
De verwarring na het Morgan Stanley arrest: de problematiek omtrent het pro rata recht op aftrek bij een hoofdhuis en vaste inrichting

Een onderzoek naar de (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest

Geschreven door: **mr. J.C. (Juliëtte) de Jong**
Post Master Indirecte Belastingen
Europese Fiscale Studies
Rotterdam
2020-2021

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	4
1. Inleiding.....	5
1.1 Aanleiding onderzoek.....	5
1.2 Onderzoeksvraag en afbakening onderzoek.....	6
2. Wettelijk kader pro rata aftrekrecht bij hoofdhuis en vaste inrichting	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Systematiek pro rata aftrekrecht volgens de Wet OB	7
2.2.1 Directe en algemene kosten	8
2.2.2 Mededeling 22	8
2.3 Systematiek pro rata aftrekrecht volgens de Btw-richtlijn.....	9
2.4 Tussenconclusie.....	10
3. Eerdere relevante jurisprudentie van het HvJ	11
3.1 FCE Bank	11
3.1.1 Feiten en omstandigheden	11
3.1.2 Oordeel HvJ	11
3.1.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk	12
3.2 Le Crédit Lyonnais	12
3.2.1 Feiten en omstandigheden	13
3.2.2 Oordeel HvJ	13
3.2.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk	14
3.3 ESET	14
3.3.1 Feiten en omstandigheden	14
3.3.2 Oordeel HvJ	15
3.3.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk	15
3.4 Monte Dei Paschi Di Siena.....	16
3.4.1 Feiten en omstandigheden	16
3.4.2 Oordeel HvJ	16
3.4.3 Verband met het Morgan Stanley arrest?	17
3.5 Tussenconclusie.....	17
4. Het Morgan Stanley arrest	18
4.1 Inleiding	18
4.2 Feiten en omstandigheden	18
4.3 Oordeel HvJ	19
4.3.1 Dubbele toets	19

4.3.2 Vaste inrichting en hoofdhuis één belastingplichtige	20
4.3.3 Verschillende pro rata's	20
4.3.4 Kwalificatie directe of algemene kosten.....	21
4.4 Relevantie voor de praktijk	21
4.5 Tussenconclusie.....	23
5. De (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest.....	24
5.1 De duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest	24
5.1.1 Wat is de nieuwe essentie naar aanleiding van Morgan Stanley?	24
5.1.2 Op welke wijze dient Le Crédit Lyonnais te worden uitgelegd na Morgan Stanley?	24
5.1.3 Kan het Morgan Stanley arrest <i>a contrario</i> worden toegepast?	24
5.2 De onduidelijkheden na het Morgan Stanley arrest	25
5.2.1 De impact van een hoofdhuis in een derde land	25
5.2.2 De situatie waarin het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid	26
5.3 Bank of China.....	27
5.4 Tussenconclusie.....	28
6. Eindconclusie.....	29
Literatuurlijst.....	30

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112 EG
EU	Europese Unie
fiscale eenheid	fiscale eenheid voor de btw
HvJ	Hof van Justitie EG / EU
jo.	juncto
Mededeling 22	Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2020, nr. 2020-25513, (<i>Stcrt.</i> 2020, 62975) (<i>Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting</i>)
Uit.besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

1. Inleiding

“Het meest essentiële kenmerk van de omzetbelasting zoals wij die in Nederland kennen, is ongetwijfeld de aftrek van voorbelasting” aldus Van Hilten en Van Kesteren.¹ Het systeem van aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat elke ondernemer alleen belasting betaalt over de door hem - bij de productie en distributie van goederen en diensten – toegevoegde waarde. De btw is in het leven geroepen het om het verbruik van goederen en diensten bij de consument te belasten. Dit doel wordt bereikt met een systeem waarbij door de aftrek van voorbelasting cumulatie van btw wordt voorkomen. De aftrek waarborgt daardoor de neutraliteit van de btw, een belangrijk beginsel in de btw. Indien uitsluitend sprake is van prestaties waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat, volgt een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Dit is essentieel om te voorkomen dat voorbelasting een kostenpost vormt voor ondernemers die belast presteren. Er bestaat namelijk geen recht op aftrek voor vrijgestelde en niet-economische activiteiten. Ook het HvJ benadrukt dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de verschuldigde of betaalde btw in het kader van al zijn economische activiteiten.²

De Btw-richtlijn³ en de Wet OB⁴ regelen dat ondernemers recht op aftrek van voorbelasting hebben voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Ook koppelen de Btw-richtlijn en de Wet OB het tijdstip waarop de aftrek kan worden geëffectueerd aan het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. In het geval een ondernemer goederen en diensten gemengd gebruikt voor zowel belaste als niet-belaste handelingen, moet de ondernemer de voorbelasting splitsen in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. In beginsel dient deze splitsing plaats te vinden op basis van de verhouding tussen de vergoeding voor de handelingen die wel recht op aftrek geven en de vergoeding voor handelingen die geen recht op aftrek geven, het zogenoemde pro rata. Volgens vaste rechtspraak van het HvJ is de btw enkel aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek.⁵

1.1 Aanleiding onderzoek

Op 24 januari 2019 heeft het HvJ het Morgan Stanley arrest gewezen waar de praktijk met veel belangstelling naar had uitgekeken. Het Morgan Stanley arrest omvat vaste inrichtingsproblematiek en aftrek van voorbelasting, waardoor het twee interessante en complexe gebieden in de btw samenbrengt in één arrest. Het arrest brengt verduidelijkingen met zich mee met betrekking tot het opstellen van een pro rata bij een hoofdhuis en vaste inrichting die niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Tegelijkertijd brengt het ook verdere onduidelijkheden met zich mee en roept vragen op in de praktijk. Ook is sinds 17 december 2020 Mededeling 22⁶ geactualiseerd naar aanleiding van – onder andere – het Morgan Stanley arrest. Het Morgan Stanley arrest gaf aanleiding om de (on)duidelijkheden op een rij te zetten en nader te onderzoeken. In dit onderzoek zal de ontwikkeling in de jurisprudentie

¹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 347.

² HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541 (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 27 en HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 28.

³ Titel X Btw-richtlijn.

⁴ Art. 15 Wet OB jo. art. 11 Uit.besch. OB.

⁵ Zie HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 30 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁶ Mededeling 22, onderdeel 4.

omtrent het pro rata recht op aftrek bij een hoofdhuis en vaste inrichting in kaart worden gebracht met als sluitstuk het Morgan Stanley arrest. Ondanks FCE Bank⁷, ESET⁸, Le Crédit Lyonnais⁹ en Morgan Stanley¹⁰ zijn er nog steeds onduidelijkheden over de wijze waarop een hoofdhuis met vaste inrichtingen in meerdere lidstaten¹¹ of een hoofdhuis buiten de EU haar recht op aftrek van voorbelasting dient te bepalen. Op dit moment ligt er verzoek om een prejudiciële beslissing bij het HvJ waarin wordt gevraagd hoe met het Morgan Stanley arrest dient om te worden gaan in het licht van een hoofdhuis buiten de EU.¹²

1.2 Onderzoeksvraag en afbakening onderzoek

In deze verhandeling worden de (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest nader onderzocht. Ten eerste wordt in hoofdstuk 2 het wettelijk kader op zowel Nederlands als Europees niveau geschetst inzake het recht op aftrek van voorbelasting en het vaststellen van het toepasselijke pro rata. Ook zal er worden ingegaan op Mededeling 22 die onlangs is geactualiseerd. Daarna wordt in hoofdstuk 3 ingegaan op eerder gewezen jurisprudentie van het HvJ die van belang is in de aanloop naar het Morgan Stanley arrest. Alsmede wordt besproken welke relevantie de betreffende arresten voor de Nederlandse praktijk hebben (gehad). Voorts staat in hoofdstuk 4 het Morgan Stanley arrest centraal en wordt het oordeel van het HvJ besproken. Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 geanalyseerd welke verduidelijkingen Morgan Stanley heeft gebracht en welke openstaande vragen er nog zijn. Ook wordt kort ingegaan op het verzoek om een prejudiciële beslissing met betrekking tot de toepassing van het Morgan Stanley arrest bij een hoofdhuis buiten de EU. Elk hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie. Tot slot volgt de eindconclusie in hoofdstuk 6.

⁷ HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, (*FCE Bank*).

⁸ HvJ 21 juni 2016, C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, (*ESET*).

⁹ HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, (*Le Crédit Lyonnais*).

¹⁰ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*).

¹¹ Of in buiten de EU gevestigde vaste inrichtingen.

¹² Verzoek om een prejudiciële beslissing 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*).

2. Wettelijk kader pro rata aftrekrecht bij hoofdhuis en vaste inrichting

2.1 Inleiding

Ondernemers dienen hun aftrekrecht te bepalen aan de hand van toerekening van de inkomende kosten aan uitgaande prestaties. Wanneer een ondernemer zowel prestaties verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, dan zal de aan hem in rekening gebrachte voorbelasting moeten worden gesplitst in een deel dat voor aftrek in aanmerking komt en een deel waarvoor dat niet het geval is: het pro rata.

Bij de pro rata methode gaat het om de verhouding tussen de vergoeding voor de belaste prestaties en de vergoeding voor alle prestaties (belaste én vrijgestelde). In de teller van de breuk wordt alleen de belaste omzet opgenomen en in de noemer de gehele omzet. Het pro rata is anders dan het pre pro rata. Het pre pro rata is een verdeelsleutel voor de berekening van de aftrek bij gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen en handelingen, die geen recht op aftrek geven omdat ze buiten de werkingssfeer van de btw liggen (niet-economische activiteiten). In dit onderzoek zal niet verder worden ingegaan op het pre pro rata.

2.2 Systematiek pro rata aftrekrecht volgens de Wet OB

In Nederland is het beginsel van het recht op aftrek van voorbelasting neergelegd in art. 2 Wet OB en luidt als volgt:

“Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.”

Voorts is dit beginsel verder uitgewerkt in art. 15 Wet OB. Niet alle voorbelasting op goederen en diensten die in het kader van de onderneming worden gebruikt, komt voor aftrek in aanmerking. Nadere regels met betrekking tot de pro rata methode zijn neergelegd in art. 15, lid 6 Wet OB. Voorts geeft art. 11 Uitv.besch. OB regels over de splitsing van voorbelasting bij gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen en voor niet-aftrekgerechtigde handelingen. Kort gezegd zijn de volgende drie situaties te onderscheiden:¹³

- (a). Goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat (de hoofdregel: belaste prestaties);
- (b). Goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat (vrijgestelde prestaties zoals omschreven in art. 11 Wet OB); en
- (c). Goederen en diensten die zowel onder categorie (a) belaste handelingen als categorie (b) vrijgestelde handelingen vallen (pro rata methode).

¹³ Art. 11, lid 1, sub a, b en c Uitv.besch. OB.

Uit art. 11, lid 1, sub c Uitv.besch. OB volgt dat het toepassen van het pro rata alleen mogelijk is voor ondernemers die zowel belaste prestaties verrichten als prestaties waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Ook in beleid van de Staatssecretaris van Financiën wordt ervan uitgegaan dat het pro rata alleen geldt bij gebruik van goederen en diensten voor belaste en vrijgestelde handelingen (gemengd gebruik).¹⁴ Ingevolge artikel 15, lid 2, sub c Wet OB is aftrek van belasting mogelijk ter zake van de in artikel 11, lid 1, onderdelen i, j en k Wet OB genoemde vrijgestelde prestaties, indien de afnemer van die prestaties buiten de EU is gevestigd. Het gaat hier om financiële prestaties en verzekeringsverrichtingen.

2.2.1 Directe en algemene kosten

Bij het bepalen van de aftrekbare voorbelasting worden er twee categorieën kosten onderscheiden: (i) directe kosten en (ii) algemene kosten. In het geval dat ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor handelingen die zijn vrijgesteld van btw, is er volgens art. 11, lid 1, sub b Uit.besch. OB geen recht op aftrek van voorbelasting. Zijn de ingekochte goederen en diensten echter gebruikt voor een belaste handeling of een vrijgestelde handeling met recht op aftrek van voorbelasting¹⁵, dan is er volgens art. 11, lid 1, sub a Uit.besch. OB wel sprake van recht op aftrek van voorbelasting. De voorbelasting als bedoeld in art. 11, lid 1, sub a en sub b Uit.besch. OB betreft de voorbelasting op directe kosten.¹⁶

Daarnaast kan er ook sprake zijn van algemene kosten. Volgens Cornielje¹⁷ dienen algemene kosten te worden gedefinieerd als: alle voor aftrek in aanmerking komende kosten, die geen directe kosten zijn. Deze “restcategorie” van kosten komen in beginsel voor evenredige aftrek in aanmerking indien de kosten zijn gemaakt in de hoedanigheid van ondernemer en in het kader van zijn economische activiteit. Algemene kosten kunnen dus in aftrek worden gebracht op basis van de pro rata verhouding van belaste en vrijgestelde omzet ingevolge art. 11, lid 1, sub c Uit.besch. OB.

Uit vaste jurisprudentie van het HvJ volgt dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet bestaan tussen de ingekochte goederen en diensten en de algehele economische activiteit om te worden aangemerkt als algemene kosten.¹⁸

2.2.2 Mededeling 22

In Mededeling 22 heeft de Staatssecretaris van Financiën verdere regels gesteld omtrent de heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting. Op 17 december 2020 is Mededeling 22 geactualiseerd en is het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M vervangen. Uit art. 11, lid 2 Uitvoeringsverordening nr. 282/2011¹⁹ volgt dat een vaste inrichting een inrichting is van een hoofdhuis dat zich bevindt in een ander land (binnen of buiten de EU). Hierbij geldt dat de vaste inrichting een voldoende mate van duurzaamheid moet hebben en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om

¹⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2020, nr. 2020-167584 (*Stcrt.* 2020, 63000), onderdeel 3.3.4.

¹⁵ Zoals art. 15, lid 2, sub c jo. art. 11, lid 1, onderdelen i, j en k Wet OB.

¹⁶ Zie ook Cornielje, *WFR* 2019/54 en Mosmans & Van der Velde, *BtwBrief* 2019/74.

¹⁷ Cornielje, *WFR* 2019/54.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van de Europese Unie 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.

prestaties aan derden te verrichten. Voor de btw-heffing vormen de vaste inrichting en het hoofdhuis één ondernemer.²⁰ Voorts is opgenomen dat er in beginsel tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting geen prestaties in het economische verkeer plaatsvinden.²¹

Mededeling 22 is onder andere geactualiseerd naar aanleiding van het Morgan Stanley arrest. Dit is opgenomen in onderdeel 4, voorheen onderdeel 8, van Mededeling 22. Opgenomen is dat een Nederlandse vaste inrichting ingevolge art. 15, lid 2, sub a Wet OB ook recht op aftrek heeft voor kosten die bij haar opkomen en die uitsluitend zijn toe te rekenen aan handelingen die het hoofdhuis verricht in de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd (de hoofdhuis-lidstaat). Naar aanleiding van het Morgan Stanley arrest heeft de vaste inrichting recht op aftrek voor zover de bedoelde handelingen in de hoofdhuis-lidstaat recht op aftrek zou geven én in Nederland recht op aftrek zouden geven als deze handelingen in Nederland zouden zijn verricht.²² Als bij een Nederlandse vaste inrichting kosten opkomen die uitsluitend zijn toe te rekenen aan belaste en vrijgestelde handelingen die het hoofdhuis verricht in de hoofdhuis-lidstaat, wordt de aftrek van de vaste inrichting voor deze kosten vastgesteld op basis van het pro rata van het hoofdhuis.²³

In het geval dat een Nederlandse vaste inrichting algemene kosten maakt die zowel zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen van de vaste inrichting zelf als aan belastbare handelingen van het hoofdhuis en deze handelingen deels recht op aftrek geven, wordt de aftrek voor deze kosten bij de vaste inrichting bepaald volgens de regels van art. 15, lid 6 Wet OB jo. art. 11 t/m 14 Uit.besch. OB (de pro rata methode). In het Morgan Stanley arrest is opgenomen dat voor het bepalen van het pro rata van de aftrek bij deze algemene kosten de belastbare handelingen van de vaste inrichting en van het hoofdhuis tezamen in aanmerking moeten worden genomen. Alleen de belaste handelingen van het hoofdhuis worden in aanmerking genomen indien voor deze handelingen ook in Nederland recht op aftrek zou bestaan als deze handelingen in Nederland zouden zijn verricht.²⁴

Tot slot merkt de Staatssecretaris van Financiën op dat het vorenstaande *mutatis mutandis* geldt in de situatie dat bij een hoofdhuis in Nederland kosten opkomen die uitsluitend of mede zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen die de vaste inrichting verricht in de lidstaat waar de vaste inrichting zich bevindt.²⁵

2.3 Systematiek pro rata aftrekrecht volgens de Btw-richtlijn

Op Europees niveau is het aftrekrecht geregeld in titel X van de Btw-richtlijn. Op basis van art. 168 Btw-richtlijn hebben belastingplichtigen recht op aftrek van voorbelasting voor zover ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Krachtens art. 169 onderdeel a Btw-richtlijn heeft “*de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting die is verschuldigd of voldaan voor de goederen en diensten die worden gebruikt voor handelingen die buiten de eigen lidstaat worden verricht, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien de handelingen in die laatste lidstaat zouden zijn verricht*”.

²⁰ Mededeling 22, onderdeel 2.2.

²¹ Ibid, onderdeel 3.1.

²² De dubbele toets zoals geformuleerd in HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*). Zie verder paragraaf 4.3.1.

²³ Mededeling 22, onderdeel 4.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

In art. 15, lid 2, onderdeel c Wet OB is art. 169 aanhef, onderdeel c van de Btw-richtlijn geïmplementeerd. In de Btw-richtlijn wordt echter geen aftrek toegestaan van de voorbelasting die kan worden toegerekend aan het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen aan afnemers buiten de EU, terwijl de Wet OB²⁶ voor deze prestaties wel aftrek toelaat.²⁷ In zoverre is de Wet OB niet richtlijnconform.

Het Nederlandse aftrekrecht zoals neergelegd in art. 11 Uitv.besch. OB sluit aan bij art. 173, lid 1 Btw-richtlijn. Op grond van art. 173, lid 2, onderdelen a en b Btw-richtlijn is aan lidstaten de mogelijkheid gegeven om deel pro rata's te introduceren. Zo biedt de Btw-richtlijn aan om een pro rata te berekenen per sector of naar werkelijk gebruik. Nederland heeft echter van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

De splitsing van het aftrekrecht naar rato van omzet volgens art. 11, lid 1, onderdeel c Uit.besch. OB is in de Btw-richtlijn opgenomen in art. 174. Op grond van art. 174, lid 1 Btw-richtlijn blijkt dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek de uitkomst is van de volgende breuk. De teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet (exclusief btw) met betrekking tot de prestaties waarvoor recht op aftrek bestaat en waarvan de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet (exclusief btw) met betrekking tot alle prestaties.

2.4 Tussenconclusie

Op Europees niveau vindt het pro rata recht op aftrek haar basis in art. 173 t/m 175 Btw-richtlijn. Nederland heeft het pro rata recht op aftrek geïmplementeerd art. 15, lid 6 Wet OB jo. art. 11, lid 1, onderdeel c Uit.besch.OB. De Staatssecretaris van Financiën heeft in Mededeling 22 beleid opgenomen omtrent het recht op aftrek van voorbelasting bij een Nederlandse vaste inrichting. Op 17 december 2020 is Mededeling 22 geactualiseerd naar aanleiding van – onder andere – het Morgan Stanley arrest. Onderdeel 4, voorheen onderdeel 8, van Mededeling 22 is in lijn gebracht met het Morgan Stanley arrest en regelt hoe het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald voor een vaste inrichting ten aanzien van gemaakte kosten die uitsluitend of mede toe te rekenen zijn aan de belastbare handelingen van het hoofdhuis. Tot slot geeft de Staatssecretaris van Financiën ook aan dat vorenstaande *mutatis mutandis* geldt voor het hoofdhuis.

²⁶ Met een verwijzing naar art. 11, lid 1, onderdeel i, sub 3 Wet OB.

²⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 365.

3. Eerdere relevante jurisprudentie van het HvJ

In dit hoofdstuk wordt ingaan op de eerdere jurisprudentie van het HvJ die belangrijk is in de aanloop naar het Morgan Stanley arrest.

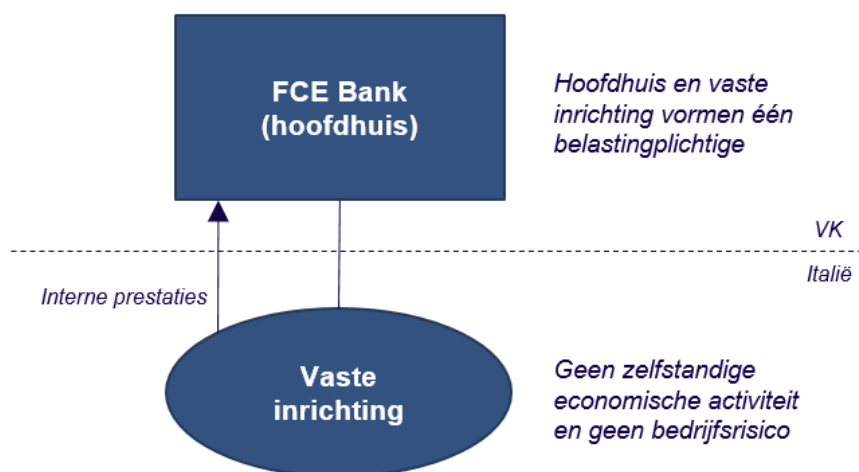
3.1 FCE Bank

In 2006 wees het HvJ het FCE Bank arrest.²⁸ Volgens FCE Bank vinden er tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare prestaties plaats. Een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, wordt niet als belastingplichtige beschouwd. De vaste inrichting was niet aan te merken als een zelfstandige belastingplichtige.

3.1.1 Feiten en omstandigheden

In FCE Bank ging het erom of diensten die worden verricht binnen dezelfde juridische entiteit kunnen worden aangemerkt als prestaties in het economische verkeer. Belanghebbende was een Italiaanse vaste inrichting van het Engelse hoofdhuis FCE Bank. De vaste inrichting ontving diensten van haar hoofdhuis. De vaste inrichting reikte voor deze diensten facturen aan zichzelf uit en had de verschuldigde btw op deze facturen afgedragen. Het hoofdhuis was een financiële instelling die vrijgestelde prestaties verrichtte, waardoor de btw op deze facturen in beginsel niet in aftrek kon worden gebracht. De vaste inrichting verzocht de Italiaanse fiscus om teruggaaf van de door haar afgedragen btw over de diensten ontvangen van het hoofdhuis. De vaste inrichting was van mening dat de ontvangen diensten niet onderworpen waren aan btw, nu zij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft.

Schematische weergave



3.1.2 Oordeel HvJ

Het HvJ oordeelt dat onderzocht moet worden of de vaste inrichting als een autonome bank opereert en de vaste inrichting daardoor zelfstandig een economische activiteit uitoefent.²⁹ De

²⁸ HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, (FCE Bank).

²⁹ Ibid, r.o. 35.

vaste inrichting droeg echter niet het economische bedrijfsrisico. Het HvJ oordeelde dat een vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, niet moet worden gezien als een zelfstandige belastingplichtige.³⁰ Volgens het HvJ is een transactie tussen hoofdhuis en vaste inrichting slechts een handeling in het economische verkeer als beiden optreden als zelfstandigen.³¹ Het economische risico is bepalend voor de zelfstandigheid van de belastingplichtige. Voorts merkt het HvJ op dat geen uitspraak wordt gedaan over de mogelijkheid dat het hoofdhuis in een niet lidstaat is gevestigd.³²

Het HvJ liet nog ruimte voor een andere conclusie. Als de vaste inrichting een zelfstandige economische activiteit zou uitoefenen en als zodanig het bedrijfsrisico zou dragen, zou er eventueel geen sprake zijn van één belastingplichtige.³³ Echter, A-G Léger merkt in zijn conclusie op dat het niet waarschijnlijk zou zijn dat een vaste inrichting voldoende autonomie zou bezitten om op eigen rekening, onder eigen verantwoording te handelen en de economische risico's voor haar activiteiten zelfstandig te dragen.³⁴

3.1.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk

In Mededeling 22 is opgenomen dat er tussen een buitenlands hoofdhuis en een Nederlandse vaste inrichting onderling geen prestaties in het economische verkeer kunnen worden verricht.³⁵ Mededeling 22 is daarmee in lijn met het FCE Bank arrest. Volgens Schrauwen³⁶ zou Mededeling 22 ruimer kunnen worden gelezen dan FCE Bank. FCE Bank is namelijk nadrukkelijk gewezen in het kader van een hoofdhuis in de EU³⁷, maar Mededeling 22 geldt ook voor situaties waarbij sprake is van een hoofdhuis buiten de EU. Al met al heeft FCE Bank geen grote impact op de Nederlandse praktijk gehad. Met zowel een beroep op FCE Bank als een beroep op Mededeling 22, kan een Nederlandse entiteit ervan uitgaan dat er bij transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen sprake is van een handeling in het economische verkeer.³⁸

3.2 Le Crédit Lyonnais

Op 12 september 2013 wees het HvJ Le Crédit Lyonnais.³⁹ In Le Crédit Lyonnais is geoordeeld dat een hoofdhuis de omzet van haar buitenlandse vaste inrichtingen niet in aanmerking mag nemen bij de bepaling van het pro rata van het hoofdhuis. Het HvJ wees een gezamenlijke pro rata tussen hoofdhuis en vaste inrichting uitdrukkelijk af. Hierbij dient te worden opgemerkt dat het in Le Crédit Lyonnais niet vast stond dat alle kosten van het hoofdhuis verband hielden met de activiteiten van de vaste inrichtingen.

³⁰ Ibid, r.o. 41.

³¹ Ibid, r.o. 35.

³² Ibid, r.o. 22.

³³ Wenting, *BTW-bulletin* 2020/17.

³⁴ A-G HvJ 29 september 2005, C-210/04, ECLI:EU:C:2005:582, (*FCE Bank*), r.o. 43.

³⁵ Mededeling 22, onderdeel 3.1, voorheen onderdeel 7.

³⁶ Schrauwen, *BtwBrief* 2006/12, p. 3.

³⁷ HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, (*FCE Bank*), r.o. 22.

³⁸ In de situatie dat zowel hoofdhuis als vaste inrichting niet onderdeel zijn van een buitenlandse fiscale eenheid. Volgens Mededeling 22 is Skandia niet van toepassing op het Nederlandse fiscale eenheidsregime, zie verder paragraaf 5.2.2.

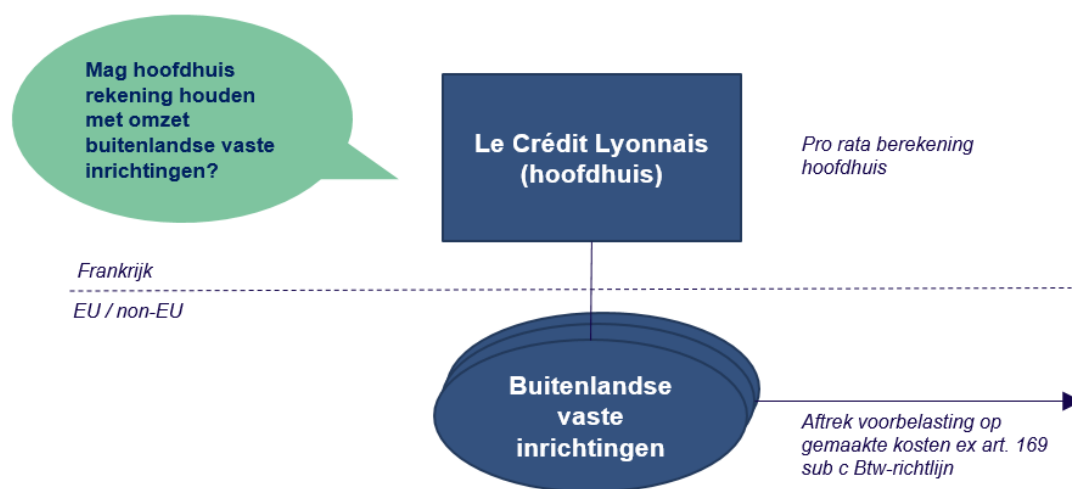
³⁹ HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, (*Le Crédit Lyonnais*).

3.2.1 Feiten en omstandigheden

De bank Le Crédit Lyonnais heeft haar zetel in Frankrijk en verrichtte grotendeels vrijgestelde prestaties. In diverse Europese en derde landen heeft zij vaste inrichtingen. Bij de berekening van het pro rata voor de aftrek van voorbelasting wilde zij ook de omzet van haar buitenlandse vaste inrichtingen meenemen. De Franse belastingdienst weigerde echter rekening te houden met de vaste inrichtingen in het buitenland. Le Crédit Lyonnais was van mening, met een beroep op FCE Bank, dat het hoofdhuis en de buitenlandse vaste inrichtingen een eenheid voor de btw vormden en stelde zich op het standpunt dat zij de omzet van haar buitenlandse vaste inrichtingen in aanmerking moest nemen bij het pro rata van het hoofdhuis.

Gelet op art. 169, onderdeel c Btw-richtlijn ontstaat er een recht op aftrek van voorbelasting op de gemaakte kosten indien de buitenlandse vaste inrichting bancaire en verzekeringsdiensten verricht aan afnemers die buiten de EU zijn gevestigd. De vaste inrichting van Le Crédit Lyonnais in de Verenigde Staten genereerde grote renteopbrengsten waarvoor op grond van art. 169, onderdeel c Btw-richtlijn recht op aftrek bestaat.⁴⁰ Het pro rata van het Franse hoofdhuis zou hierdoor hoger uitvallen met als gevolg dat er meer voorbelasting op de algemene kosten in aftrek kon worden gebracht.

Schematische weergave



3.2.2 Oordeel HvJ

Het HvJ herformuleerde de eerste prejudiciële vraag zo dat alleen de vraag wordt beantwoord of een hoofdhuis rekening dient te houden met de omzet van zijn buitenlandse vaste inrichtingen.⁴¹ Het staat de lidstaten vrij de methode voor de berekening van het pro rata aftrekrecht vast te stellen. Ook al worden een hoofdhuis en een vaste inrichting als één belastingplichtige gezien⁴², een hoofdhuis is alsnog gebonden aan de pro rata regeling van elk land waar het hoofdhuis een vaste inrichting heeft. In het geval dat de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen wel meegenomen zou mogen worden genomen in het pro rata

⁴⁰ Schippers & Boender, *MBB* 2015/3, p. 101.

⁴¹ HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 21.

⁴² HvJ 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, (*FCE Bank*).

van het hoofdhuis, zou er een vertekend beeld worden gegeven van het pro rata.⁴³ Het pro rata van het hoofdhuis zou worden beïnvloed door activiteiten van haar buitenlandse vaste inrichtingen, terwijl de aankopen van het hoofdhuis geen enkel verband houden met de activiteiten van haar buitenlandse vaste inrichtingen. Dit zou de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de lidstaten alsmede de bestaansreden van het pro rata in ernstige mate ondergraven.⁴⁴

Met een verwijzing naar A-G Cruz Villalon⁴⁵ oordeelt het HvJ dat het meenemen van de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen bij de berekening van het pro rata van het hoofdhuis niet leidt tot een betere inachtneming van het beginsel van de btw-neutraliteit dan wanneer de omzet van de vaste inrichtingen niet wordt meegenomen.⁴⁶ Aldus wijst het HvJ een gezamenlijke pro rata tussen hoofdhuis en de buitenlandse vaste inrichtingen uitdrukkelijk af, nu niet alle aankopen van het hoofdhuis verband houden met de activiteiten van de vaste inrichtingen.

3.2.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk

Uit Le Crédit Lyonnais kan worden geconcludeerd dat de berekening van het algemene pro rata aftrekrecht territoriaal is afgebakend in geval de gemaakte kosten geen verband houden met de omzet en per land van vestiging het pro rata recht op aftrek dient te worden berekend. Na het wijzen van Le Crédit Lyonnais werd in de literatuur opgemerkt dat Mededeling 22 (oud)⁴⁷ diende te worden gewijzigd.⁴⁸ Volgens Merkx en Starkenburg⁴⁹ is Le Crédit Lyonnais echter gewezen voor een specifieke situatie. Hierdoor kan de uitkomst alleen worden gelezen in het licht van de feiten van deze zaak. In Le Crédit Lyonnais hield een deel van de omzet van de vaste inrichtingen geen enkel verband met de door het hoofdhuis in een eerder stadium gedane aankopen.

3.3 ESET⁵⁰

In de zaak ESET⁵¹ oordeelde het HvJ over de aftrek van voorbelasting van een Poolse vaste inrichting. Dit is de tegenovergestelde situatie van Le Crédit Lyonnais waar het ging om het aftrekrecht van het hoofdhuis. In de ESET zaak oordeelde het HvJ over de Poolse btw die drukt op kosten gemaakt ten behoeve van de economische activiteiten van het hoofdhuis in Slowakije. Er was hier geen sprake van een pro rata, aangezien de vaste inrichting uitsluitend belaste handelingen verrichtte.

3.3.1 Feiten en omstandigheden⁵²

De vaste inrichting in Polen verrichtte interne prestaties ten behoeve van de economische

⁴³ Ibid, r.o. 38.

⁴⁴ HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 35.

⁴⁵ A-G HvJ 28 februari 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:120, (*Le Crédit Lyonnais*).

⁴⁶ HvJ 12 september 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, (*Le Crédit Lyonnais*), r.o. 37.

⁴⁷ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M en per 17 december 2020 geactualiseerd.

⁴⁸ Zie Schrauwen & Theunissen, *BtwBrief* 2013/113.

⁴⁹ Merkx & Starkenburg, *BTW-bulletin* 2017/16.

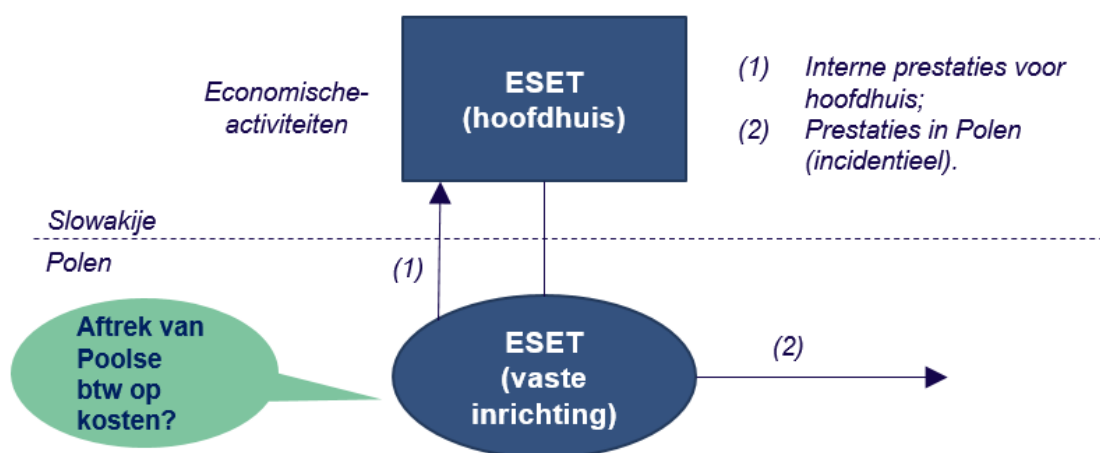
⁵⁰ Gelet op dat de zaak ESET door het HvJ is afgedaan met een beschikking, is het arrest alleen te lezen in het Pools of Frans. De feiten en omstandigheden en het oordeel van het HvJ komen om deze reden uit de Nederlandse literatuur.

⁵¹ HvJ 21 juni 2016, C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, (*ESET*).

⁵² Merkx & Starkenburg, *BTW-bulletin* 2017/16, Van den Blink & Gunter, *BTW-bulletin* 2019/32 en Redactie Vakstudie, V-N 2018/56.13.

activiteiten van het hoofdhuis in Slowakije. Incidenteel verrichtte de vaste inrichting in Polen ook belaste prestaties. Voor de activiteiten in Polen kocht de vaste inrichting goederen en diensten in die waren belast met Poolse btw. De Poolse belastingdienst weigerde de aftrek van voorbelasting op deze aankopen. De verwijzende Poolse rechter vroeg het HvJ of de vaste inrichting de btw op kosten, gemaakt in de lidstaat van de vaste inrichting, en die met name zien op de belaste activiteiten van het hoofdhuis in een andere lidstaat, in aftrek mag brengen.

Schematische weergave



3.3.2 Oordeel HvJ⁵³

Volgens het HvJ volgde het antwoord op de vraag van de verwijzende Poolse rechter reeds uit de bestaande jurisprudentie en werd de vraag beantwoord door middel van een beschikking. Het HvJ oordeelde dat de vaste inrichting de btw op de gemaakte kosten in aftrek kon brengen indien en voor zover de handelingen van het hoofdhuis in Slowakije recht op aftrek zouden geven wanneer de handelingen in Polen zouden zijn verricht. Op grond van art. 169, onderdeel a en art. 170, onderdeel a Btw-richtlijn mag een belastingplichtige btw op kosten gemaakt in de ene lidstaat (Polen) die betrekking hebben op economische activiteiten verricht in een andere lidstaat (Slowakije) in aftrek brengen ingeval de btw op deze kosten ook aftrekbaar zou zijn geweest als de activiteiten in die eerste lidstaat (Polen) zouden zijn verricht. Het HvJ oordeelde dat art. 170, onderdeel a Btw-richtlijn niet van toepassing was, aangezien de vaste inrichting in Polen ook belaste prestaties in Polen verrichtte. Art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn was volgens het HvJ wel van toepassing. Op grond hiervan was het de Poolse vaste inrichting toegestaan de Poolse btw af te trekken.

3.3.3 Relevantie voor de Nederlandse praktijk

In tegenstelling tot *Le Crédit Lyonnais*, mocht in *ESET* de vaste inrichting de belaste handelingen van haar hoofdhuis in een andere lidstaat wel in aanmerking nemen om btw in

⁵³ Ibid.

de lidstaat van de vaste inrichting in aftrek te brengen. In ESET verrichtte de vaste inrichting zelf ook belaste handelingen die haar een volledig recht op aftrek van voorbelasting gaven.

ESET ging enkel over kosten die direct toerekenbaar waren aan handelingen die met btw belast of van btw vrijgesteld waren (*i.e.* de directe kosten). Bij kosten die niet direct toerekenbaar zijn, de algemene kosten, dient het pro rata van de vaste inrichting te worden vastgesteld. In Le Crédit Lyonnais ging het over het toepassen van het pro rata bij een hoofdhuis en vaste inrichting, een uitleg van art. 173 en 174 Btw-richtlijn. In de ESET zaak ging het om de uitleg van art. 169, onderdeel a en art. 170, onderdeel a, Btw-richtlijn.⁵⁴ Om deze reden merken Merckx en Starkenburg⁵⁵ op dat ESET en Le Crédit Lyonnais naast elkaar kunnen bestaan. Ook heeft de ESET zaak niet geleid tot een wijziging in destijds onderdeel 8, thans onderdeel 4, van Mededeling 22. Dit was volgens Merckx en Starkenburg⁵⁶ ook niet nodig, aangezien ESET ging niet om de toepassing van het pro rata doordat er uitsluitend belaste handelingen werden verricht.

3.4 Monte Dei Paschi Di Siena

Op 13 juli 2000 is het arrest Monte Dei Paschi Di Siena geweest.⁵⁷ Dit arrest heeft betrekking op het verlenen van teruggaaf van btw aan ondernemers die kosten hebben gemaakt in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin zij zijn gevestigd op grond van de Achtste Richtlijn, thans Richtlijn 2008/9/EG. In het Morgan Stanley arrest verwijst het HvJ uitdrukkelijk naar Monte Dei Paschi Di Siena met betrekking tot de dubbele toets.⁵⁸ Deze “dubbele toets” uit Monte Dei Paschi Di Siena gebruikt het HvJ vervolgens in Morgan Stanley om te oordelen dat alleen de belaste omzet die zowel recht op aftrek van voorbelasting geeft in de lidstaat van het hoofdhuis als in de lidstaat van de vaste inrichting mag worden meegenomen in het pro rata.

3.4.1 Feiten en omstandigheden

Monte Dei Paschi Di Siena was een bancaire en financiële instelling in Italië met een vaste inrichting in Frankrijk. Monte Dei Paschi Di Siena had in Frankrijk een vertegenwoordiging die bij de Franse belastingdienst om teruggaaf van betaalde Franse btw op kosten verzocht. De Franse belastingdienst weigerde de teruggaaf. De Franse verwijzende rechter vroeg het HvJ de volgende vragen: (i) hebben in de eigen lidstaat gedeeltelijk aftrekgerechtigden ook slechts een gedeeltelijk recht op teruggaaf in een andere lidstaat? En zo ja, (ii) hoe dient deze dan bepaald te worden?

3.4.2 Oordeel HvJ

Het HvJ oordeelde dat in het geval van een belastingplichtige die in de lidstaat waar hij is gevestigd zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, onderzocht moet worden of de belaste handelingen in de lidstaat van teruggaaf eveneens recht op aftrek zouden geven indien de belaste handelingen in de lidstaat van vestiging werden verricht. Als dit niet het geval is, kunnen de belaste handelingen voor de berekening van het bedrag van teruggaaf niet in

⁵⁴ Merckx & Starkenburg, *BTW-bulletin* 2017/16.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ HvJ 13 juli 2000, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, (*Monte Dei Paschi Di Siena*).

⁵⁸ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 32. Zie paragraaf 4.3.1 waar verder wordt ingegaan op de dubbele toets.

aanmerking worden genomen. Het berekende pro rata moet dus eventueel worden aangepast rekening houdend met de handelingen die recht op aftrek zouden geven indien de belaste handelingen in de lidstaat van teruggaaf werden verricht.⁵⁹ Uit het oordeel van het HvJ blijkt een dubbele toets voor het recht op teruggaaf op basis van de Achtste Richtlijn, thans Richtlijn 2008/9/EG.

3.4.3 Verband met het Morgan Stanley arrest?

In het Morgan Stanley arrest introduceert het HvJ een dubbele toets die afkomstig is uit Monte Dei Paschi Di Siena. Dit laatste arrest is gewezen op basis van de voorloper van de Richtlijn 2008/9/EG, maar deze richtlijn ziet op teruggaaf van btw.⁶⁰ De Richtlijn 2008/9/EG is echter niet aan de orde in het Morgan Stanley arrest. Volgens Merx en Starkenburg⁶¹ ziet Monte Dei Paschi Di Siena op een andere situatie dan Morgan Stanley en zij merken verder op dat ze de dubbele toets niet in de Btw-richtlijn lezen. Ook Van Norden⁶² merkt op dat een dergelijke dubbele toets niet besloten ligt in de Btw-richtlijn. Tot slot merken Van Kesteren en Cornielje⁶³ ook op dat Monte Dei Paschi di Siena betrekking heeft op een geheel andere kwestie dan Morgan Stanley en dat de dubbele toets geenszins voortvloeit uit de tekst van art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn. Het HvJ hanteert de dubbele toets echter wel in Morgan Stanley, waar in paragraaf 4.3.1 verder op zal worden ingegaan.

3.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de jurisprudentie die van belang is in de aanloop naar het Morgan Stanley arrest. Uit FCE Bank kan worden geconcludeerd dat een hoofdhuis en vaste inrichting in beginsel als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de btw. Dit is ook opgenomen in Mededeling 22. In Le Crédit Lyonnais mocht het Franse hoofdhuis niet de omzet van haar buitenlandse vaste inrichtingen in aanmerking nemen voor de berekening van het pro rata van het hoofdhuis. Het pro rata recht op aftrek is territoriaal afgebakend, in het geval de gemaakte kosten geen verband houden met de omzet. In ESET mocht de vaste inrichting de belaste handelingen van haar hoofdhuis in een andere lidstaat wel in aanmerking nemen om btw in de lidstaat van de vaste inrichting in aftrek te brengen. Er waren hier alleen sprake van directe kosten, dus er diende geen pro rata te worden bepaald. Tot slot werd in Monte Dei Paschi Di Siena geoordeeld dat bij het berekenen van het pro rata voor een recht op teruggaaf rekening dient te worden gehouden met of de handelingen ook een recht op aftrek zouden geven indien deze in de lidstaat van teruggaaf worden verricht.

⁵⁹ HvJ 13 juli 2000, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, (*Monte Dei Paschi Di Siena*), r.o. 28.

⁶⁰ Merx, *NLF* 2018/2173

⁶¹ Merx & Starkenburg, *WFR* 2019/161.

⁶² Van Norden, *FED* 2019/115.

⁶³ Van Kesteren & Cornielje, *NLF* 2019/0358.

4. Het Morgan Stanley arrest

4.1 Inleiding

Op 24 januari 2019 heeft het HvJ het arrest Morgan Stanley⁶⁴ gewezen. De praktijk keek met veel belangstelling uit naar dit langverwachte arrest. Morgan Stanley is met name een belangrijk arrest in de financiële sector waar belaste en vrijgestelde handelingen worden verricht. In Morgan Stanley komen twee complexe gebieden in de btw samen: vaste inrichtingsproblematiek en recht op aftrek van voorbelasting. De twee vragen die centraal staan zijn of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor (i) btw die drukt op goederen en diensten die een Franse vaste inrichting uitsluitend gebruikt voor haar hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk en voor (ii) btw die drukt op goederen en diensten die de Franse vaste inrichting gebruikt voor haar eigen prestaties én voor haar hoofdhuis. Anders dan in Le Crédit Lyonnais gaat het om het aftrekrecht van de vaste inrichting.

4.2 Feiten en omstandigheden

De bank Morgan Stanley heeft een hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk met een vaste inrichting in Frankrijk. De vaste inrichting verricht met btw belaste bancaire en financiële handelingen.⁶⁵ Daarnaast verricht de vaste inrichting diensten voor het hoofdhuis waarvoor het als tegenprestatie stortingen ontvangt.⁶⁶ De vaste inrichting maakt kosten voor het hoofdhuis die het hoofdhuis gebruikt om prestaties aan derden te verrichten. Aldus maakte de vaste inrichting kosten die gebruikt worden voor prestaties die door de vaste inrichting en het hoofdhuis beiden zijn verricht.

De Franse belastingdienst stelde zich op het standpunt dat er voor de btw die is geheven over de kosten die uitsluitend voor de interne handelingen met het hoofdhuis zijn gebruikt, geen recht op aftrek kon ontstaan, aangezien deze interne handelingen buiten de werkingssfeer van de btw vallen.⁶⁷ De Franse belastingdienst was van mening dat de btw op kosten die zowel verband hielden met de prestaties voor het hoofdhuis als van de vaste inrichting, slechts gedeeltelijk aftrekbaar waren. Voor deze gedeeltelijke aftrekbaarheid is het pro rata van het hoofdhuis toegepast, gecorrigeerd op basis van de omzet van de vaste inrichting waarvoor recht op aftrek bestaat.⁶⁸

Morgan Stanley en de Franse belastingdienst waren het niet eens over hoe het pro rata recht op aftrek van de btw op de kosten moesten worden bepaald. Door de verwijzende Franse rechter is bij het HvJ een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend.

Met de eerste prejudiciële vraag aan het HvJ wordt duidelijkheid gezocht over de aftrek van btw op kosten gemaakt door de vaste inrichting in de situatie dat deze kosten uitsluitend zien op verrichte prestaties door het hoofdhuis voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties.⁶⁹ De

⁶⁴ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*).

⁶⁵ Prestaties van de Franse vaste inrichting aan Fransen cliënten zijn met btw belast, omdat de vaste inrichting heeft geopteerd voor btw-heffing van deze in beginsel vrijgestelde handelingen. Frankrijk heeft een optieregeling om bancaire en financiële diensten met btw te belasten. Deze optieregeling is gebaseerd op art. 137, lid 1, onderdeel a Btw-richtlijn. Indien de vaste inrichting hier niet voor zou opteren, zouden de bancaire en financiële handelingen vrijgesteld zijn.

⁶⁶ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 17

⁶⁷ Ibid, r.o. 18.

⁶⁸ Ibid.

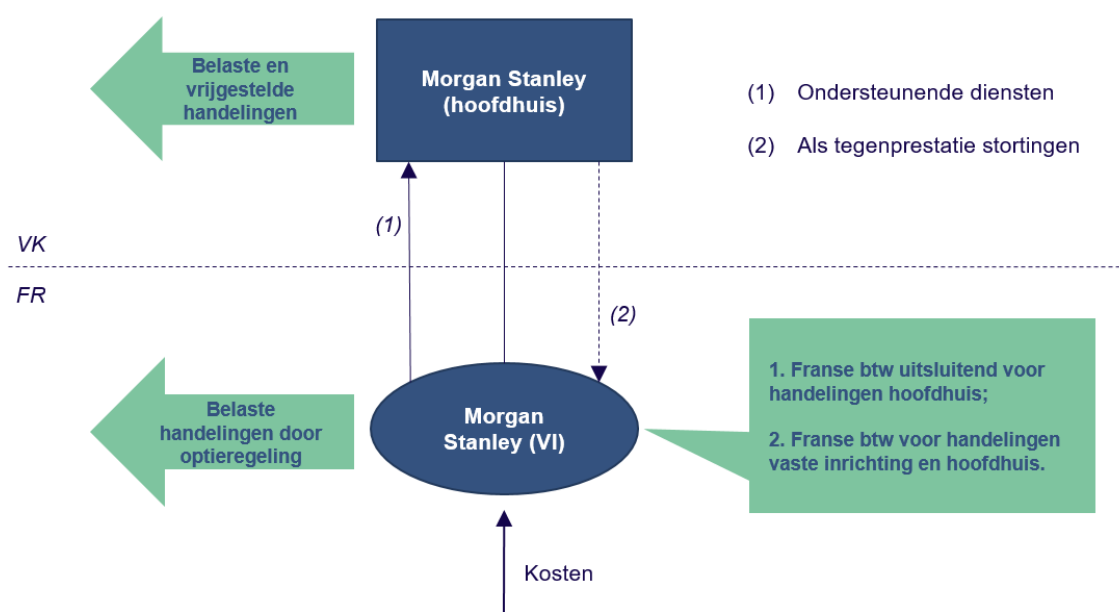
⁶⁹ Ibid, r.o. 22.

tweede prejudiciële vraag aan het HvJ ziet op de kosten van de vaste inrichting die worden gebruikt voor het verrichten van handelingen ten behoeve van zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis, hoe dient de aftrek van btw op deze algemene kosten te worden bepaald?⁷⁰

Kort gezegd zijn de volgende twee situaties met betrekking tot gemaakte kosten aan de hand in de Morgan Stanley zaak:

- i. De vaste inrichting maakt uitsluitend kosten voor handelingen van het hoofdhuis; en
- ii. De vaste inrichting maakt algemene kosten voor zichzelf en voor het hoofdhuis.

Schematische weergave



4.3 Oordeel HvJ

4.3.1 Dubbele toets

De eerste prejudiciële vraag met betrekking tot de gemaakte kosten van de vaste inrichting die uitsluitend worden gebruikt voor het hoofdhuis wordt door het HvJ beantwoord in drie onderdelen. Ten eerste gaat het HvJ in op het doel van de aftrekregeling. Uit artikel 168, onderdeel a Btw-richtlijn volgt dat de belastingplichtige gerechtigd is, in de lidstaat waar hij zijn eigen belaste handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor goederen en diensten af te trekken, voor zover deze goederen of diensten door de belastingplichtige in een later stadium voor deze handelingen zijn gebruikt.⁷¹ Volgens vaste jurisprudentie dient er een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht op aftrek geven.⁷² Ook heeft de belastingplichtige ingevolge art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn recht op aftrek van belasting die is verschuldigd

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid, r.o. 29.

⁷² Ibid, r.o. 30.

of voldaan voor de goederen en diensten die worden gebruikt voor handelingen buiten de lidstaat van vestiging worden verricht, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in de lidstaat zouden zijn verricht. Hier introduceert het HvJ met een verwijzing naar twee arresten⁷³ de dubbele toets ook in het kader van de Btw-richtlijn.⁷⁴

Gelet op de dubbele toets is volgens het HvJ het recht op aftrek afhankelijk van de voorwaarde dat alleen de btw belaste omzet die zowel recht op aftrek van voorbelasting geeft in de lidstaat van hoofdhuis als in de lidstaat van vaste inrichting mag worden meegenomen in de pro rata berekening. Er mag daarbij rekening worden gehouden met de optieregeling waar de Franse vaste inrichting volgens art. 137, lid 1, onderdeel a Btw-richtlijn voor heeft geopteerd. Dat de prestatie in Frankrijk recht op aftrek van voorbelasting geeft, volgt uit art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn.⁷⁵

4.3.2 Vaste inrichting en hoofdhuis één belastingplichtige

Voorts beschikt het HvJ niet over aanwijzingen dat de vaste inrichting in Frankrijk onafhankelijk van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk handelt. Onder voorbehoud van onderzoek door de Franse rechter wordt aldus geoordeeld dat de vaste inrichting en het hoofdhuis één belastingplichtige voor de btw vormen.⁷⁶ De interne handelingen tussen hoofdhuis en vaste inrichting vormen niet-belastbare geldstromen en zijn niet onderworpen aan btw-heffing.⁷⁷ Om deze reden hebben de kosten uitsluitend betrekking op de prestaties van het hoofdhuis. Bij het bepalen van het recht op aftrek van btw op deze kosten door de vaste inrichting dient het pro rata te worden berekend uitsluitend op basis van de prestaties van het hoofdhuis.

4.3.3 Verschillende pro rata's

Vervolgens slaat het HvJ een nieuwe weg in met een oordeel over de interpretatie van art. 173, lid 1, tweede volzin Btw-richtlijn.⁷⁸ Het HvJ gaat in op de interpretatie van de zinsnede “het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen”. Het HvJ oordeelt dat deze zinsnede dient te worden gelezen als het totaal van de belaste en vrijgestelde handelingen waarvoor de gemaakte kosten ook daadwerkelijk zijn gebruikt door de belastingplichtige, met uitzondering van andere door de belastingplichtige verrichte economische handelingen.⁷⁹ Dit zou erop neer komen dat er meerdere pro rata's mogelijk zijn, aangezien het HvJ suggereert dat telkens moet worden bekeken voor welke belaste en/of vrijgestelde handelingen de kosten zijn gemaakt. De handelingen die geen verband houden met de gemaakte kosten, dienen bij de vaststelling van het pro rata buiten beschouwing te worden gelaten.

Tot slot merkt het HvJ op dat het HvJ in *Le Crédit Lyonnais* heeft uitgesloten dat bij de berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdhuis de omzet van de in een andere

⁷³ HvJ 22 december 2019, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, (*RBS Deutschland Holdings*) en zie paragraaf 3.4 voor HvJ 13 juli 2000, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, (*Monte Dei Paschi Di Siena*).

⁷⁴ A-G Mengozzi haalde ook deze dubbele toets aan in zijn conclusie A-G HvJ 3 oktober 2018, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792, (*Morgan Stanley & Co International*) en zoals opgemerkt in paragraaf 3.4.3 wordt deze dubbele toets niet uitdrukkelijk gelezen in de Btw-richtlijn.

⁷⁵ In HvJ 21 juni 2016, C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, (*ESET*) was art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn van toepassing.

⁷⁶ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 36.

⁷⁷ Ibid, r.o. 38

⁷⁸ Zie ook: Van Norden, *FED* 2019/115 en Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 387.

⁷⁹ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 44.

lidstaten gevestigde vaste inrichtingen in aanmerking wordt genomen, omdat in ieder geval een deel van die omzet geen enkel verband houdt met de door het hoofdhuis in een eerder stadium gedane aankopen.⁸⁰

Kort gezegd houdt dit in het Morgan Stanley arrest in dat het pro rata dient te worden berekend aan de hand van de handelingen van het hoofdhuis waarvoor de kosten ook daadwerkelijk zijn gebruikt.

Met betrekking tot de eerste vraag oordeelt het HvJ dat wanneer kosten van een vaste inrichting uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde handelingen van het in een andere lidstaat gevestigd hoofdhuis, een pro rata voor aftrek moet worden toegepast dat voortvloeit uit de volgende pro rata breuk:⁸¹

$$\frac{\text{Btw belaste omzet hoofdhuis met recht op aftrek in beide lidstaten}}{\text{Totale omzet van de belaste en vrijgestelde handelingen van het hoofdhuis waarop de gemaakte kosten van de vaste inrichting betrekking hebben (exclusief btw)}}$$

4.3.4 Kwalificatie directe of algemene kosten

Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag oordeelt het HvJ dat rekening moet worden gehouden met zowel de door de vaste inrichting als het hoofdhuis verrichte handelingen voor de berekening van het pro rata. Het HvJ verwijst hier naar eerdere overwegingen in het arrest die betrekking hebben op de pro rata breuk van de eerste prejudiciële vraag.⁸² Daarmee lijkt het HvJ te suggereren dat ook voor deze tweede pro rata alleen de belaste en vrijgestelde handelingen moeten worden meegenomen waar de kosten daadwerkelijk op zien, maar het HvJ neemt dit niet uitdrukkelijk op in de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag. Aldus is het onduidelijk of het HvJ hier ook in de noemer alleen de omzet bedoelt waarop de kosten daadwerkelijk betrekking hebben.

De pro rata breuk in het geval dat de vaste inrichting kosten maakt die zowel worden gebruikt voor handelingen van de vaste inrichting zelf als voor handelingen van het hoofdhuis in een andere lidstaat, ziet er als volgt uit:⁸³

$$\frac{\text{Btw belaste omzet hoofdhuis en vaste inrichting met recht op aftrek in beide lidstaten}}{\text{Totale omzet hoofdhuis en vaste inrichting (exclusief btw)}}$$

4.4 Relevantie voor de praktijk

Sinds 17 december 2020 is Mededeling 22 geactualiseerd om het besluit in lijn te brengen

⁸⁰ Ibid, r.o. 52.

⁸¹ Ibid, r.o. 54. In de breuk bestaat de noemer uit de omzet, exclusief btw, van uitsluitend de gemengde handelingen van het hoofdhuis waar de kosten van de vaste inrichting daadwerkelijk op zien en de teller uit belaste handelingen waarvoor ook recht op aftrek zou bestaan indien de handelingen in de lidstaat van de vaste inrichting zou zijn verricht.

⁸² In HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 58 verwijst het HvJ naar r.o. 40 tot en met 46. Zie ook paragraaf 4.3.3.

⁸³ Ibid, r.o. 60. In de breuk dient de teller te bestaan uit de door de vaste inrichting verrichte belaste handelingen en door het hoofdhuis verrichte belaste handelingen, waarvoor ook recht op aftrek zou bestaan indien de handelingen van het hoofdhuis in de lidstaat van de vaste inrichting zouden zijn verricht. De noemer bestaat uit de totale omzet van het hoofdhuis en de vaste inrichting.

met het Morgan Stanley arrest. Op grond van Mededeling 22 (oud)⁸⁴ mocht destijds ook rekening worden gehouden met de omzet van de buitenlandse vestigingen. In Nederland kenden wij echter in Mededeling 22 (oud) geen dubbele toets bij het vaststellen van het pro rata voor recht op aftrek en bestond ook niet de mogelijkheid om verschillende pro rata's te bepalen. In de literatuur⁸⁵ was na het Morgan Stanley arrest opgemerkt dat Mededeling 22 (oud) diende te worden aangepast om verschillende pro rata's te kunnen berekenen. De Staatssecretaris van Financiën heeft hier gehoor aan gegeven. De dubbele toets is door de actualisatie van Mededeling 22 nu opgenomen in onderdeel 4, voorheen onderdeel 8.

Door het hanteren van een dubbele toets kan de aftrek van btw in grensoverschrijdende situaties erg worden beperkt zoals blijkt uit het volgende overzicht:⁸⁶

Belastbaarheid van de handelingen				
	<i>Situatie 1</i>	<i>Situatie 2</i>	<i>Situatie 3</i>	<i>Situatie 4</i>
Lidstaat 1 (hoofdhuis)	Belast	Belast	Vrijgesteld	Vrijgesteld
Lidstaat 2 (vaste inrichting)	Belast	Vrijgesteld	Belast	Vrijgesteld
Meenemen in pro rata?	<u>Ja</u>	Nee	Nee	Nee

Door het toepassen van de dubbele toets zou alleen in situatie 1 de btw in aftrek mogen worden gebracht. Net als opgemerkt in paragraaf 3.4, legt het HvJ art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn uit aan de hand van Monte Dei Paschi Di Siena. Volgens Van Kesteren en Cornielje⁸⁷ is de dubbele toets bij de toepassing van art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn vanuit neutraliteitsoogpunt merkwaardig te noemen.⁸⁸ De dubbele toets leidt ertoe dat de lidstaat die de minste aftrek toestaat steeds doorslaggevend is, dit is een doorkruising van het uitgangspunt dat aftrek dient te bestaan voor zover kosten worden gebruikt voor belaste handelingen. In Monte Dei Paschi Di Siena was dit volgens Van Kesteren en Cornielje⁸⁹ gerechtvaardigd, omdat het daar aftrek van in het buitenland belopen kosten voor handelingen in het binnenland betreft.

Een ander belangrijk gevolg is dat Morgan Stanley verschillende pro rata's toelaat bij een vaste inrichting. Er is (i) een pro rata die ziet op kosten die uitsluitend ten behoeve van het hoofdhuis zijn gemaakt en (ii) een pro rata die ziet op kosten die ten behoeve van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting zijn gemaakt. Met betrekking tot het eerste pro rata hanteert het HvJ het uitgangspunt dat de omzet die het hoofdhuis realiseert met activiteiten die geen verband houden met de kosten van de vaste inrichting, niet mag worden meegenomen bij het vaststellen van het pro rata. Alleen de handelingen die verband houden met de kosten mogen worden meegenomen in het pro rata. Dit zou kunnen leiden tot meer verschillende deel pro rata's. Tot slot zal de berekening van meerdere pro rata's voor belastingplichtigen tot administratieve lastenverzwaring leiden, waardoor een praktische uitvoerbaarheid van het arrest een grote uitdaging zal worden.⁹⁰

⁸⁴ Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, onderdeel 8.

⁸⁵ Zie onder andere: Redactie Vakstudie, *V-N* 2019/12.13

⁸⁶ Volgens Gamito, *EC Tax Review* 2019-3, p. 158.

⁸⁷ Van Kesteren & Cornielje, *NLF* 2019/0358.

⁸⁸ Zie ook Gamito, *E-C Tax Review* 2019/3, p. 158.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Zie Merks & Starkenburg, *WFR* 2019/161, Van den Blink, *MBB* 2019/4 en Van Kesteren & Cornielje, *NLF* 2019/0358.

4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is het oordeel van het HvJ in het Morgan Stanley arrest besproken. In het Morgan Stanley arrest introduceert het HvJ voor het eerst een dubbele toets in het kader van de Btw-richtlijn. Volgens het HvJ mag omzet pas in de teller van het pro rata worden meegenomen, indien de btw belaste omzet recht geeft op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van het hoofdhuis en de lidstaat van de vaste inrichting⁹¹. De dubbele toets leidt ertoe dat de lidstaat die de minste aftrek toestaat steeds doorslaggevend is. In het geval dat een vaste inrichting kosten maakt uitsluitend ten behoeve van de handelingen van het hoofdhuis, dient in de teller van het pro rata van de vaste inrichting uitsluitend de btw belaste omzet – onder voorwaarde van de dubbele toets – van het hoofdhuis te worden meegenomen. Vervolgens dient in de noemer de totale omzet van de belaste en vrijgestelde handelingen het hoofdhuis waarop de kosten van de vaste inrichting betrekking hebben te worden opgenomen.

In het geval dat de kosten van de vaste inrichting zowel zien op belaste handelingen van de vaste inrichting zelf als van het hoofdhuis, dient in het pro rata van de vaste inrichting de met btw belaste omzet – onder voorwaarde van de dubbele toets – van zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis te worden meegenomen. In de noemer dient de totale omzet van de gemengde handelingen van het hoofdhuis en de vaste inrichting te worden opgenomen. Het HvJ geeft niet uitdrukkelijk aan of met betrekking tot deze tweede pro rata ook alleen de belaste en vrijgestelde handelingen in de noemer mogen worden meegenomen waar de kosten daadwerkelijk op zien.

Inmiddels Mededeling 22 geactualiseerd om onderdeel 4, voorheen onderdeel 8, in lijn te brengen met het Morgan Stanley arrest.

⁹¹ In casu met in achtneming van de optieregeling in Frankrijk.

5. De (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest

In dit laatste hoofdstuk wordt het Morgan Stanley arrest nader geanalyseerd om de (on)duidelijkheden in kaart te brengen. Ondanks dat Morgan Stanley nieuw licht werpt op de problematiek omtrent het grensoverschrijdende pro rata recht op aftrek, laat het arrest ook vraagstukken onbehandeld. Voorts wordt ingegaan op het aanhangige verzoek om een prejudiciële beslissing inzake het pro rata recht op aftrek van een vaste inrichting gevestigd in de EU met een non-EU-hoofdhuis.

5.1 De duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest

5.1.1 Wat is de nieuwe essentie naar aanleiding van Morgan Stanley?

In Morgan Stanley is geoordeeld dat een vaste inrichting bij het vaststellen van haar pro rata de omzet van haar buitenlandse hoofdhuis in aanmerking moet nemen om de mate van aftrek te bepalen voor de btw op de door haar ten behoeve van het hoofdhuis gemaakte kosten. Het verband tussen de kosten van de vaste inrichting en de omzet van het hoofdhuis moet dus vaststaan. Indien er geen verband is tussen de kosten van de vaste inrichting en de omzet van het hoofdhuis, mag de vaste inrichting de omzet van het hoofdhuis niet meenemen in haar pro rata.⁹² Aldus moet volgens het HvJ de omzet van buitenlandse vestigingen in aanmerking worden genomen om de omvang van het aftrekrecht te bepalen. Het HvJ staat hierdoor een (binnen de EU) grensoverschrijdende pro rata toe.

Voorts introduceert het HvJ in Morgan Stanley een dubbele toets om te bepalen of de buitenlandse omzet wel in het pro rata mag worden opgenomen. De dubbele toets beperkt het recht op aftrek, omdat in zowel de lidstaat van de vaste inrichting als in de lidstaat van het hoofdhuis er recht op aftrek dient te bestaan voor de belaste handeling. Onlangs is Mededeling 22 geactualiseerd en in lijn gebracht met het Morgan Stanley arrest.⁹³

5.1.2 Op welke wijze dient Le Crédit Lyonnais te worden uitgelegd na Morgan Stanley?

Door middel van het Morgan Stanley arrest heeft het HvJ een nuance gebracht in Le Crédit Lyonnais. In Morgan Stanley oordeelt het HvJ dat een vaste inrichting recht op aftrek heeft ter zake van kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met belaste handelingen met inbegrip van de belaste handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis⁹⁴, mits de belaste handelingen van het hoofdhuis ook recht op aftrek zouden geven indien zij werden verricht in de lidstaat van de vaste inrichting.⁹⁵ In Le Crédit Lyonnais stond echter het verband tussen de kosten en de belaste handelingen niet vast, waardoor het pro rata recht op aftrek territoriaal werd afgebakend.⁹⁶ Le Crédit Lyonnais sloot dus niet uit dat bij de bepaling van het aftrekrecht rekening moet worden gehouden met de omzet van buitenlandse vestigingen.

5.1.3 Kan het Morgan Stanley arrest *a contrario* worden toegepast?

In het Morgan Stanley arrest ging het om het pro rata van de Franse vaste inrichting waar –

⁹² In Le Crédit Lyonnais was dit verband er niet. Zie ook paragraaf 3.2.3.

⁹³ Mededeling 22, onderdeel 4.

⁹⁴ Waarmee de vaste inrichting één belastingplichtige vormt.

⁹⁵ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 39.

⁹⁶ Zie ook paragraaf 3.2.3

onder voorwaarde van de dubbele toets – de btw belaste omzet van het hoofdhuis in mee kon worden genomen. Hieruit rijst de vraag of het Morgan Stanley arrest ook *a contrario* zou kunnen worden toegepast. Ondanks Le Crédit Lyonnais laat het HvJ een grensoverschrijdende⁹⁷ pro rata toe, omdat in Le Crédit Lyonnais het verband tussen de gemaakte kosten door het hoofdhuis en de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen niet vaststond.⁹⁸

Morgan Stanley zou naar mijn mening het arrest ook *a contrario* kunnen worden toegepast bij het bepalen van het pro rata van het hoofdhuis. Het hoofdhuis zou in dat geval ook bij de vaststelling van haar pro rata de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen mogen meenemen, mits het vaststaat dat de gemaakte kosten in verband staan met de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen. In Nederland is deze visie ook bevestigd door de Staatssecretaris van Financiën na de actualisatie van Mededeling 22. De Staatssecretaris van Financiën geeft aan dat hetgeen in Morgan Stanley is geoordeeld ook *mutatis mutandis* geldt in de situatie dat bij een hoofdhuis in Nederland kosten opkomen die uitsluitend of mede zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen die de vaste inrichting verricht in de lidstaat van de vaste inrichting.⁹⁹ Nederlandse belastingplichtigen kunnen dus met een beroep op Mededeling 22 het Morgan Stanley arrest *a contrario* toepassen.

5.2 De onduidelijkheden na het Morgan Stanley arrest

5.2.1 De impact van een hoofdhuis in een derde land

Een onduidelijkheid na Morgan Stanley is of het arrest mogelijk een andere uitkomst zou hebben gehad indien het hoofdhuis in een derde land zou zijn gevestigd.¹⁰⁰ Het Morgan Stanley arrest is gewezen in het kader van een hoofdhuis en een vaste inrichting die beiden zijn gevestigd in een lidstaat. Het HvJ gaat niet in op de impact van non-EU-vestigingen.

Volgens Van Norden¹⁰¹ zou de systematiek van de Dertiende Richtlijn¹⁰² naar analogie kunnen worden toegepast in de situatie dat een vaste inrichting in een lidstaat kosten maakt voor uitsluitend belaste handelingen van een non-EU-hoofdhuis. De volgende uitwerking van Van Norden ziet alleen op directe kosten gemaakt door een vaste inrichting in een lidstaat met een non-EU-hoofdhuis. De Dertiende Richtlijn voorziet in een regeling voor de teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die niet gevestigd zijn in de EU. In art. 4, lid 1 Dertiende Richtlijn wordt het recht op teruggaaf vastgesteld overeenkomstig art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn. Van Norden¹⁰³ merkt op dat in het geval dat een vaste inrichting kosten maakt die betrekking hebben op handelingen van het hoofdhuis in een derde land en die handelingen van het hoofdhuis zouden in de lidstaat van de vaste inrichting ook recht op aftrek geven, de vaste inrichting de btw op deze kosten kan terugvragen in de lidstaat van vestiging. Er zal dan niet hoeven te worden getoetst of de handelingen ook in de jurisdictie van het non-EU-hoofdhuis recht op aftrek zou geven. Lidstaten kunnen bepaalde uitgaven uitsluiten van teruggaaf of aan de teruggaaf extra voorwaarden verbinden op grond van art. 4, lid 2 Dertiende Richtlijn. De

⁹⁷ Binnen de EU.

⁹⁸ HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, (*Morgan Stanley & Co International*), r.o. 52.

⁹⁹ Mededeling 22, onderdeel 4.

¹⁰⁰ Ofwel indien deze zaak na Brexit bij het HvJ zou zijn voorgelegd.

¹⁰¹ Van Norden, *FED* 2019/115.

¹⁰² Richtlijn 86/560/EEG.

¹⁰³ Van Norden, *FED* 2019/115

Btw-richtlijn voorziet hier niet in, waardoor de btw-teruggaaf waarop een vaste inrichting op basis van art. 169, onderdeel a Btw-richtlijn recht heeft niet kan worden beperkt.

Met de redenering van Van Norden in het achterhoofd, zou als volgt kunnen worden geconcludeerd. Een vaste inrichting gevestigd in een lidstaat met een non-EU-hoofdhuis kan de btw op kosten welke betrekking hebben op alleen belaste handelingen van het non-EU-hoofdhuis terugvragen, in het geval dat de belaste handelingen van het non-EU-hoofdhuis waar de kosten op zien recht op aftrek geven indien die handelingen in de lidstaat van de vaste inrichting waren verricht.

5.2.2 De situatie waarin het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid

Tot slot de vraag of het oordeel in Morgan Stanley anders zou zijn geweest als het hoofdhuis onderdeel was geweest van een fiscale eenheid. Deze situatie is niet ondenkbaar, nu belastingplichtigen in de bankensector vaak gebruik maken van de voordelen van de fiscale eenheid.

Op grond van art. 11 Btw-richtlijn hebben lidstaten de optie om een fiscale eenheid in hun btw-wetgeving te implementeren. Nederland heeft dit gedaan in art. 7, lid 4 Wet OB. Ondernemingen kunnen worden aangemerkt als één belastingplichtige indien zij (i) een eenheid vormen op financieel, economisch en organisatorisch gebied, (ii) in Nederland zijn gevestigd, of aldaar een vaste inrichting hebben en (iii) elk btw-ondernemer zijn. In het kader van fiscale eenheid bij vaste inrichtingsproblematiek is het Skandia-arrest¹⁰⁴ van groot belang waarin is geoordeeld dat in bepaalde situaties een vaste inrichting en een hoofdhuis verschillende belastingplichtigen kunnen zijn. In Nederland heeft de Staatssecretaris van Financiën echter opgemerkt om Skandia niet toe te passen aangezien dit arrest is gewezen met betrekking tot een ander fiscale eenheid regime in Zweden dan het fiscale eenheid regime dat Nederland kent.¹⁰⁵ De Hoge Raad heeft namelijk bepaald dat zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis deel uitmaken van een fiscale eenheid in Nederland.¹⁰⁶ In de Mededeling 22 heeft de Staatssecretaris van Financiën nogmaals bevestigd dat het Skandia-arrest geen gevolgen heeft voor Nederland.¹⁰⁷

In de situatie waarin of het hoofdhuis of de vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid in Nederland, zal Morgan Stanley niet op een andere manier worden toegepast. Als een vaste inrichting in Nederland deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Nederland, maken zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis onderdeel uit van de fiscale eenheid.¹⁰⁸ Hetzelfde geldt voor een in Nederland gevestigd hoofdhuis. Op deze wijze vinden er dus ook geen onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting plaats.

In een niet-Nederlandse situatie waar Skandia wel wordt toegepast zouden hoofdhuis en vaste inrichting als twee aparte belastingplichtigen kunnen worden gezien. In deze situatie zal het Morgan Stanley arrest niet van toepassing zijn nu er geen pro rata problematiek speelt. De onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting zijn dan namelijk wel onderworpen aan btw-heffing, nu er twee belastingplichtigen worden gezien.

¹⁰⁴ HvJ 17 september 2017, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, (*Skandia America Corporation*).

¹⁰⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, (*Kamerstukken II*, 2015/16, 31066, nr. 294).

¹⁰⁶ Hoge Raad 14 juni 2002, nr. 35 976, V-N 2002/32.20

¹⁰⁷ Mededeling 22, onderdeel 3.2.

¹⁰⁸ Ibid, volgens HR 14 juni 2002, nr. 35 976, V-N 2002/32.20.

Volgens Gamito¹⁰⁹ zou het HvJ twee mogelijkheden hebben gehad in Morgan Stanley als het hoofdhuis in een fiscale eenheid was gevoegd. Net zoals in Nederland is in het Verenigd Koninkrijk het Skandia-arrest ook niet van toepassing op fiscale eenheden in het Verenigd Koninkrijk. Om deze reden zou het HvJ ten eerste precies hetzelfde kunnen oordelen, nu het Engelse hoofdhuis en de Franse vaste inrichting als één belastingplichtige worden aangemerkt. Ten tweede zou het HvJ het Skandia-arrest strikt kunnen toepassen en het Engelse hoofdhuis en de Franse vaste inrichting als twee aparte belastingplichtigen kunnen aanmerken. In dit laatste geval zou de problematiek in het Morgan Stanley arrest omtrent het bepalen van het pro rata recht op aftrek niet bestaan.

5.3 Bank of China

Op 7 oktober 2019 is er een verzoek door de Franse rechter bij het HvJ ingediend om een prejudiciële beslissing over de aftrek van voorbelasting bij een vaste inrichting met een hoofdhuis in een derde land.¹¹⁰ Bank of China Limited (hierna: “Bank of China”) heeft een hoofdhuis gevestigd in China welke een vaste inrichting in Frankrijk heeft. Bank of China betoogt dat de btw die aan haar Franse vaste inrichting in rekening is gebracht voor handelingen die door het in China gevestigde hoofdhuis zijn verricht, volledig aftrekbaar zijn op grond van de Franse belastingwetgeving. Gelet op het feit dat de handelingen intern plaatsvinden tussen hoofdhuis en vaste inrichting en er sprake is van één juridische entiteit voor de btw, vallen deze handelingen buiten de werkingssfeer van de btw. Vervolgens heeft de Franse verwijzende rechter het HvJ onder andere de vraag gesteld of de oplossing in het Morgan Stanley arrest toepassing vindt ingeval een vaste inrichting in een lidstaat handelingen verricht die zijn onderworpen aan de btw en tevens prestaties verricht ten behoeve van zijn hoofdhuis en vaste inrichtingen die in een derde land zijn gevestigd.

Het opmerkelijke aan dit verzoek is uiteraard dat het een niet-EU-hoofdhuis betreft. In de zaak FCE Bank had het HvJ expliciet benadrukt dat het arrest alleen ziet op de situatie dat het hoofdhuis en de vaste inrichting in een lidstaat zijn gevestigd. Ook het HvJ heeft Morgan Stanley gewezen in het kader van een hoofdhuis en vaste inrichting gevestigd in een lidstaat.

De hoofdvraag is dus of zowel de omzet van de Franse vaste inrichting als de omzet van het hoofdhuis in China mag worden meegenomen in het pro rata voor het berekenen van het aftrekrecht van de vaste inrichting.¹¹¹ Ook rijst de vraag hoe het HvJ de dubbele toets uit Morgan Stanley zou toepassen. Een derde land, zoals China, is niet onderworpen aan de Btw-richtlijn. Volgens Zutt en Gunter¹¹² zou kunnen worden aangenomen dat er aan het eerste gedeelte van de dubbele toets zal worden voldaan, nu China niet onderworpen is aan de Btw-richtlijn. Het tweede gedeelte, of voor de omzet van het hoofdhuis ook recht op aftrek mogelijk is in Frankrijk, is volgens hen niet zo evident. Het is ook de vraag of de Franse vaste inrichting van Bank of China, net zoals in Morgan Stanley, ook heeft geopteerd om financiële en bancaire diensten te belasten met btw.

In Bank of China zou – ook gelet op paragraaf 5.2.1 – de uitkomst kunnen zijn dat alleen moet worden getoetst of de belaste handelingen van het non-EU-hoofdhuis waar de gemaakte

¹⁰⁹ Gamito, *EC Tax Review* 2019-3, p. 162.

¹¹⁰ Verzoek om prejudiciële beslissing 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*).

¹¹¹ Zie ook Zutt & Gunter, *Finance and Capital Markets*, 2020 (Volume 22).

¹¹² Ibid.

kosten van de vaste inrichting in een lidstaat op zien, recht op aftrek hadden gegeven indien die handelingen in de lidstaat van de vaste inrichting zouden zijn verricht.

5.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn de (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest besproken. Na Morgan Stanley is het duidelijk geworden dat het HvJ een grensoverschrijdende pro rata toe staat, mits de gemaakte kosten verband houden met de handelingen waarvoor de kosten zijn gebruikt. Morgan Stanley nuanceert hiermee Le Crédit Lyonnais. In Nederland is inmiddels in Mededeling 22 opgenomen dat Morgan Stanley ook *a contrario* kan worden toegepast indien het hoofdhuis in Nederland is gevestigd. Ook de dubbele toets is opgenomen in Mededeling 22. Het is echter onduidelijk hoe Morgan Stanley dient te worden uitgelegd en toegepast in het kader van een non-EU-hoofdhuis, maar Bank of China ligt voor het HvJ al klaar om dit te beantwoorden. Tot slot is de samenloop met de fiscale eenheidsproblematiek niet aan bod gekomen in Morgan Stanley, terwijl in de bankensector veelal gebruik wordt gemaakt van het fiscale eenheidsregime. In het geval dat het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid zouden er twee mogelijkheden kunnen zijn: (i) Morgan Stanley zou op dezelfde manier worden uitgelegd of (ii) er zou sprake zijn van twee belastingplichtigen en de problematiek in Morgan Stanley zou niet aan de orde kunnen zijn.

6. Eindconclusie

In deze verhandeling zijn de (on)duidelijkheden na het Morgan Stanley arrest nader onderzocht. Zoals blijkt uit de eerdere jurisprudentie introduceert het HvJ in Morgan Stanley een dubbele toets in het kader van de Btw-richtlijn. In het geval dat een vaste inrichting kosten maakt uitsluitend ten behoeve van de belaste handelingen van het hoofdhuis, dient in de teller van het pro rata van de vaste inrichting uitsluitend de btw belaste omzet – onder voorwaarde van de dubbele toets – van het hoofdhuis te worden meegenomen. Vervolgens dient in de noemer de totale omzet van de belaste en vrijgestelde handelingen het hoofdhuis waarop de kosten van de vaste inrichting betrekking hebben te worden opgenomen. Als de kosten van de vaste inrichting zowel zien op belaste handelingen van de vaste inrichting zelf als van het hoofdhuis, dient in het pro rata van de vaste inrichting de met btw belaste omzet – onder voorwaarde van de dubbele toets – van zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis te worden meegenomen. In de noemer dient de totale omzet van het hoofdhuis en de vaste inrichting te worden opgenomen.

Nu Morgan Stanley een grensoverschrijdende pro rata toestaat, is Le Crédit Lyonnais genuanceerd. Uit Morgan Stanley is gebleken dat het verband tussen de kosten van de vaste inrichting en de omzet van het hoofdhuis vast moet staan. Mededeling 22 is sinds 17 december 2020 in lijn gebracht met het Morgan Stanley arrest. In Mededeling 22 is opgenomen dat Morgan Stanley ook *a contrario* kan worden toegepast indien het hoofdhuis in Nederland is gevestigd. Voorts is ook de dubbele toets in Mededeling 22 opgenomen. De samenloop met fiscale eenheidsproblematiek is niet aan bod gekomen in Morgan Stanley. In het geval dat het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid zouden er twee mogelijkheden kunnen zijn: (i) Morgan Stanley zou op dezelfde manier worden uitgelegd of (ii) er zou sprake zijn van twee belastingplichtigen en de problematiek van Morgan Stanley zou niet aan de orde kunnen komen.

Tot slot is het onduidelijk hoe Morgan Stanley dient te worden toegepast in het kader van een non-EU-hoofdhuis. De verwachting is dat Bank of China hier meer duidelijkheid over zal gaan scheppen. De uitkomst van Bank of China zou kunnen zijn dat alleen moet worden getoetst of de belaste handelingen van het non-EU-hoofdhuis waar de gemaakte kosten van de vaste inrichting in een lidstaat op zien, recht op aftrek hadden gegeven indien die handelingen in de lidstaat van de vaste inrichting zouden zijn verricht. Al met al wordt er nu met veel belangstelling uitgekeken naar het Bank of China arrest.

Kortom, het interessante en complexe gebied betreffende vaste inrichtingsproblematiek en het pro rata recht op aftrek is nog lang niet uitgekristalliseerd.

Literatuurlijst

Jurisprudentie HvJ

HvJ 13 juli 2000, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, (*Monte Dei Paschi Di Siena*).

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

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

HvJ 21 juni 2016, C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, (*ESET*).

A-G HvJ 3 oktober 2018, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792, (*Morgan Stanley & Co International*).

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

Verzoek om prejudiciële beslissing HvJ 7 oktober 2019, C-737/19 (*Bank of China*).

Jurisprudentie HR

HR 14 juni 2002, nr. 35 976, ECLI:NL:HR:2002:AD6434, V-N 2002/32.20.

Annotaties

Merkx, NLF 2018/2173

M.M.W.D. Merks, annotatie bij A-G HvJ 3 oktober 2018, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792, NLF 2018/2173.

Redactie Vakstudie, V-N 2018/56.13

Redactie Vakstudie, aantekening bij A-G HvJ 3 oktober 2018, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792, V-N 2018/56.13.

Van Norden, FED 2019/115

G.J. van Norden, annotatie bij HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, FED 2019/115.

Van Kesteren & Cornielje, NLF 2019/0358

H.W.M. van Kesteren & S.B. Cornielje, annotatie bij HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, NLF 2019/0358.

Redactie Vakstudie, V-N 2019/12.13

Redactie Vakstudie, aantekening bij HvJ 24 januari 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, V-N 2019/12.13.

Boeken

Van Hilten & Van Kesteren 2020

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED fiscale studieserie, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Tijdschriftartikelen

Bjerregaard Eskildsen, *VAT Monitor* 2012 (Volume 23)

C. Bjerregaard Eskildsen, 'European Union – Pro Rata Deduction by Entities Established in Several VAT Jurisdictions', *International VAT Monitor* 2012 (Volume 23), No. 1.

Cornielje & Van Kesteren, *TFO* 2020/166.1

S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren, 'Een breuk forceren het vaststellen en toepassen van de pre-pro rata in de btw', *TFO* 2020/166.1, afl. 166, p. 1-9.

Cornielje & Van Kesteren, *TFO* 2020/166.2

S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren, 'Een gecompliceerde breuk: Pro rata aftrek van voorbelasting na het Morgan Stanley-arrest', *TFO* 2020/166.2, afl. 166, p. 10-21.

Cornielje & Van Kesteren, *TFO* 2020/166.3

S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren, 'Breuklijnen in de btw: samenloop van pro rata en pre-pro rata', *TFO* 2020/166.3, afl. 166, p. 22-27.

Gamito, *EC Tax Review* 2019-3

P. Gamito, 'Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations', *EC Tax Review* 2019-3, p. 150-163.

Merkx & Schriek, *BTW-bulletin* 2020/15

M.M.W.D. Merckx & K. Schriek, 'Aftrek van voorbelasting: hot btw-topic voortdurend in beweging – deel 2', *BTW-bulletin* 2020/15, afl. 3, p. 3-5.

Merkx & Starkenburg, *BTW-bulletin* 2017/17

M.M.W.D. Merckx & R. Starkenburg, 'ESET = reset?', *BTW-bulletin* 2017/17.

Merkx & Starkenburg, *WFR* 2019/161

M.M.W.D. Merckx & R. Starkenburg, 'Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!', *WFR* 2019/161, p. 959-966.

Mosmans & Van der Velde, *BtwBrief* 2019/74

T. Mosmans & R. van der Velde, 'Abbey National afgestoft: nieuw leven geblazen in het afgebakende gedeelte van een onderneming?', *BtwBrief* 2019/74, afl. 10, p. 6-9.

Schippers & Boender, *MBB* 2015/3

M.L. Schippers & J.M.B. Boender, 'De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?', *MBB* 2015/3.

Schrauwen & Theunissen, *BtwBrief* 2013/113

M.C. Schrauwen & K.A.M.M. Theunissen, 'Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk', *BtwBrief* 2013/113.

Schrauwen, *BtwBrief* 2006/12

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

Van den Blink & Gunter, *BTW-bulletin* 2019/32

N.L. van den Blink & P.M.B. Gunter, 'Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht', *BTW-bulletin* 2019/32, afl. 5, p. 3-7.

Van den Blink, *MBB* 2019/4

N.L. van den Blink, 'Morgan Stanley: Doelgerichte benadering aftrekrecht', *MBB* 2019/4, afl. 4, p. 211-129.

Wenting, *BTW-bulletin* 2020/17

N. Wenting, 'Nieuwe prejudiciële vragen over diensten hoofdhuis aan vaste inrichting: Skandia 2.0', *BTW-bulletin* 2020/17, afl. 3, p. 10-12.

Zutt & Gunter, *Finance and Capital Markets* 2020 (Volume 22)

J. Zutt & B. Gunter, 'European Union - VAT Fixed Establishments in 2020: A Call to Action!', *Finance and Capital Markets* 2020 (Volume 22), No 1.

Parlementaire stukken

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, (*Kamerstukken II*, 2015/16, 31066, nr. 294).

Beleidsdocumenten

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

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2020, nr. 2020-167584 (*Stcrt.* 2020, 63000).