
Interne notitie

Aan: BU ITX

Van: Herman van Kesteren & Laura van Gennep

Datum: 4 maart 2022

Betreft: Interne notitie n.a.v uitspraak Gerechtshof Amsterdam van 14 september 2021 (zaaknummer 19/01235)

Enige tijd geleden heeft het Gerechtshof Amsterdam een opvallende [uitspraak](#) gedaan in de zaak X BV (gepubliceerd op 6 oktober 2021). In eerste instantie is door belanghebbende op 22 oktober 2021 beroep in cassatie ingesteld, maar deze is op een later moment ingetrokken. Dat maakt de onderhavige zaak direct relevant voor de praktijk. Ook hebben wij in de PE VTO aandacht besteed aan deze zaak wat heeft geleid tot nogal wat discussie. Wat ons betreft reden genoeg om de zaak aan een nadere analyse te onderwerpen. We schetsen hieronder eerst de relevante feiten en omstandigheden van de zaak, waarna we kort het oordeel van de rechtbank en het hof bespreken. We sluiten af met een analyse van de fiscaaltechnische elementen uit de zaak. De analyse is iets langer geworden dan voorzien, maar we hebben ervoor gekozen om alle denkbare aspecten van de zaak nader uit te werken om jullie na alle gevoerde discussies een overzicht te bieden van alle rechtsvragen die in deze zaak spelen.

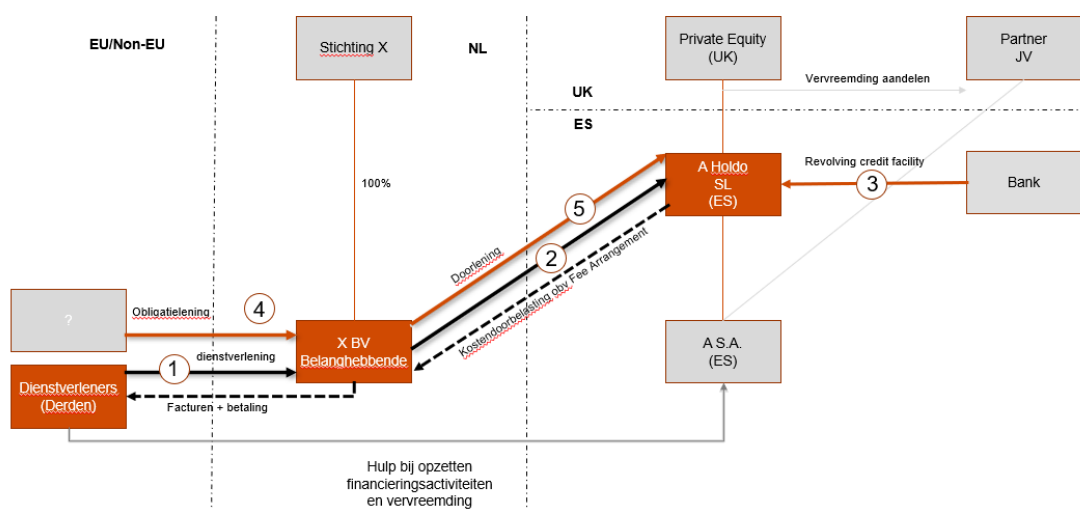
1. Feiten en omstandigheden

- Op 3 december 2013 wordt X BV opgericht door enig aandeelhouder Stichting X. De activiteiten van X BV bestaan onder andere uit het lenen, uitlenen en het bijeenbrengen van kapitaal inclusief het uitgeven van obligaties.
- Stichting X en X BV zijn opgericht in verband met de herfinanciering van de activiteiten van het Spaanse A SA en vervreemding van een deel van het belang in deze entiteit. De aandelen in A SA worden voor 100% gehouden door A Holdco SL en zijn indirect in eigendom van een Engels private equity fonds. Per 29 november 2013 is 49,99% van het (indirecte) belang in A SA verkocht aan een joint venture partner. Voor de herfinanciering is gekozen voor een zogenoemde ‘*orphan financing structure*’¹. Het bestuur van Stichting X en X BV wordt gevoerd door een trustkantoor. De Spaans/Engelse groep heeft derhalve geen belang bij de aandelen in X BV.

¹ Een dergelijke structuur wordt vaak gebruikt om de uiteindelijke gerechtigden (UBO's) buiten beeld te houden bij het bijeenbrengen van kapitaal. Zie ook bijvoorbeeld de Noot van Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2022/3.15.

- Na de verkoop van de aandelen heeft X BV op 12 december 2013 nominaal 420 miljoen aan obligaties uitgegeven. Het bedrag wordt door X BV doorgeleend aan A Holdco SL.
- Het herfinancieringsproject omvatte niet alleen een uitgifte van obligaties, maar ook het afsluiten van een '*revolving credit facility*' bij een bank. Deze kredietfaciliteit is verkregen door A Holdco SL gelijktijdig met de uitgifte van de obligaties.
- In het kader van de herfinanciering zijn (advies)diensten ingekocht van dienstverleners gevestigd in Nederland, binnen en buiten Europa (in totaal EUR 4.727.015,75). De overeenkomsten met deze dienstverleners zijn in eerste instantie met A SA afgesloten omdat X BV destijds nog niet was opgericht. Er wordt onder andere een *offering memorandum* opgesteld en uitgegeven op 12 december 2013, waarbij X BV op het document wordt vermeld. Voor de verrichtte diensten hebben de dienstverleners facturen uitgereikt op naam van X BV en X BV heeft deze facturen ook betaald. Op basis van een Fee arrangement die X BV heeft afgesloten met A Holdco SL, belast X BV de gemaakte kosten vervolgens volledig door middels het uitreiken van facturen aan A Holdco SL.
- Naar aanleiding van de door Europese dienstverleners opgegeven intracommunautaire prestaties ('listing') aan X BV verzoekt de inspecteur om gegevens te verstrekken. X BV dient naar aanleiding daarvan btw-aangiften in over tijdvakken in 2013 en 2014, rapporteert de ingekochte diensten en brengt in totaal EUR 432.955 aan voorbelasting in aftrek. Er wordt door de fiscus echter geen teruggaaf verleend maar een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd.

Zie hieronder een visuele weergave van de hierboven omschreven feiten en omstandigheden:



2. Oordeel rechtbank en hof

Het geschil dat voor ligt bij de rechtbank en later bij het hof, is of X BV de afnemer is van de diensten die zijn verricht door de diverse dienstverleners. Daarnaast is de vraag of X BV recht heeft op aftrek

van voorbelasting die zij op grond van de verleggingsregeling is verschuldigd (dit vraagstuk ziet derhalve alleen op de dienstverrichters die buiten Nederland zijn gevestigd) en, afhankelijk van het antwoord op voornoemde vraag, of de naheffingsaanslag aldus terecht is opgelegd aan X BV en tot het juiste bedrag.

Oordeel rechtbank

De rechtbank oordeelde kortgezegd dat X BV als afnemer van de diensten moet worden aangemerkt. Volgens de rechtbank is het aannemelijk dat (uiteindelijk) een rechtsbetrekking is ontstaan, gelet op het feit dat de facturen aan X BV op haar naam zijn uitgereikt en zij de facturen heeft voldaan. Daarnaast oordeelt de rechtbank dat X BV geen recht heeft op aftrek van voorbelasting omdat de diensten niet zijn gebruikt voor de belaste handelingen van X BV.

Oordeel hof

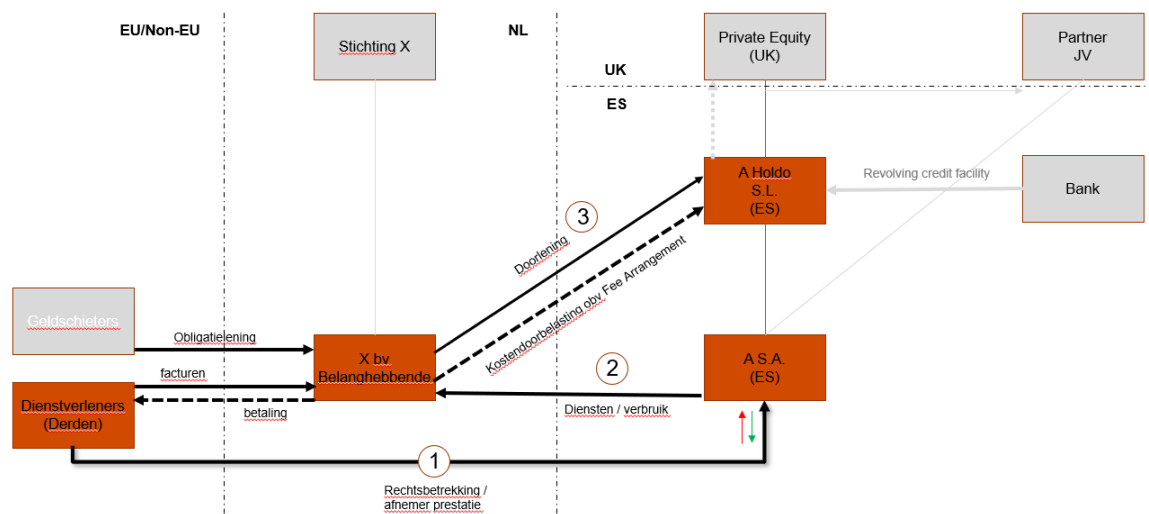
Het hof acht het niet bewezen dat X BV afnemer is van de prestaties (standpunt inspecteur) waarvoor de betreffende dienstverrichters facturen hebben uitgereikt op haar naam. X BV kan derhalve geen omzetbelasting verschuldigd zijn op basis van de verleggingsregeling. Het hof acht het hierbij overigens niet van doorslaggevende betekenis dat A SA in eerste instantie de opdracht tot het verrichten van diensten heeft verstrekt, c.q. de rechtsbetrekking is aangegaan, maar geeft aan dat X BV afnemer van de dienst kan zijn geworden door in de plaats van die ander (A SA) te treden, mits dit is geschied uiterlijk op het tijdstip waarop de dienst is verricht (r.o. 5.2.). Dit standpunt wordt echter niet overtuigend bewezen door de inspecteur.

Voorts interpreteert het hof het betoog van de inspecteur - dat sprake is van een aan-en door dienstverlening - aldus dat X BV één of meerdere diensten van A SA heeft afgenomen en in ruil daarvoor de vergoedingen aan de dienstverleners heeft betaald (r.o. 5.10). X BV is dan alsnog op grond van de verleggingsregeling omzetbelasting verschuldigd, omdat de plaats van dienst is verlegd van A SA in Spanje naar X BV in Nederland. X BV zou namelijk een voordeel hebben verkregen bij de voorbereiding van de herfinancieringsoperatie en van de diensten die de dienstverleners in dat kader hebben verricht. Deze diensten (zoals bijvoorbeeld de verspreiding van het *offering memorandum*) waren noodzakelijk om de obligaties te kunnen uitgeven en vervolgens de rentedragende lening te kunnen verstrekken.

De vraag die vervolgens opkomt (r.o. 5.12) is of X BV de voornoemde diensten van A SA heeft afgenomen in ruil voor een tegenprestatie onder bezwarende titel. Het hof overweegt dat X BV (i) de betalingen aan de dienstverleners – deels of geheel – op zich heeft genomen als tegenprestatie voor het voordeel dat zij heeft ontvangen (standpunt inspecteur) of (ii) dat zij slechts als kassier heeft gefaciliteerd (standpunt X BV). Het hof acht het aannemelijk dat X BV de betalingen (voor 75%) op zich heeft genomen als tegenprestatie voor de diensten verricht door A SA. Een argument dat voor dit standpunt wordt ingebracht is dat – naast dat X BV van bepaalde diensten voordeel heeft gehad c.q. of heeft verbruikt - X BV de bedragen die zij heeft betaald op grond van de Fee Agreement heeft doorberekend en de Fee Agreement X BV een basis biedt om eigen kosten bij A Holdco SL in rekening te brengen (r.o. 5.14). De overige 25% van de kosten zien op de *revolving credit facility* die A Holdco SL heeft verkregen, waar X BV verder buiten staat (zie r.o. 5.13). Voor deze kosten lijkt de conclusie te zijn dat X BV dus wel als kassier heeft gefungeerd. De naheffingsaanslag wordt dienovereenkomstig verminderd met 25%.

Tot slot heeft X BV geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat de ingekochte adviesdiensten direct toerekenbaar zijn aan een vrijgestelde rentedragende lening (o.b.v. bepalingen in de Fee Arrangement). De kosten zijn dus niet toerekenbaar aan een btw-belaste kostendoorbelasting, zoals X BV stelt.

Op basis van het oordeel van het hof, komt de hierboven opgenomen schematische weergave er als volgt uit te zien:



3. Fiscaaltechnische analyse

De problematiek die aan de orde komt in deze uitspraak is vaker aan de orde in de fusie- en overnamepraktijk en, zoals in bovenstaand geval, bij herfinancieringen. Een zaak die dus van belang is voor de praktijk. Hieronder bespreken wij een aantal fiscaaltechnische elementen die wij van belang achten voor de praktijk.

Afnemer van de prestatie – in de plaats treden

In de onderhavige zaak ontvangt belanghebbende de facturen van de dienstverrichters, maar zijn de rechtsbetrekkingen in eerste instantie aangegaan met een andere entiteit (A SA) omdat belanghebbende op dat moment nog niet was opgericht. Daardoor staat twijfel over wie daadwerkelijk de afnemer van de prestaties is. Het hof geeft aan dat het moet worden beoordeeld of belanghebbende partij is bij de hiervoor genoemde rechtsbetrekkingen op het moment dat de dienst wordt verricht. Eerst dan vindt immers het belastbare feit plaats en moet (definitief) worden bepaald wie de afnemer is. Dat betekent dat een partij – ook als de opdracht tot dienstverlening in eerste instantie is verstrekt door een ander – afnemer van de dienst kan zijn geworden door *in de plaats van* die ander te treden, mits dit is geschied uiterlijk op het tijdstip waarop de dienst is verricht (zie r.o. 5.2).

Hierbij is van belang dat aannemelijk wordt gemaakt dat de partij, die in eerste instantie de rechtsbetrekkingen aangaat, heeft gehandeld voor de partij die later in de plaats treedt voor eerstgenoemde partij. Het moet duidelijk zijn *wat* de afspraken inhouden en *wanneer* zij tot stand zijn gekomen (al dan niet op het moment waarop de diensten zijn verricht – r.o. 5.4). Het enkele feit dat laatstgenoemde partij de facturen heeft ontvangen en betaald, is in ieder geval niet voldoende voor de

kwalificatie 'afnemer'. In de praktijk betekent dit dat wanneer een entiteit later wordt opgericht dan het moment waarop de rechtsbetrekking is aangegaan, nog steeds kan kwalificeren als afnemer indien deze partij in de plaats treedt van de oorspronkelijke partij en dit aannemelijk maakt aan de hand van bovenstaande voorwaarden (d.w.z. het moet duidelijk zijn welke afspraken tussen partijen zijn gemaakt en wanneer). Timing is hierbij dus van essentieel belang.

Afnemer van de prestatie – tegenbewijsregeling

In de onderhavige zaak is niet duidelijk wie nu de afnemer is van de prestaties, X BV of A SA. De afnemer van de prestatie is – *behoudens tegenbewijs* – degene die in een factuur wordt genoemd als degene aan wie de op die factuur omschreven dienst is verleend. Het hof gaat (in r.o. 5.3.) nader in op de tegenbewijsregeling.² Het hof geeft namelijk aan dat tegenbewijs kan worden geleverd door feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken, die redelijke twijfel doen ontstaan of de op de factuur genoemde afnemer ook daadwerkelijk de afnemer is. Het is vervolgens aan de andere partij (in onderhavige zaak was dat belanghebbende, X BV) om te bewijzen dat de op de factuur genoemde afnemer inderdaad de daadwerkelijke afnemer is.

In de praktijk betekent dit dat wanneer (vermoedelijk) de inspecteur twijfels heeft over wie de afnemer van een bepaalde prestatie is (zoals vermeld op de factuur) en wellicht het voornemen heeft het recht op aftrek van voorbelasting aan genoemde afnemer te weigeren, tegenbewijs zal moeten leveren in de vorm van gestelde feiten en omstandigheden. De inspecteur moet vervolgens onderbouwen waarom kan worden getwijfeld aan de op de factuur vermelde afnemer. Voor eventueel bewijs ter onderbouwing is de inspecteur hoogstwaarschijnlijk juist afhankelijk van hetgeen wat de belastingplichtige – op verzoek – aanlevert. Nadat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat mogelijk een andere partij afnemer van de prestatie is, krijgt de vermoedelijke afnemer nogmaals de kans om te bewijzen dat hij de daadwerkelijke afnemer is.

In de onderhavige zaak is het – wij zagen dat reeds - de belastingplichtige zelf – en niet de inspecteur – die stelt dat hij niet de afnemer is en dus dient te ontzenuwen dat hij als geadresseerde op de factuur en als betaler de afnemer is. Dat is hem ook gelukt. Door erop te wijzen en te bewijzen dat A SA de rechtsbetrekking met de dienstverleners is aangegaan (door een overeenkomst te sluiten inzake financiële adviezen tegen vergoeding) heeft hij in voldoende mate aangetoond dat deze vennootschap en niet hij de afnemer is van de bedoelde dienstverleners.

Afnemer van de prestatie – verbruik versus rechtsbetrekking

Dit is nog niet het einde van het verhaal. Hoewel A SA volgens het hof als de (aannemelijke) afnemer van de prestatie dient te worden geïdentificeerd, heeft X BV een voordeel verkregen bij de voorbereiding van de herfinancieringsoperatie en dus van de diensten die de dienstverleners in dat kader hebben verricht. Deze diensten (i.e. het *offering memorandum*) waren volgens het hof noodzakelijk voor X BV om de obligaties uit te geven en de rentedragende lening te kunnen verstrekken. Volgens het hof heeft X BV voordeel genoten (van bijvoorbeeld het *offering memorandum*) dat zij heeft kunnen verbruiken in het kader van haar economische activiteit. Het hof geeft daarbij aan dat het verschaffen van dit voordeel het verrichten van een of meer diensten inhoudt (r.o. 5.11) verricht door A SA en vraagt zich daarbij af of X BV deze diensten heeft afgenomen van A SA in ruil voor een tegenprestatie. Hoewel het hof kort stilstaat bij het scenario dat X BV mogelijk als kassier heeft gefaciliteerd binnen de structuur, acht het hof het meest aannemelijk dat X BV de

² Zie ook NTFR 2021/3776 met annotatie van mr. J.P.W.H.T. Becks, mr. N. Arzini.

betalingen van de adviesdiensten (voor 75%³) op zich heeft genomen als tegenprestatie voor de diensten verricht door A SA. Het argument hiervoor is dat X BV de bedragen die zij heeft betaald op grond van de Fee Arrangement heeft doorberekend aan A Holdco SL en daarnaast op basis van diezelfde overeenkomst 'eigen kosten' bij A Holdco SL in rekening kan brengen. Nu X BV blijkbaar een tegenprestatie heeft verricht voor door A SA verrichte diensten, komt de vraag op of tussen X BV en A SA gesproken kan worden van een handeling die onder bezwarende titel is verricht en dus van een rechtsbetrekking waarin prestaties worden gewisseld?

Een handeling vindt onder bezwarende titel plaats, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering of dienstverrichting en een daadwerkelijk door de ontvanger tegenprestatie. Van een dergelijk verband is sprake wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvanger vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de verrichte prestatie.⁴ De vraag rijst bij ons of er in de onderhavige zaak aldus een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan de adviesdiensten/kostendoorbelasting (verricht door A SA aan X BV) en de vergoeding daarvoor (betaald door X BV aan A SA) worden uitgewisseld. Het hof lijkt daarbij niet van belang te vinden dat dat tussen X BV en A SA geen rechtsbetrekking is ontstaan, althans niet door een (contractuele) overeenkomst of - voor zover blijkt uit de feiten en omstandigheden – doordat (schriftelijke) afspraken zijn gemaakt. Dit is opvallend omdat X BV in eerste instantie geen afnemer kon zijn van de adviesdiensten verricht door de dienstverleners omdat die rechtsbetrekking juist ontbrak (althans bleek dat een andere (rechts)persoon wel een contractuele relatie was aangegaan met de dienstverleners). Nu sluiten wij niet uit dat btw-technisch een rechtsbetrekking valt te construeren zonder dat sprake is van een overeenkomst in civielrechtelijke zin. Het is daarentegen wel moeilijker te begrijpen dat het hof de betalingen van X BV als tegenprestatie voor de diensten van A SA aanmerkt op basis van de afspraken in de Fee Arrangement die is afgesloten tussen X BV en A Holdco (omdat het A SA is die alsdan als dienstverlener wordt gezien zonder dat hij kennis behoeft te hebben van deze feiten. Natuurlijk heeft X BV door de verleggingsregel zelf een onderzoeksplicht of hij een belastbare dienst heeft afgenomen, maar in situaties waarbij de dienstverlening bijvoorbeeld niet grensoverschrijdend is komt toch naar voren dat van de dienstverlener niet mag worden verwacht – om vast te stellen dat zijn dienst belastbaar is – dat hij feiten nagaat die uitsluitend bekend zijn in de relatie die zijn (vermeende) afnemer onderhoudt met derden (in casu dus tussen X BV en A Holdco). Dit pleit er dan ook voor om ook bij grensoverschrijdende transacties met het oog op de vaststelling van de belastbaarheid van een doorbelasting geen feiten in de beoordeling te betrekken die niet bekend zijn of kunnen zijn bij de dienstverlener). Dit zou wat ons betreft anders zijn geweest indien tussen A SA en X BV een overeenkomst was gesloten vergelijkbaar met de Fee Arrangement.

Voor de praktijk is van belang (uitgaande van een vergelijkbare situatie) dat blijkbaar op het moment dat een bepaald voordeel wordt verschaft aan een partij in de structuur, dit kan leiden tot een (tweede) dienst onder bezwarende titel (althans als men het hof volgt). Dit geldt voor de situatie waarin de 'verbruikende' partij betalingen verricht die betrekking hebben op dat voordeel. Dit lijkt tot gevolg te hebben dat niet één maar twee prestaties zijn te onderkennen, namelijk (i) de prestaties die over en weer plaatsvinden tussen dienstverrichters en de partij die de rechtsbetrekking is aangegaan, en (ii) tussen de partij die de rechtsbetrekking is aangegaan en de partij die het genot c.q. verbruik van die diensten heeft en daarvoor betaalt. De vraag hoe een btw-relevante rechtsbetrekking tot stand kan

³ De overige 25% van de kosten zien overigens op de *revolving credit facility* tussen een bank en A Holdco. Deze kosten zien niet op (de activiteiten van) X BV. Het is dus logisch dat X BV niet hiervoor heeft willen betalen. De betalingen die op de *revolving credit facility* zien kunnen volgens het hof dus geen vergoeding zijn voor een prestatie verricht door A SA.

⁴ Zie HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).

komen in dat geval is nog onduidelijk c.q. onder vergelijkbare omstandigheden als in de onderhavige zaak, betwistbaar.

Afnemer van de prestatie – verschillende aanknopingspunten

Wij wijden nog enkele gedachten aan de conclusie die het hof trekt dat degene die de overeenkomst is aangegaan de afnemer is van de prestatie (en alle andere bewijsvermoedens opzijzet). De afnemer is in principe de ondernemer die het contract c.q. de rechtsbetrekking aangaat, de factuur ontvangt (en betaalt) en het goed of de dienst feitelijk afneemt c.q. verbruikt. In beginsel zijn er dus vier factoren (d.w.z. rechtsbetrekking, factuur, betaling en verbruik) die een rol spelen bij het bepalen wie de afnemer van een prestatie is.

In de onderhavige zaak ligt de betaling, de factuur en het verbruik (althans zo oordeelt het hof) van de ingekochte diensten bij X BV. Desondanks is het hof van mening dat degene die de opdracht heeft verstrekt (A SA), de afnemer van de prestatie is. In de jurisprudentie zien wij evenwel regelmatig dat het Hof van Justitie de begunstigde van de prestatie als afnemer aanmerkt zonder zich veel te bekommeren over de vraag of deze begunstigde ook de contractspartij is van de presterende ondernemer. In de zaak Paul Newey oordeelde het Hof van Justitie zelfs dat de contractuele bepalingen weliswaar een in aanmerking te nemen factor vormen, maar niet per definitie een doorslaggevende factor is bij het vaststellen van de dienstverrichter en de ontvanger.

Het Hof heeft ten aanzien van de transactie tussen de dienstverleners en A SA overwogen dat het vinden van de afnemer kan geschieden door na te gaan met wie een overeenkomst is gesloten maar het had op basis van de jurisprudentie van het HvJ ons inziens dienen af te wegen tegen de zienswijze dat de direct begunstigde de afnemer is van de prestatie. Dan had het hof wellicht kunnen oordelen dat X BV afnemer van de prestatie is nu zij al eerder had betoogd dat X BV voordeel had genoten van de adviesdiensten en voor 75% had verbruikt voor haar economische activiteiten. Als die lijn was gevolgd dan was het ook niet nodig geweest om een rechtsbetrekking te veronderstellen tussen A SA (als afnemer van de adviesdiensten) en X BV (die betaalt als tegenprestatie voor de adviesdiensten). Een en ander laat onverlet dat vanuit het oogpunt van rechtszekerheid de gedachte dat de afnemer dient te worden gevonden langs de contractuele lijnen de betere optie is.

Afnemer van de prestatie - andere afnemers mogelijk?

Keren wij terug naar de vraag of X BV de afnemer is van de prestatie die A SA aan haar zou hebben verricht (volgens het Hof) (de tweede transactie dus) dan merken we nog het volgende op. De vraag is of een andere afnemer (van de doorbelasting door A SA) in de onderhavige zaak niet ook tot de mogelijkheden had behoordt. Zo ligt het feitelijk genot van de prestaties mogelijk wel bij A Holdco SL. Het doel van de hele structuur is om de activiteiten van A SA te herfinancieren en een deel van het belang in deze entiteit te vervreemden. A Holco SL als 100% aandeelhouder van A SA heeft daar hoogstwaarschijnlijk het meeste profijt van. In dat kader was het wellicht logischer geweest als A SA de kosten niet had 'doorbelast' aan X BV maar aan A Holdco SL. Het valt dan ook niet uit te sluiten dat bijvoorbeeld de Spaanse belastingdienst eenzelfde standpunt inneemt en A Holdco SL aanmerkt als afnemer van de prestaties. A Holco SL heeft uiteindelijk toch de rekening betaald. Dat brengt met zich dat A Holdco SL Spaanse btw in rekening gebracht had moeten krijgen van A SA. Mocht een dergelijk standpunt inderdaad worden ingenomen door de Spaanse fiscus, dan betekent dat dubbele heffing van omzetbelasting omdat de diensten zowel in Nederland als in Spanje belastbaar worden geacht.

Recht op aftrek van voorbelasting / kostendoorbelasting

Uit de zaak volgen in feite twee type kostendoorbelastingen. De kostendoorbelasting van X BV aan A Holdco SL op basis van de Fee Arrangement en de kosten die X BV heeft betaald als tegenprestatie (75%) aan A SA. Uit de feiten en omstandigheden in de zaak blijkt (o.a.) dat in de Fee Arrangement is opgenomen dat X BV haar gemaakte kosten ten aanzien van de doorlening mag doorbelasten aan A Holdco SL. Op basis van de eenheid van prestatieer gaan deze kosten op ('absorptie') in de door X BV verstrekte lening en kan geen afzonderlijke prestatie worden onderkend. Dat betekent evenwel dat de verleggingsbtw op de ingekochte adviesdiensten niet voor aftrek in aanmerking komen, aangezien deze kosten rechtstreek en onmiddellijk verband houden met de uitgaande activiteiten van X BV. Tot zover kunnen we het hof goed volgen.

De kostendoorbelasting tussen A SA en X BV vormt een ander verhaal. Hoewel X BV de kosten van de adviesdiensten heeft betaald aan A SA, ligt die verplichting in eerste instantie bij A SA zelf. De betalingsverplichting wordt (verondersteld) overgenomen door X BV. Volgens het hof leidt dat tot een met btw belaste kostendoorbelasting van A SA aan X BV. Indien kan worden aangetoond dat X BV de betalingsverplichting heeft overgenomen, bijvoorbeeld op basis van emailverkeer, kan een rechtsbetrekking zijn ontstaan. Zoals eerder aangegeven vinden wij dat het hof dit niet voldoende heeft getoetst en is een dergelijke rechtsbetrekking tussen X BV en A SA niet vastgesteld. Voor de praktijk is van belang dat in soortgelijke situaties wordt nagegaan of het overnemen van een betalingsverplichting (schriftelijk) is vastgelegd, omdat dat – blijkens de opvatting van het hof – tot een belastbare kostendoorbelasting kan leiden. Dat is in ieder geval zo in de situatie waarbij de partij die de betalingsverplichting heeft overgenomen ook baat heeft bij de ingekochte diensten (verbruik).

Commissionairsfictie en recht op aftrek van voorbelasting

Tot slot oordeelt het hof (zie r.o. 5.17) dat X BV bij het inkopen van de adviesdiensten niet als commissionair heeft gehandeld voor A SA of een andere Spaanse vennootschap (waardoor de diensten van de financieel adviseurs eerst aan haar verleend zouden zijn geweest om deze vervolgens te verlenen aan A SA en de btw bij X BV aftrekbaar zou zijn omdat deze toerekenbaar zou zijn aan de doorbelasting aan A SA).⁵ Het hof verwijst hierbij naar het eerdere oordeel van de rechtbank, dat werd onderbouwd met een tweetal argumenten. Ten eerste heeft X BV niet aannemelijk gemaakt dat zij als commissionair heeft gehandeld door bewijs aan te dragen dat zij de diensten *op eigen naam maar voor rekening van* een ander (A Holdco SL) heeft afgenomen. Daarbij is de overeengekomen Fee Arrangement onvoldoende bewijs, omdat daaruit niet blijkt dat X BV als vertegenwoordiger voor een ander optrad. In voornoemde overeenkomst is zelfs opgenomen dat A Holdco SL kosten vergoed die X BV zelf heeft gemaakt en dus niet zijn betaald door X BV ten behoeve van een andere partij. Hieruit kan worden opgemaakt dat indien X BV op basis van een overeenkomst alleen kosten zou doorbelasten die betrekking hebben op A Holdco SL (dus geen eigen kosten), X BV mogelijk wel (aantoonbaar) als commissionair had gehandeld. Daarnaast wordt genoemd (onder verwijzing naar eerdere

⁵ De commissionairsfictie houdt in dat goederen en/of diensten welke worden geleverd door tussenkomst van een tussenpersoon (de commissionair), die overeenkomsten sluit *op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander*, worden geacht *aan* en vervolgens *door* die ondernemer te zijn geleverd (art. 3, lid 6 Wet OB 1968). De ingekochte prestatie ('aan') wordt derhalve hetzelfde behandeld als de uitgaande prestatie ('door'). Indien X BV als commissionair had gehandeld had zij de adviesdiensten aldus btw-belast kunnen door verrichten aan A Holdco SL, nu in beginsel prestaties afzonderlijk dienen te worden beoordeeld. X BV had dan wél recht op aftrek van voorbelasting gehad voor wat betreft de kosten die direct toerekenbaar zijn aan voornoemde uitgaande (btw-belaste) prestaties.



jurisprudentie) dat X BV niet heeft onderbouwd dat sprake is van een opdrachtgever die tevoren een order tot het afnemen van de diensten aan X BV heeft gegeven. Met het voorgaande zal wat ons betreft in de praktijk rekening moeten worden gehouden op het moment dat de commissionairsfictie wordt toegepast, zeker in de situatie dat dit niet goed of onvoldoende is vastgelegd. Om de commissionairspositie te onderbouwen moet dus met bewijs aannemelijk worden gemaakt dat die partij als commissionair handelt, dat deze partij geen eigen kosten in rekening brengt en dat sprake is van een opdrachtgever.

Wellicht ten overvloede valt ons nog op dat niet is nagegaan of A SA potentieel als commissionair heeft opgetreden voor X BV. Dit lijkt echter niet aannemelijk omdat X BV nog niet was opgericht ten tijde van het aangaan van de dienstbetrekking tussen de dienstverrichters en A SA. X BV kan derhalve nooit de opdracht aan A SA hebben verstrekt om ten behoeve van haarzelf diensten in te kopen. Een dergelijke schriftelijke of mondelinge overeenkomst tot lastgeving tussen de commissionair en de opdrachtgever is een van de vereisten volgens het Hof van Justitie.⁶

⁶ HvJ 2 november 2020, nr. C-734/19, (ITH Comercial).