

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie fiscale economie (Indirecte belastingen)

## Het Danske Bank-arrest

Is dit het begin van de zelfstandige belastingplicht van de vaste inrichting en het einde van de grensoverschrijdende fiscale eenheid?



Naam student: Guido Bernsen

Studentnummer: 456842

Begeleider: John Gruson

Tweede beoordelaar: Ruud Zuidgeest

Datum definitieve versie: 15-11-2022

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

1 Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Relevantie.....	4
1.3 Probleemstelling.....	6
1.4 Opzet .....	7
1.5 Afbakening.....	7
Hoofdstuk 2 .....	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 De geschiedenis.....	8
2.2.1 De situatie in Europa voor 1969 .....	8
2.2.2 De situatie in Europa na 1969 .....	9
2.3 De Wet OB 1968 .....	10
2.3.1 Het rechtskarakter.....	10
2.3.2 De omzetbelasting als algemene belasting .....	12
2.3.3 Het neutraliteitsbeginsel .....	12
2.3.4 Btw-ondernemer .....	14
2.3.5 Bezwarende titel.....	16
2.3.6 Plaats van dienst.....	18
Hoofdstuk 3 Hoofdhuis en vaste inrichting problematiek .....	20
3.1 Inleiding.....	20
3.2 Het hoofdhuis in de btw .....	20
3.3 De vaste inrichting in de btw.....	21
3.3.1 De geschiedenis van de vaste inrichting .....	22
3.3.2 Soorten vaste inrichtingen .....	32
3.4 De vaste inrichting in het Nederlandse beleid .....	33
Hoofdstuk 4 De fiscale eenheid in de btw.....	35
4.1 Inleiding.....	35
4.2 Het ontstaan van artikel 11 Btw-richtlijn .....	35
4.3 De voorwaarden voor een fiscale eenheid.....	37
4.3.1 Voorwaarde 1: Personen.....	37
4.3.2 Voorwaarde 2: Op het grondgebied van de lidstaat gevestigd.....	41
4.3.3 Voorwaarde 3: financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn	44
4.3.3.1 Financiële verwevenheid.....	45
4.3.3.2 Economische verwevenheid.....	45
4.3.3.3 Organisatorische verwevenheid.....	46

Hoofdstuk 5 De impact van het Danske Bank-arrest .....	48
5.1 Inleiding .....	48
5.2 De weg naar het Danske Bank-arrest .....	48
5.2.1 FCE Bank-arrest .....	48
5.2.2 Skandia-arrest.....	50
5.3 Het Danske Bank-arrest.....	54
5.3.1 Het arrest.....	54
5.3.2 De gevolgen van het Danske Bank-arrest .....	57
5.4 De toekomst van de Nederlandse wet- en regelgeving .....	61
5.4.1 De toekomst van de vaste inrichting .....	62
5.4.2 De toekomst van de fiscale eenheid .....	63
5.5 Actualisering besluit vaste inrichting .....	64
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	65
6.1 Antwoord op de hoofdvraag .....	65
Literatuurlijst .....	68
Literatuur .....	68
Artikelen .....	68
Boeken.....	69
Dissertaties .....	70
Websites .....	70
Jurisprudentieoverzicht.....	71
Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap/Europese Unie .....	71
Hoge Raad .....	72
Lagere rechtspraak.....	72
Wet- en regelgeving .....	72
Mededelingen van het Btw-comité en de Europese Commissie .....	72
Parlementaire geschiedenis .....	72

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Met de toenemende globalisering – door de Van Dale ook wel gedefinieerd als ‘het wereldwijd worden, m.n. van de economie’ – groeit het belang om deze term fiscaal beter te begrijpen. Ondanks voortschrijdend onderzoek naar de grondbeginselen van de globalisering blijft het voor wetenschappers echter onduidelijk hoe deze beweging is ontstaan. Sommige economen en historici stellen dat het begin van de globalisering ligt bij Christopher Columbus, toen hij in 1492 in zijn zoektocht naar een nieuwe route naar India het continent Amerika ontdekte, maar tevens wordt gesteld dat het begin van de globalisering ligt bij Vasco da Gama, die in 1498 de eerste expeditie naar India maakte. Het koppelen van de aanvang van globalisering aan het ontdekken van grote continenten wordt door wetenschapper ook wel de ‘big bang theory’ genoemd.<sup>1</sup> Deze economen en historici kiezen daarmee de kant van de bekende econoom Adam Smith.<sup>2</sup> Adam Smith, een van de grondleggers van het klassiek liberalisme, geloofde dat de twee voorgenoemde ontdekkingen de belangrijkste en grootste gebeurtenissen zijn in de geschiedenis.<sup>3</sup> Naast de aanhangers van de ‘big bang theory’, bestaat er tevens een stroming die de veronderstelt dat de globalisering is ontstaan tussen 1250 en 1350, in de tijd tijdens en na het Mongoolse Rijk. Door middel van de Pax Mongolica, ofwel de vrede onder het Mongoolse koninkrijk gedurende de 13<sup>e</sup> eeuw, werd de Zijderoute weer in gebruik genomen en ontstond een handelsroute tussen West-Europa en Azië.<sup>4</sup> Een derde stroming, welke wordt aangehangen door de economen O’Rourke en Williamson, veronderstelt echter dat de globalisering pas ten einde van de negentiende eeuw is ontstaan – een mening die ik deel. Zo bestond in de tijden van Pax Mongolica en Columbus de wereldhandel voornamelijk uit luxegoederen, zoals specerijen, terwijl de wereldhandel in de negentiende eeuw sterk uitbreidde naar vrijwel alle soorten goederen, wat de handel inclusiever maakt en bovendien toegankelijker. Deze omvangrijke handel in combinatie met de versterkte betrokkenheid van de alledaagse burger maakt dat ik veronderstel dat de globaliseren daadwerkelijk is gestart in de 19<sup>e</sup> eeuw.

Unilever is naar mijn mening een goed voorbeeld van de globalisering. Na een fusie van het Britse bedrijf Lever Brothers en het Nederlandse bedrijf Margarine Unie in 1930 ontstond Unilever zoals we het nu kennen<sup>5</sup>, en zette Unilever zich voort als producent van huishoudproducten en levensmiddelen. Inmiddels is Unilever actief in meer dan 190 landen, wat weergeeft van een sterk globaliserend karakter.<sup>6</sup> Tot 2020 was de vestigingsplaats van Unilever Rotterdam, wat betekende dat Unilever vanuit Nederland talloze onderdelen aanstuurde, waarbij Unilever fabrieken en vestigingen in diverse andere landen bezit. Deze constructie is fiscaaltechnisch erg interessant en ingewikkeld. Zo kan men zich onder andere afvragen waar de btw geheven dien te worden, en wie precies de btw dient af te dragen. Immers, hoewel het hoofdkantoor, ook wel het hoofdhuis genoemd, in Nederland zit, kan Unilever door middel van een zogeheten vaste inrichting elders belastingplichtig zijn.

## 1.2 Relevantie

Door de globalisering vervagen voor bedrijven de grenzen steeds meer en kan een bedrijf vaak in meerdere landen tegelijk actief zijn. Zie bijvoorbeeld Unilever wat tot 2020 in Nederland was gevestigd, waardoor het bedrijf te maken had met de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: ‘Wet OB 1968’) en de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

---

<sup>1</sup> O’Rourke, Williamson 2000, par 1.

<sup>2</sup> Forman-Barzilai 2000.

<sup>3</sup> Tracy 1991, p. 3.

<sup>4</sup> O’Rourke, Williamson 2000, par 1.

<sup>5</sup> Unilever, Our History, Unilever.nl 14 maart 2022.

<sup>6</sup> Unilever, Introduction to Unilever, Unilever.nl 14 maart 2022.

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: 'Btw-richtlijn'). In de Europese Unie (hierna: 'EU') dienen lidstaten de Btw-richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving. Het doel hiervan is het harmoniseren van de omzetbelasting en zo het bevorderen van de interne markt van de EU. Binnen de Btw-richtlijn zijn zowel verplichte als facultatieve bepalingen opgenomen. Vanzelfsprekend dienen de EU-lidstaten de verplichte bepalingen op te nemen in de nationale wetgeving. De facultatieve bepalingen zijn echter vrijblijvend. Een van deze facultatieve bepalingen betreft de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Indien personen voldoen aan de voorwaarden die gesteld zijn in deze bepaling, kunnen zij voor de omzetbelasting naar buiten treden als één belastingplichtige, een bepaling waar ik in mijn scriptie nog uitgebreid op zal ingaan. Op grond van artikel 11 Btw-richtlijn heeft een lidstaat de mogelijkheid om na raadpleging van het BTW-comité, personen binnen het grondgebied van de lidstaat die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige aan te merken.<sup>7</sup> Dit artikel is in de Wet OB 1968 opgenomen in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968. Artikel 11 Btw-richtlijn is echter niet één op één overgenomen. Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 biedt echter de mogelijkheid om ook via een vaste inrichting in Nederland toe te treden tot fiscale inrichting. Het begrip vaste inrichting wordt in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 gebruikt, zie bijvoorbeeld ook artikel 6 Wet OB 1968. Ondanks de referentie naar het begrip vaste inrichting in de Wet OB 1968, wordt het begrip niet verder toegelicht. Op Europees niveau wordt dit begrip daarentegen wel uitgelegd in artikel 11 Btw-uitvoeringsverordening en deze verordening is ook bindend voor alle lidstaten.<sup>8</sup> Daarnaast heeft dit begrip ook invulling gekregen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'HvJ'). Hoewel we in Nederland de uitleg van het begrip de vaste inrichting niet hebben opgenomen in de nationale wetgeving, heeft de Staatssecretaris van Financiën hier wel het een en ander in geregeld in het Besluit vaste inrichting en de Quick Fixes. Een vaste inrichting is een plaats, andere dan de zetel van bedrijfsuitoefening, die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat personeel en technische middelen betreft, beschikt over een geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichten diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.<sup>9</sup>

Over de behandeling van een fiscale eenheid bestaat op Europees niveau reeds nog onduidelijkheid, wat tot gevolg heeft dat diverse zaken door het HvJ worden behandeld. Waaronder ook het arrest Skandia America Corporation (hierna: 'Skandia USA').<sup>10</sup> Op 17 september 2014 heeft het HvJ uitspraak gedaan omtrent deze zaak, welke een geschil betrof tussen de Zweedse belastingdienst en Skandia USA waarbij de behandeling van de prestaties tussen het hoofdhuis, gevestigd in de Verenigde Staten, en de Zweedse vaste inrichting centraal stond. Hoofdhuis Skandia USA was verantwoordelijk voor de wereldwijde inkoop van IT-diensten van de Skandia-groep. Zodoende voorzag Skandia USA de verschillende vennootschappen en filialen, ook wel vaste inrichtingen, van de Skandia-groep van deze IT-diensten. De Zweedse vaste inrichting, die ook IT-diensten afnam van Skandia US, was toentertijd onderdeel van een fiscale eenheid in Zweden. Skandia USA nam, op grond van het FCE Bank-arrest<sup>11</sup>, het standpunt in dat Skandia US, het hoofdhuis, en het Zweedse filiaal, de vaste inrichting, één belastingplichtige zijn, waardoor de IT-diensten buiten de reikwijdte van de btw zouden blijven.<sup>12</sup> De Zweedse belastingdienst was echter van mening dat deze diensten wel onder het bereik van de btw

---

<sup>7</sup> Artikel 11 Btw-richtlijn.

<sup>8</sup> Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

<sup>9</sup> Artikel 11 Btw-uitvoeringsverordening.

<sup>10</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13 (Skandia).

<sup>11</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).

<sup>12</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13 (Skandia), r.o. 17-18.

vielen, omdat deze diensten een belastbare handeling vormden waarbij het hoofdhuis de belastingplichtige was. Hierdoor zou het Zweedse filiaal ook als zelfstandig belastingplichtige geïdentificeerd worden. Het HvJ kwam tot de conclusie dat de IT-diensten binnen het toepassingsgebied van de btw vielen. Het HvJ komt tot deze conclusie omdat hier geen diensten worden verricht voor een filiaal, maar voor een fiscale eenheid. Hoe het HvJ tot deze conclusie is gekomen, ga ik in mijn scriptie uitgebreid behandelen. Daarnaast leidde uitspraak van het HvJ in de praktijk tot veel onduidelijkheid bij zowel ondernemers als lidstaten.

Naar aanleiding van onder andere het Skandia-arrest heeft de Staatssecretaris van Financiën het Besluit Vaste Inrichting op 18 december 2020 geactualiseerd.<sup>13</sup> In paragraaf 3.2 worden de gevolgen van het Skandia-arrest benoemd. De Staatssecretaris van Financiën (hierna: 'SvF') neemt in dit Besluit het standpunt in dat de situatie dermate anders is dan in het Skandia-arrest. Hier zal ik later in mijn scriptie dieper op ingaan.

Het Skandia-arrest betrof enkel de situatie waarbij het hoofdhuis buiten de EU is gevestigd en diensten verricht aan een vaste inrichting, gevestigd in een EU-lidstaat, en aldaar onderdeel is van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Hierbij was het in praktijk ook nog onduidelijk hoe de omgekeerde situatie behandeld zou worden, waarbij het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid. Het HvJ heeft hier op 11 maart 2021 een uitspraak over gedaan in het Danske Bank-arrest.<sup>14</sup>

Danske Bank is een bank die gevestigd is in Denemarken. Danske Bank heeft meerdere filialen, waaronder één in Zweden. Voor de activiteiten in Zweden, gebruikt Danske bank een IT-platform. Het hoofdhuis wijst voor het gebruik van het platform kosten toe aan de filialen, terwijl het hoofdhuis is onderdeel van een fiscale eenheid in Denemarken. In het geding is hier dan ook of de doorbelaste kosten onder het bereik van de omzetbelasting vallen. In mijn scriptie zal ik dieper op het arrest ingaan. Van belang is het oordeel van HvJ, welke stelt dat de kosten omtrent het IT-platform onder het toepassingsbereik van de omzetbelasting vallen, omdat het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid.

Hoewel de Staatssecretaris van Financiën nog geen bericht heeft gegeven over de gevolgen van het Danske Bank-arrest, heeft de Redactie van Vakstudie Nieuws op 11 februari 2021 in een aantekening op de actualisatie van het Besluit Vaste Inrichting aangegeven dat het echter nog onduidelijk is wat de impact van het Danske Bank-arrest zal zijn. In deze aantekening stelt Redactie Vakstudie Nieuws ook dat het onduidelijk blijft, omdat Nederland een ruim fiscale-eenheidsbegrip kent.<sup>15</sup> Of het huidige Nederlandse beleid na het Danske Bank-arrest nog stand kan houden, is dus nog niet duidelijk.

### 1.3 Probleemstelling

Naar aanleiding van de actualisering van het Besluit Vaste Inrichting en het Danske Bank-arrest lijkt het mij interessant om te onderzoeken of de Wet OB 1968 en het Nederlandse beleid nog in lijn zijn met hetgeen in het Danske Bank-arrest is geweest. Zoals ik hierboven heb beschreven, heeft het Nederlandse artikel met betrekking tot de fiscale eenheid andere voorwaarden dan het artikel van de Btw-richtlijn, waardoor het in Nederland mogelijk is om een grensoverschrijdende fiscale eenheid te creëren. Dit wil ik onderzoeken door middel van de volgende onderzoeksvraag:

*“Hoe verhoudt de Nederlandse wet- en regelgeving omtrent de fiscale eenheid en vaste inrichting problematiek zich tot de HvJ-jurisprudentie na het Danske Bank-arrest. Wat zijn daarnaast de mogelijke*

---

<sup>13</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513.

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

<sup>15</sup> Vakstudie Nieuws 2021.

*knelpunten in de Nederlandse wet- en regelgeving en welke oplossing sluit mogelijk beter aan op het rechtskarakter en de beginselen van de Wet OB 1968?”*

#### 1.4 Opzet

In deze scriptie zal ik door middel van een literatuur- en jurisprudentieonderzoek de onderzoeksvraag beantwoorden. Om het beantwoorden van de onderzoeksvraag te faciliteren is het naar mijn mening allereerst van uiterst belang om een goed begrip te hebben van de werking, de grondbeginselen en het rechtskarakter van zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB 1968 om zo het theoretisch kader te schetsen.

Nadat een grove inleiding in de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 is gegeven, zal vervolgens in hoofdstuk 2 zal ik de geschiedenis, het rechtskarakter en de algemene rechtsbeginselen van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 verder uitwerken. Hierbij zal ik ingaan op de volgende aspecten:

- De belastingplichtige;
- Bezwarende titel;
- Plaats van dienst.

In hoofdstuk 3 zal ik dieper ingaan op de problematiek omtrent het hoofdhuis en de vaste inrichting. Immers, zoals reeds beschreven in paragraaf 1.2, is het begrip ‘vaste inrichting’ niet gedefinieerd in de Wet OB 1968. Bij het verder uitdiepen van het begrip zal ik de relevante jurisprudentie als literatuur behandelen. Daarnaast zal ik ook ingaan op de verschillende vormen van de vaste inrichting. Denk hierbij aan de inkoop en verkoop vaste inrichting.

In hoofdstuk 4 zal de informatie omtrent de fiscale eenheid verder worden uitgewerkt. In dit hoofdstuk zal ik onder andere ingaan op de voorwaarden die gesteld worden om een fiscale eenheid toe te treden. Immer, de bepaling van de fiscale eenheid in de Btw-richtlijn is facultatief, wat tot gevolg heeft dat de vereisten verschillend worden uitgelegd in de diverse EU-lidstaten, waardoor veel onduidelijkheid bestaat over grensoverschrijdende situaties.

In hoofdstuk 5 komen de leerstukken van de vaste inrichting en de fiscale eenheid samen in de behandeling van het Danske Bank-arrest. Om dit arrest goed te kunnen begrijpen zal ik ook de voorafgaande jurisprudentie alsmede de daar bijbehorende literatuur behandelen. In dit hoofdstuk zullen ook het FCE Bank-arrest en het Skandia-arrest uitvoerig behandeld worden. Na deze analyse zal ik ook onderzoeken welke oplossingen mogelijk zijn om zo het laatste deel van de onderzoeksvraag te beantwoorden.

Alle bevindingen zal ik in hoofdstuk 6 samenvatten om hier vervolgens een conclusie uit te trekken. Aan de hand van deze conclusie zal ik de onderzoeksvraag beantwoorden.

#### 1.5 Afbakening

In dit literatuur- en jurisprudentieonderzoek zal ik mij beperken tot de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Alhoewel het Danske Bank-arrest ingaat op de Deense implementatie van de fiscale eenheid, zal ik de rechtsregels vergelijken met die van de Nederlandse implementatie.

## Hoofdstuk 2

### 2.1 Inleiding

Het Danske Bank-arrest is een ingewikkeld arrest waarbij verschillende aspecten van de omzetbelasting aan bod komen. Om dit beter te kunnen begrijpen, is het van belang om deze aspecten van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 uit te werken. In dit hoofdstuk zal het voornoemde besproken worden, alsmede de geschiedenis, de werking, het rechtskarakter en de algemene beginselen van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968. In de subparagrafen 2.3.4 tot en met 2.3.6 zal ik me, met betrekking tot de systematiek van de Wet OB 1968, beperken tot de volgende onderdelen:

- De belastingplichtige;
- Bezwarende titel;
- Plaats van dienst.

### 2.2 De geschiedenis

#### 2.2.1 De situatie in Europa voor 1969

De Europese Economische Gemeenschap (hierna: 'EEG') werd in 1957 opgericht en bestond toentertijd uit de volgende zes lidstaten: België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland. De leden van de EEG hadden ieder een eigen stelsel van omzetbelasting. België, Duitsland, Italië, Luxemburg en Nederland hieven de omzetbelasting middels een cumulatief cascdestelsel. Een cumulatief cascdestelsel is een stelsel waarbij de omzetbelasting in alle bedrijfskolommen wordt geheven, waarbij geen recht op aftrek van voorbelasting bestond. Uiteindelijk drukte op het aan de consument geleverde eindproduct de som van alle omzetbelasting die in de keten werd geheven. Dit zorgde echter voor problemen. Zo steeg de belastingdruk naarmate de lengte van bedrijfskolommen, ofwel het aantal stappen die een product doormaakt voordat het bij de consument is, toenam. Daarnaast bracht deze belasting, in tegenstelling tot nu, vrij weinig op, omdat het voortdurend werd aangepast.<sup>16</sup> Zo was de opbrengst in Nederland, bij invoering van het huidige stelsel in 1969, nog maar €2,6 miljard.<sup>17</sup> Momenteel worden de btw-inkomsten geraamd op €67,5 miljard in 2022.<sup>18</sup> Frankrijk was echter de enige lidstaat die voor 1969 een belastingstelsel op de toegevoegde waarde (hierna: 'btw') kende. Dit btw-stelsel is het tegenovergestelde van het cumulatieve cascdestelsel. In dit stelsel vindt de heffing plaats in meer dan één schakel van de bedrijfskolom, waarbij enkel belasting wordt geheven over de waarde die wordt toegevoegd in de betreffende schakel. Voor het bepalen van de toegevoegde waarde zijn twee methoden. De eerste is de additieve methode, waarvan de berekening als volgt is:

$$\text{Af te dragen belasting} = (\text{winst} + \text{lonen} + \text{subsidies}) * \text{tarief}$$

De af te dragen belasting wordt zo over de componenten van de verkoopprijs die in de vorige schakel nog niet aanwezig waren berekend. De omzet bestaat dus uit de inkoopprijs tezamen met de winst, de betaalde lonen en de ontvangen subsidies. Deze methode is echter nooit verdedigd en enkel van academisch belang.<sup>19</sup> De tweede methode is de subtractieve methode en deze kan weer onderverdeeld worden in twee sub methodes. De eerste van de twee is de subtractieve methode op basis van de vooromzet. Hierbij wordt het totaal van de inkopen van het totaal van de verkopen afgetrokken. Hierbij krijg je de volgende formule:

$$\text{Af te dragen belasting} = (\text{Omzet} - \text{inkoopwaarde}) * \text{tarief}$$

---

<sup>16</sup> Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, par. 1.3.1.

<sup>17</sup> CBS.nl 2019.

<sup>18</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2021-2022, 35 925, nr. 1, Nota over de toestand van 's rijks financiën, p. 8.

<sup>19</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 14-15.



De tweede is de subtractieve methode op basis van aftrek van voorbelasting en heeft de volgende formule:

$$\text{Af te dragen belasting} = \text{Omzet} * \text{tarief} - \text{Inkoopwaarde} * \text{tarief}$$

De belasting die door de leverancier aan de ontvangende ondernemer in rekening wordt gebracht, wordt ook wel de voorbelasting genoemd. Dit is in de formule terug te zien als de inkoopwaarde vermenigvuldigd met het tarief. De belasting die de ondernemer aan de belastingdienst dient af te dragen is het verschil tussen het tarief vermenigvuldigd met de belaste verkopen én de voorbelasting. Hierbij kan uiteraard ook het scenario zich voordoen dat een ondernemer meer voorbelasting in rekening gebracht krijgt dan hij zelf dient af te dragen en per saldo belasting terugkrijgt.<sup>20</sup> De laatste methode is

### 2.2.2 De situatie in Europa na 1969

De Eerste Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) (hierna: 'Eerste Richtlijn') en de Tweede Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/228/EEG) (hierna: 'Tweede Richtlijn') verplichtte lidstaten om de wetgeving uiterlijk 1 januari 1970 te implementeren in hun eigen nationale wetgeving.<sup>21</sup> Zo is de Nederlandse Wet OB 1968 ontstaan.

De Eerste en Tweede Richtlijn zijn ontstaan naar aanleiding van het verwezenlijken van het doel van de EEG en dit was opgenomen in het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: 'het Verdrag van Rome'). Het doel was het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt die gebaseerd is op het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal.<sup>22</sup> Daarnaast is, ter bevordering van het verkeer van goederen, in het Verdrag van Rome een douane-unie ingevoerd. Hierdoor zijn de douanetarieven bij invoer van goederen uit een van de lidstaten afgeschaft en een gemeenschappelijk douanetarief voor invoer van goederen van buiten de EEG ingevoerd.<sup>23</sup>

Doordat de lidstaten van de EEG nog verschillende stelsels van omzetbelasting hadden, werd de interne markt nog belemmerd. Dit was de aanleiding tot het harmoniseren van de omzetbelasting. Een commissie ging, op grond van artikel 99 van het Verdrag van Rome, onderzoeken op welke wijze de indirecte belastingen zoals de omzetbelasting en accijnzen geharmoniseerd konden worden. Momenteel kennen we het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: 'VwEU') en dit verdrag is gebaseerd op het Verdrag van Rome, maar door de tijd aangepast. Artikel 113 van het VwEU stelt dat harmonisatie van de indirecte belastingen noodzakelijk is om de werking van de interne markt te bewerkstelligen en het voorkomen van concurrentievervalsingen het belangrijkste doel is.

Op grond van artikel 99 van het Verdrag van Rome heeft de in dit artikel genoemde Commissie verschillende werkgroepen aangesteld die mogelijkheden gingen onderzoeken met betrekking tot nieuwe belastingsystemen die het vrije verkeer van goederen bevorderden. Deze belastingsystemen

---

<sup>20</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 16-17.

<sup>21</sup> Artikel 1, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

<sup>22</sup> Artikel 3, het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap.

<sup>23</sup> Artikel 9, het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap.

werden aan verschillende criteria getoetst. Eén van de belangrijkste criteria was de neutraliteit van het systeem.<sup>2425</sup> Dit criterium zal ik in paragraaf 2.3.3 verder toelichten.

Artikel 1 van de Eerste Richtlijn beschrijft het doel van de Richtlijn. Het doel is het invoeren van een gemeenschappelijk stelsel van de btw dat de verschillende belastingstelsels diende te vervangen. Daarnaast wordt ook de termijn voor de implementatie in dit artikel benoemd. De Tweede Richtlijn beschrijft de structuur van het gemeenschappelijke btw-stelsel.<sup>26</sup>

De Eerste en Tweede Richtlijn zijn sinds 1970 in Europa veel veranderd. Zo is de EEG in 1973 gegroeid van zes naar negen lidstaten. In 1992 werd het VwEU ondertekend, waardoor in 1993 de Europese Gemeenschap (hierna: 'EG') officieel werd opgericht.<sup>27</sup> Vanaf 2007 wordt de Zesde Richtlijn 77/388/EEG vervangen door de Btw-richtlijn. In datzelfde jaar werd het Verdrag van Lissabon ondertekend, waardoor de EU in 2009 is ontstaan.<sup>28</sup> In de jaren daartussen zijn nieuwe lidstaten de EU toegetreden en zijn ook zij gehouden aan de implementatie van de Btw-richtlijn in hun nationale wet- en regelgeving. De lidstaten zijn daarbuiten wel vrij om de vorm en middelen te kiezen.<sup>29</sup>

## 2.3 De Wet OB 1968

### 2.3.1 Het rechtskarakter

Zoals ik in paragraaf 2.2.2 heb beschreven, is op grond van de Eerste Richtlijn de Tweede Richtlijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968 en werd in grote lijnen voldaan aan de verplichtingen die de EEG had opgelegd. Het principe van de heffing is sindsdien ongewijzigd gebleven.<sup>30</sup> De omzetbelasting is een verbruiksbelasting die volgens een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten.<sup>313233</sup> Uit de Europese parlementaire geschiedenis is geen expliciete uitwerking van het rechtskarakter van de btw te destilleren en daarom dient hiervoor naar de literatuur gekeken te worden. Volgens Van Doesum is het rechtskarakter van de omzetbelasting gebaseerd op artikel 1, tweede lid van de Btw-richtlijn.<sup>34</sup> Van Brederode stelt dat het rechtskarakter uit het systeem en de ratio legis van de Richtlijnen en de Wet OB 1968 afgeleid dient te worden. Hij stelt dat uit de Nederlandse en Duitse tekst van de Eerste Richtlijn blijkt dat de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting wordt getypeerd.<sup>35</sup> Zoals ik al heb benoemd, is in de Europese parlementaire geschiedenis geen aandacht besteed aan het rechtskarakter van de omzetbelasting waardoor nog veel onduidelijkheid bestaat hieromtrent. Braun stelt namelijk dat de omzetbelasting geen rechtskarakter kent doordat een spanningsveld bestaat tussen doelmatigheid enerzijds en rechtvaardigheid anderzijds. Verder stelt Braun ook dat door politieke compromissen over het algemeen de wetgeving tot stand komt.<sup>36</sup> Daarnaast kan op grond van jurisprudentie<sup>37</sup> echter wel

---

<sup>24</sup> Beelen 2010, blz. 9.

<sup>25</sup> Punt 8 van de considerans, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

<sup>26</sup> Artikel 3, Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

<sup>27</sup> Het Verdrag betreffende de Europese Unie (92/C 191/01).

<sup>28</sup> Het Verdrag van Lissabon (2007/C 306/01).

<sup>29</sup> Artikel 288 VwEU.

<sup>30</sup> Cornielje, Cursus Belastingrecht OB.0.0.10.D.a.

<sup>31</sup> Van Doesum 2009, paragraaf 7.3.

<sup>32</sup> Opschrift, Wet OB 1968.

<sup>33</sup> Artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>34</sup> Van Doesum 2009, paragraaf 7.5

<sup>35</sup> Van Brederode 1998, paragraaf 2.

<sup>36</sup> Braun 2002, p. 49.

<sup>37</sup> Denk hierbij aan HvJ EG, 3 oktober 2006, C-475/03 (Banca popolare di Cremona), r.o. 21 & 22.

worden gesteld dat de btw een algemene, objectieve belasting is, die op een neutrale wijze wordt geheven en die beoogt het consumptief verbruik te belasten.<sup>38</sup>

Zoals ik hierboven beschrijf, heeft Braun het over de rechtvaardigheid van de omzetbelasting. Blokland gaat verder in op de vraag of het heffen van een omzetbelasting wel rechtvaardig is. Blokland vergelijkt hiermee de omzetbelasting met andere belastingen in de zin of het net als andere belastingen, al dan niet naar draagkracht, kan bijdragen aan de financiering van overheidsuitgaven en iedereen die hieraan bijdraagt, hier ook profijt van heeft. Volgens Blokland is de invoering van de moderne omzetbelasting vaak verklaarbaar is als noodgreep in crisistijden. Zo heeft Nederland de omzetbelasting ingevoerd in de crisis van de jaren dertig en Frankrijk en Duitsland hun omzetbelasting tijdens de Eerste Wereldoorlog ingevoerd. De omzetbelasting is tegenwoordig niet meer weg te denken en wordt dit niet gezien als een onrechtvaardig belastingmiddel. Hierbij spelen volgens Blokland drie praktische factoren een belangrijke rol. Ten eerste is het huidige overheidsuitgavenpatroon niet vol te houden zonder de inkomsten van de omzetbelasting. De omzetbelasting is namelijk de grootste inkomstenbron van de overheid wat de belastingen betreft. Daarnaast speelt volgens Blokland een rol dat door verloop van tijd het abnormale de neiging heeft om normaal te worden. De derde factor die volgens Blokland meespeelt is het fenomeen van de 'fiscale illusie'. Deze illusie houdt in dat de omzetbelasting voor de consument een onzichtbare belasting is. Dit wil zeggen dat de consument niet goed kan bepalen hoeveel hij daadwerkelijk aan omzetbelasting betaalt.<sup>39</sup> Naar mijn mening is de het tweede punt dat Blokland aanhaalt vreemd. Ik vind dit geen goed argument voor het behouden van de omzetbelasting. Naar mijn mening kan dit argument bij iedere disruptieve verandering worden gebruikt. Het laatste argument is naar mijn mening een sterk argument. Zo schrijft Kavelaars in een nieuwsartikel dat het belangrijk is om belastingen zo onzichtbaar mogelijk te heffen. Het geld gaat vooral naar de overheid, en hoe minder burgers de belastingen zien, hoe makkelijker zij deze betalen.<sup>40</sup> Zo is dit bijvoorbeeld ook voor consumenten en de omzetbelasting. Consumenten betalen bij hun dagelijkse bestedingen, zoals boodschappen, btw zonder dat ze dit realiseren. Dit is bijvoorbeeld anders bij de jaarlijkse aangifte voor de inkomstenbelasting.

Zoals ik al eerder heb benoemd, stelt Braun dat een spanningsveld bestaat tussen rechtvaardigheid enerzijds en doelmatigheid van de omzetbelasting anderzijds. Van Doesum stelt dat de doelmatigheid de norm betreft om de heffing van de belasting, gezien vanuit het oogpunt van zowel de belastingdienst als de belastingplichtige, op een zo eenvoudig mogelijke wijze te laten verlopen.<sup>41</sup> Daarnaast stelt Van Doesum de volgende eisen van doelmatigheid:

- Praktische uitvoerbaarheid;
- De mogelijkheid voor controle
- Het vermijden van mogelijkheden tot misbruik
- Rechtszekerheid;
- Budgettaire overwegingen.<sup>42</sup>

De omzetbelasting kan verder gerechtvaardigd worden door het feit dat de omzetbelasting in principe niet willekeurig is. In eerste instantie is de algemene belasting die alle leveringen van goederen en diensten in de heffing betreft. Daarnaast schrijft Blokland dat de omzetbelasting gerechtvaardigd

---

<sup>38</sup> Beelen 2010, blz. 20.

<sup>39</sup> Blokland 2016, blz. 18.

<sup>40</sup> Van Bommel 2020.

<sup>41</sup> Van Doesum 2009, blz. 39.

<sup>42</sup> Van Doesum 2009, blz. 39.

wordt door het feit dat het over het geheel genomen duidelijk is welk object en bij wie de wetgever deze beoogt te belasten.<sup>43</sup>

Concluderend bestaat er nog veel discussie omtrent het rechtskarakter van de btw. Over het algemeen kan worden gesteld dat in de literatuur een consensus bestaat dat het rechtskarakter van de omzetbelasting aangeeft wat het belastingobject is en wie betrokken wordt bij de heffing van de omzetbelasting. Daarnaast kan uit de literatuur de volgende karakteristieken van de omzetbelasting worden vastgesteld:

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

### 2.3.2 De omzetbelasting als algemene belasting

Zoals ik hiervoor heb benoemd, is de omzetbelasting een algemene belasting. Dit blijkt ook uit punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn. Hier staat namelijk dat de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven. De term 'algemeen' staat in het geval van de omzetbelasting volgens Van Brederode voor het feit dat de belasting alle bestedingen van eindgebruikers bij belastingplichtigen treft.<sup>44</sup> In beginsel betekent dit dus dat alle transacties in de heffing worden betrokken en hier geen uitzondering op wordt gemaakt. Volgens Cornielje houdt dit in dat de btw in beginsel zich uitstrekt tot alle leveringen en diensten.<sup>45</sup> In tegenstelling tot een algemene verbruiksbelasting, beperkt een bijzondere verbruiksbelasting zich uitsluitend tot specifieke goederen en/of diensten die in de heffing van de belasting worden betrokken. Voorbeelden van bijzondere verbruiksbelastingen zijn accijnzen die zich enkel beperken tot tabak, alcoholische dranken en brandstof.<sup>46</sup> De omzetbelasting is in beginsel een algemene verbruiksbelasting die alle leveringen en diensten in de heffing betreft. Hier wordt in zowel de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn een inbreuk in gemaakt door het instellen van vrijstellingen.

### 2.3.3 Het neutraliteitsbeginsel

Het doel van de Btw-richtlijn is, zoals ik in paragraaf 2.2.2 al heb benoemd, het harmoniseren van de omzetbelasting in de EU. Punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn stelt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de grootste mate van neutraliteit dient te hebben. Dit wordt ook wel het neutraliteitsbeginsel genoemd. In punt 7 van de considerans wordt, naast het begrip 'neutraal', het begrip 'mededingingsneutraal' gebruikt. Deze twee begrippen worden verder niet gespecificeerd en daardoor kan niet worden opgemaakt hoe deze begrippen geïnterpreteerd, gemeten of gecontroleerd dienen te worden. In de literatuur wordt hier echter invulling aangegeven. Zo stelt Cornielje dat het begrip 'neutraliteit' geïnterpreteerd dient te worden zoals deze in de economische wetenschappen wordt bedoeld. Het begrip 'neutraliteit' doelt daarbij op de invloed van belastingen op de optimale verdeling van de welvaart. Het begrip 'mededingingsneutraliteit' betreft volgens Cornielje de invloed van de heffing van de omzetbelasting op concurrentieverhoudingen.<sup>47</sup> Cornielje schrijft hier over de optimale verdeling van welvaart, maar wat betekent dit begrip nu eigenlijk? Volgens Jacobs is welvaart, net als nut, een economenterm die wordt gebruikt om aan te geven hoeveel behoeftebevrediging, ook wel waarde, mensen ontleen aan consumptie, vrije tijd, etc. Welvaart is volgens Jacobs een ruim begrip dat meer omvat dan de behoeftebevrediging van materiële goederen. Het omvat ook de behoeftebevrediging van vrije tijd, de kwaliteit van natuur en

---

<sup>43</sup> Blokland 2016.

<sup>44</sup> Van Brederode 1998, par. 2.

<sup>45</sup> Cornielje 2016, par. 4.3.2.

<sup>46</sup> Van Dongen 2019, par. 1.1.

<sup>47</sup> Cornielje, Cursus Belastingrecht EBR.7.1.1.C.b1.

leefomgeving en alle factoren die bijdragen aan een hogere kwaliteit van het bestaan.<sup>48</sup> Reugebrink stelt dat het begrip neutraliteit niet de economische uitleg dient te volgen maar dat neutraliteit betekent dat op dezelfde goederen en diensten eenzelfde belastingdruk dient te drukken die onafhankelijk is van de lengte van de bedrijfskolom, ongeacht of het binnenlandse vervaardigde of ingevoerde goederen of diensten betreft.<sup>49</sup>

Het neutraliteitsbeginsel heeft verschillende dimensies en kan op meerdere manieren worden geïnterpreteerd. Zo heeft het neutraliteitsbeginsel een economische en juridische dimensie. De economische dimensie houdt in dat de belastingheffing de optimale verdeling van de welvaart zo min mogelijk dient te verstoren.<sup>50</sup> Realistisch gezien, is het echter onmogelijk om een volledig economisch neutrale belastingheffing te creëren en verstoringen te voorkomen. Naar mijn mening is dit enkel mogelijk in een utopie. Volgens Van Doesum doelt de economische realiteit in eerste instantie op het voorkomen van concentraties van belastingheffing binnen bedrijfskolommen en moet de heffing onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolommen en mag, in tegenstelling tot het oude cascadesysteem, geen cumulatie optreden in de productie- en distributiefase. Om dit te bewerkstelligen dient de gehele belastingdruk op de eindgebruiker, de consument, te drukken en moet deze strikt evenredig zijn aan de prijs.<sup>51</sup>

De juridische dimensie houdt in dat het neutraliteitsbeginsel een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel is en op de rechtvaardige verdeling van de belasting ziet.<sup>52</sup> Uit rechtsoverweging (hierna: 'r.o.') 36 van zijn arrest Koninklijke Ahold NV dat de neutraliteit het beginsel vormt van gelijke behandeling op het gebied van de btw, waarbij belastingplichtigen die met elkaar concurreren in soortgelijke goederen en diensten niet anders behandeld mogen worden voor de btw.<sup>53</sup> Om juridische neutraliteit te bereiken is het van belang dat de belastingheffing per belastingplichtige meetbaar is, waardoor dezelfde belastingdruk gelijk behandeld kan worden en de ongelijke belastingdruk evenredig ongelijk behandeld kan worden.<sup>55</sup>

Naast de bovengenoemde twee dimensies van het neutraliteitsbeginsel, is het in het begrip 'neutraliteit' ook noodzakelijk om onderscheid te maken tussen interne neutraliteit en externe neutraliteit. Interne neutraliteit houdt verband met de binnenlandse markt waar de belastingdruk op soortgelijke goederen altijd hetzelfde moet zijn, ongeacht het stadium van productie of distributie. Externe neutraliteit betreft niet de interne markt, maar grensoverschrijdende transacties. Binnenlands geproduceerde goederen zijn onderworpen aan dezelfde belasting als geïmporteerde goederen. Om een gelijke belastingdruk te creëren, mag de uitvoer van goederen niet worden belast.<sup>56</sup>

Tot slot blijkt neutraliteit een belangrijk uitgangspunt te zijn in de omzetbelasting en in de jurisprudentie van het HvJ. Het neutraliteitsbeginsel heeft verschillende dimensies, zoals de economische en juridische neutraliteit. Al met al is het neutraliteitsbeginsel het principe dat concurrerende goederen en diensten, of ze nu in het eigen land worden geproduceerd of geïmporteerd, gelijk moeten worden behandeld.

---

<sup>48</sup> Jacobs 2015, blz. 29.

<sup>49</sup> Reugebrink 1965, p. 14.

<sup>50</sup> Van Doesum 2009, blz. 31.

<sup>51</sup> Van Doesum 2009, blz. 32.

<sup>52</sup> Van Doesum 2009, blz. 35.

<sup>53</sup> HvJ EG, 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36.

<sup>54</sup> HvJ EG, 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256, r.o. 35.

<sup>55</sup> Cornielje, Cursus Belastingrecht EBR.7.1.1.C.b1.

<sup>56</sup> Beelen 2010, blz. 25.

#### 2.3.4 Btw-ondernemer

In de Wet OB 1968 zijn ondernemers de belastingplichtige. Dit komt doordat de belastingen wordt geheven van ondernemers die leveringen of diensten verrichten.<sup>57</sup> In de Btw-richtlijn wordt in plaats van het begrip ‘ondernemer’, het begrip ‘belastingplichtige’ gebruikt.<sup>58</sup> De Hoge Raad (hierna: ‘HR’) heeft deze twee begrippen echter gelijkgesteld in het arrest van 2 mei 1984.<sup>59</sup> Ingeval de Wet OB 1968 de belastingplichtige ten opzichte van de Btw-richtlijn afwijkt en daardoor benadeeld, moet de Wet OB 1968 wijken voor hetgeen in de Btw-richtlijn is bepaald.<sup>60</sup>

In het eerste lid van artikel 7 van de Wet OB 1968 staat het begrip ‘ondernemer’ als volgt omschreven: ‘Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.’ Uit dit lid kunnen drie criteria onderscheiden worden, die moeten worden uitgelegd: ‘ieder’, ‘bedrijf’ en ‘zelfstandig’. Om als ondernemer voor de btw (hierna: ‘btw-ondernemer’) te kwalificeren, dient aan alle drie de criteria te worden voldaan. Ten eerste zal ik het begrip ‘ieder’ uitleggen. Dit criterium ziet op natuurlijke personen, rechtspersonen, en entiteiten.<sup>61</sup> Daarnaast verwijst dit criterium ook naar vaste inrichting. Hier zal ik in hoofdstuk 3 uitgebreid op ingaan.

Het tweede criterium is ‘bedrijf’ en kan als volgt worden omschreven: “een organisatie van kapitaal en arbeid, welk gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.”<sup>62</sup> Uit jurisprudentie van de HR blijkt dat dit overeenkomt met hetgeen in artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn wordt verstaan onder ‘economische activiteit’.<sup>63</sup> Het criterium bedrijf kan ook weer opgedeeld worden in drie elementen:

- Organisatie van kapitaal en arbeid;
- Duurzaam streven;
- Deelneming aan het maatschappelijk verkeer.

In de literatuur heerst de leer dat men al snel voldoet aan het eerste element, waardoor dit concept als achterhaald wordt beschouwd.<sup>64</sup>

Het tweede element betreft het element duurzaam streven. Een ondernemer voldoet aan dit element indien de ondernemer regelmatig deelneemt aan het maatschappelijk verkeer. Wat het maatschappelijk verkeer is, zal ik in de volgende alinea toelichten. Wat dit element betreft, verschilt de beschrijving van het belastingsubject in de Wet OB 1968 met de beschrijving van de Btw-richtlijn. Hoewel de Btw-richtlijn deze duurzaamheidseis niet expliciet stelt, is deze wel af te leiden uit de jurisprudentie van het HvJ. Zo blijkt dat, om als belastingplichtige te kwalificeren voor de Btw-richtlijn, het noodzakelijk is om duurzaam een economische activiteit te verrichten.<sup>65</sup> Blokland merkt bij dit regelmaatcriterium op dat dit criterium, bij het aannemen van belastingplicht, niet goed binnen de strekking van de omzetbelasting past.<sup>66</sup> Indien een ‘ieder’ enkel incidentele prestaties verricht, wordt niet aan het regelmaatcriterium voldaan.<sup>67</sup>

---

<sup>57</sup> Artikel 12, lid 1, Wet OB 1968.

<sup>58</sup> Artikel 9 e.v. Btw-richtlijn.

<sup>59</sup> HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

<sup>60</sup> Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, par. 1.2.

<sup>61</sup> Vakstudie Omzetbelasting, artikel 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 3.1 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>62</sup> Vakstudie Omzetbelasting, artikel 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.1 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>63</sup> HR 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316, r.o. 3.3.

<sup>64</sup> Vakstudie Omzetbelasting, artikel 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.6 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>65</sup> HvJ EG, 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie Nederland) r.o. 9.

<sup>66</sup> Blokland 2016, par. 9.4.5.

<sup>67</sup> Van Dongen, Van Slooten & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 3.2.3.1.

Het derde element hangt nauw samen met het tweede element en betreft de deelname aan het maatschappelijk verkeer. Hierbij worden bedrijven die enkel binnen een besloten kring of voor eigen gebruik prestaties verrichten uitgesloten. Onder besloten kring wordt bijvoorbeeld de familiesfeer en kloostergemeenschappen bedoeld.<sup>68</sup>

Naast de drie bovengenoemde elementen is nog een element van belang. Deze staat echter niet expliciet benoemd in artikel 7, lid 1 Wet OB 1968, maar wel in artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn. Hier staat het begrip ‘belastingplichtige’ als volgt gedefinieerd: “Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

Het laatste criterium betreft het criterium ‘zelfstandig’, een begrip dat noch in artikel 7 Wet OB 1968, noch in artikel 9 Btw-richtlijn wordt toegelicht. Hoewel de Wet OB 1968 helemaal geen uitleg hieraan geeft, wordt in artikel 10 Btw-richtlijn wel nog enigszins uitleg gegeven aan dit criterium. Dit artikel gaat echter enkel in op het uitsluiten van loontrekkenden en andere personen voor zover zij een arbeidsovereenkomst met hun werkgever zijn aangegaan of een andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat.<sup>69</sup> Rous bevestigt dat de uitleg van artikel 10 Btw-richtlijn enkel een deel van de reikwijdte van het criterium ‘zelfstandig’ omschrijft en dit artikel ook maar een beperkte functie heeft, wat ook uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt.<sup>70</sup> Het HvJ heeft in het arrest IO van 13 juni 2019 op grond van artikel 10 Btw-richtlijn geoordeeld dat een natuurlijk persoon die lid is van de Raad van Commissarissen weliswaar niet ondergeschikt is ten aanzien van het bestuursorgaan, doch in eigen naam, voor eigen rekening of verantwoordelijkheid handelt. Daarnaast ontvangt het lid een vaste vergoeding die onafhankelijk is van zijn deelname in het bedrijf, waardoor het lid niet zelfstandig een economische activiteit uitoefent.<sup>71</sup> Op basis van dit arrest kan worden geconcludeerd dat een economische activiteit wel kan voldoen aan de uitleg van artikel 10 Btw-richtlijn, maar alsnog niet kan voldoen aan het zelfstandigheidscriterium van artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn. Het doel van artikel 10 Btw-richtlijn is naar mijn mening enkel het uitsluiten van loontrekkenden en gelijkgestelden. Daarnaast dient, wat het zelfstandigheidscriterium betreft, dus eerst getoetst te worden aan artikel 10 Btw-richtlijn om vervolgens pas bij artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn te komen. Uit het arrest XT van 16 september 2020 blijkt dat het feit dat het formele bestaan van bijvoorbeeld een maatschapsovereenkomst het niet in de weg staat dat een natuurlijk persoon zelfstandig een economische activiteit uitvoert. Het HvJ komt tot deze conclusie omdat XT, belanghebbende, in de betrekkingen met derden alleen en in eigen naam handelt voor de handelingen die deel uitmaken van de economische activiteit van de maatschap, dan wel voor eigen rekening of voor rekening van een derde handelt als een commissionair. Het HvJ stelt dat XT dan als belastingplichtige dient aangemerkt te worden omdat hij zelfstandig een economische activiteit uitvoert.

Wat verder voor nu van belang is, is het FCE Bank-arrest.<sup>72</sup> Dit arrest betreft een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank genaamd FCE Bank. FCE Bank heeft een vestiging, zonder rechtspersoonlijkheid, in Italië genaamd FCE IT. FCE IT houdt zich bezig met het verrichten van vrijgestelde activiteiten en ontvangt diensten van FCE Bank. De kosten die FCE Bank voor FCE IT maakt worden doorbelast naar FCE IT door middel van zogenaamde zelffacturering. De btw hierop wordt

---

<sup>68</sup> Vakstudie Omzetbelasting, artikel 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.9 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>69</sup> Artikel 10 Btw-richtlijn.

<sup>70</sup> Rous, artikel 7 Wet OB 1968, NDFR-commentaar, aant. 4.1.

<sup>71</sup> HvJ EU, 13 juni 2019, C-420/18 (IO).

<sup>72</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).

volgens de Italiaanse wetgeving afgedragen. Omdat FCE IT vrijgestelde prestaties verricht, kan zij deze btw niet terugvragen.<sup>73</sup>

In het arrest staat de zelfstandigheid van de vaste inrichting centraal. Volgens FCE Bank heeft FCE IT geen eigen rechtspersoonlijkheid en kan hierdoor ook geen rechtsverhouding bestaan omdat zij tezamen een enkele belastingplichtige vormen. Hierdoor is het ook niet mogelijk om een dienst onder bezwarende titel te verrichten en is onterecht btw in rekening gebracht.<sup>74</sup> Wat een dienst onder bezwarende titel is, zal ik in de volgende paragraaf uiteenzetten.

In geding is of de handelingen die door het hoofdhuis, in deze casus FCE Bank, worden verricht ten behoeve van haar vestiging, FCE IT, onder de reikwijdte van de btw vallen. Het HvJ stelt dat onderzocht dient te worden of FCE IT zelf een economische activiteit uitoefent en of zij als bank autonoom is. Dit toetst het HvJ door te onderzoeken wie het economische bedrijfsrisico draagt. In dit geval draagt volgens zowel het HvJ als de A-G FCE IT geen bedrijfsrisico en ligt dat volledig bij FCE Bank.<sup>75</sup> Hierdoor kan geen rechtsverhouding bestaan en dus een dienst onder bezwarende titel worden verricht aan FCE IT. Op basis van het bovenstaande komt het HvJ tot de conclusie dat FCE Bank en FCE IT éénzelfde belastingplichtige zijn.<sup>76</sup> Hierdoor vallen de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten de reikwijdte van de btw.

### 2.3.5 Bezwarende titel

Uit artikel 1, onderdeel a Wet OB 1968 wordt belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Hier staan enkele voorwaarden in waaronder het verrichten van een levering of een dienst onder bezwarende titel. Wat onder bezwarende titel wordt verstaan, wordt niet in de Wet OB 1968 verder gespecificeerd. In artikel 4 lid 2 en 3 Wet OB 1968 worden enkele handelingen benoemd die worden gelijkgesteld met het verrichten van een dienst onder bezwarende titel. Deze wordt door het HvJ verder ingevuld in de arresten Tolsma<sup>77</sup>, Gemeente Borsele<sup>78</sup> en UCMR-ADA<sup>79</sup> waar ik kort op zal ingaan.

Tolsma, belanghebbende en orgeldraaier, staat met zijn orgel op een openbare weg waar hij ook muziek maakt. Voorbijgangers en winkeliers kunnen daarvoor geld in een centenbakje doen als vergoeding. Daarnaast gaat hij ook bij de winkeliers en bewoners langs de deuren. Niemand was verplicht om een vergoeding te geven en de hoogte hiervan werd ook niet bedongen. Over deze ontvangen vergoeding wordt door Tolsma geen btw in rekening gebracht. De vraag die hier centraal staat, is of de ontvangen vergoeding een tegenprestatie vormt voor de verleende diensten en daarmee of deze dienst onder bezwarende titel wordt verricht zoals bedoeld in artikel 2 Zesde Richtlijn. Het HvJ komt tot de conclusie dat een dienst enkel onder bezwarende titel wordt verricht, wanneer tussen de degene die de dienst verricht en degene die de dienst ontvangt een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.<sup>80</sup> In het geval van Tolsma geven voorbijgangers

---

<sup>73</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 14-19.

<sup>74</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 23-26.

<sup>75</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 32-38.

<sup>76</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 52.

<sup>77</sup> HvJ EG, 3 maart 1994, C16/93 (Tolsma).

<sup>78</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele).

<sup>79</sup> HvJ EU, 21 januari 2021, C-501/19 (UCMR-ADA).

<sup>80</sup> HvJ EG, 3 maart 1994, C16/93 (Tolsma), r.o. 14.



vrijwillig geld en bepalen ze zelf het bedrag. Hierdoor bestaat geen verband tussen de vergoeding en de muzikale dienstverrichting, omdat de hoogte van de vergoeding niet bepaald of bepaalbaar is.<sup>81</sup>

De gemeente Borsele heeft de wettelijke verplichting om zorg te dragen voor het leerlingenvervoer binnen de gemeente voor leerlingen die hiervoor in aanmerking komen. Hiervoor maakt de gemeente gebruik van diensten van een vervoersonderneming en krijgt hiervoor een factuur inclusief btw. Ter compensatie voor de kosten, betaalt een derde van de ouders van de leerlingen die in aanmerking komen voor het vervoer overeenkomstig met de wettelijke bepaling een bijdragen. Deze bijdrage komt overeen met 3% van hetgeen de gemeente heeft betaald om het leerlingenvervoer te bekostigen. De rest werd uit de algemene middelen gefinancierd.<sup>82</sup> In tegenstelling tot het Tolsma-arrest, wordt hier dus wel van tevoren een vergoeding overeengekomen, echter blijkt dit volgens het HvJ nog niet voldoende om sprake te laten zijn van een dienst onder bezwarende titel. Gemeente Borsele is van mening dat zij deze dienst als ondernemer voor de btw uitvoert en hier niet optreedt als overheid, waardoor de btw over de kosten in aftrek is gebracht. Het HvJ overweegt dat het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs niet relevant is voor het vaststellen het verrichten van een handeling onder bezwarende titel.<sup>83</sup> Het feit dat 30% van de ouders een bijdrage heeft betaald, is volgens het HvJ voldoende om te stellen dat de gemeente Borsele een dienst heeft verricht onder bezwarende titel.<sup>84</sup> Daarnaast stelt het HvJ dat het feit dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, niet voldoende is om vast te stellen of sprake is van een economische activiteit.<sup>85</sup>

In het UCMR-ADA arrest oordeelt het HvJ over een organisatie voor collectief beheer van auteursrechten op muziek en de inning van de aan deze rechten verbonden vergoedingen. Volgens de lokale wetgeving is het Roemeens bureau de enige partij die met deze taken is belast. In geding is een voorstelling van een vereniging die van UCMR-ADA, tegen betaling, een niet-exclusieve licentie had verkregen om de muziek te mogen spelen. De vereniging had echter maar een deel van de royalty's betaald, waardoor UCMR-ADA naar de rechter stapte. De rechter heeft zowel in de eerste aanleg als in hoger beroep geoordeeld dat de vereniging het volledige bedrag was verschuldigd, maar in het hoger beroep oordeelde rechter nog dat UCMR-ADA bij de inning van de royalty's niet aan btw was onderworpen. Het HvJ buigt zich over de vraag of de inning van royalty's door UCMR-ADA belast is met btw.<sup>86</sup> Het HvJ stelt, net als bij het Gemeente Borsele-arrest, dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel indien tussen de dienstverrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de dienst. Hier is sprake van indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor de individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>8788</sup> Hieraan wordt voldaan wanneer tussen de overeengekomen individualiseerbare prestatie en de ontvangen tenenprestatie een rechtstreeks verband bestaat.<sup>89</sup>

---

<sup>81</sup> HvJ EG, 3 maart 1994, C16/93 (Tolsma), r.o. 16-20.

<sup>82</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), r.o. 11-12.

<sup>83</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), r.o. 26.

<sup>84</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), r.o. 27.

<sup>85</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), r.o. 28.

<sup>86</sup> HvJ EU, 21 januari 2021, C-501/19 (UCMR-ADA), r.o. 19-21.

<sup>87</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), r.o. 24.

<sup>88</sup> HvJ EU, 21 januari 2021, C-501/19 (UCMR-ADA), r.o. 31.

<sup>89</sup> Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht* OB.1.0.2.B.e.

Hoewel uit de bovenstaande drie arresten blijkt dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht wanneer de partijen een rechtsbetrekking zijn aangegaan waarbij de rechten en plichten door de partijen zijn overeengekomen, wordt hier ook aan voldaan indien rechten en plichten blijken uit de algemene voorwaarde van één van de betrokken partijen. Met betrekking tot de algemene voorwaarden, wordt in een recente zaak van het HvJ van 20 januari 2022 geoordeeld over Apcoa Parking Danmark (hierna: 'Apcoa'). Apcoa exploiteert parkeerterreinen waar, tegen betaling van een tarief, geparkeerd kan worden. Bij het betreden van het parkeerterrein staat vermeld dat overtreding van de regels kan leiden tot inning van een controlevergoeding. Apcoa brengt over de parkeervergoeding btw in rekening, maar is van mening dat de controlevergoeding buiten de reikwijdte van de btw valt.<sup>90</sup> Het HvJ meent echter dat de controlevergoeding rechtstreeks verband houdt met het aanbieden van parkeerplaatsen en dus hogere exploitatiekosten van het parkeerterrein. Bij het gebruik van de parkeerterreinen ontstaat een rechtsbetrekking waarin in Apcoa de verplichting aangaat voor de terbeschikkingstelling van een parkeerplaats en de automobilist naast de overeengekomen vergoeding in geval van niet-naleving van de algemene voorwaarden een controlevergoeding dient te betalen wegens onregelmatig parkeren. Daarnaast dient ook opgemerkt te worden dat de inkomsten uit de controlevergoedingen een substantieel deel van de inkomsten van Apcoa vormde, namelijk 35% van de totale omzet, en versterkt daarmee het argument dat het rechtstreeks samenhangt met de exploitatiekosten van parkeerterreinen.<sup>91</sup> Hieruit kan worden geconcludeerd dat algemene voorwaarden van één van de partijen voldoende is voor het over en weer uitwisselen van prestaties.

Verder blijkt uit jurisprudentie van de HR wat wordt verstaan onder het vereiste werkelijke tegenwaarde. In de zaak van 13 november 2020 gaat de HR in op de vraag of de dienst aldaar onder bezwarende titel werd verricht. Van belang is hier dat een reëel verband moet kunnen worden gelegd tussen de (belaste) prestatie en de tegenprestatie, ofwel het betaalde bedrag. Volgens de HR is het niet relevant of de prestatie wordt verricht tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs dan wel de normale marktprijs.<sup>92</sup>

Een dienst wordt onder bezwarende titel dus verricht indien tussen de presterende en ontvangende partij een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvangen tegenprestatie de werkelijke tegenwaarde vormt voor de verrichte dienst. Deze rechtsbetrekking kan daarbij ook voortvloeien uit de algemene voorwaarde van één van de betrokken partijen en is de werkelijke tegenwaarde niet afhankelijk van hoogte van de vergoeding.

### 2.3.6 Plaats van dienst

Het laatste onderdeel dat ik van belang acht voor de achtergrond van het belang van het Danske Bank-arrest is de plaats van dienst bepaling. Deze bepalingen zijn opgenomen in artikel 6 tot en met 6j Wet OB 1968 en in artikel 43 tot en met 59bis Btw-richtlijn. In deze paragraaf zal ik me kort richten op de hoofdregel van artikel 6 Wet OB 1968 en laat ik de uitzonderingen achterwegen aangezien ik van mening ben dat deze uitzonderingsregels niet van belang zijn voor de uitwerking van het Danske Bank-arrest. Aan de hand van deze bepalingen kan worden bepaald in welk land de dienst wordt verricht en daardoor ook welk land heffingsbevoegd is. In artikel 6 Wet OB 1968 wordt het onderscheid gemaakt tussen diensten verricht aan ondernemers (hierna: 'B2B') in lid 1 en andere dan ondernemers (hierna: 'B2C') in lid 2. In deze scriptie zal het enkel om B2B-diensten gaan en zal ik me in deze subparagraaf ook alleen richten op artikel 6, eerste lid Wet OB 1968. De plaats van dienst is in de B2B-hoofdregel daar waar de ontvangende ondernemer, de afnemer, is gevestigd. Indien de diensten worden verricht

<sup>90</sup> HvJ EU, 20 januari 2022, C-90/20 (Apcoa), r.o. 9-12.

<sup>91</sup> HvJ EU, 20 januari 2022, C-90/20 (Apcoa), r.o. 34-35.

<sup>92</sup> HR 13 november 2020, nr. 18 04728, V-N 2020/60.19, r.o. 3.2.3.

voor een vaste inrichting in andere lidstaat dan waar de ondernemer aan wie de diensten worden verricht is gevestigd, dan is de plaats van dienst daar waar de vaste inrichting is gevestigd.<sup>93</sup> Wat een vaste inrichting is, zal ik in hoofdstuk 3 uitvoerig behandelen. Indien de afnemer geen zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft, geldt als plaats van dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> Artikel 6, lid 1, Wet OB 1968.

<sup>94</sup> Artikel 6, lid 1, laatste volzin, Wet OB 1968.

## Hoofdstuk 3 Hoofdhuis en vaste inrichting problematiek

### 3.1 Inleiding

In het Danske Bank-arrest staat de behandeling van een kostendoorbelasting van het hoofdhuis, gevestigd in Denemarken en aldaar onderdeel van een fiscale eenheid, aan haar filiaal, ook wel vaste inrichting, centraal. Dit probleem is op te splitsen in twee onderdelen die nadere uitwerking vereisen. Het eerste onderdeel betreft de problematiek omtrent het hoofdhuis en de vaste inrichting. Het tweede onderdeel betreft de fiscale eenheid. Het eerstgenoemde probleem zal ik in dit hoofdstuk behandelen en het tweede probleem in hoofdstuk 4.

In paragraaf 2.3.4 ben ik ingegaan op de vereisten voor de kwalificatie als belastingplichtige in de btw. Uit artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 blijkt dat ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent kwalificeert als btw-ondernemer. In de casus van het Danske Bank-arrest dient voor het hoofdhuis en de vaste inrichting apart onderzocht te worden of deze kwalificeren als btw-ondernemer. In dit hoofdstuk zal ik deze apart behandelen en ingaan op de jurisprudentie, beleid en literatuur omtrent deze problematiek. Ik zal eerst ingaan op het hoofdhuis om vervolgens de vaste inrichting te behandelen.

### 3.2 Het hoofdhuis in de btw

Zoals ik in de inleiding al heb benoemd, is in de 19<sup>e</sup> eeuw de globalisering gestart. Hierdoor zijn bedrijven niet enkel in één land actief, maar in verschillende landen. Deze toenemende mate van globalisatie gaat gepaard met toenemende grensoverschrijdende transacties, waarbij bedrijven vaak in verschillende landen gevestigd zijn. Hierbij zijn vaak een primaire vestigingsplaats, het hoofdhuis, en verschillende secundaire vestigingsplaatsen in het buitenland te onderscheiden. Deze secundaire vestigingsplaatsen worden ook wel filialen genoemd en, indien ze voldoen aan de vereisten, deze filialen kunnen kwalificeren als vaste inrichting. Ik zal in paragraaf 3.3 verder ingaan op de vereisten van de vaste inrichting. In deze paragraaf zal ik me beperken tot de primaire vestigingsplaats, ofwel het hoofdhuis.

Zowel artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 als artikel 9 Btw-Richtlijn leggen geen beperking op met betrekking tot de vestigingsplaats (of woonplaats) om als btw-ondernemer te kwalificeren. Dit is namelijk ook niet verenigbaar met het rechtskarakter van de omzetbelasting. De omzetbelasting is, zoals ik in paragraaf 2.3.2 heb beschreven, een algemene verbruiksbelasting die het verbruik, of consumptie, bij de consument beoogt te belasten. Hieruit volgt dat goederen en diensten aan omzetbelasting onderworpen dienen te worden in het land waar zij worden verbruikt, ongeacht het land waarin deze goederen of diensten worden geproduceerd of vervaardigd. Het land waar de goederen of diensten worden verbruikt dient daarbij ook de (omzet)belastingopbrengst te genieten.<sup>95</sup> Dit wordt ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd, wat terug is te zien in de regels omtrent in- en uitvoer en de plaatsbepalingsregels van diensten.

Zoals ik in paragraaf 2.3.6 heb benoemd, is bij het bepalen van de plaats van een dienst de status van de afnemer van belang. Indien de afnemer een consument is, gelden de B2C-regels van artikel 6, lid 1 Wet OB 1968, waarbij wordt aangesloten op de woonplaats van de consument, ook wel het bestemmingsland. Indien de afnemer een btw-ondernemer is, gelden de B2B-regels van artikel 6, lid 2 Wet OB 1968. In dit geval beslaat de plaats van dienst het land waar de afnemende ondernemer is gevestigd. Dit is in lijn met het bestemmingslandbeginsel en het rechtskarakter van de omzetbelasting, omdat de heffing hierdoor als het ware verschoven wordt naar het land van het uiteindelijke verbruik door de eindgebruiker, ofwel de consument.

---

<sup>95</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 159.

In het Planzer Luxembourg-arrest<sup>96</sup> oordeelt het HvJ over de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige met betrekking tot de Dertiende Richtlijn.<sup>97</sup> Deze Richtlijn ziet op de teruggaaf van voorbelasting voor ondernemersgevestigd buiten de EU. Hoewel het betrekking heeft op artikel 1 Achtste Richtlijn, moet volgens Merx ervan uit worden gegaan dat deze uitleg ook van toepassing is op de regels voor de plaats van dienst. Merx stelt dat het onwenselijk zou zijn om een andere uitleg toe te kennen aan eenzelfde begrip dat zowel in de Btw-richtlijn als de Achtste Richtlijn wordt gebruikt. Daarnaast merkt Merx op dat een zekere samenhang te onderkennen is tussen de plaats van dienst regels van de Btw-richtlijn en artikel 1 Achtste Richtlijn.<sup>98</sup> Door deze samenhang is het een belangrijke zaak met betrekking tot de uitleg van het begrip 'zetel van de bedrijfsuitoefening'. Dit begrip refereert naar de primaire vestigingsplaats en het HvJ stelt dat dit begrip een andere definitie kent dat de secundaire vestigingsplaats, ook wel de vaste inrichting.<sup>99</sup> Het HvJ stelt dat bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening als het ware naar feiten en omstandigheden vastgesteld dient te worden, waarbij belangrijkste factoren de volgende zijn: de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar deze bestuurders vergaderen en de plaats waar het algemene beleid wordt bepaald. Andere factoren die van belang zijn, zijn onder andere de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen plaatsvinden en de plaats waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en daadwerkelijk de bankzaken worden geregeld.<sup>100</sup> De uitspraak van deze HvJ zaak is nu opgenomen in artikel 10 Btw-uitvoeringsverordening. Voor de implementatie in artikel 10 Btw-uitvoeringsverordening was het Planzer Luxembourg-arrest leidend voor het vaststellen van de zetel van bedrijfsuitoefening.

### 3.3 De vaste inrichting in de btw

Indien een btw-ondernemer beschikt over een primaire vestigingsplaats en internationaal opereert, beschikt deze ondernemer in veel gevallen ook over een secundaire vestigingsplaats. In de literatuur wordt de vaste inrichting ook wel de secundaire vestigingsplaats genoemd. Dit schept naar mijn mening ook meer duidelijkheid. Een onderneming kan op verschillende manieren opereren in het buitenland. Dit kan door middel van het oprichten van een juridische entiteit in ieder land waar de onderneming actief is. Dit worden ook wel dochtermaatschappijen genoemd. In deze structuur is vaak sprake van één moedermaatschappij, ook wel holding genoemd, die minstens 95% van de aandelen direct of indirect in bezit heeft. Voor de omzetbelasting worden deze dochtermaatschappijen dan, indien voldaan aan de voorwaarden van artikel 7 Wet OB 1968 of artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn, gekwalificeerd als individuele btw-ondernemers. Indien de moeder- en dochtermaatschappijen zich in één land bevinden, kunnen zij in Nederland een fiscale eenheid vormen op grond van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968, of in een andere lidstaat indien zij de facultatieve bepaling van artikel 11 Btw-richtlijn in hun nationale wetgeving hebben geïmplementeerd en de maatschappijen voldoen aan de voorwaarden. Hier zal ik echter in paragraaf 4 op ingaan. Naast deze moeder-dochterstructuur, is het ook mogelijk om vanuit één juridische entiteit in verschillende landen te handelen. Hierdoor ontstaat een structuur met een hoofdhuis in het ene land en filialen in andere landen. In deze scriptie doe ik de aanname dat het hoofdhuis voldoet aan de voorwaarden van artikel 7 Wet OB 1968 of artikel 9 Btw-richtlijn en dus btw-ondernemer is. In deze paragraaf zal ik uiteenzetten wanneer een filiaal als vaste inrichting wordt aangemerkt en hiermee kwalificeert als btw-ondernemer. Hoewel het vaste inrichting-begrip momenteel is opgenomen in artikel 11 Uitvoeringsverordening, is dit niet altijd het geval geweest. Om dit beter te begrijpen zal ik dieper ingaan op de geschiedenis van het begrip.

---

<sup>96</sup> HvJ EG, 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg).

<sup>97</sup> Dertiende Richtlijn BTW 86/560/EEG.

<sup>98</sup> Merx 2011, par. 7.2.1.

<sup>99</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 91.

<sup>100</sup> HvJ EG, 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg), r.o. 61.

Vervolgens zal ik ingaan op de verschillende soorten vaste inrichtingen, de behandeling van transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting, het recht op aftrek van voorbelasting en de vaste inrichting in de Nederlandse wet- en regelgeving.

### 3.3.1 De geschiedenis van de vaste inrichting

Zoals ik in de voorgaande paragraaf heb benoemd, is het vaste inrichting-begrip momenteel opgenomen in artikel 11 Uitvoeringsverordening, maar dit is niet altijd zo geweest. Dit begrip is in de Zesde Richtlijn zonder enige toelichting geïntroduceerd. Uit de ontstaansgeschiedenis kan geen betekenis herleid worden, mede omdat het begrip niet in het voorstel voor de Zesde Richtlijn was opgenomen.<sup>101</sup> Merx merkt daarnaast op dat met de introductie van het vaste inrichting-begrip in de Zesde Richtlijn het doel van de plaats van dienst regels beter bewerkstelligd kan worden. Volgens Merx kan door middel van de vaste inrichting dichter bij het doel van de btw als algemene verbruiksbelasting gekomen worden, en dat is heffing op plaats van verbruik.<sup>102</sup> Hoe het begrip echter uitgelegd diende te worden, moest blijken uit jurisprudentie van het HvJ. Ik zal hierna enkele belangrijke arresten met betrekking tot de ontwikkeling van het begrip vaste inrichting uitwerken.

#### 3.3.1.1 Berkholz

Het eerste arrest waarin het HvJ uitleg geeft aan het vaste inrichting begrip in het Berkholz-arrest<sup>103</sup>. In dit arrest oordeelt het HvJ over een exploitant van speelautomaten die gevestigd is in Duitsland. De exploitant behaalt omzet door het plaatsen en exploiteren van speelautomaten in onder andere cafés, maar exploiteert daarnaast ook automaten aan boord van veerboten die tussen Duitsland en Denemarken voeren. Deze automaten werden regelmatig onderhouden en hersteld door het personeel van de exploitant. De kwestie die hier in geding is, is de plaats van dienst. De Duitse belastingdienst is van mening dat de gehele omzet die op de veerboten is behaald, heeft plaats gevonden in Duitsland en derhalve volledig aan de omzetbelasting onderworpen. Belanghebbende is echter van mening dat de diensten zijn verricht aan boord van de veerboten via een vaste inrichting. Het HvJ oordeelt dat een commerciële inrichting, zoals die van Berkholz, een zekere bestendigheid dient te vertonen. Volgens het HvJ is sprake van een vaste inrichting indien de inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn en het niet doelmatig is de vaste inrichting als plaats aan te merken waar de diensten worden verricht. Daarnaast dient volgens de HvJ pas afgeweken te worden van de zetel van bedrijfsuitoefening, dus naar de vaste inrichting, indien dit tot een fiscaal rationele oplossing leidt.<sup>104</sup>

Uit deze uitleg blijkt dat het HvJ twee voorwaarden stelt met betrekking tot de kwalificatie van een vaste inrichting. Ten eerste dient de inrichting duurzaam te beschikken over de middelen die noodzakelijk zijn voor de betreffende dienstverlening. Ten tweede moet het niet doelmatig zijn om de vaste inrichting te gebruiken als plaats van dienst en dient dit fiscaal rationeel te zijn. Dit laatste vind ik interessant, omdat het HvJ hiermee het belang van de uitvoerbaarheid van de omzetbelasting benadrukt. In de literatuur wordt de impact van het tweede punt echter beperkt. Rookmaaker-Penners stelt dat deze doelmatigheidseis uitsluitend betrekking heeft op de uitleg van het begrip in het kader van het bepalen van de plaats van dienst. Hier zou sprake van zijn in situaties waarin daadwerkelijke zetel van de dienstverrichter of leverancier een beter aanknopingspunt is, omdat zo tot een logische

---

<sup>101</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 92.

<sup>102</sup> Merx 2011, par. 4.2.2.

<sup>103</sup> HvJ EG, 4 juli 1985, nr. 186/84 (Berkholz).

<sup>104</sup> HvJ EG, 4 juli 1985, nr. 186/84 (Berkholz), r.o. 17-19.

oplossing gekomen wordt en een mogelijk conflict met een andere lidstaat met betrekking tot de heffingsbevoegdheid vermeden kan worden.<sup>105</sup>

### *3.3.1.2 Faaborg-Gelting Linien A/S*

In het FG-Linien-arrest<sup>106</sup> draait het net als in het Berkholz-arrest om prestaties verricht aan boord van een veerboot. Deze zaak betreft een geschil tussen Faaborg-Gelting Linien A/S (hierna: 'FG-Linien') en de Duitse belastingdienst. FG-Linien is gevestigd in Denemarken en beheert veerdiensten tussen Denemarken en Duitsland. Aan boord van deze veerboten exploiteert FG-Linien een restaurant. In geding is de verstrekking van maaltijden aan boord van de veerboten. FG-Linien is van mening dat sprake is van het verrichten van een dienst terwijl de Duitse belastingdienst het standpunt inneemt dat hier sprake is van het leveren van een goed. Daarnaast is ook in geding, indien het een dienst is, wat de plaats van dienst is. De eerste vraag is niet van belang voor deze scriptie, de tweede daarentegen wel. Het HvJ haalt met betrekking tot het vaststellen of sprake is van een vaste inrichting het Berkholz-arrest aan.<sup>107</sup> Volgens het HvJ kan een andere inrichting dan de zetel van bedrijfsuitoefening aangemerkt worden als plaats waar de dienst wordt verricht, indien deze inrichting voldoende bestendigheid vertoont, doordat deze inrichting duurzaam beschikt over het personeel en technische middelen die voor deze diensten noodzakelijk zijn.<sup>108</sup> Ingeval van FG-Linien is hier geen sprake van, omdat de vaste zetel van bedrijfsuitvoering een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.<sup>109</sup>

Het is interessant dat het HvJ de doelmatigheidseis die zij ook in het Berkholz-arrest gebruikt als doorslaggevend gebruikt en het bestaan van de vaste inrichting hiervan afhankelijk stelt. Merckx merkt op dat hieruit kan worden afgeleid dat, indien in een inrichting het benodigde personeel en technische middelen aanwezig zijn, het onvoldoende is voor het bestaan van een vaste inrichting. Daarnaast stelt Merckx dat dit doelmatigheidscriterium positief is geformuleerd. Dat wil zeggen dat beoordeeld dient te worden of de vaste zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt is en dus niet beoordeeld vanuit de vaste inrichting. Daarnaast dient opgemerkt te worden dat volgens Merckx en Beelen e.a. enkel het doelmatigheidscriterium van belang is indien de uitleg van het vaste inrichting-begrip van belang is voor het bepalen van de plaats van dienst. Voornamelijk wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening een beter aanknooppunt is voor de belastingheffing, omdat deze tot fiscaal rationele oplossing leidt.<sup>110</sup>

Interessant is in deze zin dat de duurzame aanwezigheid van het benodigde personeel en de technische middelen nog steeds als uitgangspunt wordt genomen, maar voor het aanknopingspunt voor de plaats van dienst het doelmatigheidscriterium van belang is. Dit laatste is naar mijn mening vooral van belang in deze lastige situaties, waarbij de vaste inrichting gevestigd is aan boord van een schip. Het is daarbij, zoals het HvJ ook beoogt, praktischer en ook logischer om aan te sluiten bij de vaste zetel van bedrijfsuitoefening, omdat hiermee conflicten met betrekking tot de heffingsbevoegdheid vermeden en voorkomen kunnen worden.

### *3.3.1.3 DFDS*

In 1997 oordeelt het HvJ in het DFDS-arrest<sup>111</sup> eveneens over een Deense zaak. Ditmaal betreft het echter geen veerdienst, maar een reisorganisatie. DFDS A/S (hierna: 'DFDS') is gevestigd in

---

<sup>105</sup> Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht OB.2.1.6.K.b2.

<sup>106</sup> HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting).

<sup>107</sup> HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting) r.o. 16.

<sup>108</sup> HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting) r.o. 17.

<sup>109</sup> HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting) r.o. 18.

<sup>110</sup> Merckx 2011, par. 4.3.2.

<sup>111</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS).

Denemarken en heeft een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk genaamd DFDS Ltd. DFDS is een reisbureau en houdt zich onder andere bezig met het vervoer en de scheepvaart. DFDS heeft een agentuurovereenkomst met haar Engelse dochtermaatschappij. DFDS Ltd. treedt als verkoop- en havenagent op voor DFDS en is daarnaast het centraal reserveringsbureau voor DFDS voor alle passagiersdiensten in het Verenigd Koninkrijk en Ierland. De reispakketten die bij de dochtermaatschappij worden afgenomen, worden voor rekening van DFDS verkocht. De Engelse belastingdienst is van mening dat DFDS Ltd. een vaste inrichting is, waardoor de plaats van dienst niet Denemarken is, maar het Verenigd Koninkrijk en aldaar belasting dient afgedragen te worden. DFDS is echter van mening dat geen sprake is van een vaste inrichting, omdat de pakketten voor rekening van DFDS worden verkocht en de diensten belastbaar zijn in de lidstaat van het hoofdhuis. De diensten die DFDS verricht zijn namelijk vrijgesteld in Denemarken.

Wat dit arrest interessant maakt, is dat, in tegenstelling tot de vorige arresten, hier een dochtermaatschappij als vaste inrichting aangemerkt kan worden. Tot die tijd was de algemene visie dat een vaste inrichting een juridisch onzelfstandig onderdeel was van een in een ander land gevestigde ondernemer.<sup>112</sup>

Het HvJ merkt in de zaak DFDS ten eerste op dat de plaats van dienst bepalingen de nationale regels rationeel worden afgebakend door deze regels uniform vast te stellen en bevoegdheidsconflicten tussen lidstaten te vermijden. Daarnaast merkt het HvJ op dat de zetel van bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter het uitgangspunt is van de plaats van dienst. De vaste inrichting komt pas in beeld indien de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of tot een conflict met betrekking tot de heffingsbevoegdheid.<sup>113</sup>

Ten tweede merkt het HvJ tezamen met de A-G op dat het in aanmerking nemen van de economische realiteit een fundamenteel criterium vormt voor het btw-stelsel. Daarnaast leidt de zetel van bedrijfsuitoefening in dit geval niet tot een fiscaal rationele oplossing, gezien de aard van de afgenomen diensten. De alternatieve oplossing is in dit geval de aansluiting van de plaats van dienst bij de vaste inrichting. Deze oplossing past in dit geval niet alleen bij de aard van de dienst, maar het systematisch toepassen van de zetel van de bedrijfsuitoefening zou tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden. Dit omdat ondernemers mogelijk hun zetel van bedrijfsuitoefening daar gaan vestigen waar een lidstaat mogelijk een vrijstelling toepast voor die bepaalde diensten.<sup>114</sup>

Zoals het HvJ betoogt, zou het aansluiten van de plaats van dienst bij de zetel van bedrijfsuitoefening mogelijk tot verstoring van de mededinging kunnen leiden. Dit gaat echter tegen het neutraliteitsbeginsel in, zoals ik in paragraaf 2.3.3 heb beschreven. Daarnaast is het doel van de EU, zoals ik in paragraaf 2.2.2 heb besproken, het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt die onder andere gebaseerd is op het vrije verkeer van diensten. Deze verkeersvrijheid houdt in dat een dienstverlener vanuit iedere lidstaat diensten verrichten aan klanten in andere lidstaten. Deze discussie zal ik echter verder uitwerken in hoofdstuk 4.

Om als dochtermaatschappij te kwalificeren als vaste inrichting dient volgens het HvJ ten eerste onderzocht te worden of de dochtermaatschappij onafhankelijk is van de moedermaatschappij. Ten tweede dient te worden nagegaan of de inrichting de minimaal vereiste bestendigheid vertoont.<sup>115</sup>

---

<sup>112</sup> Van Hilten 1997 (WFR 1997/1369).

<sup>113</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS), r.o. 18-19.

<sup>114</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS), r.o. 22-23.

<sup>115</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS), r.o. 25 & 27.



Om de onafhankelijkheid aan te tonen volstaat het volgens het HvJ niet dat de kantoren van de dochtermaatschappij een eigen rechtspersoon is. DFDS bezit al het kapitaal van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappij en legt daarnaast ook nog een aantal contractuele verplichtingen op. Hierdoor kan geconcludeerd worden dat de dochtermaatschappij slechts als assistent optreedt en niet als zelfstandige onderneming. Om het tweede punt te beoordelen, dient, net als in de voorgaande twee arresten, beoordeeld te worden of de inrichting beschikt over het benodigde personeel en de benodigde technische middelen. Het HvJ concludeert dat hieraan wordt voldaan en dat sprake is van een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk.<sup>116</sup>

Na dit arrest was het niet meer vanzelfsprekend dat het oprichten van een juridisch zelfstandige entiteit in een andere lidstaat de ondernemer als het ware zou beschermen tegen het vormen van een vaste inrichting aldaar. Volgens de Redactie Vakstudienieuws is uit het DFDS- en FN Linien-arrest te herleiden dat een rangorde ontstaat met betrekking tot de plaatsbepalingsregels. De voorkeur gaat uit naar de zetel van bedrijfsuitoefening. De vaste inrichting kan pas kwalificeren als plaats van dienst indien het voldoet aan de twee voorwaarden die geformuleerd staan in de twee voorgaande arresten.<sup>117</sup> Het is daarentegen ook een logisch, en naar mijn mening een fiscaal rationeel, argument om de diensten te belasten waar de daadwerkelijke verkoop plaatsvindt. Dit sluit namelijk aan bij het algemene verbruikskarakter van de omzetbelasting.

In 2012 wordt de werking van het DFDS-arrest wordt echter in het Daimler en Widex-arrest<sup>118</sup> beperkt. In het Daimler en Widex-arrest oordeelt het HvJ of eigen personeel noodzakelijk is voor het bestaan van een vaste inrichting. In dit arrest verwijst de Zweedse belastingdienst naar het DFDS-arrest.<sup>119</sup> Het HvJ stelt echter dat het DFDS-arrest slechts in enkele situaties toepasbaar is.<sup>120</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws stelt dat uit ook Daimler Widex-arrest blijkt dat het DFDS-arrest enkel toegepast kan worden in situaties waarin misbruik van de plaatsbepalingsregels voorkomen dient te worden.<sup>121</sup> In het Daimler en Widex-arrest leek het HvJ hier dan ook de suggestie mee te wekken dat het DFDS-arrest niet breed toepasbaar zou zijn.

Al met al kan tot nu toe met betrekking tot het vaste inrichting-begrip het volgende worden geconcludeerd. Door middel van het Berkholz-, FG-Linien- en DFDS-arrest kunnen enkele aspecten onderscheiden worden. Ten eerste is een onderscheid te maken tussen de rechtsoverwegingen met betrekking tot het begrip vaste inrichting en het begrip vaste inrichting voor de uitleg van de plaats van dienst bepalingen. Een vaste inrichting is een commerciële inrichting die in een bepaalde mate zelfstandig opereert in een andere lidstaat dan de zetel van bedrijfsuitoefening. Deze inrichting dient een zekere bestendigheid te vertonen. Hieraan wordt voldaan indien de inrichting duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor de betreffende diensten noodzakelijk zijn.

#### *3.3.1.4 ARO Lease*

In het ARO Lease-arrest<sup>122</sup> oordeelt het HvJ over de aanwezigheid van een autovloot in een andere lidstaat dan de zetel van bedrijfsuitoefening. ARO Lease is een in Nederland gevestigde leasemaatschappij en houdt zich voornamelijk bezig met het sluiten van operational leasecontracten. Bij operational lease blijft, in tegenstelling tot financial lease, het eigendom bij de lessor. De lessor is

---

<sup>116</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS), r.o. 26 -29.

<sup>117</sup> HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS).

<sup>118</sup> HvJ EU, 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15.

<sup>119</sup> HvJ EU, 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, r.o. 34.

<sup>120</sup> HvJ EU, 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, r.o. 49.

<sup>121</sup> HvJ EU, 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

<sup>122</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease).

de partij die eigenaar is van het geleasede object. Het geleasede object komt daarnaast ook niet op de balans van de lessee, ook wel de afnemer, te staan. Bij een financial lease is de lessee daarentegen vanaf dag één eigenaar van het object. ARO Lease sluit contracten af met afnemers in Nederland en België. Ongeveer één tiende van de contracten zijn afgesloten met afnemers in België, waar ARO Lease geen kantoor heeft. Het overgrote deel van de contracten wordt afgesloten met ondernemingen. De Belgische afnemers komen middels zelfstandige tussenpersonen, die verder geen bemoeienis hebben met de uitvoering van de contracten, in contact met ARO Lease. Deze afnemers kiezen daarna een auto uit bij een Belgische autodealer. Deze dealer levert de auto's aan ARO Lease. Vervolgens leaset ARO Lease deze aan de Belgische afnemers. ARO Lease brengt hierover Nederlandse btw in rekening op grond van artikel 6, lid 1 Wet OB 1968. De Belgische belastingdienst is echter van mening dat hier geen Nederlandse, maar Belgische btw over berekend dient te worden, omdat de aanwezigheid van een vloot auto's volgens hen leidt tot een vaste inrichting.<sup>123</sup>

Het HvJ stelt ten eerste dat hier sprake is van een dienst.<sup>124</sup> Aangezien het bij verhuur van vervoersmiddelen moeilijk is om te bepalen waar deze daadwerkelijk worden gebruikt, gaat de voorkeur uit naar het aansluiten van de plaats van dienst bij de zetel van bedrijfsuitoefening van de lessor. Hierbij wordt afgeweken van de hoofdregel bij verhuur van roerende lichamelijke zaken. Hierbij is de plaats van dienst de plaats waar de ontvanger, of wel lessee, zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Daarnaast merkt het HvJ op dat pas een andere zetel dan de zetel van bedrijfsuitoefening het aanknopingspunt van de plaats van dienst wordt, ingeval de keuze voor het hoofdhuis niet tot een fiscaal rationele oplossing of tot conflict met betrekking tot de heffingsbevoegdheid leidt.<sup>125</sup>

Met betrekking tot de vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting, haalt het HvJ het Berkholz-arrest en de vereisten aldaar aan. Een vaste inrichting dient een zekere bestendigheid te vertonen. Hier wordt aan voldaan indien de inrichting duurzaam beschikt over het personeel en de technische middelen die noodzakelijk zijn voor de dienstverrichting. Daarnaast dient de inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en wat het personeel en de technische middelen betreft een geschikte structuur te hebben om zelfstandig de verrichting van de diensten mogelijk te maken.<sup>126</sup> In het geval van het leasen van auto's, merkt het HvJ op dat wanneer een leasemaatschappij niet beschikt over eigen personeel en een structuur met voldoende mate van duurzaamheid die het mogelijk maakt om vanuit de inrichting beslissingen te nemen over het dagelijks bestuur of het opmaken van contracten, de leasemaatschappij niet over een vaste inrichting in de betreffende lidstaat beschikt.<sup>127</sup>

De Commissie en de Deense regering merken daarnaast op dat bij het bepalen van de plaats van dienst met betrekking tot vervoersmiddelen rekening gehouden dient te worden met de economische realiteit en de daadwerkelijke plaats van bedrijfsuitoefening als de plaats van dienst dient aangemerkt te worden. Het HvJ stelt echter dat het onduidelijk is waar de auto's daadwerkelijk gebruikt worden en de leasemaatschappij niet over een kantoor of stalling voor de auto's in de betreffende lidstaat beschikt.<sup>128</sup>

In dit arrest breidt het HvJ het vaste inrichting begrip verder uit. Het HvJ voegt hieraan toe dat het vereiste van een geschikte structuur niet alleen betrekking heeft op het vertonen van een mate van bestendigheid, maar tevens het verrichten van zelfstandige diensten. Daarnaast voorkomt het HvJ hiermee, vanuit de redenering van het doelmatigheidscriterium, uitvoeringsproblemen. Het HvJ kijkt

---

<sup>123</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 2-7.

<sup>124</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 11.

<sup>125</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 15.

<sup>126</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 15-16.

<sup>127</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 18-19.

<sup>128</sup> HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997/2933 7 (ARO Lease), r.o. 23-27.

hierbij naar de aard van de prestaties en of dit een rol speelt bij de beoordeling van de mogelijke vaste inrichting. Al met al concludeer ik dat een vaste inrichting naar mijn mening geen statisch begrip is: de beoordeling is daarentegen vooral afhankelijk van feiten en omstandigheden omtrent de uitvoerbaarheid.

#### 3.3.1.5 *Welmory*

Uit het ARO Lease-arrest blijkt dat een vaste inrichting ook over een bepaalde mate van duurzaamheid dient te beschikken om zelfstandig diensten te kunnen verrichten. In het Welmory-arrest<sup>129</sup> oordeelt het HvJ dat een vaste inrichting ook een mate van duurzaamheid en een geschikte structuur dient te hebben om zelfstandig diensten af te kunnen nemen. In het Welmory-arrest speelt het volgende. Welmory sp z.o.o. (hierna: 'Welmory') is een Poolse vennootschap en heeft een samenwerkingsovereenkomst met Welmory LTD, gevestigd in Cyprus (hierna: 'Welmory CP'). Welmory CP beheert onder andere een Poolse website waarop veilingen worden georganiseerd. Om deel te nemen aan deze veilingen dienen de afnemers 'bids' te kopen bij Cyprus CP. Met deze bids kunnen zij biedingen plaatsen. In de samenwerkingsovereenkomst komen Welmory en Welmory CP overeen dat Welmory CP een veilingwebsite ter beschikking stelt aan Welmory en ook de bijbehorende diensten ten aanzien van het onderhoud van de website aan Welmory verricht. Welmory zal als tegenprestatie goederen aanbieden op deze site. In tegenstelling tot een normale veiling, waarbij de concurrerende bidders tegen elkaar opbieden door een hogere bod te plaatsen, dient eenieder zich op de veilingssite van Welmory een bod te plaatsen door middel van de aangekochte bids.<sup>130</sup> Welmory heeft facturen met betrekking tot reclame, service etc. uitgereikt aan Welmory CP. Welmory neemt hierbij het standpunt in dat de diensten zijn verricht aan Welmory CP, de plaats van dienst Cyprus is en moet hierdoor Cypriotische omzetbelasting over de vergoeding berekend worden.<sup>131</sup> De Poolse belastingdienst is echter van mening dat Welmory CP over een vaste inrichting beschikt in Polen en de diensten niet aan Welmory CP in Cyprus zijn verricht, maar aan de Poolse vaste inrichting.<sup>132</sup>

Het HvJ stelt dat in dit geval de nieuwe plaats van dienst regels van toepassing zijn.<sup>133</sup> Dit zal ik verder uiteenzetten in paragraaf 3.3.1.9. Hierna gaat het HvJ verder in op het aanknopingspunt van de plaats van dienst. Zoals ook uit de voorgaande jurisprudentie blijkt, is het nuttigste aanknopingspunt voor de plaats van dienst de zetel van bedrijfsuitoefening, behalve wanneer dit aanknopingspunt niet tot een rationele oplossing leidt.<sup>134</sup> Hiermee sluit het HvJ aan op de arresten die ik hiervoor heb behandeld. De vaste inrichting is een uitzondering op deze algemene regel. Dit blijkt volgens het HvJ ook uit de opbouw van artikel 44 Btw-richtlijn, waarbij de vaste inrichting wordt genoemd in de laatste zin van dit artikel die het woord 'evenwel' bevat.<sup>135</sup>

Vervolgens gaat het HvJ in op het begrip vaste inrichting. Het HvJ haalt hierbij het Planzer Luxembourg-arrest aan, die ik ook in paragraaf 3.2 heb behandeld. Dit arrest wordt consistent aangehaald in de jurisprudentie die ik in de voorgaande paragrafen heb behandeld, omtrent het vaststellen van het vaste inrichting-begrip. Het HvJ stelt in rechtsoverweging 58 het volgende:

---

<sup>129</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory).

<sup>130</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 13-16.

<sup>131</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 18-19.

<sup>132</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 20.

<sup>133</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 43.

<sup>134</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 53.

<sup>135</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 56.

*“Een vaste inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat personeel en technische middelen betreft, een geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.”<sup>136</sup>*

Het HvJ gebruikt hierbij in kleine mate andere bewoording dan hetgeen het HvJ in de voorgaande arresten heeft gebruikt. De essentie blijft hetzelfde. Zo blijkt onder andere uit het ARO Lease-arrest dat een vaste inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betreffende dienstverlening noodzakelijk zijn.

### *3.3.1.6 Dong Yang Electronics*

Zoals uit het DFDS-arrest blijkt, kan een dochtervennootschap onder voorwaarden ook als vaste inrichting kwalificeren. In het Dong Yang-arrest<sup>137</sup> buigt het HvJ zich nog een keer over deze problematiek. In het Dong Yang-arrest speelt het volgende. Dong Yang is een in Polen gevestigde vennootschap en sluit een overeenkomst met de in Zuid-Korea gevestigde LG Display Co. (hierna: ‘LG Korea’). LG Korea heeft daarnaast twee dochtervennootschappen die in de EU gevestigd zijn, te weten LG Display Polska (hierna: ‘LG Polen’) en LG Display Germany (hierna: ‘LG Duitsland’). LG Korea en Dong Yang sluiten een toll manufacturing overeenkomst. Dit houdt in dat Dong Yang in opdracht van LG Korea producten gaat fabriceren met de door de opdrachtgever, LG Korea, geleverde grondstoffen of halffabricaten. Hierbij levert Dong Yang een ‘productie’ dienst aan LG Korea, ofschoon, dat is Dong Yang van mening. Bij een toll manufacturer overeenkomst blijft de opdrachtgever het gehele proces de eigenaar van de goederen. De grondstoffen worden door LG Korea naar Polen verscheept om aldaar ingeklaard te worden. De grondstoffen worden vervolgens door LG Polen aan Dong Yang geleverd, waar Dong Yang hier printplaten van fabriceert. De printplaten worden op basis van de overeenkomst met LG Korea geleverd aan LG Polen die hier vervolgens modules van maakt. Deze modules worden door LG Polen geleverd aan LG Duitsland.<sup>138</sup>

Dong Yang werd door LG Korea verzekerd dat LG Korea geen vaste inrichting, personeel, onroerend goed of technische installaties op het Poolse grondgebied tot haar beschikking had. Dong Yang heeft daardoor LG gefactureerd en ging daarbij ervan uit dat de plaats van deze diensten Zuid-Korea was.<sup>139</sup> De Poolse belastingdienst is echter van mening dat de dienst niet aan LG Korea, waarmee de plaats van dienst in Zuid-Korea ligt, maar aan de vaste inrichting van LG Korea, LG Polen, werd verricht. Hierdoor zal de plaats van dienst Polen worden en is hier ook Poolse btw verschuldigd. De Poolse belastingdienst is van mening dat Dong Yang geen genoegzaam had kunnen nemen met enkel de verklaring van LG Korea en stelt dat Dong Yang zelf meer onderzoek had moeten verrichten om vast te stellen of LG Korea over een vaste inrichting in Polen beschikte.<sup>140</sup>

De verwijzende rechter heeft hierbij twee prejudiciële vragen gesteld. Ten eerste of een dochtervennootschap, gevestigd in de EU, van een moedervernootschap die gevestigd is buiten de EU kan kwalificeren als een vaste inrichting en indien dit niet het geval is, dient degene die een overeenkomst sluit met de moedervernootschap te onderzoeken of deze partij over een vaste inrichting beschikt. De tweede vraag laat ik in dit verhaal buiten beschouwing.

Om de eerste vraag te beantwoorden, gaat het HvJ hetzelfde te werk zoals bij de voorgaande arresten. Artikel 44 Btw-richtlijn is zo opgebouwd, dat de volgorde als volgt is. Het aanknopingspunt van de plaats van dienst is in de hoofdregel de zetel van bedrijfsuitoefening. Het aanmerken van de vaste

<sup>136</sup> HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (Welmory), r.o. 58.

<sup>137</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang).

<sup>138</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 8-12.

<sup>139</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 13.

<sup>140</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 14-16.

inrichting als aanknopingspunt is daarbij een uitzondering op deze hoofdregel mits aan de voorwaarden wordt voldaan.<sup>141</sup>

Uit de vrijhandelsovereenkomst tussen Polen en Zuid-Korea blijkt dat Zuid-Koreaanse ondernemingen enkel economische handelingen mogen verrichten door middel van een commanditaire, besloten of naamloze vennootschap. Hierdoor is het voor LG Korea onmogelijk om zonder LG Polen economische handelingen te verrichten in Polen. Volgens het HvJ is de commerciële en economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van de Btw-richtlijn en hierdoor de kwalificatie van de vaste inrichting niet kan afhangen van de juridische realiteit.<sup>142</sup> Hieruit kan geconcludeerd worden dat het enkele feit dat, een buiten de EU gevestigde moedermaatschappij die een in de betreffende lidstaat gevestigde dochtervennootschap heeft, op zichzelf geen argument is voor de vaststelling van een vaste inrichting.

A-G Kokott stelt in haar conclusie bij deze zaak dat een zelfstandige dochtermaatschappij niet tegelijk als vaste inrichting van de moedermaatschappij kan worden beschouwd, omdat het niet één, maar twee belastingplichtigen vormen. Volgens de A-G blijkt uit de criteria van artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening ook niet dat een zelfstandige dochteronderneming hieraan kan voldoen, omdat deze criteria betrekking hebben op de vaste inrichting van één belastingplichtige die zijn zetel van bedrijfsvoering buiten het grondgebied van de betreffende lidstaat heeft gevestigd. Volgens de A-G dient de eerste vraag daarom ontkennend beantwoord te worden.<sup>143</sup>

Het HvJ zet echter de koers, die zij in het DFDS-arrest heeft gezet, voort en sluit niet uit dat een dochtermaatschappij als vaste inrichting kan kwalificeren. Dit dient getoetst te worden in de uitleg van artikel 11 Uitvoeringsverordening.<sup>144</sup> Deze materiële voorwaarden zal ik in paragraaf 3.3.1.9 verder toelichten.

#### *3.3.1.7 Titanium*

Titanium Ltd. (hierna: 'Titanium') is een vennootschap die gevestigd is op het Kanaaleiland Jersey. Titanium verhuurt in Oostenrijk gelegen vastgoed via een Oostenrijkse vastgoedbeheerder aan twee ondernemers. Deze Oostenrijkse vastgoedbeheerder treedt op als tussenpersoon. Over deze huur brengt Titanium btw in rekening. De Oostenrijkse belastingdienst is namelijk van mening dat Titanium over een vaste inrichting in Oostenrijk beschikt, maar hier is Titanium het niet mee eens. Titanium is namelijk van mening dat hier geen sprake is van een vaste inrichting en dus dat zij daarmee ook geen omzetbelasting verschuldigd is.

De verwijzende rechter merkt uit het ARO Lease op dat uit het vaste inrichting-begrip volgt dat een dienstverrichter over zijn eigen personeel dient te beschikken en het inschakelen van personeel van derde gemachtigde ondernemer niet voldoende is voor het bestaan van een vaste inrichting. De verwijzende rechter wenst uitleg met betrekking tot het beschikken over eigen personeel in de vaste inrichting.<sup>145</sup>

In dit korte arrest haalt het HvJ de uitleg van het begrip vaste inrichting uit de zaken Planzer Luxembourg en ARO Lease. Een vaste inrichting dient volgens het HvJ een geschikte structuur te hebben om een zelfstandige verrichting van de betrokken dienst mogelijk te maken. Het HvJ stelt dat dit niet mogelijk is indien het hoofdhuis niet over een structuur beschikt die eigen personeel heeft, en

---

<sup>141</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 24-26.

<sup>142</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 31.

<sup>143</sup> Concl. A-G Kokott bij HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 29-34.

<sup>144</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 33.

<sup>145</sup> HvJ EU, 3 juni 2021, C-931/19, V-N 2021/27.14 (Titanium), r.o. 28-31.

dus niet kan kwalificeren als vaste inrichting. Een gebouw zonder personeel kan namelijk niet zelfstandig een dienst verrichten. Het HvJ stelt dus dat een verhuurde onroerende zaak, gelegen in een andere lidstaat, geen vaste inrichting kan vormen indien de eigenaar niet over eigen personeel beschikt dat de diensten die verband houden met de verhuur kan verrichten.<sup>146</sup>

Naar mijn mening komt het HvJ erg snel tot de conclusie dat het geen vaste inrichting betreft. Het personeel van de vastgoedbeheerder, de gemachtigde tussenpersoon, verricht namelijk een groot deel van de diensten die betrekking hebben op de verhuur van de onroerende zaken. Titanium behoudt enkel de beslissingsbevoegdheid over de huurovereenkomsten, om investeringen en reparaties te verrichten en de financiering hiervan te regelen.<sup>147</sup> Ik vraag me hierbij af of het HvJ tot een andere conclusie zou zijn gekomen indien het personeel van de gemachtigde tussenpersoon meer verantwoordelijkheden zou hebben. Daarnaast blijft in alle rechtspraak omtrent de vaste inrichting nog onduidelijk wat de het begrip omtrent personeel en technische middelen betekent. Dit staat namelijk noch in de Btw-richtlijn, noch in de jurisprudentie uitgelegd. Hierdoor hoeft dit arrest naar mijn mening niet in iedere lidstaat van toepassing te zijn.

#### *3.3.1.8 Berlin Chemie*

In het vorige arrest kwam het HvJ tot de conclusie dat het beschikken over eigen personeel noodzakelijk is voor de kwalificatie als vaste inrichting. In het DFDS- en Dong Yang-arrest oordeelde het HvJ dat de economische realiteit belangrijker is dan de juridische realiteit en dat dus een dochtermaatschappij als vaste inrichting kan kwalificeren. In de zaak Berlin Chemie<sup>148</sup> geeft het HvJ meer uitleg met betrekking tot deze problemen.

In het Berlin Chemie-arrest buigt het HvJ zich over een geding tussen de Roemeense Belastingdienst en de Berlin Chemie groep. Berlin Chemie AG (hierna: 'Berlin Chemie DE') is een in Duitsland gevestigde vennootschap die als sinds 1996 in Roemenië actief is op de farmaceutische markt. Hier verkoopt Berlin Chemie DE al jaren farmaceutische producten en is aldaar ook geregistreerd voor btw-doeleinden. In 2011 wordt de in Roemenië gevestigde Berlin Chemie AM SRL (hierna: 'Berlin Chemie RO') opgericht. Alle aandelen van Berlin Chemie RO zijn in bezit van Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH. Berlin Chemie DE heeft 95% van de aandelen in Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH. Berlin Chemie DE en Berlin Chemie RO hebben in 2011 een overeenkomst gesloten, waarin staat dat Berlin Chemie RO werkzaamheden zal verrichten voor Berlin Chemie DE, waarop de Duitse wetgeving van toepassing is. Berlin Chemie RO zal werkzaamheden verrichten als marketing en reclame. Het doel van deze marketingwerkzaamheden is het vergroten van het verkoopvolume van Berlin Chemie DE. Berlin Chemie RO is in de veronderstelling dat de plaats van dienst van deze diensten Duitsland is en heeft daarom de diensten exclusief btw gefactureerd. De Roemeense belastingdienst is echter van mening dat Berlin Chemie DE over een vaste inrichting in Roemenië beschikt, waardoor de plaats van dienst Roemenië is en Roemeense btw verschuldigd is. De Roemeense belastingdienst stelt namelijk dat Berlin Chemie DE, op grond van de overeenkomst, ononderbroken toegang zou hebben tot het personeel en de technische middelen van Berlin Chemie RO en daarmee voldoet aan de vereisten van het begrip vaste inrichting.<sup>149</sup> Hierdoor verricht Berlin Chemie RO diensten aan de vaste inrichting van Berlin Chemie DE en worden de diensten als het ware aan zichzelf verricht.

---

<sup>146</sup> HvJ EU, 3 juni 2021, C-931/19, V-N 2021/27.14 (Titanium), r.o. 40-46.

<sup>147</sup> HvJ EU, 3 juni 2021, C-931/19, V-N 2021/27.14 (Titanium), r.o. 22-23.

<sup>148</sup> HvJ EU, 7 april 2022, C-333/20, V-N 2022/20.10 (Berlin Chemie).

<sup>149</sup> HvJ EU, 7 april 2022, C-333/20, V-N 2022/20.10 (Berlin Chemie), r.o. 7-12.

De verwijzende rechter heeft prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot een verdere uitleg van het vaste inrichting begrip. Deze kunnen worden samengevat tot de vraag of een dochtervennootschap ook tegelijkertijd als vaste inrichting kan kwalificeren, waarbij de moedervennootschap zelf niet over het personeel en technische middelen beschikt in de betreffende lidstaat.

In de beantwoording van de vragen merkt het HvJ op dat de bewoording van artikel 44 Btw-richtlijn jo. Artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening niet specificiert dat het hoofdhuis over eigen personeel en technische middelen dient te beschikken in de andere lidstaat. Om als vaste inrichting te kwalificeren dient gekeken te worden naar de economische en commerciële realiteit. De moedermaatschappij hoeft niet over eigen personeel en technische middelen te beschikken in de betreffende lidstaat, maar dient hier wel duurzaam over te kunnen beschikken als ware het eigen personeel en technische middelen zouden zijn. Het HvJ geeft als voorbeeld een dienstverlenings- of huurovereenkomst die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd.<sup>150</sup> Het HvJ haalt daarnaast ook aan dat de vaste inrichting afhankelijk wordt gesteld van de situatie waarin arbeidscontracten van toepassing zijn, wat een te strikte uitleg zou zijn van artikel 11 Uitvoeringsverordening.

Daarnaast stelt het HvJ dat de diensten die worden verricht door Berlin Chemie RO gebruik maken van het personeel en de technische middelen die volgens de Roemeense belastingdienst ook ter beschikking staan aan Berlin Chemie DE, waardoor een vaste inrichting zou ontstaan. Volgens het HvJ kunnen hetzelfde personeel en dezelfde technische middelen niet tegelijkertijd worden gebruikt om zowel een dienst te verrichten en af te nemen.<sup>151</sup> Hieruit kan worden geconcludeerd dat óf Berlin Chemie RO de dienstverrichter is óf Berlin Chemie DE een vaste inrichting heeft in Roemenië.

In tegenstelling tot hetgeen in het Titanium-arrest is gezegd, hoeft een hoofdhuis dus niet over eigen personeel en technische middelen te beschikken voor de aanwezigheid van een vaste inrichting, maar is het ook voldoende om over personeel te kunnen beschikken die als ware het eigen personeel en technische middelen zouden zijn. Dit kan worden bewerkstelligd door overeenkomsten die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd en aangepast. Het verschil tussen het Titanium-arrest en het Berlin Chemie-arrest is dat het in het Titanium-arrest een verkoop-vaste inrichting betreft, terwijl we en dit arrest van een inkoop-vaste inrichting spreken. De verschillen hiertussen zal ik in paragraaf 3.3.2 uiteenzetten.

#### *3.3.1.9 Uitvoeringsverordening*

Zoals ik in paragraaf 3.3.1 heb beschreven, blijkt uit het Planzer Luxembourg-arrest dat de primaire vestigingsplaats de plaats is waar de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Dit is later opgenomen in artikel 10 Btw-uitvoeringsverordening. Uit overweging 14 van de considerans van de Btw-uitvoeringsverordening blijkt dat een van de doelen van de Btw-uitvoeringsverordening het verduidelijken is van een aantal begrippen. Het betreft hier onder andere begrippen zoals de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting. Om de praktische toepassing hiervan te bevorderen dienen deze begrippen zo duidelijk en objectief mogelijk geformuleerd te worden. Hoewel de begrippen nu worden uitgelegd in de Btw-uitvoeringsverordening blijft de jurisprudentie van het HvJ nog altijd relevant.<sup>152</sup> Om dit punt te realiseren, is het begrip vaste inrichting uitgelegd in artikel 11 Uitvoeringsverordening. Onder een vaste inrichting wordt verstaan iedere andere inrichting dan de zetel van bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat personeel en technische middelen betreft, een geschikte structuur heeft

---

<sup>150</sup> HvJ EU, 7 april 2022, C-333/20, V-N 2022/20.10 (Berlin Chemie), r.o. 41.

<sup>151</sup> HvJ EU, 7 april 2022, C-333/20, V-N 2022/20.10 (Berlin Chemie), r.o. 54.

<sup>152</sup> Punt 14 van de considerans, Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011.



om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.<sup>153</sup> Daarnaast is in lid twee van dit artikel nog een eis toegevoegd, namelijk dat de vaste inrichting een geschikte structuur dient te hebben om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken. Uit r.o. 58 van het in paragraaf 3.3.1.5 beschreven Welmory-arrest, blijkt dat de bewoording van dit artikel gebaseerd is op het Planzer Luxembourg-arrest.

Het begrip vaste inrichting komt naast artikel 11 Uitvoeringsverordening ook terug in artikel 53 Uitvoeringsverordening. Hierbij dient sprake te zijn van een geschikte structuur die het mogelijk maakt de goederenlevering of dienst waarbij die inrichting betrokken is te verrichten.<sup>154</sup> Uit deze artikelen kunnen verschillende vormen worden gedestilleerd. Hier ga ik in paragraaf 3.3.2 verder op in.

### 3.3.2 Soorten vaste inrichtingen

Zoals ik in de vorige paragraaf heb besproken, zijn verschillende vaste inrichtingen te destilleren uit de artikelen van de Uitvoeringsverordening, namelijk de inkoop-vaste inrichting, de verkoop-vaste inrichting en een betrokken vaste inrichting. Dit kan als het ware worden opgedeeld in twee categorieën. De eerste categorie is de vaste inrichting als afnemende partij. Hieronder valt de inkoop-vaste inrichting. De tweede categorie is de vaste inrichting als presterende partij. De verkoop- en betrokken vaste inrichting vallen onder deze categorie.

In het eerste lid van artikel 11 Uitvoeringsverordening blijkt dat een vaste inrichting een geschikte structuur dient te hebben om voor eigen behoefte diensten te kunnen afnemen en te kunnen gebruiken. Deze bepaling is enkel toe te passen ingeval de vaste inrichting als afnemer optreedt in B2B gevallen. De inkoop-vaste inrichting vervult in dit geval enkel een ondersteunende functie aan het hoofdhuis en verricht zelf geen prestaties aan derden. Deze uitlegging wijkt af van de uitleg van het HvJ in de arresten tot 2012. Zo blijkt uit rechtsoverweging 58 van het Welmory-arrest dat artikel 11 Uitvoeringsverordening rechtstreeks is gebaseerd op rechtsoverweging 54 van het Planzer Luxembourg-arrest. De uitleg van artikel 11 Uitvoeringsverordening wijkt echter af van de uitleg uit het Planzer Luxembourg-arrest. Hier staat namelijk dat een vaste inrichting een geschikte structuur dient te hebben om een zelfstandige verrichting van betrokken diensten mogelijk te maken. Kortenaar merkt ook op dat de definitie van de inkoop-vaste inrichting zoals deze in de Uitvoeringsverordening beschreven staat afwijkt van hetgeen in de jurisprudentie van het HvJ staat.<sup>155</sup> Daar is echter een redelijk logische reden voor. Ten tijde van dit arrest werd geen onderscheid gemaakt tussen de inkoop- en verkoop-vaste inrichting en was deze laatste de enige vorm. Voor het vaststellen van de plaats van dienst werd het voorheen beoordeeld vanuit het oogpunt van de dienstverrichter. Hierdoor was het toentertijd alleen mogelijk om als vaste inrichting te kwalificeren indien de inrichting zelf diensten verrichtte. Mijns inziens is het dus begrijpelijk dat de jurisprudentie voorafgaand aan de inwerkingtreding van de nieuwe regels met betrekking tot de plaats van dienst niet verder gaan dan de verkoop-vaste inrichting.

Hoewel lid 1 over de niet uit de jurisprudentie voortvloeiende inkoop-vaste inrichting spreekt, is de verkoop-vaste inrichting opgenomen in artikel 11, lid 2 Uitvoeringsverordening. Hier is sprake van als een inrichting de geschikte structuur heeft om diensten te kunnen verstrekken. Dit is de vaste inrichting die voortvloeit uit de jurisprudentie van het HvJ en deze heb ik al uitvoerig behandeld in paragraaf 3.2.

---

<sup>153</sup> Artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening.

<sup>154</sup> Artikel 53, lid 1 Uitvoeringsverordening.

<sup>155</sup> Kortenaar 2012, par. 4.



De laatste vaste inrichting is de betrokken vaste inrichting. Deze volgt niet uit artikel 11 Uitvoeringsverordening, maar uit artikel 53, lid 1 Uitvoeringsverordening. Artikel 53 Uitvoeringsverordening is van belang voor de uitleg van het begrip vaste inrichting in artikel 192bis Btw-richtlijn. In artikel 192bis Btw-richtlijn is in de Nederlandse wetgeving terug te vinden in artikel 12, lid 4 Wet OB 1968. In het tweede lid van het laatstgenoemde artikel staat de verleggingsregeling uitgelegd. In dit geval wordt de btw verlegd van de leverende partij naar de afnemende partij en wordt geen btw in rekening gebracht, maar verlegd. Artikel 192bis Btw-richtlijn beperkt de toepassing van de verleggingsregeling ingeval een vaste inrichting aanwezig is in de lidstaat waar de belastingplichtige goederen levert of diensten verricht. Volgens artikel 53 Uitvoeringsverordening is sprake van een vaste inrichting zoals bedoeld in artikel 192bis Btw-richtlijn indien de vaste inrichting beschikt over een geschikte structuur die het mogelijk maakt de goederenlevering of de dienst waarbij die inrichting betrokken is, te verrichten, in tegenstelling tot de uitleg van de inkoop- en verkoop-vaste inrichting van artikel 11, lid 1 en 2 Uitvoeringsverordening.

Buiten de uitleg van de begrippen zijn ook nog andere verschillen op te merken tussen de artikelen 11 en 53 Uitvoeringsverordening. Artikel 11 Uitvoeringsverordening benoemt bijvoorbeeld alleen maar diensten, terwijl artikel 53 Uitvoeringsverordening zowel op goederen en diensten betrekking heeft. Daarnaast verwijzen zowel artikel 11, lid 2 als artikel 53 Uitvoeringsverordening naar artikel 192bis Btw-richtlijn. Hierdoor kan worden geconcludeerd dat artikel 11 Uitvoeringsverordening ook van toepassing is op goederenleveringen. Op basis van het bovenstaande ben ik van mening dat een vaste inrichting die geen diensten verricht, maar enkel goederen levert, ook voldoet aan de voorwaarden van artikel 11 Uitvoeringsverordening, omdat ik aanneem dat een inrichting die in staat is om goederen te leveren voldoende mate van duurzaamheid heeft en wat personeel en technische middelen betreft, een geschikte structuur heeft om zowel goederen te leveren als diensten af te nemen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan vervoersdiensten. Als laatste wil ik nog opmerken dat in artikel 53 Uitvoeringsverordening aangenomen wordt dat sprake is van een vaste inrichting, omdat dit artikel spreekt over “Voor de toepassing... ..komt alleen in aanmerking een vaste inrichting...”. Om aan artikel 53 te toetsen, dient al een vaste inrichting aanwezig te zijn. Dit artikel toetst enkel of deze vaste inrichting betrokken is bij de goederenlevering of het verrichten van de dienst.

### 3.4 De vaste inrichting in het Nederlandse beleid

In het Besluit vaste inrichting Nederlandse btw-regelgeving<sup>156</sup> (hierna: ‘besluit vaste inrichting’) neemt de Staatssecretaris van Financiën (hierna: ‘SvF’) zijn standpunt in met betrekking tot de vaste inrichting. In paragraaf 2 wordt algemeen ingegaan op de soorten vaste inrichtingen. In paragraaf 2.1 stelt de SvF dat het belang van een inkoop-vaste inrichting echter beperkt is en alleen relevant voor de plaatsbepalingsregels en verleggingsregeling. In het besluit vaste inrichting wordt de verkoop-vaste inrichting aangeduid als reguliere vaste inrichting.

In paragraaf 2.2 stelt de SvF dat een inrichting die geen prestaties verricht aan derden, maar enkel ondersteunende activiteiten verricht aan het hoofdhuis, niet als vaste inrichting is aan te merken. Hier kan het echter wel nog mogelijk zijn dat het een verkoop-vaste inrichting betreft. Daarnaast wordt het standpunt ook ingenomen dat een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij enkel bij uitzonderlijke situaties, zoals bedoeld in het Dong Yang-arrest, niet als vaste inrichting aangemerkt kan worden.

Verder volgt de SvF de uitgangspunten zoals ik in de bovengenoemde arresten heb beschreven. Wat echter wel opmerkelijk is, is dat het standpunt wordt ingenomen dat het Skandia-arrest<sup>157</sup> niet van toepassing is in Nederland. De SvF neemt namelijk het standpunt in dat indien een vaste inrichting in

---

<sup>156</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2020, BWBR0044522, Stct. 2020, 25513.

<sup>157</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C7/13 (Skandia).

Nederland onderdeel is van een Nederlandse fiscale eenheid, zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting onderdeel zijn van de fiscale eenheid.<sup>158</sup> De regels omtrent de fiscale eenheid zal ik in hoofdstuk 4 uitwerken. Het Skandia-arrest zal ik daarentegen in hoofdstuk 5 uiteenzetten. Hieruit merk ik op dat de SvF van mening is dat het FCE bank-arrest als het ware belangrijker wordt geacht dan het Skandia-arrest. Dit komt omdat de interpretatie van artikel 7, lid 4 Wet OB 1965 mogelijk afwijkt van hetgeen in de Btw-richtlijn staat.

Van belang is dat de SvF in het besluit vaste inrichting de lijn van het HvJ grotendeels aanhoudt. Het beleid wijkt echter af van het Skandia-arrest.

---

<sup>158</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2020, BWBR0044522, Stct. 2020, 25513, par. 3.2.

## Hoofdstuk 4 De fiscale eenheid in de btw

### 4.1 Inleiding

In artikel 11 Btw-richtlijn is de mogelijkheid opgenomen, voor lidstaten, om personen die nauw verweven zijn op financieel, economisch en organisatorisch gebied en in deze lidstaat gevestigd zijn, tezamen aan te merken als één belastingplichtige. Dit wordt ook wel de fiscale eenheid genoemd. Indien deze personen voldoen aan de materiële vereisten van de fiscale eenheid, worden zij geacht als één belastingplichtige aangemerkt te worden. Dit betekent dat de fiscale eenheid in de plaats treedt van alle onderdelen en dat onderlinge transacties buiten de beschouwing van de omzetbelasting blijven. Dit kan gebeuren op verzoek van de belastingplichtige, dan wel door vaststelling van de inspecteur, maar het kan ook zo zijn dat de fiscale eenheid bij rechtswege bestaat. Dit betekent dat deze zonder het afgeven van een beschikking ontstaat.

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de problematiek omtrent de fiscale eenheid voor de btw. Binnen het Nederlandse belastingrecht onderkennen we twee verschillende fiscale eenheden, namelijk die voor de vennootschapsbelasting en die voor omzetbelasting. Eerst zal ik ingaan op het doel en de strekking van de fiscale eenheid. Vervolgens zal ik de vereisten van de fiscale eenheid uiteenzetten. Het recht op aftrek van voorbelasting laat ik vanwege de strekking van deze scriptie buiten beschouwing.

### 4.2 Het ontstaan van artikel 11 Btw-richtlijn

De fiscale eenheid is geïntroduceerd in de Eerste en Tweede Richtlijn. Nederland kende echter al voor de invoering van de Eerste en Tweede richtlijn een vorm van een fiscale eenheid die voornamelijk gebaseerd was op de jurisprudentie van de Tariefcommissie en vervolgens de HR. Volgens Van Hilten en Van Kesteren is de grondslag van de fiscale eenheid vooral ontstaan uit negatieve overwegingen. Zo kan door middel van de fiscale eenheid het misbruik van bijzondere regelingen beperkt worden, waarbij ondernemingen kunstmatig opgeknipt kunnen worden en iedere vennootschap gebruik zou kunnen maken van een gunstige regeling.<sup>159</sup> Uit de toelichting van de Zesde Richtlijn blijkt echter dat naast de voorkoming van misbruik, het verlichten van administratieve lasten ook een doel is van het fiscale eenheid regime.<sup>160</sup> Bij het ontwerp van de Tweede Richtlijn was het volgens de Commissie de bedoeling dat het fiscale eenheid regime de gedachte van de Duitse Organschaft zou volgen.<sup>161</sup> Dit blijkt ook uit de zaak Ketelhandel P. van Paassen BV<sup>162</sup> waarin de Commissie expliciet de vergelijking maakt tussen de fiscale eenheid uit de Tweede Richtlijn en de Organschaft uit de Duitse Umsatzsteuergesetz. De Organschaft-gedachte houdt in dat structureel verbonden personen tezamen als één entiteit beschouwd dienen te worden voor zowel ondernemingsrechtelijke als belastingdoeleinden.<sup>163</sup>

Zoals ik in paragraaf 2.3.3 al heb besproken, is het doel van de Btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel te creëren die de grootste mate van neutraliteit dient te hebben. Van Doesum en Van Norden betogen dat de fiscale eenheid hier recht aan doet. De fiscale eenheid draagt namelijk bij aan de rechtsvormneutraliteit en aan het beginsel van economische realiteit. Het zou voor de btw niet uit moeten maken of een onderneming, vanwege commerciële of juridische overwegingen, opgeknipt is in verschillende juridische entiteiten, maar handelt als één economische entiteit. Daarnaast dient een

---

<sup>159</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 93.

<sup>160</sup> Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag, COM(73) 950, 20 juni 1973.

<sup>161</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

<sup>162</sup> HvJ EG, 12 juni 1979, C-181/78 (Ketelhandel P. van Paassen BV), BNB 1984/44.

<sup>163</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

onderneming die als één handelt, voor de btw ook als één behandeld te worden en daarmee de economische realiteit in stand houdt.<sup>164</sup> Naar mijn mening is dit ook terug te vinden in andere aspecten binnen de btw. Zo gaat onder andere in het DFDS- en Dong Yang-arrest de economische realiteit voor op de juridische realiteit, om zo de neutraliteit in stand te houden en de economische realiteit te waarborgen.<sup>165</sup>

Dat het fiscale eenheidsregime een facultatieve bepaling is, zorgt ervoor dat wanneer lidstaten deze bepaling in hun nationale wetgeving implementeren, de implementatie kan verschillen van andere lidstaten. Zo is in Nederland artikel 11 Btw-richtlijn geïmplementeerd in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 en wordt de fiscale eenheid als één afzonderlijke belastingplichtige aangemerkt. De fiscale eenheid treedt als nieuwe belastingplichtige op in de plaats van haar onderdelen. Hier verschilt de uitwerking van Duitsland echter weer in. In Duitsland ontstaat geen nieuwe belastingplichtige, maar gaan de dochtermaatschappijen op in de moedermaatschappij, waardoor dus geen nieuwe belastingplichtige ontstaat.<sup>166</sup> Het HvJ heeft zich recentelijk nog over de Duitse fiscale eenheid in het M-GmbH-arrest<sup>167</sup> gebogen. Het HvJ stelt dat de nationale bepaling niet niet-belastingplichtigen uit mag sluiten van de fiscale eenheid.<sup>168</sup> Hier zal ik in paragraaf 4.3.1 verder op ingaan. Daarnaast is het ook niet mogelijk dat de onderdelen van de fiscale eenheid nog afzonderlijk btw-aangiften indienen en buiten de fiscale eenheid als afzonderlijke belastingplichtige aangemerkt worden.<sup>169</sup> Een ander voorbeeld, alhoewel het Verenigd Koninkrijk nu geen lid meer is van de EU, is de Engelse variant. Zij hadden een andere interpretatie van artikel 11 Btw-richtlijn. Bij de Engelse variant gaan de onderdelen niet op of treedt geen nieuwe belastingplichtige in de plaats, maar ontstaat een '*representative member*'. Alle handelingen die worden verricht door een onderdeel van de fiscale eenheid worden geacht te zijn verricht door de '*representative member*'.<sup>170</sup>

Deze verschillende interpretatiemanieren worden behandeld in het Ampliscientifica-arrest.<sup>171</sup> Ampliscientifica Srl en Amplifin SpA zijn twee Italiaanse vennootschappen die onderdeel zijn van de Amplifon groep. De Amplifon groep houdt zich bezig met het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe wetenschappelijke instrumenten.<sup>172</sup> In de Italiaanse wetgeving is een mogelijkheid opgenomen waarin een moedermaatschappij de aangiften van haar dochtermaatschappijen kan indienen ingeval voldaan wordt aan de nationale voorwaarden. De Italiaanse belastingdienst is echter van mening de Amplifon groep niet voldoet aan de voorwaarden. In dit arrest wordt nog naar artikel 4, lid 4 Zesde Richtlijn verwezen. In de huidige Btw-richtlijn is dit artikel 11.

Het HvJ geeft hier uitleg aan artikel 11 Btw-richtlijn en benoemt hierbij dat het als volgt gelezen dient te worden. Personen, met name vennootschappen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verweven zijn, hebben de mogelijkheid om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als één belastingplichtige aangemerkt dienen te worden. De onderdelen kunnen daardoor niet meer als afzonderlijke belastingplichtige aangemerkt worden.<sup>173</sup>

---

<sup>164</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

<sup>165</sup> HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, BNB 2020/102 (Dong Yang), r.o. 31-32.

<sup>166</sup> Art. 2, lid 2, sub 2 UStG.

<sup>167</sup> HvJ EU, 15 april 2021, C-868/19 (M-GmbH).

<sup>168</sup> HvJ EU, 15 april 2021, C-868/19 (M-GmbH), r.o. 34-35.

<sup>169</sup> HvJ EU, 15 april 2021, C-868/19 (M-GmbH), r.o. 36.

<sup>170</sup> Art. 43, lid 1 VAT Act 1994.

<sup>171</sup> HvJ EG, 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica).

<sup>172</sup> HvJ EG, 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), r.o. 12.

<sup>173</sup> HvJ EG, 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), r.o. 19.

Hierboven heb ik als het ware drie verschillende smaken van de implementatie van de fiscale eenheid benoemd. Uit het Amplificativa-arrest kan echter geconcludeerd worden dat de Engelse versie niet in lijn is met de Btw-richtlijn.

Naast Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk hebben België, Cyprus, Denemarken, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Luxemburg, Malta, Oostenrijk, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië en Zweden ook artikel 11 Btw-richtlijn geïmplementeerd.<sup>174</sup>

### 4.3 De voorwaarden voor een fiscale eenheid

Zoals ik in paragraaf 4.1 al heb uitgelicht, staat artikel 11 Btw-richtlijn als volgt omschreven. Lidstaten kunnen na raadpleging van het BTW-comité toestaan dat personen die binnen het grondgebied van de lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn als één belastingplichtige aanmerken.<sup>175</sup> In dit artikel zijn enkele onderdelen te destilleren waarvan geen nadere uitleg te vinden is in de Btw-richtlijn. Zo betreft deze regeling de volgende punten:

1. Voorwaarde 1: Personen
2. Voorwaarde 2: Op het grondgebied van de lidstaat gevestigd
3. Voorwaarde 3: Financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn.

Doordat dit artikel niet gedefinieerd zijn, is het mogelijk dat lidstaten dit artikel op verschillende manieren implementeren en is hieromtrent veel jurisprudentie.

In deze paragraaf zal ik de drie voorwaarden uiteenzetten.

#### 4.3.1 Voorwaarde 1: Personen

Wat mij allereerst opvalt is dat in artikel 11 Btw-richtlijn gekozen is voor het woord 'personen' in tegenstelling tot 'belastingplichtige', zoals omschreven in artikel 9 Btw-richtlijn. Personen die aan de voorwaarden voldoen, kunnen onderdeel worden van een fiscale eenheid. De Europese Commissie heeft hierover haar mening gegeven en stelt dat personen, zoals bedoeld in artikel Btw-richtlijn, enkel doelt op personen die voldoen aan de criteria van artikel 9 Btw-richtlijn. Hiermee impliceert de Europese Commissie dat entiteiten die onder artikel 13 Btw-richtlijn vallen, zoals overheidsinstanties, volgens hen geen lid kunnen zijn van een fiscale eenheid. Daarnaast probeert de wetgever niet met de term personen om niet-belastingplichtigen toe te laten tot de fiscale eenheid, maar vermijden zij hiermee herhaling van de term belastingplichtigen. Deze term valt immers ook onder Titel III Belastingplichtigen. In artikel 11 Btw-richtlijn staat volgens de Europese Commissie ook geen passage waaruit blijkt dat het begrip 'personen' een andere betekenis dient te hebben dan 'belastingplichtigen'.<sup>176</sup>

Deze uitleg is in vergelijking met de Nederlandse implementatie interessant en heeft tot menig discussie geleid. De Nederlandse implementatie is terug te vinden in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968. In Nederland zijn natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR, die in Nederland wonen of zijn gevestigd (hoofdhuis of een vaste inrichting) en financieel, organisatorisch en economisch zodanig zijn verweven, van rechtswege aangemerkt als fiscale eenheid. Dit is een andere interpretatie dan hetgeen in artikel 11 Btw-richtlijn staat.

---

<sup>174</sup> Cohen, Neijtzell de Wilde & Smeets 2021, par. 2.4.

<sup>175</sup> Art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>176</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief, par. 3.3.1.

Uit de tekst van deze twee artikelen is niet direct op te merken of enkel belastingplichtigen toegelaten zijn in de fiscale eenheid. Hier kan gedacht worden aan de holdingproblematiek, waar ter discussie staat of een holdingvennootschap al dan niet een belastingplichtige is voor de Btw-richtlijn. Dit komt ter sprake in het Polysar-arrest.<sup>177</sup> Het HvJ geeft hier uitleg met betrekking tot het begrip 'belastingplichtige'. Polysar BV (hierna: 'Polysar') is onderdeel van de wereldwijde Polysar groep. Polysar BV houdt aandelen in verschillende vennootschappen, ontvangt hier jaarlijks dividenden uit en keert deze uit aan de Canadese Polysar Holding Ltd., maar verricht zelf geen handelsactiviteiten. Polysar heeft op de voorbelasting die op de door haar ingekochte diensten drukte in aftrek gebracht. Polysar is van mening dat de beleggingen aangemerkt kunnen worden als economische activiteit, omdat hier geld ter beschikking wordt gesteld. De Inspecteur was het hier echter niet mee eens en legde een naheffingsaanslag op.<sup>178</sup> In geding is het ondernemerschap, waarbij het HvJ antwoord geeft op de vraag of het louter houden van aandelen tot ondernemerschap kan leiden, dan wel of het relevant is voor het kwalificeren als belastingplichtige dat de vennootschap, in dit geval Polysar, onderdeel is van een wereldwijd concern.

Het HvJ stelt dat het louter houden van aandelen in deelnemingen en het ontvangen van dividend niet aan te merken is als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het hier enkel het houden van het goed betreft. A-G Van Gerven stelt hierbij dat het exploiteren van een lichamelijke of onlichamelijke zaak en het verkrijgen van een duurzame opbrengst ziet op het ter beschikking stellen van deze zaak. Het verkrijgen van een voordeel dat voortkomt uit het louter houden van een goed, voldoet hier niet aan.<sup>179</sup> In de Btw-richtlijn staat in artikel 9, lid 1 opgenomen dat in het bijzonder het exploiteren van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om hier een duurzame opbrengst uit te verkrijgen als een economische activiteit moet worden beschouwd, maar volgens de A-G gaat dit niet op. Het HvJ volgt deze uitleg ook in r.o. 13 van het arrest.

Daarnaast gaat het HvJ nog in op de situatie waarin de deelneming gepaard gaat met het direct of indirect moeien in het beheer van de deelnemingen. Het HvJ stelt dat deze situatie anders beoordeeld dient te worden dan de situatie waar louter aandelen worden gehouden. Hier zal ik echter verder geen aandacht aan besteden.

Wat dit arrest verder nog interessant maakt met betrekking tot de fiscale eenheid is de verwijzing van het HvJ naar de fiscale eenheid. Het HvJ stelt dat zuivere holdingmaatschappijen, dat is een holdingmaatschappij die louter deelnemingen houdt zonder te moeien, geen belastingplichtigen zijn, maar voegt daaraan toe dat het feit dat een zuivere holdingmaatschappij dat tot een internationaal concern behoort, niets afdoet aan het feit dat het een niet-belastingplichtige betreft.<sup>180</sup> Het valt me op dat het HvJ dit enkel benoemd, maar verder hier niet op ingaat. Hoe ik het lees, betekent dit dat het HvJ stelt dat het mogelijk is dat een niet-belastingplichtige ook onderdeel kan zijn van een fiscale eenheid, mits aan de verdere voorwaarden voldaan is. Deze mening wordt gedeeld. Zo ziet Bijl naar aanleiding van deze passage ook mogelijkheden met betrekking tot het toelaten van niet-belastingplichtigen tot de fiscale eenheid.<sup>181</sup>

Zoals ik hierboven al heb benoemd, wijkt de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 af. De Nederlandse uitleg staat het niet toe om niet-belastingplichtigen toe te laten tot de fiscale eenheid. Hier is daarentegen een uitzondering op en dat is de

---

<sup>177</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar).

<sup>178</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), r.o. 6.

<sup>179</sup> Concl. A-G Van Gerven bij HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), punt 5.

<sup>180</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), r.o. 15.

<sup>181</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, m.nt. D.B. Bijl.

Holdingresolutie uit 1991.<sup>182</sup> In de Holdingresolutie neemt de SvF standpunten in ten opzichte van de holdingproblematiek. De SvF stelt dat een zuivere holding geen belastingplichtige is, omdat deze als het ware te vergelijken is met een individuele aandeelhouder en deze kan geen activiteit verrichten ten opzichte van de deelneming en is in dit opzicht enkel voor eigen gewin aan het opereren. Deze activiteiten kunnen niet als economische activiteit gekwalificeerd worden. Het feit dat een zuivere holding geen economische activiteiten verricht, betekent volgens de SvF ook dat een holding geen onderdeel kan zijn van een fiscale eenheid, omdat de holding nooit in economisch opzicht verweven kan zijn met de andere onderdelen. Het is volgens de SvF echter onwenselijk dat een holdingmaatschappij die een sturende en beleidsbepalende functie bekleedt in het concern hierdoor ten onrechte nadelige btw-consequenties kan ondervinden. Dit is in strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn. Daarom keurt de SvF goed dat een beleidsbepalend en sturend orgaan, dat volledig in dienst staat van het totaal van de bedrijfsvoering van het concern en nodig is voor de instandhouding daarvan, onderdeel kan worden van de fiscale eenheid. Deze maatschappij, de zogenoemde topholding, heeft volgens de SvF namelijk wel degelijk een economische functie binnen het concern.<sup>183</sup>

De Holdingresolutie is in 1991 in werking getreden. Meer recentelijk heeft het HvJ zich ook gebogen over de uitleg van het begrip ‘personen’ zoals benoemd in artikel 11 Btw-richtlijn in de inbreukprocedures van 2013<sup>184</sup> en het Larentia en Minerva-arrest<sup>185</sup>. In de inbreukprocedure tegen Nederland<sup>186</sup> gaat de Europese Commissie in tegen de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn. De Europese Commissie stelt, net zoals in haar mededeling die ik in de eerste alinea van deze paragraaf heb besproken, dat niet-belastingplichtigen geen onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid. Daarnaast stelt de Europese Commissie dat Nederland bij de implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn zich niet heeft gehouden aan de voorwaarde dat het BTW-comité geïnformeerd dient te worden. Het HvJ stelt echter dat het begrip ‘personen’ niet gelimiteerd is tot belastingplichtigen. Dit is volgens het HvJ ook te herleiden uit de Engelstalige versie van artikel 4, lid 4, tweede alinea Zesde Richtlijn of artikel 11 Btw-richtlijn. In deze bewoording wordt gerefereerd naar ‘any persons’ en dit vertaalt zich naar ‘alle personen’, waardoor in elke lidstaat alle personen die binnen het grondgebied van die lidstaat gevestigd zijn en voldoen aan de verwevenheden tezamen een fiscale eenheid kunnen vormen.<sup>187</sup> Daarnaast gaat het HvJ ook in op het standpunt van de Europese Commissie dat het begrip ‘personen’ doelt op belastingplichtigen, omdat het onder titel III Btw-richtlijn valt. Het HvJ stelt dat artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn een algemene definitie geeft van het begrip en lid 2 van dit artikel, tezamen met de artikelen 10, 12 en 13 dit begrip verduidelijkt. Hierdoor kan niet uit de systematiek worden afgeleid dat artikel 11 Btw-richtlijn zich beperkt tot belastingplichtigen.<sup>188</sup>

In de zaak Larentia en Minerva/Marenave Schifffahrt<sup>189</sup> (hierna: ‘Larentia + Minerva’) gaat het HvJ onder andere in op de vraag of enkel rechtspersonen onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid.

---

<sup>182</sup> Besluit heffing van omzetbelasting met betrekking tot houdstermaatschappijen en het behouden van aandelen in het algemeen.

<sup>183</sup> Besluit heffing van omzetbelasting met betrekking tot houdstermaatschappijen en het behouden van aandelen in het algemeen, punt 4-8.

<sup>184</sup> HvJ EU, 9 april 2013 C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13; HvJ EU, 25 april 2013, C-65/11 (Commissie/ Nederland), V-N 2013/24.14; HvJ EU, 25 april 2013, C-95/11 (Commissie/Denemarken); HvJ EU, 25 april 2013, C-74/11 (Commissie/Finland); HvJ EU, 25 april 2013, C-109/11 (Commissie/Tsjechië); HvJ EU, 25 april 2013, C-86/11 (Commissie/Verenigd Koninkrijk); HvJ EU, 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), V-N 2013/24.15.

<sup>185</sup> HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14 (Larentia + Minerva).

<sup>186</sup> HvJ EU, 25 april 2013, C-65/11 (Commissie/ Nederland), V-N 2013/24.14.

<sup>187</sup> HvJ EU, 25 april 2013, C-65/11 (Commissie/ Nederland), V-N 2013/24.14, r.o. 36.

<sup>188</sup> HvJ EU, 25 april 2013, C-65/11 (Commissie/ Nederland), V-N 2013/24.14, r.o. 43.

<sup>189</sup> HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14 (Larentia + Minerva).

Volgens het HvJ moeten een groep 'personen' enkel voldoen aan de voorwaarden die in de tekst van artikel 11, eerste alinea Btw-richtlijn staan en legt voor het overige geen voorwaarden op. Dit is ook gewezen in de inbreukprocedures van 2013 die ik hiervoor heb behandeld.<sup>190</sup> De derde vraag die het HvJ in het Larentia + Minerva-arrest behandelt betreft de directe werking van een facultatieve bepaling. Het HvJ stelt dat particulieren, ook wel niet belastingplichtigen, zich kunnen beroepen op een bepaling uit de Btw-richtlijn indien deze onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig uitgelegd zijn. Onvoorwaardelijk betekent dat een bepaling een verplichting oplegt waaraan geen enkele voorwaarde is gebonden en waarvan de werking niet afhankelijk is van de EU of een lidstaat. In het geval van artikel 11 Btw-richtlijn voldoet dit artikel niet aan de voorgenoemde vereisten, omdat de drie verwevenheden op nationaal niveau uitgelegd dient te worden. Hierdoor heeft artikel 11 Btw-richtlijn een voorwaardelijk karakter.<sup>191</sup>

In de tweede alinea van deze paragraaf heb ik kort verwezen naar de vaste inrichting. Hoewel artikel 11 Btw-richtlijn niet spreekt over een vaste inrichting, heeft Nederland dit wel geïmplementeerd in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968. De Europese Commissie is van mening dat niet-belastingplichtigen niet onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid. Daarnaast creëert een fiscale eenheid een nieuwe belastingplichtige, die in de plaats treedt van de onderdelen. Hier botst naar mijn mening het een en ander. Op grond van het FCE Bank-arrest vallen de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten de reikwijdte van de btw, omdat de vaste inrichting niet autonoom is. Het hoofdhuis en de vaste inrichting zijn juridisch gezien één belastingplichtige. De vaste inrichting kan op grond van dit arrest enkel zelfstandig belastingplichtige zijn indien de vaste inrichting zelfstandig een economische activiteit uitoefent en tussen beide partijen een rechtsbetrekking ontstaat, waarbij de vaste inrichting het bedrijfsrisico draagt en daardoor autonoom is ten opzichte van het hoofdhuis.<sup>192</sup> Als enkel belastingplichtigen, die gevestigd zijn op het grondgebied van de betreffende lidstaat, toe kunnen treden tot de fiscale eenheid, lijkt het mij dat zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis tot een fiscale eenheid horen. Ik wil dit probleem graag uitleggen aan de hand van een voorbeeld.

Benelux Bank, gevestigd in Luxemburg, heeft kantoren in België en Nederland. Deze kantoren kwalificeren als vaste inrichting, maar dragen geen economisch risico. Benelux Bank en de buitenlandse kantoren verrichten diensten aan lokale klanten. Benelux Bank verricht ook diensten aan de kantoren, zoals het ter beschikking stellen van een IT-netwerk. Benelux Bank voegt zich in een fiscale eenheid in Luxemburg.

De fiscale eenheid treedt nu in de plaats van haar onderdelen als belastingplichtige. Hierdoor worden de vaste inrichtingen als ware los gemaakt van het hoofdhuis. Nu rest de vraag hoe de vaste inrichtingen behandeld dienen te worden. Op grond van het FCE Bank-arrest zijn deze vaste inrichtingen niet-zelfstandige belastingplichtigen en kunnen zij niet zelfstandig opereren, waardoor onder meer het hoofdhuis het economisch risico draagt. Hoewel een vaste inrichting wel een economische handeling kan verrichten en niet-belastingplichtigen niet, is een vaste inrichting niet juridisch zelfstandig en kan de vaste inrichting op zichzelf niet gezien worden als 'persoon', maar vormt het tezamen met het hoofdhuis een 'persoon'. Dit zou naar mijn mening ook ingaan tegen hetgeen in artikel 11 Btw-richtlijn wordt genoemd. Artikel 11 Btw-richtlijn spreekt namelijk over personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, etc. Benelux Bank is tezamen met haar vaste inrichtingen één juridisch zelfstandig persoon. Hier wordt echter in het Skandia- en Danske Bank-arrest een einde aan gemaakt. Hier zal ik in hoofdstuk 5 uitvoerig op ingaan.

---

<sup>190</sup> HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14 (Larentia + Minerva), r.o. 36.

<sup>191</sup> HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14 (Larentia + Minerva), r.o. 47-50.

<sup>192</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 32-38.



#### 4.3.2 Voorwaarde 2: Op het grondgebied van de lidstaat gevestigd

Uit de letter van de wet blijkt dat enkel personen die op het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en nauw met elkaar verbonden zijn onderdeel zijn van een fiscale eenheid. Dit wordt ook wel de grammaticale interpretatie genoemd. Dit is in het Nederlandse artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 ook terug te vinden. Het vierde lid betreft natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: 'AWR'), die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en verweven zijn een fiscale eenheid vormen.<sup>193</sup>

Hoe het begrip 'gevestigd' uitgelegd dient te worden, wordt in de Btw-richtlijn niet gespecificeerd en daarom heeft de Europese Commissie hierover haar mening gegeven. Volgens de Europese Commissie zijn dit enkel vennootschappen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de betreffende lidstaat. De Europese Commissie stelt echter expliciet dat vaste inrichtingen die elders zijn gevestigd geen onderdeel kunnen zijn van de betreffende fiscale eenheid. Daarentegen kunnen vaste inrichtingen, waarvan het hoofdhuis in een ander land gevestigd is, wel onderdeel zijn van een fiscale eenheid. De Europese Commissie baseert dit op de uitleg van artikel 11 Btw-richtlijn en is daarentegen ook van mening dat territoriale toepassingsgebied samenvalt met de btw-jurisdictie van de betreffende lidstaat en daardoor ook met de btw-identificatieregels. Indien personen van buiten de lidstaat onderdeel kunnen worden van de fiscale eenheid kan het volgens de Europese Commissie voorkomen dat deze regels niet overeenkomen en het hierdoor moeilijk te controleren is. De belangrijkste reden is volgens de Europese Commissie echter dat de fiscale eenheid een kan-bepaling is. Hierdoor mag het fiscale eenheidsregime van een bepaalde lidstaat niet verder reiken dan het grondgebied. Volgens de Europese Commissie kan dit namelijk een inbreuk betekenen op de fiscale soevereiniteit van een andere lidstaat.<sup>194</sup> Ook gaat de Europese Commissie in op het FCE Bank-arrest, waarbij geconstateerd wordt dat het arrest niet ziet op de situatie met een fiscale eenheid. Indien het hoofdhuis toetreedt tot een fiscale eenheid, gaat het hoofdhuis als belastingplichtige op in de fiscale eenheid. De vaste inrichting verricht volgens de Europese Commissie de diensten niet meer aan het hoofdhuis, maar aan de fiscale eenheid en daardoor dus aan een andere belastingplichtige.

Glaser is het echter niet eens met het standpunt van de Europese Commissie. Glaser is van mening dat artikel 11 Btw-richtlijn slechts getoetst dient te worden vanuit de lidstaat waarin de fiscale eenheid is gevestigd. Dat wil zeggen dat enkel de lidstaat waarin de fiscale eenheid is gevestigd deze fiscale eenheid hoeft te erkennen.<sup>195</sup>

Ook Van Norden is het oneens met de uitleg van de Europese Commissie en stelt dat, in lijn met het FCE Bank-arrest, het hoofdhuis en de vaste inrichting tezamen één juridische entiteit vormen die niet opgebroken kan worden door een fiscale eenheid. Volgens Van Norden blijven de prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten de reikwijdte van de omzetbelasting en dit mag niet veranderen als de vaste inrichting of het hoofdhuis onderdeel wordt van een fiscale eenheid.<sup>196</sup>

Van Norden is het samen met Van Doesum consistent oneens met de uitleg van de Europese Commissie en zij halen dit over de jaren vaker aan. Naar aanleiding van het Marks & Spencer II-arrest<sup>197</sup>

---

<sup>193</sup> Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968.

<sup>194</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief, par. 3.3.2.1.

<sup>195</sup> Glaser 2008, p. 26-27.

<sup>196</sup> Van Norden 2002, par. 2.4.

<sup>197</sup> HvJ EG, 5 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer II).

hebben zij onderzocht of de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid verenigbaar is met de vrijheid van vestiging. Het Marks & Spencer II-arrest zal ik niet nader toelichten aangezien dit de fiscale eenheid voor de Vennootschapsbelasting betreft. Van Doesum en Van Norden stellen echter dat de territoriale begrenzing niet verenigbaar is met de vrijheid van vestiging zoals bedoeld in artikel 49 VWEU. Zo beargumenteren zij dat dit contrasteert met de directe belastingen waarin fiscale soevereiniteit betekent dat lidstaten in beginsel soeverein zijn op haar grondgebied en een grote rol speelt bij het bepalen van heffingsbevoegdheid. Bij de indirecte belastingen speelt dit echter geen rol, want de regels met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid zijn al opgenomen in de Btw-richtlijn en terug te vinden in de plaatsbepalingsartikelen.<sup>198</sup> Volgens Van Doesum en Van Norden dient de uitleg getoetst te worden aan de geschiktheidstoets en de noodzakelijkheidstoets.<sup>199</sup> De geschiktheidstoets houdt in dit geval in dat een beperking door de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting op de vrijheid van vestiging geschikt dient te zijn om het nagestreefde doel te bereiken. Daarnaast houdt de noodzakelijkheidstoets in dat de maatregel niet verder mag gaan dan nodig is voor het bereiken van het doel.<sup>200</sup> Deze twee vormen samen de proportionaliteitstoets.<sup>201</sup> Van Doesum en Van Norden concluderen aan de hand van de stappen die het HvJ heeft genomen in het Marks & Spencer II-arrest dat de fiscale eenheid niet beperkt kan worden tot één bepaalde lidstaat. Zo zou een Nederlandse ondernemer met een Belgische dochtervennootschap terwijl het ook voldoet aan alle eisen van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 anders behandeld worden dan een Nederlandse ondernemer met een Nederlandse dochtervennootschap en dus een nadeel ondervindt, omdat deze ondernemer geen fiscale eenheid zou kunnen vormen. Dit is volgens Van Doesum en Van Norden buitenproportioneel en dus in strijd met de vrijheid van vestiging.<sup>202</sup>

Onder meer naar aanleiding van het Danske Bank-arrest, dat ik in hoofdstuk 5 zal behandelen, heeft het Hof Den Haag in een zaak van 29 april 2021 geoordeeld over de inbreuk van de vrijheid van vestiging. Wat opmerkelijk is, is dat belanghebbende van mening was dat een arrest uit de directe belastingen ook aanleiding heeft gegeven tot deze zaak.<sup>203</sup> Het Hof oordeelt op grond van hetgeen in het Danske Bank-arrest is geweest dat artikel 11 Btw-richtlijn, en dus artikel 7, lid 4 Wet OB 1968, niet in strijd zijn met de vrijheid van vestiging van artikel 49 VWEU.<sup>204</sup>

Met betrekking tot de mening van de Europese Commissie stellen Van Doesum en Van Norden dat de gedachte van het FCE Bank-arrest stand blijft houden en geen belastbare diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting verricht kunnen worden. Dit zou volgens hen ook het geval zijn indien het hoofdhuis onderdeel wordt van een fiscale eenheid. Het hoofdhuis is, tezamen met de vaste inrichtingen, namelijk één belastingplichtige. Dit betekent dat wanneer het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid de vaste inrichtingen deze behandeling volgen. Daarnaast vinden Van Doesum en Van Norden dat de beperking van de Europese Commissie op grond van het voorgaande buitenproportioneel is.<sup>205</sup>

Naar mijn mening is de vaste inrichting afhankelijk van het hoofdhuis. Een vaste inrichting kan immers niet bestaan zonder een hoofdhuis. Dit is ook gebleken in het FCE Bank-arrest, waarin het HvJ stelt dat een vaste inrichting geen economisch risico draagt en daardoor onvoldoende zelfstandigheid bezit en geen zelfstandig belastingplichtige kan zijn. Hierdoor kunnen geen belaste prestaties over en weer

---

<sup>198</sup> Van Doesum & Van Norden 2006, par. 2.3.6.

<sup>199</sup> Van Doesum & Van Norden 2006, par. 2.3.7.

<sup>200</sup> HvJ EG, 5 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer II), r.o. 35.

<sup>201</sup> Van Doesum & Van Norden 2006, par. 3.

<sup>202</sup> Van Doesum & Van Norden 2006, par. 5.

<sup>203</sup> Hof Den Haag, 29 april 2021, nr. BK-20/00326, r.o. 4.

<sup>204</sup> Hof Den Haag, 29 april 2021, nr. BK-20/00326, r.o. 6.6-6.8.

<sup>205</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 7.

worden verricht. Wanneer een het hoofdhuis opgaat in een fiscale eenheid, houdt het hoofdhuis als belastingplichtige op te bestaan en gaat het op in de fiscale eenheid. Volgens de Europese Commissie zou de vaste inrichting hierdoor een zelfstandige belastingplichtige worden. Mijns inziens blijft de vaste inrichting onzelfstandig en zal deze dus meegaan in de verandering, waardoor het onderdeel wordt van de fiscale eenheid als nieuwe belastingplichtige. Hiermee blijft het FCE Bank-arrest standhouden en blijven de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Deze mening deel ik echter niet ingeval van fraude, waarbij een structuur wordt opgezet met het loutere doel om belastingheffing te ontwijken. Artikel 11 Btw-richtlijn tweede alinea biedt lidstaten de mogelijkheid om maatregelen op te nemen in de nationale implementatie om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

Zoals ik in de vorige paragraaf al heb vermeld, wordt in het Skandia- en Danske Bank-arrest een einde gemaakt aan hetgeen ik hierboven heb uiteengezet. Tot het Skandia-arrest was de territoriale begrenzing van de Nederlandse implementatie ruim uitgelegd in de HR-zaak van 14 juni 2002. In deze zaak speelde het volgende. Twee verzekeringsmaatschappijen zijn gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, genaamd X1 Ltd. en X2 Ltd. Deze twee verzekeringsmaatschappijen zijn aldaar onderdeel van een fiscale eenheid. Wat verder van belang is, is dat deze maatschappijen onderdeel zijn van een wereldwijd concern. Het wereldwijde concern wordt door de moedervenootschap vanuit de Verenigde Staten aangestuurd, alsmede ook het beheer van het internationale datasysteem. De in de Verenigde Staten gevestigde moedervenootschap is onderdeel van de Engelse fiscale eenheid door een aldaar gevestigde vaste inrichting. De kosten met betrekking tot het beheer van het datasysteem worden op basis van de bestede tijd doorbelast door de Engelse vaste inrichting aan X1 Ltd. en X2 Ltd. Beide vennootschappen opereren in Europa en hebben vaste inrichtingen in verschillende lidstaten. Zo ook in Nederland. De twee in Nederland gevestigde vaste inrichtingen zijn, net als de hoofdhuisen, samengevoegd in een Nederlandse fiscale eenheid. De twee maatschappijen belasten op hun beurt ook de kosten door die zijn toegewezen aan de in Nederland gevestigde vaste inrichtingen.<sup>206</sup> In geding is deze laatste kostendoorbelasting. De Inspecteur is van mening dat de Nederlandse vaste inrichting en van het in het Verenigd Koninkrijk gevestigde hoofdhuis te onderscheiden en zelfstandige belastingplichtige is.<sup>207</sup> Wat van belang is om mee te nemen in deze redenatie, is dat het FCE Bank-arrest vier jaar later pas wordt gewezen. Anders zou de inspecteur dit argument naar mijn mening niet aan kunnen brengen. De inspecteur is dus van mening dat de vaste inrichting een zelfstandige belastingplichtige is, waardoor de transacties tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis als belaste prestaties worden aangemerkt en hierover btw in rekening gebracht dient te worden. De HR is het echter niet met de Inspecteur eens. De HR stelt dat op grond van de tekst en de geschiedenis van totstandkoming van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 het standpunt van de Inspecteur niet te verdedigen is en een hoofdhuis met een Nederlandse vaste inrichting niet uitgesloten kan worden van de Nederlandse fiscale eenheid.

De HR stelt vervolgens dat op grond van de grammaticale interpretatie van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968, zoals ik deze subparagraaf ook ben begonnen, niet blijkt dat een buitenlands hoofdhuis die een vaste inrichting in Nederland heeft, geen onderdeel kan uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. Daarnaast stelt de HR dat uit de wetshistorische interpretatie ook niet blijkt dat een buitenlands hoofdhuis met Nederlandse vaste inrichting tot de Nederlandse fiscale eenheid kan toetreden.<sup>208</sup>

---

<sup>206</sup> HR 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287, m.nt. Van. Hilten, r.o. 3.1.1-3.1.2.

<sup>207</sup> HR 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287, m.nt. Van. Hilten, r.o. 3.1.3.

<sup>208</sup> HR 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287, m.nt. Van. Hilten, r.o. 3.3.2.

Hetgeen de HR in dit arrest heeft gewezen is naar mijn mening een goede uitleg. Deze uitleg is namelijk ook in lijn met dat wat in de hiervoor behandelde literatuur is gesteld. Zoals ik eerder heb benoemd, wordt deze koers echter niet doorgezet.

#### 4.3.3 Voorwaarde 3: financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn

De laatste voorwaarde die uit artikel 11 Btw-richtlijn gedestilleerd kan worden betreft de drie verwevenheden, welke zijn op te delen in de financiële, economische en organisatorische verwevenheid. Deze drie verwevenheden worden echter niet verder uitgewerkt in de Btw-richtlijn. Daarnaast is ook geen uitleg te vinden in de jurisprudentie op van het HvJ. Het is aan de lidstaten om deze verwevenheden in te vullen.<sup>209</sup> Deze drie verwevenheden zijn uitvoerig in de Nederlandse jurisprudentie behandeld. Van Norden stelt in zijn dissertatie dat hij van mening is dat de verwevenheden een communautaire invulling vereisen. Wanneer een groep belastingplichtige in de ene lidstaat wel voldoet aan de verwevenheden en in een andere lidstaat niet voldoet aan de verwevenheden kan dit volgens hem leiden tot concurrentievervalsing.<sup>210</sup>

Daarnaast zijn drie verschillende benaderingen te onderscheiden met betrekking tot het beoordelen van de verwevenheden. Zo kan een lidstaat ervoor kiezen om één van de verwevenheden als doorslaggevend te bestempelen. Tevens hanteren sommige lidstaten een methode waarbij het kan zijn dat het ontbreken van één van de verwevenheden als het ware opgevuld kan worden door een sterke aanwezigheid van de andere verwevenheden. Dit wordt ook wel de complexbenadering genoemd. In het Verenigd Koninkrijk werd, toen zij nog lid waren van de EU, gekozen voor een dergelijke benadering, waarin vooral de 'control' over de groep van belang was. Daarentegen werd in de Duitse Organschaft-gedachte veel waarde gehecht aan de financiële verwevenheid. Hieruit volgt volgens de Duitse leer namelijk ook de organisatorische verwevenheid.<sup>211</sup> Daarnaast is het ook nog mogelijk dat alle drie de verwevenheden los van elkaar beoordeeld dienen te worden en de fiscale eenheid pas kan ontstaan indien de groep voldoet aan alle drie de verwevenheden. Dit is tevens de derde en laatste benadering.

De Europese Commissie is het echter met twee van de drie benaderingen niet eens en stelt dat aan alle drie de verwevenheden voldaan moet worden. Zodra niet meer aan één van de verwevenheden voldaan wordt, houdt de fiscale eenheid op te bestaan. Dit baseert de Europese Commissie op drie argumenten. Ten eerste zijn de verwevenheden cumulatief door het gebruik van 'en'. Ten tweede is het fiscale eenheidsregime een uitzondering en een speciale vorm van een belastingplichtige en dient het aan strikte voorwaarden te voldoen. Als laatste zou deze strikte uitleg kunstmatige constructies tegengaan.<sup>212</sup>

Uit Nederlandse jurisprudentie blijkt echter dat in Nederland gekozen wordt voor een complexbenadering. De HR oordeelt in het arrest van 11 oktober 2014 dat een groep wel financieel en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden, maar nog niet duidelijk is aangetoond dat de groep ook economisch verweven is. In het onderhavige geval is vastgesteld dat een economische verwevenheid van ongeveer 25 procent aanwezig was.<sup>213</sup> Dit was opgebouwd uit de omzet van een

---

<sup>209</sup> HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14 (Larentia + Minerva), r.o. 50.

<sup>210</sup> Van Norden 2007, p. 224.

<sup>211</sup> Van Norden 2007, p. 225.

<sup>212</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief, par. 3.3.4.

<sup>213</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7, r.o. 3.2.

gezamenlijke klantenkring. De Rechtbank achtte dit als te weinig, waardoor niet voldaan is aan de economische verwevenheid. De HR stelde echter dat dit percentage tezamen met het feit dat de vennootschappen tegen een overeengekomen vergoeding werden bestuurd door de houdstermaatschappij een niet verwaarloosbare economische betrekking is. Dit tezamen met het feit dat aan de overige verwevenheden is voldaan, wordt de groep op grond van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 aangemerkt als een fiscale eenheid.<sup>214</sup> Recentelijk heeft de HR zich weer over de complexbenadering gebogen. In het arrest van de HR van 5 juli 2019<sup>215</sup> stelt de HR dat bij de beoordeling van de verwevenheidseis de drie verwevenheden in onderlinge samenhang beoordeeld dienen te worden.<sup>216</sup>

Ten slotte dient nog te worden opgemerkt dat deze verwevenheden niet incidenteel dienen te zijn en daardoor dus duurzaam behoren te zijn. Wanneer enkel incidenteel aan deze verwevenheden wordt voldaan, kan geen sprake zijn van een fiscale eenheid.<sup>217</sup>

#### 4.3.3.1 Financiële verwevenheid

Volgens de Europese Commissie is van financiële verwevenheid sprake als de moedermaatschappij meer dan 50 procent van de stemrechten heeft of op basis van een franchiseovereenkomst. Daaruit blijkt volgens de Europese Commissie namelijk dat de moedermaatschappij daadwerkelijk autoriteit heeft over de rest van de entiteiten.<sup>218</sup> Op grond van artikel 911, lid 1, Burgerlijk Wetboek Boek 7 is een franchiseovereenkomst een overeenkomst waarbij de franchisegever aan een franchisenemer tegen vergoeding het recht verleent en de verplichting oplegt om een formule op de door de franchisegever aangewezen wijze te exploiteren. Het hoeft dus niet een direct belang te betreffen, maar het kan ook een indirect belang zijn. Uit oude Nederlandse jurisprudentie van de HR blijkt dat ten minste de meerderheid van de aandelen en de zeggenschap in elk van de vennootschappen middellijk of onmiddellijk in handen moet zijn van de moedermaatschappij.<sup>219</sup> Dit is makkelijk te bepalen wanneer het kapitaal is verdeeld in aandelen. Hiervan is echter niet altijd sprake, het kan immers ook zijn dat het kapitaal niet in aandelen is opgedeeld. De HR stelt dat aan de financiële verwevenheid wordt voldaan indien de financiële positie van de betrokken vennootschappen afhankelijk zijn of directe invloed hebben op de financiële positie van de andere vennootschappen.<sup>220</sup>

#### 4.3.3.2 Economische verwevenheid

Van de drie verwevenheden is de economische verwevenheid de meest onduidelijke. Bij deze verwevenheid dient gekeken te worden naar zowel de klantenkring van de onderdelen van de fiscale eenheid als de prestaties die door het ene onderdeel worden verricht ten behoeve van de andere onderdelen.<sup>221</sup> Dit blijkt ook uit de Nederlandse jurisprudentie. De HR stelt dat de economische verwevenheid kan worden aangetoond indien de activiteiten van de vennootschappen eenzelfde economisch doel behappen. Volgens de HR is dit economische doel te vergelijken met het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring. Daarnaast kan de economische verwevenheid ook aan

---

<sup>214</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, BNB 2014/7, r.o. 3.4.

<sup>215</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18 01450, NLF 2019/1673.

<sup>216</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18 01450, NLF 2019/1673, r.o. 2.4.2.

<sup>217</sup> Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 8 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>218</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief, par. 3.3.4.

<sup>219</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>220</sup> HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, r.o. 4.3.

<sup>221</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 100.

worden getoond aan de hand van de verrichte activiteiten van de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap binnen de fiscale eenheid.<sup>222</sup>

De Europese Commissie stelt dat de economische verwevenheid kan worden gedefinieerd aan de hand van een lijst van situaties. Dit kan worden aangetoond wanneer de hoofdactiviteit van de eenheid van dezelfde aard is, dan wel elkaar aanvullen of van elkaar afhankelijk zijn. Daarnaast kan het ook zo zijn dat een groepslid activiteiten verricht die in grote mate voordelig zijn voor de rest van de fiscale eenheid.

Daarnaast dient ook nog opgemerkt te worden dat de economische verwevenheid in tegenstelling tot de financiële verwevenheid niet afhankelijk is van de rechtsvorm van de onderdelen.<sup>223</sup>

Uit het arrest van 14 juni 2002 van de HR dat ook is behandeld in paragraaf 4.3.2 blijkt dat een in een andere lidstaat gelegen hoofdhuis met een in Nederland gelegen vaste inrichting ook kan toetreden tot de Nederlandse fiscale eenheid. Volgens Vakstudie Omzetbelasting kan naar aanleiding van dit arrest de economische verwevenheid van de vaste inrichting als het ware in gevaar komen. Alle onderdelen van de fiscale eenheid dienen namelijk een gemeenschappelijke klantenkring of andere delen van de fiscale eenheid te bedienen. Wanneer het buitenlandse hoofdhuis toetreedt tot de Nederlandse fiscale eenheid moet niet alleen gekeken worden naar de activiteiten van de vaste inrichting, maar ook naar de activiteiten van het in het buitenland gevestigde hoofdhuis. Het hoofdhuis dient dan ook de gemeenschappelijke klantenkring te bedienen of aan andere onderdelen van de fiscale eenheid activiteiten te verrichten.<sup>224</sup>

#### 4.3.3.3 Organisatorische verwevenheid

Volgens Van Hilten en Van Kesteren is sprake van organisatorische verwevenheid indien de onderdelen van de groep worden bestuurd door één persoon of dezelfde groep personen. Het is hierbij van belang dat vast kan worden gesteld dat de groep van verschillende juridisch zelfstandige entiteiten onder de leiding staan van één leiding. Voorbeelden hiervan zijn dezelfde directie, dezelfde commissarissen of dat de bestuurder van de ene rechtspersoon invloed heeft op het beleid van de andere rechtspersonen.<sup>225</sup>

De HR stelt dat hieraan wordt voldaan indien alle vennootschappen onder een gezamenlijke leiding staan. Dit kan bestaan uit één persoon maar ook uit een als eenheid functionerende leiding. Daarnaast is het ook mogelijk dat de leiding van de ene vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.<sup>226</sup> Echter heeft de HR recent zich verder uitgesproken over de invulling van de organisatorische verwevenheid. In het arrest van de HR van 18 februari 2022<sup>227</sup> stelt de HR dat indien twee personen economisch met elkaar zijn verweven omdat de een activiteiten ten behoeve van de ander verricht ook worden geacht de leiding en het bestuur met betrekking tot deze activiteiten samen voeren. Dit mag worden aangenomen indien tussen de personen een overeenkomst is om met betrekking tot de strategie en het commerciële en organisatorische beleid ter zake van deze activiteiten samen te bepalen. Het maakt hierbij niet uit dat een derde daarin ook medezeggenschap heeft.<sup>228</sup> Hieruit blijkt dat het vereiste uit het arrest van de HR van 1989 minder streng uitgelegd hoeft te worden. Dit past naar mijn mening ook in het kader van de complexbenadering.

---

<sup>222</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>223</sup> Van Norden 2007, p. 229.

<sup>224</sup> Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 7.5 (online, bijgewerkt op 16-1-2022).

<sup>225</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 100.

<sup>226</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>227</sup> HR 18 februari 2022, nr. 19/03185, NLF 2022/0457.

<sup>228</sup> HR 18 februari 2022, nr. 19/03185, NLF 2022/0457, r.o. 4.2.5.

De Europese Commissie geeft met betrekking tot de organisatorische verwevenheid een summiere uitleg waaruit blijkt dat deze verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van een tot op zekere hoogte gezamenlijke leiding.<sup>229</sup> Ondanks dat de bewoording van de HR en de Europese Commissie van elkaar verschillen, komen ze op hetzelfde neer.

---

<sup>229</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief, par. 3.3.4.

## Hoofdstuk 5 De impact van het Danske Bank-arrest

### 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik het Danske Bank-arrest alsmede het FCE Bank- en Skandia-arrest nader toelichten. Vervolgens zal ik ingaan op de literatuur en het Nederlandse beleid omtrent deze arresten uiteenzetten. Aan de hand van deze informatie zal ik antwoord geven op de vraag:

*“Hoe verhoudt de Nederlandse wet- en regelgeving omtrent de fiscale eenheid en vaste inrichting problematiek zich tot de HvJ-jurisprudentie na het Danske Bank-arrest. Wat zijn daarnaast de mogelijke knelpunten in de Nederlandse wet- en regelgeving en welke oplossing sluit mogelijk beter aan op het rechtskarakter en de beginselen van de Wet OB 1968?”*

Aan de hand van hetgeen ik in de vorige hoofdstukken heb uiteengezet in combinatie van mijn bevindingen in dit hoofdstuk zal ik verder onderzoeken welke oplossingen beter aansluiten op het rechtskarakter van de Wet OB 1968.

Hoewel ik het FCE Bank-arrest al kort heb toegelicht in paragraaf 2.3.4, zal ik het voor de volledigheid in dit hoofdstuk eerst nog kort toelichten. Vervolgens zal ik het Skandia-arrest uiteenzetten en kort nagaan hoe dat wat ik in de voorgaande hoofdstukken heb onderzocht zich verhoudt tot deze uitspraak. Dan zal ik het Danske Bank-arrest uiteenzetten, waarna ik vervolgens de mening van de Europese Commissie en het Btw-comité zal onderzoeken. Tot slot zal ik ingaan op het besluit vaste inrichting en de literatuur omtrent het Danske Bank-arrest en de Nederlandse praktijk.

### 5.2 De weg naar het Danske Bank-arrest

#### 5.2.1 FCE Bank-arrest

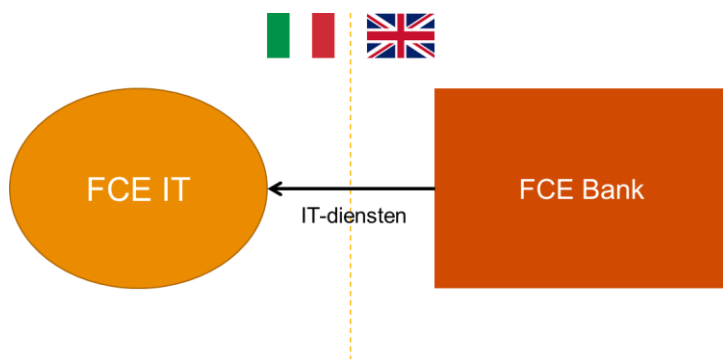
Zoals ik in paragraaf 2.3.4 al heb beschreven, draait het FCE Bank-arrest om een Engelse Bank met een Italiaanse vestiging, genaamd FCE IT. Deze vestiging heeft geen rechtspersoonlijkheid. FCE IT verricht voornamelijk vrijgestelde activiteiten. FCE IT ontvangt verder diensten met betrekking tot management, opleiding van het personeel en IT-diensten. De kosten die FCE Bank maakt worden doorbelast aan FCE IT en FCE IT brengt dit door middel van zelffacturering zelf in rekening. De btw wordt volgens de Italiaanse wetgeving afgedragen en kan doordat FCE IT enkel vrijgestelde activiteiten verricht niet in aftrek worden gebracht. FCE IT wil echter de btw die hierover in rekening is gebracht terugvragen, maar dit verzoek wordt door de Italiaanse fiscus afgewezen.<sup>230</sup>

Ter verduidelijking heb ik de situatie in het figuur hieronder uitgewerkt. Hierbij gaan diensten van FCE Bank naar FCE IT en worden de kosten door middel van zelffacturering doorbelast aan FCE IT.

---

<sup>230</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 15-19.





Figuur 1: Situatie FCE Bank-arrest.

De Italiaanse vestiging kwalificeert als een vaste inrichting en dit staat ook niet ter discussie in het arrest. Wat echter wel in het geding is, is de vraag of de vaste inrichting over een voldoende mate van zelfstandigheid beschikt, waardoor de vaste inrichting als het ware in staat is om zelfstandig economische handelingen te verrichten aan zowel derden als het Engelse hoofdhuis. FCE Bank stelt dat tussen het Engelse hoofdhuis en de Italiaanse vaste inrichting geen rechtsverhouding bestaat omdat zij samen één belastingplichtige vormen, waardoor geen dienst onder bezwarende titel verricht kan worden tussen beide.<sup>231</sup> Wat opvallend is, is dat de Europese Commissie stelt dat diensten tussen de moedervenootschap en een in een andere lidstaat gevestigd subject zonder rechtspersoonlijkheid dat ook kwalificeert als vaste inrichting aldaar, niet binnen de reikwijdte vallen van de Btw-richtlijn.<sup>232</sup> Het HvJ stelt zowel de Europese Commissie als FCE Bank in het gelijk en komt tot de conclusie dat FCE IT onvoldoende zelfstandig is. FCE IT beschikt niet over een dotatiekapitaal, waardoor het bedrijfsrisico volledig bij FCE Bank ligt. Hierdoor is FCE IT volledig afhankelijk van FCE Bank. Indien FCE IT volledig afhankelijk is van FCE Bank, kan ook geen sprake zijn van een dienst onder bezwarende titel.<sup>233</sup> De voorwaarden voor het verrichten van een dienst onder bezwarende titel volgt uit het Tolsma-arrest (zie paragraaf 2.3.5). Op grond van deze uitleg stelt het HvJ dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.<sup>234</sup>

Merx merkt bij het FCE Bank-arrest op dat het HvJ niet het standpunt inneemt dat tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting nooit prestaties kunnen plaatsvinden.<sup>235</sup> Daarnaast is zij ook van mening dat op grond van het FCE bank-arrest een Nederlandse vaste inrichting deel kan uitmaken van twee belastingplichtigen. Dit kan volgens haar voorkomen indien een buitenlandse ondernemer beschikt over een in Nederland gevestigde vaste inrichting en deze vaste inrichting onderdeel is van een Nederlandse fiscale eenheid. Daarnaast stelt ze ook dat ingeval tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis prestaties worden verricht, deze wel onder de reikwijdte van de omzetbelasting zou vallen. Volgens het FCE Bank-arrest zou dit echter niet leiden tot heffing in het land van verbruik<sup>236</sup>

Deze uitleg lijkt naar mijn mening sterk op de werking van een fiscale eenheid. Ten eerste is de fiscale eenheid één belastingplichtige en vallen transacties binnen de eenheid buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Ten tweede kan mijns inziens worden gesteld dat een bepaalde overeenkomst bestaat

<sup>231</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 23-26.

<sup>232</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 27.

<sup>233</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 37.

<sup>234</sup> HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 41.

<sup>235</sup> Merx 2011, par 9.2.2.

<sup>236</sup> Merx 2011, par 9.4.5.

tussen de drie verwevenheden van artikel 11 Btw-richtlijn en het 'zelfstandigheids criterium' van het HvJ in het FCE Bank arrest. Door middel van de drie verwevenheden wordt als het ware ook getoetst of de onderdelen van een fiscale eenheid in bepaalde mate van elkaar afhankelijk zijn.

Schrauwen stelt echter dat aan de hand van de uitleg van het HvJ a contrario geredeneerd kan worden dat een vaste inrichting mogelijk wel zelfstandig is. Het HvJ stelt namelijk in tegenstelling tot de A-G dat niet alle vaste inrichtingen onzelfstandig zijn, maar enkel vaste inrichtingen die geen eigen economisch bedrijfsrisico draagt. De a contrario redenering loopt dan als volgt. Het HvJ stelt dat een vaste inrichting niet zelfstandig is omdat het zelf geen economisch risico draagt. Dit sluit dus niet uit dat een vaste inrichting nooit zelf het economisch risico draagt. Indien dit wel het geval is, zou de leer van het FCE Bank-arrest a contrario betekenen dat het wel mogelijk is dat een vaste inrichting zelfstandig is.<sup>237</sup>

Al met al kan dus op grond van het FCE Bank-arrest worden gesteld dat een vaste inrichting onderdeel is van het hoofdhuis en samen één belastingplichtige zijn indien het geen economisch risico draagt. Volgens het HvJ is hier sprake van indien enkel het hoofdhuis beschikt over een dotatiekapitaal.

### 5.2.2 Skandia-arrest

Uit de vorige paragraaf kan worden opgemaakt dat een vaste inrichting, die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte het in een ander land gevestigde hoofdhuis, samen één belastingplichtige is indien de vaste inrichting niet zelfstandig is. In deze casus wordt de problematiek omtrent de vaste inrichting en de fiscale eenheid echter niet behandeld en na dit arrest heerste nog veel onduidelijkheid omtrent dit probleem. Zoals ik in paragraaf 4.3.2 heb beschreven zijn in de literatuur verschillende zienswijzen te onderscheiden omtrent de uitleg van de territoriale werking van artikel 11 Btw-richtlijn. In deze tijd werd met betrekking tot de territoriale werking van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 het arrest van de HR van 14 juni 2002 nog toegepast, welke ik ook in paragraaf 4.3.2 heb behandeld. Hierin stelde de HR dat op grond van de grammaticale en wethistorische interpretatie niet te verdedigen is dat een hoofdhuis met een in Nederland gevestigde vaste inrichting uitgesloten kan worden van de fiscale eenheid en artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 dus territoriaal niet beperkt was tot het Nederlandse grondgebied.

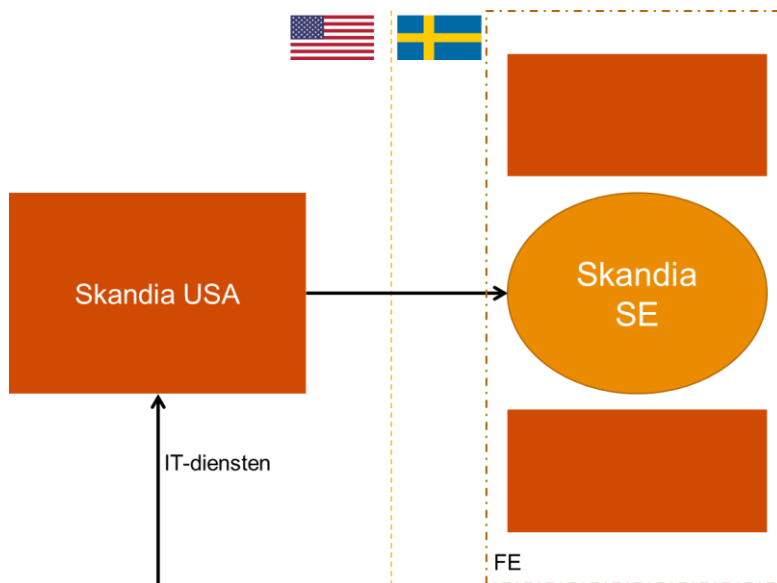
Op 17 september 2014 heeft het HvJ hier echter een uitspraak over gedaan in het Skandia-arrest. Hier is een geding tussen de Zweedse belastingdienst en het in de Verenigde Staten gevestigde Skandia USA en het in Zweden gevestigde filiaal Sverige (hierna: 'Skandia SE'). Skandia USA voorziet de gehele Skandia-groep van IT-diensten en koopt deze in bij derden. Zo voorziet Skandia USA ook Skandia SE van IT-diensten. Skandia SE is lid van een fiscale eenheid in Zweden. Skandia SE verwerkt de ingekochte IT-diensten tot een eindproduct en dit eindproduct wordt vervolgens weer ter beschikking gesteld aan de Skandia-groep.<sup>238</sup>

---

<sup>237</sup> Schrauwen 2006, blz. 3.

<sup>238</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 17.

Deze verhouding ziet er als volgt uit.



Figuur 2: Situatie Skandia-arrest.

De Zweedse fiscale eenheid bepaling stelt dat twee of meer marktdeelnemers samen worden aangemerkt als één belastingplichtige en de activiteiten die zij verrichten worden aangemerkt als één activiteit. Daarnaast volgt uit deze bepaling dat enkel marktdeelnemers toe kunnen treden tot de Zweedse fiscale eenheid indien financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden. Ten slotte blijkt ook uit deze bepaling dat, in tegenstelling tot de Nederlandse uitleg op grond van het arrest van de HR van 14 juni 2002, enkel de vaste inrichting die op het Zweedse grondgebied is gevestigd toe kan treden tot de fiscale eenheid en het hoofdhuis hiervan is uitgesloten.<sup>239</sup>

De Zweedse belastingdienst stelt dat IT-diensten van Skandia USA aan Skandia SE belastbare handelingen zijn die aan de btw zijn onderworpen. Daarnaast stelt de Zweedse belastingdienst ook dat Skandia SE als filiaal van Skandia USA belastingplichtige is en deze btw dient af te dragen.<sup>240</sup>

Met betrekking tot dit probleem zijn prejudiciële vragen gesteld, waarbij antwoord gegeven dient te worden op de vraag of een kostendoorbelasting van een in een derde land gelegen hoofdhuis van een vennootschap aan een filiaal dat onderdeel is van een fiscale eenheid als belastbare handeling beschouwd moet worden.<sup>241</sup>

A-G Wathelet zet in zijn conclusie uiteen waarom hij vindt een vaste inrichting niet onafhankelijk van het hoofdhuis kan worden toegelaten tot een fiscale eenheid.

Ten eerste betoogt A-G Wathelet dat een entiteit een afzonderlijk persoon, zoals bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn en beschreven in paragraaf 4.3.1, dient te zijn om onderdeel te worden van een fiscale eenheid. Daarnaast stelt hij ook dat een vaste inrichting en hoofdhuis dat samen één enkele rechtspersoon zijn, niet worden aangemerkt als twee losse belastingplichtigen.<sup>242</sup> Dit heeft tot gevolg dat enkel de vaste inrichting niet onderdeel kan worden van een fiscale eenheid, maar dat het hoofdhuis en de vaste inrichting tezamen als één rechtspersoon opgenomen dient te worden in de

<sup>239</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 16.

<sup>240</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 18.

<sup>241</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 20.

<sup>242</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 39-47.

fiscale eenheid.<sup>243</sup> Zoals ik in paragraaf 4.3.2 heb uiteengezet, neemt de Europese Commissie het standpunt in dat de implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn niet tot gevolg kan hebben dat dit verder reikt dan het grondgebied van de betreffende lidstaat. A-G Wathelet is echter van mening dat op grond van de bewoording van de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ deze benadering niet mogelijk is.<sup>244</sup> Dit sluit daarbij ook aan op mijn mening zoals ik die heb betoogd in paragraaf 4.3.2. Dit zou tot gevolg hebben dat Skandia USA en Skandia SE tezamen als één belastingplichtige onderdeel worden van de fiscale eenheid en diensten tussen Skandia USA en Skandia SE buiten de reikwijdte van de btw blijven en vervolgens van Skandia SE onbelast de fiscale eenheid 'instromen'. De A-G is van mening dat dit mogelijk tot een onwenselijke situatie kan leiden en dus onrechtmatig is in het licht van artikel 11 Btw-richtlijn.<sup>245</sup>

Op grond van het bovenstaande komt A-G Wathelet met vier mogelijke oplossingen voor het HvJ. Deze zal ik hieronder kort opsommen.

De eerste oplossing is betreft het niet toelaten van de vaste inrichting tot de fiscale eenheid. Hierdoor blijft het FCE Bank-arrest standhouden en blijven de handelingen tussen Skandia USA en Skandia SE buiten de reikwijdte van de btw, maar zijn de handelingen tussen Skandia SE en de fiscale eenheid wel diensten onder bezwarende titel.<sup>246</sup> De tweede oplossing betreft het geheel opnemen van Skandia USA en Skandia SE in de fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat over de transactie tussen Skandia USA en Skandia SE geen btw in rekening gebracht hoeft te worden. Daarnaast wordt de fiscale eenheid de afnemer van de extern ingekochte IT-diensten en wordt de plaats van dienst de Verenigde Staten. De fiscale eenheid zou zich hiervoor dienen te registreren in de Verenigde Staten.<sup>247</sup> In de derde oplossing stelt A-G Wathelet voor om zowel Skandia USA als Skandia SE te weren uit de fiscale eenheid. Volgens het Zweedse belastingrecht is het toetreden tot de fiscale eenheid een vrijwillige keuze en dient goedgekeurd te worden door de Zweedse belastingdienst.<sup>248</sup> Dit is in Nederland echter niet mogelijk omdat een fiscale eenheid ontstaat indien aan de voorwaarde is voldaan. De laatste oplossing die A-G Wathelet geeft is het belasten van de diensten tussen Skandia USA en Skandia SE. Dit wordt gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingontwijking, zoals beschreven in de tweede alinea van artikel 11 Btw-richtlijn. De A-G is van mening dat het toelaten van Skandia USA tot de Zweedse fiscale eenheid in samenhang met het FCE Bank-arrest kan leiden tot niet-heffing van de ingekochte diensten en deze onbelast vanuit de Verenigde Staten de EU binnenkomen.<sup>249</sup>

In het beantwoorden van vraag stelt het HvJ ten eerste dat slechts sprake is van een belastbare dienst indien een rechtsverhouding bestaat tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst en prestaties over en weer worden uitgewisseld. Ten tweede dient nagegaan te worden of het bijkantoor een zelfstandige economische activiteit uitoefent, zoals in het FCE Bank-arrest wordt gesteld. Dit wordt beoordeeld door te onderzoeken wie het economische bedrijfsrisico draagt. Het HvJ stelt dat Skandia SE niet het economische bedrijfsrisico draagt en daardoor ook niet zelfstandig optreedt. Daarnaast beschikt Skandia SE overigens volgens Zweeds recht ook niet over eigen kapitaal en maakt dit deel uit van het vermogen van Skandia USA. Hierdoor kan Skandia SE niet worden aangemerkt als belastingplichtige.<sup>250</sup> Voor zover volgt het HvJ nog de lijn van het FCE Bank-arrest.

---

<sup>243</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 49.

<sup>244</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 51-52

<sup>245</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 60.

<sup>246</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 62-63.

<sup>247</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 64-72.

<sup>248</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 73-74.

<sup>249</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 75-77.

<sup>250</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 24-26.

Vervolgens gaat het HvJ in op de problematiek omtrent de fiscale eenheid. Op grond van het Amplificatie-arrest, dat ik in paragraaf 4.3 heb besproken, is het als onderdeel van de fiscale eenheid niet mogelijk om afzonderlijk btw-aangiften in te dienen, waardoor een derde die diensten verricht voor een onderdeel van de fiscale eenheid voor de btw niet aan het onderdeel diensten verricht, maar aan de gehele fiscale eenheid. Op grond van deze overweging verricht Skandia USA geen diensten ten behoeve van Skandia SE, maar ten behoeve van de fiscale eenheid waar Skandia SE onderdeel van is. Volgens het HvJ gaat de leer van het FCE Bank-arrest in dit geval niet meer op en worden diensten onder bezwarende titel verricht door Skandia USA aan de fiscale eenheid.<sup>251</sup>

De tweede vraag gaat over wie de afnemer is van de diensten. Op grond van de bovenstaande overwegingen is het duidelijk dat het niet mogelijk is dat zowel de dienst onder bezwarende titel wordt verricht als dat Skandia SE de afnemer is. Het eerste gedeelte is enkel mogelijk als de dienst wordt verricht aan de fiscale eenheid waar Skandia SE onderdeel van is en dus in opgaat. Het tweede gedeelte is enkel mogelijk indien Skandia SE geen onderdeel is van de fiscale eenheid. Deze situatie is echter ook niet mogelijk omdat in dit geval de leer van het FCE Bank-arrest wordt toegepast en Skandia SE onderdeel is van Skandia USA als belastingplichtige. Wat merkwaardig is, is dat het HvJ niet ingaat op de vraag of hier sprake is van misbruik van recht. Het is namelijk te betogen dat Skandia een situatie heeft gecreëerd waarin btw-heffing ontdoken wordt. Zo kunnen de diensten op grond van het argument van het FCE Bank-arrest buiten de reikwijdte van de btw door Skandia USA aan Skandia SE worden verricht en vervolgens ook onbelast binnen de fiscale eenheid worden verricht. A-G Wathelet schetst een hypothese waarin geen sprake is van een fiscale eenheid.<sup>252</sup> In deze situatie zal alleen de eerste transactie onbelast blijven. In deze hypothese verricht Skandia SE diensten onder bezwarende titel aan de overige onderdelen. Het HvJ heeft dit echter opgelost door de eerste transactie onder de reikwijdte van de btw te laten vallen, zodat vergelijkbare transacties tussen een fiscale eenheid en derden gelijk behandeld worden.

Swinkels merkt in zijn noot bij het Skandia-arrest op dat het HvJ de rechtsoverwegingen van het FCE Bank-arrest herhaalt en constateert dat Skandia SE geen economisch bedrijfsrisico draagt, maar dat beide partijen gevestigd zijn binnen de EU. Dit is echter niet het geval in het Skandia-arrest en dit heeft tot gevolg dat een kostenallocatie buiten de EU kan vallen en daardoor buiten de heffing van de btw valt.<sup>253</sup>

Op grond van het Skandia-arrest kunnen in het buitenland gevestigde hoofdhuisen niet toetreden tot de fiscale eenheid waarvan een vaste inrichting onderdeel is. Dit wijkt echter af van wat de HR heeft gesteld in het arrest van 14 juni 2002, waarin de HR heeft gewezen dat transacties tussen een in het buitenland gevestigde hoofdhuis en een in Nederland gevestigde vaste inrichting buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting tezamen één belastingplichtige vormen en als belastingplichtige onderdeel zijn van de fiscale eenheid. Het hoofdhuis dient hierbij wel te voldoen aan de drie verwevenheden.

Het valt me op dat in het Skandia-arrest enkel uitleg is gegeven voor een specifieke situatie, namelijk het geval waarin de vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid en het hoofdhuis niet. Waarbij eerst werd verwacht dat dit arrest voor verduidelijking zou zorgen, heeft het uiteindelijk geleid tot meer vragen. Zoals het geval is bij de 'omgekeerde Skandia-situatie'. Hiermee wordt de situatie bedoeld waarbij het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid en een elders gevestigde vaste inrichting niet. Volgens het FCE Bank-arrest zouden de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste

---

<sup>251</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 29-32.

<sup>252</sup> Concl. A-G Wathelet bij HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), r.o. 62.

<sup>253</sup> HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, BNB 2015/74 (Skandia), m.nt Swinkels, r.o. 4-6.

inrichting namelijk buiten de reikwijdte van de btw blijven, maar het is nu nog niet duidelijk hoe hier mee omgegaan dient te worden. Hier was in de literatuur veel over te doen. Omwille van de omvang van deze scriptie zal ik dit korthouden en me beperken tot één artikel, namelijk die van Mobach en Janssen. Zij zijn van mening dat het Skandia-arrest niet van toepassing is op de Nederlandse praktijk. Mobach en Janssen stellen dat na de uitspraak van het HvJ in het Skandia-arrest het arrest van de HR van 14 juni 2002 nog steeds in lijn is met het EU-recht, omdat in het buitenlandse hoofdhuis dient te voldoen aan de drie verwevenheden voordat het onderdeel kan worden van de Nederlandse fiscale eenheid waar de vaste inrichting onderdeel van is. Daarnaast vragen zij zich ook af hoe de omgekeerde situatie beoordeeld dient te worden. Zij zijn van mening dat in deze situatie de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting buiten de reikwijdte van de btw blijven, omdat het HvJ in het Skandia-arrest stelt dat een vaste inrichting los van het hoofdhuis niet de hoedanigheid van een belastingplichtige kan hebben. Verder spreekt het HvJ alleen over een hoofdhuis in een derde land, in dit geval de Verenigde Staten, en het is volgens Mobach en Janssen nog niet duidelijk of de beoordeling anders zou zijn indien het hoofdhuis in de EU gevestigd zou zijn. Als laatste merken zij op dat het rechtszekerheidsbeginsel directe impact op de Nederlandse praktijk weerhoudt, omdat de HR zich hier nog over dient uit te spreken. Tot dan geldt het arrest van 14 juni 2002.<sup>254</sup>

Afsluitend dient nog opgemerkt te worden dat Van Norden en Reiniers vraagtekens zetten bij de uitkomst van het Skandia-arrest. Zo twijfelen aan de reikwijdte het arrest met betrekking tot bijvoorbeeld de situatie waarin alle vestigingen zich binnen de EU bevinden of hoe lidstaten die artikel 11 Btw-richtlijn niet in hun nationale wet- en regelgeving geïmplementeerd hebben om dienen te gaan met deze uitkomst.<sup>255</sup> Daarnaast is het ook niet geheel duidelijk of het Skandia-arrest wel van toepassing is op bijvoorbeeld artikel 7, lid 4 Wet OB 1968, aangezien dit een andere interpretatie is van artikel 11 Btw-richtlijn dan die van Zweden.

In paragraaf 3.4 heb ik het Besluit vaste inrichting kort behandeld en heb ik ook benoemd dat de SvF stelt dat het Skandia-arrest niet van toepassing is op de Nederlandse wet- en regelgeving, omdat de situatie van het Skandia-arrest dermate anders is dan de situatie in Nederland. Volgens artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 behoort het hoofdhuis van een vaste inrichting in Nederland dat onderdeel is van een fiscale eenheid ook tot de fiscale eenheid. Dit is als het ware de situatie zoals in het Skandia-arrest. Wat verder ook interessant is, is dat de SvF het standpunt inneemt dat de omgekeerde Skandia-situatie in Nederland zo uitwerkt dat de buitenlandse vaste inrichting ook tot de Nederlandse fiscale eenheid behoort. Hierdoor houdt het arrest van de HR van 14 juni 2002 stand.<sup>256</sup>

## 5.3 Het Danske Bank-arrest

### 5.3.1 Het arrest

In het Danske Bank-arrest<sup>257</sup> gaat het HvJ in op de omgekeerde Skandia-situatie. Danske Bank heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in Denemarken en deze maakt deel uit van de Deense fiscale eenheid. Daarnaast is Danske Bank ook in Zweden actief via haar Zweedse filiaal Danske Bank, Danmark, Sverige Filial (hierna: 'Danske Bank SE') en dit filiaal is niet onderdeel van een Zweedse fiscale eenheid. Danske Bank heeft met betrekking tot haar activiteiten in het buitenland een IT-platform waar de filialen gebruik van maken. Voor het gebruik hiervan brengt Danske Bank kosten in rekening aan de betreffende filialen. Met betrekking tot de kostendoorbelasting tussen Danske Bank en Danske Bank SE is een ruling aangevraagd bij de Zweedse belastingdienst. Hier neemt de Zweedse

---

<sup>254</sup> Mobach & Janssen 2014.

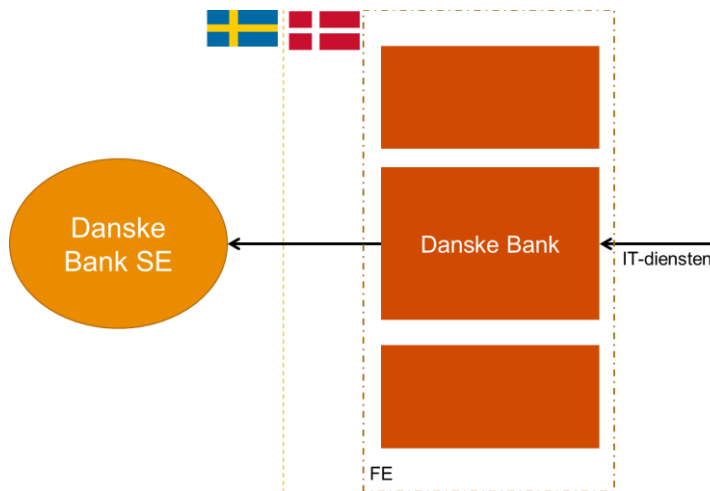
<sup>255</sup> Van Norden & Reiniers 2021, par. 2.

<sup>256</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2020, BWBR0044522, Stct. 2020, 25513, par. 3.2.2.

<sup>257</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank).

belastingdienst het standpunt in dat de Deense fiscale eenheid, waar Danske Bank onderdeel van is, en Danske Bank SE als twee afzonderlijke belastingplichtigen aangemerkt dienen te worden. Daarnaast stelt de Zweedse belastingdienst dat de kostendoorbelasting als een aan de btw onderworpen dienst beschouwd dient te worden waarbij Danske Bank SE de afnemer is en in Zweden btw verschuldigd is. Danske Bank is het niet eens met dit standpunt en gaat hiertegen in beroep. Danske Bank is namelijk van mening dat Danske Bank en Danske Bank SE samen als één belastingplichtige aangemerkt dienen te worden waardoor de kostendoorbelasting buiten de reikwijdte van de btw blijven.<sup>258</sup>

De situatie ziet er als volgt uit:



Figuur 3: Situatie Danske Bank-arrest

Met betrekking tot dit probleem is de volgende prejudiciële vraag gesteld:

*“Vormt een Zweeds filiaal van een bank waarvan het hoofdkantoor zich in een andere lidstaat [dan Zweden] bevindt, diensten verricht ten behoeve van het filiaal en de kosten daarvan toewijst aan het filiaal, een afzonderlijke belastingplichtige wanneer het hoofdkantoor deel uitmaakt van een btw-groep in die andere staat terwijl het Zweedse filiaal niet behoort tot een Zweedse btw-groep?”<sup>259</sup>*

Met betrekking tot het uitwerken van het Danske Bank-arrest zal ik de stappen van het HvJ bespreken om zo een duidelijk beeld te creëren van de beantwoording.

Het HvJ beoordeeld ten eerste of sprake is van een belastbare dienst onder een bezwarende titel. Hier kan alleen sprake van zijn indien tussen de dienstverrichter en de afnemer van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>260</sup> Hoe dit tot stand komt, heb ik in paragraaf 2.3.5 uitgewerkt. Op grond van het FCE Bank-arrest en Morgan Stanley-arrest<sup>261</sup> blijkt dat transacties tussen één enkele belastingplichtige niet aangemerkt kunnen worden als diensten onder bezwarende titel omdat geen rechtsverhouding bestaat tussen de twee ‘partijen’.<sup>262</sup>

Vervolgens gaat het HvJ beoordelen of tussen Danske Bank en Danske Bank SE een rechtsverhouding bestaat aan de hand van hetgeen in het FCE Bank-arrest wordt gesteld. Zoals ik in paragraaf 5.2.1 heb beschreven, dient beoordeeld te worden of de vaste inrichting onafhankelijk is van het hoofdhuis. In

<sup>258</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 7-11.

<sup>259</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 16.

<sup>260</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 17-20.

<sup>261</sup> HvJ EU, 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley).

<sup>262</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 20-21.

het FCE Bank-arrest stelt het HvJ dat FCE IT geen dotatiekapitaal heeft en dus geen economisch bedrijfsrisico draagt. Hierdoor zou het niet onafhankelijk van het hoofdhuis kunnen opereren, waardoor de vaste inrichting afhankelijk is van het hoofdhuis en samen één en dezelfde belastingplichtige zijn. Dit kan ook wel het FCE Bank-criterium worden genoemd. Hier besteedt het HvJ echter geen aandacht aan en gaat vervolgens verder met de vereisten voor de fiscale eenheid, wat ik opmerkelijk vind. Het HvJ stelt dat een groep die voldoet aan de vereisten van artikel 11 Btw-richtlijn samen één belastingplichtige zijn en dat de territoriale beperking niet tot gevolg mag hebben dat personen onderdeel worden van de fiscale eenheid en niet in de betreffende lidstaat gevestigd zijn. Het HvJ haalt vervolgens de analogie van het Skandia-arrest aan, waarbij afzonderlijke onderdelen van niet afzonderlijke btw-aangiften kunnen indienen en daarnaast ook niet als buiten de fiscale eenheid als afzonderlijke belastingplichtige aangemerkt kunnen worden.<sup>263</sup>

Het HvJ stelt dat de territoriale beperking alsmede het feit dat onderdelen van een fiscale eenheid niet als afzonderlijke belastingplichtigen aangemerkt kunnen worden of los van de fiscale eenheid een btw-aangifte kunnen indienen, in de weg staat van de mogelijkheid dat een in het buitenland gevestigde vaste inrichting onderdeel wordt van een fiscale eenheid. Daarnaast stelt het HvJ dat het beginsel van het Skandia-arrest waarbij diensten, die door een in derde land gevestigd hoofdhuis verricht aan een Zweedse vaste inrichting die onderdeel is van een Zweedse fiscale eenheid, als belaste handelingen aangemerkt dienen te worden.<sup>264</sup>

Op basis van het bovenstaande neemt het HvJ het standpunt in dat de diensten niet worden verricht door Danske Bank, maar door de fiscale eenheid waar Danske Bank onderdeel van is. Tevens kan Danske Bank SE op grond van de uitleg het territorialiteitsbegrip van artikel 11 Btw-richtlijn geen onderdeel worden van de Deense fiscale eenheid.<sup>265</sup>

Zoals ik al eerder heb vermeld, is Danske Bank het niet eens met het standpunt van de Zweedse Belastingdienst en voert zelf ook standpunten aan om te onderbouwen dat de kostendoorbelasting van Danske Bank aan Danske Bank SE een interne geldstroom is die buiten de reikwijdte van de btw valt. Ten eerste stelt Danske Bank dat hetgeen dat geweest is in het Skandia-arrest niet van toepassing is op de situatie in geding omdat de feiten en omstandigheden dermate verschilt van de Danske Bank-situatie. Zo is in dit geval niet de vaste inrichting, maar het hoofdhuis onderdeel van een fiscale eenheid en is het hoofdhuis van Danske Bank niet buiten de EU, maar daarbinnen gevestigd. Het HvJ stelt echter dat dit niet afdoet aan de territoriale beperkingen van artikel 11 Btw-richtlijn. Ten tweede stelt Danske Bank dat, volgens de grammaticale interpretatie, de bewoording van artikel 11 Btw-richtlijn zich niet verzet tegen de mogelijkheid dat ook entiteiten die zich buiten het grondgebied van de lidstaat onderdeel kunnen worden van de fiscale eenheid. Dit schiet het HvJ echter af, omdat de lidstaat waar in dit geval de vaste inrichting gevestigd is dan rekening dient te houden met de fiscale verplichtingen van de betreffende vaste inrichting die onderdeel is van een buitenlandse fiscale eenheid. Het derde en tevens ook het laatste argument van Danske Bank is dat het opbreken van het hoofdhuis en vaste inrichting als losse belastingplichtigen een belemmering is van de fiscale neutraliteit. Ook hier is het HvJ het niet mee eens en stelt dat soortgelijke handelingen gelijk behandeld dienen te worden. Handelingen tussen een hoofdhuis dat onderdeel is van een fiscale eenheid en een vaste inrichting zijn volgens het HvJ niet vergelijkbaar met handelingen tussen een hoofdhuis en vaste inrichting zoals in het FCE Bank-arrest. Hierdoor is het volgens het HvJ geen belemmering van de fiscale neutraliteit.<sup>266</sup>

---

<sup>263</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 23-25.

<sup>264</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 25-27.

<sup>265</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 28-29.

<sup>266</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 32-34.



Op grond van het bovenstaande oordeelt het HvJ dat op grond van artikel 9 en 11 Btw-richtlijn handelingen van een hoofdhuis dat onderdeel is van een lokale fiscale eenheid aan een in het buitenland gevestigde vaste inrichting behandeld moeten worden als handelingen tussen twee belastingplichtigen.<sup>267</sup>

### 5.3.2 De gevolgen van het Danske Bank-arrest

#### 5.3.2.1 Inleiding

Om de gevolgen van het Danske Bank-arrest in kaart te brengen, zal ik eerst de reacties van de Europese Commissie en het Btw-comité uiteenzetten en vervolgens dit af te zetten tegen de reacties in de literatuur. Vervolgens zal ik de mening van de SvF met betrekking tot deze problematiek uiteenzetten. Ten tijde van het schrijven van het schrijven van deze paragraaf is het Besluit vaste inrichting geactualiseerd met betrekking tot het Danske Bank-arrest. Dit besluit zal in werking treden op 1 januari 2024. In deze analyse beperk ik me echter tot het Besluit vaste inrichting.

#### 5.3.2.2 De Europese Commissie en het Btw-comité

De Europese Commissie bestaat uit 27 Eurocommissarissen, waarbij elke lidstaat één commissaris aanlevert, en is als enige partij verantwoordelijk voor het schrijven van nieuwe voorstellen voor de Europese wetgeving en voert daarnaast de Europese besluiten uit. De Europese Commissie is de partij die dus verantwoordelijk is voor het dagelijkse bestuur van de EU en is te vergelijken met het Nederlandse kabinet.<sup>268</sup> Met betrekking tot de Btw-richtlijn heeft de Europese Commissie echter weinig tot geen uitvoeringsbevoegdheden. Op grond van artikel 398 Btw-richtlijn is een raadgevend comité voor de btw opgericht, ook wel het Btw-comité genoemd. Het Btw-comité bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Europese Commissie. Volgens Gruson is het Btw-comité het enige bestaande instrument van de Europese Commissie om de uniforme toepassing van de Btw-richtlijn te bevorderen. Het is echter enkel een adviesorgaan en kan daardoor geen bindende uitspraken doen met betrekking tot de uitleg en toepassing van de Btw-richtlijn. Op grond van artikel 397 Btw-richtlijn kan de Europese Raad op voorstel van de Europese Commissie daarentegen wel bindende uitvoeringsmaatregelen doen.<sup>269</sup>

In 2009 heeft de Europese Commissie een standpunt ingenomen met betrekking tot de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid. Het is naar mijn mening opvallend dat de Europese Commissie dit standpunt al ver voor het Skandia-arrest en Danske Bank-arrest heeft ingenomen. In de mededeling stelt de Europese Commissie dat de territoriale begrenzing van artikel 11 Btw-richtlijn zwaarder weegt dan de juridische realiteit zoals in het FCE Bank-arrest wordt gewezen. Het standpunt van de Europese Commissie heb ik in paragraaf 4.3.1 verder uiteengezet.

Naast de relatief oude mededeling van de Europese Commissie heeft het Btw-comité naar aanleiding van het Skandia-arrest haar mening gegeven over de territoriale werking van artikel 11 Btw-richtlijn. Het Btw-comité stelt naar aanleiding van het Skandia-arrest dat twee verschillende interpretaties bestaan met betrekking tot de territoriale werking van artikel 11 Btw-richtlijn. Ten eerste kan artikel 11 Btw-richtlijn een ruime territoriale werking hebben op grond van het FCE Bank-arrest. Hierbij is het mogelijk dat een fiscale eenheid in een bepaalde lidstaat ook delen van entiteiten omvat die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Het Btw-comité stelt echter dat in het FCE Bank-arrest artikel 11 Btw-richtlijn niet in geding was en hierdoor ook geen relevantie heeft met betrekking tot de uitleg van artikel 11 Btw-richtlijn. Ten tweede kan beargumenteerd worden dat de territoriale werking van artikel 11 Btw-richtlijn streng uitgelegd dient te worden. In dit geval is het, net zoals bij het Skandia-arrest is

---

<sup>267</sup> HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 35.

<sup>268</sup> Europese Commissie 2022.

<sup>269</sup> Gruson 2020.

gewezen, niet mogelijk dat een buitenlands deel van een entiteit toetreedt tot een fiscale eenheid.<sup>270</sup> Uit overleg van het Btw-comité naar aanleiding van het Skandia-arrest blijkt dat de meerderheid van mening is dat de rechtsoverwegingen breed toepasbaar zijn. Een groot deel van het Btw-comité is ook van mening het principe van het Skandia-arrest twee kanten op werkt.<sup>271</sup> Dus zowel de Skandia-variant als de reverse Skandia-variant, ook wel de Danske Bank-variant.

Naar aanleiding van het Danske Bank-arrest heeft het Btw-comité weer haar mening gedeeld met betrekking tot de deze problematiek. In haar working paper herhaalt het Btw-comité haar standpunt, zoals zij het ook naar aanleiding van het Skandia-arrest had uiteengezet.<sup>272</sup>

#### *5.3.2.3 Besluit vaste inrichting*

Zoals ik eerder in mijn scriptie heb vermeld, heeft de SvF in het besluit vaste inrichting zijn standpunt gegeven met betrekking tot de problematiek omtrent de vaste inrichting. In hoofdstuk 3 heb onder andere aan de hand van dit besluit de verschillende soorten vaste inrichtingen uiteengezet. De SvF neemt met betrekking tot de prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting het standpunt in dat deze buiten de reikwijdte van de omzetbelasting zijn. In Nederland geldt volgens de SvF de leer van het arrest van de HR van 14 juni 2002, waarbij het hoofdhuis en de vaste inrichting tezamen als één ondernemer worden aangemerkt. Dit arrest heb ik uitvoerig besproken in paragraaf 4.3.2.<sup>273</sup> De SvF neemt op grond van dit arrest het standpunt in dat het Skandia-arrest niet van toepassing is omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen één ondernemer worden. Ten tijde van het schrijven van dit hoofdstuk is het besluit geactualiseerd, waarin de SvF ook een standpunt heeft ingenomen met betrekking tot het Danske Bank-arrest. Omdat ik alle mogelijke oplossingen wil onderzoeken omtrent mijn onderzoeksvraag, zal ik het geactualiseerde besluit pas aan het einde van dit hoofdstuk behandelen.

#### *5.3.2.4 De gevolgen van het Danske Bank-arrest voor de Nederlandse praktijk*

Het Danske Bank-arrest zal voor de Nederlandse praktijk een grote impact hebben, aangezien het Nederlandse standpunt van zowel de SvF met het besluit vaste inrichting als het standpunt van de HR in het arrest van 14 juni 2002 mogelijk niet meer houdbaar zijn. In deze paragraaf zal ik ingaan op de problematiek omtrent de zelfstandige belastingplicht van de vaste inrichting. Vervolgens zal ik dit afzetten tegen de situatie in Nederland. Hier zal ik ingaan op de houdbaarheid van het arrest van de HR van 14 juni 2002 en het besluit vaste inrichting.

##### *5.3.2.4.1 De zelfstandige belastingplicht van de vaste inrichting*

Om te onderzoeken of de vaste inrichting afzonderlijk als belastingplichtige aangemerkt kan worden, dient gekeken te worden naar artikel 7, lid 1 Wet OB 1968. Hieruit blijkt dat een ondernemer eenieder is die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn spreekt over eenieder die ongeacht welke plaats zelfstandig een economische activiteit uitoefent. Daarnaast is op grond van het IO-arrest ook van belang dat het economische risico dat gekoppeld is aan de activiteiten verbonden is door de ondernemer worden gedragen. Uit artikel 10 Btw-richtlijn blijkt verder dat geen sprake mag zijn van ondergeschiktheid. De afzonderlijke vereisten heb ik in paragraaf 2.3.4 uitgewerkt. Naar mijn mening is het belangrijk om te onderzoeken of een vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit kan verrichten. Hiervoor dient beoordeeld te worden of de vaste inrichting in eigen naam, voor eigen rekening of verantwoordelijkheid de activiteit verricht, zoals gewezen is in het IO-arrest en

---

<sup>270</sup> VAT Committee (2015), Working Paper No. 845, CJEU Case C-7/13 Skandia America: VAT Group, par. 5.4.1.

<sup>271</sup> VAT Committee (2015), Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A – taxud.c.1(2016)7465801 – 886.

<sup>272</sup> VAT Committee (2021), Working Paper No. 1025, CJEU Case C-812/19 Danske Bank, principal establishment and branch of a company situated in two different Member States.

<sup>273</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par. 4.3.2.

het XT-arrest. Zoals ik in paragraaf 5.3.1 heb beschreven, viel het mij op dat het HvJ hier verder geen uitleg aan geeft of aan toetst. Cornielje en Van Gennep merken echter op dat een filiaal enkel als zelfstandige belastingplichtige aangemerkt kan worden indien het een zelfstandige economische activiteit verricht.<sup>274</sup> Dit blijkt uit het Credit Lyonnais-arrest<sup>275</sup> en het Morgan Stanley-arrest. Deze twee arresten heb ik uitvoerig in mijn scriptie met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting bij prestaties tussen een vaste inrichting toegelicht en het hoofdhuis.<sup>276</sup> Vervolgens stellen Cornielje en Van Gennep dat door het gebrek aan uitleg van het HvJ met betrekking tot dit punt nog onduidelijk blijft onder welke omstandigheden een juridisch onzelfstandig onderdeel van een rechtspersoon in de lidstaat van de fiscale eenheid van het hoofdhuis geacht wordt een zelfstandige economische activiteit dient te verrichten.<sup>277</sup> Met betrekking tot deze problematiek blijkt uit het FCE Bank-arrest namelijk dat een filiaal, zoals het HvJ het benoemd, pas een zelfstandige economische activiteit kan verrichten indien het ook het economische bedrijfsrisico draagt. Dit arrest heb ik uitvoerig in paragraaf 5.2.1 behandeld. Cornielje en Van Gennep stellen het dilemma dat een ontevreden klant van Danske Bank SE die een schadeclaim indient, deze zal richten tot de gehele rechtspersoon en niet tegen enkel het Zweedse filiaal. Hieruit blijkt volgens Cornielje & Van Gennep dat de zelfstandige belastingplicht enkel van derivatieve aard is.

Het lijkt overigens ook zo dat het filiaal enkel belastingplichtige is ingeval sprake is van interne prestaties. Dit is op te merken uit de bewoording van het HvJ in het Danske Bank-arrest. Het HvJ stelt namelijk dat het filiaal en het hoofdkantoor als onderscheiden belastingplichtigen moeten worden aangemerkt wanneer het hoofdkantoor interne prestaties verricht aan het filiaal.<sup>278</sup> Volgens Cornielje en Van Gennep lijkt het hier op een fictieve en situationele belastingplicht voor het filiaal.<sup>279</sup>

Van Norden en Reiniers stellen dat het HvJ in het Danske Bank-arrest twee toetsen aanvoert om vast te stellen of sprake is van rechtsverhouding. De eerste toets is naar hun mening de toets uit het FCE Bank-arrest, waarbij beoordeeld dient te worden of de vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit verricht, ook wel de FCE Bank-toets. De tweede toets is volgens Van Norden Reiniers het beoordelen of in een van de lidstaten waarin het hoofdhuis of de vaste inrichting is gevestigd een fiscale eenheid aanwezig is. Daarbij merken zij op dat het HvJ de eerste toets laat liggen en direct de tweede toets toepast. Hierbij wordt voorbijgegaan aan de juridische realiteit, zoals genoemd in het FCE Bank-arrest.<sup>280</sup> Het feit dat het HvJ de eerste toets passeert en op grond van de tweede toets vaststelt dat hier sprake is van een dienst onder bezwarende titel is volgens Wenting en Ter Haar echter niet voldoende reden om aan te nemen dat dit middel slaagt. Wenting en Ter Haar merken op dat alleen sprake kan zijn van een dienst onder bezwarende titel indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de vergoeding. Hier is enkel sprake van indien tussen de dienstverrichter en de afnemer een rechtsbetrekking bestaat.<sup>281</sup> Het valt me op dat de auteurs in de hierboven aangehaalde stukken het niet eens zijn met het HvJ. Dit komt voornamelijk door het feit dat het HvJ geen aandacht heeft besteed aan, zoals Van Norden en Reiniers het noemen, de eerste toets.

Op grond van het bovenstaande stellen Wenting en Ter Haar dat het niet mogelijk is om een vaste inrichting los te zien van het hoofdhuis. Met name in de situatie waarin een hoofdhuis onderdeel is

---

<sup>274</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 3.1.

<sup>275</sup> HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (Crédit Lyonnais).

<sup>276</sup> Bernsen 2021.

<sup>277</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 3.1.

<sup>278</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 35.

<sup>279</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 3.2.

<sup>280</sup> Van Norden & Reiniers 2021, par. 3.2.

<sup>281</sup> Wenting & Ter Haar 2021, p. 6.

van een fiscale eenheid en dit hoofdhuis beschikt over verschillende vaste inrichtingen in meerdere lidstaten. Hier kan men zich afvragen of de aparte verschillende vaste inrichtingen tegenover elkaar een zelfstandige economische activiteit verrichten of dat dit interne prestaties blijven. Wenting en Ter Haar zijn van mening dat geen rechtsbetrekking kan bestaan tussen de vaste inrichtingen, waardoor deze buiten de reikwijdte van de omzetbelasting blijven.<sup>282</sup> In tegenstelling tot Wenting en Ter Haar stellen Cohen, Neijtzell de Wilde en Smeets dat een rechtsbetrekking tussen de twee vaste inrichtingen wel mogelijk is. Volgens hen worden de vaste inrichtingen als het ware afgesneden van het hoofdhuis op het moment dat het hoofdhuis onderdeel wordt van een fiscale eenheid. Zij stellen dat op grond van het Danske Bank-arrest een rechtsbetrekking ontstaat tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op het moment dat het hoofdhuis tot een fiscale eenheid toetreedt. Dit zou naar analogie ook leiden tot het ontstaan van een rechtsbetrekking tussen twee vaste inrichtingen waarvan het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid. Daarmee lijkt het Cohen, Neijtzell de Wilde en Smeets een ongewenste ontwikkeling indien het arrest een ruime interpretatie blijkt te hebben. Dit lijkt namelijk tot de situatie waarbij vaste inrichtingen als onzelfstandige belastingplichtigen belaste prestaties aan elkaar verrichten enkel omdat in een andere lidstaat gebruik wordt gemaakt van een administratieve verhouding, namelijk de fiscale eenheid.<sup>283</sup> Deze mening deel ik met de voornoemde auteurs. Het lijkt mij namelijk een onwenselijke ontwikkeling indien de prestaties tussen vaste inrichtingen, waarbij het hoofdhuis in een andere lidstaat onderdeel is van een fiscale eenheid, binnen de reikwijdte van de omzetbelasting zouden vallen. Het is naar mijn mening ongewenst dat een rechtsbetrekking binnen dezelfde juridische entiteit kan ontstaan door het bestaan van een fiscale eenheid waar het hoofdhuis of een vaste inrichting in een andere lidstaat onderdeel is.

#### 5.3.2.4.2 De houdbaarheid van het Nederlandse beleid

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden is het van belang om hetgeen in het Danske Bank-arrest is gezegd af te zetten tegen de Nederlandse wet- en regelgeving. Momenteel wordt artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 zo uitgelegd dat personen die op Nederlands grondgebied zijn gevestigd in zijn geheel worden opgenomen in de Nederlandse fiscale eenheid. Dit is ook bevestigd in het arrest van de HR van 14 juni 2002. Volgens de HR kan op grond van de zinsnede “personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn” uit artikel 11 Btw-richtlijn worden opgemaakt dat ook buitenlandse onderdelen van een in Nederland gevestigde ondernemer opgenomen dienen te worden in de fiscale eenheid. Dit houdt volgens het HR enkel in dat ondernemers die buiten Nederland zijn gevestigd of geen vaste inrichting in Nederland hebben geen onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid.<sup>284</sup> Dit heeft de SvF nog bevestigd in het geactualiseerde besluit vaste inrichting. Na het Danske Bank-arrest is het echter nog maar de vraag of het arrest van de HR van 14 juni 2002 en het besluit vaste inrichting stand kunnen houden. In de literatuur zijn de meningen hierover verdeeld. De meningen zijn als het ware in twee stromingen te verdelen. De ene stroming, laten we het de Nederlandse stroming noemen, is van mening dat de Nederlandse wet- en regelgeving stand kan blijven houden naar aanleiding van het Danske Bank-arrest. De andere stroming, de Danske Bank-stroming, is van mening dat de Nederlandse uitleg in strijd is met de uitleg van het Unierecht door het HvJ.

De Nederlandse stroming wordt gedeeltelijk gevolgd door Cornielje en Van Gennep zijn van mening dat de uitleg van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 niet direct in strijd is met hetgeen in het Danske Bank-arrest is geschreven. Het klopt dat de Nederlandse fiscale eenheid een grensoverschrijdend karakter heeft, maar dit is enkel van belang voor de heffing van de Nederlandse omzetbelasting. Zij zijn van mening dat het HvJ Danske Bank SE uit de Deense fiscale eenheid uitsluit op grond van de Deense

---

<sup>282</sup> Wenting & Ter Haar 2021, p. 5.

<sup>283</sup> Cohen, Neijtzell de Wilde & Smeets 2021, par. 4.2.

<sup>284</sup> HR 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287, m.nt. Van. Hilten, r.o. 3.3.2.

implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn. Dit betekent niet dat dit het geval is voor alle andere implementaties.<sup>285</sup> Zoals ik in paragraaf 4.3.2 heb uiteengezet blijkt uit het Larentia en Minerva-arrest dat artikel 11 Btw-richtlijn geen rechtstreekse werking heeft op de nationale implementatie, omdat het voorwaardelijk is. Naast Cornielje en Van Gennep is Merckx ook van mening dat de Nederlandse fiscale eenheid stand kan houden. Merckx stelt dat het HvJ een casuïstische situatie behandelt die enkel van toepassing is op de Deense implementatie van de fiscale eenheid.<sup>286</sup> Ook Van Norden en Reiniers beroepen zich op het Larentia en Minerva-arrest, waarbij lidstaten de implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn niet volledig naar eigen hand kunnen invullen, maar dat de uitgangspunten zoals die in artikel 11 Btw-richtlijn zijn opgenomen als uitgangspunt genomen dient te worden. Daarnaast zijn zij van mening dat de uitleg van de HR in het arrest van 14 juni 2002 niet in strijd is met de uitleg van het HvJ in het Danske Bank-arrest. Indien belastingplichtigen nu een beroep wilt doen op het Skandia- of Danske Bank-arrest, dient eerst artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 te veranderen en de HR om te gaan.<sup>287</sup> Zutt en Gunter zijn van mening dat de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn dusdanig verschilt ten opzichte van de Deense en Zweedse implementatie waardoor het Danske Bank-arrest niet direct toepasbaar is op artikel 7, lid 4 Wet OB 1968.<sup>288</sup>

Onder de Danske Bank-stroming valt onder meer de Redactie Vakstudie Nieuws, die in zijn noot op het Danske Bank-arrest stelt dat de lijn van het Skandia-arrest wordt voortgezet en de HR wel om moet gaan.<sup>289</sup> Cohen, Neijtzell de Wilde en Smeets verwachten daarentegen dat besluit vaste inrichting aangepast gaat worden zodat het in lijn is met de jurisprudentie van het HvJ.<sup>290</sup> Hier sluit Bomer zich bij aan. Hij verwacht dat de HR na de uitspraken van het HvJ niet meer tot de conclusie kan komen zoals het in 2002 deed.<sup>291</sup> Vroon noemt het arrest van de HR zelfs achterhaald.<sup>292</sup> Cornielje en Van Gennep zijn in beide stromingen aan te sluiten aangezien zij van mening zijn dat rechtsoverweging 29 een algemeen oordeel over de territoriale beperking van artikel 11 Btw-richtlijn bevat en daardoor ook op andere lidstaten van toepassing is.<sup>293</sup> Naar mijn mening is het niet meer mogelijk om de Nederlandse wet- en regelgeving aan te houden. In rechtsoverweging 33 benoemt het HvJ dat de bewoording van artikel 11 Btw-richtlijn zich ertegen verzet dat de fiscale eenheid onderdelen kan hebben die buiten het grondgebied van de betreffende lidstaat zijn gevestigd.<sup>294</sup>

Als laatste is het ook nog interessant om te benoemen dat het Btw-comité verdeeld is over de territoriale begrenzing van artikel 11 Btw-richtlijn. Uit de stukken die ik heb behandeld in paragraaf 5.3.2.2. Dus zowel op Nederlands als op Europees niveau zijn de meningen verdeeld met betrekking tot deze problematiek. Dit brengt naar mijn mening niet de duidelijkheid waarop men hoopte in de aanloop van het Danske Bank-arrest.

#### 5.4 De toekomst van de Nederlandse wet- en regelgeving

Zoals in de vorige paragraaf is besproken, bestaat naar aanleiding van de arresten Skandia en Danske Bank nog onduidelijkheid omtrent de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn en de vaste inrichting. In de literatuur wordt enerzijds gezegd dat het besluit vaste inrichting aangepast dient te worden en het arrest van de HR van 2002 niet meer houdbaar is en anderzijds dat de arresten

---

<sup>285</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 5.2.

<sup>286</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, FED 2021/51 (Danske Bank), m.nt Merckx, r.o. 10-12.

<sup>287</sup> Van Norden & Reiniers 2021, par. 5.1.

<sup>288</sup> Zutt & Gunter 2021, p. 5-6.

<sup>289</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15, m.nt Redactie Vakstudie Nieuws (Danske Bank).

<sup>290</sup> Cohen, Neijtzell de Wilde & Smeets 2021, par. 4.1.

<sup>291</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, NLF 2021/669 m.nt. Bomer (Danske Bank).

<sup>292</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, NTFR 2021/1067 m.nt Vroon (Danske Bank).

<sup>293</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 5.2.

<sup>294</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, V-N 2021/13.15 (Danske Bank), r.o. 33.

Skandia en Danske Bank niet toepasbaar zijn in Nederland. Ik sluit mij aan bij de Danske Bank stroming en stel dat het HvJ de deur als het ware gedicht voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Ten eerste dient beoordeeld te worden of de vaste inrichting in Nederland als een zelfstandige belastingplichtige gezien kan worden. Ten tweede dient beoordeeld te worden of de regelgeving omtrent de fiscale eenheid stand kan houden.

#### 5.4.1 De toekomst van de vaste inrichting

In de paragrafen 2.3.4 en 5.2.1 heb ik het FCE Bank-arrest behandeld. Zo blijkt uit het FCE Bank-arrest dat handelingen tussen het hoofdhuus en de vaste inrichting kunnen worden belast indien sprake is van een rechtsbetrekking. Uit dit arrest blijkt dat een rechtsbetrekking bestaat wanneer de vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit verricht en zelfstandig is ten opzichte van het hoofdhuus. Daarnaast heb ik in hoofdstuk 3 uitvoerig de overige voorwaarden van de vaste inrichting uiteengezet. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het als dochtervennootschap mogelijk is om als vaste inrichting te kwalificeren voor bepaalde bepalingen uit de Btw-richtlijn. Zo blijkt uit het DFDS-arrest dat een dochtervennootschap voor de bepalingen omtrent de plaats van dienst tezamen met de moedervennootschap als één belastingplichtige gezien wordt, waarbij de dochtervennootschap fungeert als vaste inrichting. Daarnaast bleek uit het Dong Yang-arrest dat een dochtervennootschap als vaste inrichting kan kwalificeren indien wordt voldaan aan de vereisten van artikel 11 Uitvoeringsverordening.

Op grond van het bovenstaande vraag ik me af of het ook mogelijk is dat een onzelfstandige dochtervennootschap, die op grond van het Dong Yang-arrest voldoet aan de voorwaarden van artikel 11 Uitvoeringsverordening een rechtsbetrekking heeft met haar moedervennootschap. In het DFDS-arrest had DFDS het gehele kapitaal van de dochtervennootschap in bezit en werd een aantal contractuele verplichtingen aan de dochtervennootschap opgelegd.<sup>295</sup> Het HvJ concludeerde dat de dochtervennootschap voor een deel als vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk handelde. Nu het HvJ concludeert dat de dochter als een vaste inrichting kwalificeert is het volgens de leer van het FCE Bank-arrest niet mogelijk dat een rechtsbetrekking bestaat tussen de moedervennootschap en de vaste inrichting, waardoor de interne handelingen buiten de reikwijdte van de btw blijven. Het kan zijn dat de dochtervennootschap enkel voor bepaalde handelingen als vaste inrichting wordt aangemerkt waardoor de impact niet groot is, maar ik vraag me af of dit wel de bedoeling is. Dit maakt het naar mijn mening namelijk niet makkelijker voor de belastingplichtigen en de lidstaten. Van Norden en Reiniers verwachten echter dat dit probleem zelden of niet voor zal komen.<sup>296</sup>

Theoretisch gezien is deze discussie in het licht van de problematiek omtrent de fiscale eenheid interessant. Zoals ik in hoofdstuk 4 heb uiteengezet, is het in Nederland mogelijk om buitenlandse onderdelen te betrekken in de Nederlandse fiscale eenheid zolang zij voldoen aan de vereisten in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 en in Nederland gevestigd zijn. In Nederland is een juridisch zelfstandige dochtervennootschap over het algemeen niet aan te merken als vaste inrichting van de moedervennootschap, behalve in bijzondere situaties waarin de dochtervennootschap ten opzichte van de moedervennootschap aan de voorwaarden van artikel 11 Uitvoeringsverordening voldoet.<sup>297</sup> In het geval van een moeder-dochterrelatie kan aan de hand van het Berlin Chemie-arrest worden aangetoond wanneer een moedervennootschap beschikt over het personeel en technische middelen als ware het eigen personeel en middelen waren. Het lijkt mij echter dat dit in de praktijk weinig voor zal komen. Daarnaast vraag ik me af hoe de discussie in het Berlin Chemie-arrest zou uitpakken indien

---

<sup>295</sup> HvJ EU 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 26.

<sup>296</sup> Van Norden & Reiniers 2021, par. 4.1.

<sup>297</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, par. 2.2.



de moedervenootschap onderdeel was van een fiscale eenheid. Zou deze discussie daar dan ook spelen? Hier zal het HvJ nog een uitspraak over moeten doen.

Al met al lijkt dat de zelfstandigheid van de vaste inrichting naar aanleiding van het Danske Bank-arrest verder 'in gevaar' komt. Daarbij rest mij nog de vraag of de vaste inrichting enkel zelfstandig belastingplichtige jegens het hoofdhuis dat onderdeel is van de fiscale eenheid of dat het voorts ook zelfstandig is ten opzichte van andere vaste inrichtingen of derden.

#### 5.4.2 De toekomst van de fiscale eenheid

In hoofdstuk 4 heb ik de fiscale eenheid uitvoerig uiteengezet en in dit hoofdstuk heb ik onder andere het Danske Bank-arrest behandeld. In paragraaf 5.3 heb ik de literatuur omtrent het Danske Bank-arrest uiteengezet en daaruit heb ik twee stromingen gedestilleerd, waarbij ik mij aansluit bij de Danske Bank-stroming. Ik ben namelijk van mening dat de Nederlandse uitleg van artikel 11 Btw-richtlijn niet houdbaar is naar aanleiding van het Danske Bank-arrest. Hoewel Nederlandse belastingplichtigen zich nu nog kunnen beroepen op de huidige grensoverschrijdende uitleg van de HR in het arrest van 14 juni 2002, lijkt het mij niet houdbaar. De Nederlandse belastingplichtigen kunnen zolang de HR zich niet anders uitspreekt over deze kwestie of zolang artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 aangepast wordt zich op grond van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel beroepen. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat het bestuur of de overheid handelt in het kader van de door haar gestelde regels of beleid. Het vertrouwensbeginsel betreft de bescherming van de gerechtvaardigde verwachtingen van de burger over het toekomstig handelen van de overheid.<sup>298</sup> Dit houdt in dat de Nederlandse belastingplichtigen vertrouwen kunnen lenen aan de huidige gang van zaken zolang de Wet OB 1968 niet wordt aangepast of de HR het arrest van 14 juni 2002 niet herstelt. Daarnaast kunnen belastingplichtigen zich ook beroepen op het besluit vaste inrichting, aangezien belastingplichtigen hier ook vertrouwen aan kunnen ontlene.<sup>299</sup>

Ondanks dat belastingplichtigen nog vertrouwen kunnen ontlene aan de huidige gang van zaken, ben ik van mening dat iets veranderd dient te worden. Ik ben van mening dat enkel het aanpassen van de territoriale begrenzing van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 niet voldoende is. De fiscale eenheid ontstaat op de eerste dag van de maand volgend waarop de inspecteur de beschikking heeft afgegeven. Dit kan op verzoek van de belastingplichtigen, maar ook op het moment dat de inspecteur vaststelt dat een groep aan de verwevenheden voldoet. Dit laatste blijkt uit het arrest van de HR van 22 april 2005.<sup>300</sup> Daarnaast heb ik ook vastgesteld dat uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 11 Btw-richtlijn blijkt dat een van de doelen van de regeling was het verlichten van de administratieve lasten van de belastingplichtigen. Indien de territoriale werking van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 wordt ingeperkt, dan wordt het voor Nederlandse belastingplichtigen die elders een vaste inrichting of hoofdhuis hebben en in Nederland onderdeel zijn van een fiscale eenheid mogelijk met extra kosten opgezaald, omdat interne transacties opeens belastbaar zijn. Daarnaast lijkt het mij voor de praktijk ook veel administratieve lasten mee te brengen. Belastingplichtigen moeten onderzoeken welke interne handelingen opeens belastbaar worden en hiervoor facturen uitreiken. Dit gaat naar mijn mening in tegen de doelstelling van de fiscale eenheid. Dit kan naar mijn mening worden opgelost door de fiscale eenheid facultatief te maken. Een facultatieve fiscale eenheid kennen wij ook in de vennootschapsbelasting (hierna: 'VPB'). In artikel 15 Wet VPB 1969 staan de bepalingen omtrent de fiscale eenheid VPB opgenomen. Zo ontstaat de fiscale eenheid VPB pas op het moment dat de belastingplichtigen een verzoek indienen.<sup>301</sup> Zo kunnen belastingplichtigen zelf de beslissing maken of

---

<sup>298</sup> Poelmann, Cursus Belastingrecht FBR.4.1.0.B.

<sup>299</sup> Van Norden & Reiniers 2021, par. 5.3.

<sup>300</sup> HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, r.o. 3.4.

<sup>301</sup> Art. 15, lid 9 Wet VPB 1969.

ze gebruik willen maken van de fiscale eenheid of niet. Zo een optie is al elders in Europa te vinden, namelijk in Frankrijk. Hier kunnen belastingplichtigen zelf opteren om als fiscale eenheid aangemerkt te worden wanneer ze aan de voorwaarden voldoen.<sup>302</sup> Deze mening deel ik met Dirks en Mezouar. Zij stellen voor om artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 volledig aan te passen. Zij betogen dat de regeling omtrent de fiscale eenheid een eigen artikel moet krijgen waarin de complexbenadering is opgenomen. Verder zal het criterium ondernemerschap vervallen, zodat het Larentia en Minerva-arrest in de wet opgenomen is. Wat het meest op mijn voorstel aansluit is hun voorstel tot het verplichten van een beschikking, waardoor de fiscale eenheid alleen kan ontstaan wanneer een verzoek is ingediend of wanneer de inspecteur uit eigen beweging de fiscale eenheid in aanmerking neemt.<sup>303</sup> Ik stel daarom ook voor om het voorstel van Dirks en Mezouar conform artikel 11 Btw-richtlijn voor te leggen aan het Btw-comité en op te nemen in de Wet OB 1968. Wat ik echter daaraan wil toevoegen is de codificatie van de arresten Skandia en Danske Bank. Dirks en Mezouar hebben bewust gekozen om hier geen aandacht aan te besteden, maar op grond van het Danske Bank-arrest ben ik van mening dat de territoriale reikwijdte ingeperkt dient te worden. Hierdoor zal de Nederlandse fiscale eenheid in lijn zijn met het Unierecht.

### 5.5 Actualisering besluit vaste inrichting

Tijdens het schrijven van mijn scriptie is het besluit vaste inrichting geactualiseerd. In mijn vorige paragrafen heb ik dit buiten beschouwing gelaten, omdat ik in mijn onderzoek uitging van het besluit vaste inrichting zoals dat op 19 december in werking was getreden. In deze paragraaf zal ik kort ingaan op het geactualiseerde besluit.

Op 5 juli 2022 heeft de SvF aangekondigd dat het besluit vaste inrichting naar aanleiding van het Danske Bank-arrest wordt geactualiseerd en zal op 1 januari 2024 in werking treden. In deze aankondiging neemt de SvF een nieuw standpunt in, waarbij zowel het Skandia- als het Danske Bank-arrest van toepassing zullen zijn in Nederland.<sup>304</sup> Zoals ik in paragraaf 5.4.2 stel, verwacht ik dat dit nadelige gevolgen gaat hebben voor belastingplichtigen die momenteel lid zijn van een fiscale eenheid waarvan ook buitenlandse onderdelen lid zijn van die fiscale eenheid. Deze belastingplichtigen moeten ten eerste in kaart brengen welke transacties in de toekomst belast gaan worden en systemen aan te passen. Daarnaast kan dit ook gevolgen hebben voor het recht op aftrek van voorbelasting.

Hoewel vertrouwen ontleent kan worden aan het nieuwe besluit vaste inrichting bestaat in de literatuur de twijfel of enkel het aanpassen van het beleid voldoende is.<sup>305</sup> Zo wordt ook gesuggereerd dat een wetwijziging of nieuwe uitspraak van de HR nodig is om de situatie in Nederland te veranderen.

Hoe dit zich verder gaat uitwerken zal echter pas na de implementatie van het geactualiseerde besluit duidelijk worden.

---

<sup>302</sup> Art. 256C TVA.

<sup>303</sup> Dirks & Mezouar 2019, par 4.1 & 4.2.

<sup>304</sup> Wijziging van het besluit Omzetbelasting. Vaste inrichting (besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stct. 62975).

<sup>305</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 5.3.



## Hoofdstuk 6 Conclusie

### 6.1 Antwoord op de hoofdvraag

Deze scriptie heb ik geschreven om antwoord te geven op de volgende onderzoeksvraag: *“Hoe verhoudt de Nederlandse wet- en regelgeving omtrent de fiscale eenheid en vaste inrichting problematiek zich tot de HvJ-jurisprudentie na het Danske Bank-arrest. Wat zijn daarnaast de mogelijke knelpunten in de Nederlandse wet- en regelgeving en welke oplossing sluit mogelijk beter aan op het rechtskarakter en de beginselen van de Wet OB 1968?”*. In het eerste hoofdstuk heb ik verschillende problemen besproken omtrent dit onderwerp besproken. Deze problemen heb ik vervolgens in de volgende hoofdstukken onderzocht.

In het tweede hoofdstuk heb ik eerst het algemene theoretische kader uiteengezet. Ten eerste ben ik ingegaan op de ontstaansgeschiedenis van de Btw-richtlijn in Europa om zo een beter beeld te krijgen van het rechtskarakter van zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB 1968. Uit hoofdstuk 2 blijkt dat de btw een algemene verbruiksbelasting is die volgens een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde wordt geheven. Het doel hierbij is dat de heffing zo neutraal mogelijk verloopt waarbij de neutraliteit meerdere dimensies heeft. Het neutraliteitsbeginsel is daarbij een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel waarbij vergelijkbare belastingplichtigen die met elkaar concurreren met vergelijkbare goederen of diensten niet anders behandeld mogen worden voor de btw. Vervolgens ben ik ingegaan op drie belangrijke onderdelen van de Wet OB 1968 met betrekking tot de onderzoeksvraag. Zo heb ik onderzocht wie kwalificeert als belastingplichtige en wanneer een bepaalde handeling onder de reikwijdte van de btw valt. Hier ben ik met name ingegaan op de voorwaarden voor een dienst onder bezwarende titel. Hier is het van belang dat een rechtsbetrekking bestaat tussen de twee partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Zoals uit het FCE Bank-arrest blijkt, is het niet mogelijk dat een rechtsbetrekking bestaat binnen één belastingplichtige. Daarnaast ben ik ook kort ingegaan op de plaats van dienst regeling.

In het derde hoofdstuk ben ik ingegaan op de problematiek omtrent de vaste inrichting. Het vaste inrichting begrip is in de Zesde Richtlijn zonder uitleg geïntroduceerd. De uitleg volgde onder andere uit het Planzer Luxembourg- en Berkholz-arrest. Uit deze arresten blijkt dat het hoofdhuis, de primaire vestigingsplaats, het voornaamste aanknopingspunt is bij het bepalen van de plaats van dienst. Om hiervan af te wijken, dient de oplossing fiscaal rationeel en niet doelmatig te zijn. Deze oplossing is het ‘uitwijken’ naar de secundaire vestigingsplaats, ook wel de vaste inrichting genoemd. Om als vaste inrichting te kwalificeren dient de inrichting een zekere mate van bestendigheid te vertonen door duurzaam te beschikken over het personeel en de technische middelen die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Uiteindelijk is het begrip vaste inrichting opgenomen in artikel 11 Btw-uitvoeringsverordening.

Uit de jurisprudentie die ik in hoofdstuk 3 heb besproken blijkt dat onder bepaalde omstandigheden een dochtermaatschappij ook kan kwalificeren als vaste inrichting. In eerste instantie leek dit erg beperkt toepasbaar te zijn, maar na het Dong Yang-arrest bleek het toch bredere toepassing te hebben dan eerst werd gedacht. Om als dochtermaatschappij als vaste inrichting aangemerkt te worden dient gekeken te worden naar de commerciële en economische realiteit, omdat dit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van de Btw-richtlijn. Hierbij is van belang dat getoetst wordt aan de criteria van artikel 11 Uitvoeringsverordening.

In het vierde hoofdstuk heb ik dieper ingegaan op de problematiek omtrent de fiscale eenheid in de omzetbelasting. Hier heb ik geconcludeerd dat artikel 11 Btw-richtlijn een kan-bepaling is die door verschillende lidstaten is geïmplementeerd. Op grond van dit artikel kunnen lidstaten na raadpleging van het BTW-comité deze bepaling implementeren, waarbij personen die op het grondgebied van de

betreffende lidstaat gevestigd zijn en juridisch gezien zelfstandig zijn en daarnaast ook financieel, economisch en organisatorisch verweven zijn gezamenlijk als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de btw. De voorwaarden voor een fiscale eenheid zijn op te delen in drie delen. Ten eerste dient het personen te betreffen. Ten tweede dienen deze personen op het grondgebied van de lidstaat te zijn gevestigd en ten derde dienen deze personen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden te zijn. Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat met personen zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen bedoeld wordt.

Wat betreft het gevestigd zijn op het grondgebied van de lidstaat stelt de Europese Commissie dat enkel vennootschappen kunnen toetreden tot een fiscale eenheid waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de betreffende lidstaat. Het begrip gevestigd zijn staat namelijk niet in de Btw-richtlijn uitgewerkt. Dit probleem komt tot uiting in de situatie waarin sprake is van een hoofdhuis met een vaste inrichting. Als de visie van de Europese Commissie wordt gevolgd, zou enkel het hoofdhuis of de vaste inrichting onderdeel kunnen worden van de fiscale eenheid. Dit strookt echter met de gedachte van het FCE Bank-arrest, waarin wordt gesteld dat het hoofdhuis en de vaste inrichting samen één belastingplichtige vormen. In de literatuur wordt overwegend beargumenteerd dat territoriale begrenzing van de fiscale eenheid niet verenigbaar is met het FCE Bank-arrest en daarnaast is het mogelijk ook in strijd met de vrijheid van vestiging van artikel 49 VWEU. In de Nederlandse jurisprudentie is, naar aanleiding van het Danske Bank-arrest, het argument van het belemmeren van de vrijheid van vestiging echter al afgeschoten.

Momenteel geldt in Nederland nog het arrest van de HR van 14 juni 2002. Hierin wordt op grond van de grammaticale en wetshistorische interpretatie gesteld dat een Nederlandse vaste inrichting met een buitenlands hoofdhuis volledig onderdeel kan zijn van de Nederlandse fiscale eenheid.

Als laatste voorwaarde moeten de onderdelen van de fiscale eenheid financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Deze verwevenheden zijn verder niet uitgewerkt in de Btw-richtlijn. Daarnaast is artikel 11 Btw-richtlijn een kan-bepaling, waardoor lidstaten zelf vrij zijn deze verwevenheden in te vullen. Met betrekking tot de beoordeling van de drie verwevenheden zijn drie benaderingen te onderscheiden. Ten eerste kunnen lidstaten kiezen om één van de verwevenheden als doorslaggevend te zien. Ten tweede kunnen lidstaten een complexbenadering hanteren. Dit houdt in dat het ontbreken of in mindere mate aanwezig zijn van één van de verwevenheden gecompenseerd kan worden een sterke aanwezigheid van de andere twee verwevenheden. Dit past Nederland toe. Ten derde kunnen lidstaten ook de verplichting opleggen dat aan iedere verwevenheid voldaan dient te worden. Deze laatste benadering is tevens ook de visie van de Europese Commissie. Daarnaast dienen de onderdelen van de fiscale eenheid duurzaam aan deze verwevenheden te voldoen.

In het laatste hoofdstuk heb ik de arresten FCE Bank, Skandia en Danske Bank uiteengezet en heb ik aan de hand van de voorgaande hoofdstukken de onderzoeksvraag proberen te beantwoorden. Ten eerste blijkt uit het FCE Bank-arrest dat een vaste inrichting die niet zelfstandig een belastingplichtige is omdat het geen economisch bedrijfsrisico draagt. Hierdoor is het niet mogelijk dat een dienst onder bezwarende titel te verrichten tussen beide en blijven de handelingen buiten de reikwijdte van de btw. In het Skandia-arrest stelt het HvJ dat de diensten van de vaste inrichting niet aan het hoofdhuis worden verricht maar, doordat het hoofdhuis opgaat in de fiscale eenheid, aan de fiscale eenheid verricht. In het besluit vaste inrichting stelt de SvF dat het Skandia-arrest echter niet van toepassing is op de Nederlandse praktijk. De vraag blijft echter bestaan of dit standpunt naar aanleiding van het Danske Bank-arrest houdbaar is.

Vervolgens ben ik het Danske Bank-arrest gaan uiteenzetten en ben ik ingegaan op de visies van het Btw-comité, de Europese Commissie en de meningen in de literatuur. In het Danske Bank-arrest oordeelt het HvJ over een vergelijkbare situatie zoals in het Skandia-arrest alleen is nu sprake van een hoofdhuis dat onderdeel is van een fiscale eenheid en is geen van de partijen buiten de EU gevestigd. In de beoordeling of sprake is van een zelfstandige belastingplicht van de vaste inrichting gaat het HvJ voorbij aan het FCE Bank-criterium en direct door naar artikel 11 Btw-richtlijn. Het HvJ stelt dat een fiscale eenheid samen één belastingplichtige vormt en dat de territoriale beperking van artikel 11 Btw-richtlijn niet tot gevolg mag hebben dat onderdelen lid zijn van de fiscale eenheid en niet op het grondgebied gevestigd zijn van de betreffende lidstaat. De onderdelen van de fiscale eenheid verliezen hun afzonderlijke belastingplicht en daardoor ook hun banden met hun vaste inrichting. Dit vind ik nog steeds merkwaardig omdat de vaste inrichting nog steeds geen eigen economische bedrijfsrisico draagt. In tegenstelling tot wat het HvJ stelt, lijkt het mij juist dat de vaste inrichting nu niet meer de vaste inrichting van het hoofdhuis is, maar van de fiscale eenheid aangezien dit de nieuwe belastingplichtige is.

In dit hoofdstuk ben ik ook ingegaan op de houdbaarheid van het besluit vaste inrichting om zo de onderzoeksvraag te beantwoorden. In de literatuur zijn twee stromingen te destilleren, namelijk de Nederlandse en Danske Bank-stroming. De Nederlandse stroming houdt voet bij stuk en stelt dat het Danske Bank-arrest niet van toepassing is op de Nederlandse praktijk zolang artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 niet wordt aangepast. De Danske Bank-stroming is echter van mening dat de Nederlandse wet- en regelgeving niet meer houdbaar zijn naar aanleiding van dit arrest. Ik sluit me op grond van mijn onderzoek aan bij de Danske Bank-stroming en ik ben van mening dat de Nederlandse wet- en regelgeving niet meer in lijn zijn met het Unierecht. Het HvJ stelt in het Danske Bank-arrest dat de fiscale eenheid enkel mag bestaan uit onderdelen die gevestigd zijn op het grondgebied van de betreffende lidstaat. Dit in combinatie dat de fiscale eenheid de band tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis verscheurt maakt dat het besluit vaste inrichting niet meer houdbaar is.

Daarnaast ben ik ook ingegaan op de toekomst van de vaste inrichting, waarbij ik mij afvraag hoe deze arresten van toepassing enkel van toepassing zijn op de handelingen tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis waarbij één van de twee onderdeel is van een fiscale eenheid of zich ook verder strekt tot de handelingen tussen de verschillende vaste inrichtingen van een onderneming. Dit zal echter uit nieuwe jurisprudentie moeten blijken.

Vervolgens heb ik ook mijn visie op de toekomst van de Nederlandse implementatie van artikel 11 Btw-richtlijn en het beleid hieromtrent. Hier heb ik geconcludeerd dat het Nederlandse implementatie en het beleid niet meer houdbaar zijn naar aanleiding van het Danske Bank-arrest. Tijdens het schrijven van het onderzoek heeft de SvF het beleid geactualiseerd en een nieuw standpunt ingenomen met betrekking tot de territoriale reikwijdte van de fiscale eenheid waarbij het Danske Bank-arrest gevolgd wordt. Dit kan volgens mijn mening echter tot ongewenste situaties leiden in de Nederlandse praktijk en stel ik voor om een aanpassing door te voeren. Ik ben van mening dat de fiscale eenheid facultatief dient te zijn in plaats van het bestaan bij rechtswege. Hierdoor kunnen belastingplichtigen zelf de balans opmaken en bepalen of het voor hen (administratief) gunstiger is om voor een fiscale eenheid te kiezen of niet. Ik ben echter niet de enige die een aanpassing van artikel 7, lid 4 Wet OB wenst. Dirks en Mezouar hebben een voorstel gedaan tot wijziging van het fiscale eenheidsregime waarbij ik mij aansluit. De enige aanpassing die ik hier nog aan zou doen, is het codificeren van de arresten Skandia en Danske Bank, waardoor het niet mogelijk is om buitenlandse onderdelen deel te laten uitmaken van de fiscale eenheid.

## Literatuurlijst

### Literatuur

#### Artikelen

**Bernsen 2021.**

G. Bernsen, Het Morgan Stanley-arrest; Moet het Nederlandse pro rata-beleid op de schop, Erasmus Universiteit 2021.

**Bomer 2012.**

A. Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU, Universiteit Maastricht 2012.

**Van Brederode 1998.**

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

**Cohen, Neijtzal de Wilde & Smeets 2021.**

F. Cohen, L. Neijtzal de Wilde & O.J.L.E. Smeets, De zaak Danske Bank – De Nederlandse interpretatie van het fiscale-eenheidsregime definitief begrensd?, NLF-W 2021/29.

**Dirks & Mezouar 2021.**

R.D. Dirks & H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, WFR 2019/258.

**Van Doesum & Van Norden 2006.**

A.J. van Doesum & G.J. van Norden, de Territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006/853.

**Van Doesum & Van Norden 2009.**

A.J. van Doesum & G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, WFR 2009/1572.

**Van Hilten 1997.**

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

**Forman-Barzilai 2000.**

F. Forman-Barzilai, Adam Smith as globalization theorist. Critical Review. 2000;14(4):391-419.

**Glaser 2008.**

M. Glaser, Cross-border transactions within VAT Groups, Tax adviser September 2008.

**Gruson 2020.**

J. Gruson, Besluitvormingsproces voor interpretatie btw-begrippen wordt verbeterd, NLF 2021/0146.

**Kortenaar 2012.**

G.G.M. Kortenaar, Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese Btw, WFR 2012/98.

**Mobach & Janssen 2014.**

O.L. Mobach & L. Janssen, De zaak Skandia America Corporation: een geval apart, BTW-bulletin 2014/84.

**Van Norden 2002.**

G.J. van Norden, Fiscale eenheid voor de btw uitgebreid, WFR 2002/1541.

**Van Norden & Reiniers 2021.**

G.J. van Norden & I.H.T. Reiniers, Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt?, WFR 2021/97.

**O'Rourke & Williamson 2000.**

K. H. O'Rourke & J. G. Williamson, When did globalization begin? European Review of Economic History, Cambridge University Press, vol. 6(01), p. 23-50.

**Rous, NDFR-commentaar.**

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

**Schrauwen 2006.**

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

**Tracy 1991.**

J. D. Tracy, The Political Economy of Merchant Empires: State Power and World Trade, 1350–1750. Studies in Comparative Early Modern History. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

**Vakstudie Nieuws 2021.**

Redactie Vakstudie Nieuws, Besluit heffing omzetbelasting met betrekking tot vaste inrichting geactualiseerd, V-N 2021/8.17.

**Vakstudie Omzetbelasting 2022.**

Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, Navigator-commentaar.

**Wenting & Ter Haar 2021.**

N. Wenting & S.A. ter Haar, HvJ Danske Bank (Skandia 2.0): de ontkoppeling van het hoofdhuis, Btw-bulletin 2021/40.

**Zutt & Gunter 2021.**

J. Zutt & P.M.B. Gunter, Danske Bank en de ingewikkelde puzzel met vaste inrichtingen, BtwBrief 2021/47

**Boeken****Van Dongen, Van Slooten & Soltysik 2019**

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

**Cornielje, Cursus Belastingrecht.**

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

**Cornielje, Cursus Belastingrecht.**

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

**Van Hilten & Van Kesteren 2017.**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (vijftiende druk), Deventer: Kluwer 2017.

**Jacobs 2015**

B. Jacobs, De prijs van gelijkheid, Amsterdam: Bert Bakker-Prometheus 2015.

**Poelmann, Cursus Belastingrecht.**

E. Poelmann, Ongeschreven rechtsregels. Rechtszekerheids-, vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel (Formeel Belastingrecht), onderdeel FBR.4.1.0.B.

**Reugebrink 1965.**

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

**Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht.**

T.K.M. Rookmaaker-Penners, Onder bezwarende titel, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), onderdeel OB.1.0.2.B.e.

**Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht.**

T.K.M. Rookmaaker-Penners, Onder bezwarende titel, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), onderdeel OB.2.1.6.K.b2.

**Dissertaties****Beelen 2010.**

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

**Blokland 2016.**

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

**Braun 2002.**

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

**Cornielje 2016.**

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

**Cornielje & Van Gennep 2021.**

S.B. Cornielje & L.S.M.M. van Gennep, De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest, MBB 2021/25.

**Dirks & Mezouar 2019.**

R.D. Dirks & H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, WFR 2019/258.

**Van Doesum 2009.**

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

**Merkx 2011.**

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

**Van Norden 2007.**

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

**Websites****Van Bommel 2020.**

N. Van Bommel, Hoogleraar Kavelaars: "Belastingen moet je onzichtbaar heffen", Nextens.nl.

**CBS.nl 2019.**

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

## **Europese Commissie 2022.**

Europese Commissie, Wat doet de Commissie? European-union.europa.eu.

## **Unilever 2022.**

Unilever, Introduction to Unilever, Unilever.nl 14 maart 2022.

## **Jurisprudentieoverzicht**

### Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap/Europese Unie

HvJ EG, 12 juni 1979, C-181/78, ECLI:EU:C:1979:151 (Ketelhandel P. van Paassen BV), BNB 1984/44.

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

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

HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268, FED 1991/633, m.nt. D.B. Bijl (Polysar).

Concl. A-G Van Gerven bij HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268 (Polysar).

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

HvJ EG, 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184, V-N 1996/2120, 22 (Faaborg-Gelting).

HvJ EG, 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, V-N 1997/1662, 17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (DFDS).

HvJ EG, 17 juli 1997, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374, V-N 1997/2933, 7 (ARO Lease).

HvJ EG, 5 december 2005, ECLI:EU:C:2005:763, v C-446/03 (Marks & Spencer II).

HvJ EG, 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (FCE Bank).

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

HvJ EG, 3 oktober 2006, C-475/03, ECLI:EU:C:2006:172 (Banca popolare di Cremona).

HvJ EG, 28 juni 2007, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397, V-N 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

HvJ EG, 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (Ampliscientifica).

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

HvJ EU, 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11, ECLI:EU:C:2012:666 (Daimler en Widex), V-N 2012/58.15, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU, 9 april 2013 C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217, V-N 2013/24.13 (Commissie/Ierland).

HvJ EU, 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265, V-N 2013/24.14 (Commissie/ Nederland).

HvJ EU 12 september 2013, ECLI:EU:C:2013:541, C-388/11 (Crédit Lyonnais).

HvJ EU, 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, BNB 2015/74), m.nt. Wathelet (Skandia).

HvJ EU, 16 oktober 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, V-N 2014/57.13 (Welmory).

HvJ EU, 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (Larentia + Minerva).

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

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

HvJ EU, 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO).

HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350, BNB 2020/102 (Dong Yang).

Concl. A-G Kokott bij HvJ EU, 7 mei 2020, C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350, BNB 2020/102 (Dong Yang).

HvJ EU, 16 september 2020, C-312/19, ECLI:EU:C:2020:711 (XT).

HvJ EU, 21 januari 2021, C-501/19, ECLI:EU:C:2021:50 (UCMR-ADA).

HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (Danske Bank).

HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196, NLF 2021/669 m.nt. Bomer (Danske Bank).

HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196, V-N 2021/13.15, m.nt Redactie Vakstudie Nieuws (Danske Bank).

HvJ EU, 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196, NTFR 2021/1067 m.nt Vroon (Danske Bank).

HvJ EU, 15 april 2021, C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285 (M-GmbH).  
HvJ EU, 3 juni 2021, C-90/20, ECLI:EU:C:2022:37 (Apcoa).  
HvJ EU, 3 juni 2021, C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, V-N 2021/27.14 (Titanium).  
HvJ EU, 7 april 2022, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, V-N 2022/20.10 (Berlin Chemie).

#### Hoge Raad

HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, nr. 22 153, BNB 1984/295.  
HR 27 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH0264, nr. 21 608, BNB 1985/316.  
HR 22 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, nr. 25 068, BNB 1989/112.  
HR 30 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, nr. 25 722, BNB 1990/241.  
HR 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6434, BNB 2002/287, m.nt. van Hilten.  
HR 22 april 2005, nr. 38 659, ECLI:NL:HR:2005:AT447, BNB 2005/230.  
HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837, nr. 11/05105, BNB 2014/7.  
HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1118, nr. 18 01450, NLF 2019/1673.  
HR 13 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1776, nr. 18 04728, V-N 2020/60.19.  
HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, nr. 19 03185, NLF 2022/0457.

#### Lagere rechtspraak

Gerechtshof Den Haag 29 april 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:884, nr. 20/00326, NTFR 2021/2174, m.nt. Verweij.  
Gerechtshof Den Haag 29 april 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:884, nr. 20/00326, NLF 2021/1304, m.nt. Willemsen.

#### Wet- en regelgeving

Mededelingen van het Btw-comité en de Europese Commissie

##### **COM(73) 950**

Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag, COM(73) 950, 20 juni 1973.

##### **COM(2009) 325**

Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, COM(2009) 325 definitief.

##### **VAT Committee (2015).**

VAT Committee (2015), Working Paper No. 845, CJEU Case C-7/13 Skandia America: VAT Group.

##### **VAT Committee (2015).**

VAT Committee (2015), Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A – taxud.c.1(2016)7465801 – 886.

##### **VAT Committee (2021).**

VAT Committee (2021), Working Paper No. 1025, CJEU Case C-812/19 Danske Bank, principal establishment and branch of a company situated in two different Member States.

#### Parlementaire geschiedenis

Kamerstukken II, vergaderjaar 2021-2022, 35 925, nr. 1, Nota over de toestand van 's rijks financiën.