

Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. R. Starckenburg, datum 13-08-2019

Datum

13-08-2019

Auteur

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. R. Starckenburg^[1]

Auteursprofiel

[M.M.W.D. Merx](#)

R. Starckenburg

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS71225:1

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Aftrek en teruggaaf

Europees belastingrecht / Richtlijnen EU

Omzetbelasting / Belastingplichtige en -schuldige

Op 24 januari 2019 wees het Hof van Justitie het arrest-Morgan Stanley. Dit arrest heeft niet alleen gevolgen voor ondernemers met vaste inrichtingen in verschillende landen, maar voor alle ondernemers. In dit artikel onderzoeken de auteurs de impact van dit arrest op de Nederlandse btw-praktijk.

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. R. Starckenburg^[1]

1 Inleiding

Op 24 januari 2019 wees het Hof van Justitie arrest in de zaak-Morgan Stanley.^[2] Dit arrest gaat over de berekening van de pro rata in de situatie waarin een vaste inrichting kosten maakt die mede betrekking hebben op werkzaamheden die zij voor haar buitenlandse hoofdhuis verricht. De pro rata is een breuk, waarbij in de teller de omzet behaald met belaste prestaties is opgenomen en in de noemer de totale omzet. De vraag in de zaak-Morgan Stanley is, net als in de eerder gewezen zaak-Le Crédit Lyonnais^[3], welke omzet moet worden opgenomen in deze breuk. In dit geval: alleen de omzet van de vaste inrichting of ook (een deel van) de omzet van het hoofdhuis? Volgens het Hof van Justitie moet de Franse vaste inrichting van Morgan Stanley (een deel van) de omzet van haar Britse hoofdhuis meenemen in haar pro rata om de mate van aftrek op algemene kosten te bepalen. Het arrest is in meerdere opzichten opvallend. In de eerste plaats omdat het Hof van Justitie aangeeft dat omzet alleen als belaste omzet voor de pro rata heeft te gelden wanneer de handelingen zowel naar Britse als Franse btw-wetgeving recht op aftrek van voorbelasting geven (dubbele toets). In de tweede plaats omdat het Hof van Justitie mogelijkheden tot deel pro rata's lijkt te introduceren. In dit artikel onderzoeken wij daarom ook de reikwijdte van het arrest-Morgan Stanley. Daartoe zullen wij allereerst kort de achtergrond van de problematiek van aftrek van voorbelasting bij hoofdhuis en vaste inrichting schetsen in onderdeel 2. In onderdeel 3 zetten wij de feiten en overwegingen uit het arrest-Morgan Stanley uiteen om vervolgens in onderdeel 4 in te gaan op de dubbele toets die het Hof van Justitie aanlegt. In onderdeel 5 besteden we vervolgens aandacht aan de problematiek welke vestiging bij het afnemen van diensten als afnemer van de dienst moet worden gezien. Dit kan van belang zijn voor de mate van aftrek van voorbelasting. In onderdeel 6 onderzoeken we de mogelijkheden om verschillende pro rata's toe te passen naar aanleiding van het arrest-Morgan Stanley. We sluiten af met een conclusie in onderdeel 7.

2 Achtergrond: vaste inrichting en aftrekrecht

Uit het arrest-FCE Bank^[4] van het Hof van Justitie volgt dat hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige vormen voor de btw, zolang de vaste inrichting niet zelfstandig het economische risico draagt voor de door haar ontplooiende activiteit(en). De werkzaamheden die hoofdhuis en vaste inrichting voor elkaar verrichten, vallen hierdoor buiten de btw-heffing.

Met deze redentatie in het achterhoofd, wenste Le Crédit Lyonnais de omzetten van al haar vaste inrichtingen in aanmerking te nemen bij de pro-rataberekening van het hoofdhuis. Het Hof van Justitie gaat hier niet in mee. Nu niet alle aankopen van

het hoofdhuis verband houden met de activiteiten van de vaste inrichtingen, zou het meenemen van de omzetten van de vaste inrichtingen onterecht leiden tot een hoger percentage aftrekbare btw op de algemene kosten op het niveau van het hoofdhuis. Immers, een (groot) deel van de omzet van de buitenlandse vaste inrichtingen werd behaald met financiële prestaties aan afnemers gevestigd buiten de EU. Hoewel deze prestaties vrijgesteld zijn, geven zij wel recht op aftrek van voorbelasting en zouden dus een positief effect hebben op het pro rata.

In de beschikking in de zaak-ESET⁹ oordeelt het Hof van Justitie daarentegen dat een Poolse vaste inrichting die hoofdzakelijk werkzaamheden verricht ten behoeve van de belaste prestaties van het Slowaakse hoofdhuis, voor het bepalen van het recht op aftrek van Poolse btw wel aan mag sluiten bij de belastbare prestaties van het hoofdhuis. Dit op grond van art. 169 onderdeel a Btw-richtlijn.

Waar het hoofdhuis in de ESET-zaak enkel belaste prestaties verricht, verrichten in de Morgan Stanley-zaak het hoofdhuis en de vaste inrichting beide, zowel belaste als vrijgestelde prestaties. In deze zaak staat wederom het aftrekrecht van de vaste inrichting centraal. We gaan hier uitgebreid op in, in het volgende onderdeel.

3 Het arrest-Morgan Stanley

Morgan Stanley, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, heeft een vaste inrichting in Frankrijk. De vaste inrichting verricht zowel bancaire en andere financiële diensten aan derden in Frankrijk als werkzaamheden voor het hoofdhuis. Voor de eerstgenoemde diensten heeft de vaste inrichting geopteerd voor btw-heffing (zoals mogelijk onder de Franse btw-wetgeving). Het hoofdhuis verricht, net als de vaste inrichting, zowel belaste als vrijgestelde prestaties aan derden.

De vaste inrichting maakt kosten die (1) uitsluitend betrekking hebben op de werkzaamheden voor het hoofdhuis, en (2) kosten die zien op zowel de werkzaamheden voor het hoofdhuis en de diensten die de vaste inrichting zelf verricht aan derden. De vaste inrichting heeft alle btw op deze kosten in aftrek gebracht. Naar aanleiding van een boekenonderzoek wil de Franse belastingdienst deze aftrek (gedeeltelijk) terugdraaien, nu de ingekochte goederen en diensten (mede) worden gebruikt voor btw-vrijgestelde prestaties van het Britse hoofdhuis. In dit kader vraagt de verwijzende rechter aan het Hof van Justitie (1) hoe het pro rata voor de kosten die uitsluitend zien op werkzaamheden voor het hoofdhuis berekend moet worden en (2) hoe het recht op aftrek berekend moet worden ingeval de kosten zien op zowel de werkzaamheden voor het hoofdhuis als de prestaties van de vaste inrichting aan derden.

Het Hof van Justitie gaat eerst in op de kosten die de vaste inrichting uitsluitend heeft gemaakt voor de werkzaamheden voor het hoofdhuis. Omdat deze activiteiten op grond van het arrest-FCE Bank geen belastbare prestaties zijn, hebben de kosten betrekking op de prestaties van het hoofdhuis. Het Hof van Justitie oordeelt daarom dat de btw op kosten die een vaste inrichting maakt voor zowel de belaste als vrijgestelde prestaties van het hoofdhuis gevestigd in een andere lidstaat aftrekbaar is op grond van een pro rata berekend op basis van de uitgaande prestaties van het hoofdhuis. In deze berekening wordt enkel de omzet van de handelingen van het hoofdhuis waarop de gemaakte kosten betrekking hebben meegenomen. Om te bepalen welk gedeelte van de omzet van het hoofdhuis in de teller opgenomen dient te worden, legt het Hof van Justitie een dubbele toets aan. Enkel de omzet behaald met handelingen die zowel recht geven op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis als in de lidstaat van vestiging van de vaste inrichting (als de handelingen daar belastbaar zouden zijn) mag meegenomen worden in de teller. Voor de beoordeling van de aftrek in het land van vestiging van de vaste inrichting mag rekening worden gehouden met de optie die aldaar kan worden uitgeoefend.

Wat betreft de aftrek van de btw op kosten gemaakt voor prestaties van de vaste inrichting zelf aan derden en voor de werkzaamheden voor het hoofdhuis, dient de omzet van zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting volgens het Hof van Justitie meegenomen te worden in de pro-rataberekening. Opnieuw merkt het Hof van Justitie op dat alleen de handelingen van het hoofdhuis en de vaste inrichting waarop de kosten betrekking hebben worden meegenomen in het pro rata. Om te bepalen of de omzet van het hoofdhuis mag worden opgenomen in de teller van het pro rata moet worden beoordeeld of de handelingen van het hoofdhuis zowel in de lidstaat van het hoofdhuis als in de lidstaat van de vaste inrichting (als de handelingen daar belastbaar waren) recht geven op aftrek van voorbelasting.

4 Dubbele voorwaarde voor aftrek

Net als advocaat-generaal Mengozzi¹⁰ legt het Hof van Justitie een dubbele toets aan om te bepalen of Morgan Stanley de btw op de door de Franse vaste inrichting (mede) ten behoeve van de prestaties van het hoofdhuis gemaakte kosten in aftrek mag brengen. Zowel op basis van de Franse als de Britse btw-wetgeving moeten de prestaties recht op aftrek van voorbelasting geven.

De toets aan de Franse btw-wetgeving vloeit rechtstreeks voort uit art. 169 onderdeel a Btw-richtlijn. Op grond van deze bepaling kan een ondernemer die prestaties verricht die belast zijn in een ander land de btw op daarvoor gemaakte kosten in aftrek brengen indien de prestaties waarvoor deze kosten zijn gemaakt in het land waar hij de btw in aftrek wil brengen

ook recht op aftrek zouden geven. Een Nederlandse ondernemer die dus bijvoorbeeld prestaties verricht die in Duitsland belast zijn, kan Nederlandse btw op door hem gemaakte kosten in aftrek brengen, mits de prestaties die hij in Duitsland heeft verricht recht op aftrek zouden geven wanneer deze in Nederland belastbaar zouden zijn geweest.

Om te komen tot een dubbele toets, waarin ook de Britse btw-wetgeving een rol speelt, verwijst het Hof van Justitie naar de arresten *Montei dei Paschi di Siena*^[7] en *RBS Deutschland*^[8]. De zaak-*Montei dei Paschi di Siena* gaat over een Italiaanse bank met vertegenwoordiging (geen vaste inrichting) in Frankrijk. De bank claimt op grond van de Achtste Richtlijn^[9] teruggaaf van btw in Frankrijk. Het Hof van Justitie overweegt dat in het geval waarin een belastingplichtige in de lidstaat waar hij is gevestigd belaste en vrijgestelde handelingen verricht, moet worden onderzocht of hij in de lidstaat van teruggaaf eveneens recht op aftrek zou hebben als die handelingen aldaar werden verricht. De belastingplichtige dient zijn pro rata dus eventueel aan te passen als prestaties die hij heeft verricht in de lidstaat van teruggaaf — anders dan in zijn eigen lidstaat — geen recht op teruggaaf geven. Het is van belang op te merken dat het arrest-*Montei dei Paschi di Siena* gaat over de Achtste Richtlijn en niet over de Btw-richtlijn. Het samenspel tussen de aftrekgeregels van de lidstaat van vestiging en de lidstaat van teruggaaf blijkt ook uit art. 5 en 6 van Richtlijn 2008/9/EG die de Achtste Richtlijn inmiddels heeft vervangen.^[10]

De zaak-*RBS Deutschland* gaat wel over de Btw-richtlijn en betreft een Duitse dochteronderneming van Royal Bank of Scotland die in het Verenigd Koninkrijk auto's heeft aangeschaft voor de lease. Saillant detail in deze zaak is dat naar Britse btw-wetgeving sprake is van een dienst die naar de stand van de btw-wetgeving op dat moment belast is in het land van de dienstverrichter (Duitsland) terwijl volgens de Duitse btw-wetgeving de lease kwalificeert als levering belast in het land waar de goederen zich ten tijde van de eigendomsoverdracht bevinden (in het Verenigd Koninkrijk). Over de prestaties vond dus in het geheel geen btw-heffing plaats en het Verenigd Koninkrijk weigert daarom het recht op aftrek van voorbelasting op de ingekochte auto's aan *RBS Deutschland*. Volgens het Hof van Justitie heeft *RBS Deutschland* wel recht op aftrek van voorbelasting. Of recht op aftrek bestaat hangt volgens het Hof van Justitie af van het antwoord op de vraag of recht op aftrek zou bestaan indien alle handelingen (de inkopen en verkopen) in dezelfde lidstaat zouden zijn verricht. Voor het recht op aftrek is niet relevant of daadwerkelijk btw-heffing heeft plaatsgevonden over de handelingen die de belastingplichtige heeft verricht, zo lang die handelingen maar niet vrijgesteld zijn. Naar onze mening volgt uit het arrest-*RBS Deutschland* niet dat een dubbele toets moet worden aangelegd. Veeleer volgt uit het arrest naar onze mening dat louter moet worden gekeken naar de btw-wetgeving van de lidstaat waar de ondernemer btw in aftrek wil brengen. Het Hof van Justitie wijst er immers op dat moet worden gekeken of recht op aftrek zou bestaan, zouden alle handelingen (inkomend en uitgaand) in een lidstaat zijn verricht. Wij concluderen dan ook dat de dubbele toets niet volgt uit *RBS Deutschland* of de Btw-richtlijn, maar hier juist een enkele toets geldt: toetsing aan de btw-wetgeving van de lidstaat waar men de btw in aftrek wil brengen. Uit de zaak-*Montei Dei Paschi di Siena* die gaat over de Achtste Richtlijn en art. 5 en 6 Richtlijn 2008/9/EG volgt wel een dubbele toets, maar dit ziet op een andere situatie dan aan de orde is in de zaak-*Morgan Stanley*.

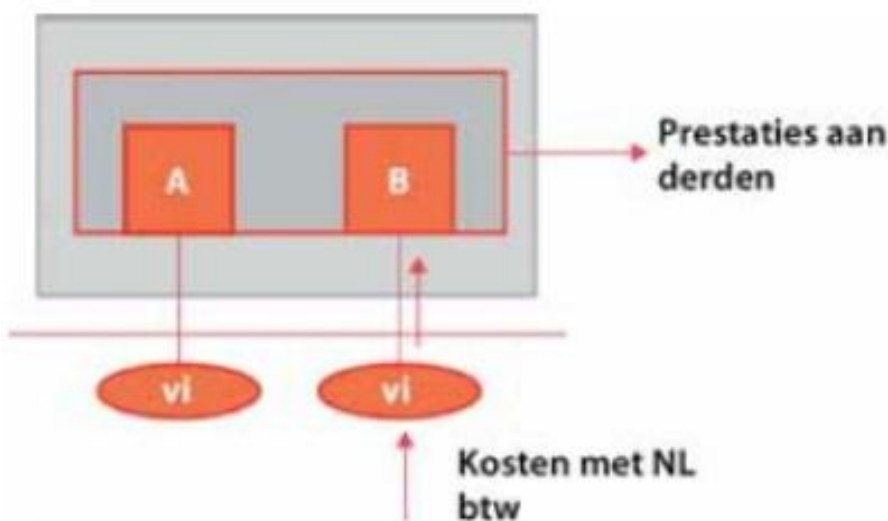
Hoewel wij de dubbele toets niet lezen in de Btw-richtlijn^[11] en daarvan ook geen bevestiging zien in de zaak-*RBS Deutschland*^[12] is naar onze mening wel te begrijpen waarom het Hof van Justitie deze toets aanlegt. Anders zouden belastingplichtigen immers diensten gaan inkopen via een (eventueel voor dat doel opgezette) nevenvestiging in een EU-lidstaat met een gunstig btw-regime (lees: aftrek) voor hun uitgaande prestaties om zodoende btw in aftrek te kunnen brengen wanneer in het land waar de prestaties belast zijn een minder gunstig btw-regime (geen of gedeeltelijke aftrek) geldt. Het gevolg van de dubbele toets van het Hof van Justitie is dat in alle gevallen het minst gunstige btw-regime bepalend is voor de mate van aftrek. In een situatie waarin er gegronde redenen zijn om bijvoorbeeld diensten te laten inkopen door een vestiging in een land met een minder gunstig regime (bijvoorbeeld omdat daar knowhow aanwezig is) wordt de belastingplichtige geconfronteerd met het minder gunstige regime dan wanneer hij de diensten rechtstreeks had aangekocht.^[13] Naar onze mening zou een enkele toets op zijn plaats zijn, maar dan niet bezien vanuit de btw-regelgeving van de lidstaat waar de belastingplichtige btw in aftrek wil brengen, maar bezien vanuit de btw-regelgeving van de lidstaat waar de prestaties van de belastingplichtige belastbaar zijn.^[14] Alleen op die manier wordt vastgehouden aan het principe dat voor vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat en voor belaste prestaties wel. Dit zou de EU-wetgever kunnen bewerkstelligen door een aanpassing van art. 169 onderdeel A Btw-richtlijn. Ook Richtlijn 2008/9/EG zou kunnen worden aangepast waardoor, conform hetzelfde principe, het pro rata berekend wordt aan de hand van de btw-regels van de lidstaat waar de prestaties zijn belast (dat kan, maar hoeft niet noodzakelijkerwijs de lidstaat van vestiging te zijn). Overigens gaan wij ervan uit dat niet alleen in de situatie waarin sprake is van een hoofdhuis en een vaste inrichting de dubbele toets moet worden toegepast, maar ook bijvoorbeeld wanneer een in Nederland gevestigde ondernemer in België een dienst verricht zonder dat hij een vaste inrichting in België heeft. Er zal dan zowel naar de Nederlandse als de Belgische btw-regelgeving gekeken moeten worden om te bepalen of recht op aftrek van voorbelasting bestaat en in welke mate.

Het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak-*Skandia America Corporation*^[15] mitigeert in zekere zin de gevolgen van het arrest-*Morgan Stanley*.^[16] Wanneer een lidstaat, zoals Zweden in de zaak-*Skandia*, buitenlandse vestigingen (hoofdhuis of vaste inrichting) niet opneemt in een fiscale eenheid dan worden prestaties tussen de fiscale eenheid en het niet opgenomen deel belastbare prestaties. Als gevolg daarvan doet het vraagstuk zoals in de zaak-*Morgan Stanley* aan de orde

zich niet meer voor. De prestaties die de vaste inrichting verricht aan het Britse hoofdhuis zijn dan belastbare prestaties. De Franse vaste inrichting kan de btw in aftrek brengen op de gemaakte kosten wanneer die prestatie een belaste prestatie is. In Nederland kunnen buitenlandse vestigingen wel onderdeel zijn van een fiscale eenheid.^[17] Daardoor zal in Nederland geen sprake zijn van belastbare prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting of een ander onderdeel van de fiscale eenheid en blijft de problematiek van Morgan Stanley onverkort van toepassing.^[18]

Een interessante vraag is wel hoe de dubbele toets uitpakt wanneer het andere land het principe uit Skandia America Corporation wel toepast. We leggen dit uit aan de hand van een voorbeeld.

Casus: Stel, dat A en B zijn gevestigd in België en beide hebben een vaste inrichting in Nederland. Op grond van de Belgische btw-wetgeving vormen A en B een fiscale eenheid, maar kunnen de vaste inrichtingen hier geen deel van uitmaken. Op grond van de Nederlandse wetgeving omvat de fiscale eenheid de vaste inrichtingen en hun buitenlandse hoofdhuisen. De vaste inrichting maakt kosten met Nederlandse btw uitsluitend voor werkzaamheden die zij verzorgt voor het hoofdhuis. Die werkzaamheden vallen onder de B2B-hoofregel voor diensten en zijn (indien zij op basis van de nationale wetgeving een belastbare prestatie vormen) belastbaar in het land van de vestiging die deze afneemt. Het hoofdhuis gebruikt de werkzaamheden van de vaste inrichting uitsluitend voor haar in België vrijgestelde prestaties aan derden. Vanuit de Nederlandse btw-wetgeving bezien zijn deze prestaties aan derden echter belast met btw. Ook de werkzaamheden van de vaste inrichting aan het hoofdhuis vormen een belaste prestatie wanneer deze prestatie belastbaar is.



Uitwerking: Op grond van het arrest-Morgan Stanley moet worden bezien of naar Nederlands en Belgisch recht, recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Naar Nederlands recht moet worden gekeken naar de prestaties van het buitenlandse hoofdhuis (fiscale eenheid) en of zij op grond van de Nederlandse btw-wetgeving recht op aftrek zouden geven. Dat is hier het geval gelet op het hiervoor geformuleerde uitgangspunt dat de prestaties van het hoofdhuis belast zouden zijn wanneer ze in Nederland zouden zijn verricht. Vanuit Belgische optiek worden de ingekochte prestaties die de vaste inrichting gebruikt voor de werkzaamheden echter toegerekend aan de prestatie van de vaste inrichting aan de fiscale eenheid (België past Skandia toe). Moet nu voor het bepalen van de aftrek van Nederlandse btw voor de toets aan het Belgische btw-recht worden uitgegaan van de prestatie van de vaste inrichting (belast dus recht op aftrek) of van de prestaties van het hoofdhuis (vrijgesteld in België dus gelet op de dubbele toets geen aftrek)?

5 Wie is de afnemer?

Ten aanzien van de kosten die de Franse vaste inrichting maakt uitsluitend ten behoeve van de werkzaamheden die zij voor haar Britse hoofdhuis verricht, kan nog de vraag opkomen of de vaste inrichting wel de afnemer van de prestatie is. Van Kesteren en Cornielje wijzen hierop in hun noot bij de zaak-Morgan Stanley.^[19] Ook Van den Blink en Gunter wijzen hierop in hun artikel.^[20] Art. 22 Btw-uitvoeringsverordening is hier thans bepalend wanneer het gaat om diensten. Op basis van art. 22 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening dient de dienstverrichter eerst aan de hand van de aard en het gebruik van de dienst te bepalen of de vaste inrichting de afnemer van de prestatie is. Is dit niet mogelijk, dan moet hij aan de hand van het contract, de bestelbon, de betaling en het gebruikte btw-identificatienummer bepalen of de vaste inrichting de afnemer van de prestatie is. Lukt ook dat niet dan wordt het hoofdhuis als afnemer bestempeld. De dienstverrichter kan hierbij niet klakkeloos uitgaan van mededelingen van zijn afnemer. Hij heeft een zekere onderzoeksplicht die volgt uit art. 23 Btw-uitvoeringsverordening. Art. 22 lid 2 Btw-uitvoeringsverordening bepaalt dat art. 22 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening de

verplichtingen van de afnemer onverlet laat. Wij lezen deze bepaling zo dat als op grond van de verleggingsregeling de afnemer verplicht is de btw te voldoen hij zich niet kan verschuilen achter de toerekening die de dienstverrichter heeft gemaakt. De dienstverrichter kan immers niet op de hoogte zijn van het gebruik van een prestatie door de vaste inrichting, terwijl de afnemer dat over het algemeen wel zal zijn. Is bijvoorbeeld sprake van een Duitse dienstverrichter en wordt de prestatie gebruikt door de Franse vaste inrichting van Morgan Stanley, maar kan de Duitse dienstverrichter dit niet vaststellen aan de hand van de aard en het gebruik van de dienst, het contract, de bestelbon, de betaling en het btw-identificatienummer en heeft hij de dienst toegerekend aan het Britse hoofdhuis, dan is de afnemer naar onze mening alsnog verplicht Franse btw aan te geven. Potentieel kan dit leiden tot situaties van dubbele of niet-heffing.^[21] Uit het arrest-Morgan Stanley blijkt niet duidelijk welke kosten er zijn gemaakt. Wanneer de vaste inrichting daadwerkelijk met behulp van haar personeel of middelen werkzaamheden heeft verricht voor haar hoofdhuis en daarvoor diensten heeft ingekocht, bestaat naar onze mening geen reden om niet uit te gaan van een toerekening aan de vaste inrichting.^[22] Het is dan namelijk immers de vaste inrichting die de ingekochte diensten (ook) heeft gebruikt om de werkzaamheden te verrichten voor haar hoofdhuis. Dit kan anders liggen wanneer het gaat om ingekochte diensten die (eventueel met winstopslag) volledig worden doorberekend aan het Britse hoofdhuis. Door de dubbele toets die het Hof van Justitie aanlegt is het sowieso van belang om goed na te denken over welke vestiging je diensten laat inkopen met inachtneming van de bepaling van art. 22 Btw-uitvoeringsverordening. Het laten inkopen van diensten door een vestiging in een land met een gunstig btw-regime ten behoeve van een vestiging in een land met een ongunstig btw-regime werkt door de dubbele toets niet (meer), omdat in dat geval het ongunstige regime bepalend is. Een belastingplichtige die echter, al dan niet abusievelijk, een dienst laat inkopen door een vestiging in een land met een ongunstig regime ten behoeve van een vestiging in een land met een gunstig regime, ondervindt ook de gevolgen van het ongunstige regime. Het is dan interessant om de dienst rechtstreeks te laten inkopen door de vestiging in het land met het gunstige regime.^[23]

6 Verschillende pro rata's

Een ander opvallend onderdeel uit het arrest-Morgan Stanley is dat het Hof van Justitie oordeelt dat Morgan Stanley verschillende pro rata's moet toepassen al naar gelang de ingekochte goederen en diensten zijn gebruikt voor uitsluitend de prestaties van het hoofdhuis of de prestaties van het hoofdhuis en de vaste inrichting gezamenlijk. Het is zelfs zo, zo volgt uit rechtsoverweging 47, dat geen sprake is van het pro rata van het hoofdhuis, maar een pro rata bestaande uit de omzet behaald met handelingen waarvoor de uitgaven van het filiaal zijn gebruikt.^[24] Dit geldt naar onze mening niet alleen voor deze specifieke situatie.^[25] Het Hof van Justitie stelt namelijk in rechtsoverweging 44 in algemene zin dat het totaal van de handelingen waarvoor de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten voor gemengd gebruik zijn gebruikt in aanmerking moeten worden genomen door de belastingplichtige, met uitzondering van andere door hem verrichte economische handelingen. Het verwijst hierbij naar de letterlijke tekst van art. 173 lid 1 tweede volzin Btw-richtlijn, te weten de zinsnede "het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen". Naar onze mening gaat de benadering van het Hof zelfs zo ver dat als een belastingplichtige zou kunnen laten zien dat een bepaald goed of dienst wordt gebruikt voor alleen bepaalde belaste en vrijgestelde handelingen, voor dat goed of die dienst afzonderlijk bekeken moet worden voor welke economische handelingen van de belastingplichtige dit goed of deze dienst wordt gebruikt. Alleen die handelingen worden in aanmerking genomen om de pro rata te berekenen. De belastingplichtige heeft aldus mogelijk net zoveel pro rata's als hij goederen of diensten heeft aangeschaft. Dit geldt ongeacht of de lidstaat in kwestie een werkelijk gebruik of sector pro rata als bedoeld in art. 173 lid 2 Btw-richtlijn heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Het Hof van Justitie legt immers, gelet op de verwijzing naar een zinsnede uit de tekst van art. 173 lid 1 Btw-richtlijn, art. 173 lid 1 Btw-richtlijn uit en die bepaling geldt ongeacht of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheden als bedoeld in art. 173 lid 2 Btw-richtlijn.

Deze bevoegdheden komen met het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak-Morgan Stanley in onze interpretatie van dit arrest ook in een ander daglicht te staan. Uiteraard verliest de werkelijk gebruik pro rata van art. 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn niet zijn betekenis. De pro rata van een individueel goed of een individuele dienst kan immers ook op basis van werkelijk gebruik in plaats van omzet worden berekend. De sector pro rata als bedoeld in art. 173 lid 2 onderdeel a en b Btw-richtlijn kan bij de uitleg van het Hof van Justitie zodanig worden uitgelegd dat in plaats van per goed of dienst het pro rata te berekenen, dit per sector van de bedrijfsuitoefening mag. In tegenstelling tot waar de praktijk eerder vanuit ging leidt de sector pro rata dan niet tot de toepassing van een pro rata op een kleiner deel van de gemaakte kosten (alleen de kosten gemaakt voor die sector in plaats van het totale bedrijf), maar tot toepassing van de pro rata op een groter deel van de gemaakte kosten (de sector in plaats van een individueel goed of dienst). Art. 173 lid 2 onderdeel d Btw-richtlijn maakt het mogelijk om een pro rata toe te passen op basis van totale omzet, maar dan voor alle goederen en diensten. Uit het arrest-Mercedes Benz Italia^[26] volgt dat hiermee bedoeld is dat het pro rata wordt toegepast op alle goederen en diensten die ofwel voor belaste ofwel voor vrijgestelde handelingen dan wel voor beide worden gebruikt. Een benadering waarbij voor alle goederen en diensten die gemengd worden gebruikt een pro rata wordt berekend aan de hand van de totale omzet wordt dus niet voorzien door deze bepaling. Bovendien mag een lidstaat de bijzondere methoden van art. 173 lid 2 Btw-

^[27]

richtlijn niet als primaire methode voorschrijven.^[27]

Met het arrest-Morgan Stanley lijkt het Hof van Justitie voort te borduren op eerdere jurisprudentie zoals Abbey National,^[28] waarin het Hof van Justitie sprak van een afgebakend gedeelte van de bedrijfsuitoefening en de zaak-Ryanair^[29] waarin het Hof van Justitie kosten voor een mislukte aandelenaankoop anders dan in de zaken Cibo Participations^[30] en Marle Participations^[31] niet aanmerkte als algemene kosten, maar kosten die betrekking hebben op de geplande, maar niet plaatsgevonden, managementdiensten aan de target.^[32] Deze trend laat naar onze mening zien dat het Hof van Justitie één pro rata voor alle gemengde kosten te rigide vindt. Echter, hiervoor ligt naar onze mening het mandaat bij de EU-wetgever. Deze zou art. 173 Btw-richtlijn (net als art. 169 onderdeel a Btw-richtlijn) moeten aanpassen om een minder rigide resultaat te bereiken. Daarover moeten het dan wel (vooralsnog) 28 lidstaten eens worden.

Wat naar onze mening in ieder geval duidelijk is na het arrest-Morgan Stanley is dat de Nederlandse benadering van het aftrekrecht waarbij voor goederen waarop wordt herzien een afzonderlijke pro rata wordt berekend en voor diensten en goederen waarop niet wordt herzien een gezamenlijk pro rata niet in lijn is met de uitleg die het Hof van Justitie geeft.^[33] De vervolgvraag is wat de gevolgen daarvan zijn. Met name rijst de vraag of een richtlijnconforme interpretatie van de Nederlandse aftrekregeling mogelijk is of dat de Nederlandse aftrekregeling in strijd is met de uitleg die het Hof van Justitie aan art. 173 lid 1 Btw-richtlijn heeft gegeven. Noch de tekst van de bepalingen noch de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever mogen aan richtlijnconforme interpretatie in de weg staan. Ook algemene rechtsbeginselen waaronder het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod van terugwerkende kracht moeten in ogenschouw worden genomen.^[34] Richtlijnconforme interpretatie ten nadele van belastingplichtigen is ook lastiger dan ten voordele van belastingplichtigen.^[35] Tekstueel zien wij geen belemmeringen tegen richtlijnconforme interpretatie. Art. 11 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsbeschikking schrijft weliswaar net als art. 173 lid 1 Btw-richtlijn voor dat de belaste omzet moet worden afgezet tegen de totale omzet, maar geeft hierbij niet aan of dit per ingekocht goed of ingekochte dienst moet geschieden. Uit de wetsgeschiedenis van art. 15 Wet OB 1968 blijkt echter duidelijk dat de wetgever een pro rata op basis van totale omzet voor alle goederen en diensten heeft beoogd.^[36] Hierop stuit een richtlijnconforme interpretatie reeds af. Daar komt nog bij dat een richtlijnconforme interpretatie ten nadele van de belastingplichtige bovendien nog afstuit op de algemene rechtsbeginselen. We wijzen in dit kader met name op het feit dat het sinds jaar en dag praktijk is dat de pro rata op algemene kosten op basis van totale omzet wordt berekend en in het bijzonder op paragraaf 3.4.2 van het Besluit aftrek voorbelasting^[37] waaruit uitdrukkelijk blijkt dat in de pro rata de volledige omzet van alle leveringen en diensten van de ondernemer als zodanig wordt opgenomen. Onze conclusie is dan ook dat de Nederlandse pro-rataregeling, gelet op het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak-Morgan Stanley, in strijd is met de Btw-richtlijn.

Indien een bepaling uit de nationale wet in strijd is met de richtlijn kan de belastingplichtige een beroep doen op de richtlijnbevestiging wanneer deze onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. Een belastinginspecteur kan dit niet. Een bepaling is onvoorwaardelijk wanneer de verplichting die zij oplegt van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering of werking van generlei handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten afhankelijk is gesteld.^[38] Een bepaling is voldoende nauwkeurig wanneer de verplichting die zij oplegt in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld.^[39] Naar onze mening is er geen twijfel over mogelijk dat art. 173 lid 1 Btw-richtlijn onvoorwaardelijk is. Zij bevat een verplichting voor lidstaten om een voorgeschreven berekeningsmethode te implementeren om te bepalen in welke mate recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor kosten die zijn gemaakt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen. Lidstaten kunnen louter van deze berekeningsmethode afwijken door gebruik te maken van de opties van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn. Een dergelijke afwijkende methode mag echter geen primaire methode zijn voor alle goederen en diensten.^[40] Ook zien wij in de bewoordingen van art. 173 lid 1 Btw-richtlijn geen aanleiding om te veronderstellen dat deze bepaling niet voldoende nauwkeurig is. Er wordt duidelijk aangegeven dat er een pro rata geldt en dat deze door de belastingplichtige moet worden berekend op basis van de methode zoals die wordt voorgeschreven door art. 174 en 175 Btw-richtlijn.

Onze conclusie is dan ook dat de belastingplichtige met een beroep op Morgan Stanley deel pro rata's kan toepassen, maar dat de Belastingdienst dit niet aan hem kan opleggen. Naar onze mening mag echter wel van de belastingplichtige worden verlangd dat hij het bewijs levert dat hij een ingekocht goed of ingekochte dienst heeft gebruikt voor dat specifieke deel van zijn handelingen. Als hij daarin niet slaagt zal alsnog een totale pro rata moeten worden toegepast. De vraag komt ook op hoe omgegaan moet worden met de belastingplichtige die ten aanzien van bepaalde kosten wel kan vaststellen dat deze voor slechts een beperkt aantal van zijn handelingen zijn gebruikt, terwijl hij daarvoor voor een ander deel van zijn kosten niet in slaagt. Naar onze mening kan dan niet anders dan teruggevallen worden op het totale pro rata voor de laatstgenoemde kosten. Als art. 11 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsbesluit OB 1968 wordt gewijzigd, waardoor niet langer sprake is van strijd tussen de Nederlandse pro rata regeling en de Btw-richtlijn kan naar onze mening overigens ook de inspecteur het bewijs leveren dat bepaalde kosten zien op alleen bepaalde handelingen van de belastingplichtige. De belastingplichtige kan dus niet door alleen maar achterover te blijven zitten voor kostenposten waar het totaal pro rata gunstiger is dit totaal pro rata toepassen op die kosten. Een andere interessante vraag is hoe moet worden omgegaan met de belastingplichtige die met een beroep op het arrest-Morgan Stanley voor een bepaald ingekocht goed of dienst een deel pro rata wil toepassen, maar op een ander ingekocht goed of dienst (waarvan is vast te stellen dat het voor een beperkt aantal handelingen van de belastingplichtige is gebruikt) het totale pro rata wil toepassen. Op basis van het arrest-GMAC

UK^[41] zien wij mogelijkheden voor een selectief beroep op de Btw-richtlijn. Uit die zaak blijkt namelijk dat een belastingplichtige die voor de ene handeling een beroep doet op de Btw-richtlijn niet verboden kan worden voor een andere, daarmee samenhangende handeling, een beroep te doen op het nationale recht. In geval van GMAC UK ging het om uitgaande handelingen, maar naar onze mening kan dit mutatis mutandis ook worden toegepast op ingekochte handelingen, zoals hier aan de orde.

De berekening van meerdere pro rata's zal voor belastingplichtigen zeker tot administratieve lastenverzwaring kunnen leiden.^[42] De vraag is dus of belastingplichtigen massaal gebruik gaan maken van de door hen geboden mogelijkheden in het arrest-Morgan Stanley. Wanneer sprake is van een fiscale eenheid, waarbij het ene onderdeel prestaties verricht voor het andere deel, kan het berekenen van deel pro rata's nog gecompliceerder zijn. Ten slotte merken wij nog op dat in het voorstel tot technische wijziging van de Btw-richtlijn inzake het definitieve btw-stelsel^[43] in art. 369 octies bis is opgenomen dat als een ondernemer gebruikmaakt van de One Stop Shop (hierna: OSS) en de ondernemer verschillende vestigingen heeft binnen de EU die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten, de ondernemer een pro rata berekent voor elke lidstaat waarin hij een vestiging heeft op basis van alle handelingen van die vestiging. Dit principe dat een codificatie van het in onderdeel 2 besproken arrest-Le Crédit Lyonnais is, is anders dan het oordeel van het Hof van Justitie. Het is interessant te bezien hoe dit voorgestelde artikel zich gaat evolveren of dat de tekst gelijk blijft. Als de tekst gelijk blijft is het naar onze mening van belang dat dezelfde regeling in de Btw-richtlijn wordt opgenomen voor ondernemers die geen gebruikmaken van OSS. OSS is immers louter een optionele regeling tot het doen van aangifte en zou niet moeten leiden tot een ander verschuldigd btw-bedrag dan wanneer de ondernemer op reguliere wijze aangifte doet.

7 Conclusie

In dit artikel zijn wij uitgebreid ingegaan op het arrest- Morgan Stanley. Naar onze mening heeft het arrest potentieel een aanzienlijke impact op de Nederlandse btw-praktijk door de dubbele toets en de mogelijkheden om te werken met verschillende pro rata's. Vooral nog zijn Nederlandse ondernemers voor goederen waarop niet wordt herzien en diensten niet gehouden om een afzonderlijk pro rata vast te stellen. Met een beroep op de Btw-richtlijn kunnen zij dit naar onze mening wel. Ook zien wij mogelijkheden tot een selectief beroep op de Btw-richtlijn. De vraag is echter of in de praktijk veelvuldig van deze mogelijkheid gebruik gemaakt gaat worden nu de berekening van verschillende pro rata's ook tot administratieve lastenverzwaring kan leiden. Als gevolg van de dubbele toets is het van groot belang om ervoor te zorgen dat diensten die bestemd zijn voor een vestiging in een land met een gunstig btw-regime niet worden ingekocht door een vestiging in een land met een ongunstig btw-regime. Het gevolg is namelijk dat het ongunstige regime van toepassing is. Het is gunstiger de dienst rechtstreeks te laten inkopen door de vestiging in het land met het gunstige regime. De werking van art. 22 Btw-uitvoeringsverordening moet hierbij in acht worden genomen.

Voetnoten

[1]

Madeleine Merx is partner bij Bureau Vaktechniek van BDO Belastingadviseurs en hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmusuniversiteit te Rotterdam. Rianne Starckenburg is werkzaam bij PWC te Amsterdam en als docent en onderzoeker verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

[2]

HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), V-N2019/12.13.

[3]

HvJ EU 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), V-N2013/48.15. Zie ook M.C. Schrauwen & K.A.M.M. Theunissen, 'Gevolgen Le Crédit Lyonnais-zaak voor de Nederlandse praktijk', *BtwBrief*2013/113; A. Sanders, 'Pro rata verspeelt krediet', *BTW-bulletin* 2013/108 en M.M.W.D. Merx, 'Fiscale soevereiniteit overwint in btw pro-rataprocedure', *NTFR-A* 2014/4.

[4]

HvJ EU 23 maart 2006, C-210/04 (*FCE Bank*), *BNB* 2006/184.

[5]

HvJ EU 21 juni 2016, C-393/15 (*ESET*) ECLI:EU:C:2016:481; zie ook M.M.W.D. Merx & R. Starckenburg, 'ESET = reset?', *BTW-bulletin* 2017/16.

[6]

Concl. A-G Mengozzi 3 oktober 2018, C-165/17, V-N2018/56.13.

[7]

HvJ EG 13 juli 2000, C-136/99, V-N2000/50.22.

[8]

HvJ EU 22 december 2010, C-277/09, *BNB* 2011/123.

[9]

Achtste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, Richtlijn 79/1072/EEG, *PbEG* 1979, nr. L 331, p. 11 e.v.

[10]

Richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008, *PbEG* 2008, L 44/23.

[11]

Aldus ook: Philippe Gamito, 'Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations', *EC Tax Review* 2019-3, p. 158.

[12]

Aldus ook: N.L. van den Blink & P.M.B. Gunter, 'Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht', *BTW-bulletin* 2019/32.

[13]

Zie ook: Philippe Gamito, a.w., p. 158.

[14]

Aldus ook: N.L. van den Blink, 'Morgan Stanley: doelgerichte benadering aftrekrecht', *MBB* 2019/20, p. 219.

[15]

HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, *BNB* 2015/74.

[16]

Aldus ook: N.L. van den Blink, a.w., p. 219.

[17]

HR 14 juni 2002, 35976, *BNB* 2002/287.

[18]

Aldus ook: N.L. van den Blink en P.M.B. Gunter, a.w. Zie voor een uitgebreide beschouwing Philippe Gamito, a.w., p. 161 en 162.

[19]

Noot van Herman van Kesteren en Simon Cornielje bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17, *NLF* 2019/0358.

[20]

N.L. van den Blink en P.M.B. Gunter, a.w.

[21]

Zie hierover nader: M.M.W.D. Merx, 'Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar?', *WFR* 2011/1308.

[22]

Vgl. ook N.L. van den Blink, a.w., p. 219 voor enkele andere voorbeelden.

[23]

Zie ook: N.L. van den Blink, a.w., p. 218.

[24]

Aldus ook: N.L. van den Blink & P.M.B. Gunter, 'Grensoverschrijdend gebruik kosten basis voor aftrekrecht', *BTW-bulletin* 2019/32.

[25]

Zie ook N.L. van den Blink, a.w., p. 212 en 218 die opmerkt dat het Hof van Justitie kiest voor een wenselijke uitkomst, maar dat we niet om dit arrest heen kunnen.

[26]

HvJ EU 14 december 2016, C-378/15, *V-N* 2017/3.15.

[27]

HvJ EU 8 november 2012, C-511/10, *V-N* 2012/60.20 (*BLC Baumarkt*).

[28]

HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, *V-N* 2001/15.26.

[29]

HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17, *V-N* 2018/57.12.

[30]

HvJ EG 27 september 2001, C-16/00, *V-N* 2001/55.7.

[31]

HvJ EU 5 juli 2018, C-320/17, *BNB* 2018/168.

[\[32\]](#)

Aldus ook: N.L. van den Blink, a.w., p. 216.

[\[33\]](#)

Noot van R.A. Wolf bij HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17, *NTFR* 2019/359.

[\[34\]](#)

J.M. Prinsen, *Doorwerking van Europees recht. De verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2004, hoofdstuk 3.

[\[35\]](#)

Zie bijvoorbeeld HvJ EG 8 oktober 1987, 80/86 (*Kolpinghuis*).

[\[36\]](#)

Zie met name: [Kamerstukken II 1967/68, 9324, 3](#) (MvT), p. 35 en [Kamerstukken II 1967/68, 9324, 6](#) (MvA), p. 66-67.

[\[37\]](#)

Besluit van 25 november 2011, BLKB2011/641M, *Stcrt.* 2011, 21834.

[\[38\]](#)

HvJ EG 23 februari 1994, C-236/92 (*Regione Lombardia*), ECLI:EU:C:1994:60, r.o. 9.

[\[39\]](#)

HvJ Regione Lombardia, reeds aangehaald, r.o. 10.

[\[40\]](#)

HvJ BLC Baumarkt, reeds aangehaald.

[\[41\]](#)

HvJ EU 3 september 2014, C-589/12, *V-N* 2014/50.17.

[\[42\]](#)

Aldus ook: N.L. van den Blink, a.w., p. 217.

[\[43\]](#)

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, COM (2018) 329 def.