

EUR Research Information Portal

Geen vaste inrichting voor Zwitserse principaal in België waar ingeschakelde toll manufacturer is gevestigd.

Publication status and date:

Published: 29/06/2022

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Merkx, M. (2022). Geen vaste inrichting voor Zwitserse principaal in België waar ingeschakelde toll manufacturer is gevestigd. 2023/90. Case note on: Het Hof van Justitie van de Europese Unie, 29/06/23, C-232/22, ECLI:EU:C:2023:530 2023(17).

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

lijn. Alleen daarom al zou je kunnen stellen dat 9bis Uitv. Vo. tóch een wijziging inhoudt omdat het (althans voor elektronische diensten) aansluit bij een bewijsvermoeden in plaats van bij wie daadwerkelijk in eigen naam maar voor rekening van een ander optreedt. Hierbij valt op dat het HvJ EU vaststelt dat wanneer een belastingplichtige in staat is om “eenzijdig essentiële elementen met betrekking tot de elektronische dienst die over zijn platform wordt aangeboden vast te stellen, zoals de verrichting ervan en het tijdstip waarop deze plaatsvindt, of de voorwaarden waaronder de tegenprestatie verschuldigd wordt, of de regels die het algemene kader van deze dienstverrichting vormen”, de economische en commerciële realiteit moet zijn dat die belastingplichtige ‘op eigen naam’ handelt in de zin van artikel 28 Btw-richtlijn.

4. De vraag die nu bijvoorbeeld opkomt is of ook buiten de context van 9bis Uitv. Vo., de commissairisfictie van artikel 28 Btw-richtlijn door lidstaten zó mag worden uitgelegd dat een persoon vermoed mag worden op eigen naam te handelen indien hij bijvoorbeeld de regels vaststelt die “het algemene kader” van de dienstverrichting vormen. Als 9bis inderdaad binnen de lijntjes van artikel 28 Btw-richtlijn blijft valt moeilijk in te zien wat daar tegen kan zijn, en dat zou naar mijn indruk toch echt een wijziging van de toepassingsvoorwaarden van artikel 28 Btw-richtlijn inhouden. Overigens is mijn indruk op basis van artikel 9bis Uitv. Vo. dat de bepaling de drempel voor het vermoeden vrij laag legt. Het zou mij dan ook niet verbazen als het onderhavige arrest inspiratiebron vormt voor lidstaten die ook andere platforms dan degene die bedoeld worden in artikel 9bis Uitv. Vo. commissairis willen maken voor door hen gefaciliteerde leveringen of diensten.

5. Wat niet helpt is dat het HvJ EU in het onderhavige arrest – naar mijn indruk voor het eerst – ook in het kader van de “normale” toepassingsvoorwaarden artikel 28 Btw-richtlijn is beginnen te spreken over een vermoeden (zie bijvoorbeeld r.o. 55: “... wordt vermoed de verrichter van deze diensten te zijn”). Dat lijkt een poging van de unierechter om duidelijk te maken dat ook aan de richtlijnbevestiging een vermoeden ten grondslag ligt (zie in dit verband met name rechtsoverweging 70), maar tegen die lezing is in te brengen dat dit “vermoeden” een vermoeden van geheel andere aard is dan het bewijsvermoeden dat ten grondslag ligt aan artikel 9bis Uitv. Vo. Immers, het vermoeden dat aan de orde komt in rechtsoverweging 55 vertegenwoordigt in feite uitsluitend het fictieve karakter van de commissairisfictie. De commissairis is voor btw-doeleinden niet daadwerkelijk maar alleen bij fictie dienstverrichter of leverancier. Het vermoeden van 9bis Uitv. Vo. is van een heel andere aard: daar gaat het immers om het criterium dat dient om te bepalen of een belastingplichtige een commissairis is. Enfin, als rechtsoverweging 55 daadwerkelijk werd bedoeld om een verzoenende uitleg beter mogelijk te maken (en in rechtsoverweging lijkt dit inderdaad de bedoeling te zijn) dan zou ik zeggen: dat is mislukt.

6. De ironie is dat het oordeel in het onderhavige arrest inhoudt dat artikel 9bis Uitv. Vo niet verdergaat dan artikel 29 Btw-richtlijn maar dat de onderbouwing van dat oordeel in de uitvoeringspraktijk wel eens tot een uitbreiding van de reikwijdte van artikel 28 Btw-richtlijn kan leiden. Mede gezien de bredere beweging naar het aanspreken van platforms voor de btw op de leveringen en diensten die zij faciliteren, vermoed ik dan ook dat dit type discussie nog wel vaker gevoerd zal worden.

prof. dr. S.B. Cornielje

FED 2023/90

HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

29 juni 2023, nr. C-232/22

(Mrs. Gratsias, Ilešič, Jarukaitis)

m.nt. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx

Art. 44 Btw-richtlijn; art. 11 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening

V-N Vandaag 2023/1448

V-N 2023/31.17

ECLI:EU:C:2023:530

Geen vaste inrichting voor Zwitserse principaal in België waar ingeschakelde toll manufacturer is gevestigd.

Cabot Plastics gevestigd te België en Cabot Switzerland gevestigd te Zwitserland zijn groepsvennootschappen. Cabot Plastics vervaardigt in opdracht van Cabot Switzerland, met behulp van door laatstgenoemde ter be-

schikking gesteld grondstoffen, producten. Deze producten worden vervolgens opgeslagen in opslagruimtes die eigendom zijn van CabotPlastics en worden door Cabot Switzerland verkocht op de Belgische, Europese en exportmarkt. Cabot Plastics verricht hierbij diverse verkoopondersteunende diensten. Voor de door haar verrichte diensten brengt Cabot Plastics een vergoeding in rekening aan Cabot Switzerland. In geschil is of Cabot Switzerland geacht moet worden te beschikken over een vaste inrichting in België op de plaats waar Cabot Plastics is gevestigd, waardoor de door Cabot Plastics aan Cabot Switzerland verrichte dienst belast is in België.

Onder verwijzing naar zijn eerdere jurisprudentie oordeelt het Hof van Justitie dat om tot de conclusie te komen dat sprake is van een vaste inrichting geen sprake hoeft te zijn van eigen personeel en middelen. Wel moet een belastingplichtige – om tot een vaste inrichting te komen – beschikken over personeel en middelen als ware het zijn eigen personeel en middelen. Dit kan blijken uit huur- en dienstverleningsovereenkomsten op basis waarvan personeel en middelen ter beschikking worden gesteld en die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd. Het enkele feit dat sprake is van verbonden personen betekent niet dat ook sprake is van een vaste inrichting. Het Hof van Justitie wijst hierbij op zijn eerdere rechtspraak dat aan de hand van economische en commerciële realiteit moet worden beoordeeld of sprake is van een vaste inrichting. Een dochteronderneming is niet zonder meer een vaste inrichting. Een rechtspersoon, zo overweegt het Hof van Justitie moet worden geacht zijn personeel en middelen te gebruiken voor zijn eigen behoeften. Ook al heeft hij maar één klant. Alleen wanneer de afnemer beschikt over het personeel en de middelen van de dienstverrichter als ware het haar eigen personeel en middelen kan sprake zijn van een vaste inrichting van de afnemer. Het feit dat het personeel en middelen aan Cabot Plastics toebehoren betekent niet dat Cabot Switzerland in België niet over een vaste inrichting beschikt indien deze laatstgenoemde vennootschap onmiddellijk en duurzaam toegang heeft tot de middelen alsof het haar eigen middelen zijn. Hierbij kan rekening worden gehouden met de volgende omstandigheden, hoewel deze niet doorslaggevend zijn: Cabot Plastics heeft zich ertoe verbonden haar eigen uitrusting uitsluitend te gebruiken voor vervaardiging van producten van Cabot Switzerland, deze overeenkomst geldt sinds 2012 en deze diensten vormen nagenoeg de volledige omzet van Cabot Plastics.

In dit geval, zo overweegt het Hof behoudt de dienstverrichter de verantwoordelijkheid over haar eigen middelen en verricht zij de diensten op eigen risico. Ook al is de dienstverleningsovereenkomst exclusief, dit leidt er niet toe dat de middelen van de dienstverrichter die van de afnemer worden.

Het Hof overweegt vervolgens dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de loonwerkdiensten die Cabot Plastics verricht en de levering van de daaruit voortvloeiende goederen door Cabot Switzerland. Volgens het Hof van Justitie moet worden vastgesteld waar het personeel en middelen die voor de laatstgenoemde activiteit worden gebruikt zich bevinden. Het Hof wijst daarbij naar zijn eerdere oordeel in de zaak Berlin Chemie waaruit volgt dat dezelfde middelen niet zowel kunnen worden gebruikt om diensten te verrichten als om deze diensten af te nemen. Uit het dossier volgt volgens het Hof niet dat de middelen die worden gebruikt om de diensten te verrichten andere middelen zijn dan die bedoeld zijn om de diensten af te nemen. Dat diensten worden verricht die de verkopen van goederen door Cabot Switzerland vergemakkelijken (de verkoopondersteunende diensten) heeft volgens het Hof geen invloed op de vraag of de dienstverrichter over een vaste inrichting beschikt. Het Hof wijst hierbij ook nog op zijn oordeel uit de zaak Planzer Luxembourg waaruit volgt dat een vestiging die alleen voorbereidende of hulpactiviteiten verricht niet als vaste inrichting kan worden aangemerkt. Het Hof oordeelt ten slotte dat in dit geval loonwerkdiensten worden afgenomen door Cabot Switzerland ter verwezenlijking van de verkoop van goederen in Zwitserland en dat zij niet over een vaste inrichting in België beschikt.

Het geschil betreft een Belgische naheffingsaanslag btw.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Cabot Switzerland GmbH is een vennootschap naar Zwitsers recht met de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland. Deze vennootschap is in België voor btw-doeleinden geïdentificeerd voor haar verkoopactiviteiten op het gebied van producten op koolstofbasis.

7 Cabot Switzerland, de belangrijkste werkmaatschappij van het Cabot-concern voor de regio “Europa, Midden-Oosten en Afrika”, heeft een overeenkomst inzake loonproductie gesloten met meerdere vennootschappen, waaronder de Belgische handelsvennootschap Cabot Plastics. Hoewel zij deel uitmaken van dezelfde groep is deze vennootschap juridisch onafhankelijk van Cabot Switzerland. Tussen beide vennootschappen bestaat echter een financiële band, aangezien Cabot Plastics voor 99,99% in handen is van Cabot Holding I GmbH, die zelf voor 100% in handen is van Cabot Lux Holdings Sàrl, die ook alle aandelen van Cabot Switzerland in handen heeft.

8 Krachtens de overeenkomst inzake loonproductie van 14 februari 2012 (hierna: “overeenkomst van 14 februari 2012”) verwerkt Cabot Plastics, ten behoeve van en onder leiding van de vennootschap

Cabot Switzerland, grondstoffen tot producten die worden gebruikt bij de vervaardiging van plastic. Zij gebruikt hiervoor uitsluitend haar eigen uitrusting. De door Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verrichte diensten maken nagenoeg haar volledige omzet uit.

9 In overeenstemming met de overeenkomst van 14 februari 2012 slaat Cabot Plastics de door Cabot Switzerland aangekochte grondstoffen op in haar gebouwen en verwerkt deze daarna tot producten die worden gebruikt bij de vervaardiging van plastics. Vervolgens slaat Cabot Plastics deze producten op voordat ze door Cabot Switzerland vanuit België aan verschillende klanten op de Belgische, de Europese of de exportmarkt worden verkocht. Het ophalen en vervoeren van de goederen vanaf de bedrijfsruimte van Cabot Plastics gebeurt ofwel door haar klanten, ofwel door externe transporteurs op wie Cabot Switzerland een beroep doet.

10 Bovendien verricht Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland een aantal bijkomende diensten, met name de opslag van producten, met inbegrip van het beheer van producten die zijn opgeslagen in de entrepots van derden, het doen van aanbevelingen met het oog op de optimalisering van het productieproces, het verrichten van interne en externe technische controles en evaluaties, het mededelen van de resultaten aan Cabot Switzerland en het leveren van goederen of het verlenen van diensten ten behoeve van andere productie-eenheden. Cabot Plastics laat zich in dat verband uit over de operationele behoeften van haar fabrieken, vergemakkelijkt de afhandeling van douaneformaliteiten, voldoet aan de normen en procedures van Cabot Switzerland inzake kwaliteitscontrole en -borging, biedt Cabot Switzerland ondersteuning bij haar initiatieven om de productieprocedures en de werkplanning te verbeteren, verleent deze vennootschap administratieve ondersteuning op het gebied van accijnzen en douanerechten, handelt als officiële importeur voor rekening en op verzoek van Cabot Switzerland en beheert de verpakkingsmaterialen. Cabot Plastics verricht deze bijkomende diensten overeenkomstig de voorwaarden van de overeenkomst van 14 februari 2012.

11 Cabot Plastics heeft zich gewend tot de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) van de Federale Overheidsdienst Financiën, die bij besluit van 31 januari 2012 heeft verklaard dat de activiteiten van deze vennootschap voor de vennootschapsbelasting niet inhouden dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt in de zin van de artikelen 227 tot en met 229 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en artikel 5 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten op 28 augustus 1978.

12 Na een belastingcontrole in 2017 was de belastingadministratie echter van mening dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt in de zin van de btw-wetgeving en dat de plaats van de diensten die door Cabot Plastics ten behoeve van deze vennootschap in 2014 tot en met 2016 werden verricht, zich bijgevolg in België bevond, zodat deze diensten in deze staat aan de btw waren onderworpen. Aan Cabot Plastics werd een regularisatiebericht gestuurd, waarop deze vennootschap liet weten daarmee niet akkoord te gaan.

13 Derhalve heeft de belastingadministratie bij besluit van 19 december 2017 Cabot Plastics gelast een bedrag van 10 609 844,08 EUR tot voldoening van de btw en een geldboete van 1 060 980 EUR te betalen, evenals de wettelijke rente vanaf 21 januari 2017.

14 Op 30 maart 2018 heeft Carbot Plastics bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) beroep ingesteld tegen het besluit van 19 december 2017. Bij vonnis van 14 januari 2020 heeft deze rechter het beroep gedeeltelijk gegrond verklaard door te oordelen dat Cabot Switzerland een vaste inrichting in België heeft en tegelijk dat besluit nietig te verklaren voor zover het de betaling van de geldboete betreft.

15 Op 11 september 2020 heeft Cabot Plastics bij de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België), de verwijzende rechter, hoger beroep ingesteld tegen dit vonnis. Zij verzoekt dit hof van beroep het vonnis te herzien, vast te stellen dat zij de btw die zij geacht werd te betalen niet verschuldigd is en de Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van alle onterecht geïnde of ingehouden bedragen, vermeerderd met de vertragingsrente.

16 Cabot Plastics betoogt voor de verwijzende rechter dat de plaats van de diensten die zij aan Cabot Switzerland heeft gefactureerd, zich niet in België bevond, doch in Zwitserland, waar laatstgenoemde vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft.

17 Bij incidenteel hoger beroep van 15 januari 2021 concludeert de Belgische Staat tot herziening van het vonnis van de tribunal de première instance de Liège, voor zover het de aan Cabot Plastics opgelegde geldboete betreft. De Belgische Staat is van mening dat Cabot Switzerland in België, in de kantoren van Cabot Plastics, een vaste inrichting heeft zodat de plaats van de door Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verrichte diensten zich in België bevindt.

18 Ten eerste zijn, volgens de Belgische Staat, de technische middelen die op het bestaan van deze vaste inrichting wijzen, het distributiecentrum en de opslagplaatsen die eigendom zijn van Cabot Plastics, maar die moeten worden geacht ter beschikking van Cabot Switzerland te zijn gesteld ter uitvoering van de overeenkomst van 14 februari 2012, krachtens welke de uitrusting van Cabot Plastics uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van Cabot Switzerland en volgens haar instructies, zodat laatstgenoemde vennootschap vrij over deze uitrusting beschikt.

19 Ten tweede is de Belgische Staat, wat het personeel van deze vaste inrichting betreft, van mening dat het operationele personeel van Cabot Plastics dat ter beschikking van Cabot Switzerland wordt gesteld, deze vennootschap in staat stelt haar verkoopactiviteiten met name in België te realiseren. De Belgische Staat merkt tevens op dat dit personeel, naast het uitvoeren van loonproductiewerkzaamheden, bijkomende diensten verricht die van essentieel belang zijn voor Cabot Switzerland, zoals de ontvangst van grondstoffen, de kwaliteitscontrole, de voorbereiding van bestellingen, de verpakking van afgewerkte producten en het opmaken van inventarissen.

20 Ten derde is de Belgische Staat, wat betreft de mogelijkheid om de voor de eigen behoeften van deze inrichting van Cabot Switzerland verrichte diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken, van mening dat de structuur die door Cabot Plastics ter beschikking van Cabot Switzerland wordt gesteld, het voor haar mogelijk maakt de uit loonproductie voortkomende producten daadwerkelijk af te nemen en ter plaatse te gebruiken teneinde vanuit haar vaste inrichting haar eigen goederenleveringen in België uit te voeren. Ten vierde wijst de Belgische Staat erop dat deze inrichting een voldoende mate van duurzaamheid bezit, juist vanwege de sluiting van de overeenkomst van 14 februari 2012.

21 De verwijzende rechter merkt op dat Cabot Switzerland de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland heeft, aangezien daar haar statutaire zetel is gevestigd en zij er kantoren heeft waar 47 personen werkzaam zijn, en dit het land is waar de strategische en algemene beleidsbeslissingen worden genomen, de verschillende overeenkomsten worden gesloten en haar raad van bestuur bijeenkomt. Volgens deze rechter impliceert het feit dat Cabot Switzerland de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland heeft, echter niet ipso facto dat de plaats van deze diensten zich in deze staat bevindt, aangezien artikel 44 van de btw-richtlijn voorziet in een specifieke regel met betrekking tot de plaats van diensten die zijn verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige die zich op een andere plaats bevindt dan de plaats waar hij zijn zetel heeft gevestigd.

22 De verwijzende rechter is voorts van oordeel dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over een zaak die in die mate overeenkomsten met de onderhavige zaak vertoont dat elke twijfel over de aan het toepasselijke Unierecht te geven uitlegging wordt weggenomen. In dit verband merkt deze rechter op dat Cabot Plastics een juridisch afzonderlijke entiteit is en geen dochteronderneming van Cabot Switzerland, en dat de belastingadministratie Cabot Plastics niet alleen als dienstverrichter, maar ook als verstrekker van het personeel en de technische middelen van Cabot Switzerland aanmerkt.

23 De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of een belastingplichtige beschikt over een – wat de eigen middelen betreft – geschikte structuur die een vaste inrichting vormt, wanneer die middelen toebehoren aan de dienstverrichter die voor hem diensten verricht, maar zich ter uitvoering van een overeenkomst tussen de belastingplichtige en de dienstverrichter ertoe verbindt deze middelen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend in te zetten voor de verrichting van deze diensten. In het bijzonder vraagt deze rechter zich af, aangezien het Hof heeft geoordeeld dat een structuur zonder eigen personeel niet onder het begrip “vaste inrichting” kan vallen (arrest van 3 juni 2021, Titanium, C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446), of in dergelijke omstandigheden het personeel van de verrichter van de betrokken diensten dat op grond van de overeenkomst tussen de partijen conform de instructies van de dienstontvanger handelt, als “eigen” personeel van laatstgenoemde kan worden beschouwd.

24 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich ook af welke gevolgen het feit dat Cabot Switzerland, met behulp van het personeel en de technische middelen van Cabot Plastics in België goederenleveringen verricht, kan hebben voor de identificatie van een vaste inrichting van Cabot Switzerland in België.

25 Tegen deze achtergrond heeft de cour d’appel de Liège de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- “1) In het geval van diensten die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige worden verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige die als zodanig optreedt en wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, terwijl zij afzonderlijke en juridisch onafhankelijke entiteiten zijn maar deel uitmaken van hetzelfde concern, de dienstverrichter zich er contractueel toe verbindt zijn installaties en personeel uitsluitend te gebruiken voor de vervaardiging van producten ten behoeve van de afnemer en deze producten vervolgens door de afnemer wor-

- den verkocht, hetgeen aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen waaraan de dienstverrichter logistieke bijstand verleent en die in de lidstaat in kwestie plaatsvinden, moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] dan aldus worden uitgelegd dat de buiten de Unie gevestigde belastingplichtige moet worden geacht een vaste inrichting in die lidstaat te hebben?
- 2) Moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige over een vaste inrichting kan beschikken, wanneer het benodigde personeel en de benodigde technische middelen afkomstig zijn van zijn dienstverrichter, die juridisch zelfstandig is maar deel uitmaakt van hetzelfde concern, en die zich er contractueel toe verbindt dat personeel en deze middelen uitsluitend ten behoeve van die belastingplichtige in te zetten?
- 3) Moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft in de lidstaat van zijn dienstverrichter wanneer deze laatste, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige, bovenop de loonproductiewerkzaamheden in strikte zin, een reeks bijkomende of aanvullende diensten verricht en aldus bijdraagt tot de totstandkoming van de verkopen die door de belastingplichtige wordt gesloten vanuit zijn zetel buiten de Unie, maar die aanleiding geven tot belastbare goederenleveringen waarvan de plaats zich volgens de btw-wetgeving op het grondgebied van deze lidstaat bevindt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd, wanneer de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van deze belastingplichtige dienstontvanger, bovenop de economische activiteit die door de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat wordt uitgeoefend, deze diensten alsook een reeks bijkomende of aanvullende diensten verricht en wanneer het personeel en de technische middelen van de eventuele vaste inrichting aan de dienstverrichter toebehoren.

27 Artikel 44 van de btw-richtlijn bepaalt dat de plaats van een dienst die verricht is voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats, dan geldt als plaats van een dienst, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.

28 Artikel 44 van de btw-richtlijn is een voorschrift ter bepaling van de plaats waar diensten moeten worden belast om op eenvormige wijze het fiscale aanknopingspunt aan te wijzen. Deze bepaling heeft tot doel bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin met name arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, punten 42, 50 en 51).

29 De Uniewetgever heeft de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aangemerkt als voornaamste aanknopingspunt om de plaats van een ten behoeve van een belastingplichtige verrichte dienst te bepalen, aangezien dit een objectief, eenvoudig en praktisch criterium is dat grote rechtszekerheid biedt. Daarentegen is het aanknopingspunt van de vaste inrichting in artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn van secundair belang en een uitzondering op de algemene regel waarmee rekening moet worden gehouden mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan (zie in die zin arresten van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, punten 53-56; 7 augustus 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, ECLI:EU:C:2018:647, punt 49, en 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 29).

30 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, met name in punt 53 van het arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, (C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298), is het in aanmerking nemen van een andere inrichting dan de zetel van de bedrijfsuitoefening slechts van belang ingeval deze zetel niet tot een rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan, aangezien het vermoeden dat de diensten zijn verricht op de plaats waar de belastingplichtige afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zowel de bevoegde autoriteiten van de lidstaten als de dienstverrichters een ingewikkeld onderzoek naar het juiste fiscale aanknopingspunt kan besparen, zoals blijkt uit punt 55 van dat arrest.

31 Wat het begrip “vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn betreft, dit begrip dient overeenkomstig artikel 11 van het uitvoeringsbesluit nr. 282/2011 te worden begrepen als iedere andere inrichting dan de zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een geschikte structuur – wat personeel en technische middelen betreft – om de voor de eigen behoeften van deze inrichting verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken (zie in die zin arresten van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, punt 58, en 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 31). Zoals het Hof reeds in punt 59 van het arrest van 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298), heeft gepreciseerd, volgt hieruit dat een vennootschap slechts kan worden beschouwd als een vennootschap die een vaste inrichting bezit in de lidstaat waar de betrokken diensten voor haar worden verricht, indien zij beschikt over een structuur die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en die geschikt is om de betrokken diensten af te nemen en te gebruiken voor haar bedrijfsuitoefening.

32 Voorts is het zo dat de vraag of er sprake is van een vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn niet dient te worden beantwoord vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit het perspectief van de belastingplichtige ontvanger van de diensten (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 30).

33 Derhalve moet worden uitgemaakt of een belastingplichtige dienstontvanger, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, kan worden geacht op een voldoende duurzame en geschikte wijze te beschikken over personeel en technische middelen in de lidstaat waar de diensten worden verricht en, in voorkomend geval, of deze middelen hem daadwerkelijk in staat stellen om deze diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken.

34 In het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich af wat in dit verband het belang is van het feit dat, ten eerste, de dienstverrichter en de dienstontvanger juridisch gescheiden entiteiten zijn maar deel uitmaken van hetzelfde concern, ten tweede, het betrokken personeel en de betrokken technische middelen aan de dienstverrichter toebehoren, en ten derde, degene die zich er contractueel toe verbindt zijn uitrusting en personeel uitsluitend te gebruiken om diensten – in dit geval loonwerk – te verrichten en overeenkomstig deze exclusieve verbintenis een reeks bijkomende of aanvullende diensten met betrekking tot deze eerste diensten te verrichten, door met name bijstand te verlenen, bijdraagt tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de dienstontvanger, welke activiteit aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen in de lidstaat waarin zijn eventuele vaste inrichting zich bevindt.

35 Aangaande, ten eerste, de geschikte structuur – wat personeel en technische middelen betreft – van een vaste inrichting heeft het Hof geoordeeld dat een structuur die tot uiting komt in het beschikken van dergelijke middelen niet slechts tijdelijk kan bestaan. Hoewel een belastingplichtige niet over zijn eigen personeel en technische middelen in een andere lidstaat moet beschikken, moet hij wel over dit personeel en die technische middelen kunnen beschikken alsof het zijn eigen personeel en middelen waren, bijvoorbeeld op basis van dienstverlenings- of huurovereenkomsten die dit personeel en deze middelen ter beschikking van de belastingplichtige stellen en die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punten 37 en 41).

36 Met betrekking tot de omstandigheid dat de dienstverrichter en de dienstontvanger met elkaar verbonden zijn en met name dat de vennootschappen in het hoofdgeding deel uitmaken van hetzelfde concern terwijl zij juridisch gescheiden entiteiten zijn, zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat de kwalificatie als “vaste inrichting” dient te worden beoordeeld aan de hand van de economische en commerciële realiteit en niet enkel kan afhangen van het juridische statuut van de betrokken entiteit, en dat het feit dat een vennootschap een dochteronderneming heeft in een lidstaat, op zich niet betekent dat zij daar ook een vaste inrichting heeft (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Met betrekking tot de omstandigheid dat de belastingplichtige dienstverrichter zich er contractueel toe verbindt zijn uitrusting en personeel uitsluitend te gebruiken om de betrokken diensten te verrichten, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een rechtspersoon wordt geacht het personeel en de technische middelen waarover hij beschikt voor zijn eigen behoeften te gebruiken, ook al heeft hij slechts één klant. Alleen wanneer de vennootschap die afnemer is op grond van de toepasselijke contractuele bepalingen over de middelen beschikt alsof het haar eigen middelen waren, kan zij in de lidstaat van vestiging van haar dienstverrichter worden geacht te beschikken over een structuur die, wat personeel en technische middelen betreft, voldoende duurzaam en geschikt is (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 48).

38 Het feit dat, in het hoofdgeding, het personeel en de technische middelen niet aan Cabot Switzerland maar aan Cabot Plastics toebehoren, sluit dus als zodanig niet uit dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt, mits deze vennootschap daar onmiddellijk en duurzaam toegang heeft tot

deze middelen alsof het haar eigen middelen waren. In dit verband kan met name rekening worden gehouden met de omstandigheden, zonder dat zij doorslaggevend zijn, dat – zoals uit het aan het Hof voorgelegde dossier blijkt – Cabot Plastics zich ertoe verbonden heeft haar eigen uitrusting uitsluitend te gebruiken voor de vervaardiging van de in de overeenkomst met Cabot Switzerland bedoelde producten, deze overeenkomst sinds 2012 geldt en deze diensten nagenoeg de volledige omzet van Cabot Plastics uitmaken.

39 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aangeeft, behoudt de verrichter van de betrokken diensten evenwel de verantwoordelijkheid over zijn eigen middelen en verricht hij deze diensten op eigen risico, zodat de dienstverleningsovereenkomst, ook al is die exclusief, op zich niet tot gevolg heeft dat de middelen van deze dienstverrichter die van zijn afnemer worden.

40 Aangaande, ten tweede, het – tevens in artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalde – criterium dat het personeel en de technische middelen van een vaste inrichting haar in staat moeten stellen om diensten af te nemen en deze diensten ter plaatse te gebruiken voor haar eigen behoeften, moet om te beginnen een onderscheid worden gemaakt tussen de loonwerkdiensten die Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verricht, en de uit dit loonwerk voortkomende goederen die Cabot Switzerland verkoopt. Deze diensten en verkopen vormen immers afzonderlijke handelingen waarop verschillende btw-regelingen van toepassing zijn (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg dient ter vaststelling van de plaats waar Cabot Switzerland deze diensten afneemt, de plaats te worden bepaald waar het personeel en de technische middelen die deze vennootschap daarvoor gebruikt, zich bevinden en niet de plaats waar de middelen die zij voor haar verkoopactiviteiten gebruikt, zich bevinden.

41 Vervolgens blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat dezelfde middelen niet kunnen worden gebruikt om dezelfde diensten tegelijkertijd te verrichten en af te nemen (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, punt 54). In casu blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, uit het aan het Hof overgelegde dossier niet dat er een onderscheid kan worden gemaakt tussen de middelen die door Cabot Plastics worden gebruikt voor de verrichting van haar loonwerkdiensten en de middelen die volgens de belastingadministratie door Cabot Switzerland worden gebruikt om deze diensten in België af te nemen en wel binnen haar beweerde vaste inrichting, die volgens deze administratie overigens slechts bestaat uit middelen die aan Cabot Plastics toebehoren.

42 De verwijzende rechter vraagt zich verder af wat het belang is, ter bepaling van de plaats van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde loonwerkdiensten, van de omstandigheid dat de dienstverrichter, eveneens overeenkomstig de exclusieve overeenkomst met de afnemer van deze diensten, bovenop het loonwerk een reeks diensten verricht, die deze rechter als “bijkomende” of “aanvullende” diensten aanmerkt, namelijk het voorraadbeheer van de grondstoffen, het opmaken van de inventaris aan het einde van het jaar, de kwaliteitscontrole, het voorraadbeheer van de afgewerkte producten en de voorbereiding van bestellingen voor verzending. De verwijzende rechter wijst erop dat Cabot Plastics aan Cabot Switzerland logistieke bijstand verleent en aldus bijdraagt tot de verwezenlijking van haar economische activiteit, hetgeen met name aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen in België, waar zich volgens de belastingadministratie de vaste inrichting van Cabot Switzerland bevindt.

43 Zoals blijkt uit punt 40 van het onderhavige arrest, dient aangaande de vraag of een belastingplichtige ontvanger van diensten deze diensten afneemt binnen zijn vaste inrichting, een onderscheid te worden gemaakt tussen de verrichting van deze diensten en de geschiktheid van de belastingplichtige dienstontvanger om deze diensten binnen een dergelijke inrichting af te nemen enerzijds, en de handelingen die deze belastingplichtige zelf verricht in het kader van zijn economische activiteit, zoals in casu de verkoop van loonwerkgoederen, anderzijds. Het feit dat de dienstverrichter ten behoeve van de dienstontvanger ook de voornoemde bijkomende diensten verricht, hetgeen aldus de verwezenlijking van de economische activiteit van deze dienstontvanger vergemakkelijkt, zoals de verkoop van loonwerkgoederen, heeft geen invloed op de vraag of deze dienstontvanger over een vaste inrichting beschikt.

44 Verder blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de omstandigheid dat de economische activiteiten van vennootschappen die door een dienstverleningsovereenkomst onderling verbonden zijn, een economisch geheel vormen en dat hun resultaten vooral ten goede komen van consumenten in de lidstaat waar de dienstverrichter zijn zetel heeft, niet relevant is ter bepaling of deze dienstverrichter een vaste inrichting in deze lidstaat heeft (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, punt 64). Het Hof heeft ook geoordeeld dat een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voorbereidende of ondersteunende activiteiten ten opzichte van de economische activiteit van de betrokken dienstverrichter te verrichten, geen vaste inrichting is (arrest van 28 juni 2007, *Planzer*, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397, punt 56).

45 Gelet op het voorgaande en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde loonwerkdiensten door Cabot Switzerland worden afgenomen en gebruikt voor de verwezenlijking van haar economische activiteit bestaande in de verkoop van de uit deze diensten voortkomende goederen in Zwitserland, aangezien deze vennootschap in België niet over een daartoe geschikte structuur beschikt.

46 Gelet op al het voorgaande moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, niet over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd indien hij aldaar niet beschikt over een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur die deze vaste inrichting kan vormen, ook al verricht de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige dienstontvanger loonwerkdiensten alsmede een reeks bijkomende of aanvullende diensten die bijdragen tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, en artikel 11 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat

een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, niet over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd indien hij aldaar niet beschikt over een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur die deze vaste inrichting kan vormen, ook al verricht de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige dienstontvanger loonwerkdiensten alsmede een reeks bijkomende of aanvullende diensten die bijdragen tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat.

Noot

1. De vraag of een dochtermaatschappij – onder omstandigheden – kan worden aangemerkt als vaste inrichting blijft de gemoederen bezighouden. Naast de onderhavige zaak ligt er inmiddels namelijk nog een zaak bij het Hof van Justitie waarin deze vraag aan bod komt.¹ Naar mijn mening zouden dergelijke zaken na het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Berlin Chemie² niet meer bij het Hof van Justitie moeten komen. In die zaak gaf het Hof van Justitie namelijk reeds het toetsingskader om te bepalen of een dochteronderneming als vaste inrichting kan worden aangemerkt. Zowel de onderhavige zaak als de lopende zaak SC Adient werden echter verwezen voordat het oordeel in de zaak Berlin Chemie kwam. Het oordeel van het Hof in de onderhavige zaak heeft daarom een hoog gehalte van een Hof van Justitie dat eigenlijk doet wat het niet mag, maar wel pleegt te doen: een oordeel geven over de feiten, waarbij het dan aan de verwijzende rechter is om e.e.a. te verifiëren. Daardoor geeft het oordeel van het Hof in de onderhavige zaak toch weer iets meer helderheid over dit onderwerp.

2. Het begon allemaal met het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak DFDS.³ In deze zaak oordeelde het Hof van Justitie dat de Britse dochteronderneming van DFDS A/S uit Denemarken moest worden aangemerkt als vaste inrichting. De dochteronderneming was namelijk volgens het Hof van Justitie onzelfstandig ten opzichte van haar moedermaatschappij/hoofdhuis. Het Hof van Justitie baseerde dit oordeel op het feit dat sprake was van een 100%-aandelenbelang en sprake was van contractuele verplichtingen waardoor de dochteronderneming als assistent van de moedermaatschappij optreedt. Het ging bij die contracten om een agentuurovereenkomst op basis waarvan DFDS Ltd. alleen mocht handelen voor DFDS A/S en de volgende verplichtingen kende:

- het verlenen van bijstand aan de moedermaatschappij bij het toezicht op en de controle van de activiteiten op het gebied van de rondreizen;

1 C-533/21 SC Adient.

2 HvJ EU 7 april 2022, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291.

3 HvJ EU 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77.

- het ter beschikking van de moedermaatschappij stellen van gekwalificeerd administratief en verkooppersoneel;
- het raadplegen van de moedermaatschappij alvorens kaderpersoneel aan te stellen;
- het verkrijgen van goedkeuring van de moedermaatschappij alvorens bepaalde contracten van een bijzondere omvang te sluiten en agenten voor de reclame en public relations aan te wijzen;
- haar afzet bevorderen in het kader van en in overeenstemming met het beleid van de moedermaatschappij en binnen de door deze aangegeven financiële grenzen;
- de klachten van passagiers afhandelen en overeenkomstig het beleid van de moedermaatschappij andere verplichtingen op zich nemen, waaronder de verplichting om niet zonder voorafgaande toestemming van de moedermaatschappij in rechte op te treden;
- niet zonder voorafgaande toestemming van de moedermaatschappij diensten verrichten voor andere ondernemingen die passagiers vervoeren.⁴

3. Sinds het arrest Dong Yang⁵ weten we dat een aandelenbelang op zich niet met zich brengt dat sprake is van een vaste inrichting in plaats van een dochteronderneming. Met de onderhavige zaak is ook duidelijk dat het exclusief handelen voor een andere groepsvennootschap ook niet voldoende is om tot een vaste inrichting te komen. Dan resteren in de zaak DFDS de omstandigheden dat er bepaalde contractuele afspraken zijn tussen de dochteronderneming en moedermaatschappij. Gelet op het oordeel van het Hof van Justitie in de onderhavige zaak ben ik echter niet overtuigd van het feit dat in dit geval sprake zou moeten zijn van een vaste inrichting van DFDS A/S in het Verenigd Koninkrijk. Dat er toestemming voor bepaalde activiteiten moet worden gekregen of de moedermaatschappij moet worden geraadpleegd betekent niet dat de dochteronderneming niet meer de verantwoordelijkheid heeft over zijn eigen middelen en geen diensten meer op eigen risico verricht. Ik sluit niet uit dat het in de zaak DFDS zo is dat in feite sprake is van personeel en middelen van de moedermaatschappij, maar de hiervoor genoemde feiten en omstandigheden op zich overtuigen mij nog niet dat dit zo is. De afdrank van de onderhavige zaak is voor mij dat die situatie zich niet zo gemakkelijk voordoet. We moeten ons ook bedenken dat het arrest DFDS zag op een situatie van misbruik⁶ (in een tijd waarin het Hof van Justitie het leerstuk misbruik van recht nog niet in de btw had geïntroduceerd)⁷ omdat als geen sprake was van een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk de diensten van DFDS belastbaar zouden zijn in Denemarken waar een vrijstelling gold voor dit soort diensten (terwijl dit in het Verenigd Koninkrijk niet zo was).

4. In het tweede arrest over deze problematiek, de zaak Dong Yang, oordeelde het Hof van Justitie dat een dochteronderneming niet zonder meer een vaste inrichting kan vormen, maar dat aan de hand van de economische en commerciële realiteit moet worden vastgesteld of aan de materiële voorwaarden van art. 11, eerste lid, Btw-uitvoeringsverordening is voldaan. Een voorbode voor dit oordeel vonden we al in de gevoegde zaken Daimler en Widex,⁸ waarin het Hof van Justitie erop wees dat een dochteronderneming een autonome belastingplichtige rechtspersoon is en dat in de zaak DFDS rekening is gehouden met de commerciële realiteit. Later in de zaak Berlin Chemie vulde het Hof van Justitie de rechtsregel uit het arrest Dong Yang nader in en oordeelde dat op basis van huur- en dienstverleningsovereenkomsten die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd sprake kan zijn van een vaste inrichting in het land van de dochtermaatschappij. Het onderhavige oordeel borduurt hierop voort. Volgens het Hof is van belang vast te stellen of een vennootschap onmiddellijk en duurzaam toegang heeft tot personeel en middelen van een andere vennootschap alsof het de eigen middelen zijn. Met name de omstandigheden dat Cabot Plastics zich ertoe verbonden heeft haar uitrusting uitsluitend te gebruiken voor de dienstverlening aan Cabot Plastics, de overeenkomst sinds 2012 geldt en de diensten nagenoeg de volledige omzet van Cabot Plastics uitmaken zijn hierbij van belang, maar niet doorslaggevend. Daarbij moet de omstandigheid dat de overeenkomst sinds 2012 bestaat mijns inziens worden gezien als invulling van de eis van duurzaamheid en de twee omstandigheden dat de uitrusting uitsluitend wordt gebruikt voor dienstverlening aan Cabot Switzerland en dat de daarmee behaalde omzet nagenoeg de volledige omzet betreft van Cabot Plastics als invulling van de eis onmiddellijke toegang. Verder moet nog worden opgemerkt dat uit de zaak Dong Yang volgt dat het niet van de dienstverrichter kan worden

4 Zie punt 3 van de conclusie van advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:20.

5 HvJ EU 7 mei 2020, C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350.

6 Zie bijvoorbeeld Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting', *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 214, Deventer: Kluwer 2001, blz. 18; W.A.P. Nieuwenhuizen, 'BTW: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel', *NtFR* 2001/1545, blz. 3; M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997, blz. 1374; A. van Dongen, M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, O.L. Mobach & R. Vos, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2003, blz. 152.

7 Dat vond namelijk plaats in HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*).

8 HvJ EU 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11, ECLI:EU:C:2012:666.

gevergd dat hij de contractuele verhoudingen tussen zijn afnemer en een groepsmaatschappij nagaat om te bepalen of een andere vennootschap wellicht een vaste inrichting vormt van zijn afnemer.

5. Het Hof van Justitie herhaalt in de onderhavige zaak ook zijn oordeel dat personeel en middelen niet tegelijkertijd personeel en middelen van de dienstverrichter (de dochteronderneming) als van de afnemer (als vaste inrichting) kunnen zijn. R.o. 41 opent wel de door Nellen eerder geschetste mogelijkheid dat als het personeel en de middelen die de vaste inrichting vormen ander personeel en middelen van de dochteronderneming zijn dan het personeel en de middelen die de diensten verrichten sprake kan zijn van een dienst van de dochteronderneming aan de vaste inrichting die bestaat uit een deel van haar eigen personeel en middelen dat zij ter beschikking stelt aan de moedermaatschappij.⁹

6. In mijn *BNB*-noot bij de zaak Dong Yang¹⁰ bepleitte ik eerder dat onder twee voorwaarden een ondernemer beschikt over het personeel en de middelen van een andere ondernemer. Dat is mijns inziens het geval als:

- a. De ingeschakelde ondernemer niet – zonder toestemming van de andere ondernemer – diensten aan anderen mag verrichten.
- b. De uitbestedende ondernemer strikte aanwijzingen en richtlijnen kan geven aan het personeel over de wijze waarop zij moeten handelen en de middelen in moeten zetten.

Naar mijn mening kunnen deze twee voorwaarden ook na dit arrest worden toegepast. Mijns inziens ziet de eerste voorwaarde op de exclusiviteit die het Hof van Justitie als relevante, maar niet doorslaggevende omstandigheid ziet (en terecht omdat naar mijn mening ook nog aan de tweede voorwaarde moet worden voldaan). De tweede voorwaarde ziet (samen met de eerste) op het onmiddellijk toegang hebben tot dit personeel en de middelen. Omdat voor een vaste inrichting ook vereist is dat sprake is van duurzaamheid moet deze situatie ook gedurende een zekere tijd bestaan.

7. Ook concludeerde ik in diezelfde noot dat als de dochteronderneming een vaste inrichting van haar moedermaatschappij is, het mogelijk is dat sprake is van belastbare prestaties tussen hoofddhuis en vaste inrichting. Dat is het geval omdat de dochteronderneming, vanwege haar hoedanigheid als zelfstandig rechtspersoon, eigen risico loopt.¹¹ A contrario lijkt uit rechtsoverweging 39 van de onderhavige zaak echter af te leiden dat om te kunnen komen tot een vaste inrichting een dochteronderneming geen eigen verantwoordelijkheid en eigen risico moet lopen. Naar mijn mening zou onderscheid gemaakt moeten worden tussen risico ten aanzien van de dienstverlening zelf, in casu de toll manufacturing en risico ten aanzien van bijvoorbeeld het personeel als zodanig. Zo kan het zijn dat de moedermaatschappij verantwoordelijkheid neemt voor het vervaardigen van de producten, waarbij zij het personeel instructies geeft over hoe zij middelen moeten inzetten, en ook het risico ten aanzien van deze activiteiten neemt (bijvoorbeeld als er iets misgaat in de productie), maar tegelijkertijd de dochteronderneming het risico loopt ten aanzien van het personeel, bijvoorbeeld als het ziek wordt of anderszins niet beschikbaar is. Dat laatste is ook het geval indien men personeel inleent bij bijvoorbeeld een uitzendbureau. De situatie waarin personeel wordt ingeleend dient, zo volgt uit de zaak Berlin Chemie, ook hetzelfde behandeld te worden als de situatie waarin een ondernemer eigen personeel in dienst heeft.¹² In de door mij geschetste situatie kan naar mijn mening van een vaste inrichting worden gesproken van de moedermaatschappij, maar loopt tegelijkertijd de dochteronderneming een eigen risico waardoor zij zelfstandig is in de zin van art. 10 Btw-richtlijn. Het gaat dan om het risico ten aanzien van het uitlenen van personeel en middelen en de verrichte dienst bestaat uit het ter beschikking stellen van personeel en middelen. Zoals Kokott ook weergeeft in haar conclusie in de zaak *Welmory* is de dochteronderneming niet *als zodanig* de vaste inrichting van de moedermaatschappij,¹³ maar kan zij beschikken over het personeel en de middelen van de dochteronderneming als ware het haar eigen personeel.

8. Wat mij ten slotte nog opvalt in het onderhavige arrest is dat het Hof in rechtsoverweging 44 de zaak *Planzer Luxembourg*¹⁴ aanhaalt en aangeeft dat het Hof eerder heeft geoordeeld dat een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voorbereidende of ondersteunende activiteiten te verrichten geen vaste inrichting is. Dit doet de vraag rijzen of het Hof van Justitie van oordeel is dat om tot een vaste inrichting in de zin van art. 11, eerste lid, Btw-uitvoeringsverordening te komen sprake moet zijn van dienstverlening of goederenleveringen aan derden.¹⁵ Naar mijn mening kan dit niet met zekerheid uit deze over-

9 F. Nellen, 'De ontwikkeling van het begrip vaste inrichting (BTW) in de internationale handel', *TFO* 2022/178.3.

10 M.M.W.D. Merckx, noot bij HvJ EU 7 mei 2020, C-547/18, *BNB* 2020/102, punt 5.

11 M.M.W.D. Merckx, noot bij HvJ Dong Yang, reeds aangehaald, punt 6.

12 HvJ Berlin Chemie, reeds aangehaald, r.o. 45.

13 Conclusie van advocaat-generaal Van Kokott van 15 mei 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:340, punt 52.

14 HvJ EG 28 juni 2007, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397.

15 Zie hierover: L.G. de Boer & H.J.M. Dams, 'De vaste inrichting voor de btw; een vaste activiteit of ingekochte vastigheid?', *MBB* 2022/46, paragraaf 2.4 die bepleiten dat er geen verschil is tussen een inkoop en verkoop vaste inrichting.

weging worden geconcludeerd. Het Hof staat in rechtsoverweging 44 stil bij de vraag van de verwijzen-
de rechter of het relevant is dat ook bijkomende diensten worden verricht die de verkoop van goederen
van Cabot Switzerland vergemakkelijken. In antwoord daarop wijst het Hof van Justitie vervolgens op
het oordeel in de zaak Planzer Luxembourg. Datzelfde geldt naar mijn mening voor rechtsoverweging
40 waarin het Hof van Justitie oordeelt dat de plaats moet worden bepaald waar het personeel en de
technische middelen van Cabot Switzerland zich bevinden die worden gebruikt voor de levering van
haar producten (en niet het personeel en middelen die de loonwerkdiensten verrichten). Net als in de
zaak Berlin Chemie ligt het voor de hand dat hiernaar gekeken wordt nu de activiteiten van Cabot Swit-
zerland bestaan uit de verkoop van de goederen en op grond van art. 44 Btw-richtlijn moet vastgesteld
waar zij de daarvoor afgenomen diensten – eventueel als vaste inrichting – afneemt en gebruikt.

prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx