

## **HvJ Danske Bank: btw op dienstverlening hoofdhuis aan vaste inrichting vanwege fiscale eenheid btw**

Op 11 maart 2021 heeft het Europese Hof van Justitie ('HvJ') arrest gewezen in de zaak Danske Bank (nr. C-812/19). In deze zaak oordeelt het HvJ dat de dienstverlening door een Deens hoofdhuis aan zijn vaste inrichting in Zweden belast is met Zweedse btw, omdat het Deense hoofdhuis onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid btw in Denemarken. Het Danske Bank-arrest wijkt af van de Nederlandse praktijk. Dit arrest kan grote gevolgen hebben voor de btw-behandeling van dienstverlening binnen concerns, in het bijzonder als sprake is van een beperkt recht op aftrek van btw.

### **Achtergrond en rechtsvragen**

Voor een goed begrip van de zaak Danske Bank is het van belang om de zaak Skandia America Corporation ('Skandia') uit 2014 in herinnering te brengen (nr. C-7/13). Die zaak betrof de btw-behandeling van grensoverschrijdende dienstverlening van een hoofdhuis aan een vaste inrichting, waarbij de vaste inrichting onderdeel was van een fiscale eenheid btw. In het Skandia-arrest oordeelde het HvJ dat diensten verricht door het hoofdhuis van Skandia in de Verenigde Staten aan zijn vaste inrichting in Zweden die onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid btw in Zweden, belastbare diensten voor de btw vormen.

De fiscale eenheid btw in Zweden wordt voor de btw beschouwd als een afzonderlijke belastingplichtige ten opzichte van het Amerikaanse hoofdhuis van Skandia. Ondanks dat het hoofdhuis en de vaste inrichting onderdeel zijn van één juridische entiteit, is er vanwege het feit dat de vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid btw in Zweden voor de btw sprake van dienstverlening tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen. Die dienstverlening is dan onderworpen aan btw-heffing, tenzij een vrijstelling kan worden toegepast.

Na het Skandia-arrest bestond er binnen de EU onzekerheid over de belastbaarheid van dienstverlening tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting wanneer niet de vaste inrichting, maar het hoofdhuis onderdeel is van een fiscale eenheid btw. In de Danske Bank-zaak heeft de Zweedse rechter deze vraag voorgelegd aan het HvJ. Danske Bank is een bank met een hoofdhuis in Denemarken dat in Denemarken deel uitmaakt van een fiscale eenheid btw. Het Deense hoofdhuis heeft kosten voor een IT-platform toegerekend aan zijn vaste inrichting in Zweden, die geen lid is van een fiscale eenheid btw in Zweden. De vraag is of de vaste inrichting in Zweden hierover Zweedse (verleggings-)btw moet aangeven. De prejudiciële vraag van de Zweedse rechter aan het HvJ luidt in wezen: moet een Zweedse vaste inrichting (geen lid van een Zweedse fiscale eenheid btw) worden beschouwd als een zelfstandige belastingplichtige wanneer het Deense hoofdhuis (wél lid van een fiscale eenheid btw in Denemarken) diensten verricht ten behoeve van deze vaste inrichting in Zweden en de kosten daarvan aan de vaste inrichting toerekent?

## **Arrest Hof van Justitie**

Het HvJ oordeelt dat de dienstverlening tussen het Deense hoofdhuis van Danske Bank en zijn Zweedse vaste inrichting is belast met btw. Daarmee volgt het HvJ de lijn die is ingezet in de zaak Skandia.

Het HvJ overweegt dat diensten tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting slechts belastbaar zijn wanneer tussen hen een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Bij het ontbreken van een dergelijke rechtsverhouding tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting die in beginsel samen een en dezelfde belastingplichtige vormen, zijn de diensten niet belastbaar voor de btw. Tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting bestaat echter wel een rechtsverhouding indien de vaste inrichting wordt beschouwd als zelfstandig ten opzichte van het hoofdhuis. Dit is volgens het HvJ aan de orde wanneer de vaste inrichting zelfstandig economische activiteiten verricht en de uit deze activiteiten voortvloeiende economische risico's draagt. Bij de beoordeling of sprake is van een rechtsverhouding moet daarnaast rekening worden gehouden met de eventuele omstandigheid dat het hoofdhuis en/of de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid btw.

Een hoofdhuis dat deel uitmaakt van een fiscale eenheid btw vormt tezamen met de overige onderdelen van de fiscale eenheid btw één belastingplichtige. Een buitenlandse vaste inrichting kan volgens het HvJ op grond van de territoriale beperking van de fiscale eenheid btw regeling geen onderdeel uitmaken van deze fiscale eenheid btw, en kan dus niet worden geacht onderdeel te zijn van dezelfde belastingplichtige als het hoofdhuis. De vaste inrichting moet aldus als een aparte belastingplichtige worden beschouwd. Dit heeft tot gevolg dat de onderlinge dienstverlening belastbaar is.

In het oordeel van het HvJ ligt besloten dat voor de kwalificatie van de verhouding tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat een van de onderdelen deel uitmaakt van een fiscale eenheid btw in een andere lidstaat. Opvallend daarbij is dat van belang is hoe het buitenlandse fiscale-eenheidsregime is vormgegeven.

Danske Bank had nog een aantal verschillen tussen de Danske Bank-zaak en de zaak Skandia naar voren gebracht. In reactie daarop oordeelt het HvJ dat het niet uitmaakt of het hoofdhuis (zoals in de zaak Danske Bank) of de vaste inrichting (zoals in de zaak Skandia) onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid btw. Evenmin maakt het uit of het hoofdhuis is gevestigd buiten de EU (zoals in de zaak Skandia) of binnen de EU (zoals in de zaak Danske Bank). Tevens lijkt het niet relevant of sprake is van externe kosten (zoals in de zaak Skandia) of interne kosten (zoals in de zaak Danske Bank).

Overigens lijkt de Danske Bank-zaak niet veel te verschillen van de feitelijke situatie in de zaak FCE Bank (nr. C-210/04). Daarbij is algemeen bekend dat het hoofdhuis van FCE Bank in het Verenigd Koninkrijk onderdeel was van een fiscale eenheid btw. Dit was echter niet in de verwijzing opgenomen en het HvJ oordeelde vervolgens dat de dienstverlening door het hoofdhuis van FCE Bank aan zijn onzelfstandige vaste

inrichting in Italië niet aan btw-heffing was onderworpen, kort gezegd omdat zij een en dezelfde belastingplichtige vormden.

Het Skandia-arrest heeft in veel EU-lidstaten grote impact gehad op de btw-behandeling van grensoverschrijdende dienstverlening tussen onderdelen van dezelfde rechtspersoon. De standpunten die de diverse lidstaten naar aanleiding van Skandia hebben ingenomen wijken in de praktijk sterk van elkaar af. In sommige lidstaten werkt Skandia ver door en valt vrijwel alle dienstverlening tussen een fiscale eenheid btw en een (niet tot die fiscale eenheid btw behorende) buitenlandse vaste inrichting of hoofdhuis binnen de reikwijdte van de btw. Voor die lidstaten vormt het oordeel van het HvJ in Danske Bank een bevestiging van hun interpretatie van het Skandia-arrest.

### **Impact Nederlandse praktijk**

Nederland heeft tot nu toe het standpunt ingenomen dat het Skandia-arrest geen werking heeft in Nederland. De Hoge Raad heeft reeds in 2002 geoordeeld dat de territoriale begrenzing van het Nederlandse fiscale eenheid btw regime inhoudt dat belastingplichtigen met een hoofd- of nevenvestiging in Nederland onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid btw in Nederland. Als sprake is van een fiscale eenheid btw in Nederland, zijn ook de buitenlandse vestigingen (hoofdhuis of vaste inrichtingen) van de onderdelen van de fiscale eenheid btw onderdeel van de Nederlandse fiscale eenheid btw (zijnde één belastingplichtige). Onderlinge dienstverlening blijft daardoor buiten de reikwijdte van de Nederlandse btw. Die lijn wordt in de praktijk toegepast en is recent herbevestigd door de staatssecretaris van Financiën in het nieuwe [btw-besluit 'Vaste inrichting'](#) van 18 december 2020. Zodoende had het Skandia-arrest geen gevolgen in Nederland.

Bij de regimes van de Deense en Zweedse fiscale eenheid btw worden buitenlandse vestigingen van de onderdelen van de fiscale eenheid btw geen onderdeel van de fiscale eenheid btw. De vraag is welke impact het Danske Bank-arrest heeft voor de Nederlandse praktijk. In de situatie waarbij sprake is van een Nederlandse vaste inrichting die (of hoofdhuis dat) deel uitmaakt van een fiscale eenheid btw in Nederland menen wij dat de directe impact beperkt is. Belastingplichtigen kunnen zich beroepen op de uitleg van de Hoge Raad van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime en de standpunten van de staatssecretaris van Financiën, zoals neergelegd in het btw-besluit Vaste inrichting. Dienstverlening tussen een Nederlandse vaste inrichting die deel uitmaakt van een fiscale eenheid btw in Nederland en een buitenlands hoofdhuis of een buitenlandse vaste inrichting is derhalve niet belastbaar met Nederlandse btw.

In de Danske Bank-situatie waarbij sprake is van een Nederlandse vaste inrichting met een buitenlands hoofdhuis dat aldaar onderdeel is van een fiscale eenheid btw is het de vraag of voortaan rekening moet worden gehouden met het bestaan van de buitenlandse fiscale eenheid btw, of dat de huidige praktijk kan worden doorgezet waarin het bestaan van een fiscale eenheid btw in feite wordt genegeerd. In de huidige interpretatie van het Skandia-beleid zien wij argumenten om deze lijn door te zetten en onderlinge dienstverlening aan te merken als onbelastbaar.

Wij menen in elk geval dat diensten die een Nederlandse vestiging (geen onderdeel van een fiscale eenheid btw) afneemt van een vestiging in een andere EU-lidstaat (evenmin onderdeel van een fiscale eenheid btw) van dezelfde rechtspersoon, onbelastbaar blijven, ongeacht of er nog vestigingen zijn in andere lidstaten die wel onderdeel zijn van een fiscale eenheid btw in hun lidstaat.

Het HvJ oordeelt dat het niet uitmaakt of het hoofdhuis is gevestigd buiten de EU (zoals in de zaak Skandia) of binnen de EU (zoals in de zaak Danske Bank). Het HvJ verwijst hierbij naar de territoriale beperking van de fiscale eenheid btw bepaling in de Btw-richtlijn. Wij menen dat het HvJ hiermee niet zo ver gaat dat rekening moet worden gehouden met een eventuele fiscale eenheid btw buiten de EU (waaronder inmiddels de fiscale eenheid btw in het Verenigd Koninkrijk).

De vraag is welke gevolgen het Danske Bank-arrest kan hebben voor het btw-aftrekrecht. Wij denken in het bijzonder aan het oordeel van het HvJ in het arrest [Morgan Stanley & Co International plc \('Morgan Stanley'\), nr. C-165/17](#). De staatssecretaris van Financiën heeft de regels uit het Morgan Stanley-arrest recent overgenomen in het eerdergenoemde btw-besluit Vaste inrichting. Het HvJ noch de staatssecretaris van Financiën heeft aandacht geschonken aan de situatie waarin het hoofdhuis en/of een vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid btw. In het Morgan Stanley-arrest ging het om een vaste inrichting die kosten maakt die (mede) worden gebruikt voor omzet van een in een andere lidstaat gevestigd hoofdhuis. In het arrest komt niet aan de orde of (een van) beide onderdeel zijn (is) van een fiscale eenheid btw. Het HvJ oordeelde dat voor de btw-aftrek op kosten van de vaste inrichting (mede) aansluiting moet worden gezocht bij het grensoverschrijdende gebruik van die kosten, en dus bij de omzet van het hoofdhuis. Dit is gebaseerd op het uitgangspunt dat een hoofdhuis en een vaste inrichting onderdeel zijn van een en dezelfde belastingplichtige. Onderlinge dienstverlening valt dan buiten de reikwijdte van de btw en kan niet als basis dienen voor btw-aftrek. Als onderlinge dienstverlening toch belastbaar is vanwege het bestaan van een fiscale eenheid btw, zou bij de bepaling van de aftrek geen rekening hoeven te worden gehouden met de omzet van de buitenlandse vestiging.

In de diverse lidstaten zal mogelijk verschillend worden aangekeken tegen de impact van het Danske Bank-arrest. Wij sluiten niet uit dat de standpunten die de diverse lidstaten zullen innemen van elkaar afwijken, omdat wij dit ook hebben gezien bij het Skandia-arrest. Voor ondernemers die internationaal opereren via vaste inrichtingen en in een of meerdere lidstaten een fiscale eenheid btw hebben kan de impact ook vanuit een administratief oogpunt groot zijn. Er zal tevens moeten worden gekeken naar de mogelijke effecten op ERP-systemen.

### **Wat kunt u doen?**

Het Danske Bank-arrest heeft mogelijk impact op het speelveld in Nederland en in andere lidstaten van de EU. Bepaalde interne of externe kosten die op dit moment zonder btw binnen het concern worden doorbelast, worden in de toekomst mogelijk

wel aan btw onderworpen. Indien een entiteit binnen uw groep in meerdere Europese lidstaten is gevestigd (hoofdhuis met vaste inrichtingen), raden we aan om de impact van het Danske Bank-arrest in elk van deze lidstaten te onderzoeken.

Het Danske Bank-arrest brengt voor ondernemers ook een additionele administratieve last met zich mee. Zo dient u mogelijk niet alleen uw bedrijfsmodel, maar ook uw ERP-systemen, btw-processen, procedures en controlemechanismen tegen het licht te houden en waar nodig aan te passen. Is uw administratie erop voorbereid om eventuele dienstverlening tussen hoofdhuis en vaste inrichting te identificeren, en daarop de juiste btw-behandeling toe te passen?

Uiteraard kunnen de adviseurs van de Indirect Tax Financial Services Group van KPMG Meijburg & Co u helpen bij het in kaart brengen van de mogelijke gevolgen van dit arrest. Neemt u gerust contact op met een van hen of met uw gebruikelijke adviseur.

KPMG Meijburg & Co  
11 maart 2021

*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.*