

Groepsvennootschap is geen vaste inrichting voor de btw, maar HvJ zet deur toch op een kier

Op 7 april 2022 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) uitspraak gedaan in de zaak Berlin Chemie (C-333/20). Daarin behandelt het HvJ de vraag of een kleindochtervennootschap in dit specifieke geval als vaste inrichting van haar grootmoedervernootschap kwalificeert. Het HvJ komt tot de slotsom dat dit niet het geval is. Hoewel dit een geruststellende uitkomst lijkt voor de praktijk, laat het HvJ de mogelijkheid wel degelijk open. Het geeft in Berlin Chemie meer handvatten over de omstandigheden waarin personeel en technische middelen van een zelfstandige rechtspersoon kunnen leiden tot een afzonderlijke vaste inrichting. Of dit voor de praktijk tot de gewenste duidelijkheid leidt, valt te bezien. Na onder meer de recente HvJ-arresten [Dong Yang \(C-547/18\)](#) en [Titanium \(C-931/19\)](#) toont deze zaak aan dat het vaste-inrichtingsbegrip de nodige aandacht blijft vragen.

1. Achtergrond

Berlin Chemie AG (hierna: BC) is een in Duitsland gevestigde vennootschap die sinds 1996 farmaceutische producten verkoopt in Roemenië vanuit een Roemeens magazijn. BC heeft een Roemeense btw-registratie en beschikt over een fiscaal vertegenwoordiger om de goederenleveringen te rapporteren. BC heeft in 2011 de Roemeense kleindochter BCAM opgericht. In een overeenkomst is vastgelegd dat BCAM marketing-, reclame- en regelgevingsdiensten verricht voor BC onder de strategieën en budgetten die door BC zijn opgesteld. In dit kader ontvangt BCAM ook bestellingen voor farmaceutische producten van groothandelaars in Roemenië, die BCAM doorstuurt naar BC. Voor zijn werkzaamheden heeft BCAM een maandelijks cost-plusvergoeding in rekening gebracht aan BC. Gemiddeld heeft BCAM tweehonderd werknemers in dienst, waaronder honderdvijftig verkoopvertegenwoordigers. De Roemeense werknemers zijn niet bevoegd om namens BC contracten te sluiten. Dit gebeurt uitsluitend vanuit Duitsland.

BCAM heeft op zijn aan BC verrichte diensten de verleggingsregeling toegepast in de overtuiging dat de diensten niet belastbaar zijn in Roemenië, maar in Duitsland, het vestigingsland van BC. De Roemeense fiscus stelt dat BC een Roemeense vaste inrichting heeft en dat diensten daarom belastbaar zijn in Roemenië. Het argument van de Roemeense fiscus is dat BC ononderbroken toegang heeft tot de personele en technische middelen van BCAM en daarom via BCAM beschikt over een vaste inrichting in Roemenië. De verwijzende Roemeense rechter heeft twijfels over de uitlegging van de Roemeense fiscus en stelt daarom vragen aan het HvJ.

2. Overwegingen en oordeel HvJ

Het HvJ begint met de overweging dat de plaats van dienst van een algemene b2b-dienst in het land is waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Een uitzondering daarop vormen de diensten die worden verricht aan een vaste inrichting van de afnemer. In dat geval is de plaats van dienst gelegen in het land waar de vaste inrichting is gevestigd.

Er is sprake van een vaste inrichting wanneer een belastingplichtige over een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur beschikt om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen of om zelf diensten te kunnen verrichten. Het feit dat een vennootschap een zelfstandige juridische entiteit vormt, is niet van doorslaggevend belang bij de vraag of sprake kan zijn van een vaste inrichting. Volgens het HvJ moet aan de hand van de economische en commerciële realiteit worden beoordeeld of wordt voldaan aan de materiële voorwaarden van een vaste inrichting.

Een van de voorwaarden is dat de belastingplichtige over voldoende technische en personele middelen beschikt in het land waar mogelijk een vaste inrichting bestaat. De Roemeense rechter wil in dat kader weten of de personele en technische middelen moeten toebehoren aan de belastingplichtige zelf, of dat het voldoende is dat de belastingplichtige toegang heeft tot dergelijke middelen van een gelieerde vennootschap op grond van een meerderheidsbelang. Het HvJ oordeelt dat een belastingplichtige niet zelf over eigen personele en technische middelen hoeft te beschikken, maar dat hij daarover moet beschikken alsof het zijn eigen middelen zijn. Dit kan bijvoorbeeld in geval personeel en middelen door een gelieerde entiteit aan de belastingplichtige ter beschikking worden gesteld op basis van dienstverlenings- of huurovereenkomsten. Hierbij is het belangrijk dat deze overeenkomsten niet op korte termijn kunnen worden opgezegd. De verwijzende rechter dient na te gaan of BCAM hieraan feitelijk voldoet.

Vervolgens onderzoekt het HvJ de vraag of het bestaan van een vaste inrichting kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat BCAM diensten verricht die van invloed kunnen zijn op de resultaten van BC, en of het noodzakelijk is dat BCAM deelneemt aan beslissingen van BC.

Het HvJ stelt vast dat het belangrijk is een onderscheid te maken tussen enerzijds de diensten die BCAM verricht en anderzijds de goederen die BC in Roemenië levert. Vervolgens merkt het HvJ op dat het personeel en de technische middelen waarmee BC zogenaamd over een vaste inrichting in Roemenië beschikt, dezelfde middelen zijn als waarmee BCAM zijn diensten aan BC verricht. Volgens het HvJ kunnen dezelfde technische middelen en hetzelfde personeel niet worden gebruikt om tegelijkertijd dezelfde diensten te verrichten én af te nemen. Het HvJ concludeert daarmee dat BC de diensten van BCAM heeft afgenomen in Duitsland en dat BCAM dus niet als vaste inrichting van BC in Roemenië moet worden gezien.

3. Analyse en impact Nederlandse praktijk

In Nederland wordt een (klein)dochtervennootschap zelden aangemerkt als vaste inrichting van een (groot)moedermaatschappij. Op basis van het [besluit vaste inrichting](#) geldt de hoofdregel dat een juridisch zelfstandige (klein)dochtervennootschap als een zelfstandig belastingplichtige wordt beschouwd. Het is daarom geruststellend nieuws dat het HvJ opnieuw bevestigt dat een (klein)dochteronderneming niet zonder meer een vaste inrichting voor de btw is.

In andere EU-lidstaten wordt hier soms anders tegenaan gekeken. Het valt daarom niet uit te sluiten dat in andere EU-lidstaten een (klein)dochtervennootschap wel als vaste inrichting kan kwalificeren. Mogelijk zullen belastingautoriteiten het oordeel van het HvJ in deze zaak aangrijpen om te bepleiten dat een (klein)dochtervennootschap in voorkomende gevallen wel degelijk kwalificeert als vaste inrichting. Een Belgische rechter heeft zeer recent nog prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld in de zaak Cabot Plastics Belgium (C-232/22). Die zaak draait om de vraag of een Belgische ‘toll manufacturer’ kan kwalificeren als vaste inrichting van een Zwitserse principaal.

Het oordeel in de zaak BC heeft wat ons betreft tevens relevantie, omdat het HvJ beknopt toelicht in welke situaties (in)gehuurde middelen en personeel mogelijk een vaste inrichting kunnen oproepen. Het HvJ verduidelijkt dat een belastingplichtige niet zelf de personele en technische middelen hoeft te bezitten, maar dat hij daarover moet kunnen beschikken alsof het zijn eigen middelen zijn. Het HvJ is echter minder duidelijk over de praktische invulling van deze voorwaarde. Het geeft slechts als voorbeeld dat personeel en middelen mogen worden ingehuurd en verbindt daaraan de voorwaarde dat de daartoe gesloten overeenkomsten niet op korte termijn mogen worden opgezegd. De toekomst zal moeten uitwijzen hoe deze toelichting in de praktijk uitwerkt.

Wat verder opvalt in BC is dat het HvJ het geschil uitsluitend lijkt te beoordelen langs de lijnen van een zogeheten ‘inkoop-vaste inrichting’, en niet langs die van een ‘verkoop-vaste inrichting’. De inkoop-vaste inrichting is in 2011 geïntroduceerd bij de inwerkingtreding van de Btw-Uitvoeringsverordening (nr. 282/2011). Het besluit vaste inrichting bevat een nadere toelichting op dit begrip. Kenmerkend is dat een inkoop-vaste inrichting zelf geen prestaties aan derden verricht, maar wel diensten kan afnemen voor haar eigen behoeften en die ter plaatse kan gebruiken. Door te beoordelen of BC over een inkoop-vaste inrichting beschikt, beperkt het HvJ het geschil uiteindelijk tot de vraag in welk land de van BCAM ontvangen diensten zijn belast: in Duitsland of in Roemenië. De transacties die BC vanuit het Roemeense magazijn verricht, waarvoor hij reeds een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangesteld en is geregistreerd voor de btw, roepen volgens het HvJ geen (verkoop-)vaste inrichting op. De belangrijkste overweging is dat BCAM niet rechtstreeks deelneemt aan de verkoop en levering van de farmaceutische producten door BC en geen verbintenissen aangaat namens BC met derden.

4. Wat kunt u nu doen?

Gezien de huidige ontwikkelingen in de Europese rechtspraak raden we aan om regelmatig te beoordelen of uw grensoverschrijdende activiteiten mogelijk kunnen leiden tot het bestaan van een vaste inrichting, met daarbij behorende fiscale verplichtingen. Wij adviseren u om de relevante feiten en uitkomsten van deze beoordeling goed vast te leggen voor het geval u daarover vragen krijgt van de Nederlandse of een buitenlandse belastingdienst.

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

KPMG Meijburg & Co
april 2022

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.