

Verlag 49^e Fiscale Conferentie "Concernproblematiek",

Verlag van de 49^e Fiscale Conferentie "Concernproblematiek" gehouden op 7 en 8 november 2019 te Zeist

drs. D.B. Lakeman¹ en mw. mr. C.Y. Wezepoel-Bartels²

1 Inleiding

Op de 49^e Fiscale Conferentie is onder leiding van prof. dr. H.W.M. van Kesteren³ met toepassing van de Chatham House Rules gediscussieerd over de btw door 10 afgevaardigden van de NOB en 10 afgevaardigden van de Belastingdienst. Vanuit internationaal perspectief is dit een uniek concept. Het thema concernproblematiek stond op de eerste dag van de conferentie centraal. Ofschoon wij hierboven de noemer waaronder deze conferentie plaatsvond korthedshalve hebben aangeduid als Concernproblematiek, moeten wij meteen opmerken dat op de tweede dag van de fiscale conferentie het onderwerp (verharding) relatie Belastingdienst en belastingadvieswereld op de agenda stond, als mede de spanning tussen Unierecht en nationaal recht. Tevens werden op die dag als laatste onderwerp de nieuwe btw-regels besproken die door Brussel zijn ontworpen en mogelijk in de toekomst tot daadwerkelijke wetgeving zullen gaan leiden.

Twee dagen lang is er uitvoerig gediscussieerd over de bovengenoemde onderwerpen. Ieder onderwerp werd door twee sprekers (van de Belastingdienst enerzijds of de advieswereld anderzijds) ingeleid, die vervolgens stellingen en casussen aanbrachten voor de discussie.⁴

2 Ondernemerschap

Inleiders: dr. mr. B.G.A. Heijnen⁵ en B. Willemsen LL.M⁶

- kostendoorbelastingen

Willemsen begint zijn inleiding met de vraag wat eigenlijk onder een kostendoorbelasting dient te worden verstaan. De definitie van een kostendoorbelasting is niet eenvoudig te geven. Op basis van zoekresultaten lijkt het zelfs een begrip dat met name speelt bij de heffing van btw. Een definitie zou kunnen zijn dat partij A, partij B (al dan niet gedeeltelijk) voorziet van de last die voortvloeit uit haar eigen verplichting om voor iets te betalen. Ondanks deze wellicht duidelijke definitie bestaan er op fiscaal terrein grote verschillen van inzicht over wat onder dit begrip dient te worden verstaan en wat daarvan de gevolgen zouden moeten zijn. Op basis van deze definitie is namelijk sprake van een kostendoorbelasting als het 'iets' van A een element wordt in de prijzen van B. De vraag is evenwel of sprake kan zijn van een belastbare prestatie als het 'iets' waar A voor betaalt 'per definitie' niet een handeling is van A zelf. Aan een belastbaar feit komt men dan – zo wordt gesteld – strikt genomen niet toe.

De onzekerheid over de belastbaarheid van de kostendoorbelastingen zit in het feit dat in het btw-stelsel elementen aanwezig zijn die wijzen op het feit dat doorbelastingen belastbaar zijn, maar andere elementen dit juist weer tegenspreken. In zekere zin veronderstelt ons btw-stelsel namelijk dat er een opeenhoping is van toegevoegde waarde, waarbij in elke keten van de distributie heffing plaatsvindt. Hieraan is inherent dat een deel van de maatstaf van heffing sowieso al de waarde van een andere (voorafgaande) prestatie vertegenwoordigt. Dit duidt er dan ook op dat kostendoorbelastingen in beginsel in de btw-heffing thuishoren. Daar staat tegenover dat een

¹ Werkzaam bij PwC.

² Werkzaam bij Belastingdienst MKB Amsterdam.

³ Hoogleraar belastingrecht Tilburg University, raadsheer-plaatsvervanger bij het Gerechtshof Den Bosch en rechter-plaatsvervanger te Den Haag en partner bij PwC.

⁴ Deelname aan de conferentie was op persoonlijke titel.

⁵ Werkzaam bij Loyens & Loeff en Maastricht University.

⁶ Werkzaam bij Belastingdienst Grote Ondernemingen Eindhoven.

kostendoorbelasting waarbij de volgende ondernemer in de keten geen enkel voordeel ontvangt, maar louter een plicht tot betaling verkrijgt, niet voldoet aan de eisen waaraan een belastbare handeling dient te voldoen.

Dit laatste komt onder meer tot uitdrukking in de jurisprudentie van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft op 29 september 2017 bepaald dat voor de vaststelling of sprake is van een belastbare prestatie het is vereist dat een handeling onder bezwarende titel wordt verricht.⁷ Daarvoor is niet alleen nodig dat een betaling wordt gedaan, maar ook dat tegenover deze betaling een handelen (of een nalaten) als ondernemer kan worden bepaald. In feite kan hier een vergelijking worden getrokken met het Arrest Mohr van het Europese Hof van Justitie (hierna: "HvJ").⁸ Volgens dit arrest moet namelijk sprake zijn van verbruik bij de afnemer om tot een btw-belastbare prestatie te komen. De vraag die vervolgens wordt gesteld is of op basis van het arrest Iberdrola van het HvJ een direct voordeel bij de betaler eigenlijk überhaupt wel van belang is?⁹

Ofschoon het bij doorbelastingen in het kader van de concernproblematiek veelal gaat om de doorbelasting van ingekochte diensten wordt door enkele deelnemers - om de problematiek tot de kern terug te brengen - een vergelijking gemaakt met de levering van een pak melk. Indien een pak melk wordt aangeschaft, wordt leeggedronken en vervolgens als lege doos aan een derde wordt geleverd voor dezelfde prijs als de leverancier zelf heeft betaald voor het volle pak melk, dan vindt er geen verbruik van melk meer plaats door de derde. Het pak melk is immers reeds door de leverancier van de lege verpakking verbruikt en daardoor leeg. Eigenlijk moet de ontvanger van de lege verpakking in dat geval gewoon betalen voor iets dat door een ander is geconsumeerd. Indien echter de leverancier eerst zelf een pak melk aanschaft om deze vervolgens als een vol pak melk door te leveren aan de derde, dan kan degene aan wie hetzelfde bedrag als in het vorige voorbeeld wordt berekend nog iets verbruiken of als ontvangen voordeel (component) verwerken in de eigen productie en/of verkoop. Bij het eerste voorbeeld is de doorbelasting onbelastbaar, in het tweede voorbeeld gaat het om een handeling die belastbaar is voor de btw. Bij concernproblematiek speelt evenwel nog een variatie op dit thema, waarbij - om de analogie met het pak melk door te trekken - het pak melk door de eerste partij wordt 'getransformeerd' in de levering van een pak chocolademelk. De parallel moge duidelijk zijn. Gedacht kan worden aan het inkopen van diverse adviesdiensten om deze vervolgens na toevoeging van eigen werkzaamheden als managementdiensten uit te factureren. Ook in deze situatie verkrijgt degene die betaalt voor de bewerkte dienstverlening een identificeerbaar voordeel waarvoor een vergoeding is bedongen. Zoals het vaker gaat met analogieën in een discussie gaat ook hier het pak melk in al zijn denkbare varianten nog een aantal keren over de tafel om te beargumenteren waarom een kostendoorbelasting nu juist wel of juist niet belastbaar is voor de btw.

- Fiscale eenheid

In artikel 11 van de Btw-richtlijn zijn de voorwaarden voor de fiscale eenheid opgenomen. Alhoewel het uniebeprijp van een fiscale eenheid helder is, bestaat discussie over de interpretatie van de voorwaarden. Er wordt in de definitie gesproken over 'personen', maar er bestaat onduidelijkheid welke personen hier worden bedoeld. Evident is dat het niet slechts rechtspersonen betreffen, maar ook natuurlijke personen en samenwerkingsverbanden.¹⁰ De vraag is of een vaste inrichting hier ook onder valt. Uit het arrest Skandia America Corporation van het HvJ lijkt dit aannemelijk te zijn, maar belangrijk is dat dit door het HvJ zonder nadere discussie als vertrekpunt wordt aangenomen (uitsluitend de vaste inrichting maakte volgens de verwijzende rechter onderdeel uit van de Zweedse fiscale eenheid en dus niet het in de Verenigde Staten gevestigde hoofdhuis).¹¹ Een belangrijk aspect in de discussie is dat de personen zijn gevestigd in dezelfde lidstaat.

⁷ HR 29 september 2017, nr. 15/04099.

⁸ HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr).

⁹ HvJ 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola).

¹⁰ HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (Larentia en Minerva/Marenave Schifffahrt).

¹¹ HvJ 17 september 2014, C-7/13 (Skandia America Corp).

De vraag die door Heijnen wordt besproken is hoe de verwevenheidsvereisten moeten worden geïnterpreteerd. Moeten zij worden beoordeeld als afzonderlijke of als samenhangende vereisten? Op basis van onder andere het arrest van de Hoge Raad waarbij het criterium niet verwaarloosbare economische betrekkingen werd geïntroduceerd en waarbij reeds duidelijk werd voldaan aan de financiële en organisatorische verwevenheid, lijkt het uitgangspunt te zijn dat de verwevenheden in samenhang moeten worden gezien (de zogenaamde holistische benadering).¹²

Opgemerkt wordt dat op basis van de richtlijn niet-belastingplichtigen in de fiscale eenheid opgenomen kunnen worden. Of sprake kan zijn van economische verwevenheid bij niet-belastingplichtigen is onduidelijk. De suggestie wordt gegeven dat het feit dat in dezelfde branche met hetzelfde doel wordt geopereerd een aanwijzing kan zijn dat sprake is van economische verwevenheid. Een houdster die opereert binnen een concern bedient indirect dezelfde markt als de actieve dochters.

Naast het gegeven dat in een holistische benadering de wellicht 'zwakke' economische verwevenheid kan worden gecompenseerd, doordat onomstreden aan de overige verwevenheden wordt voldaan, wordt gediscussieerd over de vraag of een holistische benadering ook mogelijk is in andere situaties. Bijvoorbeeld als maar gedeeltelijk wordt voldaan aan de organisatorische verwevenheid, terwijl dan juist volledig wordt voldaan aan de overige verwevenheden. Vanuit de zaal wordt aangegeven dat duidelijke voorwaarden ten goede komen aan de rechtszekerheid. Bij oprekking van het begrip is het ook mogelijk dat een fiscale eenheid groter wordt dan wenselijk. Een gevaar dat wordt gesignaleerd is dat belastingplichtigen onderdeel uit kunnen maken van meerdere fiscale eenheden.

3 Het afnemersbegrip en de plaats van de prestatie

Inleiders: mr. dr. J.B.O. Bijl¹³ en mr. M.T.G. Klemm¹⁴

Om voorbelasting in aftrek te kunnen brengen dient een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen de afgenomen prestaties en btw-belaste prestaties van een belastingplichtige. Daarbij dient de belastingplichtige derhalve de afnemer en verbruiker van de prestatie te zijn. Er kunnen zich echter situaties voordoen dat goederen en diensten die worden afgenomen die op enig moment (ook) door een ander verbruikt worden. De vraag die volgens Klemm speelt is dan of (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor die kosten die ook door een ander (mede) verbruikt worden.

Dit leidde onder andere tot discussie over de betekenis van het arrest Wolfram Becker, waarin het HvJ heeft bepaald dat een causaal verband tussen de afgenomen diensten en het ondernemerschap in ieder geval niet voldoende is om een rechtstreeks en onmiddellijk verband aannemelijk te achten tussen de inkomende en uitgaande prestaties.¹⁵ Een andere benadering komt naar voren in de uitspraak van de Hoge Raad in het Apothekersarrest, waarbij met name aangesloten werd bij de rechtsbetrekking die de apotheker was aangegaan met een dienstverlener.¹⁶ Dat de huisartsen bij voordeel van de dienstverlening genoten, deed volgens de Hoge Raad geen afbreuk aan het recht op aftrek van voorbelasting bij de apotheker.

Er wordt opgemerkt dat er frictie bestaat tussen het grotere belang dat in de Hoge Raad-jurisprudentie wordt gehecht aan het afnemersbegrip in vergelijking met de jurisprudentie van het HvJ. Dit wordt toegelicht aan de hand van vragen die vanuit België en Duitsland zijn gesteld aan het HvJ.¹⁷

¹² HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105. Vgl. HR 5 juli 2019, BNB 2013/135.

¹³ Werkzaam bij EY.

¹⁴ Werkzaam bij Belastingdienst Particulieren Heerlen.

¹⁵ HvJ 21 februari 2013, C-104/12 (Wolfram Becker).

¹⁶ HR 1 mei 2015, nr. 13/06113.

¹⁷ Hof van Cassatie België, 26 april 2019, F18.0046N/1 (Vos Aannemingen BVBA), Prejudiciële vraag aan HvJ, 10 juli 2019, C-528/19 (F AG).

Uit de discussie komt mede naar voren dat er een soort noodzakelijkheids criterium bestaat voor het vaststellen van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen gemaakte kosten en btw-belaste prestaties, btw-vrijgestelde prestaties of de algehele economische activiteit. Uit Iberdrola en uit (de nog te beslissen zaak) Vos Aannemingen BVBA zou men (voorzichtig al) kunnen afleiden dat aftrek uitsluitend mogelijk is voor zover dit noodzakelijk is om de eigen economische activiteiten uit te kunnen voeren.¹⁸

Gesteld wordt dat het doel van het 'nieuwe' criterium - naar mag worden aangenomen - is om misbruik te voorkomen waarbij aftrekgerechtigde ondernemers uit niet-zakelijke overwegingen kosten voor hun rekening nemen die normaliter thuishoren bij niet-aftrekgerechtigde marktdeelnemers. In dat kader wordt de vergelijking getrokken met andere 'mini-misbruikleerstukken' die in de jurisprudentie van het HvJ zijn geformuleerd.¹⁹

Er wordt tenslotte spanning geconstateerd tussen deze ontwikkelingen in de Europese jurisprudentie en de toepassing van de nationale regels voor zover die zijn vastgelegd in het Besluit uitsluiting aftrek voorbelasting 1968 (hierna: "BUA"). In artikel 1 van het BUA wordt de aftrek van voorbelasting beperkt waar het gaat om 'standsuitgaven', maar deze specifieke bepaling wordt al een tijd als 'dode letter' beschouwd. De vraag kwam op of naar aanleiding van de lopende procedures deze letter weer tot leven zou kunnen worden gewekt, waarbij de deelnemers overigens in meerderheid meenden dat dit niet het geval zou (moeten) zijn.

4 Aankoop en verkoop deelnemingen

Inleiders: J. Rous Msc ²⁰ en mr. P.J.B.G. Schrijver²¹

- Bemiddeling

Het HvJ heeft het begrip bemiddeling in met name de arresten CSC en Volker Ludwig uitgewerkt.²² In deze arresten is een definitie gegeven van bemiddeling die erop neerkomt dat de activiteit tot doel moet hebben het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten. De bemiddelaar mag geen eigen belang hebben bij de inhoud van het contract. Dit laatste kan zo worden begrepen dat de bemiddelaar zelf geen onderdeel mag uitmaken van de productieketen. Voor bemiddeling is een contractuele betrekking met de afnemer van de dienst waarvoor bemiddeling plaatsvindt niet vereist. Verder wordt ingegaan op de reikwijdte van de 'Merchantbankarresten'.²³

Er wordt gediscussieerd over de vraag of een dienst bestaande uit de begeleiding van een verkoop van een deelneming (waarbij de verkoop ook daadwerkelijk plaatsvindt) één prestatie is die vrijgesteld is van btw, of dat deze begeleiding bestaat uit meerdere afzonderlijk in aanmerking te nemen btw-prestaties (waarvan de ene mogelijk is belast en de andere is vrijgesteld). De vergoeding voor de begeleiding bestaat in de regel uit een vaste fee en een succes fee. De vergoeding is van mening dat in de voorgelegde casus sprake is van één enkele dienst. Als bemiddeling het hoofddoel is van de dienstverlening dan mag worden aangenomen dat sprake is van één vrijgestelde dienst, omdat dan sprake is van een onlosmakelijk geheel waarbij bemiddeling de hoofddienst is. Daarbij is uiteraard van belang dat de dienst als geheel genomen essentieel en kenmerkende elementen van een bemiddelingsdienst bevat. Gaan de andere elementen (anders dus dan bemiddeling) een vergelijkbaar belang of zelfs een groter belang innemen in het totaal van de dienstverlening, dan ontstaat het gevaar dat de totale dienstverlening is belast (gewezen wordt op het arrest inzake Deutsche Bank²⁴).

¹⁸ HvJ, 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola) en Hof van Cassatie België, 26 april 2019, F18.0046N/1 (Vos Aannemingen BVBA)

¹⁹ Zie onder meer HvJ, 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS) en HvJ, 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service).

²⁰ Werkzaam bij Belastingdienst MKB Rotterdam.

²¹ Werkzaam bij Deloitte.

²² HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services Ltd), HvJ 21 juni 2007, C-453/05 (Volker Ludwig).

²³ HR 10 januari 2001, nr. 34 973, BNB 2001/119 en HR 10 januari 2001, nr. 34 977, BNB 2001/120.

²⁴ HvJ 19 juli 2012, C-44/11 (Deutsche Bank).

De discussie verplaatst zich naar de vraag of ook sprake is van een bemiddelingsdienst als een activa-passiva transactie tot stand komt waarbij de verkoop onbelastbaar blijft op grond van de regel dat de overgang van een algemeenheid van goederen geen leveringen of diensten oplevert voor de btw. De verkoop heeft dan niet plaatsgevonden in de vorm van een overdracht van aandelen, zoals wel het geval was in het arrest DTZ Zadelhoff.²⁵ De vrijstelling is dan niet van toepassing, want er is geen bemiddeling bij een aandelenovername.

Ook wanneer uiteindelijk geen sprake is van een daadwerkelijke verkoop, zou volgens sommige deelnemers de vrijstelling van toepassing moeten zijn. Daarbij is wel van belang dat aangetoond kan worden dat het de intentie was om aandelen te verkopen en niet om een activa-passiva transactie tot stand te brengen.

- Transacties met dochtervennootschappen

Bij concernvennootschappen speelt geregeld de vraag waar het verbruik van de kosten plaatsvindt. Daarbij is van belang om vast te stellen wie het recht heeft op aftrek van voorbelasting van bijvoorbeeld aankoop- of verkoopkosten. Er wordt door de sprekers in vogelvlucht door de jurisprudentie gelopen, waarbij onder andere de arresten BLP, Cibo Participations en SKF aan bod komen.²⁶ Uit deze arresten blijkt dat de aankoop- en verkoop van deelnemingen economische activiteiten kunnen betreffen en dat kosten die hiermee gemoeid zijn als algemene kosten kunnen kwalificeren. Uit de arresten valt af te leiden dat het HvJ hierbij nagaat of sprake is van moeien en/of dat sprake is van de aanwezigheid van een zogenoemd rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de economische activiteit. Hierbij wordt opgemerkt dat het HvJ meerdere malen heeft aangegeven dat de uitgaven een onderdeel moeten vormen van de prijs van de uitgaande handelingen om het predicaat 'algemene kosten' te kunnen verkrijgen. Dat lijkt bij aandelen toch een lastige zaak, aangezien in de praktijk de prijs van aandelen wordt gedicteerd door de markt, vraag en aanbod, en niet door de kosten die zijn gemaakt.

Vervolgens passeren de arresten Larentia en Minerva, Ryanair en C&D Foods de revue.²⁷ Daarbij dient te worden opgemerkt dat vooral het arrest C&D Foods een vreemde eend in de bijt vormt. Het HvJ lijkt een extra toets aan te leggen, zijnde dat de opbrengsten van de activiteit moeten worden aangewend voor de economische activiteit. In de zaak C&D Foods werden de opbrengsten aangewend om een verlies dat de aandeelhouder (een bank) had belopen op de voormalige aandeelhouder te dempen, wat volgens het HvJ tot gevolg had dat niet kon worden aangenomen dat de opbrengsten werden aangewend voor de economische activiteit van de verkopende vennootschap of van de vennootschappen waarin deze zich moeide.

De discussie richt zich vervolgens voornamelijk op de vraag hoe C&D Foods geïnterpreteerd moet worden. Daarbij komt naar voren dat de verkoop van aandelen door een moeiende houdster kennelijk niet meer automatisch in de ondernemerssfeer plaatsvindt (terwijl dat bij de verkoop van bijvoorbeeld een door de ondernemer in de onderneming gebruikte machine wel automatisch wordt verondersteld). Anders dan machines behoren aandelen niet automatisch tot het ondernemingsvermogen. Bij de verkoop van aandelen moet dan ook kennelijk iets 'extra's' gebeuren, zoals het terug laten vloeien van de opbrengsten aan de activiteit van het moeien, waardoor kan worden aangenomen dat de verkoop van de aandelen heeft plaatsgevonden als verlengstuk van die moeiactiviteit. Er lijkt een soort extra bewijslast te bestaan dat aandelen gehouden of verkocht worden als ondernemer. Vastgesteld lijkt te moeten worden dat de wil bij voortdurend gericht was op het behouden van die aandelen in de ondernemings sfeer. Deze constatering verklaart wellicht nog niet waarom het terugbrengen van een verlies dat de aandeelhouder heeft belopen volgens het HvJ niet gezien kon worden als een handeling met

²⁵HvJ 5 juli 2012, C-259/11 (DTZ Zadelhoff).

²⁶HvJ 6 april 1995, C-4/94 (BLP), HvJ 27 september 2001, C16/00 (Cibo Participations) en HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF).

²⁷HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (Larentia en Minerva/MarenaveSchiffahrt), HvJ 17 oktober 2018, C-249/17 (Ryanair) en HvJ 8 november 2018, C-502/17 (C&D Foods Acquisition).

betrekking tot aandelen in de economische sfeer. Dit kan volgens sommige aanwezigen de verkopende vennootschap immers ook doen om de ongestoorde voortzetting van de eigen economische activiteit te waarborgen.

5 Pre pro rata problematiek

Inleiders: mr. dr. S.B. Cornielje²⁸ en mr. J.H.M. Heezen²⁹

Cornielje en Heezen beginnen hun bijdrage met de vaststelling dat de pre-pro rata sinds een jaar of tien een bekend begrip is in de btw, maar dat het desondanks lastig is aan te geven hoe dit instrument - dat dient om een deel van de aftrek uit te sluiten indien btw drukt op zowel economische als niet-economische activiteiten - moet worden berekend en toegepast. Het HvJ legt de verantwoordelijkheid voor de uitwerking van de pre-pro rata nadrukkelijk bij de lidstaten, die vrijwel allemaal worstelen met deze opdracht. Zo is het onderscheid tussen economische en niet-economische handelingen vaak onduidelijk. Daarnaast is de vraag hoe een pre-pro rata moet worden berekend en op welke voorbelasting deze moet worden toegepast. Door een gebrek aan harmonisatie lijkt iedere denkbare (doch redelijke) verdeelsleutel toegestaan, zonder dat een lidstaat zich daarbij overigens hoeft te beperken tot één methode, zo lang de uitkomst het gebruik objectief en neutraal weergeeft.

In het arrest *Zwiazek Gmin* is uitdrukkelijk bepaald dat lidstaten een pre-pro rata knip *moeten* hanteren.³⁰ Daar staat het legaliteitsbeginsel volgens het HvJ niet aan in de weg (door de belanghebbende was betoogd dat de wijze waarop de pre-pro rata moest worden berekend ontbrak in de Poolse wet op de omzetbelasting en dus niet behoefde te worden gemaakt), zolang de richtlijn maar geïmplementeerd is in die zin dat is opgenomen in de wet dat slechts aftrek is toegestaan voor zover de kosten worden gemaakt voor belaste handelingen. 100% recht op aftrek is uitgesloten op basis van deze aan artikel 168 van de Btw-richtlijn ontleende regel. Een dergelijke regel is voldoende voor lidstaten om hun onderdanen te verplichten om tot een pre-pro rata knip te komen, ook zonder nadere implementatie.

Cornielje betoogt in dit verband dat zolang de wetgever geen methoden of criteria opneemt in de wet over de wijze waarop de knip moet worden berekend, het aan belastingplichtigen is om te bepalen welke deel van de kosten betrekking heeft op niet-economische activiteiten en met behulp van welke sleutel het aftrekbare gedeelte hiervoor kan worden vastgesteld, wat dan door de inspecteur vervolgens slechts op redelijkheid getoetst kan worden.

De pre-pro rata breuk brengt complexiteit met zich mee op verschillende niveaus. Vragen die rijzen zijn onder meer in welke situaties een niet-economische activiteit leidt tot een pre-pro rata? Welke methode moet dan worden toegepast? Dient dan sprake van maatwerk te zijn per kostenpost of een algemene breuk op het totaal aan gemengde kosten? En hoe zit het met formele aspecten, zoals bewijslastverdeling en rechtszekerheid bij afwezigheid van specifieke regels?

Op basis van de jurisprudentie van het HvJ kunnen meerdere passende sleutels worden gebruikt. Welke methoden aanvaardbaar en uitvoerbaar zijn wordt uitvoerig bediscussieerd. De telmethode³¹ die door de Belastingdienst veelal als uitgangspunt wordt gehanteerd kan handvatten bieden om tot een pre-pro rata breuk te komen, en biedt ten minste enige voorspelbaarheid voor belastingplichtigen. Ook wordt een verdeling op basis van kostencategorieën als optie genoemd en daarbij een vergelijking getrokken met de labeling bij overheidslichamen. Tot slot voert de discussie naar de vraag op welk moment de pre-pro rata breuk bepaald moet worden. De meningen verschillen over het tijdstip, uiteenlopend van het moment van ontvangst van de factuur tot aan het einde van het boekjaar.

²⁸ Werkzaam bij PwC en Tilburg University.

²⁹ Werkzaam bij Belastingdienst Grote Ondernemingen Rotterdam.

³⁰ HvJ 8 mei 2019, C-566/17, (*Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego*)

³¹ D.w.z. een berekeningsmethode die is gebaseerd op het aantal niet-economische en economische activiteiten.

6 Pro rata problematiek

Inleiders: prof. dr. G.J. (Gert-Jan) van Norden³² en mr. drs. F. van Veen³³

Van Veen opent met de vaststelling dat we in Nederland bij de berekening van de pro rata slechts kunnen uitgaan van de omzetverhouding en de werkelijk-gebruik-maatstaf, terwijl de richtlijn aan de lidstaten meer opties biedt. Tevens is de door de richtlijn geboden mogelijkheid niet geïmplementeerd om de werkelijk-gebruik-maatstaf op een deel van de gemengde kosten toe te passen. De werkelijk-gebruik-regeling vereist dat het werkelijke gebruik van gemengde kosten als geheel in aanmerking moet worden genomen volgens de Hoge Raad in het makelaarskantoorarrest.³⁴ Illustratief is de onlangs gepubliceerde uitspraak van Hof Den Bosch waarbij toepassing van werkelijk gebruik bij een ICT-platform voor kinderopvang niet mogelijk bleek, omdat het werkelijk gebruik van de overige gemengde kosten niet was bepaald.³⁵ De Hoge Raad heeft in het apothekersarrest bovendien de eis gesteld dat het bewijs van werkelijke gebruik moet worden geleverd op basis van objectieve en nauwkeurige gegevens en niet bij benadering mag worden vastgesteld.³⁶ In de praktijk blijkt de maatstaf van werkelijk gebruik daarom moeilijk toepasbaar.

Van Norden geeft aan dat volgens de thans gangbare visie de Nederlandse wet voorschrijft dat de pro rata op het totaal van de gemende kosten dient te worden toegepast waarbij dus maar één verdeelsleutel kan worden gehanteerd en dat daarbij geen onderverdelingen mogelijk zijn. Het Europeesrechtelijke speelveld met betrekking tot de pro rata lijkt echter ruimer te zijn dan de thans gangbare Nederlandse praktijk. Dat geldt niet alleen voor de werkelijk gebruik methode (zie bijvoorbeeld de arresten Banco Mais³⁷ en Volkswagen Financial Services³⁸), maar sinds het arrest Morgan Stanley ook voor het reguliere pro rata op basis van omzetverhoudingen.

De aanwezigen lijken van mening dat de Nederlandse wet niet is geschreven vanuit het idee dat er bij het pro rata op basis van omzetverhoudingen meerdere omzetsleutels kunnen worden toegepast, maar dat het arrest Morgan Stanley wel dwingt tot heroverweging in die zin dat niet moet worden uitgesloten dat door richtlijnconforme interpretatie toch op de diverse gemengde kosten afzonderlijke pro rata's moeten of mogen worden toegepast. Er bestaat echter geen consensus over het antwoord op de vraag of meerdere pro rata percentages in Nederland mogelijk zouden moeten zijn bij de berekening van een pro rata op basis van omzetverhoudingen en evenmin of er meerdere, of gecombineerde sleutels gebruikt mogen worden om tot een werkelijk gebruik percentage te komen. Wel bestaat er ruime steun voor de gedachte dat sprake moet zijn van een reële aftrek, hetgeen zeker bij toepassing van de werkelijk gebruik methodiek leidend zou moeten zijn.

7 Kadere vooroverleg

Inleiders: mr. J.A.R. van Eijsden³⁹ en mr. M.A.C. van Elk⁴⁰

Zoals reeds eerder vermeld werd op de tweede dag van de conferentie het onderwerp concernproblematiek verlaten en werd er gediscussieerd over de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingadvieswereld. Daarbij stond het instrument van het vooroverleg centraal. Vooroverleg is van grote waarde voor de Belastingdienst.⁴¹ Vooroverleg is ondersteunend aan compliance, draagt bij aan het sneller verkrijgen van rechtszekerheid (goed voor het vestigingsklimaat) en vooroverleg kan daarnaast bijdragen aan de kenbaarheid van het fiscale

³² Werkzaam bij Meijburg & Co en hoogleraar Tilburg University

³³ Werkzaam bij Belastingdienst Grote Ondernemingen Amsterdam

³⁴ HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, BNB 2014/67.

³⁵ Hof 's-Hertogenbosch, 25 juli 2019, nr. 18/00489 en nr. 18/00490.

³⁶ HR 3 februari 2006, nr. 41751, BNB 2006/314.

³⁷ HvJ 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais).

³⁸ HvJ 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services).

³⁹ Werkzaam bij EY.

⁴⁰ Werkzaam bij GO/MGO Belastingdienst.

⁴¹ De definitie van vooroverleg is opgenomen in het paragraaf 3, lid 1 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

recht. Vooroverleg was voorheen minder omljnd, nu zijn er meer en duidelijkere kaders. Sinds 2016 is elk van de onderscheidende elementen van *fraus legis* (misbruik van recht) reeds voldoende om niet verder te gaan met het vooroverleg. Daarnaast is vooroverleg niet mogelijk als het antwoord op de voorgelegde vraag reeds duidelijk blijkt uit openbare bronnen. Dit heeft met name betrekking op het MKB, waarbij voorkomen moet worden dat de Belastingdienst gedwongen wordt om als adviesorgaan op te treden.

Alhoewel vooroverleg een belangrijk aspect vormt in het contact met de Belastingdienst, wordt aangegeven dat het een parel is die zijn glans verliest. Vanuit de adviespraktijk wordt geconstateerd dat de relatie met de Belastingdienst verhardt. Vooroverleg werd altijd genoemd als een van de kroonjuwelen, een internationaal verkooppunt, maar men ziet het concept afbrokkelen in die zin dat het instrument – door de wijze van invulling - aan waarde inboet. Uit een onderzoek van de NOB en RB blijkt dat de relatie tussen de adviespraktijk en de Belastingdienst de laatste jaren is verslechterd. Daarbij spelen onder andere het politieke klimaat, staatssteun en transparantie een rol.

De discussie wordt gestart met de opmerking dat steeds minder sprake is van vooroverleg. De drempels zijn te hoog. De vraag is hoe partijen weer nader tot elkaar kunnen komen. Uit de zaal komt naar voren dat er een verstarring valt te constateren aan zowel de zijde van de Belastingdienst als aan die van de adviespraktijk. Er heeft zich in het verleden een trend ingezet van het opzetten van al dan niet agressieve structuren, waarbij in vooroverleg grensverkenning heeft plaatsgevonden. Door bijvoorbeeld scholenstructuren kijken inspecteurs anders naar vooroverleg. De verhouding heeft zich zo ontwikkeld dat zowel de adviseur als de inspecteur op scherp staan. Wel wordt beaamd dat vooral grotere kantoren meer transparant zijn gaan communiceren richting de Belastingdienst.

Er bestaat consensus over het feit dat de verhouding, gegeven de huidige omstandigheden, vanuit beide zijden verbeterd kan worden en er wordt dan ook een oproep gedaan om vanuit beide zijden de relatie te verbeteren.

8 Relatie EU-recht en wetgeving

Inleiders: mw. mr. L. Aan de Meulen LL.M.⁴²

Aan de Meulen bespreekt hoe wet- en regelgeving tot stand komt, zowel voor nationale wetgeving als voor EU-regelgeving. Uitvoerig wordt de totstandkoming van een richtlijn en de implementatie ervan in nationale wetgeving besproken (zoals de 'quick fixes' van dit jaar).

Bij deze totstandkoming vormt de Europese Commissie (hierna: "EC") het startpunt. Voordat de EC een nieuw voorstel doet vinden vooraf diverse bijeenkomsten plaats tussen de EC en beleidsmedewerkers van de diverse lidstaten en tussen de EC en het bedrijfsleven. Deze besprekingen, zoals de *group on the future of VAT*, staan in het teken van de toekomst van de btw. Na het voorstel van de EC komt er een BNC-fiche, een beoordelingsfiche dat geschreven wordt voor de Tweede Kamer, de Eerste Kamer en de Nederlandse leden van het Europees Parlement. Vervolgens vinden er raadsgroepen plaats waar het richtlijnvoorstel wordt onderhandeld en tot slot zal tijdens de ECOFIN stemming plaatsvinden over het richtlijnvoorstel. Hierna volgt de implementatie van de aangenomen richtlijn in de nationale wetgeving.

De stelling die wordt aangedragen is of harmonisatie de voorkeur boven nationale soevereiniteit moet hebben met betrekking tot de btw. Er worden verschillende voor- en nadelen besproken. Aan de ene kant kan harmonisatie voordelig zijn voor het bedrijfsleven, aangezien de regelgeving duidelijk en gelijk is voor de verschillende lidstaten. Voor lidstaten betekent het echter een inkrimping van de eigen soevereiniteit. Harmonisatie kan tot gevolg hebben dat de snelheid van de

⁴² Werkzaam bij DG Fiscale Zaken, Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen van het Ministerie van Financiën.

totstandkoming van EU-regelgeving af kan nemen, omdat dan over alle details op EU-niveau overeenstemming moet komen.

9 Relatie EU-recht en nationaal recht

Inleiders: prof. dr. A.H. Bomer⁴³ en prof. dr. M.E. van Hilten⁴⁴

Van Hilten leidt de totstandkoming en beantwoording van prejudiciële vragen aan het HvJ in. Het HvJ doet uitspraak over uitlegging van de verdragen en de geldigheid en de uitlegging van handelingen van de Europese instellingen (denk aan de Uitvoeringsverordening van de Commissie). Als zich in een nationale procedure een vraag of vragen over de uitlegging van Unierecht voordoet of over de geldigheid van (een bepaling van) een richtlijn of verordening kan een nationale rechterlijke instantie deze vragen voorleggen aan het HvJ. Op basis van het arrest Cilfit⁴⁵ bestaat voor de hoogste nationale rechter een verplichting tot het stellen van vragen indien hij twijfelt over de uitleg van het Unierecht. Voor het belastingrecht is dat in Nederland de Hoge Raad.

In de praktijk betekent elke vraag die aan het HvJ wordt voorgelegd dat die rechter zwaarder wordt belast. Dit leidt tot ophoping van procedures bij het HvJ en daarmee tot een langere duur van de totale procedure. Hoewel dit niet afdoet aan de verplichting om vragen te stellen, is dit wel een van de aspecten die worden meegewogen bij de overwegingen om al dan niet vragen aan het HvJ voor te leggen.

Bomer gaat in op welk recht voorrang krijgt met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel. Aan de hand van casus wordt in de zaal besproken dat rekening gehouden moet worden met drie rechtscolleges, namelijk de Hoge Raad, het HvJ en het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: "EHRM").

Er wordt gediscussieerd over het moment van inwerkingtreding van een arrest van het HvJ in Nederland, indien een Nederlandse rechter beslist dat een bepaalde prestatie is vrijgesteld (waarbij wordt verondersteld dat dat gunstig is voor partijen), terwijl op een later moment het HvJ beslist dat de prestatie belast is (dus ongunstig is). De uitkomst van de situatie hangt sterk af van de feiten en omstandigheden en welk recht voorrang heeft, kan vanuit verschillende opties worden verdedigd. Hierbij speelt ook het EHRM een rol. In het Serkov arrest⁴⁶ is namelijk bepaald dat het rechtszekerheidsbeginsel ertoe kan leiden dat belastingplichtigen langer worden beschermd door een uitspraak van een nationale rechter. Daar staat echter tegenover dat het HvJ heeft beslist dat de bevoegdheid om uitgestelde werking te geven aan jurisprudentie van het HvJ exclusief tot de bevoegdheden van het HvJ behoort.⁴⁷ En in het Filipiak-arrest is zelfs beslist dat andersluidende nationale jurisprudentie buiten toepassing moet worden gelaten.⁴⁸

Hierna wordt gediscussieerd over de toepassing van de holdingresolutie, waarbij er geen consensus bestaat of deze nog steeds kan worden toegepast. Tegenstanders verwijzen naar de passages die contra legem lijken en dat deze is opgesteld op basis van de toenmalige stand van de jurisprudentie. Voorstanders beargumenteren juist dat een besluit een standpunt is van een 'inspecteur' ten opzichte van meerdere belastingplichtigen. Hier kan op basis van Europese jurisprudentie vertrouwen aan ontleend worden. Daar wordt tegenin gebracht dat op basis van de huidige stand van zaken een uitspraak van het HvJ altijd voorrang heeft op nationale besluitvoering. Indien een besluit contra legem is, kan er niet altijd vanuit gegaan worden dat hier vertrouwen aan kan worden ontleend. Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt namelijk dat het vertrouwensbeginsel niet kan worden aangevoerd tegen een duidelijke bepaling van het recht van

⁴³ Werkzaam bij Belastingdienst Grote Ondernemingen en hoogleraar VU.

⁴⁴ Raadsheer Hoge Raad der Nederlanden en hoogleraar Universiteit van Amsterdam.

⁴⁵ HvJ 6 oktober 1982, C-283/81 (Cilfit).

⁴⁶ EHRM 7 juli 2011, FED 2012/76 (Serkov).

⁴⁷ HvJ 17 mei 1990, 262/88, ECLI:EU:C:1990:209 (Barber), r.o 41 vermeldt: "(...) Een dergelijke beperking kan slechts door het Hof worden gesteld en enkel in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven."

⁴⁸ HvJ EU 19 november 2009, C-314/08 (Filipiak), ECLI:EU:C:2009:719.

de Unie, en de daarmee strijdige gedragingen van een met de toepassing van het recht van de Unie belaste nationale instantie.⁴⁹

10 De toekomst van de btw

Inleider: prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx⁵⁰

Merx gaat onder andere in op het btw-actieplan, waarin het voorgenomen definitieve btw-stelsel is vastgelegd. Onder andere om de fraude binnen de Europese Unie tegen te gaan, dient de intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving plaats te maken voor een Intra-Unie levering. Dit betekent bijvoorbeeld dat bij een levering van goederen door een Duitse leverancier aan een Italiaanse afnemer, de Duitse leverancier Italiaanse btw op de factuur moet vermelden. De ontvangen Italiaanse btw dient de Duitse leverancier volgens een One Stop System af te dragen in Duitsland, waarna de Duitse overheid de btw betaalt aan de Italiaanse overheid. Er kan slechts verlegging van btw plaatsvinden als de afnemer kwalificeert als Certified Taxable Person, ofwel CTP. Om CTP te worden moet eerst een controle plaatsvinden op de interne beheersing van belastingplichtigen. Op deze manier is het idee dat de VAT Gap lager wordt.

Zowel Merx als deelnemers in de zaal brengen veel praktische bezwaren naar voren met betrekking tot deze regelgeving. Er wordt opgemerkt dat fraude op basis van deze regelgeving zelfs makkelijker is dan in de huidige regelgeving (de – Nederlandse - btw komt namelijk eerst op buitenlandse bankrekeningen terecht van de in het buitenland gevestigde leveranciers terwijl er thans een nultarief kan worden toegepast). De heffing van Nederlandse btw komt daarna – als deze terecht door de buitenlandse ondernemer wordt aangegeven - tevens in handen van buitenlandse overheden, terwijl Nederland juist een van de lagere VAT gaps in de EU heeft. Nederland geeft dan een gedeelte van de zekerheid van inkomsten uit handen aan andere lidstaten. Tevens wordt de omvang van de totale te betalen btw binnen de Europese Unie aanzienlijk groter, hetgeen de inning doorgaans niet ten goede komt. Tot slot wordt benoemd dat dit ook niet tot wenselijke situaties leidt indien er een geschil is tussen bijvoorbeeld een Bulgaarse belastingplichtige en de Nederlandse overheid (wat te doen bij bezwaar en beroep!).

Er bestaat consensus in de zaal dat het voorgenomen definitieve btw-stelsel geen verbetering oplevert voor de Nederlandse wet- en regelgeving en de Nederlandse schatkist.

11 Afsluiting

Van Kesteren sluit de conferentie af met een samenvatting van hetgeen is besproken tijdens de afgelopen twee dagen en een rondvraag naar de ervaringen. Vanuit de zaal wordt benadrukt dat het open gesprek tussen adviseurs en de Belastingdienst verhelderend is en gewaardeerd wordt. Alhoewel meningen nog vaak verschillen en op deze onderwerpen niet altijd tot een consensus gekomen kon worden, kan meer begrip voor elkaar worden opgebracht en een start worden gemaakt om de relatie naar een hoger niveau te tillen.

⁴⁹ HvJ 7 april 2011, C-153/10 (Sony Supply Chain Solutions), BNB 2012/203, punt 47.

⁵⁰ Werkzaam bij BDO, bijzonder hoogleraar Erasmus Universiteit Rotterdam, universitair docent Universiteit Leiden.