

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM NADRUK VERBODEN

De dochteronderneming als vaste inrichting van de moedermaatschappij?

Geschreven door: mr. drs. C.G.F.G. Corten
Post-Master Indirecte Belastingen, 2020-2021

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Lijst van gebruikte afkortingen	3
1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Opbouw	5
2 Achtergrond en doel van het begrip vaste inrichting	5
2.1 Ontstaan van het begrip vaste inrichting	5
2.2 Vaste inrichting in de Btw-richtlijn	6
2.3 Tussenconclusie	7
3 Europese jurisprudentie en wetgeving inzake vaste inrichting	7
3.1 Arresten HvJ inzake vaste inrichting	8
3.1.1 Berkholz	8
3.1.2 Faaborg-Gelting Linien	8
3.1.3 ARO Lease	8
3.1.4 Lease Plan Luxembourg	9
3.1.5 FCE Bank	9
3.1.6 Planzer Luxembourg	10
3.1.7 Daimler en Widex	10
3.1.8 Crédit Lyonnais	11
3.1.9 Skandia	11
3.1.10 Welmory	12
3.1.11 Morgan Stanley	12
3.2 EU wetgeving inzake vaste inrichting	13
3.2.1 Inkoop vaste inrichting	13
3.2.2 Verkoop vaste inrichting	14
3.2.3 Betrokken vaste inrichting	14
3.3 Tussenconclusie	14
3.3.1 Kenmerken/elementen vaste inrichting	14
3.3.1.1 Duurzaamheid	15
3.3.1.2 Personeel en technische middelen	15
3.3.1.3 Structuur geschikt voor de betrokken dienstverrichtingen	15
3.3.2 Zelfstandigheid vaste inrichting en onderlinge prestaties	15
3.3.3 Aftrek voorbelasting	16

3.3.4 Doelmatigheid	16
4. Dochteronderneming als vaste inrichting.....	16
4.1 Mogelijkheid op basis van jurisprudentie Europese Hof van Justitie	16
4.1.1 DFDS.....	16
4.1.2 Dong Yang	18
4.2 Tussenconclusie.....	20
5 Bezwaren tegen dochteronderneming als vaste inrichting	21
5.1 Bewoording Btw-richtlijn en Uitvoeringsverordening	21
5.2 In het licht van eerdere jurisprudentie begrip vaste inrichting	22
5.2.1 Onderlinge prestaties	22
5.2.2 Bepaling omvang aftrekrecht.....	23
5.2.3 De facto grensoverschrijdende fiscale eenheid	24
5.3 Rechtszekerheid en informatie asymmetrie	25
6 Conclusie	26
Literatuurlijst.....	29

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat Generaal
Achtste Richtlijn	Achtste Richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd op 18 februari 2019
Dertiende Richtlijn	Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen
EU	Europese Unie
Uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
r.o.	rechtsoverweging
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 12 december 1976 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Het begrip vaste inrichting was reeds opgenomen in de Zesde Richtlijn, die in werking is getreden op 1 januari 1978 en inmiddels is ingetrokken. De Zesde Richtlijn bevat net als de Btw-richtlijn geen definitie van het begrip vaste inrichting. De invulling van het begrip vaste inrichting is overgelaten aan het HvJ. Het HvJ heeft voor het eerst invulling gegeven aan het begrip vaste inrichting in de zaak Berkholz.¹ Uit deze zaak volgt dat een inrichting slechts als vaste inrichting in de zin van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd, indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. In latere arresten van het HvJ zijn de aanwezigheid van personeel en technische middelen diverse malen herhaald als vereisten voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Later is het begrip vaste inrichting gecodificeerd in de Uitvoeringsverordening.

In het arrest DFDS heeft het HvJ geoordeeld dat een dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij.² Recentelijk heeft het HvJ in de zaak Dong Yang deze zienswijze nogmaals herhaald.³ Nog meer recent heeft de Roemeense rechter in de zaak Berlin Chemie A. Menarini SRL aan het HvJ onder andere de prejudiciële vraag gesteld of de in Roemenië gevestigde kleindochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van de Duitse grootmoedermaatschappij.⁴ Gelet op het feit dat een dochteronderneming zelfstandig belastingplichtig kan zijn en tevens een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen, lijkt het HvJ in de arresten DFDS en Dong Yang de mogelijkheid te hebben gecreëerd tot een hybride bestaan van de dochteronderneming.

1.2 Probleemstelling

De zienswijze dat een dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij, is naar verwachting conceptueel vreemd en niet in lijn met het doel van het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn. De dochteronderneming en moedermaatschappij zijn namelijk vanuit civiel juridisch alsook vanuit btw perspectief - in beginsel - zelfstandig. Bovendien verwacht ik dat de zienswijze van het HvJ in de zaken DFDS en Dong Yang niet verenigbaar is met de oorspronkelijke doelstellingen van het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn en Uitvoeringsverordening. Tenslotte verwacht ik dat het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting niet gewenst is vanwege de informatie asymmetrie tussen dienstverrichter en afnemer voor de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn en gelet op het rechtszekerheidsbeginsel.

Het voorgaande is voor mij de aanleiding om nader onderzoek te doen of een dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij.

¹ HvJ 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz)

² HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS)

³ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang)

⁴ Ingediend 22 juli 2020, C-333/20 (Berlin Chemie A. Menarini SRL)

1.3 Opbouw

Om de vraag of de dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij te beantwoorden, bespreek ik in hoofdstuk 2 allereerst de achtergrond en het doel van het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn. Vervolgens bespreek ik in hoofdstuk 3 de invulling van het begrip vaste inrichting aan de hand van jurisprudentie van het HvJ en de codificatie in de Uitvoeringsverordening. Om de omvang van deze verhandeling enigszins te beperken, is de bespreking van deze arresten beknopt en toegespitst op de elementen die van belang zijn voor de beantwoording van de hoofdvraag. In hoofdstuk 4 bespreek ik in meer detail de arresten van het HvJ waarin is geoordeeld dat een dochteronderneming de vaste inrichting van haar moedermaatschappij kan vormen, te weten DFDS en Dong Yang. In hoofdstuk 5 evalueer ik welke bezwaren kleven aan het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting van de moedermaatschappij. Tot slot zal ik in hoofdstuk 6 mijn conclusie uit de voorgaande hoofdstukken trekken en terugkomen op de vraag of de dochteronderneming een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen.

2 Achtergrond en doel van het begrip vaste inrichting

2.1 Ontstaan van het begrip vaste inrichting

Reeds bij de inwerkingtreding van de Zesde Richtlijn op 1 januari 1978 was het begrip vaste inrichting opgenomen in artikel 9, lid 1 en 2 onderdeel e en artikel 26, lid 2. In de voorstellen voor een Zesde richtlijn werd echter niet gesproken over de achtergrond en het doel van de vaste inrichting in deze bepalingen.⁵

Bij de inwerkingtreding van de Achtste Richtlijn en Dertiende Richtlijn respectievelijk op 7 december 1979 en 21 november 1986 was het begrip vaste inrichting eveneens opgenomen. In het voorstel voor de Achtste Richtlijn werd evenmin gesproken over de achtergrond en het doel van de vaste inrichting. In het voorstel voor de Dertiende richtlijn is het begrip zonder toelichting overgenomen.

Het is dan ook lastig om uit de richtlijnvoorstellen af te leiden waarom het begrip vaste inrichting in de Zesde, Achtste en Dertiende Richtlijn is opgenomen. Volgens Van Hilten heeft de handhaving van het bestemmingslandbeginsel een rol gespeeld bij het toekennen van het belang aan het bestaan van een vaste inrichting in de Zesde Richtlijn. Deze zienswijze komt overeen met de zienswijze van Merx dat met de introductie van het criterium vaste inrichting dichter bij het uiteindelijke doel van de btw als algemene verbruiksbelasting wordt gekomen; heffing op de plaats van verbruik.⁶ In deze zienswijze kan ik mij vinden. In het eerste verslag over de werking van de Zesde Richtlijn in 1983 wordt door de Europese Commissie namelijk bevestigd dat het doel van artikel 9 bij de

⁵ Zie M.E. Van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/1369, p. 2 en Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def., p. 32.

⁶ Zie M.M.W.D. Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, (Fiscale monografieën, nr. 137), Kluwer, Deventer, 2011, paragraaf 4.2.2

inwerkingtreding was om diensten te belasten daar waar zij aan de afnemer worden aangeboden.⁷

2.2 Vaste inrichting in de Btw-richtlijn

In de Btw-richtlijn is het begrip vaste inrichting nog steeds van belang wanneer het gaat om de plaatsbepaling van een dienst. Uit artikel 44 van de Btw-richtlijn volgt namelijk dat een dienst verricht aan een belastingplichtige – in beginsel – daar belast is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien deze dienst echter wordt verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige en deze vaste inrichting op een andere plaats is gevestigd dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan is de dienst belastbaar daar waar de vaste inrichting zich bevindt. Artikel 45 regelt voor diensten verricht aan niet-belastingplichtigen dat deze diensten – in beginsel – belast zijn daar waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de diensten echter worden verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan is de dienst belastbaar daar waar de vaste inrichting zich bevindt.

Het doel van de plaatsbepalingsregels in artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn – zoals die gelden sinds 1 januari 2010 – is om te bewerkstelligen dat de belasting wordt geheven op de plaats van verbruik.⁸ In zowel artikel 44 als 45 van de Btw-richtlijn draagt het toewijzen van de heffing aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen bij aan het doel dat belasting wordt geheven op de plaats van verbruik.

In situaties waarin artikel 44 van de Btw-richtlijn van toepassing is, wordt heffing op de plaats waar het verbruik plaatsvindt beter bewerkstelligd door heffing toe te wijzen aan de plaats waar de vaste inrichting van de afnemer is gelegen (in plaats van daar waar deze afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd). Ik verwacht namelijk dat diensten verricht aan een vaste inrichting in de regel worden gebruikt voor de (economische) activiteiten van de vaste inrichting en dat heffing derhalve plaatsvindt in de lidstaat waar zij voor de (economische) activiteiten worden verbruikt.

In situaties waarin artikel 45 van de Btw-richtlijn van toepassing is, wordt heffing op de plaats waar het verbruik plaatsvindt eveneens beter bewerkstelligd door de heffing toe te wijzen aan de plaats waar de vaste inrichting van de dienstverrichter is gelegen (in plaats van daar waar deze belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd). Aangezien een vaste inrichting zich waarschijnlijk in de regel dicht bij de locatie van de niet-belastingplichtige bevindt, verwacht ik namelijk dat diensten verricht aan een niet-belastingplichtige in de regel vaker worden verbruikt op de plaats waar de vaste inrichting van de dienstverrichter is gelegen van waaruit de diensten worden

⁷ Zie Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van de Zesde richtlijn, COM (83), 426 def., p. 32-34. In het bijzonder uit de zinsnede "Since the aim was to tax the supply of services at the place where they were actually made available to the customer (economic criterion) and not at the place where a purely statutory place of business was located, this provision was not thought likely to cause any serious difficulties" valt naar mijn mening af te leiden dat de Europese wetgever het doel had om diensten daar te belasten waar zij aan de afnemer worden aangeboden.

⁸ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/279

verricht (dan op de plaats waar deze de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd).⁹

Het toewijzen van de heffing aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen, op basis van artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn, is eveneens gewenst gelet op het neutraliteitsbeginsel. Volgens dit beginsel mogen soortgelijke goederen of diensten, die daarom met elkaar in concurrentie staan, uit btw-oogpunt niet verschillend worden behandeld.¹⁰ Zoals hierboven uiteengezet is, bewerkstelligt de aanwezigheid van het begrip vaste inrichting in artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn dat belasting wordt geheven op de plaats van verbruik. Aangezien artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn bewerkstelligt dat diensten - die op dezelfde plek worden verbruikt - gelijk worden belast, is het doel van de vaste inrichting in artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn eveneens gewenst gelet op het neutraliteitsbeginsel. Net als Merks ben ik dan ook van mening dat gelijke behandeling van soortgelijke diensten het meest nauwkeurig kan worden benaderd door een heffing in het land waar het verbruik plaatsvindt.¹¹

2.3 Tussenconclusie

Zoals ik in het voorgaande uiteen heb gezet, was het begrip vaste inrichting reeds in de Zesde Richtlijn opgenomen om diensten te belasten daar waar zij aan de afnemer worden aangeboden en dichter aan te sluiten bij heffing op de plaats van verbruik. Ook onder de huidige plaatsbepalingsregels in de Btw-richtlijn heeft het begrip vaste inrichting in artikel 44 en 45 het doel om te bewerkstelligen dat de belasting wordt geheven op de plaats van verbruik. Bovendien is de aanwezigheid van het begrip vaste inrichting in artikel 44 en 45 van de Btw-richtlijn gewenst gelet op het neutraliteitsbeginsel.

3 Europese jurisprudentie en wetgeving inzake vaste inrichting

De Zesde Richtlijn bevat net als de huidige Btw-richtlijn geen definitie van het begrip vaste inrichting. De invulling van het begrip vaste inrichting is overgelaten aan het HvJ. Inmiddels heeft de Europese wetgever in de Uitvoeringsverordening invulling proberen te geven aan het begrip vaste inrichting.

Hierna beschrijf ik allereerst beknopt de arresten gewezen waarin het HvJ invulling heeft gegeven aan het begrip vaste inrichting en waarin het HvJ is ingegaan op de positie van de vaste inrichting ten opzichte van het hoofdhuis. Vervolgens ga ik nader in op de invulling van het begrip vaste inrichting in de Uitvoeringsverordening. Tot slot herhaal ik beknopt de kenmerken/elementen van de vaste inrichting, de positie van de vaste

⁹ Dit veronderstelt uiteraard dat een dienst aan een niet-belastingplichtige wordt verbruikt op de plaats van waaruit de dienstverrichter de dienst verricht. Echter is het bij diensten lang niet altijd duidelijk waar een dienst wordt verbruikt. Zie bijvoorbeeld M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014, blz. 165 en 174. Zij noemen als voorbeeld de Belgische particulier die in Maastricht naar de kapper gaat om er op vakantie in Duitsland netjes uit te zien.

¹⁰ HvJ 26 mei 2004, C-498/03 (Kingscrest Associates and Montecello), r.o. 41

¹¹ M.M.W.D. Merks, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, (Fiscale monografieën, nr. 137), Kluwer, Deventer, 2011, paragraaf 3.4.4

inrichting ten opzichte van het hoofdhuis en wanneer de vaste inrichting in aanmerking komt als aanknopingspunt voor de plaats van dienst.

3.1 Arresten HvJ inzake vaste inrichting

In deze paragraaf bespreek ik de arresten van het HvJ waarin invulling is gegeven aan het begrip vaste inrichting en de positie van de vaste inrichting ten opzichte van het hoofdhuis. De arresten waarin het HvJ heeft geoordeeld dat een dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij, bespreek ik in meer detail in hoofdstuk 4 en komen derhalve in deze paragraaf nog niet aan de orde.

3.1.1 Berkholz

Het HvJ oordeelde in deze zaak dat een installatie voor commerciële doeleinden slechts als vaste inrichting kan worden aangemerkt, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn en het niet doelmatig is om de zetel van de bedrijfsuitoefening aan te merken als de plaats waar de diensten worden verricht.¹²

Behalve de aanwezigheid van het personeel en de technische middelen, lijkt het HvJ ook een doelmatigheidseis als voorwaarde te stellen voor de aanwezigheid van de vaste inrichting. Echter, uit de literatuur valt af te leiden dat deze doelmatigheidseis slechts geldt voor het toewijzen van de heffing aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen en niet bij de bepaling of sprake is van een vaste inrichting.¹³

3.1.2 Faaborg-Gelting Linien

Het HvJ herhaalt in deze zaak, onder verwijzing naar de zaak Berkholz, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.¹⁴ Het HvJ oordeelt vervolgens in deze zaak dat hiervan geen sprake is, vooral niet wanneer de zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.¹⁵

Behalve de aanwezigheid van het personeel en de technische middelen, lijkt het HvJ wederom een doelmatigheidseis als voorwaarde te stellen. Echter en zoals reeds is opgemerkt in paragraaf 3.1.1, deze doelmatigheidseis geldt slechts voor het toewijzen van de heffing aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen en niet bij de bepaling of sprake is van een vaste inrichting.

3.1.3 ARO Lease

Het HvJ herhaalt de in de zaak Berkholz geformuleerde criteria om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting.¹⁶ Het HvJ oordeelt vervolgens dat niet kan worden aangenomen dat ARO Lease een vaste inrichting in België heeft aangezien zij aldaar niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van

¹² HvJ 4 juli 1985, C-168/84 (Berkholz), r.o. 18 en 19

¹³ Zie bijvoorbeeld G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 124

¹⁴ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 16 en 17

¹⁵ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), r.o. 18

¹⁶ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 15

duurzaamheid in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen beschikt.¹⁷ Voorts kan de plaats waar die auto's worden gebruikt, niet worden beschouwd als een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium in de geest van de Zesde Richtlijn voor het bestaan van een vaste inrichting.

Uit de zinsnede “in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van het dagelijks bestuur kunnen worden genomen” kan worden afgeleid dat het HvJ in feite kijkt naar de kern van de activiteiten van het leasen van auto's.¹⁸ Het HvJ acht vooral het opmaken en uitvoeren van de leaseovereenkomsten van doorslaggevend belang en niet de bijkomende en aanvullende handelingen die plaatsvinden in België.

3.1.4 Lease Plan Luxembourg

Het HvJ oordeelt, onder verwijzing naar de zaak ARO Lease, dat Lease Plan in België noch over eigen personeel noch over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt.¹⁹

3.1.5 FCE Bank

In de zaak FCE Bank verricht een in Engeland gevestigde ondernemer diensten aan haar bijkantoor in Italië.²⁰ Het bijkantoor in Italië heeft geen eigen rechtspersoonlijkheid. Gelet op de formulering van de rechtsvraag door de verwijzende rechter, staat het in deze zaak vast dat het bijkantoor in Italië een vaste inrichting is.²¹ De verwijzende rechter wenst te vernemen of artikel 2, punt 1 en 9, lid 1 van de Zesde Richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting als een belastingplichtige moet worden beschouwd voor kosten die aan de vaste inrichting in rekening worden gebracht.

Het HvJ geeft, onder verwijzing naar de zaak Tolsma, aan dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.²² Aldus het HvJ moet hiertoe worden onderzocht of de vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit uitoefent.²³ Het HvJ is van mening dat de vaste inrichting niet zelf het economische risico draagt dat is verbonden aan de uitoefening van de economische activiteit.²⁴ Het HvJ oordeelt derhalve dat diensten die FCE bank aan de vaste inrichting verricht niet zijn onderworpen aan de heffing van btw.

Het HvJ toetst in dit arrest uitdrukkelijk of de vaste inrichting zelfstandig is. Volgens Van Hilten legt het HvJ deze toets aan omdat het HvJ het ontbreken van een rechtspersoonlijkheid op zich nog niet voldoende acht om onderlinge prestaties buiten

¹⁷ HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (ARO Lease), r.o. 19 en 20

¹⁸ M.M.W.D. Merks, De woon- en vestigingsplaats in de btw, (Fiscale monografieën, nr. 137), Kluwer, Deventer, 2011, paragraaf 4.3.2

¹⁹ HvJ 7 mei 1998, C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), r.o. 21 t/m 27

²⁰ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank)

²¹ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 24

²² HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 34

²³ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 35

²⁴ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), r.o. 36 t/m 41

beschouwing te laten.²⁵ Deze toetsing is volgens haar alleen te verklaren vanuit de mogelijkheid dat ook een (rechtspersoonlijkheid bezittende) dochtermaatschappij een vaste inrichting kan zijn.²⁶ Van Hilten licht niet toe waarom deze toetsing enkel te verklaren is vanuit deze mogelijkheid. Waarschijnlijk verwacht zij dat het HvJ dan simpelweg geoordeeld zou hebben dat de vaste inrichting niet zelfstandig is vanwege het ontbreken van rechtspersoonlijkheid.

3.1.6 Planzer Luxembourg

Het HvJ overweegt, onder verwijzing naar de arresten ARO Lease en Lease Plan Luxembourg, dat een vaste inrichting voor transportactiviteiten ten minste een kantoor en stalling voor de voertuigen vereist.²⁷ Het HvJ kijkt – naar mijn mening - wederom naar de kern van de activiteiten van belanghebbende. Verder geeft het HvJ nog aan dat de fictieve vestiging (in Luxemburg) niet kan worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening.²⁸

3.1.7 Daimler en Widex

In de gevoegde zaak Daimler en Widex verricht een in Duitsland gevestigde ondernemer (Daimler) autotests en een in Denemarken gevestigde ondernemer (Widex) audiotests in Zweden.²⁹ Beide belanghebbenden hebben een 100%-dochteronderneming in Zweden die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hen verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten.³⁰ Belanghebbenden hebben de Zweedse Belastingdienst verzocht om teruggaven van btw op basis van de Achtste Richtlijn. De Zweedse belastingdienst heeft deze teruggaven geweigerd, op grond dat zowel Daimler als Widex beschikken over een vaste inrichting in Zweden.

Het HvJ oordeelt dat een in een andere lidstaat gevestigde ondernemer die uitsluitend technische tests of onderzoek verricht, niet kan worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht.³¹

Het HvJ gaat tevens in op de vraag of het voorgaande anders is vanwege het feit dat de belastingplichtigen in Zweden een 100%-dochteronderneming hebben die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hen verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten. Interessant is dat het HvJ oordeelt dat het in dit verband volstaat vast te stellen dat een 100% dochteronderneming een op een autonome wijze belastingplichtige rechtspersoon is en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aankopen van goederen niet door haar zijn verricht.³² Het HvJ merkt voorts nog op dat in de zaak DFDS enkel met het oog op de plaatsbepalingsregels rekening is gehouden met de commerciële realiteit in plaats van met de onafhankelijke status van de dochteronderneming.³³ Volgens Luiken kan na de uitspraak van het HvJ in de zaak

²⁵ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, noot M.E. van Hilten

²⁶ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, noot M.E. van Hilten

²⁷ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg), r.o. 55

²⁸ HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (Planzer Luxembourg), r.o. 62

²⁹ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex),

³⁰ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), r.o. 12 en 45

³¹ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), r.o. 45

³² HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), r.o. 48

³³ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex), r.o. 49

Daimler enkel in geval van misbruik een dochtervennootschap aangemerkt worden als vaste inrichting.³⁴

3.1.8 Crédit Lyonnais

Het HvJ overweegt dat de berekening van het pro rata een onderdeel van de aftrekregeling vormt en dat deze hoort tot de werkingssfeer van de btw-regeling van de lidstaat waar en activiteit vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht.³⁵ Aangezien het hoofdkantoor en de bijkantoren één belastingplichtige zijn, is de belastingplichtige onderworpen aan de aftrekregeling van elke lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft.³⁶ Het in aanmerking nemen van omzet gerealiseerd door vaste inrichtingen in het buitenland zou volgens het HvJ het rationale afbakeningsgebied als de bestaansredenen van het pro rata in ernstige mate ondergraven.³⁷ Het HvJ oordeelt dan ook dat de belanghebbende de omzet van vaste inrichtingen in andere EU lidstaten niet in aanmerking mag nemen.³⁸ Ten aanzien van de omzet van vaste inrichtingen in derde landen komt het HvJ tot eenzelfde oordeel.³⁹

Uit het arrest *Crédit Lyonnais* kan derhalve worden afgeleid dat de berekening van het pro-rata aftrekrecht territoriaal is afgebakend en dat per land van vestiging een pro rata aftrekrecht moet worden berekend.⁴⁰

3.1.9 Skandia

Het HvJ leidt uit het arrest *Ampliscientifica en Amplifin* af dat diensten verricht door een derde voor een lid van een fiscale eenheid voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als verricht voor het lid maar als verricht voor de fiscale eenheid waartoe dat lid behoort.⁴¹ Het HvJ oordeelt derhalve dat diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn vaste inrichting in Zweden, belastbare handelingen zijn.⁴²

In deze zaak stond vast dat de vaste inrichting in Zweden – los van het hoofdhuis – onderdeel is van de fiscale eenheid in Zweden.⁴³ Met *Mobach en Jansen* ben ik van mening dat indien de vaste inrichting – inclusief het hoofdhuis – onderdeel is van een fiscale eenheid in de betreffende lidstaat, transacties tussen hoofdhuis en vaste

³⁴ A.M. Luiken, *Dubbele geaardheid: zowel een dochteronderneming als een vaste inrichting*, BtwBrief 2020/52, p.3.

³⁵ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 30

³⁶ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 34

³⁷ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 35

³⁸ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 40

³⁹ HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 49

⁴⁰ N.L. van den Blink LLM en P.M.B. Gunter, *Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht*, BTW-bulletin 2019/32, p. 1

⁴¹ HvJ 22 mei 2008, C-162/07 (*Ampliscientifica en Amplifin*), r.o. 19

⁴² HvJ 17 september 2014, C-7/13 (*Skandia*), r.o. 32

⁴³ HvJ 17 september 2014, C-7/13 (*Skandia*), r.o. 37

inrichting nog steeds buiten het bereik van de btw moeten blijven.⁴⁴ Dit is conform het standpunt van de toenmalige Staatssecretaris van Financiën.⁴⁵

3.1.10 Welmory

Het HvJ geeft aan dat het niet ter zake doet dat Welmory Cyprus in staat is om een economische activiteit uit te oefenen in Polen zonder dat in Polen personeel en materieel aanwezig zijn.⁴⁶ Het HvJ oordeelt dat Welmory Cyprus slechts een vaste inrichting in Polen heeft indien zij beschikt over een inrichting die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en - een wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening.⁴⁷ Het HvJ verwijst de zaak terug naar de verwijzende rechter om dit te onderzoeken.

Uit de zaak Welmory kan worden afgeleid dat personeel ook vereist is indien de inrichting in staat is om een economische activiteit uit te oefenen zonder de aanwezigheid van personeel.

In de zaak Welmory leek de vraag op te komen of een ondernemer kan beschikken over personeel en middelen van een andere ondernemer. Deze vraag is echter niet expliciet beantwoord.

Verder is het interessant dat het HvJ in deze zaak aangeeft dat zij de jurisprudentie van het HvJ over het begrip vaste inrichting onder de Zesde Richtlijn ook nog van belang acht na de inwerkingtreding van de Uitvoeringsverordening.⁴⁸

3.1.11 Morgan Stanley

In de zaak Morgan Stanley stelt de hoogste Franse bestuursrechter vragen aan het HvJ over de omvang van het recht op aftrek van btw op twee kostencategorieën:

- Kosten die Morgan Stanley Frankrijk heeft gemaakt en die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis;
- Kosten die Morgan Stanley Frankrijk heeft gemaakt en zowel worden gebruikt voor het verrichten van handelingen door Morgan Stanley Frankrijk als het verrichten van handelingen door het hoofdhuis.

Het HvJ verwijst naar eerdere arresten en herhaalt dat het hoofdhuis en de vaste inrichting voor de btw één en dezelfde belastingplichtige vormen, tenzij de vaste inrichting een zelfstandige activiteit uitoefent.⁴⁹ Het HvJ overweegt dat het niet over aanwijzingen beschikt dat Morgan Stanley Frankrijk onafhankelijk van het hoofdhuis opereert en gaat er derhalve - op voorbehoud van onderzoek door de verwijzende rechter - vanuit dat zij voor de btw één enkele belastingplichtige vormen. Aangezien het hoofdhuis en de vaste inrichting één belastingplichtige vormen, blijven interne handelingen buiten beschouwing voor de bepaling van de omvang van het aftrekrecht

⁴⁴ O.L. Mobach en L. Janssen, De zaak Skandia America Corporation: een geval apart, BTW-bulletin 2014/84, p. 3

⁴⁵ Brief aan de Tweede Kamer naar aanleiding van het algemeen overleg inzake Btw-vraagstukken op 2 juni 2016. 8 juli 2016, kenmerk 2016-0000096014, V-N 2016/39.19

⁴⁶ HvJ 16 oktober 2014, C-605/12 (Welmory), r.o. 60

⁴⁷ HvJ 16 oktober 2014, C-605/12 (Welmory), r.o. 65

⁴⁸ HvJ 16 oktober 2014, C-605/12 (Welmory), r.o. 44 t/m 47

⁴⁹ HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), r.o. 35

van Morgan Stanley Frankrijk. Tot zoverre is deze zaak niet meer dan een herhaling van zetten.

Het HvJ oordeelt ten aanzien van de eerste categorie kosten dat het pro rata percentage moet worden berekend op basis van omzet van uitsluitend de handelingen van het hoofdhuis. De teller van dit pro rata percentage bestaat slechts uit die omzet die zowel in de lidstaat van het hoofdhuis als de lidstaat van de vaste inrichting recht geven op aftrek van voorbelasting (dubbele toets).⁵⁰

Ten aanzien van de tweede categorie kosten oordeelt het HvJ dat het pro rata percentage moet worden berekend op basis van omzet van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting. De teller van dit pro rata percentage bestaat uit de belaste omzet in de lidstaat van de vaste inrichting en de omzet van het hoofdhuis voor zover die recht op aftrek zouden geven indien zij in de lidstaat van de vaste inrichting zouden zijn verricht. Het HvJ lijkt ten aanzien van deze categorie kosten geen dubbele toets aan te leggen ten aanzien van de omzet van de vaste inrichting, maar wel ten aanzien van de omzet van het hoofdhuis.

Het lijkt op het eerste oog opmerkelijk dat het HvJ - anders dan in de zaak *Crédit Lyonnais* – oordeelt dat omzet van in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen meetelt als omzet voor de berekening van het pro rata percentage. Het HvJ verklaart dit verschil door aan te geven dat in de zaak *Crédit Lyonnais* vaststond dat een deel van die aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de buiten die staat gevestigde vaste inrichtingen.⁵¹

3.2 EU wetgeving inzake vaste inrichting

In de Uitvoeringsverordening staat een aantal definities opgenomen van het begrip vaste inrichting. In deze paragraaf bespreek ik achtereenvolgens deze verschillende definities. Aangezien deze definities veelal een codificatie zijn van jurisprudentie van het HvJ, is de bespreking toegespitst op de situaties waarin deze definitie nieuwe criteria geeft of het een uitbreiding van het begrip vaste inrichting betreft.⁵² Om de omvang van deze verhandeling enigszins te beperken, is geen aandacht besteed aan de rol van de vaste inrichting bij de bepaling van de verschuldigdheid van omzetbelasting als bedoeld in titel XI, hoofdstuk 1 Btw-richtlijn.

3.2.1 Inkoop vaste inrichting

Uit artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening volgt dat voor de toepassing van artikel 44 Btw-richtlijn reeds sprake is van een vaste inrichting indien een inrichting gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om voor haar eigen behoefte verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.

⁵⁰ HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 54

⁵¹ HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), r.o. 54

⁵² Zie o.a. F.P.G. Pötgens, *Vaste inrichting*, *Cursus Belastingrecht*, *Wegwijzers*, *Vaste inrichting* 7.2.1, A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, *De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw*, WFR 2008/279, p.4 en S.R. Abdoelkariem en F. Prinsen, *Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: 'With or Without You'*, WFR 2015/45, p.

De betekenis van het begrip inkoop vaste inrichting is een uitbreiding op het begrip vaste inrichting volgens de uitleg van het HvJ. Jurisprudentie van het HvJ - die is gewezen voor de inwerkingtreding van artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening - had immers slechts betrekking op prestaties die door of vanuit een vaste inrichting werden verricht. Het enkel kunnen afnemen van prestaties was op basis van deze jurisprudentie niet voldoende voor de kwalificatie als vaste inrichting.⁵³

3.2.2 Verkoop vaste inrichting

Uit artikel 11, lid 2 Uitvoeringsverordening volgt dat onder andere voor de toepassing van artikel 45 Btw-richtlijn sprake is van een vaste inrichting indien een inrichting gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken.

Deze definitie komt overeen met de definitie die door het HvJ is gegeven aan het begrip vaste inrichting in zijn arresten en bevat geen nieuwe criteria. Deze definitie is derhalve een codificatie van de jurisprudentie van het HvJ.

3.2.3 Betrokken vaste inrichting

Uit artikel 53 Uitvoeringsverordening volgt dat voor de toepassing van artikel 192bis Btw-richtlijn een vaste inrichting alleen in aanmerking komt indien een inrichting gekenmerkt wordt door voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur die het mogelijk maakt de goederenlevering of dienst waarbij de inrichting betrokken is te verrichten.

Artikel 53 Uitvoeringsverordening bevat geen uitbreiding van het begrip vaste inrichting. Uit de zinsnede “een vaste inrichting van de belastingplichtige welke gekenmerkt wordt”, leid ik namelijk af dat het bestaan van de vaste inrichting voor de toepassing van artikel 53 Uitvoeringsverordening een gegeven is. Bovendien bevat artikel 11, lid 2 een uitdrukkelijke verwijzing naar artikel 53 Uitvoeringsverordening. Artikel 53 Uitvoeringsverordening verduidelijkt slechts wanneer een vaste inrichting betrokken kan zijn voor de toepassing van artikel 192bis Btw-richtlijn.

3.3 Tussenconclusie

In deze paragraaf bespreek ik beknopt de kenmerken/elementen van de vaste inrichting, de positie van de vaste inrichting ten opzichte van het hoofdhuis en wanneer de vaste inrichting in aanmerking komt als aanknopingspunt voor de plaats van dienst.

3.3.1 Kenmerken/elementen vaste inrichting

Uit de in paragraaf 3.1 besproken arresten van het HvJ volgt dat volgens vaste jurisprudentie sprake is van een vaste inrichting indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. Zoals in paragraaf 3.2 is besproken, is – naar mijn mening – enkel de inkoop vaste inrichting in artikel 11, lid 1 Uitvoeringsverordening een uitbreiding op het begrip vaste inrichting volgens de uitleg van het HvJ.

⁵³ C.A. Peeters, Woonplaats, vaste inrichting en zeten van bedrijfsuitoefening, Cursus Belastingrecht, Omzetbelasting OB.2.1.5.B.b

3.3.1.1 Duurzaamheid

Uit zowel de arresten van het HvJ als de definities in de Uitvoeringsverordening volgt dat er een bepaalde mate van duurzaamheid vereist is. Het criterium duurzaamheid is nauwelijks uitgewerkt in de jurisprudentie van het HvJ. Deze duurzaamheid kan bestaan uit een duurzaamheid naar plaats en naar tijd.⁵⁴

3.3.1.2 Personeel en technische middelen

Uit zowel de arresten van het HvJ als de definities in de Uitvoeringsverordening volgt dat voor het bestaan van een vaste inrichting is vereist dat de inrichting beschikt over het personeel en middelen die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. Met name uit de zaak *Welmory* kan worden afgeleid dat personeel ook vereist is indien de inrichting in staat is om een economische activiteit uit te oefenen zonder de aanwezigheid van personeel.

3.3.1.3 Structuur geschikt voor de betrokken dienstverrichtingen

Uit zowel de arresten van het HvJ (met name *ARO Lease*) als de definities in de Uitvoeringsverordening volgt dat het vereist is dat de inrichting beschikt over een structuur die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. Met name uit de zaak *ARO Lease* kan worden afgeleid dat het voor de kwalificatie als vaste inrichting vereist is dat de inrichting de kern van de activiteiten verricht (en niet enkel bijkomende en aanvullende handelingen).

3.3.2 Zelfstandigheid vaste inrichting en onderlinge prestaties

Uit de zaak *FCE Bank* volgt dat een vaste inrichting niet zelf het economische risico draagt dat is verbonden aan de uitoefening van de economische activiteit. Een gevolg is dat een vaste inrichting niet zelfstandig ten opzichte van het hoofdhuis is en dat onderlinge transacties niet zijn onderworpen aan de heffing van btw.

Echter, aangezien het HvJ uitdrukkelijk toetst of een vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit uitoefent, kan uit *FCE Bank* worden afgeleid dat het ontbreken van een rechtspersoonlijkheid op zich nog niet voldoende is om te concluderen dat onderlinge prestaties niet zijn onderworpen aan de heffing van btw. Bovendien kan uit het feit dat het HvJ deze toetsing aanlegt, worden afgeleid dat een rechtspersoonlijkheid bezittende dochtermaatschappij een vaste inrichting kan zijn. Anders zou het HvJ simpelweg geoordeeld hebben dat de vaste inrichting niet zelfstandig is vanwege het ontbreken van rechtspersoonlijkheid. Uit het voorgaande kan derhalve worden afgeleid dat transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting aan de heffing van btw zijn onderworpen indien de vaste inrichting wel een zelfstandige economische activiteit uitoefent.

Een uitzondering op de regel - dat transacties tussen vaste inrichting en hoofdhuis niet onderworpen zijn aan de heffing van btw - is ook terug te vinden in de zaak *Skandia*. Uit deze zaak volgt dat diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn vaste inrichting onderworpen zijn aan de heffing van btw indien de vaste inrichting - los van het hoofdhuis - onderdeel is van een fiscale eenheid in de betreffende lidstaat.

⁵⁴ M.M.W.D. Merkx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p. 5

3.3.3 Aftrek voorbelasting

In de zaken *Crédit Lyonnais* en *Morgan Stanley* geeft het HvJ nadere invulling aan de territoriale reikwijdte van het recht op aftrek van voorbelasting.

Uit de zaak *Crédit Lyonnais* kan worden afgeleid dat het hoofdhuis de omzet van vaste inrichtingen in andere EU lidstaten en derde landen niet in aanmerking mag nemen bij de berekening van het pro rata percentage.

In de zaak *Morgan Stanley* nuanceert het HvJ dit oordeel door te verduidelijken dat in de zaak *Crédit Lyonnais* vaststond dat een deel van die aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de buiten die staat gevestigde vaste inrichtingen. Het HvJ oordeelt in deze zaak dan ook dat:

- Btw op kosten die een vaste inrichting heeft gemaakt en die zowel worden gebruikt voor het verrichten van handelingen door het hoofdhuis als de vaste inrichting, aftrekbaar is op basis van omzet van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting;
- Btw op kosten die een vaste inrichting heeft gemaakt en die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis, aftrekbaar is op basis van omzet van uitsluitend de handelingen van het hoofdhuis.

Uit de zaak *Morgan Stanley* volgt verder dat handelingen tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten beschouwing blijven bij de bepaling van de omvang van het aftrekrecht van de vaste inrichting.

3.3.4 Doelmatigheid

In de zaken *Berkholz*, *Faaborg Gelting Linien* en *ARO Lease* lijkt het HvJ een doelmatigheidseis als voorwaarde te stellen voor de aanwezigheid van de vaste inrichting. Echter, uit de literatuur valt af te leiden dat deze doelmatigheidseis slechts geldt voor het toewijzen van de heffing aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen en niet bij de bepaling of sprake is van een vaste inrichting. Bijgevolg is dat de aanwezigheid van een vaste inrichting er niet automatisch toe leidt dat de heffing wordt toegewezen aan de plaats waar de vaste inrichting is gelegen. Pas indien het aansluiten bij de zetel van de bedrijfsuitoefening niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat, komt een vaste inrichting in een ander land in beeld.⁵⁵

4. Dochteronderneming als vaste inrichting

In dit hoofdstuk ga ik in meer detail in op de arresten van het HvJ waarin is geoordeeld dat de dochteronderneming een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen, te weten *DFDS* en *Dong Yang*.

4.1 Mogelijkheid op basis van jurisprudentie Europese Hof van Justitie

4.1.1 DFDS

In de zaak *DFDS* heeft een in Denemarken gevestigde vennootschap een Engelse dochtermaatschappij. Tussen deze twee vennootschappen is een

⁵⁵ M.M.W.D. Merkx, *De vaste inrichting in de Europese BTW*, WFR 2006/920, p. 3

agentuurovereenkomst gesloten, waarin de dochter wordt aangeduid als "algemeen verkoop- en havenagent" in het Verenigd Koninkrijk en als "centraal reserveringsbureau voor het Verenigd Koninkrijk en Ierland voor alle passagiersdiensten" van de Deense vennootschap.⁵⁶ In deze zaak stond vast dat de Deense vennootschap en niet haar Engelse dochtermaatschappij als reisorganisator binnen de werkingssfeer van de reisbureauregeling valt en dat de dochtermaatschappij als tussenpersoon handelde op naam van de Deense vennootschap.⁵⁷

De Engelse Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat de Deense vennootschap btw diende te betalen over de voor haar rekening door haar Engelse dochtermaatschappij verkochte rondreis pakketten aan consumenten. De Belastingdienst was namelijk van mening dat de Deense vennootschap een vaste inrichting heeft in Engeland van waaruit de diensten werden verricht, vanwege de overeenkomst die zij heeft gesloten met de dochtermaatschappij. DFDS was echter van mening dat de diensten belastbaar waren in de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen; Denemarken. Indien deze diensten belastbaar zouden zijn in Denemarken, waren deze buiten de heffing van btw gebleven vanwege de toepassing van een overgangsregeling.⁵⁸

De hoogste Engelse rechter stelt uiteindelijk aan het HvJ in essentie de vraag in welke omstandigheden de diensten door een reisorganisator wiens zetel in een lidstaat is gevestigd, via een vennootschap die in een andere lidstaat als agent optreedt aan reizigers worden verleend, in die laatste lidstaat aan de heffing van btw zijn onderworpen.⁵⁹

Het HvJ geeft aan dat lidstaten in het kader van de door de Zesde Richtlijn geboden keuzemogelijkheid te bepalen waar een bepaalde dienst is verricht.⁶⁰ Het HvJ leidt uit de plaatsbepalingsregels in artikel 9, lid 1 van de Zesde Richtlijn af dat het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is in geval de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationale oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.⁶¹ Het HvJ is van mening dat aanknoping bij de zetel van bedrijfsuitoefening hier niet tot een fiscaal rationale oplossing leidt. Derhalve wordt onderzocht of de Deense vennootschap een vaste inrichting in Engeland heeft. Het HvJ gaat dan eerst na of de dochtervennootschap niet onafhankelijk is van de vennootschap in Denemarken. Het HvJ is van mening dat de dochtervennootschap niet onafhankelijk is aangezien de Deense vennootschap het gehele kapitaal van de dochtermaatschappij bezit en door de moedermaatschappij een aantal contractuele verplichtingen is opgelegd.⁶² Het HvJ oordeelt derhalve dat de dochtermaatschappij de kenmerken van een vaste inrichting bezit.⁶³

⁵⁶ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS)

⁵⁷ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 15

⁵⁸ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 7

⁵⁹ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 8 en 9

⁶⁰ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 19

⁶¹ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 19

⁶² HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 26

⁶³ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), r.o. 28

In de literatuur bestaat kritiek op het aanmerken van een juridisch zelfstandige dochtervennootschap als vaste inrichting. Van Kesteren en Soltysik zijn van mening dat het HvJ in deze zaak is doorgeschoten in het fiscaal anders waarden van de werkelijkheid en schrijven dit toe aan het destijds ontbreken van het misbruikleerstuk in de btw.⁶⁴ In deze zienswijze kan ik mij vinden aangezien het HvJ inderdaad een rationele oplossing heeft gekozen – zoals ik hieronder nader uiteen zal zetten – en het leerstuk misbruik van recht pas voor het eerst door het HvJ in 2006 van toepassing is verklaard in de btw.⁶⁵

Sanders is van mening dat het HvJ in deze zaak een rationele oplossing (doelredenering) heeft gekozen aangezien de prestaties anders buiten de heffing van btw waren gebleven en wijst op het gevaar om dit arrest als van algemene strekking te zien.⁶⁶ In deze zienswijze kan ik mij vinden aangezien het HvJ in r.o. 19 expliciet aangeeft dat afwijking, van heffing aan de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen, gewenst is indien de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt. De mening dat dit arrest geen algemene strekking heeft, wordt onderschreven door Bijl, Van Hilten en Van Vliet.⁶⁷ Zij verwachten dat het bij het oordeel van het HvJ in de DFDS zaak een rol heeft gespeeld dat het om een btw-besparende constructie gaat. Bovendien gaat het HvJ voorbij aan de omstandigheid dat de dochtervennootschap tevens een zelfstandige belastingplichtige voor de btw is. Dat het HvJ in de zaak DFDS met het oog op een fiscaal rationele oplossing heeft beslist dat de dochteronderneming een vaste inrichting van de moedermaatschappij vormt, lijkt ook door de Nederlandse Staatssecretaris te worden erkend.⁶⁸

4.1.2 Dong Yang

In de zaak Dong Yang heeft een in Polen gevestigde belastingplichtige (Dong Yang) een overeenkomst gesloten met een in Zuid-Korea gevestigde vennootschap (LG Korea) voor het verrichten van diensten in de vorm van de assemblage van printplaten met materialen en onderdelen die eigendom waren van LG Korea.⁶⁹ Deze assemblage kwalificeert als een dienst waarbij het heffingsrecht is toegekend aan het land waar de afnemer is gevestigd of waar de afnemer een vaste inrichting heeft waaraan de dienst wordt verricht. De materialen die nodig waren voor het vervaardigen van de printplaten werden ingeklaard en vervolgens aan Dong Yang geleverd door een dochteronderneming van LG Korea; LG Polen. LG Polen is een in Polen gevestigde belastingplichtige. Deze materialen werden ingeklaard door LG Polen aangezien Koreaanse investeerders, op basis van de vrijhandelsovereenkomst tussen Polen en Zuid-Korea, enkel economische activiteiten mogen uitoefenen in de vorm van een commanditaire vennootschap, een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap. Dong Yang heeft de diensten aan LG Korea gefactureerd en daarbij ging

⁶⁴ H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, Misbruik en de onvoltooide harmonisatie, WFR 2007/481, p. 3

⁶⁵ HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, noot D.B. Bijl

⁶⁶ J. Sanders, Een vaste inrichting van de vaste inrichting?, BtwBrief 2014/113, p. 4

⁶⁷ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, de EG-richtlijnen inzake omzetbelasting en hun betekenis voor de Nederlandse praktijk (Fiscale Monografieën, nr. 46), p. 103

⁶⁸ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting (Mededeling 22), V-N 2003/63.12, paragraaf 2.

⁶⁹ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 8

zij ervan uit dat deze diensten op het Poolse grondgebied niet aan btw onderworpen waren.

De Poolse Belastingdienst is van mening dat de diensten die Dong Yang heeft verricht belastbaar zijn in Polen, aangezien LG Korea een vaste inrichting heeft in Polen.⁷⁰ De hoogste Poolse rechter stelt uiteindelijk aan het HvJ in essentie de volgende vragen:

- Kan uit de enkele omstandigheid dat een vennootschap met zetel buiten de Europese Unie een dochteronderneming met zetel in een lidstaat heeft, worden afgeleid dat deze vennootschap in deze lidstaat beschikt over een vaste inrichting?
- Dient de dienstverrichter verplicht de contractuele verplichtingen tussen de afnemer en haar dochteronderneming te onderzoeken om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting in deze lidstaat?⁷¹

Het HvJ geeft aan dat het niet is uitgesloten dat een dochteronderneming die met het oog op een activiteit door een in Zuid-Korea gevestigde moedermaatschappij is opgericht, een vaste inrichting van deze moedermaatschappij in de zin van artikel 44 van de Btw-richtlijn kan vormen.⁷² Het HvJ herinnert eraan dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is dat in aanmerking dient te worden genomen voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel en dat de kwalificatie als vaste inrichting derhalve niet enkel kan afhangen van het juridisch statuut van de betrokken entiteit.⁷³ Onder verwijzing naar de zaak DFDS geeft het HvJ aan dat de dochteronderneming weliswaar de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij, maar dat die kwalificatie afhangt van de materiële voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 11 van de Uitvoeringsverordening.⁷⁴ Het HvJ oordeelt ten aanzien van de eerste vraag dat een vaste inrichting van een in een derde staat gevestigde vennootschap door een dienstverrichter niet kan worden afgeleid uit het enkele feit dat deze vennootschap er een dochteronderneming heeft. Ten aanzien van de vraag of de verrichter van de betrokken diensten ertoe verplicht is om de contractuele verhoudingen tussen deze vennootschap en haar dochteronderneming te onderzoeken, geeft het HvJ aan dat artikel 22 Uitvoeringsverordening criteria bevat die deze dienstverrichter in aanmerking moet nemen om de vaste inrichting van de afnemer te bepalen. Het HvJ geeft echter aan dat uit dit artikel niet volgt dat de dienstverrichter ertoe verplicht is om de contractuele verhoudingen tussen de afnemer en haar dochteronderneming te onderzoeken om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting in deze lidstaat.⁷⁵

Het is naar mijn mening van belang om stil te staan bij hetgeen uit de uitspraak van het HvJ in deze zaak kan worden afgeleid. HvJ oordeelt namelijk in deze zaak dat de aanwezigheid van een vaste inrichting van een in een derde staat gevestigde vennootschap niet kan worden afgeleid uit het enkele feit dat deze vennootschap er een dochteronderneming heeft. Het HvJ bevestigt niet expliciet dat de dochteronderneming

⁷⁰ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 14

⁷¹ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 23

⁷² HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 30

⁷³ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 31

⁷⁴ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 32

⁷⁵ HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 38

de vaste inrichting kan vormen van de moedermaatschappij voor de toepassing van artikel 44 Btw-richtlijn. Naar mijn mening moet men niet de conclusie trekken dat het HvJ in de zaak Dong Yang bevestigt dat de dochteronderneming een vaste inrichting vormt van de moedermaatschappij. Uit de zinsneden “in dit verband” en “weliswaar” in r.o. 32 leid ik namelijk af dat r.o. 32 (net als r.o. 31) slechts dient ter herinnering dat het HvJ in een eerdere zaak heeft geoordeeld dat de dochteronderneming een vaste inrichting kan vormen van de moedermaatschappij. Zoals reeds uiteengezet in paragraaf 4.1 ben ik van mening dat het dictum in de zaak DFDS geen algemene strekking heeft en derhalve verwijst het HvJ in de zaak Dong Yang terug naar een zeer specifieke situatie. Naar mijn mening kan derhalve uit Dong Yang niet worden afgeleid dat het HvJ (onder verwijzing naar de zaak DFDS) bevestigt dat de dochteronderneming de vaste inrichting kan zijn van de moedermaatschappij.

Het HvJ lijkt in de zaak Dong Yang voorbij te gaan aan het feit dat de dochteronderneming tevens een zelfstandige belastingplichtige is. Het is dan ook een gemiste kans dat het HvJ niet aangeeft waarom zij tot een ander oordeel komt dan in de gevoegde zaak Daimler en Widex. In deze gevoegde zaak heeft het HvJ immers geoordeeld dat een 100% dochteronderneming een autonome belastingplichtige rechtspersoon is en dat in de zaak DFDS enkel met het oog op de plaatsbepalingsregels, rekening is gehouden met de commerciële realiteit in plaats van met de onafhankelijke status van de dochteronderneming.⁷⁶ Enige toelichting over de verhouding tussen de zaak Dong Yang en de gevoegde zaak Daimler en Widex, was derhalve wenselijk geweest.⁷⁷ Niet in de laatste plaats omdat de zaak Dong Yang en de gevoegde zaak Daimler en Widex betrekking hadden op de vraag of de belastingplichtige in haar capaciteit als afnemer beschikt over een vaste inrichting, terwijl de zaak DFDS betrekking had op de vraag of de belastingplichtige in haar capaciteit als dienstverrichter over een vaste inrichting beschikt.

4.2 Tussenconclusie

In de zaak DFDS heeft het HvJ geoordeeld dat de dochtervennootschap de vaste inrichting kan vormen van de moedermaatschappij. Echter, zoals toegelicht in paragraaf 4.1.1, moet men terughoudend zijn met het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting als gevolg van dit arrest. Op het moment waarop arrest is gewezen in de zaak DFDS bestond het misbruikleerstuk immers nog niet in de omzetbelasting en heeft het HvJ door het aanwijzen van de dochteronderneming als vaste inrichting gepoogd om tot een fiscaal rationele oplossing te komen. Aangezien de diensten werden aangeboden aan consumenten die zich bevonden in de lidstaat van de dochteronderneming (vaste inrichting) en er in de lidstaat van de moedermaatschappij (hoofdhuis) geen belasting zou zijn geheven, wordt door het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting alsnog bewerkstelligd dat de belasting wordt geheven op de plaats van verbruik. Bovendien worden deze diensten nu gelijk behandeld ten opzichte van diensten die zouden zijn verricht door dienstverrichters die

⁷⁶ HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (Daimler en Widex) r.o. 48 en 49

⁷⁷ Opmerking verdient dat de gevoegde zaak Daimler en Widex is gewezen onder vigore van de Achtste Richtlijn. Dit is wat mij betreft echter geen beletsel om de verhouding tussen de zaak Dong Yang en de gevoegde zaak Daimler en Widex nader toe te lichten door het HvJ aangezien het HvJ in r.o. 49 in de zaak Daimler en Widex ook geen waarde lijkt te hechten aan het feit dat de zaak DFDS is gewezen onder de vigore van de Zesde Richtlijn.

zijn gevestigd in de lidstaat van de dochteronderneming (vaste inrichting) en is het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting in deze situatie gewenst gelet op het neutraliteitsbeginsel.

Zoals toegelicht in paragraaf 4.1.2, kan men naar mijn mening uit de zaak Dong Yang niet de conclusie trekken dat het HvJ bevestigt dat de dochteronderneming een vaste inrichting vormt van de moedermaatschappij. De betreffende rechtsoverweging in deze zaak van het HvJ dient volgens mij enkel ter herinnering aan het feit dat het HvJ in een eerdere zaak heeft geoordeeld dat de dochteronderneming een vaste inrichting kan vormen van de moedermaatschappij. Aangezien het HvJ enkel ter herinnering verwijst naar de zaak DFDS, die bovendien betrekking had op een zeer specifieke situatie, kan uit Dong Yang niet worden afgeleid dat het HvJ bevestigt dat de dochteronderneming de vaste inrichting kan zijn van de moedermaatschappij.

Bovendien is in de gevoegde zaak Daimler en Widex door het HvJ geoordeeld dat een 100% dochteronderneming een autonome belastingplichtige rechtspersoon is en dat deze derhalve geen vaste inrichting vormt. Het is een gemiste kans dat het HvJ in de zaak Dong Yang hier niet meer toelichting over geeft.

5 Bezwaren tegen dochteronderneming als vaste inrichting

In dit hoofdstuk zal ik uiteen zetten welke bezwaren kleven aan het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting van de moedermaatschappij. Hiertoe zal ik eerst het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting aanhouden tegen de bewoordingen in de Btw-richtlijn en de Uitvoeringsverordening en vervolgens tegen de eerdere arresten van het HvJ. Tenslotte bespreek ik in hoeverre het aanmerken van een dochteronderneming gewenst is gelet op het rechtszekerheidsbeginsel en vanwege de informatie asymmetrie tussen dienstverrichter en afnemer.

5.1 Bewoording Btw-richtlijn en Uitvoeringsverordening

Zoals toegelicht in paragraaf 2.2 volgt uit artikel 44 van de Btw-richtlijn dat - in afwijking op de hoofdregel - een dienst belastbaar is daar waar de vaste inrichting zich bevindt indien de dienst wordt verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige en deze vaste inrichting op een andere plaats is gevestigd dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Uit artikel 45 van de Btw-richtlijn volgt - in afwijking op de hoofdregel - dat de dienst belastbaar is daar waar de vaste inrichting zich bevindt indien deze worden verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter op een andere plaats dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Uit de zinsnede "op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd" in artikel 44 en artikel 45 van de Btw-richtlijn kan worden afgeleid dat een dochteronderneming niet tevens als een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan worden beschouwd. Deze zinsnede lijkt namelijk terug te slaan op "de belastingplichtige". Aangezien moedermaatschappij en dochteronderneming twee belastingplichtigen vormen, pleit de bewoording er volgens

A-G Kokott voor dat de dochteronderneming niet tevens een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen.⁷⁸

Uit artikel 11, lid 1 en 2 Uitvoeringsverordening volgt dat de vaste inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen respectievelijk verstrekken. Aangezien geen van deze criteria wijst op een vennootschapsrechtelijke band, leidt A-G Kokott hieruit af dat deze bepaling alleen betrekking kan hebben op de vaste inrichting van één belastingplichtige.⁷⁹

5.2 In het licht van eerdere jurisprudentie begrip vaste inrichting

In deze paragraaf bespreek ik in hoeverre het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting verenigbaar is met de eerder gewezen jurisprudentie op het gebied van de vaste inrichting.

5.2.1 Onderlinge prestaties

Zoals toegelicht in paragraaf 3.3.2 kan uit de zaak FCE Bank worden afgeleid dat een vaste inrichting niet zelf het economische risico draagt dat is verbonden aan de uitoefening van de economische activiteit en dat onderlinge transacties niet zijn onderworpen aan de heffing van btw. Indien een dochteronderneming echter zowel een zelfstandige belastingplichtige is als een vaste inrichting van de moedermaatschappij, rijst de vraag of onderlinge transacties evenmin zijn onderworpen aan de heffing van btw, gelet op het oordeel van het HvJ in de zaak FCE Bank.⁸⁰ Dit zou een bezwaar kunnen zijn tegen het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting.

In de zaak FCE Bank geeft het HvJ aan dat moet worden onderzocht of de vaste inrichting zelf een economische activiteit verricht om te bepalen of er een rechtsverhouding bestaat. Hieruit kan worden afgeleid dat transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting aan de heffing van btw zijn onderworpen indien de vaste inrichting wel zelfstandig een economische activiteit uitoefent.

Het is derhalve gelet op jurisprudentie van het HvJ duidelijk dat transacties tussen moedermaatschappij en de dochteronderneming (die tevens een vaste inrichting is), zijn onderworpen aan de heffing van btw (mits de dochteronderneming zelfstandig een economische activiteit uitoefent). Naar mijn mening staat eerder gewezen jurisprudentie inzake onderlinge prestaties derhalve niet in de weg aan het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting.

De vraag is echter hoe het aanmerken van een dochteronderneming zich verhoudt tot het beleid dat in EU lidstaten wordt gevoerd ten aanzien van onderlinge prestaties. De meeste lidstaten voeren immers het beleid dat onderlinge prestaties niet aan de heffing van btw zijn onderworpen.⁸¹ Het is mij echter niet bekend in hoeverre hierin een nuance is aangebracht voor de situatie dat de dochteronderneming kwalificeert als de vaste

⁷⁸ Conclusie A-G 14 november 2019, zaak C-547/18 (Dong Yang), r.o. 29

⁷⁹ Conclusie A-G 14 november 2019, zaak C-547/18 (Dong Yang), r.o. 31 t/m 33

⁸⁰ Zie ook S.B. Cornielje, De losse vennootschap als vaste inrichting, NTFR Beschouwingen 2020-22, paragraaf 3.1.3.

⁸¹ S.R. Abdoelkariem en F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: 'With or Without You', WFR 2015/45, p. 3

inrichting van de moedermaatschappij. Uit het huidige Nederlandse beleid (Mededeling 22) volgt in ieder geval dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen prestaties in het economische verkeer kunnen plaatsvinden.⁸² In Mededeling 22 is geen nuance aangebracht voor de situatie dat een dochteronderneming als vaste inrichting van de moedermaatschappij kwalificeert. Dit is opmerkelijk aangezien in paragraaf 2 van Mededeling 22 is onderkend dat een dochteronderneming de vaste inrichting van een moedermaatschappij kan oproepen. In de situatie dat een in Nederland gevestigde dochteronderneming de vaste inrichting van een buiten Nederland gevestigde moedermaatschappij vormt, zou derhalve met een beroep op paragraaf 7 van Mededeling 22, gesteld kunnen worden dat prestaties van de moedermaatschappij aan de vaste inrichting in Nederland niet zijn onderworpen aan de heffing van btw.⁸³ Het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting in een lidstaat met een in Nederlands vergelijkbaar beleid, creëert derhalve de mogelijkheid tot btw vrij inkopen van diensten voor belastingplichtigen. Dit kan voordelig zijn voor partijen met geen of een beperkt recht op aftrek van voorbelasting.

5.2.2 Bepaling omvang aftrekrecht

Indien een dochteronderneming zowel zelfstandig belastingplichtig kan zijn en tevens een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen, ontstaat de vraag of onderlinge transacties meetellen bij de berekening van de omvang van het aftrekrecht van de vaste inrichting en moedermaatschappij. Met andere woorden: prevaleert voor de bepaling van de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting de hoedanigheid als zelfstandig belastingplichtige dochteronderneming of de hoedanigheid als vaste inrichting?

Zoals toegelicht in paragraaf 3.3.3 volgt uit de zaak Morgan Stanley dat handelingen tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten beschouwing blijven bij de bepaling van de omvang van het aftrekrecht van de vaste inrichting. In de zaak Morgan Stanley stond echter vast dat het hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige vormden en gaf het HvJ aan dat dit anders is indien de vaste inrichting een zelfstandige activiteit uitoefent.⁸⁴ De vraag is echter of dit – a contrario – betekent dat onderlinge transacties meetellen bij de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting indien een vaste inrichting wel zelfstandig een activiteit uitoefent. Dit zou betekenen dat een dochteronderneming die tevens een vaste inrichting vormt en zelfstandig een activiteit uitoefent, prestaties aan de moedermaatschappij moet meetellen bij de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting (vice versa).

Aangezien het HvJ – naar mijn weten – nog nooit heeft beoordeeld of onderlinge transacties meetellen bij de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting indien vaststaat dat een vaste inrichting wel zelfstandig een activiteit uitoefent, is het naar mijn

⁸² Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting (Mededeling 22), V-N 2003/63.12, paragraaf 7.

⁸³ Opmerking verdient dat de belastingplichtige slechts met succes kan beroepen op een besluit indien de administratieve instantie een redelijke vertrouwen heeft gewekt en bovendien of dit vertrouwen ook gewettigd is. Zie: H.W.M van Kesteren, Gewettigd vertrouwen op onwettige besluiten, WFR 2013/372, paragraaf 6. Of een beroep op Mededeling 22 succesvol is, valt buiten het bereik van deze bijdrage.

⁸⁴ HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley) r.o. 35

mening onduidelijk of onderlinge transacties meetellen bij de berekening van de omvang van het aftrekrecht van de moedermaatschappij en vaste inrichting indien deze vaste inrichting tevens de dochteronderneming is. Het is naar mijn mening eveneens onduidelijk of de dubbele toets, die het HvJ aanlegt in de zaak Morgan Stanley, ook moet worden toegepast indien een dochteronderneming, die tevens een vaste inrichting van de moedermaatschappij vormt, kosten heeft gemaakt die uitsluitend of tevens worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis. Dit is een onduidelijkheid die het HvJ in de zaken DFDS en Dong Yang waarschijnlijk niet heeft voorzien.

5.2.3 De facto grensoverschrijdende fiscale eenheid

In de zaak Skandia heeft het HvJ geoordeeld dat diensten, die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn vaste inrichting in Zweden, belastbare handelingen zijn. In deze zaak stond het echter al vast dat de vaste inrichting in Zweden – los van het hoofdhuis – onderdeel is van de fiscale eenheid in Zweden. Dit is overigens conform de niet juridische bindende standpunten van het Btw-comité.⁸⁵ Er zijn echter lidstaten (zoals Nederland) waar de vaste inrichting – inclusief het hoofdhuis – onderdeel is van een fiscale eenheid.⁸⁶ De vraag ontstaat derhalve in deze lidstaten of een moedermaatschappij van een dochteronderneming die kwalificeert als vaste inrichting, onderdeel uitmaakt van een eventuele fiscale eenheid in de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen.

Het HvJ heeft – naar mijn weten – nog nooit heeft beslecht of een moedermaatschappij van een dochteronderneming die kwalificeert als vaste inrichting, deel uit kan maken van een fiscale eenheid in de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen. Volgens A-G Kokott was het ontstaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid dan ook een van de fundamentele bezwaren tegen het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting.⁸⁷ Naar mijn mening is het dan ook niet uitgesloten dat een moedermaatschappij (hoofdhuis) deel uitmaakt van een fiscale eenheid in de lidstaat waar de dochteronderneming (die kwalificeert als vaste inrichting) zich bevindt. Met andere woorden, de dochter is inclusief het hoofdhuis (de moedermaatschappij) onderdeel van de lokale fiscale eenheid. Dit zou betekenen dat transacties tussen de moedermaatschappij en de dochteronderneming buiten het bereik van de btw kunnen blijven. Dit is een gevolg dat het HvJ in de zaken DFDS en Dong Yang waarschijnlijk niet heeft voorzien.

⁸⁵ Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, document A – taxud.c.1(2016)7465801 – 886

⁸⁶ Zie O.L. Mobach en L. Janssen, Skandia-update, BTW-bulletin 2015/59. In Ierland, het Verenigd-Koninkrijk (op het moment van schrijven is de transitieperiode nog niet afgelopen) en Nederland wordt een vaste inrichting – inclusief hoofdhuis – geacht onderdeel te zijn van de fiscale eenheid in de betreffende lidstaat. De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat in Nederland zowel de vaste inrichting als ook de hoofdvestiging van een rechtspersoon deel uitmaakt van een fiscale eenheid op basis van een arrest van de Hoge Raad (Brief aan de Tweede Kamer naar aanleiding van het algemeen overleg inzake Btw-vraagstukken op 2 juni 2016. 8 juli 2016, kenmerk 2016-0000096014, V-N 2016/39.19)

⁸⁷ Conclusie A-G 14 november 2019, zaak C-547/18 (Dong Yang), r.o. 39 t/m 42

5.3 Rechtszekerheid en informatie asymmetrie

Het vermijden van dubbele heffing of niet-heffing is een basisbeginsel dat ten grondslag ligt aan de plaats van dienst regels.⁸⁸ Volgens Merkx kan dubbele heffing of niet-heffing slechts ontstaan wanneer de lidstaten een verschillende uitleg geven aan het begrip vaste inrichting.⁸⁹ Het is derhalve van groot belang dat lidstaten dezelfde uitleg geven aan het begrip vaste inrichting, waardoor er rechtszekerheid bestaat ten aanzien van de toepassing van de plaats van dienst regels.

Aldus A-G Kokott leidt het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting tot enorme problemen en komt de rechtszekerheid in het gedrang.⁹⁰ De dienstverrichter dient voor de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn namelijk te bepalen waar de dienst belastbaar is (zetel van bedrijfsuitoefening of plaats waar vaste inrichting is gelegen). Echter, deze dienstverrichter is mogelijk niet in staat om te beoordelen of de dochteronderneming kwalificeert als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. Volgens Nellen is een dienstverrichter namelijk in sterke mate afhankelijk van de informatie die hij ontvangt van de afnemer. Met andere woorden, er is sprake van informatie asymmetrie tussen dienstverrichter en de afnemer bij de beoordeling of de afnemer beschikt over een vaste inrichting.⁹¹ Vanwege deze informatie asymmetrie is het van groot belang dat het HvJ in de zaak Dong Yang heeft geoordeeld dat de dienstverrichter niet verplicht is om de contractuele verhoudingen tussen de afnemer en haar dochteronderneming te onderzoeken om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting.⁹² Indien het HvJ in de zaak Dong Yang anders had geoordeeld, was dit mijns inziens de rechtszekerheid niet ten goede gekomen. Het zou een dienstverrichter voor een bijna onmogelijke taak stellen en ongetwijfeld in de praktijk tot dubbele heffing of niet-heffing leiden.⁹³

Zoals opgemerkt in hoofdstuk 4 had de zaak DFDS betrekking op de vraag of de Deense belastingplichtige in haar capaciteit van dienstverrichter over een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk beschikte. Aangezien de dienstverrichter in dergelijke situaties moet bepalen of zij zelf beschikt over een vaste inrichting, speelt de informatie asymmetrie tussen dienstverrichter en afnemer geen rol bij de bepaling of er een vaste inrichting is. Dit in tegenstelling tot de situatie in de zaak Dong Yang en andere situaties waarin voor

⁸⁸ Gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten (door de Commissie overeenkomstig artikel 250, lid 2 van het EG-verdrag ingediend) /* COM/2005/0334 def.

⁸⁹ M.M.W.D. Merkx, De vaste inrichting in de Europese BTW, WFR 2006/920, p. 4

⁹⁰ Conclusie A-G 14 november 2019, zaak C-547/18 (Dong Yang), V-N 2019/59.15, noot Redactie Vakstudie Nieuws

⁹¹ F.J.G. Nellen, Information asymmetries in EU VAT, Datawyse / Universitaire Pers, Maastricht, 2017, p. 371

⁹² HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (Dong Yang) r.o. 38

⁹³ Stel dat de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd de positie inneemt dat de dochteronderneming kwalificeert als vaste inrichting en de lidstaat waar de moedermaatschappij is gevestigd de positie inneemt dat de dochteronderneming geen vaste inrichting is. De belastingautoriteiten in de lidstaat van de moedermaatschappij zullen dan stellen dat de moedermaatschappij (verlegde) btw verschuldigd is over de diensten die zij heeft afgenomen. De belastingautoriteiten in de lidstaat van de dienstverrichter zullen stellen dat de dienstverrichter btw verschuldigd is over de diensten die zij heeft verleend.

de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn beoordeeld moet worden of de afnemer beschikt over een vaste inrichting.

Gelet op het bovenstaande, is het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting voor de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn vanuit het oogpunt van rechtszekerheid niet gewenst. Voor de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn is dit – naar mijn mening – slechts gewenst indien hierdoor een fiscaal onwenselijke situatie (niet heffing) wordt voorkomen. Echter, de rechter kan een dergelijke situatie van niet heffing inmiddels ook aanpakken door middel van toepassing van het misbruikleerstuk binnen de btw.

Voor de toepassing van artikel 45 van de Btw-richtlijn staat de informatie asymmetrie niet in de weg aan het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting. Echter, in het belang van de rechtszekerheid moet ook voor de toepassing van artikel 45 van de Btw-richtlijn terughoudend worden omgegaan met het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting en derhalve worden beperkt tot situaties waarin een fiscaal onwenselijk resultaat (niet heffing) wordt voorkomen. Echter, de rechter kan een dergelijke situatie van niet heffing inmiddels ook aanpakken door middel van toepassing van het misbruikleerstuk binnen de btw. Een oordeel à la DFDS is daarom in de huidige tijd niet langer nodig.

6 Conclusie

In deze verhandeling heb ik onderzocht of de dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van haar moedermaatschappij. Voordat ik overga tot de beantwoording van deze hoofdvraag, herhaal ik hieronder in hoeverre (i) uit de arresten DFDS en Dong Yang kan worden afgeleid dat de dochteronderneming de vaste inrichting vormt van de moedermaatschappij, (ii) of dit in lijn is met het doel van het begrip vaste inrichting in de Btw-richtlijn en (iii) welke bezwaren hieraan kleven.

Ad (i) Het HvJ EU heeft in de zaak DFDS weliswaar geoordeeld dat de dochteronderneming de vaste inrichting kan vormen van de moedermaatschappij. Naar mijn mening is het twijfelachtig of het HvJ in de zaak Dong Yang (wederom) heeft bevestigd of de dochteronderneming de vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen.

Ad (ii) Een belangrijk verschil tussen de zaak DFDS en Dong Yang is dat in de zaak DFDS het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting in lijn is met het doel van het begrip vaste inrichting in de Zesde Richtlijn en Btw-richtlijn. In de zaak DFDS zou geen btw worden geheven indien de diensten belastbaar zouden zijn in de lidstaat van de moedermaatschappij (hoofdhuis). Het aanmerken van de dochteronderneming als vaste inrichting was derhalve gewenst om te bewerkstelligen dat heffing plaatsvindt op de plaats van verbruik en gelet op het neutraliteitsbeginsel. Aangezien de moedermaatschappij in de zaak Dong Yang is gevestigd in Korea, is deze dienst niet effectief aan btw heffing in Europa onderworpen. Naar mijn mening is dit niet ongewenst gelet op het doel van de Zesde Richtlijn en Btw-richtlijn. De dienst wordt namelijk belast in het land waar de afnemer is gevestigd (en waar de dienst derhalve wordt verbruikt) en voor EU btw-doeleinden gelijk behandeld ten opzichte van soortgelijke diensten die aan afnemers in Korea worden verleend. Indien de Poolse

Belastingdienst en/of de Poolse rechter van mening was dat heffing niet plaatsvindt in het land van verbruik en/of de dienst ongelijk wordt behandeld ten opzichte van soortgelijke diensten, had zij kunnen stellen respectievelijk oordelen dat de dochteronderneming in plaats van de moedermaatschappij in feite de afnemer is van de diensten.

Ad (iii) Het feit dat de dochteronderneming niet tevens een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen, volgt tevens uit de bewoording van de Btw-richtlijn en Uitvoeringsverordening. Jurisprudentie van het HvJ ten aanzien van onderlinge transacties blijkt - anders dan aanvankelijk verwacht - niet in de weg te staan aan het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting. Indien lidstaten desondanks toch het beleid voeren dat de onderlinge transacties niet zijn onderworpen aan de heffing van btw, creëert dit de mogelijkheid tot btw vrij inkopen van diensten voor belastingplichtigen. Dit kan voordelig zijn voor partijen met geen of een beperkt recht op aftrek van voorbelasting. Dit is naar mijn mening ongewenst en bezwaarlijk aan het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting.

Indien de dochteronderneming wordt aangemerkt als vaste inrichting ontstaan er complicaties bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting. Bovendien kan dit tot gevolg hebben dat een moedermaatschappij onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid in een lidstaat waar vaststaat dat de vaste inrichting - inclusief het hoofdhuis - onderdeel is van een fiscale eenheid. Dit zijn gevolgen die het HvJ in de zaken DFDS en Dong Yang mogelijk niet heeft voorzien. Dit betreft een bezwaar voor het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting.

Het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting is vanwege de informatie asymmetrie tussen dienstverrichter en afnemer en gelet op het rechtszekerheidsbeginsel niet gewenst voor de toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn. Voor de toepassing van artikel 45 van de Btw-richtlijn staat de informatie asymmetrie niet in de weg aan het aanmerken van de dochteronderneming. Echter, in het belang van de rechtszekerheid moet ook voor de toepassing van artikel 45 terughoudend worden omgegaan met het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting.

Gelet op het bovenstaande mag een dochteronderneming naar mijn mening niet als vaste inrichting van de moedermaatschappij worden aangemerkt voor de toepassing van artikel 44. Ik denk namelijk niet dat het HvJ in de zaak Dong Yang heeft bevestigd dat de dochteronderneming de vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen voor toepassing van artikel 44 van de Btw-richtlijn. Het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting is mijns inziens ook ongewenst. Niet alleen vanwege de informatie asymmetrie tussen de dienstverrichter en de afnemer, maar ook gelet op het rechtszekerheidsbeginsel. Het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting is slechts gewenst indien hierdoor een fiscaal onwenselijke situatie (niet heffing) wordt voorkomen. Echter, de rechter kan een dergelijke situatie van niet heffing inmiddels ook aanpakken door middel van toepassing van het misbruikleerstuk binnen de btw.

Ook voor toepassing van artikel 45 is het aanmerken van een dochteronderneming als vaste inrichting - naar mijn mening - slechts gewenst indien dit leidt tot een fiscaal rationele oplossing, zoals in de zaak DFDS. Echter, de rechter kan een dergelijke situatie van niet heffing inmiddels ook aanpakken door middel van toepassing van het

misbruikleerstuk binnen de btw. Een oordeel à la DFDS is daarom in de huidige tijd niet langer nodig.

Resumerend ben ik van mening dat grote terughoudendheid met het aanmerken van een dochtervennootschap als vaste inrichting geboden is. Indien echter de trend van het aanmerken van dochterondernemingen als vaste inrichting door de belastingautoriteiten wordt voortgezet, is het wachten op een arrest waarin het HvJ duidelijkheid schept over de gevolgen voor onderlinge prestaties, complicaties omtrent het aftrekrecht en het al dan niet bestaan van de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Dat die duidelijkheid waarschijnlijk nog lang op zich zal laten wachten doet afbreuk aan de rechtszekerheid. Naar mijn mening ligt hier derhalve een taak voor de Europese wetgever.

Literatuurlijst

- S.R. Abdoelkariem en F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: 'With or Without You', WFR 2015/45
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, de EG-richtlijnen inzake omzetbelasting en hun betekenis voor de Nederlandse praktijk (Fiscale monografieën, nr. 46), Kluwer, Deventer, 2001
- S.B. Cornielje, De losse vennootschap als vaste inrichting, NTFR Beschouwingen 2020-22
- M.M.W.D. Merkkx, De vaste inrichting in de Europese BTW, WFR 2006/920
- M.M.W.D. Merkkx, De woon-en vestigingsplaats in de btw, (Fiscale monografieën, nr. 137), Kluwer, Deventer, 2011
- O.L. Mobach en L. Janssen, De zaak Skandia America Corporation: een geval apart, BTW-bulletin 2014/84
- O.L. Mobach en L. Janssen, Skandia-update, BTW-bulletin 2015/59
- F.J.G. Nellen, Information asymmetries in EU VAT, Datawyse / Universitaire Pers, Maastricht, 2017
- J. Sanders, Een vaste inrichting van de vaste inrichting?, BtwBrief 2014/113
- N.L. van den Blink LLM en P.M.B. Gunter, Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht, BTW-bulletin 2019/32
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, WFR 2009/1572
- A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/279
- M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/1369
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2014
- H.W.M. van Kesteren, Gewettigd vertrouwen op onwettige besluiten, WFR 2013/372
- H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, Misbruik en de onvoltooide harmonisatie, WFR 2007/481
- G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007