

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 29 september 2005¹

1. Deze prejudiciële procedure betreft in wezen de vraag of, en in voorkomend geval onder welke omstandigheden, binnen dezelfde juridische eenheid verrichte diensten beschouwd moeten worden als onder bezwarende titel geleverde diensten die krachtens de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad² aan de belasting over de toegevoegde waarde³ zijn onderworpen.

geleverde diensten die aan de BTW zijn onderworpen.

I — Rechtskader

A — *Communautaire wetgeving*

2. Aanleiding tot deze procedure is een geding tussen de bevoegde Italiaanse BTW-autoriteiten en de FCE Bank plc⁴, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, ter zake van diensten op het gebied van management en scholing van personeel die zij aan haar vaste inrichting in Italië heeft verleend en die aan die inrichting in rekening zijn gebracht. Partijen in het hoofdgeding twisten over de vraag of die handelingen, die binnen dezelfde juridische eenheid zijn verricht, beschouwd moeten worden als onder bezwarende titel

3. Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de leveringen van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4. Het begrip belastingplichtige is gedefinieerd in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent, ongeacht op welke plaats, het oogmerk of het resultaat. Volgens artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de richtlijn sluit de in lid 1 gebezigde term „zelfstandig” van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit voor

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1, hierna: „Zesde richtlijn”).

3 — Hierna: „BTW”.

4 — Hierna: „FCE Bank”.

zover die met hun werkgever een arbeids-overeenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

5. De plaats van de belaste handelingen is ten aanzien van dienstverrichtingen geregeld bij artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, luidende:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

leveringen van diensten welke op het grondgebied van de staat worden verricht. Artikel 3 DPR definieert deze diensten als diensten die voor een tegenprestatie worden verricht.

7. Artikel 7 DPR, met als titel „territorialiteit van de belasting”, bepaalt in lid 3 dat diensten „[a]ls op het grondgebied van de staat verricht worden aangemerkt, wanneer zij worden verricht door in de staat gevestigde personen die hun woonplaats op dat grondgebied hebben of door aldaar verblijvende personen die hun woonplaats niet in het buitenland hebben gevestigd, alsmede wanneer zij worden verleend door vaste inrichtingen in Italië van personen die in het buitenland zijn gevestigd of woonachtig zijn”.

II — Feiten en hoofdgeding

B — Nationale wetgeving

6. In het Italiaanse recht zijn de relevante bepalingen inzake de BTW vervat in de basiswet inzake de BTW (decreto del Presidente della Repubblica nr. 633) van 26 oktober 1972 (hierna: „DPR”). Artikel 1 DPR bepaalt dat de BTW wordt geheven over de

8. FCE Bank heeft als maatschappelijk doel het verrichten van financiële activiteiten die zijn vrijgesteld van BTW. Voor rekening van haar nevenvestigingen verricht zij diensten op het gebied van consultancy, management, opleiding van personeel, gegevensbehandeling en de levering en het beheer van software, waarvan de kosten over de nevenvestigingen worden omgeslagen.

9. Uit de feitelijke uiteenzetting van de Corte suprema di cassazione (Italië) blijkt dat FCE IT, een vaste inrichting in Italië van FCE Bank, voor de bovengenoemde prestaties in de jaren 1996 tot en met 1999 facturen aan zichzelf heeft uitgeschreven („zelffacturering”). Na aan de Italiaanse belastingadministratie de daarmee gemoeide BTW te hebben betaald, verzocht FCE IT de terugbetaling daarvan op grond dat zij geen eigen rechtspersoonlijkheid bezat.

schappij en verband houdende met de door haar verrichte diensten, op grond van de subjectieve fiscale autonomie waarover een vaste inrichting beschikt, als een tegenprestatie moet worden beschouwd en aldus een maatstaf van heffing voor de BTW vormt.

10. Aangezien de bevoegde Italiaanse administratie op dit terugbetalingsverzoek niet heeft gereageerd en dit aldus stilzwijgend heeft afgewezen, heeft FCE IT beroep ingesteld, dat gegrond is verklaard. Het hoger beroep van de Italiaanse administratie tegen deze beslissing is verworpen. De bevoegde rechterlijke instantie was van mening dat de betrokken diensten interne verrichtingen binnen een en dezelfde juridische eenheid vormden en als zodanig niet onder de BTW vielen. Zij was van mening dat het in rekening brengen van de kosten van de diensten door de moedermaatschappij aan de vaste inrichting geen tegenprestatie voor een dienst vormde, maar neerkwam op een eenvoudige kostentoedeling binnen één-zelfde vennootschap.

11. Tegen dit vonnis heeft het Ministero dell'Economia e delle Finanze beroep in cassatie ingesteld. Het baseerde zijn beroep op artikel 7 DPR en betoogde dat elke betaling ten gunste van de moedermaat-

III — Prejudiciële vragen

12. De verwijzende rechter ziet zich voor twee vragen gesteld, waarvan de eerste betrekking heeft op het bestaan van een voor de BTW relevante rechtsverhouding tussen de moedermaatschappij en haar vaste inrichting, en de tweede op het begrip „dienstverrichting onder bezwarende titel”.

13. Wat het eerste punt betreft, dient volgens de verwijzende rechter te worden nagegaan of, gelet op de nationale wetgeving en artikel 2 van de Zesde richtlijn, de vaste inrichting of het filiaal van een onderneming, gevestigd in een andere lidstaat dan die van de moedermaatschappij, een zelfstandige eenheid kan vormen en aldus ontvanger kan zijn van een aan de BTW onderworpen dienst, in aanmerking nemende dat volgens de rechtspraak een dienstverrichting slechts

belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van die dienst een rechtsverhouding bestaat.⁵

14. De Corte suprema di cassazione wijst erop dat naar nationaal recht niet-ingezeten ondernemingen die in Italië een vaste inrichting vestigen, weliswaar de inschrijving in het handelsregister daarvan moeten aanvragen, maar dat een dergelijke inrichting, inzonderheid wanneer zij is opgericht door een bank, geen eigen rechtspersoonlijkheid bezit, los van die van de moedermaatschappij. Rechtsbetrekkingen met derden worden aan deze laatste toegerekend.

15. Op het gebied van de directe belastingen zijn de vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen evenwel onderworpen aan de inkomstenbelasting en moet van de transacties die door hun tussenkomst tot stand komen een aparte boekhouding naast

die van de moedermaatschappij worden gehouden. De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of het *modelbelastingverdrag ter zake van inkomen en vermogen*, opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)⁶, meer bepaald artikel 7⁷ daarvan, relevant kan zijn op het gebied van de BTW. Hij wijst erop dat het OESO-commentaar op dit artikel 7 het verrichten van diensten door de moedermaatschappij ten behoeve van haar vaste inrichting uitdrukkelijk vermeldt als een mogelijke bron van kosten die ten laste van die inrichting kunnen worden gebracht. Hij wijst er bovendien op dat het verdrag ter vermindering van dubbele belasting, gesloten tussen de Italiaanse Republiek en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, deze bepalingen van het OESO-modelverdrag heeft overgenomen.

16. De verwijzende rechter vraagt zich eveneens af of het bestaan van een overeenkomst over de verdeling van kosten („cost-sharing agreement”), of althans een rechtshandeling waarbij de kosten van de door de moeder-

5 — De verwijzende rechter verwijst met name naar het arrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743), waarin het Hof heeft gepreciseerd dat de directe samenhang tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, die noodzakelijk is voor het bestaan van een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, een rechtsbetrekking moet zijn. Het betrof de vraag of een muzikant die op de openbare weg speelt en van voorbijgangers aalmoezen ontvangt een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. Volgens een formule die daarna herhaaldelijk in de rechtspraak is gebruikt, oordeelde het Hof dat een dienst enkel belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Het Hof overwoog dat in die zaak niet aan deze voorwaarden was voldaan omdat de door de voorbijgangers gegeven aalmoezen niet de tegenwaarde vormden van een bewezen dienst. Er was immers geen sprake van een overeenkomst tussen partijen, want de voorbijgangers gaven vrijwillig geld en bepaalden het bedrag naar eigen goeddunken. Er bestond dus geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betalingen waartoe zij aanleiding gaf, omdat de voorbijgangers niet hadden gevraagd muziek voor hen te maken en hun betalingen niet afhingen van de muzikale prestatie maar van persoonlijke motieven.

6 — Op 29 april 2000 bijgewerkt door het Comité voor fiscale aangelegenheden van de OESO, deel I; hierna: „OESO-modelverdrag”.

7 — Artikel 7, lid 2, van het OESO-modelverdrag luidt: „Indien een onderneming van een overeenkomstsluitende staat in die andere overeenkomstsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting, worden in elk van de overeenkomstsluitende staten aan die vaste inrichting de voordelen toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen, indien zij een zelfstandige onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen, onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en die geheel onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.” Lid 3 van dit artikel bepaalt: „Bij het bepalen van de voordelen van een vaste inrichting worden in aftrek toegelaten kosten — daaronder begrepen kosten van de leiding en algemene beheerskosten — die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt, hetzij in de staat waar de vaste inrichting is gevestigd, hetzij elders.”

maatschappij aan de vaste inrichting geleverde diensten ten laste van laatstgenoemde worden gebracht, op het bestaan van een rechtsverhouding tussen die moedermaatschappij en die vaste inrichting in de zin van de rechtspraak van het Hof zou kunnen duiden.

17. Derhalve zou de vraag te beantwoorden zijn of het mogelijk is dat binnen dezelfde rechtspersoon een eenheid kan bestaan die voldoende zelfstandig is om een rechtsverhouding mogelijk te maken die ertoe leidt dat de verrichte diensten aan de BTW onderworpen zijn. In het bevestigende geval rijzen twee andere vragen, te weten hoe een dergelijke autonomie kan worden gevestigd en of het bestaan van een rechtsbetrekking in de zin van de rechtspraak van het Hof naar nationaal recht dan wel, zoals lijkt te volgen uit het arrest van 17 september 2002, *Town and County Factors*⁸, volgens de grondbeginselen van de communautaire rechtsorde moet worden beoordeeld.

18. Aangaande het begrip „dienstverrichting onder bezwarende titel” vraagt de verwijzende rechter zich af of de toerekening van kosten en, in voorkomend geval, een gedeeltelijke toerekening een tegenprestatie in de zin van de rechtspraak kan vormen indien de onderneming hierop geen winst maakt.

19. Op grond van deze overwegingen heeft de Corte suprema di cassazione besloten de behandeling van de zaak te schorsen en aan het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moeten de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een filiaal van een vennootschap die een vestiging in een andere (al dan niet tot de Europese Unie behorende) staat heeft, dat de kenmerken van een productie-eenheid heeft, als zelfstandig belastingplichtige kan worden beschouwd en is er dan sprake van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, met als gevolg dat BTW verschuldigd is over door de moedermaatschappij verrichte diensten? Kan om dit uit te maken gebruik worden gemaakt van het ‚arm’s length’-criterium zoals geformuleerd in artikel 7, leden 2 en 3, van het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belastingheffing en van het Verdrag van 21 oktober 1988 tussen Italië en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Britannië en Noord-Ierland? Is er sprake van een rechtsverhouding ingeval van een ‚cost-sharing agreement’ betreffende de verlening van diensten aan de nevenvestiging; zo ja, wat zijn de voorwaarden om een dergelijke rechtsverhouding te kunnen aannemen? Moet het begrip rechtsverhouding naar nationaal of naar gemeenschapsrecht worden bepaald?

2) Kan het in rekening brengen van de kosten van dergelijke diensten aan het filiaal, ongeacht de hoogte ervan en een

8 — C-498/99, Jurispr. blz. I-7173, punten 21 en 22.

eventueel winstoogmerk, als tegenprestatie voor verrichte diensten in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn worden aangemerkt, en zo ja, in hoeverre?

- 3) Wanneer ervan wordt uitgegaan dat de verrichting van diensten tussen de moedermaatschappij en het filiaal in beginsel van BTW is vrijgesteld, omdat de afnemer van de dienst geen zelfstandig belastingplichtige is en er dus geen sprake is van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, is dan een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan de dienstverrichting belast is, wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie is gevestigd, in strijd met het recht van vestiging als bedoeld in artikel 43 EG?"

21. Zo heeft de Corte suprema di cassazione om te beginnen in haar prejudiciële vragen en de motivering van haar verwijzingsbeschikking bij herhaling de term „filiaal” gebruikt, hetgeen de indruk zou kunnen wekken dat CFE IT een vennootschap is die naar Italiaans recht is opgericht en derhalve een van FCE Bank te onderscheiden juridische eenheid vormt.

22. Uit de motivering van de verwijzingsbeschikking volgt evenwel dat „filiaal” niet moet worden begrepen in de letterlijke betekenis van dit woord maar in de meer algemene zin van nevenvestiging. De verwijzende rechter wijst er namelijk op dat FCE IT een vaste inrichting van FCE Bank vormt⁹ en dat in het hoofdgeding de vraag aan de orde is of binnen één en dezelfde rechtspersoon een rechtsverhouding kan bestaan waardoor dienstverrichtingen BTW-plichtig zijn.¹⁰

IV — Beoordeling

A — Betekenis van de prejudiciële vragen

20. De in de prejudiciële vragen gebruikte bewoordingen zijn enigszins dubbelzinnig en hun betekenis dient te worden verduidelijkt zodat een nuttig antwoord kan worden gegeven aan de nationale rechter.

23. Bovendien heeft FCE Bank in de mondelinge behandeling uiteengezet dat FCE IT een bijkantoor vormt in de zin van artikel 1, punt 3, van richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad¹¹, die is aangenomen teneinde de interne markt op het gebied van kredietinstellingen te realiseren. Volgens de in dit artikel gebezigde definitie is FCE IT „een bedrijfszetel welke een deel zonder juridische zelfstandigheid vormt van een kredietinstelling en welke

9 — Zie verwijzingsbeschikking, punt 5.1.

10 — Ibidem, punt 5.5.

11 — Richtlijn van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (PB L 126, blz. 1).

rechtstreeks, geheel of gedeeltelijk de handelingen verricht die eigen zijn aan de werkzaamheden van een kredietinstelling”.

24. Het staat aan de verwijzende rechter om de exacte juridische aard van FCE IT vast te stellen. Gezien het voorgaande is het evenwel duidelijk dat het inderdaad een nevenvestiging is die niet een van de moedermaatschappij te onderscheiden juridische eenheid vormt, en dat de verwijzende rechter in de onderhavige procedure wenst te vernemen of, en in hoeverre, de binnen dezelfde juridische eenheid verrichte diensten BTW-plichtig zijn.

25. Vervolgens zet de verwijzende rechter, zoals wij hebben gezien, uiteen dat FCE IT een vaste inrichting van FCE Bank vormt. Met zijn eerste prejudiciële vraag verzoekt die rechter om uitlegging van de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Ik herinner eraan dat laatstgenoemd artikel bepaalt dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of *een vaste inrichting van waaruit hij de dienst verricht*.¹²

26. Dit begrip „vaste inrichting” wordt niet in de Zesde richtlijn gedefinieerd maar uit vaste rechtspraak volgt dat de in een lidstaat door een niet-ingezeten vennootschap opgerichte nevenvestiging, om een vaste inrichting te kunnen vormen, over het personeel

en de technische middelen moet beschikken die nodig zijn voor het verrichten van de diensten voortvloeiende uit het maatschappelijk doel van die vennootschap.¹³ Aangezien het uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van elk geval, de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt te beoordelen¹⁴, mag worden aangenomen dat FCE IT een vaste inrichting vormt in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.

27. Ik zal er daarom bij het onderzoek van de eerste prejudiciële vraag van uitgaan dat FCE IT een nevenvestiging van FCE Bank in Italië is en geen afzonderlijke juridische eenheid, en dat zij in die staat een vaste inrichting vormt in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.

B — *De eerste prejudiciële vraag*

28. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uit-

13 — Zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 18); 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 20); 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 15), en 7 mei 1998, Lease Plan Luxembourg (C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 24).

14 — Zie inzonderheid arrest van 1 april 2004, Bellio F.II (C-286/02, Jurispr. blz. I-3465, punt 27, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

gelegd dat diensten die door de niet-ingezeten moedermaatschappij worden verricht ten behoeve van een nevenvestiging in een lidstaat die niet een afzonderlijke rechtspersoon is en een vaste inrichting in die staat vormt in de zin van laatstgenoemde bepaling, BTW-plichtige handelingen kunnen vormen wanneer de kosten van deze diensten aan die nevenvestiging in rekening worden gebracht.

29. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een dergelijke nevenvestiging geacht kan worden ten opzichte van de niet-ingezeten moedermaatschappij voldoende zelfstandig te zijn opdat tussen hen een rechtsverhouding kan bestaan op grond waarvan de binnen dezelfde juridische eenheid geleverde diensten als BTW-plichtige handelingen kunnen worden aangemerkt.

30. De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af, of deze zelfstandigheid kan worden afgeleid uit de in het OESO-modelverdrag gestelde voorwaarden waaronder de door de betrokken vennootschap door middel van haar vaste inrichting in de staat van ontvangst behaalde winsten in die staat aan belasting zijn onderworpen, en uit het bestaan van een „cost-sharing agreement” of een overeenkomst krachtens welke de kosten van de door de moedermaatschappij verrichte diensten van die winsten worden afgehouden. Hij vraagt zich eveneens af of dit begrip rechtsverhouding moet worden beoordeeld op grond van het nationale of het communautaire recht.

31. De Italiaanse regering en de Portugese regering betogen dat de door een moedermaatschappij aan haar vaste inrichting verleende diensten geacht moeten worden aan de BTW te zijn onderworpen omdat volgens hen de vaste inrichting beschouwd moet worden als een in de staat van ontvangst gevestigde zelfstandige belastingplichtige.

32. De Italiaanse regering baseert dit standpunt op artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 1 van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad¹⁵, luidende: „Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van [de Zesde richtlijn] die [...] in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht [...].” Zij leidt hieruit af dat zelfs wanneer de moedermaatschappij en haar bijkantoor juridisch dezelfde rechtspersoon zijn, zij op fiscaal niveau, en inzonderheid wat de BTW betreft, afzonderlijke belastingplichtigen zijn.

33. De Portugese regering wijst er harerzijds op dat de werkingssfeer van de BTW niet beperkt is tot eenheden die rechtspersoonlijkheid bezitten en dat het begrip BTW-plichtige zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, eveneens kan slaan op

15 — Richtlijn van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11).

belastingplichtigen die geen eigen rechts-persoonlijkheid bezitten maar met een bepaalde mate van zelfstandigheid optreden. Zij betoogt verder dat volgens de definitie van het Hof het bestaan van een vaste inrichting niet afhangt van criteria van nationaal recht maar van de voorwaarde dat die inrichting over voldoende personeel en technische hulpmiddelen beschikt om een economische activiteit zelfstandig uit te oefenen. Zij is ten slotte van mening dat de BTW, ondanks een vergaande harmonisatie, een nationale belasting is en dat bijgevolg de toekenning van de hoedanigheid van belastingplichtige uitsluitend door de nationale wetgeving van iedere lidstaat wordt geregeld. Uit deze overwegingen leidt zij af dat een vaste inrichting, ook al vormt zij een integrerend bestanddeel van een rechtssubject met „één en dezelfde ondeelbare rechts-persoonlijkheid”, gezien moet worden als een zelfstandige belastingplichtige, die van haar moedermaatschappij moet worden onderscheiden.

34. Ik ben het niet eens met de argumenten van deze deelnemers aan de procedure. Evenals verweerster, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ben ik van mening dat de diensten verricht binnen een en dezelfde juridische eenheid geen BTW-plichtige diensten kunnen vormen, zelfs wanneer hun kosten over de verschillende vaste inrichtingen worden omgeslagen. Ik baseer mij hierbij op de volgende argumenten.

35. Het is zeker juist dat de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingsfeer

toekent, die alle economische activiteiten in alle stadia van de distributie en de verhandeling omvat.¹⁶ Artikel 2, punt 1, van deze richtlijn betreft aldus alle leveringen van goederen en diensten die in een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. In het onderhavige geval wordt niet betwist dat diensten op het gebied van consultancy, management, opleiding van het personeel, gegevensbehandeling en de levering en het beheer van software belastbare handelingen in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn kunnen vormen wanneer zij door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.¹⁷

36. Deze reikwijdte van de Zesde richtlijn komt eveneens tot uiting in artikel 4, lid 1, waarin een belastingplichtige wordt gedefinieerd als „ieder” die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Zoals de Portugese regering terecht opmerkt, omvat het begrip belastingplichtige derhalve niet alleen natuurlijke en juridische personen maar kan het eveneens worden toegepast op een eenheid zonder rechtspersoonlijkheid.¹⁸

16 — Zie arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10).

17 — Zie in deze zin arrest van 14 november 2000, Floridienne en Berginvest (C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 19).

18 — Zie met betrekking tot een maatschap naar Nederlands recht, arrest van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, Jurispr. blz. I-419, punt 8).

37. Uit deze elementen kan eveneens worden afgeleid dat het bestaan van een BTW-plichtige handeling een objectieve realiteit vormt, omdat zij niet afhangt van de door de dienstverrichter nagestreefde doeleinden noch van de resultaten van die handeling. Evenmin kan zij afhangen van criteria betreffende de bijzondere vorm of de juridische gevolgen van een overeenkomst tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst, die van lidstaat tot lidstaat kunnen verschillen. Zoals de Italiaanse regering opmerkt, heeft het Hof geoordeeld dat het antwoord op de vraag of sprake is van een dienstverrichting onder bezwarende titel niet kan afhangen van de afdwingbaarheid van de verplichtingen van de dienstverrichter, zodat er ook een rechtsverhouding in de zin van het reeds genoemde arrest Tolsma is, wanneer de verplichtingen van de dienstverrichter niet kunnen worden afgedwongen.¹⁹

38. Ik acht het evenwel in het kader van het communautaire BTW-systeem onmogelijk dat binnen dezelfde juridische eenheid rechtssubjecten bestaan die voldoende zelfstandig zijn om als twee belastingplichtigen te worden beschouwd, zoals de Italiaanse en de Portugese regering aanvoeren. Enerzijds kan een vaste inrichting bezwaarlijk geacht worden onafhankelijk van haar moedermaatschappij te handelen in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Anderzijds vormt een vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn niet een van haar moedermaatschappij afgescheiden belastingplichtige.

39. Met betrekking tot het eerste punt herinner ik eraan dat het in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip zelfstandig, waarvan de hoedanigheid van belastingplichtige afhangt, alleen op negatieve wijze in lid 4, eerste alinea, van dit artikel wordt gedefinieerd. Volgens die definitie is van zelfstandigheid geen sprake wanneer er een verhouding van ondergeschiktheid is die vergelijkbaar is met die welke ontstaat uit een arbeidsovereenkomst tussen een loontrekkende en zijn werkgever. Deze bepaling noemt drie criteria om uit te maken of een verhouding van ondergeschiktheid bestaat. Deze hebben betrekking op de arbeidsvoorwaarden, de bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

40. Op basis van deze criteria heeft het Hof geoordeeld dat notarissen en deurwaarders hun activiteiten op zelfstandige wijze uitoefenen aangezien zij voor eigen rekening en verantwoordelijkheid handelen, vrijelijk de voorwaarden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen regelen en zelf de vergoedingen ontvangen waaruit zij hun inkomen putten.²⁰ Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat de activiteit van de belastingontvangers in Spanje die door de lokale overheden worden benoemd, beschouwd moet worden als een zelfstandige en BTW-plichtige economische activiteit.²¹ Met name heeft het Hof geoordeeld dat er ten aanzien van de

19 — Zie arrest *Town and County Factors*, reeds aangehaald (punt 21), betreffende de vraag of dienstverrichtingen onder bezwarende titel BTW-plichtig zijn, ook al heeft de dienstverrichter zich slechts op zijn erewoord verbonden die diensten te verlenen.

20 — Zie arrest van 26 maart 1987, *Commissie/Nederland* (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 14).

21 — Zie arrest van 25 juli 1991, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punten 11-15).

bezoldigingsvoorwaarden geen verhouding van ondergeschiktheid bestaat „wanneer de ontvangers de economische risico's van hun werkzaamheden dragen, in zoverre de winst die zij daaruit behalen, niet alleen afhangt van het bedrag aan geïnde belastingen maar ook van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor hun werkzaamheden ingezette personeel en materieel”.²²

rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook al voerde hij tegelijkertijd het beheer over de hurende maatschap. Het Hof constateerde bovendien dat de maatschap naar Nederlands recht, ook al heeft zij geen rechtspersoonlijkheid, feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit en zelfstandig economische activiteiten verricht, zodat zij bij de uitoefening daarvan als belastingplichtige voor de BTW moet worden beschouwd.²³

41. Op grond van dezelfde criteria heeft het Hof in het reeds genoemde arrest Heerma beslist dat de betrokkene belastingplichtig was. Het ging erom vast te stellen of de verhuur van onroerend goed aan een maatschap naar Nederlands recht door een lid van die maatschap een onder de BTW vallende handeling was. De Nederlandse regering stelde dat Heerma niet geacht kon worden een belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn te zijn, omdat de betrokken verhuur slechts plaatsvond in een gesloten circuit, aangezien de verhuurder in zijn hoedanigheid van maat medeverantwoordelijk was voor de nakoming van de uit de huurovereenkomst voortvloeiende verplichtingen van de hurende maatschap.

42. Het Hof oordeelde dat tussen Heerma en de hurende maatschap geen verhouding van ondergeschiktheid bestond zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Volgens het Hof handelde Heerma bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap op eigen naam, voor eigen

43. Gelet op deze criteria en de wijze waarop zij in de rechtspraak worden toegepast, kan ik mij nauwelijks voorstellen dat binnen een en dezelfde juridische eenheid een vaste inrichting over voldoende zelfstandigheid zou kunnen beschikken om voor eigen rekening en eigen verantwoordelijkheid te handelen en alleen de economische risico's van die activiteiten te dragen. Zoals de Portugese regering aanvoert, hangt de hoedanigheid van belastingplichtige weliswaar niet af van de voorwaarde dat de onderneming rechtspersoonlijkheid bezit, maar deze overweging lijkt in het onderhavige geval niet beslissend. Het gaat namelijk om de vaststelling of een vaste inrichting, die een integrerend deel uitmaakt van een rechtspersoonlijkheid bezittende juridische eenheid, jegens die eenheid geacht kan worden zelfstandig te zijn in de zin van artikel 4, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en gelijkgesteld kan worden met elke andere BTW-plichtige ten behoeve van wie de moedermaatschappij diensten verricht. Het komt mij voor dat in het onderhavige geval de omstandigheid dat de nevenvestiging geen eigen rechtspersoonlijkheid bezit, haar belet zelfstandig op te treden.

22 — Ibidem, punt 13.

23 — Zie arrest Heerma, reeds aangehaald (punt 8).

44. Een bevestiging van deze analyse kan mijns inziens worden gevonden in het reeds genoemde arrest DFDS, waarin het Hof aandacht wijdde aan het begrip onafhankelijkheid in het kader van de verhoudingen tussen een vennootschap naar Deens recht die als reisbureau fungeerde en haar Engelse dochtermaatschappij. Het Hof stelde vast dat deze vennootschappen niet onafhankelijk waren, ofschoon de dochter een eigen rechtspersoon was en eigenaar was van haar kantoren, omdat uit de gegevens in de verwijzingsbeschikking, inzonderheid uit het feit dat DFDS het gehele kapitaal van haar dochter bezat en haar verschillende contractuele verplichtingen had opgelegd, bleek dat deze slechts als haar assistent optrad.²⁴

45. Wanneer een dochtermaatschappij die over eigen rechtspersoonlijkheid beschikt, op grond van de werkelijke aard van de verhoudingen met haar moedermaatschappij moet worden geacht slechts als haar assistent op te treden, kan een vaste inrichting die een integrerend deel uitmaakt van de maatschappij, a fortiori niet een zelfstandige eenheid vormen en als een zelfstandige belastingplichtige worden behandeld. Zoals de Commissie aanvoert, kunnen intragroepsverrichtingen tussen een moedermaatschappij en een nevenvestiging die in de staat van vestiging niet is ingeschreven als een overeenkomstig het recht van die staat opgerichte afzonderlijke juridische eenheid, in beginsel

geen dienstverrichtingen vormen die aan BTW zijn onderworpen.²⁵

46. De betrekkingen tussen de moedermaatschappij en een bijkantoor zoals FCE IT kunnen dit beginsel eveneens duidelijk illustreren. Per definitie vormt het bijkantoor slechts een bedrijfszetel zonder rechtspersoonlijkheid. Het werkt niet voor eigen rekening maar als een verlengstuk van de kredietinstelling, die krachtens richtlijn 2000/12 op grond van de vergunning waarover zij in haar staat van herkomst beschikt, het recht heeft in een andere lidstaat via een bijkantoor activiteiten uit te oefenen.²⁶ Dit laatste beschikt evenmin over een eigen vermogen.²⁷ Wanneer wij het verantwoordelijkheids criterium onderzoeken, moeten wij ook hier vaststellen dat het bijkantoor niet

25 — Dit standpunt van de Commissie komt eveneens tot uitdrukking in het door haar ingediende voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten (COM/2003/822 def.), aangezien zij aan de Raad heeft voorgesteld aan artikel 6 en lid 6 toe te voegen, luidende als volgt:

„Wanneer eenzelfde juridische entiteit meer dan één vaste inrichting heeft, worden de diensten tussen deze inrichtingen niet als een levering van diensten aangemerkt.”

Het is wellicht interessant op te merken dat het Europees Economisch en Sociaal Comité over dit voorstel dit punt niet beschouwt als een wijziging van de Zesde richtlijn maar als een aanwijzing hoe die richtlijn moet worden toegepast [Advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten COM/2003/822 def. — 2003/0329 CNS (PB 2004, C 117, blz. 15)].

26 — De harmonisatie van de vergunnings- en controlevoorwaarden voor de toegang tot de werkzaamheden van een kredietinstelling en de uitoefening daarvan, beoogt elke kredietinstelling waaraan door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat vergunning is verleend en waarop door hen toezicht wordt gehouden, in staat te stellen alle werkzaamheden die onder deze vergunning vallen op het gebied van een andere lidstaat uit te oefenen door middel van de vestiging van een bijkantoor of door het verrichten van diensten (zie de veertiende overweging van de considerans en artikel 18 van richtlijn 2000/12).

27 — Volgens artikel 13 van richtlijn 2000/12 mag de lidstaat van ontvangst zelfs niet eisen dat een bijkantoor van een erkende kredietinstelling een dotatiekapitaal heeft.

24 — Zie arrest DFDS, reeds aangehaald (punt 26).

zelf de economische risico's loopt die verbonden zijn aan de activiteiten van een kredietinstelling, zoals de niet-terugbetaling van een lening door een cliënt. Het is de kredietinstelling in haar geheel die dit risico draagt en waarvan bijgevolg de financiële soliditeit en solvabiliteit in haar lidstaat van herkomst moeten worden gecontroleerd.

47. De diensten die door de moedermaatschappij aan een dergelijke vaste inrichting worden verleend moeten mijns inziens derhalve als diensten worden beschouwd die de onderneming in het kader van haar interne beleid door eigen werknemers ten behoeve van haar verschillende kantoren laat verrichten. De omstandigheid dat het betrokken kantoor in een andere lidstaat is gevestigd verandert niets aan het feit dat het diensten betreft die door een onderneming met haar eigen personeel en te eigen behoeve worden verricht.

48. Dit laatste punt leidt ons naar de tweede kwestie waarover ik het niet eens ben met de Italiaanse en de Portugese regering. Anders dan deze regeringen geloof ik niet dat een vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn een zelfstandige belastingplichtige vormt die moet worden onderscheiden van zijn niet-ingezeten moedermaatschappij.

49. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de zevende overweging van de considerans van die richtlijn, beoogt een algemeen aanknopingspunt voor dienstverrichtingen in te voeren

teneinde competentieconflicten tussen de lidstaten en gevallen van dubbele belasting of niet-belasting te voorkomen. Volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, zoals in de rechtspraak uitgelegd, moet een dienst worden belast op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, behoudens wanneer dit aanknopingspunt niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.²⁸ Het Hof heeft daaruit afgeleid dat, om in afwijking van het zetelcriterium de plaats van vestiging van een inrichting van een onderneming als plaats van de dienst te kunnen aanmerken, die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en een — wat personeel en technisch materieel betreft — geschikte structuur moet bezitten om de betrokken prestatie te kunnen leveren.²⁹

50. Aldus beoogt de kwalificatie van de plaats waar deze vaste inrichting is gevestigd als de plaats van de dienst slechts de inachtneming van het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijk BTW-stelsel volgens hetwelk bij de toepassing van dit stelsel zoveel mogelijk de economische realiteit in aanmerking moet worden genomen.³⁰ De toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft bijgevolg tot doel de plaats van de belastbare handeling vast te stellen wanneer deze van grensoverschrijdende aard is, gezien het financiële belang van de lidstaten bij de inning van de BTW en de verschillen die nog tussen hun wetgevingen kunnen bestaan op het gebied van belastingtarieven en vrijstellingen.

28 — Zie arrest Berkholz, reeds aangehaald (punt 17); arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 16), en de reeds aangehaalde arresten ARO Lease (punt 15), DFDS (punt 19), en Lease Plan Luxembourg (punt 24).

29 — Zie de in voetnoot 13 aangehaalde rechtspraak.

30 — Zie in deze zin arrest DFDS, reeds aangehaald (punt 23).

51. De omstandigheid dat een vaste inrichting aldus op duurzame wijze beschikt over het personeel en de materiële middelen die noodzakelijk zijn voor het verrichten van diensten ten behoeve van de klanten van de onderneming, rechtvaardigt mijns inziens evenwel niet de conclusie dat zij haar activiteiten onafhankelijk van de moedermaatschappij uitoefent in de zin van artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn en daarom geacht moet worden een afzonderlijke belastingplichtige te zijn.

52. Deze stelling van de Portugese regering wordt tegengesproken door het reeds genoemde arrest DFDS, waaruit duidelijk blijkt dat een vaste inrichting naar haar aard een nevenvestiging is die in de verhouding tot haar moedermaatschappij niet onafhankelijk is.³¹ Deze analyse, die betrekking had op een dochtermaatschappij die eigen rechtspersoonlijkheid bezat en dus ten opzichte van de moedervernootschap een afzonderlijke juridische eenheid vormde doch in feite als een louter bijkantoor functioneerde, lijkt mij a fortiori op te gaan in het geval van een vaste inrichting die geen eigen rechtspersoonlijkheid bezit en niet meer dan een bijkantoor is.

53. Zou de door de Portugese regering verdedigde stelling worden aanvaard, dan zou artikel 9, lid 1, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk opmerkt, geen enkel nut hebben. Indien immers de vaste inrichting zelf een autonome belastingplichtige zou zijn die van haar moedermaatschappij moet worden onderscheiden, zou het volstaan om

artikel 22 van de Zesde richtlijn toe te passen, volgens hetwelk elke belastingplichtige moet worden ingeschreven in de staat waarin hij zijn activiteiten uitoefent.

54. Artikel 1 van richtlijn 79/1072³² lijkt deze analyse te bevestigen. Uit deze bepaling volgt mijns inziens dat een onderneming die in de lidstaat van ontvangst een vaste inrichting heeft, geacht wordt een belastingplichtige van die staat te zijn. Uit deze bepaling kan derhalve a contrario worden afgeleid dat een vaste inrichting niet een zelfstandige belastingplichtige is die moet worden onderscheiden van de onderneming waarvan zij deel uitmaakt, maar de mogelijkheid biedt deze onderneming in de lidstaat van ontvangst te belasten. De Italiaanse regering legt derhalve naar mijn mening deze regel onjuist uit wanneer zij zich daarop beroept om een vaste inrichting als een zelfstandige belastingplichtige te behandelen.³³

55. Uit al deze overwegingen volgt eveneens dat, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk bij de mondelinge behandeling heeft uiteengezet, eenzelfde juridische eenheid slechts één belastingplichtige kan vormen.

32 — Dit artikel bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van [de Zesde richtlijn], die [...] in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht [...]”

33 — De Commissie wijst er in dit verband op dat de Italiaanse Republiek is verwickeld in een niet-nakomingsprocedure omdat de wetgeving van deze lidstaat vereist dat een onderneming die in Italië over een vaste inrichting beschikt, zich opnieuw in die staat inschrijft voor de transacties die zij er rechtstreeks vanuit het buitenland verricht (punt 21 van haar schriftelijke opmerkingen).

31 — Zie het genoemde arrest (punt 25).

56. Deze analyse wordt in de eerste plaats bevestigd door artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk elke lidstaat, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging van het BTW-comité, personen die in het binnenland zijn gevestigd en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kan aanmerken. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk opmerkt kan deze bepaling a contrario aldus worden uitgelegd dat éénzelfde juridische eenheid slechts één belastingplichtige kan vormen.

57. Die analyse wordt voorts bevestigd door een aantal bepalingen in de Zesde richtlijn die betrekking hebben op het geval dat een belastingplichtige goederenleveranties of diensten verricht ten behoeve van zijn eigen onderneming. In dit verband dient te worden verwezen naar artikel 28 bis, lid 5, sub b, volgens hetwelk met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld „de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat”. Evenals de Commissie en anders dan de Portugese regering ben ik geneigd te geloven dat uit het feit dat de wetgever deze bepaling heeft geïntroduceerd a contrario volgt dat een dergelijke overbrenging in beginsel niet een levering van goederen onder bezwarende titel vormt.

58. Dezelfde vaststelling geldt voor dienstverrichtingen, aangezien volgens de tekst van artikel 6, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten, ter voorkoming van concurrentie-

vervalsing en onder voorbehoud van de raadpleging van het BTW-comité, het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst kunnen gelijkstellen met een onder bezwarende titel verrichte dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van de BTW.

59. Deze bepaling heeft betrekking op het geval waarin, zoals in casu, een onderneming van BTW vrijgestelde activiteiten uitoefent. De uitoefening van vrijgestelde activiteiten impliceert dat de kosten van de diensten die de onderneming ten behoeve van haar klanten verricht niet met deze belasting worden verhoogd en dat zij niet het recht heeft de terugbetaling van de voor deze handelingen als voorbelasting voldane BTW te verlangen. Voor een dergelijk geval heeft de communautaire wetgever derhalve in artikel 6, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaald dat een lidstaat, onder voorbehoud van de raadpleging van het BTW-comité, ter voorkoming van concurrentievervalsingen kan besluiten dat de diensten die door een onderneming ten behoeve van haar vaste inrichting worden verricht BTW-plichtig zijn, omdat zij de BTW niet op haar eigen klanten had kunnen afwentelen wanneer zij deze diensten van een andere belastingplichtige had verkregen.

60. De omstandigheid dat de Zesde richtlijn verschillende bepalingen bevat waarin uitdrukkelijk wordt vastgesteld onder welke omstandigheden diensten die door een belastingplichtige worden verricht voor zijn eigen zakelijke of persoonlijke doeleinden,

kunnen worden gelijkgesteld met dienstverrichtingen onder bezwarende titel, toont mijns inziens aan dat, behoudens bijzondere gevallen, deze verrichtingen niet aan de BTW zijn onderworpen.

61. Ten slotte geloof ik evenmin dat de in artikel 7 van het OESO-modelverdrag vastgestelde regels inzake de belasting van de in de lidstaat van vestiging door middel van een vaste inrichting behaalde winsten aan deze analyse afbreuk kunnen doen. Deze voorschriften, die van toepassing zijn op de directe belastingen, zijn niet relevant voor de toepassing van de communautaire BTW-regeling. Zoals bekend, vallen de directe belastingen onder de soevereiniteit van de lidstaten. Deze kunnen dus bepalen dat de op hun grondgebied gevestigde vennootschappen worden belast, met inbegrip van de winsten die zij in het kader van hun activiteiten in een andere lidstaat hebben gerealiseerd. De lidstaten kunnen eveneens bepalen dat de vennootschappen die door middel van een vaste inrichting activiteiten op hun grondgebied uitoefenen, belastingplichtig zijn.

62. Artikel 7, lid 2, van het OESO-modelverdrag, waarvan de bewoordingen zijn overgenomen door artikel 4, lid 2, van verdrag 90/436/EEG, dat door de lidstaten is vastgesteld krachtens artikel 293 EG³⁴, is gericht op de conventionele verdeling van de fiscale bevoegdheid tussen de verdragslui-

tende staten teneinde dubbele belasting van winsten van ondernemingen die internationale werkzaamheden uitvoeren, te voorkomen. Volgens de in lid 1 van dit artikel vastgestelde regeling belast de staat waar de onderneming is gevestigd al haar winsten, behoudens wanneer zij haar activiteiten door middel van een vaste inrichting uitoefent in een andere verdragsluitende staat.³⁵ In dat geval is het wegens het permanente karakter van de nevenvestiging op het grondgebied van de lidstaat van ontvangst mogelijk om die vestiging te onderwerpen aan de fiscale soevereiniteit van die staat. De winsten die de onderneming door middel van die vaste inrichting heeft gerealiseerd, worden derhalve belast in de staat waarin deze laatste zich bevindt. Volgens artikel 7, lid 2, van het OESO-modelverdrag worden aan die vaste inrichting de voordelen toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen indien zij „een zelfstandige onderneming zou zijn [...] die geheel onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is”.

63. Zoals volgt uit de bewoordingen van deze bepaling, wordt zij alleen toegepast wanneer de nevenvestiging niet een afzonderlijke onderneming vormt die jegens de moedermaatschappij volledig zelfstandig optreedt. Dit artikel beoogt derhalve aan die vaste inrichting het gedeelte van de winsten toe te rekenen dat de onderneming door haar tussenkomst heeft gerealiseerd, door die vaste inrichting fictief als een

34 — Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB 1990, L 225, blz. 10).

35 — De uitdrukking „vaste inrichting” is gedefinieerd in artikel 5 van het modelbelastingverdrag. Volgens dit artikel betekent deze uitdrukking een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Zij omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een bijkantoor, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, enz.

zelfstandige onderneming te behandelen. Het feit evenwel dat de vaste inrichting van een niet-ingezeten vennootschap op het gebied van de directe belastingen voor de berekening van de inkomstenbelasting als een zelfstandige onderneming wordt behandeld, moet volgens mij niet leiden tot de conclusie dat zij een onafhankelijke onderneming vormt in de zin van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.

64. Dit stelsel berust namelijk enerzijds op begrippen die op communautair niveau zijn geharmoniseerd, zoals het begrip belastingplichtige, waarvan de betekenis niet kan variëren naar gelang van de nationale bepalingen inzake directe inkomstenbelasting omdat anders afbreuk zou worden gedaan aan het doel van de Zesde richtlijn. Anderzijds berust het „arm's length”-beginsel van artikel 7, lid 2, van het OESO-modelverdrag op een juridische fictie, aangezien het de vaste inrichting behandelt alsof het een zelfstandige onderneming was, terwijl dit juist niet het geval is. Welnu, de in aanmerkingneming van de economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.³⁶ Het is inzonderheid op grond van dit beginsel dat de belastinggrondslag voor de toepassing van deze belasting moet overeenkomen met de werkelijk ontvangen tegenprestatie voor de geleverde dienst en niet met een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.³⁷ Het zou derhalve met dit stelsel in strijd zijn

indien men zich baseerde op een juridische fictie en een interne transactie behandelde alsof het een transactie tussen twee zelfstandige entiteiten betrof.

65. Evenmin geloof ik dat de toerekening van de kosten van de betrokken diensten op de in de lidstaat van ontvangst via de vaste inrichting gerealiseerde winsten het bestaan van een rechtsverhouding in de zin van de rechtspraak inzake de BTW kan aantonen. Deze toerekening van de kosten van de diensten op het gedeelte van de winsten van de onderneming dat aan haar vaste inrichting wordt toegerekend, is voor de betrokken staten de logische en redelijke tegenhanger van deze winstverdeling. Het gaat er om ook de algemene kosten die door de onderneming in het kader van de uitvoering van haar activiteiten zijn gemaakt, over de staten om te slagen. Zo bepaalt artikel 7, lid 3, van het OESO-modelverdrag dat bij het bepalen van de winsten van een vaste inrichting kosten, daaronder begrepen kosten van de leiding en algemene beheerskosten, die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt, hetzij in de staat waar de vaste inrichting is gevestigd, hetzij in een andere staat, mogen worden afgetrokken. De toerekening aan de vaste inrichting van de kosten van de diensten die aan haar zijn verleend, vindt dus simpelweg zijn oorsprong in de berekening van de winsten die in de staat van vestiging belastbaar zijn en toont evenmin aan dat deze inrichting een onafhankelijke eenheid is ten aanzien van haar moedermaatschappij.

36 — Zie arrest DFDS, reeds aangehaald (punt 23).

37 — Zie arresten van 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16); 2 juni 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 18); 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96, Jurispr. blz. I-6229, punt 40), en 3 juli 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Jurispr. blz. I-5163, punt 22).

66. De verwijzende rechter vraagt in dit verband welke relevantie een „cost-sharing agreement” kan hebben. Hij licht evenwel op

geen enkele wijze toe wat daaronder in het kader van het hoofdgeding moet worden verstaan, en inzonderheid welke soort overeenkomst onder het begrip „agreement” valt. Zelfs wanneer de onderneming in het kader van haar intern beleid schriftelijk zou hebben geregeld hoe de kosten van de leiding, de algemene beheerskosten alsmede de kosten van de zoals in casu verrichte diensten over haar vaste inrichtingen moeten worden omgeslagen, zou zulks evenmin aantonen dat deze inrichtingen zelfstandige eenheden vormen.

richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat — behoudens de in de Zesde richtlijn vastgestelde uitzonderingen — diensten die door een niet-ingezeten moedermaatschappij worden geleverd aan een nevenvestiging in een lidstaat die niet als een afzonderlijke juridische eenheid in die staat is ingeschreven en een vaste inrichting vormt in de zin van deze laatste bepaling, niet als aan de BTW onderworpen handelingen kunnen worden beschouwd, zelfs niet wanneer de kosten van deze diensten aan die inrichting in rekening zijn gebracht.

67. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in de mondelinge behandeling heeft opgemerkt, is ten slotte van belang dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel, gelet op de mogelijke financiële consequenties ervan voor de marktdeelnemers, betrouwbaar en haar toepassing voorspelbaar is. Het criterium van de eigen rechtspersoonlijkheid van de nevenvestiging lijkt aan deze vereisten te voldoen. Aan de hand hiervan kunnen ondernemingen van een lidstaat die hun activiteiten in een andere lidstaat willen uitoefenen, weten dat de diensten die tussen hen en hun nevenvestiging worden uitgewisseld, in beginsel niet onder de BTW vallen wanneer zij besluiten hun vestigingsrecht uit te oefenen door middel van een vaste inrichting en niet via een vennootschap die ingevolge de regelgeving van de staat van ontvangst als een afzonderlijke juridische eenheid wordt ingeschreven.

68. Op grond van al deze overwegingen geef ik het Hof in overweging, op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde

C — De tweede prejudiciële vraag

69. De tweede prejudiciële vraag moet aldus worden uitgelegd dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of, en in voorkomend geval in hoeverre, het in rekening brengen van de kosten van deze diensten aan een dergelijke nevenvestiging geacht kan worden een tegenprestatie te vormen in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, ongeacht de hoogte ervan en het eventuele winstoogmerk.

70. Deze vraag is voor de beslechting van het hoofdgeding alleen van belang wanneer wordt aangenomen dat deze diensten onder de BTW vallen. Aangezien ik het Hof in overweging heb gegeven te oordelen dat deze diensten niet BTW-plichtig zijn, is de vraag

of en in hoeverre het in rekening brengen van de kosten van de handeling een handeling onder bezwarende titel maakt, niet aan de orde. Ik ben derhalve van mening dat deze vraag niet behoeft te worden onderzocht.

niet-ingezeten vennootschappen, een belemmering van de vrijheid van vestiging zou vormen die door geen enkel algemeen belang kan worden gerechtvaardigd, zodat zij in strijd is met de Zesde richtlijn.

D — *De derde prejudiciële vraag*

71. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een praktijk van een lidstaat op grond waarvan een door een moedermaatschappij aan een nevenvestiging in een andere lidstaat geleverde dienst aan de BTW is onderworpen, in strijd is met de in artikel 43 EG verankerde vrijheid van vestiging.

72. Verzoekster, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie stellen voor deze vraag bevestigend te beantwoorden. Zij betogen dat een dergelijke praktijk een met het Verdrag in strijd zijnde discriminatie vormt wanneer zij, zoals hier het geval lijkt te zijn, van toepassing is op de vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen en niet op die van nationale vennootschappen. Zij voeren eveneens aan dat deze praktijk, zelfs wanneer zij zonder onderscheid werd toegepast op vaste inrichtingen van ingezeten vennootschappen en

73. De Italiaanse regering en de Portugese regering betogen dat een dergelijke praktijk niet in strijd is met het Verdrag, aangezien zij volgens hen met de Zesde richtlijn in overeenstemming is.

74. Ik betwijfel ten eerste of deze prejudiciële vraag wel ontvankelijk is. Ik zie namelijk niet in welk belang zij heeft voor de beslechting van het hoofdgeding. Anders dan de directe belasting, is de BTW op gemeenschapsniveau geharmoniseerd, met name door de Zesde richtlijn. Zodra is vastgesteld dat een nationale wetgeving of praktijk daarmee in strijd is, behoeft niet meer te worden onderzocht of zij in strijd is met de in het Verdrag neergelegde fundamentele vrijheden, zoals de vrijheid van vestiging. Bovendien heeft de verwijzende rechter niet aangegeven waarom het nodig zou zijn deze vraag te onderzoeken.

75. Bijgevolg ben ik van mening dat de derde prejudiciële vraag niet behoeft te worden beantwoord.

V — Conclusie

76. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de door de Corte suprema di cassazione gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat, behoudens de in deze richtlijn vastgestelde uitzonderingen, diensten die door een niet-ingezeten moedermaatschappij worden geleverd aan een nevenvestiging in een lidstaat die niet als een afzonderlijke juridische eenheid in die staat is ingeschreven en een vaste inrichting vormt in de zin van deze laatste bepaling, niet als aan de BTW onderworpen handelingen kunnen worden beschouwd, zelfs niet wanneer de kosten van deze diensten aan die inrichting in rekening zijn gebracht.”