

Btw: Grensoverschrijdend pro rata aftrekrecht van toepassing op kosten door vaste inrichting

Op 3 oktober 2018 is de conclusie van de advocaat-generaal ('A-G') van het Hof van Justitie ('HvJ') in de zaak Morgan Stanley & Co International plc ('Morgan Stanley') (nr. C-165/17) gepubliceerd. Deze zaak gaat over btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de handelingen van een buitenlands hoofdhuis. De A-G concludeert dat voor dergelijke kosten een grensoverschrijdend pro rata aftrekrecht moet worden toegepast. Dit grensoverschrijdend pro rata moet worden berekend op basis van zowel de handelingen van de vaste inrichting als de handelingen van het hoofdhuis. Daarbij kan btw alleen in aftrek worden gebracht wanneer er zowel naar de maatstaven van het land van de vaste inrichting als naar die van het land van het hoofdhuis omzet wordt gegenereerd waarvoor btw-aftrekrecht bestaat.

Casus

Morgan Stanley heeft zijn hoofdkantoor in het Verenigd Koninkrijk ('Britse hoofdhuis') en een vestiging in Frankrijk ('Franse vaste inrichting'). De Franse vaste inrichting verricht btw-belaste bancaire en financiële diensten voor haar Franse cliënten. Btw-heffing over deze diensten is mogelijk door een optieregeling onder de Franse btw-wetgeving. De Franse vaste inrichting verricht tevens handelingen voor het Britse hoofdhuis, die niet aan btw zijn onderworpen omdat deze binnen dezelfde juridische entiteit plaatsvinden.

De Franse vaste inrichting heeft de btw op door haar gemaakte kosten volledig in aftrek gebracht, ook voor zover deze kosten geheel of gedeeltelijk door het hoofdhuis werden gebruikt. Morgan Stanley meende namelijk dat de activiteiten voor het Britse hoofdhuis moesten worden genegeerd, waardoor er voor de berekening van het aftrekrecht alleen de vanuit Frankrijk behaalde omzet overblijft waarop btw-aftrek is toegestaan.

Naar aanleiding van een belastingcontrole stelt de Franse Belastingdienst dat aftrek van btw op kosten door de Franse vaste inrichting moet worden gecorrigeerd voor zover deze kosten (mede) worden gebruikt voor handelingen verricht door het Britse hoofdhuis. Dit hoofdhuis heeft namelijk geen volledig recht op aftrek, maar past een pro rata aftrek toe. De zaak komt voor de Franse rechter, wat uiteindelijk leidt tot prejudiciële vragen aan het HvJ. Die omvatten kort gezegd het volgende:

1. *Kostencategorie 1 (kosten gebruikt door hoofdhuis)*

Aftrekrecht van btw op door de Franse vaste inrichting gemaakte kosten die uitsluitend voor het Britse hoofdhuis worden gebruikt. Moet deze btw door de Franse vaste inrichting in aftrek worden gebracht conform:

- a) het pro rata aftrekrecht van de Franse vaste inrichting;
- b) het pro rata aftrekrecht van het Britse hoofdhuis; of
- c) een gecombineerd aftrekrecht?

2. *Kostencategorie 2 (kosten gebruikt door hoofdhuis en vaste inrichting)*

Aftrekrecht van btw op de door de Franse vaste inrichting gemaakte kosten die zowel voor deze vaste inrichting zelf als het Britse hoofdhuis worden gebruikt voor hun bancaire en financiële diensten aan derden. Wat is de omvang van het aftrekrecht?

Uitwerking

De A-G gaat ervan uit dat het Britse hoofdhuis en de Franse vaste inrichting één enkele belastingplichtige vormen voor de btw. De handelingen ("kostendoorbelastingen") van de Franse vaste inrichting aan het hoofdhuis zijn volgens de A-G voor de btw dus niet relevant. Hij concludeert op basis van de eerder gewezen beschikking in de zaak ESET (nr. C-393/15) echter dat het recht op aftrek voor dergelijke niet-relevante activiteiten niet bij voorbaat kan worden geweigerd (kostencategorie 1).

De A-G benadrukt dat het onjuist is om voor kostencategorie 1 en 2 het aftrekrecht alleen te bepalen op basis van de activiteiten van de Franse vaste inrichting. Dit komt namelijk niet overeen met de uiteindelijke bestemming of het gebruik van de uitgaven. De A-G geeft aan dat een pro rata aftrekpercentage moet worden bepaald aan de hand van de activiteiten van zowel het Britse hoofdhuis als de Franse vaste inrichting. Dit pro rata aftrekpercentage dient te gelden voor zowel kostencategorie 1 als 2.

De A-G geeft beknopt weer hoe een dergelijk pro rata aftrekpercentage moet worden bepaald. Wij leiden uit de conclusie af dat de A-G meent dat de omzet van de Franse vaste inrichting daarbij volledig moet worden meegenomen als omzet die recht geeft op aftrek van voorbelasting. De A-G lijkt ten aanzien van de omzet van het Britse hoofdhuis een dubbele toets te hanteren. De omzet van het hoofdhuis wordt in de pro rata berekening slechts aangemerkt als omzet die recht geeft op aftrek van voorbelasting indien deze omzet zowel op basis van de btw-regels in het Verenigd Koninkrijk als de btw-regels in Frankrijk recht op aftrek van btw zou geven. Deze dubbele toets geldt voor zowel kostencategorie 1 als 2.

De A-G nuanceert hiermee de werking van het arrest Le Crédit Lyonnais (nr. C-388/12). Het HvJ gaf daarin aan dat een Frans hoofdhuis niet de omzet afkomstig van vaste inrichtingen in de pro rata berekening mocht meenemen. In de praktijk wierp dit de vraag op of een pro rata berekening altijd geografisch is beperkt. Dit lijkt op basis van de conclusie van de A-G in Morgan Stanley niet het geval en dient mogelijk meer casuïstisch te worden benaderd. De A-G beargumenteert dat een belangrijk verschil met de Morgan Stanley zaak is dat in de zaak Le Crédit Lyonnais het verband tussen de kosten van het hoofdhuis en de omzet van een vaste inrichting niet vaststaat. In Morgan Stanley is dit verband er wel. Een ander verschil tussen de twee zaken is dat in het arrest Le Crédit Lyonnais specifiek uitspraak werd gedaan in de context van de in Frankrijk geïmplementeerde mogelijkheid het pro rata aftrekrecht te bepalen op basis van sectoren. In de Morgan Stanley zaak lijkt een sectorbenadering niet aan de orde.

Belang voor de praktijk

Het hanteren van de hiervoor beschreven dubbele toets in grensoverschrijdende situaties kan verstorend werken. Uit de conclusie van de A-G leiden wij namelijk af dat het voor het aftrekrecht uitmaakt in welke lidstaat de kosten opkomen. Een deel van een potentiële aftrekbepanking kan in dit kader mogelijk worden voorkomen door kosten

direct te laten neerslaan in het land van het bedrijfsonderdeel waar de kosten betrekking op hebben. Als in de casus van Morgan Stanley de kosten direct in het Verenigd Koninkrijk waren opgekomen, dan had immers alleen naar Britse maatstaven hoeven te worden beoordeeld of btw-aftrekrecht bestaat. Ondernemers hebben niet altijd de vrije keuze in het bepalen van de locatie waar kosten voor de btw worden meegenomen, maar hier kan in de praktijk wel wat sturing aan worden gegeven. De casus van Morgan Stanley ziet op de jaren 2002-2009. Hierbij kan de vraag worden gesteld of de dubbele toets die de A-G aanlegt in het licht van de sinds 2010 geldende plaats van dienstregels in B2B situaties en het belasten van het verbruik waar dat plaatsvindt nog wel helemaal passend is. De vanaf 1 juli 2011 geldende Europese Btw-Uitvoeringsverordening neemt als uitgangspunt dat aan de hand van de aard en het gebruik van diensten vastgesteld moet worden welke vestiging als afnemer is te beschouwen. Hiermee vallen de standaard B2B diensten mogelijk buiten kostencategorie 1, omdat deze kunnen worden geacht door het Britse hoofdhuis te zijn afgenomen.

Daarnaast kan het meenemen van de omzet van het Britse hoofdhuis in de pro rata berekening van de Franse vaste inrichting verstoring werken. Wanneer de omzet van het Britse hoofdhuis een veelvoud is van de omzet van de Franse vaste inrichting, kan deze eerste omzet een onevenredig grote invloed hebben op de uitkomst van de pro rata berekening. Dit is vooral het geval wanneer de algemene kosten die worden gemaakt in feite grotendeels zien op activiteiten van de Franse vaste inrichting zelf.

De potentiële aftrekbeperking die wordt veroorzaakt door het toepassen van een pro rata op entiteitsniveau kan mogelijk worden voorkomen door uitgaven zo veel mogelijk direct toe te rekenen aan omzet die recht geeft op aftrek van voorbelasting. De A-G laat in zijn conclusie ruimte voor deze uitleg. Daarnaast behandelt hij in zijn conclusie niet het principe van het werkelijke gebruik door bijvoorbeeld het hoofdhuis (of een business unit), indien geen directe toerekening kan plaatsvinden. Binnen de Nederlandse (en bredere Europese) context kan het principe van werkelijk gebruik als alternatief voor een pro rata berekening wel soelaas bieden.

Het beleid van het Nederlandse Ministerie van Financiën biedt reeds ruimte voor een pro rata aftrekrecht op entiteitsniveau, evenals directe toerekening en het werkelijke gebruik. Na de zaak *Le Crédit Lyonnais* wordt een pro rata op entiteitsniveau in de praktijk echter in veel gevallen afgewezen. Of een pro rata op entiteitsniveau daadwerkelijk nieuw leven is ingeblazen, kan pas met zekerheid worden gezegd na het arrest van het HvJ.

Naast de vraag of een pro rata aftrekrecht op entiteitsniveau moet worden berekend, spelen in de praktijk ook andere vragen een rol. Wij denken hierbij onder meer aan de situatie waarbij het hoofdhuis of de vaste inrichting onderdeel van een fiscale eenheid is. Hierbij speelt de zaak [Skandia \(C-7/13\)](#) een rol. Deze vragen blijven waarschijnlijk ook na het oordeel van het HvJ in de Morgan Stanley zaak onbeantwoord.

In de praktijk zien wij een toegenomen aandacht voor de wijze waarop het recht op aftrek van btw moet worden berekend, ook aan de kant van de Belastingdienst. Dit geldt in bredere zin dan alleen voor hoofdhuis-vaste inrichting situaties. Het is raadzaam de

manier waarop het recht op aftrek wordt bepaald daarom in bredere zin tegen het licht te houden en waar nodig een nadere analyse uit te voeren.

Uiteraard kunnen de adviseurs van de Indirect Tax Financial Services Group van Meijburg & Co u helpen bij het in kaart brengen van de mogelijke gevolgen van deze conclusie, en van het arrest van het HvJ dat nog volgt. Neemt u gerust contact op met een van hen of met uw gebruikelijke adviseur.

Meijburg & Co
oktober 2018

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.