

Btw: aftrekrecht op basis van grensoverschrijdend gebruik kosten

Op 24 januari 2019 heeft het Hof van Justitie ('HvJ') uitspraak gedaan in de zaak Morgan Stanley & Co International plc ('Morgan Stanley') (nr. C-165/17). Deze zaak gaat over btw-aftrek op kosten van een vaste inrichting die (mede) worden gebruikt voor de omzet van een buitenlands hoofdhuis. Op de vraag hoe de btw-aftrek op dergelijke kosten moet worden berekend antwoordt het HvJ dat rekening moet worden gehouden met de omzet van het buitenlandse hoofdhuis. Al naar gelang van het gebruik van de kosten moet het aftrekrecht worden berekend op basis van de omzet van de vaste inrichting en/of de omzet van het hoofdhuis. Daarbij kan btw alleen in aftrek worden gebracht voor zover de omzet zowel naar de maatstaven van het land van het hoofdhuis als die van het land van de vaste inrichting recht geeft op aftrek. Het arrest wijkt op een aantal punten af van de Nederlandse praktijk.

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 (Franse implementatie van artikel 137(1)(a) van de btw-richtlijn). De Franse vaste inrichting verricht tevens (interne) 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 Britse hoofdhuis werden gebruikt voor zowel omzet die recht op aftrek geeft als omzet die geen recht op aftrek geeft ('gemengd gebruik'). Morgan Stanley meende namelijk dat de activiteiten voor het Britse hoofdhuis moesten worden genegeerd, waardoor voor de berekening van het aftrekrecht alleen de vanuit Frankrijk behaalde omzet over zou blijven op basis waarvan (volledig) recht op btw-aftrek zou bestaan.

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 omzet behaald door het Britse hoofdhuis. Dit hoofdhuis heeft namelijk geen volledig recht op aftrek, maar past een pro rata aftrekrecht 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?

Het HvJ wordt tevens gevraagd de Franse optieregeling hierin mee te wegen.

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

Het HvJ gaat ervan uit dat het Britse hoofdhuis en de Franse vaste inrichting één enkele belastingplichtige vormen voor de btw. De interne handelingen ('kostendoorbelastingen') van de Franse vaste inrichting aan het Britse hoofdhuis zijn voor de btw dus niet belastbaar. Bij de bepaling van het recht op aftrek van btw op door de Franse vaste inrichting gemaakte kosten moet de externe omzet van de belastingplichtige in aanmerking worden genomen, ook de omzet van het buitenlandse hoofdhuis.

Het HvJ oordeelt daarom dat het onjuist is om voor kostencategorie 1 en 2 het aftrekrecht alleen te bepalen op basis van de externe activiteiten van de Franse vaste inrichting. Dit zou niet overeen komen met het uiteindelijke gebruik van de kosten. De kosten uit categorie 1 worden immers gemengd gebruikt door het Britse hoofdhuis. Het uiteindelijke gebruik van de kosten uit categorie 2 ligt zowel bij het Britse hoofdhuis als bij de Franse vaste inrichting.

De btw-richtlijn bepaalt dat de aftrek op gemengd gebruikte kosten wordt bepaald op basis van het totaal van de door de belastingplichtige behaalde omzet. Voor kostencategorie 1 wordt door het HvJ echter enkel gekeken naar een deel van de omzet van het Britse hoofdhuis. Dit betreft het deel van de (belaste en vrijgestelde) omzet van het Britse hoofdhuis, waarvoor de kosten van de Franse vestiging worden gebruikt. Omzet die het Britse hoofdhuis heeft behaald met activiteiten die geen verband houden met de kosten van de Franse vaste inrichting dient niet in de aftrekberekening te worden meegenomen. De facto is sprake van een deel pro rata.

Het HvJ oordeelt dat voor kostencategorie 2 het pro rata aftrekpercentage moet worden bepaald aan de hand van de omzet van zowel de Franse vaste inrichting als het Britse hoofdhuis. Op basis van de overwegingen van het HvJ is niet duidelijk of de totale Franse en Britse omzet in de pro rata berekening moet worden meegenomen of alleen dat deel van de omzet waarvoor de Franse vestiging de kosten heeft gemaakt.

Het HvJ hanteert bij de kwalificatie van de omzet van het Britse hoofdhuis een dubbele toets. Omzet van het Britse hoofdhuis wordt in eerste instantie slechts aangemerkt als omzet die recht geeft op aftrek van voorbelasting indien deze omzet op basis van de btw-regels in het Verenigd Koninkrijk recht op aftrek van btw geeft. Bovendien moet de Britse omzet ook naar Franse maatstaven, met inachtneming van de optieregeling, recht op aftrek van btw geven. Deze dubbele toets geldt voor zowel kostencategorie 1 als 2.

Het HvJ nuanceert in deze zaak de werking van het arrest Le Crédit Lyonnais (nr. C-388/12). Het HvJ oordeelde daarin dat een Frans hoofdhuis niet alle omzet afkomstig van

buitenlandse 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 blijkt niet het geval en dient meer casuïstisch te worden benaderd. Het HvJ overweegt dat het arrest Le Crédit Lyonnais niet uitsluit dat bij de bepaling van het aftrekrecht rekening moet worden gehouden met de omzet van buitenlandse vestigingen. Het HvJ beargumenteert dat een belangrijk verschil met de zaak Morgan Stanley 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.

Belang voor de praktijk

Het arrest van het HvJ wijkt op een aantal punten af van de Nederlandse praktijk. Om de btw-aftrek op kosten van een belastingplichtige met vestigingen in meerdere landen te bepalen zoekt het HvJ aansluiting bij het grensoverschrijdende gebruik van die kosten. Vanuit de gedachte dat dit leidt tot een aftrek die beter aansluit bij het gebruik van de kosten is dit positief, maar het maakt de aftrekberekening ook complexer. De Nederlandse praktijk is dat een lokaal pro rata aftrekrecht wordt bepaald dat wordt toegepast op alle lokale gemengd gebruikte kosten. Omzet van buitenlandse onderdelen van een belastingplichtige is op basis van Nederlands beleid (mede) van belang voor de bepaling van het recht op aftrek, indien de lokale kosten (tevens) worden gebruikt voor de omzet van de buitenlandse onderdelen. Na de zaak Le Crédit Lyonnais werd een (grensoverschrijdend) pro rata op entiteitsniveau in de praktijk echter in veel gevallen afgewezen. Het HvJ houdt die mogelijkheid nu nadrukkelijk open.

Indien kosten slechts voor een deel van de omzet gemengd worden gebruikt, lijkt het HvJ te oordelen dat conform dit gemengde gebruik een deel pro rata moet worden vastgesteld. Hierbij kan (een deel van) de buitenlandse omzet (mede) bepalend zijn. Het vernieuwende is dat het HvJ dit stoelt op de algemene bepalingen uit de btw-richtlijn aangaande aftrek op gemengd gebruikte kosten, die voorschrijven dat een totaal omzet pro rata moet worden berekend, en niet op de optioneel door lidstaten te implementeren bijzondere aftrekgeregels aangaande werkelijk gebruik en sector pro rata's. Het HvJ omschrijft dit dusdanig ruim dat deze lijn mogelijk moet worden doorgetrokken naar andere situaties. De lijn van de Belastingdienst om geen deel pro rata's toe te staan behoeft mogelijk nuancering.

Een ander belangrijk aandachtspunt is het hanteren van een dubbele toets. Hierdoor kan de aftrek van btw in grensoverschrijdende situaties ernstig worden beperkt. Deze dubbele toets wordt in de Nederlandse praktijk, en veel andere landen, op dit moment niet gehanteerd omdat deze niet letterlijk uit de tekst van de btw-richtlijn voortvloeit. Voor het aftrekrecht maakt het dan niet alleen uit in welke lidstaat de kosten opkomen, maar ook waar de omzet wordt behaald. Het is onduidelijk hoe dit uitwerkt indien niet twee, maar drie of meer landen betrokken zijn.

Indien een belastingplichtige vestigingen in meerdere landen heeft, kan een deel van een potentiële aftrekbepaling in dit kader mogelijk worden voorkomen door kosten direct te laten neerslaan in het land van het onderdeel waar de kosten lokaal gebruikt worden. Als

in de casus van Morgan Stanley de kosten direct in het Verenigd Koninkrijk waren opgekomen, waar omzet werd behaald op lokale klanten, was geen dubbele toets aan de orde geweest. 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 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. Kostencategorie 1 doet zich mogelijk minder vaak voor, omdat deze kunnen worden geacht door het Britse hoofdhuis te zijn afgenomen.

Overigens schenkt het HvJ geen aandacht aan de situatie waarin het hoofdhuis en/of een vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid. Hierbij speelt de zaak [Skandia \(nr. C-7/13\)](#) een rol. Ook wordt niet ingegaan op de impact van non-EU vestigingen.

In de praktijk en rechtspraak zien wij een toegenomen aandacht voor de wijze waarop het recht op aftrek van btw moet worden berekend. 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 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 dit arrest. Neemt u gerust contact op met een van hen of met uw gebruikelijke adviseur.

Meijburg & Co
januari 2019

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.