

**‘De voorwaarden voor een fiscale eenheid in de Wet op de Omzetbelasting 1968, in stand houden of verruimen?’**

*Een beschouwing van de mogelijkheid tot het hanteren van een alternatieve invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland*

Naam: Pascal van Gorp  
Studentnummer: 322236  
Begeleider: Drs. P. Oerlemans  
Datum afronding: 11-03-2013  
Plaats afronding: Rotterdam

## **Inhoudsopgave**

Voorpagina		1
Inhoudsopgave		2
Samenvatting		5
<b>Hoofdstuk 1:</b>	<b>Inleiding en probleemstelling</b>	
Paragraaf 1.1	Aanleiding tot het schrijven van de scriptie	8
Paragraaf 1.2	Probleemstelling en deelvragen	9
Paragraaf 1.3	Toetsingscriteria	12
Paragraaf 1.4	Afbakening van het onderzoek	12
<b>Hoofdstuk 2:</b>	<b>Nationaalrechtelijke aspecten van de fiscale eenheid</b>	
Paragraaf 2.1	Inleiding	13
Paragraaf 2.2	De geschiedenis van het leerstuk van de fiscale eenheid	14
Paragraaf 2.3	Belastingplicht in de Wet op de Omzetbelasting 1968	16
Paragraaf 2.3.1	Artikel 7, lid 4, Wet op de Omzetbelasting 1968	18
Paragraaf 2.3.2	Zelfstandig ondernemerschap	19
Paragraaf 2.3.3	Al dan niet op verzoek	20
Paragraaf 2.3.4	Als één ondernemer aangemerkt	22
Paragraaf 2.3.5	Artikel 3a Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968	23
Paragraaf 2.4	De verwevenheidseisen nader belicht	24
Paragraaf 2.4.1	Financiële verwevenheid	24
Paragraaf 2.4.2	Organisatorische verwevenheid	28
Paragraaf 2.4.3	Economische verwevenheid	29
Paragraaf 2.5	De voor- en nadelen van een fiscale eenheid nader beschouwd	32
Paragraaf 2.5.1	Voordelen van een fiscale eenheid	32
Paragraaf 2.5.2	Nadelen van een fiscale eenheid	33
Paragraaf 2.5.3	Reden van opname van het leerstuk in de Wet OB 1968	34
Paragraaf 2.6	Een grensoverschrijdende fiscale eenheid?	35
Paragraaf 2.7	Conclusies	39

<b>Hoofdstuk 3:</b>	<b>Problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968</b>	
Paragraaf 3.1	Inleiding	41
Paragraaf 3.2	Outsourcing	42
Paragraaf 3.2.1	Het begrip outsourcing	42
Paragraaf 3.2.2	Het probleem	44
Paragraaf 3.2.3	Opinie	48
Paragraaf 3.3	Management fee	50
Paragraaf 3.3.1	Het begrip management fee	51
Paragraaf 3.3.2	Het probleem	51
Paragraaf 3.3.3	Opinie	53
Paragraaf 3.4	Verwevenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal	55
Paragraaf 3.4.1	Het probleem	56
Paragraaf 3.4.2	Opinie	60
Paragraaf 3.5	Conclusie	62
<b>Hoofdstuk 4:</b>	<b>Europese aspecten van de fiscale eenheid</b>	
Paragraaf 4.1	Inleiding	65
Paragraaf 4.2	Een historisch overzicht van de richtlijnen	66
Paragraaf 4.3	De fiscale eenheid in Europees perspectief	69
Paragraaf 4.3.1.1	De Eerste en Tweede Richtlijn	69
Paragraaf 4.3.1.2	De Zesde Richtlijn	70
Paragraaf 4.3.1.3	De BTW-Richtlijn	71
Paragraaf 4.3.2	Raadpleging van het raadgevend BTW-comité	72
Paragraaf 4.4	De invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid	75
Paragraaf 4.4.1	Nadruk op de financiële verwevenheidseis	75
Paragraaf 4.4.2	Nadruk op de economische verwevenheidseis	76
Paragraaf 4.4.3	Nadruk op de organisatorische verwevenheidseis	76
Paragraaf 4.4.4	Het afzonderlijk toetsen aan twee of drie verwevenheidseisen	77
Paragraaf 4.4.5	Het hanteren van een complexbenadering	78
Paragraaf 4.5	De Europese visie	79
Paragraaf 4.5.1	Mededeling Europese Commissie	79
Paragraaf 4.6	Een nadere analyse	81
Paragraaf 4.6.1	Het Verenigd Koninkrijk	82

Paragraaf 4.6.1.1	De invulling van de verwevenheidseisen	83
Paragraaf 4.6.1.1.1	Financiële verwevenheid	84
Paragraaf 4.6.1.1.2	Economische verwevenheid	84
Paragraaf 4.6.1.1.3	Organisatorische verwevenheid	85
Paragraaf 4.6.2	Duitsland	85
Paragraaf 4.6.2.1	De invulling van de verwevenheidseisen	87
Paragraaf 4.6.2.1.1	Financiële verwevenheid	87
Paragraaf 4.6.2.1.2	Economische verwevenheid	88
Paragraaf 4.6.2.1.3	Organisatorische verwevenheid	89
Paragraaf 4.7	Conclusies	90
<b>Hoofdstuk 5:</b>	<b>Een alternatieve invulling voor het leerstuk van de fiscale eenheid?</b>	
Paragraaf 5.1	Inleiding	92
Paragraaf 5.2	Een communautaire invulling van de verwevenheidseisen?	93
Paragraaf 5.2.1	Communautaire begrippen	94
Paragraaf 5.2.2	Verschillende opinies beschouwd	95
Paragraaf 5.2.3	Eigen opinie	97
Paragraaf 5.3	Verschillen tussen de invulling van de verwevenheidseisen	99
Paragraaf 5.3.1	Vergelijking van de financiële verwevenheidsis	99
Paragraaf 5.3.2	Vergelijking van de economische verwevenheidsis	100
Paragraaf 5.3.3	Vergelijking van de organisatorische verwevenheidsis	101
Paragraaf 5.4	Oplossingen voor de ‘problemen’ in de Wet OB 1968?	103
Paragraaf 5.4.1	Outsourcing	103
Paragraaf 5.4.2	Management fee	105
Paragraaf 5.4.3	Financiële verwevenheidsis bij lichamen zonder een aandelen verdeeld kapitaal	107
Paragraaf 5.5	Aanbevelingen	108
Paragraaf 5.5.1	Nederland	108
Paragraaf 5.5.2	Europa	114
Paragraaf 5.6	Conclusies	116
Conclusies		119
Literatuurlijst		126

## Samenvatting

De Europese Commissie heeft aan haar lidstaten een keuzemogelijkheid toegekend om het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving te implementeren. Van deze mogelijkheid heeft Nederland dankbaar gebruik gemaakt. Zodoende worden personen die nauwe verwevenheid vertonen op financieel, economisch en organisatorisch terrein aangemerkt als één belastingplichtige voor de Wet op de Omzetbelasting 1968.<sup>1</sup> Het leerstuk van de fiscale eenheid kende al zijn toepassing in Nederland voordat de Europese Commissie het leerstuk in de Tweede Richtlijn had opgenomen. Het leerstuk van de fiscale eenheid was door de toenmalige Tariefscommissie op 3 oktober 1946 ontwikkeld.<sup>2</sup>

Daarnaast kent de huidige systematiek van de Wet OB 1968 een aantal problemen. Althans, er doen zich omstandigheden voor die door bepaalde groepen ondernemers als problematisch worden ervaren. Een bekend voorbeeld is de versturende werking van de Wet OB 1968 op de keuze voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers om al dan niet over te gaan tot het uitbesteden van bepaalde activiteiten. Daarnaast is aandacht besteed aan de problematiek omtrent de betaling van management fees aan een management-vennootschap door ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers. Dit probleem speelt zich hoofdzakelijk af binnen concerns. De Wet OB 1968 heeft opnieuw een versturende werking. Ditmaal wordt de keuze om één lichaam, binnen het concern, al dan niet aan te merken als management-vennootschap verstoord. Tot slot is nader ingegaan op de invulling van de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Voor deze lichamen blijkt het niet eenvoudig te zijn om aan de financiële verwevenheidseis te voldoen. Mijns inziens dient deze verwevenheidseis rechtsvormneutraal te worden weergegeven. Alle benoemde problemen hebben in zekere zin te maken met de fiscale eenheid. Hetzij doordat de vorming van de fiscale eenheid een ontsnappingsmogelijkheid vormt, hetzij doordat het probleem voortkomt uit de gestelde voorwaarden om een fiscale eenheid tot stand te laten komen. Zodoende wordt onderzocht of een verruiming van de verwevenheidseisen een oplossing vormt voor de besproken ‘problemen’.

Om tot een juiste conclusie te komen, wordt de Europese regelgeving nader geanalyseerd. De Europese regelgeving omtrent de omzetbelasting wordt aan de hand van richtlijnen vormgegeven. De lidstaten worden echter wel vrijgelaten om de juiste vorm en middelen te

---

<sup>1</sup> Nederland heeft het leerstuk van de fiscale eenheid opgenomen in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968.

<sup>2</sup> Tariefscommissie van 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

kiezen. Dit heeft tot gevolg dat lidstaten niet verplicht zijn om de letterlijke tekst van een richtlijn in hun nationale wetgeving te implementeren. Dit heeft mede geleid tot een zeer afwijkende invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in de verschillende lidstaten. Deze invullingen zijn in kaart gebracht en vervolgens in een aantal categorieën onderverdeeld. Op basis van de Mededeling van de Europese Commissie<sup>3</sup> valt op te maken dat een groot aantal lidstaten niet aan de gestelde vereisten van de Europese Commissie voldoet. Verschillende lidstaten maken geen gebruik van een cumulatieve invulling van de verwevenheidseisen of hebben de implementatie van het leerstuk beperkt tot enkele sectoren. In een nader onderzoek is de invulling van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland geanalyseerd. Beide landen hanteren een afwijkende invulling ten opzichte van Nederland. In het Verenigd Koninkrijk wordt gebruik gemaakt van het ‘principe van control’ en dienen de onderdelen van de fiscale eenheid onder ‘control’ te staan van één rechtspersoon. In Duitsland kent men een complexbenadering omtrent de invulling van de verwevenheidseisen. Bij deze benadering is het totaalbeeld van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid doorslaggevend voor de vorming van een fiscale eenheid.

Vervolgens is aandacht besteed aan de overeenkomsten en verschillen bij de invulling van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Nederland. Daarbij is ook de voorgestane invulling van de Europese Commissie aan bod gekomen. Uit deze vergelijking komt naar voren dat Nederland striktere maatstaven hanteert voor het aantonen van economische en organisatorische verwevenheid dan de overige vergelijkingsobjecten. Zodoende vormen de besproken invullingen allen een alternatief voor een eventuele verruiming van de verwevenheidseisen in Nederland. Daarna is aandacht geschonken aan de vraag of de alternatieven een oplossing vormen voor de eerder besproken problemen in de Wet OB 1968. Dit bleek niet het geval te zijn. De voorwaarden van artikel 11 BTW-Richtlijn zijn dusdanig geformuleerd dat in veel gevallen niet wordt voldaan aan de verwevenheidseisen om een fiscale eenheid te kunnen vormen.

Naar aanleiding van het onderzoek pleit ik voor de invoering van een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen in Nederland om op deze wijze een verruiming van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis teweeg

---

<sup>3</sup> Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

te brengen. Zodoende wordt een ruimere invulling aan de verwevenheidseisen gegeven en wordt meer recht gedaan aan de achterliggende concerngedachte van de fiscale eenheid. Voor wat betreft de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal voorsta ik een aanpassing van deze verwevenheidseis om tot een rechtsvormneutrale invulling te geraken. Daarnaast is de omzetbelasting een belastingvariant dat sterk is gebonden aan Europese wetgeving. In dat kader past mijns inziens een uniforme invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in de BTW-Richtlijn. Dit wordt versterkt door het feit dat de invulling van de verwevenheidseisen naar mijn mening een communautaire aangelegenheid is. Derhalve pleit ik voor een uniforme invulling van de verwevenheidseisen in de BTW-Richtlijn, bij voorkeur een complexbenadering.

## **Hoofdstuk 1:**

### **Inleiding en probleemstelling**

#### **Paragraaf 1.1           Aanleiding tot het schrijven van de scriptie**

De Europese Commissie heeft aan haar lidstaten een keuzemogelijkheid toegekend om het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving te implementeren. Van deze mogelijkheid heeft Nederland gebruik gemaakt. Zodoende worden personen die nauwe verwevenheid vertonen op financieel, economisch en organisatorisch terrein aangemerkt als één belastingplichtige voor de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).<sup>4</sup>

De fiscale eenheid was in Nederland echter al voor de opname van het leerstuk in de Tweede Richtlijn een bekend verschijnsel. Voorheen was het begrip in eerdere jurisprudentie van de toenmalige Tariefscommissie ontwikkeld.<sup>5</sup> Zodoende spreekt men van een leerstuk. In het arrest werd tevens een invulling gegeven aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Deze invulling wordt tot op heden nog altijd toegepast.

In de BTW-Richtlijn<sup>6</sup> wordt daarentegen niet expliciet een invulling aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis gegeven.<sup>7</sup> Dit heeft mede geleid tot zeer afwijkende invullingen van de verwevenheidseisen door de lidstaten. Nederland heeft bijvoorbeeld de invulling van de verwevenheidseisen uit eerdere jurisprudentie gehandhaafd.

Daarnaast kent de huidige systematiek van de Wet OB 1968 een aantal problemen. Althans, er doen zich omstandigheden voor die door bepaalde groepen ondernemers als problematisch worden ervaren. Een bekend voorbeeld is de versturende werking van de Wet OB 1968 op de keuze voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers om al dan niet over te gaan tot het uitbesteden van bepaalde activiteiten. Normaliter zal een ondernemer overgaan tot het outsourcen van bepaalde activiteiten indien een externe dienstverlener de activiteit tegen een lagere kostprijs kan verrichten. Bij een ‘vrijgesteld’ presterende ondernemer zal het uitbesteden van een activiteit niet aftrekbare omzetbelasting met zich meebrengen en vormt de omzetbelasting een additionele kostenpost. Hieruit volgt de opmerkelijke situatie dat outsourcing voor de ondernemer een efficiëntere vorm van ondernemen is, maar het

---

<sup>4</sup> Nederland heeft het leerstuk van de fiscale eenheid opgenomen in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968.

<sup>5</sup> Tariefscommissie van 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

<sup>6</sup> Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347).

<sup>7</sup> Hierna zal voor deze richtlijn de term: BTW-Richtlijn worden gehanteerd.



uitbesteden van activiteiten vanwege de niet aftrekbare omzetbelasting desalniettemin een duurdere optie kan zijn. Er is hier aldus sprake van economische inefficiëntie.

Het vormen van een fiscale eenheid vormt een ontsnappingsmogelijkheid voor dit probleem. Immers, onderlinge prestaties tussen onderdelen van een fiscale eenheid blijven buiten het bereik van de Wet OB 1968. Echter, voor het vormen van een fiscale eenheid is een eenheid in financieel, economisch en organisatorisch opzicht vereist. Zodoende stel ik mij de vraag of Nederland de verwevenheidseisen niet zodanig kan aanpassen dat de gesignaleerde problemen in de Wet OB 1968 tot het verleden behoren. De eerdere kennisgeving dat lidstaten de verwevenheidseisen afwijkend hebben geïnterpreteerd vormt wellicht een mogelijkheid om tot een positieve beantwoording van deze vraag te komen. Zodoende komt de vervolgvraag op of Nederland haar invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis niet te strikt heeft vormgegeven en deze invulling niet op enige wijze kan worden verruimd.

## **Paragraaf 1.2            Probleemstelling en deelvragen**

Naar aanleiding van bovenstaande vragen kan worden opgemaakt dat de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in deze scriptie centraal zal staan. Om enig overzicht te verschaffen betreffende de procesinformatie worden de probleemstelling en geformuleerde deelvragen achtereenvolgens weergegeven. Bij iedere deelvraag wordt vervolgens een toelichting gegeven over de ondersteunende functie van de desbetreffende deelvraag bij de probleemstelling. Daarnaast worden enkele begrippen nader gedefinieerd om eventuele interpretatieverschillen uit de weg te gaan.

### **Probleemstelling:**

*Dient Nederland de voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid in artikel 7, lid 4 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 te verruimen?*

De probleemstelling richt zich uitsluitend op de huidige invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland. Dit heeft tot gevolg dat het begrip ‘voorwaarden’ in het vervolg van de scriptie beperkt dient te worden opgevat.

**Deelvraag 1:**

*Op welke wijze is het leerstuk van de fiscale eenheid door de wetgever in de Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgewerkt en heeft het begrip fiscale eenheid in de loop der tijd wijzigingen ondergaan?*

In hoofdstuk twee wordt een uiteenzetting gegeven van de totstandkoming van het leerstuk van de fiscale eenheid in Nederland. Daarnaast wordt stilgestaan bij een aantal van belang zijnde begrippen in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968. Op basis van deze informatie kan worden vastgesteld op welke wijze het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 tot op heden is uitgewerkt.

**Deelvraag 2:**

*Kent Nederland problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en kunnen deze (deels) worden opgelost door ruimere voorwaarden te hanteren voor de fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968?*

Zoals eerder is betoogd, heeft de huidige systematiek van de Wet OB 1968 een aantal problemen tot gevolg. Naast de verstorende werking van de Wet OB 1968 bij de keuze voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers om al dan niet overgaan tot het uitbesteden van bepaalde activiteiten is er nog een tweetal problemen dat in hoofdstuk drie aan de orde wordt gesteld. Het betreft de behandeling van de management fee tussen concernvennootschappen en de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Zowel de problemen omtrent outsourcing als de management fee beschouw ik als economische inefficiënties. Aan de hand van voorbeelden wordt de economische inefficiëntie kenbaar gemaakt. Het probleem bij de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal beschouw ik als een onvolkomenheid gecreëerd door de Hoge Raad. Immers, de Hoge Raad heeft in zijn arresten een onderscheid gemaakt tussen enerzijds kapitaalvennootschappen en anderzijds lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Het onderscheid zal aan de hand van bestaande rechtspraak worden vastgesteld. Alle benoemde ‘problemen’ hebben in zekere zin te maken met de fiscale eenheid. Hetzij doordat de vorming van de fiscale eenheid een ontsnappingsmogelijkheid vormt, hetzij doordat het probleem voortkomt uit de gestelde voorwaarden om een fiscale eenheid tot stand te laten komen. Zodoende wordt onderzocht of een verruiming van de verwevenheidseisen een oplossing vormt voor de besproken problemen.

**Deelvraag 3:**

*Hebben andere Europese landen het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving geïmplementeerd en kennen zij andere voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid, zoals Nederland die kent in de Wet op de Omzetbelasting 1968?*

In hoofdstuk vier wordt de Europese wetgeving in de scriptie betrokken. Er wordt in het hoofdstuk een aantal vergelijkende analyses tussen lidstaten opgesteld die allen gebruik hebben gemaakt van de facultatieve bepaling in de BTW-Richtlijn. In een eerste analyse wordt de invulling van de verwevenheidseisen van alle lidstaten beschreven. Op basis van deze informatie kunnen verschillen tussen de invullingen van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis worden geïdentificeerd. Naar aanleiding van deze resultaten wordt de (sterk afwijkende) invulling van de verwevenheidseisen van een tweetal lidstaten in een nadere analyse onderzocht.

**Deelvraag 4:**

*Legt Nederland haar nationale voorwaarden met betrekking tot de fiscale eenheid in vergelijking met de nader geanalyseerde lidstaten te strikt uit? Zo ja, hoe dienen de verwevenheidseisen te worden gewijzigd?*

In hoofdstuk vijf worden de gevonden resultaten van de voorgaande hoofdstukken samengevoegd. In de voorgaande hoofdstukken is kennis vergaard omtrent de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland en andere lidstaten. Daar is een drietal problemen gesignaleerd dat (deels) kan worden opgelost door de verwevenheidseisen aan te passen. Op basis van deze kennis wordt opnieuw een aantal vergelijkingen opgesteld. Eerst worden de verschillen bij de invulling van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland ten aanzien van Nederland belicht. Zodoende kan worden beoordeeld of Nederland een striktere invulling van de verwevenheidseisen ten opzichte van andere lidstaten hanteert. Daarbij wordt tevens rekening gehouden met de achterliggende grondgedachte van het opnemen van het leerstuk van de fiscale eenheid door de Europese Commissie in de Europese wetgeving. Vervolgens wordt onderzocht of de invulling van de verwevenheidseisen in de nader geanalyseerde lidstaten de gesignaleerde problemen (deels) zou kunnen oplossen. Naar aanleiding van deze analyse wordt een aanbeveling gedaan of een alternatieve invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland wenselijk is.

### **Paragraaf 1.3 Toetsingscriteria**

Om voorgaande probleemstelling en de bijbehorende deelvragen te kunnen beantwoorden, wordt de scriptie in een beschrijvende vorm geschreven. Aan de hand van de geschiedenis en ontwikkelingen van het begrip ‘fiscale eenheid’, zowel in Nederland als in Europa, worden de deelvragen stapsgewijs beantwoord. De historie van de fiscale eenheid en de ontwikkelingen in de vorm van rechtspraak en wetwijzigingen zal de hedendaagse positie van het begrip fiscale eenheid in de Wet OB 1968 verklaren. In het verloop van de scriptie wordt een aantal vergelijkingen gemaakt van de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland en andere lidstaten. De vergelijkingen worden objectief getoetst door enkel te kijken naar de relevante wetsartikelen in de desbetreffende lidstaten. Bij het maken van deze vergelijkingen wordt tevens rekening gehouden met de hedendaagse visie van de Europese Commissie. Immers, de Europese Commissie beperkt de mogelijkheden van lidstaten om invulling te geven aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis.<sup>8</sup>

### **Paragraaf 1.4 Afbakening van het onderzoek**

Zoals in paragraaf 1.1 is aangegeven, is het onderwerp van de scriptie ‘de fiscale eenheid’. De invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland staat hierbij centraal. Hierbij wordt uitvoerig stilgestaan bij de geschiedenis en ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale eenheid. Er zal verder geen opinie worden gevormd over het verloop van deze ontwikkelingen. Immers, alleen de huidige wetgeving is relevant voor de beantwoording van de probleemstelling.

Daarnaast wordt niet uitvoerig ingegaan op de juistheid van de keuze van Nederland om het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving te implementeren. Het betreft immers een facultatieve bepaling.

In de scriptie wordt tevens een drietal problemen belicht. Het is wel denkbaar dat andere problemen in de Wet OB 1968 kunnen worden gesignaleerd. Ik beperk mij echter tot de problemen die worden besproken in hoofdstuk drie.

---

<sup>8</sup> Voor meer informatie over de visie van de Europese Commissie verwijs ik naar paragraaf 4.5.1.

## **Hoofdstuk 2**

### **Nationaalrechtelijke aspecten van de fiscale eenheid**

#### **Paragraaf 2.1 Inleiding**

In onderhavig hoofdstuk staat de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 centraal. Het hoofdstuk is georiënteerd op een nationaal niveau. Voor internationale aspecten aangaande de fiscale eenheid verwijs ik naar hoofdstuk vier. In dit hoofdstuk wordt getracht om onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Op welke wijze is het leerstuk van de fiscale eenheid door de wetgever in de Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgewerkt en heeft het begrip fiscale eenheid in de loop der tijd wijzigingen ondergaan?*

Om deze vraag te beantwoorden wordt eerst de (parlementaire) geschiedenis van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 doorgenomen. Hiermee wordt een kader geschetst van de fiscale eenheid en wordt het fundament gelegd voor de volgende hoofdstukken. Zodoende kunnen ontwikkelingen in de loop der tijd worden opgemerkt en kan met behulp van deze informatie een vergelijking worden gemaakt tussen de geselecteerde landen in hoofdstuk vijf. Ten tweede zal de huidige regelgeving omtrent de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 nader worden belicht. Daarvoor worden wetsartikelen die betrekking hebben op de fiscale eenheid aangehaald. Vervolgens worden enkele aspecten van de wettekst, geldende in het jaar 2012, nader geanalyseerd. Ten derde wordt de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland beschreven en zal de oorsprong van deze voorwaarden worden behandeld. Hiervoor wordt jurisprudentie van de Hoge Raad uitvoerig doorgenomen om een inzicht te verkrijgen in deze criteria. Ten vierde worden de voor- en nadelen van een fiscale eenheid, zowel voor belastingplichtige als de Belastingdienst, besproken. Daarbij zal een vergelijking worden opgesteld of de voordelen überhaupt tegen de nadelen opwegen en dientengevolge een fiscale eenheid in de Wet OB 1968 zou moeten bestaan. Immers, er zijn landen binnen de Europese Unie die geen fiscale eenheid in hun nationale regelgeving hebben opgenomen die overeenkomt met de desbetreffende bepalingen van de BTW-Richtlijn. Ten vijfde wordt nader ingegaan op de heersende vraag waarom de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 alleen binnen de nationale landsgrenzen wordt toegestaan. Het is namelijk wel denkbaar, gezien vanuit een Europese context, dat een fiscale eenheid over de landsgrenzen heen gewenst is. Tot slot wordt een samenvatting gegeven met de

belangrijkste bevindingen uit hoofdstuk twee en wordt getracht om de deelvraag te beantwoorden.

## **Paragraaf 2.2 De geschiedenis van het leerstuk van de fiscale eenheid**

In deze paragraaf staat de geschiedenis van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 centraal. Aan de hand van de ontstaansgeschiedenis van de fiscale eenheid kunnen wijzigingen in de loop der tijd in het vervolg van deze scriptie worden onderscheiden. Deze wijzigingen zijn mede vanwege ontwikkelingen in Europese regelgeving ingegeven. Eerst wordt stilgestaan bij de geschiedenis van de fiscale eenheid voordat het leerstuk in de Wet OB 1968 werd opgenomen. Vervolgens wordt het ontstaan van het begrip ‘fiscale eenheid’ in de Wet OB 1968 belicht en tot slot wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die het begrip tot 2012 heeft ondergaan.

Verschillende lidstaten, waaronder Nederland, kenden een fiscale eenheid in hun consumptiebelasting voordat dit begrip werd opgenomen in de Europese regelgeving. In Nederland was dit tot stand gekomen door jurisprudentie van de destijds aanwezige Tariefscommissie op 3 oktober 1946. Zo spraken zij het volgende uit:

*“Wanneer een persoon (of lichaam) een andere in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk geheel beheerst, vormen zij tezamen één ondernemer.”<sup>9</sup>*

Deze uitspraak werd gedaan in het kader van de fabrikantenbelasting. Deze belastingvorm gold van 1 januari 1934 tot 1 januari 1941 en sloot voor de heffing aan bij leveringen van fabrikanten. De overige schakels in de productketen betaalden geen fabrikantenbelasting over hun leveringen. Om fabrikantenbelasting te besparen gingen fabrikanten verkoopmaatschappijen aan hun productketen toevoegen en leverden via deze verkoopmaatschappijen hun goederen. Hierdoor konden fabrikanten hun brutowinstmarge uitsmeren over de verkoopmaatschappijen. De Tariefscommissie maakte middels bovenstaande uitspraak een einde aan deze mogelijkheid. Zo werd voor de heffing van de fabrikantenbelasting de fabrikant en de verkoopmaatschappij als één ondernemer aangemerkt. Zodoende werd het begrip ‘fiscale eenheid’ voor het eerst in Nederland geïntroduceerd.

In Nederland was het cumulatieve cascadestelsel van 1941 tot 1969 van toepassing. In dit stelsel was iedere rechtspersoon zelfstandig omzetbelasting verschuldigd over zijn verrichte prestaties. Er bestond geen recht op aftrek van voorbelasting, wat cumulatie van

---

<sup>9</sup> Tariefscommissie van 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

omzetbelasting tot gevolg had. De fiscale eenheid was een oplossing om deze ongewenste cumulatie te voorkomen. Hiervoor dienden de activiteiten in verschillende rechtspersonen beheerst te worden door één ondernemer. Daarbij speelden de drie verwevenheidseisen een belangrijke rol. De invulling van deze verwevenheidseisen werd tot 1974 overgelaten aan de Tariefscommissie. Vervolgens werd deze invulling opgenomen in een resolutie.<sup>10</sup>

Op 1 januari 1969 werd de Wet op de Omzetbelasting 1968 in Nederland ingevoerd. Tijdens de parlementaire behandeling van deze wet gaf de wetgever aan dat de verwachting bestond dat de fiscale eenheid zijn belang zou verliezen wanneer werd afgestapt van het cumulatieve cascadestelsel en de fiscale eenheid alleen voor de verlichting van de administratieve lasten nog van belang zou zijn.<sup>11</sup> Echter bleek dat de jurisprudentie en de eerder genoemde resolutie betreffende de fiscale eenheid ten tijde van het cumulatieve cascadestelsel nog altijd van kracht bleef.<sup>12</sup> Tevens werd in deze resolutie de antimisbruikdoelstelling van de fiscale eenheid belicht. Inspecteurs kregen namelijk de bevoegdheid om een fiscale eenheid ambtshalve te kunnen opleggen om op deze wijze onaanvaardbare constructies te bestrijden. Desalniettemin werd op dat moment nog niet besloten om de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 op te nemen.

Het begrip ‘fiscale eenheid’ werd pas met ingang van 1 januari 1979 in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 opgenomen bij de implementatie van de Zesde richtlijn<sup>13 14</sup>. De wetgever geeft in de Memorie van Toelichting<sup>15</sup> expliciet aan dat er geen inhoudelijke wijzigingen zijn opgetreden bij het codificeren van het begrip ‘fiscale eenheid’ vanuit de Zesde Richtlijn.<sup>16</sup> Nadien is dit begrip in de jurisprudentie van de Hoge Raad verder ontwikkeld vanuit het begrip ‘ieder’<sup>17</sup>, dat is terug te vinden in artikel 7, lid 1, Wet OB 1968. Zo overweegt de Hoge Raad:

---

<sup>10</sup> Resolutie OB 3734 van 20 oktober 1967, nr. D6/22874.

<sup>11</sup> Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, nr. 3, blz. 31-32 en Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, nr. 5, blz. 45-46.

<sup>12</sup> Resolutie OB 236 van 22 mei 1970, nr. B70/10084.

<sup>13</sup> Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (pbEU L 145).

<sup>14</sup> Hierna zal voor deze richtlijn de term: Zesde Richtlijn worden gehanteerd.

<sup>15</sup> Kamerstukken II, 1977-1978, nr. 14 887, nr. 3, Memorie van Toelichting, blz. 11.

<sup>16</sup> Deze codificatie werd tevens bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203\* met noot van A.L.C. Simons.

<sup>17</sup> Dit wordt in de literatuur over het algemeen aangenomen, zie hiervoor: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale monografieën nr. 122, Kluwer: Deventer, 2007, blz. 197.

*“... dat als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB mede dient te worden aangemerkt een combinatie van personen, die juridisch gezien ieder voor zich wel zelfstandig zijn, doch die onderling zowel in financieel als in economisch en organisatorisch opzicht zodanig met elkaar zijn verbonden dat zij als een eenheid moeten worden beschouwd.”*<sup>18</sup>

De ontwikkelde jurisprudentie van voor 1979 blijkt in veel gevallen nog relevant. Bij de uitleg van de drie verwevenheidseisen worden de voorwaarden uit die jurisprudentie namelijk nog altijd gehanteerd.<sup>19</sup>

Na de codificering van het begrip ‘fiscale eenheid’ in de Wet op de Omzetbelasting 1968 heeft deze bepaling enkele wijzigingen ondergaan. De belangrijkste wijzigingen worden beschreven. Per 1 januari 1989 hebben zich twee wijzigingen voorgedaan.<sup>20</sup> Ten eerste bestaat er sindsdien een beschikkingsvereiste voor de aanvang van een fiscale eenheid. Ten tweede is een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid ingevoerd. Per 1 januari 1996 hebben zich opnieuw twee wijzigingen voorgedaan.<sup>21</sup> Het betreft ditmaal de opname van een delegatiebepaling waarbij de minister in artikel 3a Uitvoeringsbeschikking van de Wet OB 1968 nadere regelgeving kan opleggen aan het vormen, wijzigen en beëindigen van de fiscale eenheid. Daarnaast is de groep van potentiële onderdelen van de fiscale eenheid in de Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgebreid met de groep quasi-ondernemers. Deze groep ondernemers is opgenomen onder artikel 7, lid 2, onderdeel b, Wet OB 1968.

### **Paragraaf 2.3 Belastingplicht in de Wet op de Omzetbelasting 1968**

In onderhavige paragraaf wordt de huidige regelgeving omtrent de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 nader belicht. Om toe te komen aan de specifieke regelgeving van de fiscale eenheid zal eerst worden gekeken naar de algemene voorwaarden die leiden tot een belastingplicht in de Wet op de Omzetbelasting 1968.<sup>22</sup> De huidige specifieke regelgeving maakt een

---

<sup>18</sup> Hoge Raad van 19 december 1979, nr. 18 537, BNB 1980/45.

<sup>19</sup> Hier wordt nader op ingegaan in paragraaf 2.4.

<sup>20</sup> Deze wijzigingen worden beschreven in: Reparatieproject eerste fase, Wet van 21 december 1988, *Staatsblad* 616.

<sup>21</sup> Wet in het kader van de constructiebestrijding bij onroerende zaken, wet van 18 december 1995, *Staatsblad* nr. 659, blz. 2.

<sup>22</sup> Hiervoor dienen artikel 1, onderdeel a, van de Wet op de Omzetbelasting 1968 en artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 in samenspraak te worden gelezen. Waarbij in artikel 1 van de Wet op de



terugkoppeling naar deze algemene voorwaarden en daardoor is het voor de volledigheid van belang om bij de algemene voorwaarden stil te staan. Daarvoor dient eerst verder te worden teruggegaan naar de algemene voorwaarden van de BTW-Richtlijn die betrekking hebben op het begrip ‘belastingplichtige’. Het begrip wordt als volgt omschreven in artikel 9, lid 1, BTW-Richtlijn.

*“Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”*

Aansluitend wordt in artikel 9, lid 1, BTW-Richtlijn het begrip ‘economische activiteit’ toegelicht:

*“Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”*

Artikel 7 van de Wet OB 1968 borduurt voort op deze begrippen uit de BTW-Richtlijn. Zo beschrijft lid 1 het begrip ‘ondernemerschap’:

*“„Ondernemer” is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.”*

Artikel 7, lid 2, Wet OB 1968 sluit hierbij aan door het begrip ‘bedrijf’, dat eerder werd vermeld in lid 1, verder te definiëren:

*“Waar in deze wet wordt gesproken van „bedrijf”, wordt daaronder mede verstaan:*

- a. beroep;*
- b. exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”*

Opmerkelijk om te vermelden is het feit dat Nederland in haar wetgeving niet de letterlijke tekst uit de BTW-Richtlijn heeft overgenomen. Nederland houdt namelijk niet vast aan het begrip ‘belastingplichtige’, maar aan het begrip ‘ondernemer’. De reden hiertoe is de

---

Omzetbelasting 1968 de belastbare feiten en in artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 de subjectief belastingplichtigen worden opgesomd.

afwijkende benaderingswijze die wordt gehanteerd. De Europese regelgeving hanteert het verrichten van belastbare feiten als uitgangspunt en Nederland hanteert van oudsher het ondernemerschap als uitgangspunt voor de werking van de Wet OB 1968. De Nederlandse wetgever zag destijds geen noodzaak om van deze benadering af te wijken. Op basis van jurisprudentie van de Hoge Raad is vervolgens beslist dat aan beide begrippen dezelfde betekenis kan worden toegekend.<sup>23</sup> Hierbij moet de opmerking worden geplaatst dat deze uitspraken zijn geweest onder de werking van de Zesde Richtlijn.

De gegeven definitie aan het begrip ‘bedrijf’ komt daarentegen wel overeen met het wetsartikel uit de BTW-Richtlijn. Immers, de inhoud van artikel 7, lid 2, Wet OB 1968 is identiek weergegeven als beschreven in de toelichting op het begrip ‘economische activiteit’. Al moet hier wel aan worden toegevoegd dat Nederland niet de volledige tekst van het begrip ‘economische activiteit’ in artikel 7, lid 2, Wet OB 1968 heeft opgenomen. Dit is te verklaren vanuit het feit dat het uitoefenen van een bedrijf in ieder geval veronderstelt dat ook regelmatig prestaties tegen een vergoeding worden verricht, hetgeen wordt ondersteund door de in de jurisprudentie ontwikkelde voorwaarde van optreden in het economisch verkeer.<sup>24</sup>

Dit heeft tot gevolg dat de uitwerking van de andersluidende begrippen in de BTW-Richtlijn en de Wet OB 1968 gelijk zijn. Dit blijkt mede uit de eerder aangehaalde uitspraken van de Hoge Raad aangaande het begrip ‘ondernemer’ uit de Wet OB 1968 waarbij dit begrip wordt gelijkgesteld aan de begrippen die de BTW-Richtlijn hanteert. Gevolg hiervan is dat Europese jurisprudentie betreffende het begrip ‘belastingplichtige’ tevens rechtstreeks van toepassing is op het begrip ‘ondernemer’ in de Wet OB 1968.

### **Paragraaf 2.3.1      Artikel 7, lid 4, Wet op de Omzetbelasting 1968**

Vervolgens wordt in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 het begrip ‘fiscale eenheid’ in de Wet OB gedefinieerd. Dit artikellid kent haar oorsprong uit artikel 11 BTW-Richtlijn.<sup>25</sup>

Op de volgende pagina staat de wettekst van artikel 7, lid 4, OB 1968 weergegeven geldende in het jaar 2012:

---

<sup>23</sup> Zie hiervoor: Hoge Raad van 6 oktober 1982, nr. 20 260, BNB 1982/312, Hoge Raad van 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295 en Hoge Raad van 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316.

<sup>24</sup> M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*. Fed Fiscale Studiereserie, twaalfde druk, Deventer: Kluwer, 2010, blz. 66.

<sup>25</sup> Voor een nadere bespreking van de BTW-Richtlijn met betrekking tot de wetsartikelen behorende bij de fiscale eenheid verwijs ik naar hoofdstuk vier.

*“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben<sup>26</sup> en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen<sup>27</sup>, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.”*

### **Paragraaf 2.3.2      Zelfstandig ondernemerschap**

Ik zal op enkele aspecten<sup>28</sup> van bovenstaand artikellid nader ingaan. Ten eerste wil ik terugkoppelen naar het feit dat natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen op grond van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968 als ondernemer dienen te worden aangemerkt alvorens zij een fiscale eenheid voor de Wet OB 1968 kunnen vormen. Hieraan ligt de eis van economische verwevenheid ten grondslag.<sup>29</sup> Indien een (rechts)persoon niet zelfstandig optreedt in het economisch verkeer, is het ondenkbaar dat de desbetreffende natuurlijke persoon of lichaam economisch nauw verweven kan zijn met één of meer (rechts)personen. Aangezien economische verwevenheid een vereiste is om als onderdeel van een fiscale eenheid in de Wet OB 1968 opgenomen te kunnen worden, dienen derhalve de natuurlijke personen en lichamen tevens zelfstandig als ondernemer te worden aangemerkt.

Daarnaast wil ik een uitstap maken naar de huidige positie van een zuivere houdstervenootschap in de fiscale eenheid. Omtrent deze positie is in het verleden namelijk veel te doen geweest.<sup>30</sup> Op dit moment loopt een zaak van de Europese Commissie versus een

---

<sup>26</sup> Op het zinsdeel ‘die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben’ zal uitvoerig worden ingegaan in paragraaf 2.5.

<sup>27</sup> Op het zinsdeel ‘in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen’ zal uitvoerig bij worden stilgestaan in paragraaf 2.4.

<sup>28</sup> Zie hiervoor de onderstrepingen van mijn hand. De aspecten zullen op volgorde van de tekst van artikel worden behandeld.

<sup>29</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer, 2012, blz. 38.

<sup>30</sup> Voor een overzicht van de wijzigingen die betrekking hebben op de positie van een zuivere houdster in een fiscale eenheid in de Wet op de Omzetbelasting 1968 verwijs ik naar: E.H. van den Elsen en R.N.G. van der

zevental lidstaten, waaronder Nederland, bij het Hof van Justitie EG.<sup>31</sup> Deze lidstaten hanteren in hun nationale wetgeving een rechtsfiguur van de fiscale eenheid waarbij het mogelijk is om ook niet-ondernemers in de fiscale eenheid op te nemen. In de situatie van Nederland komt dit voort uit de resolutie van 18 februari 1991, nr. VB 91/347 waarbij een holdingmaatschappij, zonder dat zij vergoedingen in rekening brengt, deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Het probleem bij deze situatie is dat een zuivere holding niet als ondernemer wordt beschouwd, terwijl ondernemerschap een vereiste is om te kunnen deelnemen in een fiscale eenheid voor de Wet OB 1968. Indien de houdstervennootschap echter een sturende en beleidsbepalende functie binnen het concern heeft, kan de ‘moeiende’ houdstermaatschappij wel deel uitmaken van een fiscale eenheid.

### **Paragraaf 2.3.3 Al dan niet op verzoek**

Ten tweede wil ik ingaan op het onderdeel ‘al dan niet op verzoek’. Zoals uit de tekst blijkt, is het zowel voor de belastingplichtige als de inspecteur mogelijk een groep van personen als een fiscale eenheid aan te merken voor de Wet OB 1968. Met het arrest van 22 april 2005, BNB 2005/230 dat werd gewezen door de Hoge Raad deed zich opnieuw<sup>32</sup> een belangrijke wijziging voor in het tijdstip van ontstaan van een fiscale eenheid in de Wet OB 1968. De Hoge Raad was namelijk van oordeel dat de betekenis van de beschikking fiscale eenheid gelegen was in de rechtszekerheid van de belastingplichtigen. De beschikking heeft alleen het doel om de belastingplichtigen zekerheid te verschaffen zodat zij niet tegen hun wil met terugwerkende kracht als fiscale eenheid worden aangemerkt zonder de aanwezigheid van een beschikking. Vervolgens geeft de Hoge Raad aan dat belastingplichtigen zich moeten kunnen beroepen op het standpunt dat de fiscale eenheid ingaat op het moment wanneer aan alle materiële vereisten voor het vormen van een fiscale eenheid is voldaan. Dit houdt in dat de fiscale eenheid van rechtswege ontstaat, alvorens een beschikking is afgegeven door de inspecteur.<sup>33</sup> Hieruit volgt dat een beschikking niet constitutief, maar declaratoir van aard is.<sup>34</sup>

---

Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, FED Fiscale Brochures, tweede druk, Deventer: Kluwer, 1998, blz. 85-87.

<sup>31</sup> Europese Commissie van 24 juni 2010, nr. IP/10/795, V-N 2010/32.19.

<sup>32</sup> Voorheen deed zich een wijziging, zoals beschreven in paragraaf 2.2, voor per 1 januari 1989 vanwege de ingevoerde regeling voor de aansprakelijkheid van omzetbelastingsschulden waardoor de beschikking een constitutieve aard kreeg.

<sup>33</sup> Dit is expliciet bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 27 januari 2006, BNB 2006/312.

<sup>34</sup> Ten aanzien van de constitutieve of declaratoire aard met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid voor elkaars omzetbelastingsschulden bestaat discussie tussen G.J. Van Norden en de auteurs van de Fiscale

Dit volgt tevens uit een arrest van de Hoge Raad<sup>35</sup> waarin is bepaald dat belastingplichtigen zich, in een naheffingprocedure, kunnen beroepen dat zij een fiscale eenheid vormen, ondanks dat er sprake was van een afwijzende beschikking. Opmerkelijk is het van rechtswege kunnen vormen van een fiscale eenheid voordat een beschikking is afgegeven door de inspecteur in samenhang met het vervolg van het artikellid. Immers, daar wordt aangegeven dat de (rechts)personen met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven, worden aangemerkt als een fiscale eenheid. Kennelijk geldt laatstgenoemde zin alleen om de rechtszekerheid van belastingplichtigen te waarborgen en kunnen belastingplichtigen zich wel beroepen op het bestaan van een fiscale eenheid voor uitgifte van de beschikking indien verder aan alle materiële criteria wordt voldaan.

Een vraag die opkomt is het tijdstip waarop de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid in werking treedt. Enerzijds betoogt Van Norden<sup>36</sup> dat een beschikkingshandeling van de inspecteur wellicht benodigd is voor het intreden van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Hij baseert zijn betoog op het zinsdeel *‘die ingevolge artikel 7, vierde lid, Wet OB 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer’*. Uit artikel 43 Invorderingswet volgt dat de hoofdelijke aansprakelijkheid in werking treedt op het moment dat op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 een fiscale eenheid is gevormd. Om aangemerkt te worden als fiscale eenheid ingevolge artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 dient de inspecteur eerst een beschikking af te geven. Indien de inspecteur geen beschikking afgeeft, wordt niet aan de voorwaarde van artikel 43 Invorderingswet voldaan en dit heeft tot gevolg dat er geen hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid ontstaat. Anderzijds betogen Van Hilten en Van Kesteren<sup>37</sup> dat het vormen van een fiscale eenheid ingevolge de Wet OB 1968, al dan niet met een beschikking van de inspecteur, van doorslaggevend belang is. Zij zijn van mening dat de Wet OB 1968 *‘aanmerkt’* en niet de inspecteur. Daarbij wordt geen inbreuk gemaakt op de rechtszekerheid die belastingplichtigen kunnen ontleen aan de uitspraak van 22 april 2005 van de Hoge Raad, BNB 2005/230. Immers, de rechtszekerheid geldt alleen voor de situatie waarbij de

---

Studieserie Omzetbelasting in: Omzetbelasting, FED Fiscale Studies, 12<sup>e</sup> druk, Kluwer: Deventer, 2010, blz. 94-95. Ik onderschrijf daarbij de opinie van de auteurs van de Fiscale Studieserie Omzetbelasting.

<sup>35</sup> Hoge Raad van 9 juni 2006, BNB 2006/313.

<sup>36</sup> G.J. van Norden, aantekening bij *FED* 2006/50, punt 4.

<sup>37</sup> M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 94. (Zie voetnoot 24).

belastingplichtige van mening is dat er geen fiscale eenheid wordt gevormd en de inspecteur een andere mening is toegedaan. Verder kunnen belastingplichtigen op basis van voorgaand arrest een fiscale eenheid vormen op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 zonder dat een beschikking van de inspecteur wordt afgegeven. In dat geval wordt voldaan aan het vereiste van artikel 43 Invorderingswet 1990 en ontstaat tevens hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid wanneer er geen beschikking is afgegeven door de inspecteur. Voorgaande opinies geven een duidelijk verschil in wetsinterpretatie aan. Naar mijn mening is op dit punt meer helderheid gewenst.

#### **Paragraaf 2.3.4 Als één ondernemer aangemerkt**

Ten derde wordt aangegeven dat de natuurlijke personen of lichamen als één ondernemer worden aangemerkt bij het vormen van een fiscale eenheid in de Wet OB 1968. De (rechts)personen die deel uitmaken van de fiscale eenheid worden dan niet meer zelfstandig beschouwd als belastingplichtige. De fiscale eenheid treedt in de plaats van de deelnemende (rechts)personen. Dit resultaat kwam mede naar voren in de zaken Van der Steen<sup>38</sup> en Amplisientifica en Amplifin.<sup>39 40</sup> Naar aanleiding van het arrest Van der Steen heeft de Nederlandse overheid een nieuw besluit<sup>41</sup> omtrent de positie van de directeur-groootaandeelhouder (DGA) uitgevaardigd. Dit besluit heeft mede betrekking op de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en maakt het besluit van 24 juli 2002, nr. DGB 2002/3688M overbodig. Immers, in dat besluit was bepaald dat een DGA ondernemer was voor de werkzaamheden die hij tegen vergoeding verricht jegens de vennootschap waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit. In het besluit van 21 december 2007, nr. CPP 2007/3160 staan verder de gevolgen beschreven voor het aangaan van een fiscale eenheid tussen de DGA en de vennootschap. Vanwege het feit dat de DGA na het arrest Van der Steen niet meer als ondernemer kan worden aangemerkt, kan de DGA geen onderdeel meer zijn van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968. Het gevolg van het besluit is dat alle DGA's door de werking van het arrest met ingang van 18 oktober 2007 uit de fiscale eenheid treden en de fiscale eenheid vanaf die datum is gewijzigd.<sup>42</sup> Overigens had het arrest Van der

---

<sup>38</sup> Hof van Justitie EG van 18 oktober 2007, C-355/06, rechtsregel 20.

<sup>39</sup> Hof van Justitie EG van 22 mei 2008, C-162/07, rechtsregel 19.

<sup>40</sup> Dit arrest zal in hoofdstuk 4 uitvoerig aan de orde komen.

<sup>41</sup> Besluit Ministerie van Financiën van 21 december 2007, nr. CPP 2007/3160, Staatscourant 2008, nr. 1, V-N 2008/3.24.

<sup>42</sup> Van een wijziging kan sprake zijn als de fiscale eenheid naast de DGA en de vennootschap waarvan de DGA meer dan de helft van de aandelen bezit, nog meer onderdelen kende, die samen met de vennootschap voldoen

Steen geen terugwerkende kracht in de periode tussen 27 april 2002 en 18 oktober 2007. De Staatssecretaris van Financiën heeft een afweging gemaakt tussen enerzijds het vertrouwensbeginsel/rechtszekerheidsbeginsel<sup>43</sup> waarbij de Belastingdienst de eerder erkende ondernemersstatus van de belastingplichtige niet met een terugwerkende kracht kan ontnemen. Anderzijds volgt dat uit vaste rechtspraak<sup>44</sup> het arrest Van der Steen terugwerkende kracht zou hebben. De Staatssecretaris kwam tot het besluit dat er geen terugwerkende kracht wordt gehanteerd in voorgenoemde periode. Derhalve is in die periode de DGA een ondernemer voor zijn betaalde werkzaamheden jegens zijn vennootschap wanneer hij als zodanig heeft gehandeld.<sup>45</sup>

### **Paragraaf 2.3.5      Artikel 3a Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968**

Tot slot wil ik voor de volledigheid stilstaan bij de nadere regels die kunnen worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid. Deze nadere regelgeving staat beschreven in artikel 3a Uitvoeringsbeschikking van de Wet OB 1968.

Uit het artikel vloeit voort dat de (rechts)personen die deel uitmaken van de fiscale eenheid niet meer als zelfstandig belastingplichtig worden beschouwd, zoals al eerder is opgemerkt in deze paragraaf. Van belang is om aan te geven dat bij een beëindiging van de fiscale eenheid alle (rechts)personen die deel uitmaakten van de fiscale eenheid opnieuw zelfstandig belastingplichtig zijn vanaf het moment dat de fiscale eenheid is verbroken. De (rechts)personen treden dan in de plaats van de fiscale eenheid voor het gedeelte dat tot hun bedrijfsvermogen behoort. Dit is feitelijk de omgekeerde situatie bij het aangaan van een fiscale eenheid. Bij toe- of uittreding van één vennootschap mag ervan worden uitgegaan dat de fiscale eenheid niet van rechtswege ophoudt en er een nieuwe fiscale eenheid ontstaat bij iedere wijziging. Voorgaande zin geeft de betekenis weer van een wijziging van de fiscale eenheid. Lid 3 van het wetsartikel is vervolgens een specificatie van voorgaande leden waarin staat beschreven dat de voorgaande leden overeenkomstig van toepassing zijn op de toe- of

---

aan de voorwaarden voor de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, Wet op de Omzetbelasting 1968.

<sup>43</sup> Dit speelde een rol in het volgende arrest: Hof van Justitie EG van 30 maart 2006, C-184/04.

<sup>44</sup> Dit speelde een rol in de volgende arresten: Hof van Justitie EG van 29 februari 1996, C-110/94, van 8 juni 2000, C-400/98 en van 27 september 2007, C-409/04.

<sup>45</sup> Op 14 december 2012 gaf de Hoge Raad aan dat het rechtszekerheidsbeginsel zich verzet tegen een naheffing omzetbelasting op grond van artikel 3, lid 3, letter a of c, Wet OB 1968 ten aanzien van het onterecht genoten aftrekrecht van een DGA in de periode dat hij onderdeel uitmaakte van een fiscale eenheid. Voor een volledige casusbeschrijving, zie: Hoge Raad van 14 december 2012, nr. 10/02318, V-N 2012/63.12.

uittreding van slechts één (rechts)persoon tot de fiscale eenheid. Lid 4 geeft tenslotte de uitzonderingssituatie weer. Het betreft de situatie waarin gebruik wordt gemaakt van de zogenaamde globalisatieregeling die wordt beschreven in artikel 28d Wet OB 1968.

#### **Paragraaf 2.4 De verwevenheideisen nader belicht**

In onderstaande paragraaf wordt nader ingegaan op het zinsdeel ‘in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen’, zoals staat beschreven in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968. Deze verwevenheidseisen zijn van groot belang voor de totstandkoming van een fiscale eenheid en worden door de lidstaten verschillend geïnterpreteerd. Om toe te komen aan de internationale context dient eerst de Nederlandse opvatting omtrent de verwevenheidseisen te worden beschreven. Hiervoor zullen de drie verwevenheidseisen ieder afzonderlijk worden toegelicht met de daarbij relevante jurisprudentie.

##### **Paragraaf 2.4.1 Financiële verwevenheid**

De eerste verwevenheids eis waar een fiscale eenheid aan dient te voldoen is de financiële verwevenheid. Er is sprake van een eenheid in financieel opzicht indien een persoon voor meer dan 50 procent deelneemt in het bedrijfskapitaal van (een) ander(en).<sup>46</sup> Het meest simplistische scenario is BV A die meer dan 50 procent van de aandelen houdt in BV B en zij zodoende financieel met elkaar zijn verbonden. Daarbij is het niet relevant of de achterliggende aandeelhouder van BV A daadwerkelijk in Nederland is gevestigd.<sup>47</sup> Zo kunnen twee Nederlandse werkmaatschappijen met dezelfde houdstervennootschap een eenheid vormen in financieel opzicht. Echter, er moet wel in ieder geval één BV, NV, CV, stichting of vereniging deel uitmaken van de fiscale eenheid. Een fiscale eenheid tussen twee of meer natuurlijke personen is niet mogelijk vanwege het vereiste van een financiële verwevenheid.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsoverweging 4.5.

<sup>47</sup> Uiteraard is dit wel relevant indien de uiteindelijk aandeelhouder zelf mede in de fiscale eenheid wil worden opgenomen. In dit geval kan de buitenlandse aandeelhouder niet binnen de fiscale eenheid worden opgenomen.

<sup>48</sup> De Belastingdienst, Fiscale Eenheid, geraadpleegd op 8 mei 2012.

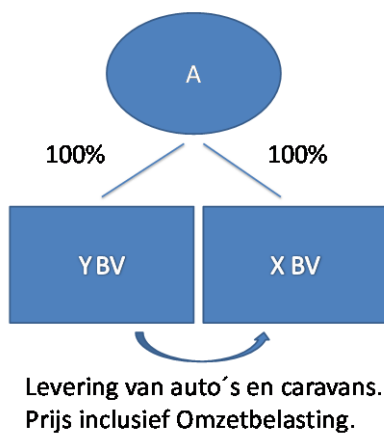
[http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/hoe\\_werkt\\_de\\_btw/vo\\_or\\_wie\\_geldt\\_de\\_btw/fiscale\\_eenheid/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/hoe_werkt_de_btw/vo_or_wie_geldt_de_btw/fiscale_eenheid/)



Hieronder wordt de huidige interpretatie van financiële verwevenheid tussen aandelenvennootschappen omschreven. De invulling van het begrip kent zijn oorsprong in het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112. De Hoge Raad kwam met de volgende invulling voor financiële verwevenheid:

*“Voor verwevenheid in financieel opzicht geldt de voorwaarde dat ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen - daaronder begrepen de zeggenschap - middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.”<sup>49</sup>*

De Hoge Raad kwam hiertoe in de navolgende casuspositie.



Y BV exploiteerde een automobielbedrijf met verschillende nevenvestigingen. Ten behoeve van een filiaal kocht Y BV een bedrijfspand met krediet van drie banken onder de voorwaarde dat het bedrijfspand in een afzonderlijke BV werd ondergebracht. Zodoende is X BV opgericht door A, tevens enig aandeelhouder en directeur van Y BV. In de nieuw opgerichte BV werd vervolgens ook een automobielbedrijf geëxploiteerd. De koopprijs van het bedrijfspand zou gedeeltelijk worden voldaan door levering van auto's en caravans door X BV en ter zake van de aankoop van deze goederen had X BV in haar aangifte omzetbelasting enkele bedragen in aftrek gebracht. De goederen kocht X BV namelijk van Y BV. Vervolgens werd Y BV in staat van faillissement verklaard en nam X BV enkele onderdelen alsmede de inventaris over. Daarnaast had X BV zich verplicht om de lopende orders van Y BV over te nemen. In geschil stond het in aftrek brengen van de betaalde omzetbelasting van de aangekochte auto's van Y BV door X BV.

Het Gerechtshof kwam op basis van de beschreven feiten tot de conclusie dat tussen Automobielbedrijf Y BV en belanghebbende (BV X) vanaf de periode van oprichting van X

<sup>49</sup> Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsoverweging 4.5.

BV een zodanige verwevenheid bestond op financieel, organisatorisch en economisch terrein dat beide BV's op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 voor de heffing van omzetbelasting als één ondernemer dienden te worden aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat Y BV ten onrechte omzetbelasting in rekening heeft gebracht bij X BV en derhalve de aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting ten onrechte heeft plaatsgevonden bij X BV.

De Hoge Raad kon zich niet vinden in de uitspraak van het Gerechtshof. Met name de algemene wijze waarop het Gerechtshof de verwevenheidseisen van toepassing achtte op de casus werd aangekaart. De Hoge Raad geeft daarbij uitdrukkelijk aan dat zich afzonderlijk rekenschap dient te worden gegeven of sprake is van verwevenheid in elk van de drie door die wetsbepaling vereiste opzichten met bijbehorende motivering. Vervolgens gaf de Hoge Raad bovenstaande definitie voor verwevenheid in financieel opzicht, alsmede voor verwevenheid in organisatorisch en economisch opzicht. Daarbij kwam de Hoge Raad tot de conclusie dat de feiten en omstandigheden die het Hof ten grondslag heeft gelegd aan zijn oordeel, dat Automobielbedrijven Y BV en belanghebbende een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 vormen, niet toereikend waren. Dientengevolge was terecht omzetbelasting in rekening gebracht bij de levering van goederen tussen Y BV en X BV. Zodoende had X BV recht op aftrek van de betaalde omzetbelasting.

Overigens ging Advocaat-Generaal mr. Van Soest in de parallelzaak, die niet is vrijgegeven, in zijn conclusie wel nader in op de afzonderlijke verwevenheidseisen met bovenstaand feitencomplex. Hij beschrijft dat klaarblijkelijk een eenheid in financieel opzicht tot stand is gekomen doordat de heer A de enige aandeelhouder in beide BV's was. Daarbij was verder niet van belang dat beide BV's verschillende financiers hadden voor het vergaren van vreemd vermogen. Zo gaat Van Soest uit van de volgende algemene opvatting van het begrip financiële verwevenheid: *“Van een eenheid in financieel opzicht is sprake indien ... de bedrijfskapitalen van twee ... juridisch gescheiden lichamen ... toebehoren aan eenzelfde natuurlijk persoon”*.<sup>50 51</sup> Van Soest geeft vervolgens aan dat de conclusie van het Hof op basis van verwevenheid in financieel opzicht juist is naar aanleiding van voorgaande definitie.

---

<sup>50</sup> Conclusie A-G van Soest behorende bij het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsregel 6.16.

<sup>51</sup> Dit heeft A-G van Soest overgenomen uit: Tariefscommissie van 8 maart 1943, nr. 2635e, Belastingberichten, Omzetbelasting BTW, B 1-11.

Om de striktheid van de voorwaarde van financiële verwevenheid aan te tonen zal het arrest van de Hoge Raad van 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191 worden besproken. X N.V. had in het jaar 2000 een overeenkomst gesloten met 480 gemeenten, die (alle) 4.351.200 aandelen hielden in N.V. A. Als onderdeel van deze verkoop aan X N.V. zou N.V. A naast een bedrag in contanten tevens een cumulatief preferent aandeel per geleverd aandeel uitreiken. Daarnaast levert het ook 27.596 aandelen aan N.V. B. De levering van de aandelen zou in drie tranches plaatsvinden, waarbij de eerste tranche plaatsvindt op 21 februari 2000. Op dat moment worden 2.175.607 aandelen geleverd aan X. N.V. en op 2 februari 2001 wordt het verzoek van belastingplichtige afgewezen om haar bestaande fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 uit te breiden met N.V. A.<sup>52</sup> Het Gerechtshof stelde belanghebbende in het beroep gelijk en motiveerde dit op basis van aanvullende feiten. De Raad van Commissarissen bestond grotendeels uit personen die het bijzondere vertrouwen van belastingplichtige genoten en de Raad had de beschikking over nagenoeg alle beleidsbepalende bevoegdheden, dat wil zeggen de feitelijke zeggenschap. Hierdoor kwam het Hof tot het oordeel dat tussen de betrokken onderdelen van A N.V. en belanghebbende sprake was van onderlinge invloed en afhankelijkheid in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241<sup>53</sup>. Daarbij werd de beslissing om de juridische eigendom van de kleinst mogelijke meerderheid van de aandelen bij de verkopers achter te laten blijven vanwege praktische motieven in ogenschouw genomen. De Hoge Raad was het niet eens met deze benadering en verwees terug naar het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112. In voorgenoemd arrest wordt het ten minste bezitten van 50% van het aandelenbelang als een noodzakelijke voorwaarde gesteld om financiële verwevenheid aan te tonen. Op 21 februari 2001 waren de aandelen van A N.V. als volgt verdeeld: belanghebbende 49,9998516%, gemeenten 49,6850381% en N.V. B 0.3151104%. Hieruit volgt dat X N.V. niet ten minste 50% van het aandelenbelang in A N.V. bezit waardoor niet aan de voorwaarde voor financiële verwevenheid werd voldaan en de Hoge Raad de gestelde voorwaarde strikt handhaaft.

Tot nu toe is aandacht besteed aan verwevenheid in financieel opzicht bij kapitaalvennootschappen, maar het is ook mogelijk om financieel verweven te zijn met lichamen die niet een in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Het is helder dat daarvoor niet de

---

<sup>52</sup> Omwille van de leesbaarheid van het arrest heb ik de naamswijziging van N.V. A per 1 februari 2000 in XA N.V. buiten beschouwing gelaten.

<sup>53</sup> Dit arrest zal nader worden geanalyseerd in paragraaf 3.3.

voorwaarde van een belang van ten minste 50% in het aandelenkapitaal van de andere rechtspersoon kan worden voldaan. Immers, deze rechtsfiguren hebben geen in aandelen verdeeld kapitaal. Hierdoor is er discussie ontstaan over het voldoen aan de financiële verwevenheidseis door lichamen die een niet in aandelen verdeeld kapitaal hebben.<sup>54</sup> Dit speelt met name een rol bij stichtingen. Op deze discussie en huidige stand van zaken zal in paragraaf 3.4 nader worden ingegaan, omdat deze discussie en bijbehorende problematiek een cruciale rol speelt bij de beantwoording van de probleemstelling van de scriptie. Voor wat betreft contractuele samenwerkingsverbanden, daaronder begrepen de vennootschap onder firma (v.o.f.) en commanditaire vennootschap (cv), zijn tot op heden in de jurisprudentie geen specifieke criteria geformuleerd.<sup>55</sup> Hier komt tevens de vraag op hoe de voorwaarde voor financiële verwevenheid uitwerkt indien de personenvennootschap in een ondergeordende positie verkeert. Van Doesem<sup>56</sup> beschrijft twee wijzen om de financiële verwevenheid te toetsen bij personenvennootschappen. De eerste wijze is het zoeken van aansluiting bij de gestelde voorwaarde die daaraan wordt gegeven bij kapitaalvennootschappen. Uitgangspunt bij deze wijze is de economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de personenvennootschap. Daarnaast speelt ook de mate van zeggenschap een belangrijke rol. De tweede wijze is het zoeken van aansluiting bij de gestelde eisen die daaraan worden gegeven bij stichtingen en verenigingen door de Hoge Raad.<sup>57</sup>

#### **Paragraaf 2.4.2      Organisatorische verwevenheid**

De organisatorische verwevenheid is de tweede verwevenheidseis waaraan dient te worden voldaan om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Er is sprake van een eenheid in organisatorisch opzicht indien de bestuursfuncties van alle verschillende onderdelen van de fiscale eenheid door eenzelfde persoon of groep van personen wordt uitgeoefend.<sup>58</sup> Een dezelfde overkoepelende directie kan als voorbeeld worden genoemd. Daarnaast is het mogelijk dat één van de vennootschappen de leiding heeft ten opzichte van de andere vennootschap of dat de bestuurder van één (rechts)persoon een overwegende invloed heeft op

---

<sup>54</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 90-91. (Zie voetnoot 24).

<sup>55</sup> A.J. van Doesem, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Fiscale monografieën, nr. 133, Deventer: Kluwer, 2009, blz. 159.

<sup>56</sup> Ibid. blz. 517.

<sup>57</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232.

<sup>58</sup> E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt. (1998), blz. 81. (Zie voetnoot 30).

het beleid van de andere(n) en op die manier wordt voldaan aan het vormen van een eenheid op organisatorisch terrein.<sup>59</sup> De invulling van het begrip kent zijn oorsprong uit het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, zoals eerder is vermeld in paragraaf 2.4.1. De Hoge Raad kwam met de volgende invulling voor organisatorische verwevenheid:

*“Voor verwevenheid in organisatorisch opzicht is vereist dat de vennootschappen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding staan, dan wel de leiding van de ene vennootschap ten opzichte van die van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.”*<sup>60</sup>

Overigens ging A-G van Soest in zijn conclusie nader in op het begrip organisatorische verwevenheid. Hij beschrijft de vaste jurisprudentie als volgt: *“Bij een eenheid in organisatorisch opzicht worden de bestuursfuncties bij de ... lichamen door eenzelfde persoon ... vervuld.”*<sup>61</sup> Desalniettemin had deze omschrijving in casu geen gevolgen doordat beide partijen niet zijn ingegaan op het vormen van een eenheid op organisatorisch terrein. Al maakt hij nog wel de opmerking dat het Hof verweten kan worden dat het slechts de personele unie in zijn motivering heeft opgenomen.

### **Paragraaf 2.4.3 Economische verwevenheid**

Ten slotte is de economische verwevenheid een derde verwevenheideis waaraan dient te worden voldaan om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Dit blijkt in de praktijk de grootste moeilijkheden te geven. Zo dient een onderscheid te worden gemaakt tussen gevallen waarin de prestaties van de tot de fiscale eenheid behorende onderdelen gericht zijn op dezelfde categorie afnemers en gevallen waarin door een onderdeel van de fiscale eenheid overwegend prestaties worden verricht ten behoeve van andere delen van de fiscale eenheid.<sup>62</sup> In beide gevallen is dan sprake van economische verwevenheid. De invulling van het begrip kent zijn oorsprong in het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, zoals eerder is vermeld in paragraaf 2.4.1. De Hoge Raad kwam met de volgende invulling voor economische verwevenheid:

---

<sup>59</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 91. (Zie voetnoot 24).

<sup>60</sup> Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsoverweging 4.5.

<sup>61</sup> Conclusie A-G van Soest behorende bij het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsregel 5.2.

<sup>62</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 91-92. (Zie voetnoot 24).

*“Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend.”*<sup>63</sup>

Daarbij ging A-G Van Soest in zijn conclusie nader in op het begrip economische verwevenheid. Hij beschrijft de vaste jurisprudentie als volgt: “... dat alleen van een eenheid in economische opzicht sprake is, indien hetzij ten minste een van de betrokken lichamen hoofdzakelijk prestaties verricht jegens het of de andere dan wel hoofdzakelijk prestaties van het of de andere betreft, hetzij de betrokken lichamen op dezelfde klanten gericht zijn.”<sup>64</sup> Van Soest houdt, in tegenstelling tot het Gerechtshof<sup>65</sup>, vast aan het onderdeel ‘op dezelfde klanten gericht zijn’. Hij geeft daarbij aan dat beide vennootschappen dezelfde soort klantenkring hebben, maar niet een identieke klantenkring en is daardoor van mening dat in casu geen economische verwevenheid bestaat. Op basis van deze constatering adviseert Van Soest de Hoge Raad om het beroep in cassatie te vernietigen. Immers, zonder economische verwevenheid kan geen fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 worden gevormd.

Desalniettemin bleek deze jurisprudentie niet geheel eenduidig. De redactie van Vakstudie-Nieuws<sup>66</sup> was van mening dat de regionale functie van een autobedrijf een doorslaggevende rol speelt om te kunnen concluderen dat er sprake is van een gemeenschappelijke klantenkring. Vanuit deze beredenering was de redactie van mening dat de Hoge Raad met ‘een gemeenschappelijke klantenkring’ een ruimer criterium hanteerde dan ‘dezelfde klanten’. Van den Elsen en Van der Paardt<sup>67</sup> zijn het stellig oneens met deze opinie. Zij schrijven dat een gemeenschappelijke klantenkring immers niet anders bedoeld kan zijn dan een kring van klanten die door beiden, gemeenschappelijk, wordt bediend. Ik sluit mij aan bij de opinie van Van den Elsen en Van der Paardt. Naar mijn mening hanteert de Hoge Raad

---

<sup>63</sup> Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsoverweging 4.5.

<sup>64</sup> Conclusie A-G van Soest behorende bij het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, rechtsregel 6.16.

<sup>65</sup> Het Gerechtshof sprak over economische verwevenheid omdat zij dezelfde economische activiteiten verrichtten.

<sup>66</sup> Redactie Vakstudie-Nieuws, Aantekening op het arrest van 22 mei 1989, V-N 1989/1144.

<sup>67</sup> E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt. (1998), blz. 83. (Zie voetnoot 30).

in wezen hetzelfde begrip waarbij ‘een gemeenschappelijke klantenkring’ en ‘dezelfde klanten’ als synoniemen zijn te beschouwen.

Echter enkele vragen, zoals wanneer klantenkringen gelijk zijn en wanneer kleine verschillen in klantenkring van ondergeschikte aard zijn, zijn nog altijd niet beantwoord. In het arrest van 15 maart 1995 van het Gerechtshof Den Haag<sup>68</sup> kwam naar voren dat de economische verwevenheid aanwezig is indien de activiteiten zijn gericht op, ofwel verricht zijn ten behoeve van gelijksoortige afnemers. In het arrest ging het om een vijftal vennootschappen die respectievelijk huid- en haarverzorgingsproducten en apparatuur voor kappers, schoonheidsspecialistes en pedicures leverden. De goederen werden geleverd aan de groot-, detailhandel of direct aan de consument. Uit het arrest kan worden opgemaakt dat bij de aanwezigheid van aanvullende prestaties tussen de vennootschappen tevens een verwevenheid op economisch gebied aanwezig is, mits het uiteindelijk leidt tot de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring.<sup>69</sup>

Het kan voorkomen dat de klantenkring kleine verschillen vertoont. De vraag is wanneer deze kleine verschillen van ondergeschikte aard zijn. Hierover bestaat geen zekerheid en deze niet-bestaande grens kan bij het overschrijden verstrekkende gevolgen hebben. Stel dat de klantenkring van één onderdeel van de fiscale eenheid wordt ingeperkt, dan kan het gevolg zijn dat de fiscale eenheid ongewenst verbroken wordt. Wellicht treedt in het volgende jaar opnieuw een verschuiving in de klantenkring op waardoor er weer een fiscale eenheid dient te worden gevormd. Om deze situaties te voorkomen is het gewenst om een bepaalde marge voor verschuivingen op te nemen.<sup>70</sup> Echter, tot op heden heeft de Hoge Raad zich niet over een dergelijke kwestie hoeven buigen.

Dit heeft tot gevolg dat er geen volledig uitgekristalliseerde definitie voor de uitleg van de economische verwevenheid bestaat. Met dit feit zal in hoofdstuk 5, tijdens een vergelijking van de regelgeving van Nederland met andere lidstaten, rekening worden gehouden.

---

<sup>68</sup> Gerechtshof 's-Gravenhage van 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129.

<sup>69</sup> Ibid. Rechtsoverweging 6.3.

<sup>70</sup> Zo pleiten M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren voor een gemeenschappelijke klantenkring van ten minste 90% om op deze manier rekening te houden met verschuivingen, in: *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studies, 12<sup>e</sup> druk, Deventer: Kluwer, 2010, blz. 92.

## **Paragraaf 2.5 De voor- en nadelen van een fiscale eenheid nader beschouwd**

In de voorgaande paragrafen is de geschiedenis en de huidige regelgeving van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 uitvoerig beschreven. De vraag is echter waarom Nederland een fiscale eenheid in haar wetgeving heeft opgenomen. Immers, niet alle lidstaten hebben gebruik gemaakt van de mogelijkheid die de BTW-Richtlijn biedt om het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving op te nemen.<sup>71</sup> Hieronder passeren de belangrijkste voor- en nadelen de revue.

### **Paragraaf 2.5.1 Voordelen van een fiscale eenheid**

Als eerste wordt gestart met de voordelen van het opnemen van het instituut fiscale eenheid in de Nederlandse wetgeving. Ten eerste is voor de ondernemer op administratief vlak winst te boeken door maar één geconsolideerde aangifte omzetbelasting te hoeven doen voor de algehele fiscale eenheid. Daarnaast hoeft bij een verhuur binnen de fiscale eenheid niet meer te worden geopteerd voor belaste verhuur om ervoor te zorgen dat de aftrek van voorbelasting kan plaatsvinden.<sup>72</sup> Tot slot hoeft er minder gelet worden op de juiste tenaamstelling van de binnenkomende facturen. Bovengenoemde voordelen op administratief vlak zullen per ondernemer verschillend en in sommige gevallen te verwaarlozen zijn, dit is afhankelijk van verschillende factoren. Hierbij zal gedacht kunnen worden aan bijvoorbeeld het aantal onderdelen dat wordt opgenomen in de fiscale eenheid.

Een groot voordeel van de fiscale eenheid ontstaat wanneer interne prestaties worden verricht ten behoeve van onderdelen die (deels) vrijgesteld presteren. Zonder een fiscale eenheid tussen deze onderdelen dient omzetbelasting te worden geheven over de geleverde prestatie en kan het vrijgestelde onderdeel deze omzetbelasting niet aftrekken. Gevolg hiervan is cumulatie van omzetbelasting, dat vervolgens onderdeel wordt van de kostprijs en zodoende een prijsverhoging teweegbrengt. Deze situatie kan worden voorkomen door het vormen van een fiscale eenheid. Met een fiscale eenheid worden onderlinge prestaties tussen de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid niet als prestaties aangemerkt voor de omzetbelasting. Hierdoor kan ook geen cumulatie van omzetbelasting plaatsvinden. Daarbij doet zich tevens een financieringsvoordeel voor tussen twee onderdelen die volledig belast presteren. Normaliter betaalt de ondernemer eerst voor de levering inclusief omzetbelasting

---

<sup>71</sup> Het instituut fiscale eenheid vindt wel toepassing in: België, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Nederland, Oostenrijk, Spanje, Roemenië, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

<sup>72</sup> E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt. (1998), blz. 77. (Zie voetnoot 30).



en vraagt het nadien zijn betaalde omzetbelasting bij de aangifte omzetbelasting terug. Bij het vormen van een fiscale eenheid hoeft deze stap niet te worden gemaakt en doet zich derhalve een financieringsvoordeel voor de ondernemer voor.<sup>73</sup> Daarnaast kan een financieringsnadeel ongedaan worden gemaakt bij het vormen van een fiscale eenheid. In dat geval zou de teruggaaf van omzetbelasting voor het ene onderdeel intern verder kunnen worden verrekend met de afdracht van omzetbelasting van het andere onderdeel.<sup>74</sup>

Voor de Belastingdienst zijn er tevens voordelen te signaleren. In het verleden kwam het vaak voor dat een ondernemer omzetbelasting in rekening bracht voor een verrichte prestatie aan een zustermaatschappij. De zustermaatschappij vroeg vervolgens in haar aangifte omzetbelasting om aftrek van de betaalde omzetbelasting en de andere onderneming voldeed vervolgens geen omzetbelasting. Hierdoor ontving de fiscus geen omzetbelasting, maar gaf het deze wel terug aan de ondernemer. Dit effect wilde de fiscus tegengaan. Doordat bij de vorming van een fiscale eenheid alle onderdelen tezamen als één ondernemer worden aangemerkt, kan in bovenstaande situatie geen omzetbelasting meer in rekening worden gebracht. Daarnaast was het zonder het leerstuk van de fiscale eenheid gemakkelijk geweest voor ondernemingen om hun onderneming te splitsen in meerdere kleine ondernemingen om onder bepaalde drempels te blijven, bijvoorbeeld om gebruik te kunnen maken van de kleine ondernemers regeling (KOR).<sup>75</sup> <sup>76</sup> Tevens kent de fiscus administratieve voordelen. Zo hoeft de fiscus minder aangiften omzetbelasting te behandelen.

### **Paragraaf 2.5.2 Nadelen van de fiscale eenheid**

Dan wordt nu toegekomen aan de nadelen van de opname van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968. Als eerste wordt teruggekomen op de verrichte prestaties van de fiscale eenheid. Enerzijds bestaat er voor de onderdelen van de fiscale eenheid een voordeel indien interne prestaties worden verricht ten behoeve van onderdelen die (deels) vrijgesteld presteren. Anderzijds is er geen aftrek van voorbelasting meer mogelijk bij een voorheen

---

<sup>73</sup> E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt. (1998), blz. 77. (Zie voetnoot 30).

<sup>74</sup> Ibid. blz. 77.

<sup>75</sup> K. Vyncke, VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations, *International VAT Monitor*, vol:18 issue:4, blz. 250-261, IBFD, July 2007.

<sup>76</sup> De KOR kan op basis van het Voorschrift kleine-ondernemingregeling worden toegepast op natuurlijke personen, maatschappen, vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen (mits niet op aandelen) en soortgelijke samenwerkingsverbanden tussen natuurlijke personen. Zie hiervoor het Besluit Minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP 2006/2469M, Staatscourant 2007, nr. 25, V-N 2007/11.18.

belast presterende (rechts)persoon indien de fiscale eenheid als een `vrijgestelde` ondernemer wordt aangemerkt. Voor de belastingplichtigen is dit een zwaarwegend nadeel en voor de Belastingdienst een aanvullend voordeel. Mede vanwege deze reden is in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 de tekst `al dan niet op verzoek` opgenomen.

Daarnaast is per 1 januari 1989 de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid ingevoerd. Dit staat beschreven in artikel 43 van de Invorderingswet 1990. Hierbij moet worden opgelet dat deze hoofdelijke aansprakelijkheid blijft gelden totdat de inspecteur schriftelijk op de hoogte is gesteld dat door gewijzigde omstandigheden de fiscale eenheid verbroken is.

### **Paragraaf 2.5.3 Reden van opname van het leerstuk in de Wet OB 1968**

Uit de voorgaande beschouwing blijkt dat voor zowel de belastingplichtigen als de Belastingdienst voor- en nadelen zijn te bespeuren door de introductie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968. De voor- en nadelen zullen per situatie moeten worden beoordeeld. Een algemeen oordeel kan daardoor niet over de voor- en nadelen worden gegeven.

Bij de introductie van de Tweede Richtlijn op 11 april 1967 was voor het eerst in de Europese wetgeving een mogelijkheid opgenomen om het leerstuk van de fiscale eenheid op te nemen in de nationale regelgeving. Het leerstuk van de fiscale eenheid is een zogenaamde `kanbepaling`. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Echter, niet alle lidstaten hebben het leerstuk in hun nationale wetgeving opgenomen. Een belangrijke reden hiertoe is de verplichte vorming van een fiscale eenheid indien de bepaling is overgenomen in de nationale wetgeving. Het betreft, in tegenstelling tot de fiscale eenheid in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, geen keuzeregeling.<sup>77</sup>

Uit de parlementaire geschiedenis<sup>78</sup> blijkt dat Nederland per 1 januari 1979 met het opnemen van de fiscale eenheid in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 de bestaande jurisprudentie omtrent het leerstuk heeft willen codificeren. Een andere motivering wordt verder niet gegeven. Uit het Memorie van Antwoord<sup>79</sup> komt naar voren dat de wetgever geenszins de intentie had om de reeds bestaande jurisprudentie te wijzigen. Naar aanleiding van Kamervragen door de CDA-fractie gaf de Minister van Financiën aan dat artikel 4, vierde lid, Zesde Richtlijn de

---

<sup>77</sup> Zie hiervoor artikel 15, lid 1, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

<sup>78</sup> Kamerstukken II, 1977-1978, nr. 14 887, nr. 3, Memorie van Toelichting, blz. 11.

<sup>79</sup> Kamerstukken II, 1977-1978, nr. 14 887, nr. 5, Memorie van Antwoord, blz. 19.

mogelijkheid bood om de huidige praktijk te handhaven. De fracties van de CDA en VVD vonden het tevens bezwaarlijk dat er geen optieregeling voor de fiscale eenheid werd opgenomen. Dit bezwaar werd gepareerd door terug te koppelen naar de bestaande rechtspraak. Zowel bij de rechtspraak als de Zesde Richtlijn wordt een fiscale eenheid gevormd door objectieve criteria, waar al dan niet aan wordt voldaan. Het is daarbij niet passend om een keuzeregeling voor ondernemers te introduceren. Hieruit valt te concluderen dat de introductie van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 enkel en alleen dient ter codificatie van het desbetreffende leerstuk.

### **Paragraaf 2.6 Een grensoverschrijdende fiscale eenheid?**

De heersende vraag waarom we de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 alleen binnen de nationale landsgrenzen toestaan, wordt in deze paragraaf nader geanalyseerd. Daarnaast zal ook worden ingespeeld op de positie van een vaste inrichting en het kunnen vormen van een fiscale eenheid inclusief deze vaste inrichting. Immers, artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 refereert aan: ‘in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben’.

Bij de introductie van de Zesde Richtlijn is bepaald dat de fiscale eenheid beperkt zou worden tot de binnenlandse landgrenzen. Van Hilten en Van Kesteren<sup>80</sup> zijn van mening dat deze inperking met name was bedoeld om verstoringen te verminderen die door het bestaan van de fiscale eenheid zou kunnen ontstaan. Zij maken daarbij de aantekening dat sommige verstoringen niet zozeer ontstaan door het figuur van de fiscale eenheid als zodanig, maar de facultatieve bepaling distorsies in de hand werkt.<sup>81</sup> Zo kunnen mismatches ontstaan doordat de ene lidstaat één ondernemer en de andere lidstaat verschillende ondernemers ziet.

Stel, een Nederlandse BV verricht (vrijgestelde) verzekeringsdiensten en heeft een Belgische dochtermaatschappij, alwaar een computercentrum wordt geëxploiteerd.<sup>82</sup> De dochtermaatschappij beperkt haar werkzaamheden uitsluitend tot de Nederlandse BV. Daarbij veronderstel ik dat aan alle voorwaarden tot het vormen van een fiscale eenheid wordt voldaan. Indien er geen geografische beperkingen worden opgelegd aan de fiscale eenheid, zijn de verrichte prestaties van de Belgische dochtermaatschappij aan de Nederlandse BV niet belastbaar. Daarbij speelt de volgende mismatch: in België wordt geen rekening gehouden

---

<sup>80</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 88. (Zie voetnoot 24).

<sup>81</sup> Ibid. blz. 88

<sup>82</sup> Voorbeeld ontleend van: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*. Fiscale Monografieën, nr. 46, derde druk, Deventer: Kluwer, 2001, blz. 49-50.

met de fiscale eenheid die wordt gevormd in Nederland, want België heeft het leerstuk niet in de nationale wetgeving geïmplementeerd. Vervolgens wordt in België geen omzetbelasting geheven op grond van artikel 44 BTW-Richtlijn, immers ligt de plaats van de dienst in Nederland. Indien een grensoverschrijdende fiscale eenheid gevormd kan worden zal, bij de aankoop van een computer door de Nederlandse BV, de Belgische dochtermaatschappij de voorbelasting in aftrek brengen. Het resultaat is dat bij de Belgische dochtermaatschappij de betaalde voorbelasting in aftrek kan worden gebracht, terwijl over de uitgaande prestaties geen omzetbelasting wordt voldaan.

Stel dat er in voorgaande situatie wel een geografische beperking bestaat voor een fiscale eenheid. In dat geval wordt de verrichte dienst van de Belgische dochtermaatschappij aan de Nederlandse BV belast in Nederland op grond van artikel 44 BTW-Richtlijn. Dit heeft tot gevolg dat de Nederlandse BV de verschuldigde omzetbelasting niet kan aftrekken vanwege het feit dat zij vrijgestelde prestaties verricht. Overigens kan de Belgische dochtermaatschappij wel haar verschuldigde omzetbelasting op haar aankopen aftrekken.

Voorgaande casuspositie geeft een duidelijk beeld op welke wijze belastingplichtigen gebruik kunnen worden maken van mismatches tussen verschillende lidstaten om een voordeel te behalen. Hieruit blijkt dat eventuele concurrentievervalsing bij het hanteren van een grensoverschrijdende fiscale eenheid gemakkelijk is vorm te geven.

Daarnaast wordt op Europees niveau de kans op verstoringen vergroot door geen eenduidige invulling in de BTW-Richtlijn te geven aan de financiële, organisatorische en economische verwevenheid. Al dient de opmerking gemaakt te worden dat de Europese Commissie een document<sup>83</sup> heeft opgesteld op 2 juli 2009 om de voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid enigszins te uniformeren. Hierin geeft de Europese Commissie haar visie over het onderdeel ‘binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd’. Zo spreekt zij de volgende woorden:

*“... ziet op vennootschappen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, maar niet op vaste inrichtingen die in het buitenland zijn gelegen.”<sup>84</sup>*

---

<sup>83</sup> Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

<sup>84</sup> Ibid. Blz. 7.

Hiermee wordt een duidelijk onderscheid gemaakt door uitsluitend vennootschappen, alsmede vaste inrichtingen, op te nemen in de fiscale eenheid waarbij de zetel van bedrijfsuitoefening tevens fysiek aanwezig is in het territoriale gebied.<sup>85</sup> Als dit niet het geval zou zijn, bestaat de mogelijkheid dat de ene lidstaat een inbreuk maakt op de fiscale soevereiniteit van de andere lidstaat. Een andere situatie is dat een vaste inrichting in twee lidstaten deel kan uitmaken van een fiscale eenheid indien beide lidstaten het leerstuk van de fiscale eenheid in hun wetgeving hebben opgenomen en afwijkende rechtsvormen constateren. Dit zou onverenigbaar zijn met de basisbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel en zou vanuit het controleperspectief van de fiscus onaanvaardbaar zijn. In dat geval zijn namelijk situaties denkbaar waarin het potentiële gevaar van geen of dubbele heffing van omzetbelasting opspeelt.<sup>86</sup> Vaste inrichtingen van een buitenlandse vennootschap gelegen in het territoriale gebied van een lidstaat waar een fiscale eenheid wordt gevormd, dienen echter wel opgenomen te worden in de fiscale eenheid.<sup>87</sup> Dit hangt samen met artikel 43 en 48 van het EG-Verdrag. Op basis van deze artikelen dienen vaste inrichtingen van een buitenlandse vennootschap voor dezelfde fiscale voordelen in aanmerking te komen als vennootschappen die zijn opgericht naar nationaal recht van die lidstaat. Overigens dient een vaste inrichting aan nadere voorwaarden te voldoen om als zelfstandig opererende entiteit te worden beschouwd.<sup>88</sup> Zo worden voorwaarden beschreven waarbij de zetel van bedrijfsuitoefening kan worden bepaald.<sup>89</sup>

In 2002 heeft de Hoge Raad<sup>90</sup> een belangrijk arrest gewezen over de behandeling van een vaste inrichting en haar hoofdhuis in samenhang met het vormen van een fiscale eenheid in

---

<sup>85</sup> Om beweringen tegen te gaan dat deze opinie in strijd is met de uitspraak in het arrest van het Hof van Justitie EG van 23 maart 2006, C-210/04, (FCE Bank) heeft de Europese Commissie een standpunt gevormd ten aanzien van dit arrest. Zie hiervoor: Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief, blz. 8.

<sup>86</sup> Voor de situatie waarin geen heffing zal plaatsvinden verwijs ik terug naar het gebruikte voorbeeld bij de motivering van de geografische beperking van de fiscale eenheid tot de landsgrenzen. In dat geval dient de buitenlandse dochtermaatschappij te worden vervangen door een buitenlandse vaste inrichting.

<sup>87</sup> Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief, blz. 7-8.

<sup>88</sup> Zie hiervoor onder andere het arrest Planzer: Hof van Justitie EG van 28 juni 2007, C-73/06, rechtsoverweging 54.

<sup>89</sup> Overigens wordt in het arrest Planzer tevens activiteiten omschreven die onvoldoende aanleiding geven tot het vormen van een vaste inrichting. Zie hiervoor rechtsoverweging 56 en 61.

<sup>90</sup> Hoge Raad van 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

Nederland. Uit het arrest kan concluderend worden beschouwd dat een buitenlands hoofdkantoor met een vaste inrichting in Nederland deel kan uitmaken van een fiscale eenheid in Nederland. Doordat het buitenlandse hoofdkantoor en de vaste inrichting juridisch één en dezelfde (rechts)persoon zijn, is het buitenlandse hoofdkantoor tevens (deels) in Nederland gevestigd. Derhalve dient de vaste inrichting, alsmede het buitenlandse hoofdkantoor, te worden opgenomen in de Nederlandse fiscale eenheid. Opmerkelijk is de constatering dat Nederland de fiscale eenheid heeft beperkt tot haar geografische landsgrenzen, maar door dit arrest een grensoverschrijdende fiscale eenheid toch mogelijk blijkt te zijn. Echter, dit is alleen mogelijk door de juridische interpretatie die Nederland aan een vaste inrichting toekent.

De Europese Commissie gebruikt een reeks van aanvullende argumenten om de interpretatie jegens vaste inrichtingen te ondersteunen. Zo schrijft zij ten eerste dat deze visie in overeenstemming is met de huidige formulering van het territorialiteitscriterium van artikel 11 BTW-Richtlijn. Ten tweede valt de jurisdictie van de lidstaat waarin de fiscale eenheid wordt gevormd samen met het territoriale gebied van de lidstaat. Dat heeft als voordeel dat alle groepsleden onder de voorschriften van dezelfde lidstaat vallen, waardoor de fiscale eenheid makkelijker te beheren en controleren is. Dit bevat voor zowel de belastingplichtige als de fiscus administratieve voordelen. Ten derde wordt het begrip ‘gevestigd’ in artikel 11 BTW-Richtlijn conform de interpretatiewijze van de overige artikelen in de richtlijn aangehouden.<sup>91</sup>

Hieruit volgt dat de mening van Van Hilten en Van Kesteren conform de zienswijze van de Europese Commissie is verwoord en een grensoverschrijdende fiscale eenheid een brug te ver is. De inperking was met name bedoeld om verstoringen te verminderen die door het bestaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid zou kunnen ontstaan. Op deze manier kan alleen de wetgeving van de lidstaat waar de fiscale eenheid is gevormd van toepassing zijn en worden misbruiksituaties voorkomen.<sup>92</sup> Daarnaast kan de fiscus zijn controlebevoegdheid uitvoeren zonder de soevereiniteit van andere lidstaten aan te tasten. Daarentegen kunnen, zeker met vaste inrichtingen, misbruiksituaties ontstaan indien beide lidstaten het instituut fiscale eenheid in hun wetgeving hebben opgenomen en afwijkende rechtsvormen constateren. Deze misbruiksituaties kunnen ontstaan doordat het implementeren van het leerstuk van de fiscale eenheid een facultatieve aangelegenheid is in de BTW-Richtlijn.

---

<sup>91</sup> Aan alle argumenten wordt aandacht besteed in: Europese Commissie, COM(2009)325 definitief, blz. 7-8.

<sup>92</sup> Zie hiervoor het voorbeeld bij de motivering van de geografische beperking van de fiscale eenheid tot de landsgrenzen.

## **Paragraaf 2.7            Conclusies**

In dit hoofdstuk zijn de nationale aspecten van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 aan de orde gekomen. Daarbij werd getracht onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Op welke wijze is het leerstuk van de fiscale eenheid door de wetgever in de Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgewerkt en heeft het begrip fiscale eenheid in de loop der tijd wijzigingen ondergaan?*

Daarvoor werd eerst de geschiedenis van de fiscale eenheid behandeld. Zodoende valt te concluderen dat op 3 oktober 1946 de Tariefscommissie het begrip ‘fiscale eenheid’ heeft geïntroduceerd in de jurisprudentie. Hierbij werden drie verwevenheidseisen geïntroduceerd, dit zijn respectievelijk: financiële, organisatorische en economische verwevenheid. Met ingang van 1 januari 1979 werd het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 opgenomen. Na de codificatie van het leerstuk hebben zich nog enkele wijzigingen aan artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 voorgedaan. Dit zijn onder andere de introductie van hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingschulden van de gehele fiscale eenheid en door quasi-ondernemers toe te staan een uitbreiding van de potentiële onderdelen van de fiscale eenheid.

Nederland heeft in haar wetgeving betreffende de fiscale eenheid niet de letterlijke tekst overgenomen uit de BTW-Richtlijn. De reden hiertoe is dat Nederland, in tegenstelling tot de Europese wetgeving, het ondernemerschap als uitgangspunt voor belastingheffing in de Wet OB 1968 hanteert. Desalniettemin zal Europese jurisprudentie rechtstreeks van toepassing zijn op de Wet OB 1968. Daarnaast zijn verschillende aspecten van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 nader geanalyseerd. Daarbij is met behulp van jurisprudentie aangedacht geschonken aan bijvoorbeeld de positie van een zuivere houdstervennootschap en de DGA in een fiscale eenheid.

De financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis zijn vervolgens nader belicht. Deze verwevenheidseisen zijn van groot belang voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Tijdens het beschrijven van deze verwevenheidseisen kwamen enkele onduidelijkheden aan het licht. Hierbij kan gedacht worden aan de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen met een niet in aandelen verdeeld kapitaal en hoe het begrip ‘dezelfde klantenkring’ bij de economische verwevenheidseis geïnterpreteerd moet worden.

Vervolgens werd een beschouwing gegeven van de voor- en nadelen van de fiscale eenheid. Hierbij werd zowel de kant van de belastingplichtige als de Belastingdienst nader geanalyseerd. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat Nederland het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 heeft opgenomen om de reeds bestaande jurisprudentie omtrent het leerstuk te codificeren. Immers, de definitie die de Zesde Richtlijn daarvoor hanteert sluit naadloos aan bij de Nederlandse jurisprudentie.

Tot slot werd ingegaan op de mogelijkheid om een grensoverschrijdende fiscale eenheid voor de Wet OB 1968 te kunnen vormen. Deze mogelijkheid bleek echter enkele problemen, bijvoorbeeld op administratief terrein, te geven voor zowel belastingplichtige als de Belastingdienst. Dit probleem doet zich niet alleen voor door het hanteren van het leerstuk van de fiscale eenheid, maar ook mede doordat de opname van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving een facultatieve aangelegenheid is. Zodoende is een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de Wet OB 1968 op dit moment een brug te ver.



## Hoofdstuk 3

### Problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968

#### Paragraaf 3.1 Inleiding

In hoofdstuk twee is de nadruk gelegd op de huidige regelgeving van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Tijdens de belichting van enkele aspecten van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 zijn enkele onvolkomenheden geconstateerd. Daarbij kan worden gedacht aan de werkelijke waarde van de beschikking die wordt afgegeven door de inspecteur bij de vorming van een fiscale eenheid en enkele begrippen waarover onzekerheid bestaat. Ook bestaan er begripsmatige onduidelijkheden bij de economische verwevenheidseis. Er bestaan echter meer onvolkomenheden in de Wet OB 1968 die een nadere analyse waard zijn.

Derhalve worden in dit hoofdstuk drie problemen uitgelicht die momenteel aanwezig zijn in de Wet OB 1968.<sup>93</sup> Daarvoor wordt eerst een definitie van het desbetreffende probleem gegeven. Vervolgens wordt het probleem beschreven en zal het verder worden verduidelijkt met een voorbeeld. Tot slot zal, met behulp van bestaande literatuur, worden gekeken of door aanpassing van de verwevenheidseisen van de fiscale eenheid een (gedeeltelijke) oplossing voor het probleem kan worden gevonden. Derhalve wordt getracht om onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Kent Nederland problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en kunnen deze (deels) worden opgelost door ruimere voorwaarden te hanteren voor de fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968?*

Het eerste onderdeel dat wordt behandeld, heeft betrekking op het outsourcen van goederen of diensten aan een `vrijgestelde` ondernemer. Dit probleem kent een meer algemeen karakter en kan worden omzeild door een fiscale eenheid te vormen. Het is daarbij de vraag of dit probleem vanuit een economisch perspectief volledig dient te worden opgelost.

Het tweede probleem dat aan de orde komt, betreft de behandeling van een management fee. Op basis van rechtspraak van de Hoge Raad is bepaald dat over de vergoeding van management- en marketingdiensten omzetbelasting wordt geheven. Dit heeft tot gevolg dat 'vrijgestelde' ondernemers een additionele omzetbelastingdruk ervaren ingeval zij managementdiensten afnemen. De additionele omzetbelastingdruk kan tevens worden

---

<sup>93</sup> Voor een toelichting op de achterliggende motieven voor de keuze van de drie geselecteerde economische inefficiënties en onvolkomenheden verwijs ik naar paragraaf 1.4.

omzeild door een fiscale eenheid te vormen. De vraag die opkomt, is of dit probleem vanuit efficiëntieredenen dient te worden opgelost.

Ten slotte wordt de problematiek aangaande de verwevenheideisen bij lichamen zonder een aandelen verdeeld kapitaal aan de orde gesteld. In paragraaf 2.4.1 werd al eerder aandacht besteed aan de problematiek. Dit probleem speelt zich hoofdzakelijk af bij stichtingen. Aan de hand van jurisprudentie zijn afwijkende voorwaarden gesteld om te voldoen aan de financiële verwevenheideis bij de vorming van een fiscale eenheid met lichamen die niet beschikken over een in aandelen verdeeld kapitaal. De vraag is echter of deze voorwaarden terecht zijn opgelegd of dat een andere uitwerking van de voorwaarden wenselijk is.

### **Paragraaf 3.2            Outsourcing**

In deze paragraaf staat het outsourcen van goederen of diensten centraal. Eerst wordt een definitie gegeven van het begrip en vervolgens wordt de ontwikkeling van het begrip in de Wet OB 1968 beschreven. Ten tweede wordt nader ingegaan op het probleem dat daarbij in de Wet OB 1968 speelt. Het probleem zal verder aan de hand van twee sectoren worden besproken. Vervolgens worden verschillende opinies uit de vakliteratuur over deze kwestie geanalyseerd. Daaruit blijkt mijns inziens dat een verruiming van één of meer verwevenheideisen van de fiscale eenheid impliciet wordt onderschreven. Tot slot wordt mijn mening over deze kwestie gegeven en een passende oplossing voor het probleem gesuggereerd om zodoende de omvang van het probleem te verkleinen.

#### **Paragraaf 3.2.1        Het begrip outsourcing**

Outsourcing is een van origine Engels begrip waar heden ten dage in het bedrijfsleven veelvuldig gebruik van wordt gemaakt. Om aan te geven wat het begrip daadwerkelijk inhoudt, wordt gestart met de definitie die de Van Dale voor dit begrip hanteert:

*“Uitbesteding door bedrijven en instellingen van bepaalde activiteiten aan derden”.*

De definitie is helder, al kan daar ook de definitie van de Nederlandse vertaling naast worden gelegd. Het betreft hier het woord: uitbesteden.

*“De uitvoering van een werk, de levering van benodigdheden (tegen een tevoren bepaalde prijs) aan een onderaannemer gunnen”.*

Deze Nederlandse definitie geeft een nadere verduidelijking van het begrip outsourcing. Van outsourcing is sprake indien de onderneming besluit om een bepaalde activiteit vanuit

strategische overwegingen uit te besteden. Deze activiteit kan de inzet van bepaalde activa, personeel, processen en/of activiteiten omvatten. Veelal worden activiteiten die niet behoren tot de zogenaamde kerntaken van de onderneming uitbesteed in het geval dat een externe dienstverlener de dienst tegen een lagere kostprijs kan verrichten. Het verschil in kostprijs wordt verklaard doordat de externe dienstverlener schaalvoordelen geniet en/of specialistische kennis tot zijn beschikking heeft. Zodoende wordt de kostprijs van de uitbestedende onderneming verlaagd en kan deze onderneming efficiënter opereren. Hierdoor kan de onderneming haar producten tegen een lagere verkoopprijs op de markt afzetten.

Het is opmerkelijk om te vermelden dat het concept outsourcing al een geruime tijd een bestaansgeschiedenis kent. Volgens Burkholder<sup>94</sup> werd het begrip outsourcing geïntroduceerd toen een timmerman een individu betaalde om voor hem hout te verzamelen.

*“Outsourcing is one of the oldest hot business ideas. It was used the first time a carpenter paid someone else to cut down a tree for wood”.*

Dit was uiteraard het basisconcept voor outsourcing. In de 19<sup>e</sup> eeuw werd het concept voor het eerst op ondernemingsniveau geïntroduceerd.

*“Carl van Clausewitz, the early nineteenth-century military strategist, noted in On War that as gold replaced strategic obligations armies were turned into Mercenaries”<sup>95</sup>*

Het concept is derhalve al enkele eeuwen oud, maar outsourcing heeft de afgelopen twee decennia aan populariteit gewonnen. De enorme toename van outsourcing door ondernemingen wordt hoofdzakelijk verklaard door technologische ontwikkeling. Dit blijkt met name uit de opsomming van de meest uitbestede diensten; de kantine, beveiliging, schoonmaak, onderhoud aan gebouwen of machinepark, ICT-beheer, wagenpark, salarisadministratie, opslag en distributie van grondstoffen, halffabricaten en goederen (logistiek), marketing, callcenter, debiteurenbeheer, after-sales dienstverlening en het produceren van een halffabricaat.<sup>96</sup> Hieruit valt op te merken dat veel van deze diensten ICT-diensten omvatten. Daarnaast werden in het verleden voornamelijk ondersteunende

---

<sup>94</sup> Nicolas C. Burkholder, *Outsourcing, the definitive view, applications and implications*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2006, blz. ix.

<sup>95</sup> Ibid. blz. ix.

<sup>96</sup> Bache BV. Wat houdt outsourcing eigenlijk in?, geraadpleegd op 29-05-2012.  
<http://www.bache.nl/index.php/FAQ/Wat-houdt-outsourcing-eigenlijk-in.html>.

werkzaamheden uitbesteed, waar nu in de praktijk zelfs gehele bedrijfsprocessen worden uitbesteed. Het is daarbij de vraag in hoeverre deze ontwikkelingen zich in de toekomst zullen voortzetten. Immers, outsourcing wordt op deze manier in toenemende mate gerelateerd aan de kerntaken van een onderneming.

### **Paragraaf 3.2.2      Het probleem**

In deze subparagraaf wordt het verband tussen outsourcing en de Wet OB 1968 besproken. Daarbij komt één economisch probleem aan het licht. In de voorgaande subparagraaf is gesproken over efficiënter ondernemen door bepaalde activa, personeel, processen en/of activiteiten uit te besteden aan een externe dienstverlener. Hier ontstaat het verband met de Wet OB 1968. De externe dienstverlener verleent een dienst aan de ondernemer en dit vormt een belastbaar feit op grond van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968. Een probleem ontstaat indien de outsourcende ondernemer ‘vrijgesteld’ presteert binnen de Wet OB 1968. In dat geval zal het uitbesteden van activiteiten niet verrekenbare omzetbelasting met zich meebrengen en vormt de voldane omzetbelasting een extra kostenpost. Door deze additionele kostenpost kan de vrijgestelde ondernemer na een kosten-batenanalyse besluiten om de desbetreffende activiteit niet uit te besteden. Hieruit volgt de merkwaardige situatie dat outsourcing voor de ondernemer een efficiëntere vorm van ondernemen is, maar vanwege de niet-aftrekbare omzetbelasting het toch een duurder optie kan zijn.<sup>97</sup>

Een sector die hinder ondervindt van niet-aftrekbare omzetbelasting is de financiële sector.<sup>98</sup> Dienstverlening door financiële ondernemingen is op grond van artikel 11, lid 1, onderdelen i, j en k, Wet OB 1968 vrijgesteld. Zodoende correspondeert het hiervoor beschreven probleem met de financiële sector. De financiële sector presteert namelijk vrijgesteld voor de Wet OB 1968 wat niet-aftrekbare omzetbelasting tot gevolg heeft wanneer diensten worden uitbesteed aan externe dienstverleners. Gezien het feit dat deze sector veelvuldig gebruik maakt van outsourcing, bijvoorbeeld bij het inlenen van personeel, wordt de heffing van omzetbelasting over outsourcing als ongewenst beschouwd.<sup>99</sup> Door technologische ontwikkeling hebben klanten nauwelijks fysiek contact nodig met bankpersoneel om bepaalde diensten te laten verrichten. Hierdoor is de locatie van een aanbieder van financiële diensten niet aan een geografische locatie verbonden. Het verwerken van klantaanvragen omtrent het willen openen

---

<sup>97</sup> M.R.C. Blomme, BTW-aspecten van outsourcing, *Forfaitair* nr. 146, juli 2004, blz. 4-7.

<sup>98</sup> E.M.L. Moerel, B.L.P. van Reeken, R.J. Bondrager, *Outourcing – een juridische gids voor de praktijk*, derde druk, Deventer: Kluwer, 2009, blz. 258.

<sup>99</sup> M.R.C. Blomme. (2004), blz. 4. (Zie voetnoot 97).

van een bankrekening of om geld te beleggen in aandelen of een fonds kan derhalve worden uitbesteed aan bepaalde service providers.<sup>100</sup> Op deze wijze wordt getracht de kosten van de financiële instelling te drukken. Naast het outsourcen van werknemers kan ook worden gedacht aan het uitbesteden van kantoren en computers. Echter, door een beperkt recht op aftrek van voorbelasting worden de voordelen van outsourcing in één klap tenietgedaan of ontstaat door de additionele druk van omzetbelasting een nadelige situatie.

Hiervoor kan het volgende voorbeeld worden genomen. Stel, er is sprake van een ziekenhuis, een ‘vrijgesteld’ presterende ondernemer voor de Wet OB 1968. Het ziekenhuis staat voor de keuze om haar schoonmaakdiensten uit te besteden ofwel om de schoonmaakdiensten intern te continueren. Het gevolg van uitbesteding is het in aanraking komen met de Wet OB 1968. Bij het uitbesteden worden schoonmakers ingehuurd om schoonmaakdiensten in het ziekenhuis te verrichten. Doordat de schoonmakers niet intern in dienst zijn bij het ziekenhuis, wordt omzetbelasting in rekening gebracht voor de verrichte schoonmaakdiensten door het schoonmaakbedrijf. Cijfermatig kan dit als volgt worden uitgewerkt:

**Situatie 1:**

*Interne schoonmaakdienst*

Kosten per maand	€1.100,-
	_____
Totaal	€1.100,-

**Situatie 2:**

*De schoonmaakdiensten worden uitbesteed*

Kosten per maand	€1.000,-
Omzetbelasting 21%	€ 210,-
Totaal	€1.210,-

Dit leidt ertoe dat het ziekenhuis bij het uitbesteden van de schoonmaakdiensten maandelijks hogere schoonmaakkosten heeft, terwijl de schoonmaakdiensten door het schoonmakersbedrijf tegen een lagere kostprijs worden verricht. Zodoende wordt door het geen recht hebben op aftrek van voorbelasting de voordelen van outsourcing bij dit voorbeeld in één klap tenietgedaan.

In een poging om te ontkomen aan de omzetbelasting, waar financiële instellingen bij outsourcing aan zijn onderworpen, zijn enkele rechtszaken aangespannen. In het arrest SDC<sup>101</sup> werd beslist welke reikwijdte voor de vrijstelling van artikel 13B, onderdeel d, sub 3, Zesde Richtlijn – handelingen inzake overmakingen - dient te worden aangehouden. Dit arrest ging over een Deense vereniging van spaarkassen die diensten verrichtte voor haar leden op het

<sup>100</sup> M.R.C. Blomme. (2004), blz. 4. (Zie voetnoot 97).

<sup>101</sup> Hof van Justitie EG van 5 juni 1997, C-2/95. (SDC).

punt van elektronische gegevensverwerking. Zo sprak het Hof van Justitie EG de volgende woorden:

*“de diensten ... over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies van een in de vorige rechtsoverwegingen beschreven dienst vervult.”*<sup>102</sup>

Dit heeft tot gevolg dat de verrichte diensten dienen te leiden tot een overmaking van geld en tevens juridische en financiële wijzigingen met zich meebrengen. Daarmee dient een vrijgestelde dienst te worden onderscheiden van een eenvoudige materiële of technische dienst. Een voorbeeld van een eenvoudige dienst is de terbeschikkingstelling van een systeem van gegevensverwerking aan een bank.<sup>103</sup> Het arrest SDC is door deze beschrijving van het Hof van Justitie EG essentieel voor outsourcing door financiële instellingen.

Vervolgens werd in het arrest CSC<sup>104</sup> nogmaals bevestigd dat de rechtsoverwegingen uit het arrest SDC tevens gelden voor handelingen inzake waardepapieren. Op basis van deze twee arresten kan op een aanzienlijk deel van de uitbestede diensten een vrijstelling van toepassing zijn. Daarvoor dient de aansprakelijkheid van de dienstverlener zich uit te strekken tot de kenmerkende en essentiële diensten. In dat geval vallen de uitbestede diensten ook onder de vrijstelling van artikel 13B, onderdeel d, sub 3, Zesde Richtlijn en valt er geen additionele omzetbelastingdruk waar te nemen.<sup>105</sup> Zodoende wordt de neutraliteit in de Wet OB 1968 gewaarborgd. Helaas vallen niet alle uitbestede diensten onder deze vrijstelling. Zo oordeelde het Hof van Justitie EG in het arrest Arthur Andersen dat het uitbesteden van ‘backoffice-activiteiten’ geen handelingen zijn ter zake van met verzekering samenhangende diensten.<sup>106</sup> Onder backoffice-activiteiten wordt verstaan: de vaststelling en uitbetaling van de commissies van de tussenpersonen, het onderhouden van contacten met hen, het beheer van de met herverzekering verband houdende kwesties en de verstrekking van informatie aan de tussenpersonen en de belastingdienst.<sup>107</sup> Zodoende blijft de additionele omzetbelastingdruk een ongewenste factor waar de financiële sector rekening mee dient te houden.

---

<sup>102</sup> Hof van Justitie EG van 5 juni 1997, C-2/95. (SDC), rechtsregel 66.

<sup>103</sup> Ibid. Rechtsregel 66.

<sup>104</sup> Hof van Justitie EG van 13 december 2001, C-235/00. (CSC).

<sup>105</sup> Dit werd opnieuw bevestigd in het arrest het Hof van Justitie EG van 21 juni 2007, C-453/05, Volker Ludwig.

<sup>106</sup> Hof van Justitie EG van 3 maart 2005, C-472/03, rechtsregel 39.

<sup>107</sup> Ibid. Rechtsregel 35.

De overheid is een tweede voorbeeld van een sector die wordt getroffen door drukkende omzetbelasting bij outsourcing.<sup>108</sup> Per 1 januari 2003 werd mede daardoor het Btw-compensatiefonds in het leven geroepen.<sup>109</sup> Het fonds wordt omschreven als een financieringsmethode van gemeenten en provincies. Op basis van het Btw-compensatiefonds wordt een bijdrage gegeven voor de lasten die publiekrechtelijke lichamen door de omzetbelasting ondervinden. Doordat publiekrechtelijke lichamen niet worden aangemerkt als ondernemer voor de Wet OB 1968, komen overheidslichamen niet in aanmerking voor teruggaaf van de betaalde omzetbelasting.<sup>110</sup> Vanwege het feit dat geen teruggaaf van de voorbelasting wordt verleend aan publiekrechtelijke lichamen, vormt de voldane omzetbelasting over de uitbestede dienst een verhoging van de kostprijs. Zodoende ondervinden publiekrechtelijke lichamen hinder van de omzetbelasting. Op grond van de Wet op het Btw-compensatiefonds<sup>111</sup> kunnen gemeenten een zuivere afweging maken tussen intern produceren en uitbesteden. Al is uitdrukkelijk erop gewezen dat de introductie van een Btw-compensatiefonds niet tot doel heeft publiekrechtelijke lichamen te dwingen om meer activiteiten uit te besteden.<sup>112</sup>

Voorheen werd de keuze tussen het zelf uitvoeren van een activiteit en uitbesteden beïnvloedt door het feit dat de drukkende omzetbelasting op geen enkele manier was terug te vragen. Hierdoor werd de keuze om een activiteit uit te besteden als nadelig beschouwd ten opzichte van het zelf uitvoeren van een activiteit. Immers, bij het zelf uitvoeren van een activiteit hoeft alleen omzetbelasting te worden betaald over de ingekochte goederen en diensten. Daarbij hoeft geen omzetbelasting te worden berekend over de gebruikte hoeveelheid arbeid. De keuzemogelijkheden voor gemeenten en provincies werden aan elkaar gelijkgesteld door de

---

<sup>108</sup> De overheid wordt niet aangemerkt als ondernemer voor de Wet OB 1968. Dit heeft tot gevolg dat de vorming van een fiscale eenheid geen oplossing vormt voor het probleem. Desalniettemin wordt deze sectie in de scriptie betrokken om aan te tonen in welke proporties het probleem aanwezig is in de Wet OB 1968. Immers, zelfs de overheid heeft maatregelen getroffen om de drukkende omzetbelasting te ontwijken.

<sup>109</sup> De werking van de omzetbelasting leidde er op dat moment ook toe dat veel tijd en geld werd gestoken in het opzetten van fiscale constructies en het bestrijden ervan. Daarnaast waren ook de belemmeringen door de systematiek van de omzetbelasting bij het inhuren van tijdelijk personeel van andere overheidslichamen ongewenst, aldus de Minister van Financiën.

<sup>110</sup> Een uitzondering hierop vormt artikel 7, lid 3, Wet OB 1968.

<sup>111</sup> Wet van 27 juni 2002, *staatsblad* nr. 399.

<sup>112</sup> Dit blijkt uit de woorden van de Minister van Financiën in: Kamerstukken II, 1999-2000, 27 293, nr. 3.

introdactie van het Btw-compensatiefonds.<sup>113</sup> Dit benadrukt nogmaals het probleem dat in andere sectoren nog altijd heerst. Tijdens de parlementaire behandeling van het Btw-compensatiefonds werd tijdens de bespreking van het probleem een aantal mogelijkheden opgenoemd waarbij de heffing van omzetbelasting achterwege blijft.<sup>114</sup> Daarbij kwam ook de vorming van een fiscale eenheid ter sprake als alternatief om additionele omzetbelastingdruk te voorkomen. Immers, interne prestaties binnen de fiscale eenheid worden niet gezien en derhalve wordt ook geen omzetbelasting over deze prestaties berekend. Uiteraard is dit afhankelijk van het feit of de publiekrechtelijke lichamen kunnen voldoen aan de vereisten van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968.<sup>115</sup> Echter, zoals de redactie van de Vakstudie Nieuws verder vermeldt, lijkt de vraagsteller de verbondenheid bij de fiscale eenheid als een nadeel te zien.<sup>116</sup>

### **Paragraaf 3.2.3      Opinie**

Ten aanzien van bovenstaand probleem bestaan verschillende opinies in de literatuur. Daarvan wil ik er twee beschouwen, zowel algemeen als betrekking hebbend op de fiscale eenheid, alvorens mijn opinie wordt gegeven. Daarbij wordt getracht om een passende oplossing te geven voor het bestaande probleem.

Allereerst wordt de opinie van Blomme<sup>117</sup> besproken. Blomme onderkent het probleem en stelt twee oplossingen ter beschikking voor de financiële sector. Ten eerste spreekt hij over het verruimen van de financiële vrijstellingen. Als tweede oplossing stelt Blomme voor om financiële instellingen een keuze te geven om financiële prestaties belast te verrichten aan

---

<sup>113</sup> Overigens wordt per 1 januari 2015 het Btw-compensatiefonds opgeheven en worden de middelen overgeheveld naar het Gemeentefonds en Provinciefonds. Een onafhankelijk onderzoek wijst uit dat het Btw-Compensatiefonds de belemmerende werking van de omzetbelasting neutraliseert ten aanzien van de keuze tussen outsourcen en het zelf uitvoeren van een activiteit. Echter, strategische, politieke en beleidsmatige beslissingen spelen een belangrijkere rol omtrent het al dan niet uitbesteden van een activiteit en daardoor heeft het Btw-compensatiefonds niet geleid tot een toename van outsourcing bij de overheid. Zodoende heeft het kabinet-Rutte-Ascher besloten om het Btw-compensatiefonds af te schaffen. Mijns inziens is deze maatregel echter voornamelijk vanwege budgettaire motieven doorgevoerd. Zie voor meer informatie omtrent het functioneren van het Btw-compensatiefonds: APE Rebelgroup Advisory BV, *Effectevaluatie btw-compensatiefonds*, Den Haag, 6 juli 2010.

<sup>114</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, nr. Aanhangsel 797, V-N 2001/18.31.

<sup>115</sup> Daarnaast verwijst ik naar de geplaatste opmerking in voetnoot 16.

<sup>116</sup> Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws, Ondernemerschap. Diensten. BTW-compensatiefonds. Fiscale eenheid. Onderlinge prestaties zorginstellingen en uitlenen van personeel, V-N 2001/18.31.

<sup>117</sup> M.R.C. Blomme. (2004). (Zie voetnoot 97).



haar cliënten. Immers, artikel 13C, onderdeel b, Zesde Richtlijn<sup>118</sup> geeft deze optie aan lidstaten. Desalniettemin is het naar mijn mening onwaarschijnlijk dat Nederland één van deze oplossingen zal toepassen om het probleem voor de financiële sector weg te nemen. Zo heeft het Hof van Justitie EG in de arresten CSC en Skandia<sup>119</sup> juist getracht de financiële vrijstellingen in te perken en lijkt een verruiming van de vrijstellingen niet voor de hand te liggen. Daarnaast hebben maar weinig lidstaten een keuzemogelijkheid geïntroduceerd voor financiële instellingen. Ook Nederland heeft geen keuzemogelijkheid in haar nationale wetgeving opgenomen en lijkt zodoende weinig te voelen voor een invoering van deze keuzemogelijkheid.<sup>120</sup>

Moerel<sup>121</sup> beschrijft de wijze waarop omzetbelasting een rol speelt bij het aangaan van een outsourcingovereenkomst. Daarnaast geeft hij ook twee uitzonderingen waarbij geen omzetbelasting is verschuldigd bij het uitbesteden van een dienst. De eerste methode is een levering van een geheel of gedeelte van goederen. Op basis van artikel 37d Wet OB 1968 wordt de overgang niet als een belastbaar feit voor de Wet OB 1968 aangemerkt. In dat geval wordt de verkrijgende partij geacht in de plaats te zijn getreden van de overdrager. Er is sprake van een levering van een geheel of gedeelte van goederen wanneer de overdracht een onderneming of een bedrijfsonderdeel vormt waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend.<sup>122</sup> De tweede methode is het uitbesteden van een dienst binnen een fiscale eenheid. Doordat de overdrager en verkrijger in dat geval als één entiteit worden gezien, wordt de prestatie niet belast met omzetbelasting. Mijns inziens zijn beide oplossingen correct. Echter, een overdracht in algemeenheid van goederen is beperkt tot de overdracht van bedrijfsmiddelen en andere activa. Het probleem van drukkende omzetbelasting bij het uitbesteden van diensten wordt hiermee niet opgelost.

Dit brengt mij tot slot bij mijn eigen opinie. Het probleem is helder. Outsourcing is veelal een efficiëntere vorm van ondernemen, maar vanwege niet aftrekbare voorbelasting bij ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers kan dit desondanks toch een duurder oplossing zijn.

---

<sup>118</sup> Deze optie wordt thans gegeven in artikel 137, onderdeel a, BTW-Richtlijn.

<sup>119</sup> Hof van Justitie EG van 8 maart 2001, C-240/99.

<sup>120</sup> Het al dan niet opnemen van een keuzemogelijk tot het belast verrichten van financiële prestaties is een vraagstuk dat buiten het scriptieonderwerp valt. Ik wil enkel aantonen dat de alternatieven van Blomme in de ogen van de Nederlandse wetgever ontoereikend zijn.

<sup>121</sup> E.M.L. Moerel, B.L.P. van Reeken, R.J. Bondrager. (2009), paragraaf 16.3. (Zie voetnoot 98).

<sup>122</sup> Ibid, blz. 257-258.

Daarbij zijn twee sectoren, respectievelijk de financiële sector en de overheid, nader geanalyseerd. De overheid heeft voor zichzelf een oplossing voor het probleem gecreëerd door een Btw-compensatiefonds op te richten. Voor andere sectoren, zoals de financiële -, de onderwijs- en zorgsector is getracht om een eigen compensatiefonds te kunnen oprichten.<sup>123</sup> Het idee was om de versturende werking van de omzetbelasting bij bepaalde afwegingen in de desbetreffende sectoren weg te nemen. Daaronder werd verstaan: de afweging tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan aan private partijen, de prikkel tot het aangaan van constructies om daarmee de lasten van de omzetbelasting te beperken en de problematiek rond het onderling uitwisselen van personeel.<sup>124</sup> Deze pogingen heeft de overheid geannuleerd omdat hiermee de concurrentiepositie ten aanzien van andere sectoren mogelijk in geding komt.<sup>125</sup> Zodoende is men niet eens toegekomen aan de vraag hoe het compensatiefonds eventueel zou moeten worden vormgegeven. De vorming van een fiscale eenheid biedt, zoals Moerel aangaf, uitkomst. Op dit moment is het voor veel ondernemers niet mogelijk om een fiscale eenheid aan te gaan met een externe dienstverlener. Wellicht zou door een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen een fiscale eenheid vaker tot stand kunnen komen. Of dit daarentegen haalbaar is, zal moeten blijken uit een vergelijkende analyse met andere lidstaten. Deze analyse zal in hoofdstuk vier plaatsvinden. Daarbij wordt rekening gehouden met de mogelijkheden die de BTW-Richtlijn biedt. Voor het antwoord op de vraag of een verruiming van één of meer verwevenheidseisen een gedeeltelijke oplossing voor het probleem bij outsourcing is, verwijs ik naar paragraaf 5.4.1.

### **Paragraaf 3.3            Management fee**

In deze paragraaf wordt de relatie tussen de behandeling van management fee en de Wet op de Omzetbelasting 1968 besproken. Eerst wordt een definitie van het begrip gegeven. Daarbij wordt de management fee gerelateerd aan de Wet OB 1968. Ten tweede wordt het probleem aangehaald dat in de Wet OB 1968 speelt. Het probleem wordt met behulp van jurisprudentie geanalyseerd en daarmee zal het financiële belang van het probleem worden aangetoond. Tot slot wordt mijn opinie over het probleem gegeven en zal een vervolgstap worden gemaakt naar de fiscale eenheid. Zodoende wordt een suggestie gedaan om de omvang van het probleem te verkleinen.

---

<sup>123</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 27 293, nr. 17, blz. 2.

<sup>124</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 27 293, nr. 17, blz. 2-3.

<sup>125</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 27 293, nr. 17, blz. 8-9 en Kamerstukken II, 2004-2005, 28 753, nr. 17, blz. 2-3.

### **Paragraaf 3.3.1 Het begrip management fee**

Een management fee is een bekend begrip voor ondernemers. Om aan te geven wat het begrip daadwerkelijk inhoudt, wordt gestart met de definitie van dit begrip:

*“De vergoeding die een vermogensbeheerder voor het managen van een fonds in rekening brengt. Deze vergoeding wordt in mindering gebracht op het vermogen van het fonds”.*<sup>126</sup>

Het begrip kent in het woord ‘beheerkosten’ haar Nederlandse equivalent. Ondernemingen betalen een vermogensbeheerder / bestuurder een vergoeding voor het managen van de onderneming. Voornamelijk binnen concerns wordt gebruik gemaakt van een management fee die wordt betaald aan een vennootschap, binnen het concern, dat zich richt op het besturen van het concern. Ondernemers die beschikken over een holding- en werkmaatschappij maken tevens gebruik van management fees.<sup>127 128</sup> Zodoende valt op te maken dat management fees veelvuldig worden gebruikt en het een aanzienlijke geldstroom tussen ondernemingen vertegenwoordigt, waarover vervolgens omzetbelasting wordt geheven.

### **Paragraaf 3.3.2 Het probleem**

Om een scherp beeld te krijgen van het probleem wordt gestart met jurisprudentie omtrent de behandeling van management fees. Bij mijn weten is door de Hoge Raad op 14 september 1988<sup>129</sup> voor het eerst beslist dat omzetbelasting wordt geheven over de vergoeding voor verrichte beheerswerkzaamheden. X BV bracht jaarlijks een management fee exclusief omzetbelasting in rekening aan A BV ten behoeve van de verrichte managementdiensten. X BV bezat 50% van de aandelen A BV, maar beide BV’s vormden tezamen geen eenheid op economisch terrein en zij werden derhalve niet aangemerkt als een fiscale eenheid voor de Wet OB 1968. In geschil was de vraag of er terecht geen omzetbelasting wordt geheven over de management fee.

De Hoge Raad oordeelde, in tegenstelling tot het Gerechtshof, dat de in rekening gebrachte vergoeding moet worden aangemerkt als een vergoeding voor verrichte prestaties in het maatschappelijk verkeer. Dientengevolge wordt deze vorm van dienstverlening op grond van

---

<sup>126</sup> Ondernemers United, Management Fee, geraadpleegd op 7 juni 2012.

<http://ondernemersunited.nl/page/1/woordenboek/management-fee.html>

<sup>127</sup> R.M. Kavelaars-Niekoop, Het wel en wee van de management-BV, *WFR* 1993/51, blz. 51, 56.

<sup>128</sup> F.H.H. Sijbers, Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?, *TFB* 2006, nr. 4, blz. 14.

<sup>129</sup> Hoge Raad van 14 september 1988, nr. 25 005, V-N 1988/2536.

artikel 4 Wet OB 1968 aan de heffing van omzetbelasting onderworpen. Immers, de dienst wordt aangemerkt als een prestatie die in het economische verkeer wordt verricht door een ondernemer tegen een bepaalde vergoeding.<sup>130</sup> Dit is normaliter het geval, tenzij er sprake is van verrichte prestaties tegenover personen die tot de eigen kring behoren. Doordat X BV en A BV geen fiscale eenheid vormen, dient omzetbelasting te worden geheven over de management fee die X BV aan A BV in rekening brengt. Derhalve kwam de Hoge Raad tot de slotsom dat ten onrechte geen omzetbelasting in rekening werd gebracht over de vergoeding voor de verrichte managementdiensten van X BV aan A BV.

Een ander belangrijk arrest inzake de management fee betreft de uitspraak van de Hoge Raad van 24 september 2004.<sup>131</sup> Het arrest stond in het teken van een internationaal opererend concern. Belanghebbende in deze zaak, een onderdeel van het concern, had een vaste inrichting in Nederland. Verder behoorde ook de in België gevestigde managementvennootschap genaamd C Inc tot het concern. In onderhavige casus was belanghebbende een management- en marketing fee verschuldigd aan C Inc die managementdiensten had verricht ten behoeve van de vaste inrichting in Nederland. In geschil was of de verrichte management- en marketingdiensten zijn aan te merken als diensten in de zin van artikel 6, lid 2, letter d, ten 2<sup>e</sup>, ten 3<sup>e</sup>, dan wel ten 5<sup>e</sup>, van de Wet OB 1968 (oud).

Het Gerechtshof was van mening dat de management fee een vergoeding vormt voor meerdere diensten die C Inc heeft verricht aan belanghebbende. Geen van deze diensten wordt als bijkomend beschouwd ten aanzien van de andere diensten. Cruciaal is de omschrijving van de verrichte diensten door het Gerechtshof: ‘a great number of services on financial, commercial, strategic marketing, personal level’. Aan de hand van een aantal voorbeelden werd deze omschrijving verder toegelicht. De Hoge Raad is vervolgens van oordeel dat de verrichte diensten op zichzelf genomen onvoldoende zijn om deze diensten te rangschikken onder artikel 6, lid 2, letter d, ten 2<sup>e</sup>, ten 3<sup>e</sup>, dan wel ten 5<sup>e</sup> Wet OB 1968 (adviesverlening). Indien de aard van de diensten niet kan worden vastgesteld, zoals de Hoge Raad hier vaststelt, dienen de diensten te worden gerangschikt onder artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 (oud).<sup>132</sup> Hiermee slaat de Hoge Raad een andere weg in. Het Gerechtshof was van mening dat de verschillende diensten onder het bereik van artikel 6, lid 2, letter d, Wet OB 1968 vielen. Op

---

<sup>130</sup> Hoge Raad van 14 september 1988, nr. 25 005, V-N 1988/2536, rechtsoverweging 3.

<sup>131</sup> Hoge Raad van 24 september 2004, nr. 39 537, V-N 2004/53.23.

<sup>132</sup> Uitzondering hierop vormt het rangschikken van ‘employee training’ onder artikel 6, lid 2, letter c, onder 1 van de Wet OB 1968.

basis van de beslissing van de Hoge Raad kunnen de diensten niet in Nederland worden belast met omzetbelasting. Immers, de activiteiten zijn feitelijk niet in Nederland verricht, maar in België op grond van artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 (oud). Zodoende werd belanghebbende in het gelijk gesteld.

Uit het arrest volgde dat bij het verrichten van management- en marketingdiensten, waarvoor een management fee in rekening wordt gebracht, veelal moest worden uitgegaan van meerdere verrichte diensten in plaats van een onplitsbaar geheel van diensten. Ten aanzien van de plaatsbepaling van de verrichte diensten was de aanduiding en specificatie van de dienst van cruciaal belang. Indien de diensten summier werden toegelicht, was de kans aannemelijk dat deze werden gerangschikt onder de hoofdregel van artikel 6, lid 1 Wet OB 1968 (oud). Indien de aard van de dienst nader werd aangeduid, was het wel mogelijk om onder de werking van artikel 6, lid 2, Wet OB 1968 (oud) te kunnen vallen. De interpretatiekwestie van deze begripsduiding gaf vervolgens in de praktijk nog altijd problemen en bood geen oplossing voor de geschillen met de belastingdienst.<sup>133</sup> Overigens werd met de invoering van nieuwe regelgeving omtrent de plaatsbepaling van diensten het geschil uit de wereld geholpen.<sup>134</sup>

Op basis van de twee voorgaande arresten wordt het probleem van de management fee voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers beschreven. In paragraaf 3.3.1 is daarnaast de veelvoorkomendheid van een management fee beschreven. Een probleem ontstaat indien de ondernemer, die de management- en marketingdiensten verkrijgt, ‘vrijgesteld’ presteert voor de Wet OB 1968. In dat geval zal het verrichten van management- en marketingdiensten niet aftrekbare omzetbelasting met zich meebrengen en vormt de betaalde omzetbelasting een extra kostenpost.

### **Paragraaf 3.3.3      Opinie**

Dit brengt mij tot slot bij mijn eigen opinie omtrent het beschreven probleem. Enkele decennia geleden heeft de Hoge Raad<sup>135</sup> geoordeeld dat een management fee wordt belast met omzetbelasting. Immers, management- en marketingdiensten worden aangemerkt als prestaties die worden verricht in het economisch verkeer en derhalve zal over de vergoeding

---

<sup>133</sup> Aantekening van T.G. Perié bij de uitspraak van de Hoge Raad van 24 september 2004, nr. 39 537, *NtFR* 2004/1577.

<sup>134</sup> Commissie interne accountants en belastingconsulenten, Nieuwe btw-regels op het gebied van “Plaats van diensten” per 1 januari 2010, *Accountancy & Tax*, 2009, nr. 4, blz. 8.

<sup>135</sup> Hoge Raad van 14 september 1988, nr. 25 005, V-N 1988/2536.

omzetbelasting worden geheven. Naar mijn mening is dit een logische uitkomst van het arrest, omdat de managementdiensten, bij afwezigheid van een fiscale eenheid, niet in eigen kring plaatsvinden. Echter, het is de vraag of een heffing over de management fee vanwege efficiëntieredenen wenselijk is. Het is wel denkbaar dat het managen van een concern door één management-BV een efficiëntere vorm van ondernemen is. Op deze manier worden de overheadkosten van het leiding geven beperkt en is te allen tijde een overzicht van het concern om alle processen zoveel mogelijk op elkaar af te stemmen. Zodoende ben ik van mening dat het hanteren van een management fee ten aanzien van de verrichte prestaties door de management-vennootschap te beschouwen is als een efficiëntere vorm van ondernemen. Alleen kan dit vanwege de additionele omzetbelastingdruk bij ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers toch een aanzienlijke kostenpost zijn.

Daarnaast volgt uit het arrest van 24 september 2004 van de Hoge Raad<sup>136</sup> dat in het verleden de aanduiding en specificatie van de verrichte management- en marketingdiensten ten aanzien van de plaatsbepaling van groot belang was. Indien het begrip, in de ogen van de Hoge Raad, onvoldoende was gespecificeerd werd het begrip geschaard onder de werking van artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 (oud). Indien de aard van het begrip nader werd toegelicht, dan viel het begrip wel onder de werking van artikel 6, lid 2, Wet OB 1968 (oud). Tegenwoordig heeft dit arrest geen toepassing meer vanwege de huidige regels inzake plaats van dienst die per 1 januari 2010 in werking zijn getreden. Voor de wetwijziging was het naar mijn mening mogelijk dat ondernemers de managementtaken zo definieerden dat zij als het ware konden bepalen in welk land omzetbelasting werd geheven over de management fee. Immers, het scharen van de definitie onder artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 (oud) of artikel 6, lid 2, letter d, Wet OB 1968 (oud) kende een tegengestelde uitwerking. Mijns inziens zorgt de wetwijziging per 1 januari 2010 voor een evenwichtigere uitwerking omtrent de plaatsbepaling van de managementdienst. Immers, nu zal op grond van artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 te allen tijde omzetbelasting worden geheven in het land waar de ontvanger van de verrichte dienst zich bevindt.<sup>137</sup>

---

<sup>136</sup> Hoge Raad van 24 september 2004, nr. 39 537, V-N 2004/53.23.

<sup>137</sup> Hierbij maak ik de aanname dat in geval van managementdiensten de ontvanger van de dienst wordt aangemerkt als een ondernemer.

De vorming van een fiscale eenheid biedt een uitkomst voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers om de additionele omzetbelastingdruk tegen te gaan.<sup>138</sup> Op dit moment is het voor veel ondernemers niet mogelijk om in concernverband een fiscale eenheid aan te gaan met de management-vennootschap van het concern. Dit valt hoofdzakelijk te verklaren door de geografische beperkingen aan de fiscale eenheid in combinatie met de gestelde voorwaarden voor economische verwevenheid. In het arrest van de Hoge Raad van 16 december 1998<sup>139</sup> werd beslist dat een vennootschap, die slechts 4% van haar omzet heeft behaald door prestaties te verrichten met vennootschappen in Nederland en 96% van haar omzet heeft behaald door prestaties jegens concernvennootschappen buiten Nederland te verrichten, niet tot de fiscale eenheid in Nederland kan worden gerekend. Er wordt namelijk niet voor meer dan 50% intern gepresteerd aan Nederlandse vennootschappen, wat tot gevolg heeft dat in Nederland geen fiscale eenheid kan worden gevormd. Wellicht zou door een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen een fiscale eenheid vaker tot stand kunnen komen. Of dit daarentegen haalbaar is, zal moeten blijken uit een vergelijkende analyse met andere lidstaten. Daarbij wordt rekening gehouden met de mogelijkheden die de BTW-Richtlijn biedt. Deze analyse zal in hoofdstuk 4 plaatsvinden. Voor het antwoord op de zojuist gestelde vraag verwijs ik naar paragraaf 5.4.2.

### **Paragraaf 3.4 Verwevenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal**

In deze paragraaf zal de verwevenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal nader worden besproken. In paragraaf 2.4.1 is de huidige behandeling van deze lichamen omtrent het kunnen vormen van een fiscale eenheid kort belicht. Daarbij valt een afwijkende behandeling ten opzichte van kapitaalvennootschappen op te merken. Het is daarbij de vraag of deze afwijkende behandeling is gerechtvaardigd. Om deze vraag te beantwoorden wordt stilgestaan bij de jurisprudentie betreffende deze kwestie. Vervolgens zal de ontwikkeling van de zienswijze van de Hoge Raad worden beschreven aan de hand van de opinie van twee auteurs. Tot slot wordt mijn visie over de kwestie gegeven en zal worden gesuggereerd dat een wijziging zou moeten worden doorgevoerd bij de te hanteren verwevenheidseisen bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal.

---

<sup>138</sup> C.W. van Vilsteren, Fiscale Eenheid, <http://www.fiscalistenonline.nl/911-fiscale-eenheid.html>. Geraadpleegd op 13 juni 2012.

<sup>139</sup> Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105.

### **Paragraaf 3.4.1      Het probleem**

Op 26 juni 2009 heeft de Hoge Raad opnieuw uitspraak gedaan over het vormen van een fiscale eenheid tussen twee stichtingen.<sup>140</sup> Hierbij speelde de voorwaarde van financiële verwevenheid een doorslaggevende rol. Immers, anders dan bij een BV/NV, hebben stichtingen niet een in aandelen verdeeld kapitaal. Uit eerdere uitspraak van de Hoge Raad volgt dat stichtingen financieel onderling zijn verweven indien de financiële positie en/of gedragingen van de ene stichting rechtstreeks afhankelijk is van de andere stichting, ofwel rechtstreeks van invloed is op de financiële positie van de andere stichting.<sup>141</sup> Daaruit kwam vervolgens de vraag voort of de door de Hoge Raad geschepte voorwaarden gelijkwaardig zijn aan die van kapitaalvennootschappen. De Hoge Raad schonk tijdens het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009, BNB 2009/232 uitvoerig aandacht aan voorgaande vraag. Echter, eerst zal worden stilgestaan bij de situatie voor dit arrest.

In het verleden werd de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid tussen twee stichtingen aan de hand van de uitspraak van de Hoge Raad van 30 mei 1990 beoordeeld.<sup>142</sup> De casus was als volgt. Het betrof een drietal stichtingen (X, B en C) die zich bezighielden met het bevorderen van de totstandkoming van bejaardentehuizen, het bouwen van bejaardentehuizen en verdere dienstverlening aan de aangesloten instellingen. Ter bevordering van de totstandkoming van bejaardentehuizen richt stichting X plaatselijke rechtspersoonlijkheid bezittende instellingen op die de feitelijke oprichting en het beheer van de bejaardenhuisvesting op zich nemen. Mede in geschil was de vraag of de fiscale eenheid bestaande uit X, B c.s. mede de aangesloten plaatselijke instellingen omvat.

Naar aanleiding van de statuten van stichting X leidt het Gerechtshof af dat er sprake is van nauwe financiële en organisatorische verwevenheid tussen de verschillende stichtingen en plaatselijke instellingen. Dit baseert het Gerechtshof naar aanleiding van de volgende feiten en omstandigheden: voor belangrijke financiële beslissingen van de aangesloten instellingen is goedkeuring van stichting X benodigd en het bestuur van X en de aangesloten instellingen worden door of in overleg met verschillende verenigingen benoemd.<sup>143</sup> Overigens was de economische verwevenheid in casu niet in geding. Tijdens het beroep in cassatie kwam de

---

<sup>140</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232.

<sup>141</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, rechtsoverweging 4.3.

<sup>142</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

<sup>143</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241. onderdeel 2.



Hoge Raad met de volgende definitie voor financiële verwevenheid bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal:

*“Van een financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet is ten aanzien van lichamen als de onderhavige slechts sprake, indien de financiële positie en/of de financiële gedragen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam”*.<sup>144</sup>

Met deze definitie in beschouwing genomen komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de uitspraak van het Gerechtshof niet in stand kan blijven. De Hoge Raad motiveert zijn standpunt door aan te geven dat op basis van de door het Gerechtshof ten grondslag gelegde feiten en omstandigheden niet zonder nadere redengeving de stichtingen (X, B en C) tezamen met de aangesloten instellingen een financiële verwevenheid met zich mee brengt. Overigens merkt hij wel op dat stichting X een belangrijke zeggenschap heeft over het financiële beleid van de aangesloten instellingen, maar dit enkel van belang is voor de vraag of er een organisatorische verwevenheid aanwezig is. Deze feiten brengen op zichzelf gezien geen financiële verwevenheid met zich mee. Zodoende blijft de uitspraak van het Gerechtshof niet in stand en kan in onderhavige casus geen fiscale eenheid worden gevormd tussen de stichtingen en de aangesloten instellingen.

Op 26 juni 2009 heeft de Hoge Raad opnieuw uitspraak gedaan over het vormen van een fiscale eenheid tussen twee stichtingen. De casus is als volgt. Belanghebbende, een stichting, is een instelling voor hoger beroepsonderwijs. In 1999 heeft belanghebbende een stichting met de naam X1 opgericht. Volgens de statuten van stichting X1 heeft zij het doel de bij belanghebbende aanwezige kennis ten dienste te stellen aan ondernemingen en maatschappelijke organisaties. Deze kennis werd vergaard door het verzamelen van de resultaten van bedrijfsonderzoeken die door studenten werden uitgevoerd alsmede de kennis van de aan belanghebbende verbonden docenten. In geschil was de vraag of belanghebbende en stichting X1 financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar zijn verweven en zij een eenheid vormen en op basis van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 als één ondernemer dienden te worden aangemerkt.

Tijdens behandeling van deze casus in cassatie was niet in geschil dat belanghebbende en X1 in organisatorisch en economisch opzicht met elkaar waren verweven. Het middel richtte zich

---

<sup>144</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241. Rechtsoverweging 4.3.

enkel op het oordeel van het Gerechtshof dat tevens sprake is van financiële verwevenheid. De Hoge Raad gaf daarbij aan dat met betrekking tot de vereiste mate van onderlinge verwevenheid geen onderscheid dient te worden gemaakt naar gelang van rechtsvorm waarin de betrokkenen hun activiteiten uitoefenen.<sup>145</sup> Vervolgens koppelt de Hoge Raad terug naar de zojuist behandelde uitspraak van 30 mei 1990 en merkt hij op dat met deze uitspraak niet is bedoeld dat voor lichamen die geen in aandelen verdeel kapitaal hebben een verdergaande mate van financiële verwevenheid wordt geëist dan voor kapitaalvennootschappen. Derhalve komt de Hoge Raad tot de volgende overweging:

*“Indien het ene lichaam een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap, en de financiële relatie tussen de betrokken lichamen van dien aard is dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht, is aan evenbedoelde voorwaarde voldaan”.*<sup>146</sup>

In onderhavige casus speelden de volgende feiten en omstandigheden een belangrijke rol in het eindoordeel. Uit het van belanghebbendes activiteiten afgeleide statutaire doel van X1 en de aan belanghebbende toekomende bevoegdheid om het bestuur van stichting X1 te benoemen, heeft belanghebbende de mogelijkheid om, via het financiële - en (de prijsstelling van het) dienstenverkeer tussen belanghebbende en stichting X1, de financiële posities van beide stichtingen op de door haar gewenste wijze tot elkaar te laten verhouden. De Hoge Raad komt aan de hand van voorgaande feiten tot de slotsom dat sprake is van verwevenheid in financieel opzicht en tussen belanghebbende en stichting X1 een fiscale eenheid kan worden gevormd.

Uit voorgaande rechtspraak van de Hoge Raad is het probleem duidelijk te omschrijven. Lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal kunnen niet aan de gestelde voorwaarden voor financiële verwevenheid voldoen, zoals beschreven in het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, BNB 1989/112. Uit de rechtspraak blijkt vervolgens dat voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal nadere voorwaarden voor financiële verwevenheid worden gehanteerd. Hieruit valt te constateren dat de financiële verwevenheidseis geen uniform begrip omvat. Met name voor stichtingen werden de afwijkende voorwaarden als

---

<sup>145</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232. Rechtsoverweging 4.5.

<sup>146</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232. Rechtsoverweging 4.6.

problematisch beschouwd. Immers, voorheen was het aantonen dat de financiële positie en/of gedragingen van de ene stichting afhankelijk is van de andere stichting minder gemakkelijk dan simpelweg meer dan 50% van het aandelenkapitaal in het andere lichaam te bezitten. Na het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009, BNB 2009/232 werd deze voorwaarde enigszins verruimd. Echter, dit heeft nog altijd tot gevolg dat stichtingen en andere lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal worden benadeeld bij het vormen van een fiscale eenheid door het toedoen van de voorwaarden gerelateerd aan financiële verwevenheidseis.

Het blijft echter de vraag of in de toekomst het simpelweg bezitten van 50 procent van het aandelenkapitaal voldoende is voor het aantonen van financiële verwevenheid. Een probleem doet zich mogelijk voor bij de invoering van het wetsvoorstel ‘Vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht’ per 1 oktober 2012. Met de handige stand van de jurisprudentie<sup>147</sup> zou kunnen worden verdedigd dat tevens sprake is van financiële verwevenheid wanneer geen meerderheidsaandelenbelang wordt gehouden in een ander lichaam, maar wel een meerderheid van de aan de aandelen verbonden zeggenschap wordt gehouden.<sup>148</sup> Echter, tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel is niet nader ingegaan op de eventuele gevolgen voor het kunnen voldoen aan de financiële verwevenheidseis voor de totstandkoming van een fiscale eenheid.<sup>149</sup> Het is dan ook de vraag of het uitgeven van stemrechtloze aandelen aan een derde, waarbij de moedermaatschappij blijft beschikken over de stemrechten, gevolgen heeft voor de instandhouding van de fiscale eenheid. Mijns inziens dient dit niet het geval te zijn. Het behouden van zeggenschap in de overige lichamen van de fiscale eenheid dient afdoende te zijn om te kunnen spreken van financiële verwevenheid.<sup>150</sup> Er worden immers alleen winstrechten aan de derde afgestaan. Op basis van deze beredenering kan naar mijn mening ook financiële verwevenheid worden aangetoond bij het verkrijgen van aandelen zonder winstrecht, zolang wel stemrecht aan deze aandelen is verbonden. Echter, doordat geen aandacht tijdens de parlementaire behandeling is besteed aan dit punt, bestaat geen zekerheid over deze benadering omtrent het kunnen voldoen aan de financiële verwevenheidseis met enkel winstrechtloze en/of stemrechtloze aandelen.

---

<sup>147</sup> Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112 en Hoge Raad van 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191.

<sup>148</sup> R.N.F. Zuidgeest, Flex-BV, paper geschreven op 25 mei 2012 voor het Register Belasting Adviseurs, blz. 6.

<sup>149</sup> Kamerstukken I, vergaderjaar 2009-2010, nr. 31 058, A.

<sup>150</sup> Zuidgeest is dezelfde mening toegedaan in: Flex-BV, paper geschreven op 25 mei 2012 voor het Register Belasting Adviseurs, blz. 6.

### **Paragraaf 3.4.2      Opinie**

Ten aanzien van de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal bestaan verschillende opinies in de literatuur. Daarvan wil ik er een tweetal bespreken. Deze opinies zijn geschreven naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009. Vervolgens zal ik mijn mening over deze kwestie, alsmede de jurisprudentie, geven.

Bijl<sup>151</sup> maakt in zijn noot bij het arrest een vergelijking tussen de uitspraken van de Hoge Raad in 1990 en 2009. Hij concludeert dat de aldus geformuleerde norm een stuk opener lijkt dan voorheen het geval was. De rechtstreekse afhankelijkheid / rechtstreekse invloed aangaande de financiële gedragen tussen lichamen is niet meer benodigd voor financiële verwevenheid. Al merkt Bijl wel enige onmacht van de Hoge Raad op om financiële en organisatorische verwevenheid strikt afzonderlijk te bezien. Immers, het gaat volgens de Hoge Raad bij financiële verwevenheid uiteindelijk om de zeggenschap en dit geldt tevens bij de organisatorische verwevenheid. Er is sprake van een vermenging van de verwevenheden. De Hoge Raad achtte het benoemen van het bestuur van de ene stichting door de andere stichting van belang voor het aanwezig zijn van financiële verwevenheid. Deze omstandigheid is ook van belang voor de aanwezigheid van organisatorische verwevenheid. Bijl pleit voor het zoveel mogelijk openhouden van de norm voor financiële verwevenheid. Hij komt tot de conclusie dat de uitkomst van het arrest van 2009 iets weg heeft van een toverformule, maar het arrest speelruimte geeft voor een meer samenhangende beoordeling van de financiële en organisatorische verwevenheid.

Blokland en Hulshof<sup>152</sup> hadden zo hun eigen opinie over het nieuwe criterium inzake de financiële verwevenheid. In navolging van Bijl zien zij een verbetering ten aanzien van het gewezen arrest uit 1990. De zeggenschap die vergelijkbaar is met die van een aandeelhouder wordt als leidend beschouwd. Op deze manier wordt meer ruimte geboden om de financiële verwevenheid van stichtingen aan te nemen. Desalniettemin hebben zij enkele vragen gesteld naar aanleiding van het arrest uit 2009. Zo zal het in de praktijk lastig te bepalen zijn of de zeggenschap van een stichting in een andere stichting al dan niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van meerderheidsaandeelhouders in kapitaalvennootschappen. Daarnaast vragen zij zich af of de toevoeging ‘financiële relatie die van dien aard is dat door gebruikmaking van

---

<sup>151</sup> Bijl, Noot bij het arrest van 26 juni 2009 van de Hoge Raad, nr. 43 872, BNB 2009/232.

<sup>152</sup> W.J. Blokland en J.P. Hulshof, Financiële verwevenheid, een kwestie van zeggenschap?, *Btw-Brief* 2009, nr.

de zeggenschap de financiële positie van stichtingen in de gewenste onderlinge verhouding kan worden gebracht' alleen voor stichtingen of ook voor kapitaalvennootschappen geldt. Zij zijn van mening dat de toevoeging 'de financiële posities in elke gewenste verhouding kunnen worden gebracht' te vergaand is. Zo zal elke gewenste verhouding bij stichtingen veelal niet mogelijk zijn vanwege de statuten en bij kapitaalvennootschappen zijn er grenzen om op die manier de minderheidsaandeelhouders te beschermen. Tot slot zijn Blokland en Hulshof van mening dat een minderheidsaandeelhouder deel moet kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Een voorwaarde is dan wel dat deze minderheidsaandeelhouder een vergelijkbare zeggenschap heeft als een meerderheidsaandeelhouder. Als voorbeeld geven zij een minderheidsaandeelhouder die door letteraandelen of een stemovereenkomst een de doorslaggevende stem heeft.

Dit brengt mij tot slot bij mijn eigen opinie omtrent het beschreven probleem. Opvallend is de verruiming van de financiële verwevenheidseis bij het arrest van de Hoge Raad uit 2009 ten opzichte van het arrest uit 1990. Belangrijk om te vermelden is de oorzaak van deze wijziging in visie. De Hoge Raad was, mede vanwege opspraak in de literatuur<sup>153</sup>, van mening dat eerder gestelde voorwaarden voor financiële verwevenheid te strikt zijn geformuleerd. Aan de voorwaarden voor financiële verwevenheid tussen kapitaalvennootschappen is namelijk eenvoudiger te voldoen. De Hoge Raad gaf vervolgens aan dat destijds niet de intentie bestond om bij lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben een verdergaande mate van financiële verwevenheid te eisen dan bij kapitaalvennootschappen.<sup>154</sup> De bevoegdheid om het bestuur van het andere lichaam te kunnen benoemen en via het financiële – en dienstenverkeer tussen de stichtingen de financiële posities van de (rechts)personen op een gewenste wijze zich tot elkaar te laten verhouden, lijkt een eenvoudigere voorwaarde dan voorheen werd gesteld. Voor de uitspraak in 2009 was het namelijk vereist dat de financiële positie en/of gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk is op de positie van het andere lichaam. Met name de rechtstreekse afhankelijkheid was een eis waaraan niet gemakkelijk werd voldaan. Reugebrink stelde in zijn noot bij het arrest van 1990 ook de vraag of door het formuleren van 'het ene lichaam, het andere lichaam' wel mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen met meer dan twee stichtingen. Deze vraag werd indirect positief

---

<sup>153</sup> Zie o.a. Reugebrink in zijn noot bij BNB 1990/241 en D.G. Van Vliet in: Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting, *WFR* 1991/461.

<sup>154</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232. Rechtsoverweging 4.6.

beantwoord met de uitspraak in 2009. Daarmee werd één van de onduidelijkheden naar aanleiding van het arrest in 1990 weggenomen.

Mijns inziens is de verruiming van gestelde voorwaarden voor financiële verwevenheid bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal een uitstekende zet geweest van de Hoge Raad. Daarbij deel ik de opmerkingen van Bijl. Naar aanleiding van het arrest is een samenhang tussen de financiële en organisatorische verwevenheid waar te nemen. Immers, de mate van zeggenschap is voor beide verwevenheidseisen doorslaggevend. Wellicht zou hierdoor een gezamenlijke verwevenheidseis gecreëerd kunnen worden. Blokland en Hulshof constateren enkele onduidelijkheden naar aanleiding van het arrest in 2009. Hoewel de Hoge Raad aangeeft dat geen onderscheid naar rechtsvorm dient te worden gemaakt, geldt voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal de mate van zeggenschap als doorslaggevende omstandigheid en voor kapitaalvennootschappen het bezit van de meerderheid van de aandelen met inbegrip van de zeggenschap. Dit is naar mijn mening niet hetzelfde criterium en lijkt in strijd met doel en strekking van de Btw-Richtlijn doordat afhankelijk van de rechtsvorm verscheidene criteria worden gehanteerd. Daarbij ben ik van mening dat de invulling van de financiële verwevenheid voor stichtingen niet anders zou mogen zijn dan voor kapitaalvennootschappen. Daarmee worden ook de onduidelijkheden die Blokland en Hulshof signaleren weggenomen. Terugkijkend op de arresten uit 1990 en 2009 kom ik tot de conclusie dat met de verruiming van de voorwaarden in 2009 een goede lijn is ingezet, maar het voldoen aan de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder in een aandelen verdeeld kapitaal een minder eenvoudige opgave is dan voor kapitaalvennootschappen. Wellicht zou door een aanpassing van één of meer van de verwevenheidseisen een fiscale eenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal vaker tot stand kunnen komen. Of dit daarentegen haalbaar is, zal moeten blijken uit een vergelijkende analyse met andere lidstaten. Deze analyse zal in hoofdstuk 4 plaatsvinden. Daarbij wordt rekening gehouden met de mogelijkheden die de BTW-Richtlijn biedt. Voor het antwoord op deze vraag verwijs ik naar paragraaf 5.4.3.

### **Paragraaf 3.5            Conclusies**

In dit hoofdstuk is een drietal problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 aan de orde gekomen. Daarbij werd getracht de volgende deelvraag te beantwoorden:

*Kent Nederland problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en kunnen deze (deels) worden opgelost door ruimere voorwaarden te hanteren voor de fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968?*

Het eerste probleem dat aan de orde kwam, was de additionele omzetbelastingdruk voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers bij outsourcing. Van outsourcing is sprake indien een onderneming besluit om bepaalde activiteiten vanuit strategische overwegingen uit te besteden. De uitbestedende ondernemer kan op deze manier zijn kostprijs verlagen en efficiënter opereren. Bij ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers kan de situatie optreden dat outsourcing een efficiëntere vorm van ondernemen is, maar vanwege de additionele omzetbelastingdruk het toch een duurder optie kan zijn. Om het probleem verder aan te duiden zijn twee sectoren, de financiële sector en de overheid, nader belicht. Zoals Moerel in zijn opinie beschrijft, biedt de vorming van een fiscale eenheid uitkomst voor ondernemers waarbij de omzetbelasting blijft drukken doordat zij ‘vrijgesteld’ presteren. Om de omvang van het probleem voor deze ondernemers te kunnen verkleinen is een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen benodigd om op die manier vaker een fiscale eenheid tot stand te kunnen laten komen.

Het tweede probleem dat in hoofdstuk drie werd behandeld, was de additionele omzetbelastingdruk voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers bij het betalen van een management fee. Voornamelijk binnen concerns wordt gebruik gemaakt van management fees doordat deze concerns veelal een management-vennootschap hebben waarin het management van het gehele concern wordt gevoerd. Aan de hand van jurisprudentie werd vervolgens de historie van de management fee in de Wet OB 1968 beschreven en het probleem daarmee nader geanalyseerd. Desalniettemin is het de vraag of een heffing van omzetbelasting over een management fee vanuit efficiëntieredenen wenselijk is. Het managen van een concern door één managementvennootschap kan een efficiëntere vorm van ondernemen zijn. De vorming van een fiscale eenheid biedt uitkomst voor ondernemers waarbij de omzetbelasting blijft drukken doordat zij ‘vrijgesteld’ presteren. Om de omvang van het probleem voor deze ondernemers te kunnen verkleinen is een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen benodigd om op die manier vaker een fiscale eenheid tot stand te kunnen laten komen.

Het derde probleem dat de revue passeerde, was de financiële verwevenheidseis voor stichtingen en andere lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Na de uitspraak op

30 mei 1990 van de Hoge Raad, BNB 1990/241 valt een afwijkende behandeling tussen stichtingen en kapitaalvennootschappen met betrekking tot de voorwaarde voor financiële verwevenheid te constateren. Voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal blijkt het in vergelijking met kapitaalvennootschappen niet zo eenvoudig te zijn om te voldoen aan de financiële verwevenheidseis. Op 26 juni 2009 deed de Hoge Raad, BNB 2009/232 opnieuw uitspraak over verwevenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Met de uitspraak in 2009 verruimt de Hoge Raad de voorwaarden voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Desalniettemin blijft het probleem aanwezig. De voorwaarden voor financiële verwevenheid bevatten geen uniforme invulling, doordat een verschil wordt gecreëerd tussen kapitaalvennootschappen en lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Naar aanleiding van de auteurs Bijl, Blokland en Hulshof komen enkele constatering en onduidelijkheden aan het licht. Zo is bijvoorbeeld een samenhang waar te nemen tussen de financiële en organisatorische verwevenheidseis vanwege het belang van de mate van zeggenschap. Mijn inziens dient geen verschil te worden gemaakt in rechtsvorm voor het voldoen aan de voorwaarden voor financiële verwevenheid. Door een aanpassing van één of meer van de verwevenheidseisen kan een fiscale eenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal vaker tot stand komen.



## Hoofdstuk 4

### Europese aspecten van de fiscale eenheid

#### Paragraaf 4.1 Inleiding

In hoofdstuk drie zijn enkele economische inefficiënties en onvolkomenheden besproken die een rol spelen in de Wet op de Omzetbelasting 1968. De volgende problemen zijn aan de orde gesteld: outsourcing, de management fee en de invulling van de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Doordat omzetbelasting wordt geheven over de vergoeding voor outsourcings- en managementdiensten wordt op deze wijze niet verrekenbare omzetbelasting gecreëerd voor (deels) ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers. Zoals in het voorgaande hoofdstuk is betoogd, wordt deze niet aftrekbare omzetbelasting voor ondernemers vanuit een economisch perspectief als onwenselijk beschouwd. Het creëren van een fiscale eenheid tussen de betrokken lichamen vormt een ontsnappingsmogelijkheid aan de drukkende omzetbelasting. Om de omvang van de twee inefficiënties te verkleinen is een verruiming van één of meer verwevenheidseisen noodzakelijk. Wanneer ondernemers op een eenvoudigere wijze aan de verwevenheidseisen kunnen voldoen, zal vaker een fiscale eenheid tot stand komen. Dit heeft tot gevolg dat de niet aftrekbare omzetbelasting voor (deels) ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers in toenemende mate kan worden ontweken.

De huidige invulling van de financiële verwevenheidseis hanteert een onderscheid in de behandeling tussen kapitaalvennootschappen en lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Dit onderscheid wordt door verschillende auteurs<sup>155</sup> bekritiseerd. Naar mijn mening dienen de voorwaarden voor de financiële verwevenheidseis uniform te worden ingevuld. Zodoende verdwijnt het (ongewenste) onderscheid tussen verschillende rechtsvormen inzake de mogelijkheden tot het voldoen aan de financiële verwevenheidseis.

Naar aanleiding van deze problemen komt de vraag aan de orde of de Nederlandse wetgever een mogelijkheid heeft om de besproken inefficiënties en onvolkomenheden te verhelpen door zijn wetgeving omtrent de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 te wijzigen. Daarvoor wordt gekeken naar de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid bij andere lidstaten. Tevens en niet op de laatste plaats dient rekening te worden gehouden met de overkoepelende

---

<sup>155</sup> Zie o.a. de conclusie van AG Van Hilten van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232, paragraaf 5.3.2 en 5.3.3 waarin de opinie van verscheidene auteurs wordt weergegeven.

Europese wetgeving. Het kan immers mogelijk zijn dat de macht van lidstaten om hun nationale wetgeving te wijzigen wordt beperkt door Europese wetgeving, bijvoorbeeld in de vorm van richtlijnen. Derhalve is onderstaande deelvraag geformuleerd:

*Hebben andere Europese landen het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving geïmplementeerd en kennen zij andere voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid, zoals Nederland die kent in de Wet op de Omzetbelasting 1968?*

Om deze deelvraag te beantwoorden wordt stilgestaan bij de Europese wetgeving. Daarvoor wordt eerst de voorgeschiedenis van de BTW-Richtlijn behandeld. Op deze wijze wordt een beeld geschetst van de invloed van richtlijnen op de nationale wetgeving van lidstaten. Vervolgens wordt nader ingegaan op de mogelijkheden tot het vormen van een fiscale eenheid op basis van de BTW-Richtlijn. Tevens wordt de wijze waarop een lidstaat het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving dient te implementeren, indien zij van deze mogelijkheid gebruik maakt, besproken. Aan de hand van bestaande literatuur<sup>156</sup> wordt tussen de lidstaten een onderverdeling gemaakt van de verschillende invullingen van de verwevenheidseisen voor de vorming van een fiscale eenheid. Vervolgens wordt de Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009 doorgenomen.<sup>157</sup> In deze mededeling geeft de Europese Commissie haar visie omtrent de huidige en toekomstige behandeling van het leerstuk van de fiscale eenheid vanuit een Europees perspectief. Op basis van de gemaakte onderverdeling en de mededeling zijn specifieke lidstaten geselecteerd en wordt de nationale wetgeving van deze lidstaten nader geanalyseerd. Tot slot wordt een samenvatting gegeven van de belangrijkste bevindingen uit hoofdstuk vier en zal worden getracht om de geformuleerde deelvraag te beantwoorden.

#### **Paragraaf 4.2          Een historisch overzicht van de richtlijnen**

In deze paragraaf staat de voorgeschiedenis van de BTW-Richtlijn centraal. Eerst wordt ingegaan op de invloed van de Europese richtlijnen op de nationale wetgeving van lidstaten. Vervolgens wordt stilgestaan bij de historie van de BTW-Richtlijn. Hierdoor worden ontwikkelingen op het gebied van samenwerking tussen lidstaten, door het gebruik van de richtlijnen, verder uitgelicht.

---

<sup>156</sup> M.W. Horsthuis, *De uitleg van de economische verwevenheid*, (paper Europese Fiscale Studies), 2008-2009.

<sup>157</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

De Wet OB 1968 is, in tegenstelling tot andere belastingwetten, sterk aan Europese regelgeving gebonden. Dit uit zich in de vorm van richtlijnen. Alvorens de historie van de verschillende richtlijnen te bespreken, is het van belang de betekenis van een richtlijn te onderkennen. Richtlijnen, verordeningen, beschikkingen en aanbevelingen vormen secundair gemeenschapsrecht. Bij het introduceren van secundair gemeenschapsrecht dient rekening te worden gehouden met bepalingen uit primair gemeenschapsrecht. Indien een bepaling van een richtlijn strijdig is met een bepaling uit primair gemeenschapsrecht kan de onverbindendheid van de richtlijn worden ingeroepen.<sup>158</sup> Een richtlijn wordt verder als verbindend beschouwd ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij is bestemd. Echter, nationale instanties worden vrijgelaten om de juiste vorm en middelen te selecteren.<sup>159</sup> Interessant hierbij is het feit dat een lidstaat niet de letterlijke tekst van een richtlijn hoeft aan te houden. Een richtlijn verplicht de lidstaten enkel hun nationale wetgeving zodanig aan te passen dat rechten en verplichtingen die in de richtlijn zijn opgenomen, worden gewaarborgd.<sup>160</sup> Daarvoor dienen zij: de rechten en verplichtingen duidelijk op te nemen in de nationale wetgeving, tegenstrijdige wetgeving te wijzigen en noodzakelijke uitvoerings- en handhavingsstructuren te creëren.

In de loop der tijd is een groot aantal richtlijnen van kracht geweest dat betrekking heeft op de omzetbelasting.<sup>161</sup> Het gaat deze scriptie te boven om alle richtlijnen door te nemen. De historie van de richtlijnen gaat terug tot de ondertekening van het EG-Verdrag op 25 maart 1957.<sup>162</sup> De Europese Commissie berichtte over een viertal bezwaren dat een vloeiende werking van een gemeenschappelijke markt bemoeilijkte. In de eerste plaats hanteerden vijf van de zes lidstaten een cumulatief cascdestelsel en kende alleen Frankrijk een belasting over de toegevoegde waarde. Volgens artikel 97 van het EG-Verdrag konden de lidstaten die een cumulatief stelsel hanteerden een gemiddeld percentage per product of groep producten vaststellen bij in- en uitvoer.<sup>163</sup> Een probleem hierbij was het gebrek aan transparantie en controle in het onderhavige systeem. Ten tweede vormden de complicaties in het

---

<sup>158</sup> W.A. Vermeend, H.A. Kogels en H. Mees, *Compendium Europees Belastingrecht*, derde druk, Deventer: Kluwer, 2002, blz. 62.

<sup>159</sup> Zie hiervoor artikel 249 van het EG-Verdrag.

<sup>160</sup> W.A. Vermeend, H.A. Kogels en H. Mees. (2002), blz. 63. (Zie voetnoot 158).

<sup>161</sup> O.J.A. Pathuis, *Grenzen aan de fiscale eenheid*, (paper Europese Fiscale Studies), 2008-2009, blz. 4.

<sup>162</sup> Dit verdrag werd in het verleden aangeduid als het EEG-Verdrag.

<sup>163</sup> K.L.H. van Mens, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en S. Feenstra, *Belastingen in Europees perspectief*, tweede druk, Deventer: Kluwer, 1999, blz. 141.

internationale verkeer, die ontstonden door de verschillende heffingssystemen van omzetbelasting, een probleem. Ten derde werd de verticale concentratie van bedrijven alsmede concurrentieverstoring in het algemeen als ongewenst beschouwd vanwege de toepassing van het cumulatieve cascadestelsel. Ten vierde werd het handhaven van de fiscale grenzen op landelijk niveau gezien als een belemmering van het vrije verkeer van goederen. Op basis van deze bezwaren werd artikel 99 EG-Verdrag in het leven geroepen. Het artikel luidde als volgt:

*“De Raad stelt op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgeving inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en werking van de interne markt binnen de in art. 7A gestelde termijn te verzekeren.”*

Naar aanleiding van artikel 99 EG-Verdrag verscheen op 11 april 1967 de Eerste en Tweede Richtlijn ter uitvoering van de harmonisatie van de omzetbelasting. De Eerste Richtlijn verplichtte de lidstaten om de cumulatieve stelsels te vervangen door een systeem waarbij een belasting werd geheven over de toegevoegde waarde. Een gemeenschappelijke belastingheffing over de toegevoegde waarde geeft het systeem het karakter van een algemene verbruiksbelasting, aldus staat geschreven in artikel 2 Eerste Richtlijn. In de Tweede Richtlijn werd vervolgens de structuur en wijze van heffing beschreven. Een belangrijk uitgangspunt van beide richtlijnen is dat zij tezamen de interne en externe neutraliteit van de omzetbelasting waarborgen.<sup>164</sup>

Per 17 mei 1977 trad de Zesde Richtlijn in werking en zorgde voor enkele belangrijke ontwikkelingen. De aanleiding hiertoe was het besluit van de Europese ministerraad op 21 april 1970. In het besluit werd verkondigd dat iedere lidstaat ten behoeve van de zogenaamde ‘eigen middelen’ van de Europese Gemeenschap een bepaald percentage over de grondslag van de omzetbelasting diende te heffen. Er werd op deze wijze beoogd een uniforme grondslag voor de belasting over de toegevoegde waarde te creëren. Nederland voldeed per 1 januari 1979 aan de eerder gestelde voorwaarden onder de werking van de Negende Richtlijn. De overige niet-genoemde richtlijnen tot aan de huidige BTW-Richtlijn worden niet in deze scriptie besproken. Deze richtlijnen betreffen wijzigingen van de Zesde Richtlijn of vormen

---

<sup>164</sup> K.L.H. van Mens, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en S. Feenstra. (1999), blz. 142. (Zie voetnoot 163).

nieuwe voorschriften op het terrein van de omzetbelasting en hebben geen directe invloed op de wetgeving inzake de fiscale eenheid.

### **Paragraaf 4.3 De fiscale eenheid in Europees perspectief**

Uit de algemene bespreking van de richtlijnen volgt een steeds verdergaande overkoepelende Europese wetgeving. Deze paragraaf spitst zich verder toe op de fiscale eenheid. Daarvoor zijn met name de zojuist besproken richtlijnen de moeite waard om nader te analyseren. Het betreffen de volgende richtlijnen: de Eerste/Tweede Richtlijn, de Zesde Richtlijn en de BTW-Richtlijn. Aan de hand van deze analyse worden ontwikkelingen van de fiscale eenheid vanuit een Europees perspectief beschouwd. Immers, naast ontwikkelingen in de nationale wetgeving is de fiscale eenheid tevens aan Europese ontwikkelingen onderhevig. Daarnaast wordt de raadplegingsprocedure tot het opnemen van het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving van lidstaten beschreven. Het niet navolgen van deze procedure kan namelijk verstrekkende gevolgen hebben.

#### **Paragraaf 4.3.1.1 De Eerste en Tweede Richtlijn**

Uit een algemene beschouwing van de Europese richtlijnen blijkt dat de Eerste en Tweede Richtlijn in samenhang dient te worden gelezen. Voor de fiscale eenheid is de Tweede Richtlijn, die per 11 april 1967 in werking trad, relevant. Zo werd in de Tweede Richtlijn de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid voor het eerst in Europese wetgeving opgenomen. In bijlage A, nr. 2, ad artikel 4, Tweede Richtlijn werd het volgende opgenomen:

*“Voorts biedt deze term elke Lid-Staat de mogelijkheid personen, die juridische gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijk belastingplichtigen te beschouwen, maar te zamen als één belastingplichtige aan te merken. De lidstaten die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, gaat over tot de in artikel 16 bedoelde raadpleging.”*

De bepaling biedt lidstaten de mogelijkheid om personen, mits wordt voldaan aan de verwevenheidseisen, aan te merken als één belastingplichtige. De bepaling kent een facultatief karakter. Het betreft hier een zogenaamde ‘kan-bepaling’. Daarnaast dient een lidstaat zich eerst te wenden tot de Europese Commissie door middel van een raadplegingsprocedure om het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving op te mogen nemen.

De opname van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Tweede Richtlijn ging echter niet zonder slag of stoot. De Europese Commissie was van mening dat het aanmerken van

verschillende juridische personen als één belastingplichtige geen voordelen zou bieden ten opzichte van de leden afzonderlijk als belastingplichtig te beschouwen.<sup>165</sup> Naar alle waarschijnlijkheid is de Europese Commissie overstag gegaan na politieke druk van lidstaten die voorheen het leerstuk van de fiscale eenheid al in hun nationale wetgeving hanteerden.<sup>166</sup> Derhalve heeft de Europese Commissie voor een middenweg gekozen. Er wordt een keuzemogelijkheid gegeven om het leerstuk van de fiscale eenheid te implementeren. Daarbij staat het de lidstaten vrij om het Duitse begrip ‘Organschaft’ in de nationale wetgeving op te nemen, aldus de Europese Commissie bij het voorstel voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de omzetbelasting.<sup>167</sup>

#### **Paragraaf 4.3.1.2 De Zesde Richtlijn**

Bij de introductie van de Zesde Richtlijn op 17 mei 1977 werd de bepaling enigszins gewijzigd. In artikel 4, lid 4, Zesde Richtlijn werd zodoende de volgende bepaling omtrent de fiscale eenheid opgenomen:

*“Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke Lid-Staat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”*

*De lidstaten kunnen in voorkomend geval de nodige maatregelen nemen om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en belastingontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”*

Bij het aanschouwen van bovenstaande bepaling zijn drie wijzigingen doorgevoerd ten aanzien van Bijlage A, nr. 2, ad artikel 4, Tweede Richtlijn. De eerste wijziging betreft de geografische beperking van de fiscale eenheid tot de nationale landsgrenzen.<sup>168</sup> De tweede wijziging was de introductie van ‘nauwe’ verwevenheid om een fiscale eenheid tot stand te laten komen. Met name deze wijziging leidde tot discussie tussen verschillende auteurs<sup>169</sup>.

<sup>165</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 197-198. (Zie voetnoot 17).

<sup>166</sup> M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 88. (Zie voetnoot 24).

<sup>167</sup> Zittingsdocumenten Europees Parlement 1966-1967, document 1, blz. 59.

<sup>168</sup> Voor informatie aangaande de geografische beperking van de fiscale eenheid verwijs ik naar paragraaf 2.6.

<sup>169</sup> Zie o.a. B.J.M. Terra, *De fiscale eenheid vanuit een Europees perspectief*, Reugebrink-bundel, FED fiscale studieserie, Deventer: Kluwer, 1990, blz. 134.

Daarin werden twee posities ingenomen. Enerzijds zou deze wijziging een nadere toelichting vormen op de bestaande verwevenheidseisen en anderzijds zou deze wijziging een meer strikte eis vormen voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Mijns inziens vormt deze wijziging enkel een bevestiging dat, voor het voldoen aan de verwevenheidseisen, verbondenheid tussen de deelnemende lichamen dient te bestaan alvorens zij tezamen worden aangemerkt als één belastingplichtige. Immers, voor het één worden van de verschillende lichamen dient een bepaalde mate van verbondenheid te zijn tussen de deelnemende lichamen om te kunnen spreken van een eenheid. Zodoende is naar mijn mening op dit punt geen sprake van stringenter wetgeving ten aanzien van de Tweede Richtlijn. Tot slot werd tevens een antimisbruikbepaling ingevoerd om de oorspronkelijke doelstelling van het wetsartikel te handhaven. Het vormt in eerste instantie enkel een vereenvoudigingsmaatregel. De antimisbruikbepaling werd hoofdzakelijk ingevoerd om eventuele concurrentievervalsing tussen lidstaten te voorkomen.<sup>170</sup> Bijvoorbeeld de situatie dat lidstaat A het leerstuk van de fiscale eenheid onder zodanige voorwaarden implementeert om enkel ondernemingen uit lidstaat B aan te trekken. Er is in dit geval sprake van belastingconcurrentie tussen lidstaten. De Europese Commissie is van mening dat belastingconcurrentie op basis van het leerstuk van de fiscale eenheid een vorm van misbruik is en lidstaten alle mogelijk maatregelen moeten treffen om deze praktijken te voorkomen.<sup>171</sup>

### **Paragraaf 4.3.1.3 De BTW-Richtlijn**

Op 28 november 2006 trad de BTW-Richtlijn in navolging van de Zesde Richtlijn in werking en kent tot op heden haar toepassing. In artikel 11 BTW-Richtlijn is het wetsartikel omtrent de fiscale eenheid met de volgende woorden vormgegeven:

*“Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (‘BTW-comité’) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.*

*Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze*

---

<sup>170</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, Nieuw voorstel voor de harmonisatie van de BTW, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 9.

<sup>171</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, blz. 13.

*bepaling te voorkomen.”*

Ten aanzien van de soortgelijke bepaling in de Zesde Richtlijn zijn, behoudens tekstuele wijzigingen, geen inhoudelijke wijzigingen waar te nemen.

### **Paragraaf 4.3.2 Raadpleging van het raadgevend BTW-comité**

Uit de zojuist doorgenomen richtlijnen volgt dat lidstaten het Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (BTW-comité), onderdeel van de Europese Commissie, dienen te raadplegen alvorens het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving wordt opgenomen. In deze subparagraaf wordt stilgestaan bij deze raadplegingsprocedure en worden de eventuele gevolgen van niet-navolging belicht.

Nederland kent tevens Europese rechtspraak aangaande deze raadplegingsprocedure. Zo kwam in het verleden de vraag aan de orde of de Europese Commissie daadwerkelijk door Nederland was geraadpleegd voor de invoering en handhaving van het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving.<sup>172</sup> Op basis van artikel 16 Tweede Richtlijn werd namelijk geen specifieke procedure tot raadpleging beschreven, maar werd daarentegen wel de eis voorgeschreven dat de raadplegingprocedure tijdig dient plaats te vinden. Met andere woorden: de Europese Commissie dient de mogelijkheid te krijgen om binnen een redelijke termijn de toegezonden documenten te kunnen bestuderen. Dit heeft de identificatie van het verzoek tot doel en geeft de Europese Commissie vervolgens de ruimte om eventuele dispariteiten aangaande de mededingingsvoorwaarden op de gemeenschappelijke markt op te merken. Zodoende wordt een eventuele distorsie van de gemeenschappelijke markt tijdig voorkomen.

Opmerkelijk is het feit dat de Europese Commissie alleen een advies uitbrengt aan de lidstaten omtrent de uitkomst van haar onderzoek en haar bevindingen vervolgens niet doorslaggevend zijn voor de opname van het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving van lidstaten. De auteurs Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>173</sup> zijn desondanks van mening dat de raadpleging van de Europese Commissie niet straffeloos kan worden verwaarloosd. Er zijn namelijk voorwaarden verbonden aan de ‘kan-bepaling’. Indien niet aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan, is het volgens hen mogelijk beroep te doen op de onverbindendheid van de maatregel. Hier kunnen ondernemers belang bij hebben. Immers,

---

<sup>172</sup> Hof van Justitie EG van 12 juni 1979, 181/78 en 229/78 (Van Paassen en Denkavit), BNB 1980/44.

<sup>173</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet. (2001), blz. 19. (Zie voetnoot 82).



indien een beroep op de onverbindendheid van de maatregel wordt toegekend, is de toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid niet rechtsgeldig.<sup>174</sup> Dit belang zal met name aanwezig zijn bij ondernemers die niet vrijwillig een fiscale eenheid hebben gevormd. Daarentegen ben ik persoonlijk van mening dat de criteria tot het voldoen aan raadplegingsprocedure te verwaarlozen zijn. Enkel het niet voldoen aan de overige criteria van artikel 11 BTW-Richtlijn kan ertoe leiden dat de nationale bepaling van een lidstaat als onverbindend wordt verklaard. Daarnaast wordt alleen de eis gesteld dat de Commissie het doel van de documenten kan identificeren en de toegezonden documenten volledige informatie bevat. Hieruit valt op te maken dat er geen strikte eisen worden gesteld aan de raadplegingsprocedure. Zo is Terra<sup>175</sup> dezelfde mening toegedaan: “*Behoudens bij evidente afwijkingen is de overlegprocedure slechts van een formeel procedurele aard*”.

Wat Nederland betreft liep het dan ook af met een sissers. Zo merkte het Hof van Justitie in de gebundelde zaken Van Paassen en Denkavit<sup>176</sup> op dat de Europese Commissie een redelijke termijn heeft gehad om de documenten te beoordelen. Nederland had immers haar laatste documenten in juli 1968 verzonden, terwijl de Richtlijn per 1 januari 1972 diende te worden uitgevoerd. Dientengevolge heeft de Europese Commissie ruim drie jaar tijd gehad om te reageren op de raadplegingsprocedure van Nederland en daaruit maakt het Hof van Justitie op dat de machtiging door de Europese Commissie stilzwijgend is verleend.<sup>177</sup>

De implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Italiaanse wetgeving is een ander voorbeeld betreffende de werking van de raadplegingsprocedure. Italië had namelijk gekozen om geen voorafgaande raadplegingsprocedure aan te gaan bij het BTW-Comité. In het arrest *Ampliscientifica en Amplifin*<sup>178</sup> was deze handeling, of beter gezegd de niet-handeling, het hoofdonderwerp. Italië heeft namelijk een soortgelijke regelgeving als het Europese leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving opgenomen ten aanzien van de vergemakkelijking van de voorwaarden voor de betalingen en aangiften van moeder-

---

<sup>174</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet. (2001), blz. 19. (Zie voetnoot 82).

<sup>175</sup> B.J.M. Terra. (1990), blz. 140. (Zie voetnoot 169).

<sup>176</sup> Dit maken verscheidene auteurs op uit de uitspraak van het Hof van Justitie EG van 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen en Denkavit), BNB 1980/44,

<sup>177</sup> Het arrest van het Hof van Justitie viel onder de werking van de Tweede Richtlijn. In de Tweede Richtlijn was een machtiging van de Europese Commissie vereist. In de Zesde Richtlijn heeft het Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde slechts een raadgevende bevoegdheid.

<sup>178</sup> Hof van Justitie EG van. 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica en Amplifin*).

en dochtervennootschappen. Op basis van artikel 73, derde alinea van het decreet van 1979<sup>179</sup> is het mogelijk dat een moedermaatschappij de aangifte van haar dochtermaatschappij bundelt met haar eigen aangifte. Als dochtervennootschap wordt vervolgens beschouwd, de vennootschap waarvan de aandelen of deelbewijzen vanaf het begin van het voorgaande kalenderjaar voor meer dan 50% in handen zijn van een andere vennootschap.

In het onderhavige arrest was de Zesde Richtlijn van toepassing en werd om een verduidelijking van artikel 4, lid 4, tweede alinea gevraagd. Ampliscientifica Srl en Amplifin SpA waren twee Italiaanse vennootschappen binnen hetzelfde concern, Amplaid SpA genaamd. Zij maakten gebruik van de mogelijkheid om gezamenlijk haar aangiften omzetbelasting te doen. Echter, Ampliscientifica werd pas opgericht per februari 1989 en diens gevolg had Amplifin ten tijde van het begin van het voorgaande kalenderjaar niet voor meer dan 50% van het aandelenkapitaal van Ampliscientifica in handen. Derhalve kwam het BTW-kantoor van Milaan vervolgens met een naheffingsaanslag en zodoende ontstond het conflict.

Het Hof van Justitie EG maakte in het arrest vervolgens korte metten met de visie dat het decreet van 1979 een gedeeltelijke maatregel tot uitvoering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, Zesde richtlijn zou kunnen zijn. Zo benadrukt het Hof van Justitie EG dat deze bepaling enkel kan worden toegepast na raadpleging van het Raadgevend Comité voor de BTW.<sup>180</sup> Ter zitting alsmede in een eerder toegezonden brief<sup>181</sup> aan de Europese Commissie ten aanzien van een inbreukprocedure heeft de Italiaanse regering laten weten dat het decreet van 1979 geen maatregel vormt tot uitvoering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, Zesde richtlijn. Het Hof van Justitie EG laat de identificatie van het decreet van 1979 als een uitvoering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, Zesde richtlijn over aan de nationale rechter, maar geeft tevens aan dat een eventuele positieve identificatie een uitvoeringsmaatregel vormt die is genomen zonder naleving van de procedurele vereisten van het artikel.<sup>182</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat geen sprake kan zijn van een fiscale eenheid en de fiscale eenheid zodoende

---

<sup>179</sup> Delcreto del presidente della Repubblica nr. 24 van 29 januari 1979 (GURI nr. 30 van 31 januari 1979).

<sup>180</sup> Hof van Justitie EG van. 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica en Amplifin), rechtsregel 18.

<sup>181</sup> Brief Ministerie van Financiën van Italië aan de Europese Commissie van 24 juli 2003, inbreukprocedure nr. 2002/5456.

<sup>182</sup> Hof van Justitie EG van. 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica en Amplifin), rechtsregel 23.

moet worden onderscheiden van een stelsel van vereenvoudigde aangifte en betaling door personen die tot eenzelfde groep behoren.<sup>183</sup>

#### **Paragraaf 4.4 De invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid**

In de voorgaande paragrafen zijn de ontwikkelingen van het leerstuk van de fiscale eenheid in de verschillende richtlijnen tezamen met de raadplegingsprocedure beschreven. De voorwaarden voor het kunnen vormen op basis van artikel 11 BTW-Richtlijn zijn zodoende helder: het gaat om personen die binnen het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd, juridisch gezien zelfstandig zijn en vervolgens als één belastingplichtige worden aangemerkt, mits zij financieel, economisch en organisatorisch nauwe verbondenheid vertonen. Met name de laatst aangehaalde voorwaarde is interessant voor het verloop van mijn scriptie. Immers, de BTW-Richtlijn geeft geen communautaire invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis.<sup>184</sup> Hierdoor zijn in de loop der tijd verschillende invullingen door lidstaten aan deze vereisten gegeven. Horsthuis<sup>185</sup> heeft in zijn paper de verschillende invullingen in kaart gebracht en vervolgens in vijf groepen gecategoriseerd. Deze vijf categorieën zullen eerst worden doorgenomen voordat specifieke landen worden geselecteerd om nader te analyseren.<sup>186 187 188</sup>

##### **Paragraaf 4.4.1 Nadruk op de financiële verwevenheidseis**

Er is een aantal lidstaten dat tot op heden het accent legt op de financiële verwevenheidseis om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Iedere lidstaat kent zo haar eigen variant. Zodoende veronderstelt België<sup>189</sup> verwevenheid in financieel, economisch en organisatorisch opzicht indien de moedermaatschappij meer dan 50 procent van het aandelenkapitaal in een ander rechtspersoon bezit. Overigens kent België wel het begrip ‘weerlegbaar vermoeden’.

---

<sup>183</sup> B.G. van Zadelhoff. (2012), blz. 37. (Zie voetnoot 29).

<sup>184</sup> Op de vraag of een communautaire invulling voor de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseisen gewenst is, wordt nader op ingegaan in paragraaf 5.2.

<sup>185</sup> M.W. Horsthuis. (2008-2009), blz. 21. (Zie voetnoot 156).

<sup>186</sup> De keuze voor de geselecteerde landen zal in de corresponderende paragrafen worden toegelicht.

<sup>187</sup> De volgende landen kennen geen fiscale eenheid in hun nationale wetgeving die gebaseerd is op artikel 11, BTW-Richtlijn: Bulgarije, Frankrijk, Griekenland, IJsland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Noorwegen, Polen, Portugal, Rusland, Slovenië, Zwitserland en Turkije,

<sup>188</sup> De Europese visie, in de vorm van de Europese Commissie, over het eventueel onvoldoende invulling geven van de verwevenheidseisen door lidstaten zal in paragraaf 4.5.2 worden behandeld.

<sup>189</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Belgium, Paragraaf 1.1 en 2.1.7. en Koninklijk Besluit nr. 55, paragraaf 21-23, Belgisch staatsblad van 15 maart 2007.

Hierdoor is het voor de Belgische fiscus mogelijk om aan te tonen dat er desalniettemin onvoldoende verbondenheid tussen de rechtspersonen bestaat om een fiscale eenheid te vormen. Estland<sup>190</sup> kent een soortgelijke invulling van de verwevenheidseisen. Het ten minste bezitten van 50 procent van het aandelenkapitaal of stemrechten is afdoende om een fiscale eenheid te kunnen vormen. In Roemenië<sup>191 192</sup> en Spanje<sup>193</sup> wordt een fiscale eenheid gevormd op basis van het bezit van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal in een andere rechtspersoon. Dit belang dient minstens één jaar voor ingang van de fiscale eenheid aanwezig te zijn. Tot slot heeft ook Denemarken<sup>194</sup> het leerstuk van de fiscale eenheid in haar wetgeving opgenomen en legt zij de nadruk op de financiële verwevenheidseis. De mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid wordt echter beperkt tot niet volledig aftrekgerechtigde lichamen en de moedermaatschappij dient daarnaast 100 procent van het aandelenkapitaal in een andere rechtspersoon te bezitten.

#### **Paragraaf 4.4.2 Nadruk op de economische verwevenheidseis**

Er is in Europa één lidstaat die de nadruk legt op economische verwevenheid tussen lichamen om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Ierland<sup>195</sup> kent de zogenaamde ‘interlinked business activities’ om te bepalen of voldoende verwevenheid bestaat tussen de verschillende lichamen die tezamen een fiscale eenheid wensen te vormen. Verder heeft Ierland ook invulling gegeven aan de financiële en organisatorische verwevenheid, maar deze verwevenheidseisen worden minder van belang geacht bij het vormen van een fiscale eenheid.

#### **Paragraaf 4.4.3 Nadruk op de organisatorische verwevenheidseis**

Het Verenigd Koninkrijk<sup>196</sup> baseert de totstandkoming van een fiscale eenheid vanuit het ‘principe van control’. Dit principe vormt een samenhangende combinatie van enerzijds de financiële en anderzijds de organisatorische verwevenheidseis. Er is sprake van een ‘control-

---

<sup>190</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Estonia, Paragraaf 1.1 en 2.4 en W. van der Corput, VAT Options Exercised by the New Member States, VAT Monitor, September-October 2004, blz. 319.

<sup>191</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Romania, Paragraaf 2.4.

<sup>192</sup> Daarnaast komt de Roemeense uitwerking van het leerstuk van de fiscale eenheid niet overeen met de uitwerking in de BTW-Richtlijn. In Roemenië dienen onderdelen van de fiscale eenheid elkaar omzetbelasting in rekening te brengen voor het verrichten van diensten jegens elkaar.

<sup>193</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Spain, Paragraaf 2.4.

<sup>194</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Denmark, paragraaf 2.4.

<sup>195</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Ireland, Paragraaf 2.4 en artikel 15 Value-Added Tax Consolidation Act (VATCA) 2010.

<sup>196</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, United Kingdom, paragraaf 2.1.7 en 15.3.2.

test': op basis van het ondernemingsrecht wordt bepaald of een voldoende mate van controle bestaat tussen de moedermaatschappij en de overige lichamen in de gewenste fiscale eenheid. Deze test uit zich in vragen als: bezit de moedermaatschappij de meerderheid van de stemrechten in de algemene vergadering van aandeelhouders, of heeft zij de mogelijkheid om de directie te benoemen met de meerderheid van de stemrechten. Er valt enige samenhang tussen de organisatorische en financiële verwevenheidseis waar te nemen. Dit is vanwege het feit dat het bezit van de meerderheid van de stemrechten in de praktijk veelal inhoudt dat de moedermaatschappij tevens een meerderheid van het aandelenkapitaal in de desbetreffende lichamen bezit. Daarnaast kent ook Cyprus<sup>197</sup>, een voormalige kolonie van het Verenigd Koninkrijk, de uitlegging van de verwevenheidseisen vanuit het 'principe van control'. De uitwerking van het principe is identiek aan de uitwerking van het Verenigd Koninkrijk.

#### **Paragraaf 4.4.4 Het afzonderlijk toetsen aan twee of drie verwevenheidseisen**

Naast Nederland is een aantal lidstaten dat twee of drie afzonderlijke toetsen kent voor de invulling van de verwevenheidseisen. Hongarije<sup>198</sup> kent toetsen op het terrein van de financiële en economische verwevenheid. Voor financiële verwevenheid is ten minste het bezit van 50 procent van het aandelenkapitaal of stemrechten in een ander lichaam benodigd. Daarnaast dient economische verwevenheid aanwezig te zijn door te voldoen aan specifiek omschreven diensten. Hongarije beperkt immers de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid tot financiële instellingen, investeerders en verzekeraars. Deze kunnen op hun beurt een fiscale eenheid vormen met onderdelen die specifieke outsourcingdiensten voor hen verrichten.<sup>199</sup> Finland hanteert een drietal toetsen met betrekking tot de verwevenheidseisen. Finland<sup>200</sup> beperkt zich echter tot lichamen die zich bezighouden met financiële- en/of verzekeringsdiensten. Vanwege de beperkende gebruikersvoorwaarden in Finland wordt niet verder ingegaan op de verwevenheidseisen. Per 1 april 2009 kent Slowakije<sup>201</sup> een invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving. Slowakije heeft zowel aan de financiële, economische als de organisatorische

---

<sup>197</sup> IBFD Database, Value Added Taxation in Europe, Cyprus, paragraaf 2.1.7 en 15.3.2. W. van der Corput, VAT Options Exercised by the New Member States, VAT Monitor, September-October 2004, paragraaf 2.1, blz. 319.

<sup>198</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Hungary, paragraaf 2.4 en W. van der Corput, VAT Options Exercised by the New Member States, VAT Monitor, September-October 2004, paragraaf 2.1, blz. 319.

<sup>199</sup> M.W. Horsthuis. (2008-2009), blz. 23. (Zie voetnoot 156).

<sup>200</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Finland, paragraaf 2.1.7.

<sup>201</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Slovak Republic, paragraaf 2.4.

verwevenheidseis invulling gegeven. Voor financiële verwevenheid is ten minste het bezit van 50 procent van het aandelenkapitaal of stemrechten in de onderdelen van de fiscale eenheid vereist door de moedermaatschappij. Voor economische verwevenheid is een gemeenschappelijk economisch doel vereist of een onderdeel verricht enkel activiteiten die voor de gehele eenheid voordelig zijn. Aan organisatorische verwevenheid is voldaan indien ten minste één lichaam participeert in het management van de andere lichamen binnen de fiscale eenheid. Tot slot kent ook Tsjechië<sup>202</sup> een tweetal verwevenheidstoetsen in de zin van financiële verwevenheid of verwevenheid op organisatorisch gebied. Om te voldoen aan de financiële verwevenheidseis dient ten minste 40 procent van het aandelenkapitaal, zowel direct als indirect aandelenkapitaal, of stemrechten in het bezit van de moedermaatschappij te zijn. Een uitzondering is het indirecte aandelenbelang van ten minste 40 procent in een buitenlands lichaam. Dit wordt niet geaccepteerd door Tsjechië en derhalve kunnen buitenlandse lichamen niet gevoegd worden in de fiscale eenheid. Opmerkelijk is het feit dat slechts 40 procent van het aandelenkapitaal of stemrechten voldoende wordt geacht voor het vormen van een fiscale eenheid. Mijns inziens is dit procentuele aandeel niet te allen tijde voldoende om daadwerkelijk aan te tonen dat de moedermaatschappij een doorslaggevend belang heeft in het andere lichaam. Daarnaast wordt aan de verwevenheidseisen voldaan wanneer een onderdeel van de fiscale eenheid participeert in het management van de overige onderdelen van de fiscale eenheid. Op deze wijze wordt beoogd de zogenaamde managementvennootschappen op te nemen in de fiscale eenheid.

#### **Paragraaf 4.4.5 Het hanteren van een complexbenadering**

Duitsland<sup>203</sup> kent complexbenadering betreffende de invulling van de verwevenheidseisen. De verwevenheidseisen worden in onderlinge samenhang beoordeeld, maar niet aan alle verwevenheden hoeft in dezelfde mate te worden voldaan. Om te spreken van financiële verwevenheid dient de moedermaatschappij een beslissende hoeveelheid aandelenkapitaal te bezitten waardoor haar wil kan worden afgedwongen bij de onderdelen van de fiscale eenheid. Dit is over het algemeen het geval wanneer de moedermaatschappij 50 procent of meer van het aandelenkapitaal bezit. Van organisatorische verwevenheid is sprake wanneer de wil van de moedermaatschappij daadwerkelijk wordt uitgevoerd door het onderdeel. Daarnaast is ook economische verwevenheid een vereiste. Dit houdt in dat een economische vervlechting tussen de activiteiten van de onderdelen dient te bestaan. Voorbeelden van

---

<sup>202</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Czech Republic, paragraaf 2.1.5 en 14.2.2.

<sup>203</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, paragraaf 2.4.

economische vervlechting zijn onderlinge leveringen en diensten, of het hebben van een dezelfde klantenkring. Oostenrijk<sup>204</sup> kent een soortgelijke invulling van de verwevenheidseisen. Echter, Oostenrijk kent gradaties toe aan de mate van financiële verwevenheid. Zo is bij een financiële verwevenheid tussen de 50 en 75 procent tevens een sterke economische- en organisatorische verwevenheid vereist om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Bij een financiële verwevenheid van 75 procent of meer, is een marginale economische- en organisatorische verwevenheid voldoende om een fiscale eenheid aan te gaan. In beperkte mate kent ook Zweden<sup>205</sup> een complexbenadering omtrent de fiscale eenheid. In Zweden is het enkel voor financiële instellingen mogelijk om een fiscale eenheid te vormen. In tegenstelling tot Duitsland en Oostenrijk kent Zweden een andere invulling wat betreft de economische- en organisatorische verwevenheidseis. Het ondersteunende karakter van de activiteiten van de onderdelen van de fiscale eenheid dient herkenbaar te zijn om te kunnen spreken van economische verwevenheid. Organisatorische verwevenheid uit zich door een gemeenschappelijke administratieve functie tussen de onderdelen aan te tonen.

#### **Paragraaf 4.5 De Europese visie**

Uit de voorgaande paragraaf blijkt dat een eenduidige invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Europa ver te zoeken is. Er zijn verschillende benaderingen te identificeren en zelfs binnen de verschillende benaderingen zijn afwijkingen waar te nemen. Toch kan de vraag of een Europese visie bestaat ten aanzien van de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid bevestigend worden beantwoord. In het kader van Europese eenwording van de omzetbelasting en bescherming van de interne markt heeft de Europese Commissie in 2009 een poging gedaan om de verschillen bij de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid te minimaliseren.

##### **Paragraaf 4.5.1 Mededeling Europese Commissie**

Op 2 juli 2009 kwam de Europese Commissie met een mededeling aan de Raad en het Europees parlement over de invulling van de btw-groepoptie op grond van artikel 11 BTW-Richtlijn. De Europese Commissie erkent dat op dit moment aanzienlijke verschillen bestaan tussen lidstaten omtrent de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. Daarbij merken zij op dat dit negatieve gevolgen kan hebben voor de werking van de interne markt en de

---

<sup>204</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Austria, paragraaf 2.1.5.

<sup>205</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Sweden, paragraaf 2.1.7.

basisbeginselen van het communautaire btw-stelsel.<sup>206</sup> Hiermee doelt de Europese Commissie op invullingen die het beginsel van de fiscale neutraliteit schenden en tevens een bron van belastingconcurrentie tussen de lidstaten vormen.<sup>207</sup> Zodoende stuurt de Europese Commissie aan op een grotere uniformiteit ten aanzien van deze bepaling.

In het licht van de basisbeginselen van het btw-stelsel en rekening houdende met de doelstellingen van artikel 11 BTW-Richtlijn heeft de Europese Commissie de van belangzijnde begrippen van de bepaling nader omschreven. Ten aanzien van het merendeel van de begrippen brengt de mededeling enkel een bevestiging van de huidige stand van zaken. Echter, ook de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis wordt openlijk beschreven door de Europese Commissie. Hiermee wordt op Europees niveau invulling gegeven aan de verschillende verwevenheidseisen.

De Europese Commissie omschrijft dat de drie verwevenheidseisen cumulatief van aard zijn en onderbouwt dit met een drietal argumenten.<sup>208</sup> Ten eerste wijst de Europese Commissie op het gebruik van het nevenschikkende voegwoord 'en'. Vervolgens wordt opgemerkt dat de fiscale eenheid een speciale vorm van een belastingplichtige is en onderworpen dient te zijn aan strikte voorwaarden. Door gebruik te maken van cumulatieve voorwaarden wordt de striktheid van het gebruik van de fiscale eenheid gegarandeerd. Tot slot benadrukt de Europese Commissie dat cumulatie van de verwevenheidseisen een verdere garantie is tegen eventuele misbruik van de fiscale eenheid. Immers, op deze wijze worden volstrekt kunstmatige constructies niet onder de werking van de fiscale eenheid geschaard. De volgende leidraad wordt namens de Europese Commissie gegeven met betrekking tot de invulling van de verwevenheidseisen:<sup>209</sup>

*Financiële verwevenheid:*

De financiële verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van een percentage van deelneming in het vermogen of in de stemrechten (meer dan 50%) of op basis van een franchiseovereenkomst.

---

<sup>206</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, blz. 2-3.

<sup>207</sup> Ibid. blz. 2.

<sup>208</sup> Ibid. blz. 9.

<sup>209</sup> Ibid. blz. 9.



*Economische verwevenheid:*

De economische verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van ten minste één van de volgende situaties van economische samenwerking: de hoofdactiviteit van de groepsleden is van dezelfde aard, of de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of een groepslid verricht activiteiten die volledig of in aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden.

*Organisatorische verwevenheid:*

De organisatorische verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van één gezamenlijke, of ten minste tot op een zekere hoogte gezamenlijke, leiding.

De Europese Commissie geeft hiermee een Europese visie af omtrent de invulling van de drie verwevenheidseisen. Aan de hand van deze mededeling kan worden opgemaakt dat een groot aantal lidstaten niet aan bovenstaande omschrijving voldoet. Hetzij doordat lidstaten de verschillende verwevenheidseisen niet cumulatief toetsen, hetzij door nadere voorwaarden te koppelen aan de vereiste mate van verwevenheid. Tot slot dient opgemerkt te worden dat de Europese Commissie een nationale invulling van de fiscale eenheid ten aanzien van slechts enkele sectoren nadrukkelijk afkeurt.<sup>210</sup> Het toestaan van deze mogelijkheid zou immers bepaalde bedrijfstakken kunnen bevoordelen en zou eventueel kunnen worden bestempeld als (verboden) staatssteun. Alleen beperkingen ter voorkoming van eventueel misbruik zou een rechtvaardiging kunnen vormen voor een beperking tot bepaalde sectoren.

Middels deze mededeling wil de Europese Commissie bijdragen aan een meer uniforme toepassing van artikel 11 BTW-Richtlijn om op deze wijze negatieve gevolgen voor de interne markt te voorkomen. Daarnaast verzoekt de Europese Commissie deze mededeling als leidraad te gebruiken voor lidstaten die het leerstuk van de fiscale eenheid willen implementeren of willen wijzigen in hun nationale wetgeving.

**Paragraaf 4.6          Een nadere analyse**

In een tijd dat Europa steeds meer invloed krijgt op de belastingwetgeving van lidstaten is het uitzonderlijk van belang om rekening te houden met de Europese visie als wordt gesproken over belastingwetgeving. Met name, sinds de Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, dient rekening te worden gehouden met de visie van de Europese Commissie

---

<sup>210</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, blz. 10.

omtrent de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. Daartoe wordt mijn keuze voor een nadere analyse van verschillende lidstaten enigszins beperkt. Verscheidene lidstaten maken geen gebruik van cumulatieve verwevenheidseisen of hebben de implementatie van het leerstuk tot enkele sectoren beperkt. Desalniettemin zijn er twee lidstaten in het bijzonder een nadere analyse waard. Daarvoor zijn de ‘control-benadering’ van het Verenigd Koninkrijk en de ‘complex-benadering’ van Duitsland geselecteerd om nader onderzocht te worden. Beide landen hanteren een andere invulling van de verwevenheidseisen ten aanzien van Nederland en lijken in eerste instantie niet in strijd met de zojuist besproken mededeling. Zodoende wordt van deze invullingen in de navolgende subparagrafen een analyse gemaakt.

#### **Paragraaf 4.6.1 Het Verenigd Koninkrijk**

Het Verenigd Koninkrijk kent een belasting over de toegevoegde waarde sinds haar toetreding tot de Europese Unie. De omzetbelasting werd per april 1973 door middel van de Finance Act 1972 geïntroduceerd en kent in de Value Added Tax Act 1994 (VAT Act 1994) haar hedendaagse variant. Tijdens de introductie van de omzetbelasting heeft het Verenigd Koninkrijk er tevens voor gekozen om het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving te implementeren. In het Verenigd Koninkrijk is de vorming van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting een keuzemogelijkheid die op verzoek wordt toegepast.

Op grond van artikel 43, lid 1, VAT Act 1994 kunnen enkel rechtspersonen, zogenaamde ‘bodies corporate’, onderdeel zijn van een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk. Het begrip wordt omschreven als: personen die zijn verenigd en tezamen worden beschouwd als één persoon voor de wet.<sup>211</sup> Daarnaast is het mogelijk dat buitenlandse rechtspersonen onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid indien zij een vaste inrichting hebben in het Verenigd Koninkrijk.<sup>212</sup> Het betreft hier het begrip ‘bodies corporate’ en zodoende zijn zowel het hoofdhuis in het buitenland als de vaste inrichting onderdeel van de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk. In artikel 43, lid 2, VAT Act 1994 is vervolgens een antimisbruikbepaling opgenomen dat onder omstandigheden de heffing van omzetbelasting in het Verenigd Koninkrijk toestaat. Het betreft hier de situatie dat een derde partij diensten verricht aan een onderdeel van de fiscale eenheid dat primair in het buitenland is gevestigd en dit onderdeel deze diensten vervolgens doorlevert aan een ander onderdeel van de fiscale

---

<sup>211</sup> Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011, paragraaf 6.1.

<sup>212</sup> Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011, paragraaf 6.4.

eenheid in het Verenigd Koninkrijk.<sup>213</sup> Immers, deze keten van diensten is zodanig opgezet om heffing van omzetbelasting in het Verenigd Koninkrijk te voorkomen.

Indien aan bovenstaande voorwaarde is voldaan, kan, op aanvraag, een fiscale eenheid worden gevormd tussen de verschillende onderdelen. In dat geval spreekt men van een ‘group registration’. Hiervoor dienen de verschillende onderdelen wel ieder een vestigingsplaats in het Verenigd Koninkrijk te hebben, gezamenlijk onder control van één rechtspersoon te staan en te voldoen aan eventueel aanvullende vereisten bij ‘specified bodies’.<sup>214</sup> Na goedkeuring van deze aanvraag worden alle verrichte leveringen en diensten van onderdelen van de fiscale eenheid aan derden toegerekend aan de ‘representative member’. Daarnaast zal de representative member verantwoordelijk zijn voor het doen van de aangifte omzetbelasting en gerechtigd zijn tot eventuele teruggaven namens de fiscale eenheid. Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn echter hoofdelijk aansprakelijk voor eventuele omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid.

#### **Paragraaf 4.6.1.1 De invulling van de verwevenheidseisen**

In de algemene bespreking van de invulling van de verwevenheidseisen van alle lidstaten kwam naar voren dat het Verenigd Koninkrijk de totstandkoming van een fiscale eenheid baseert vanuit het ‘principe van control’. Er is hierin geen letterlijke invulling van de verwevenheidseisen terug te vinden. Alvorens in te gaan op de overeenkomsten tussen de verwevenheidseisen en het ‘principe van control’ zal eerst een omschrijving van het principe volgen.

In artikel 43A, lid 1, VAT Act 1994 is het volgende opgenomen:

*“Two or more bodies corporate are eligible to be treated as members of a group if each is resident or has an established place of business in the United Kingdom and—*

- (a) one of them controls each of the others; or*
- (b) one person (whether a body corporate or an individual) controls all of them;*  
*or*
- (c) two or more individuals carrying on a business in partnership control all of them.”*

---

<sup>213</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 220. (Zie voetnoot 17).

<sup>214</sup> Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011, paragraaf 1.3.

In bovenstaand artikellid speelt het begrip ‘control’ voor de vorming van een fiscale eenheid een cruciale rol. In artikel 43A, lid 2, VAT Act 1994 wordt voor een definitie van het begrip verder verwezen naar artikel 736, lid 1 van de Companies Act 1985:

*“A company is a ‘subsidiary’ of another company, its ‘holding company’, if that other company-*

- (a) holds a majority of the voting rights in it, or*
- (b) is a member of it and has the right to appoint or remove a majority of its board of directors, or*
- (c) is a member of it and controls alone, pursuant to an agreement with other shareholders or members, a majority of the voting rights in it.”*

#### **Paragraaf 4.6.1.1.1 Financiële verwevenheid**

Op basis van artikel 736, lid 1, Companies Act 1985 wordt impliciet een feitelijke invulling gegeven aan de financiële verwevenheidseis. In navolging van de financiële verwevenheidseis is ten minste het bezit van 50 procent van de stemrechten in de deelnemende lichamen benodigd om een fiscale eenheid te kunnen vormen tussen lichamen. In de praktijk betekent dit veelal dat daarvoor het bezit van een meerderheid in het aandelenkapitaal is benodigd.<sup>215</sup> Zodoende is deze invulling onder het ‘principe van control’ naar mijn mening volledig in overeenstemming met de invulling van de financiële verwevenheidseis zoals deze is verwoord in de Mededeling van de Commissie<sup>216</sup>.

#### **Paragraaf 4.6.1.1.2 Economische verwevenheid**

Op basis van zowel artikel 43A, lid 1, VAT Act 1994 als artikel 736, lid 1 van de Companies Act 1985 wordt geen aanvullende informatie gevonden dat zou kunnen leiden tot een invulling van de economische verwevenheidseis onder het ‘principe van control’ in het Verenigd Koninkrijk. Op basis van deze informatie is het wel denkbaar dat de Europese Commissie de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk afkeurt. Hieruit valt op te maken dat een letterlijke overname van het ‘principe van control’ in de Nederlandse Wet OB 1968 geen optie is.

---

<sup>215</sup> G. Michie, *Value added tax on Financial services in the European Union, Consumption taxation on financial services*, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 65.

<sup>216</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

### **Paragraaf 4.6.1.1.3 Organisatorische verwevenheid**

Op basis van artikel 43A, lid 1, VAT Act 1994 kent het ‘principe van control’ een sterke overeenkomst met de invulling van de organisatorische verwevenheidseis. Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de onderdelen van een fiscale eenheid onder één centrale leiding kunnen worden geplaatst. Terugkoppelend naar het ‘principe van control’ wordt vereist dat één lichaam controle heeft over de andere lichamen. Dit kan zich mede uiten door een doorslaggevende invloed te hebben in het andere lichaam, bijvoorbeeld door het recht te hebben om de meerderheid van de raad van bestuur te ontslaan.<sup>217</sup> Zodoende is deze invulling onder het ‘principe van control’ mijn inziens volledig in overeenstemming met de invulling van de organisatorische verwevenheidseis zoals deze is verwoord in de Mededeling van de Commissie<sup>218</sup>.

### **Paragraaf 4.6.2 Duitsland**

Interessant is de totstandkoming van de Europese wetgeving met betrekking tot de fiscale eenheid. In de literatuur<sup>219</sup> wordt over het algemeen aangenomen dat de Duitse Organschaft voor deze wetgeving als leidraad is gebruikt. Zo merkt de Europese Commissie op dat lidstaten de vrijheid wordt gegeven om het Duitse begrip van de fiscale eenheid, de Organschaft, in hun nationale wetgeving op te nemen.<sup>220</sup> Bezien vanuit dit oogpunt is het zeker de moeite waard om de incorporatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in Duitsland nader te analyseren. In tegenstelling tot de corresponderende wetgeving in het Verenigd Koninkrijk is de vorming van een fiscale eenheid in het Duitland geen facultatieve aangelegenheid.

De toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid wordt in Duitsland beperkt tot rechtspersonen.<sup>221</sup> Er wordt namelijk vereist dat de deelnemende lichamen entiteiten zijn zoals beschreven in de commerciële of civiele wetgeving van Duitsland. Daarnaast dienen de

---

<sup>217</sup> G. Michie. (2003), blz. 65. (Zie voetnoot 215).

<sup>218</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

<sup>219</sup> Conclusie A-G M.E. van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, paragraaf 5.3.19 en 5.3.20 en G.J. van Norden. (2007), blz. 196. (Zie voetnoot 17).

<sup>220</sup> Zittingsdocumenten Europees Parlement 1966-1967, document 1, blz. 59.

<sup>221</sup> In dit opzicht hanteert Duitsland een afwijkende toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid ten aanzien van Nederland. Mijn opinie omtrent deze beperkende voorwaarde in Duitsland komt in paragraaf 5.4.3 en 5.5.1 aan de orde.

rechtspersonen in Duitsland te zijn gevestigd.<sup>222</sup> In Duitsland kunnen gevestigde vaste inrichtingen, exclusief de buitenlandse rechtspersoon, tevens worden opgenomen in een fiscale eenheid. Daarbij vallen leveringen van goederen en diensten tussen de buitenlandse rechtspersoon en de vaste inrichting in Duitsland overigens wel buiten de werking van de omzetbelasting.<sup>223</sup> Indien aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan kan een fiscale eenheid worden gevormd op basis van artikel 2, lid 2, UStG. Verder dienen daarvoor de onderdelen van de fiscale eenheid verwevenheid te tonen op financieel, economisch en organisatorisch terrein. Zodra dit het geval is, gaan de onderdelen van de fiscale eenheid (Organgeschellschaften) op in de ‘Organträger’. Vanwege het feit dat de Organträger de onderdelen van de fiscale eenheid als het ware beheerst, is gekozen voor het principe ‘opgaan in’. De Organträger kent in de moedermaatschappij haar Nederlandse equivalent. Er wordt bij de vorming van een fiscale eenheid naar Duits recht geen nieuwe juridische entiteit gecreëerd.<sup>224</sup> Als resultaat van de vorming van de fiscale eenheid worden alle verrichte leveringen en diensten van onderdelen van de fiscale eenheid toegerekend aan de Organträger. Daarnaast is de Organträger verantwoordelijk voor het voldoen van de aangiften omzetbelasting en is zij gerechtigd tot eventuele teruggaven namens de onderdelen van de fiscale eenheid. De Organträger kan tevens buiten de Duitse landsgrenzen zijn gevestigd.<sup>225</sup> Indien deze situatie toepassing vindt, zal het belangrijkste economische onderdeel van de fiscale eenheid worden aangemerkt als belastingplichtige in Duitsland.<sup>226</sup> Immers, alleen leveringen van goederen en diensten tussen onderdelen van de fiscale eenheid binnen de nationale landsgrenzen worden buiten het bereik van de omzetbelasting gehouden. In combinatie met het opgaan in de Organträger zou de vorming van een fiscale eenheid in Duitsland irrelevant zijn omdat de Organträger simpelweg niet in Duitsland is gevestigd. Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn verder verantwoordelijk voor de door hun veroorzaakte

---

<sup>222</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, paragraaf 2.4. Er wordt in artikel 2, lid 2, UStG namelijk verwezen naar ‘a legal person’.

<sup>223</sup> Hof van Justitie EG van 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank).

<sup>224</sup> In dit opzicht hanteert Duitsland opnieuw een afwijkende toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid ten aanzien van Nederland. Hieruit valt op te maken dat, naast de invulling van de verwevenheidseisen, meerdere afwijkingen zichtbaar zijn.

<sup>225</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 211. (Zie voetnoot 17).

<sup>226</sup> Artikel 2, lid 2, UStG en G.J. van Norden. (2007), blz. 211. (Zie voetnoot 17).

omzetbelastingsschulden.<sup>227</sup> Hieruit valt op te maken dat de hoofdelijke aansprakelijkheid in Duitsland niet verder wordt doorgevoerd tot de schulden van de gehele fiscale eenheid.

#### **Paragraaf 4.6.2.1 De invulling van de verwevenheidseisen**

In de algemene bespreking van de invulling van de verwevenheidseisen van alle lidstaten kwam naar voren dat Duitsland de totstandkoming van een fiscale eenheid baseert vanuit een complexbenadering. Het totaalbeeld van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid is doorslaggevend voor de vorming van een fiscale eenheid.<sup>228</sup> In artikel 21, Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) wordt een nadere invulling gegeven aan de verwevenheidseisen en deze invulling wordt in de navolgende subparagrafen doorgenomen.

##### **Paragraaf 4.6.2.1.1 Financiële verwevenheid:**

Op basis van artikel 21, lid 4, UStR 2008 wordt een feitelijke invulling gegeven aan de financiële verwevenheidseis:

*“Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen.”*

Duitsland kent derhalve financiële verwevenheid toe aan rechtspersonen indien de Organträger een beslissende hoeveelheid aandelenkapitaal bezit waaruit volgt dat haar wil kan worden afgedwongen bij de onderdelen van de fiscale eenheid. Hieruit is een duidelijke vorm van beheersing ten aanzien van de overige onderdelen van de fiscale eenheid op te maken. Ter verduidelijking van de eis wordt in het wetsartikel aangegeven dat het bezit van meer dan 50 procent van het aandelenkapitaal voldoende is voor financiële verwevenheid, zolang aan deze aandelen stemrechten gekoppeld zijn. Van Norden<sup>229</sup> wijst op het doorslaggevende belang van beheersing door de moedermaatschappij. Zo zou het bezitten van een meerderheid in het aandelenkapitaal niet noodzakelijk zijn zolang een feitelijke beheersing van het onderdeel mogelijk is. Hieruit volgt de kern voor het vormen van een fiscale eenheid naar Duits recht. Uit deze concludering valt op te maken waarom de financiële verwevenheidseis cruciaal is voor het vormen van een fiscale eenheid en de economische en organisatorische verwevenheidseis in mindere mate van belang wordt geacht. Het draait enkel om beheersing waardoor gesproken kan worden van een eenheid.

---

<sup>227</sup> IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, paragraaf 2.4.

<sup>228</sup> Artikel 2, lid 2, UStG.

<sup>229</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 228. (Zie voetnoot 17).

Het is tevens mogelijk een fiscale eenheid te vormen tussen een moedermaatschappij en kleindochter, waarbij de dochtermaatschappij niet in de fiscale eenheid wordt opgenomen. Bijvoorbeeld vanwege het feit dat de dochtermaatschappij niet kan worden aangemerkt als ondernemer.<sup>230</sup> Het middellijk bezitten van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal van de kleindochtermaatschappij is in dat geval voldoende om te kunnen spreken van financiële verwevenheid.

Indien de aandelen in rechtspersonen worden gehouden door een natuurlijk persoon is, in tegenstelling tot Nederlandse wetgeving, geen sprake van financiële verwevenheid.<sup>231</sup> In deze situatie is volgens de Duitse wet geen sprake van beheersing door één van de rechtspersonen. De rechtspersonen worden in dit geval als zustervennootschappen gezien. Natuurlijke personen worden namelijk uitgesloten als Organträger. Dit heeft tot gevolg dat beide rechtspersonen elkaar in gelijke mate beheersen. Bij een gelijke mate van beheersing heeft geen van de rechtspersonen de mogelijkheid om zijn wil af te dwingen bij de ander. Zodoende is geen sprake van financiële verwevenheid en kan in deze situatie geen fiscale eenheid worden gevormd.

#### **Paragraaf 4.6.2.1.2 Economische verwevenheid:**

Doordat Duitsland een complexbenadering hanteert betreffende de invulling van de verwevenheidseisen is alleen een financiële verwevenheid onvoldoende voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Op basis van artikel 21, lid 5, UStR 2008 wordt een feitelijke invulling gegeven aan de economische verwevenheidseis:

*“Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist.”*

Aan de economische verwevenheidseis wordt voldaan wanneer de onderdelen van de fiscale eenheid in dezelfde sector opereren en/of in samenhang met de overige onderdelen werken.<sup>232</sup> Hiervoor dient onderscheid te worden gemaakt in rechtspersonen die zijn opgericht ten behoeve van de Organträger, bijvoorbeeld doordat zij enkel produceren voor de Organträger, en rechtspersonen die zijn opgericht om een markt te bedienen. In het eerste geval dient een meerderheid van de afzet bestemd te zijn voor de Organträger en in het tweede geval is het

---

<sup>230</sup> Artikel 21, lid 4, UStR 2008.

<sup>231</sup> Artikel 21, lid 4, UStR 2008.

<sup>232</sup> Artikel 21, lid 5, UStR 2008.



tevens mogelijk dat de afzet aan de Organträger lager uitvalt om te kunnen spreken van economische verwevenheid. Van Norden<sup>233</sup> merkt hier op dat een daadwerkelijke economische invloed dient te worden uitgeoefend op de onderdelen van de fiscale eenheid door de Organträger. Indien sprake is van een sterke financiële verwevenheid zal bij enige economische vervlechting al sprake zijn van economische verwevenheid. Het totaalbeeld van de verwevenheidseisen zal vervolgens doorslaggevend zijn voor de eventuele totstandkoming van een fiscale eenheid.

#### **Paragraaf 4.6.2.1.3 Organisatorische verwevenheid:**

Voor de invulling van de organisatorische verwevenheidseis wordt verwezen naar artikel 21, lid 6, UStR 2008. Hierin wordt als volgt invulling gegeven aan de organisatorische verwevenheidseis:

*“Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird.”*

Indien de Organträger beslissingen doorvoert bij de onderdelen van de fiscale eenheid en de onderdelen geen doorslaggevende invloed kunnen uitoefenen op deze beslissingen, is er sprake van organisatorische verwevenheid. Daarbij speelt de omstandigheid dat de onderdelen van de fiscale eenheid zelfstandige bedrijfsruimten, eigen boekhoudingen en eigen inkoop- en verkoopafdelingen hebben geen rol van betekenis. Opnieuw is hier de wil van de Organträger doorslaggevend. Naar de mening van verschillende auteurs<sup>234</sup> is hier een zekere overlap te bespeuren tussen de organisatorische en financiële verwevenheidseis. Voor financiële verwevenheid is immers de feitelijke beheersing door middel van stemrechten doorslaggevend en voor het bepalen van de organisatorische verwevenheid wordt de beslissingsmacht doorgaans ook door de zelfde hoeveelheid stemrechten bepaald. Die zeggenschap zal normaliter bepalend zijn voor de invulling van de centrale leiding.<sup>235</sup> Dit benadrukt het minder grote belang van de organisatorische verwevenheidseis bij de vorming van een fiscale eenheid in Duitsland. Het totaalbeeld van de verwevenheidseisen zal doorslaggevend zijn voor de eventuele totstandkoming van een fiscale eenheid.

---

<sup>233</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 231. (Zie voetnoot 17).

<sup>234</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232 (Zie voetnoot 17) en M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Deventer: Kluwer, 1992, blz. 201.

<sup>235</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232. (Zie voetnoot 17).

## **Paragraaf 4.7            Conclusies**

In dit hoofdstuk zijn de Europese aspecten van de fiscale eenheid behandeld. Daarbij werd getracht om onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Hebben andere Europese landen het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving geïmplementeerd en kennen zij andere voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid, zoals Nederland die kent in de Wet op de Omzetbelasting 1968?*

Voor het beantwoorden van deze deelvraag zijn eerst de richtlijnen in het algemeen aan de orde gekomen. De Europese btw-wetgeving wordt aan de hand van richtlijnen vormgegeven. Hierin kwam naar voren dat een richtlijn als verbindend wordt beschouwd ten aanzien van het te bereiken resultaat. Nationale instanties worden echter wel vrijgelaten om de juiste vorm en middelen te kiezen. Zodoende hoeft een lidstaat niet de letterlijke tekst van een richtlijn in haar nationale wetgeving over te nemen. Dit geldt ook voor de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving van lidstaten.

Bij een nadere analyse van het leerstuk van de fiscale eenheid blijkt dat het leerstuk in de loop der tijd verscheidene wijzigingen heeft ondergaan. Met name de inperking van de toepassing tot de geografische landsgrenzen was een ingrijpende wijziging. Voor de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving van lidstaten dient eerst het BTW-comité, onderdeel van de Europese Commissie, te worden geraadpleegd. Uit ondermeer de uitspraak van het Hof van Justitie EG van 22 mei 2008<sup>236</sup> blijkt dat deze raadpleging noodzakelijk is voor de implementatie van het leerstuk in nationale wetgevingen.

In Europa blijkt een uniforme invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid ver te zoeken. Zo hanteren lidstaten afwijkende voorwaarden om te kunnen voldoen aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseisen. In een paper heeft Horsthuis de verschillende invullingen gecategoriseerd en zodoende in kaart gebracht. Vervolgens is de Mededeling aan de Raad en het Europees parlement<sup>237</sup> van de Europese Commissie over de invulling van de btw-groepoptie besproken. Hierin formuleert de Europese Commissie een standpunt over een juiste invulling van de verwevenheidseisen om op deze wijze meer uniformiteit tussen lidstaten te creëren.

---

<sup>236</sup> Hof van Justitie EG van 22 mei 2008, C-162/07.

<sup>237</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

Op basis van de mededeling van de Europese Commissie wordt de keuze om de wetgeving van lidstaten nader te analyseren enigszins beperkt. Verschillende lidstaten maken geen gebruik van een cumulatieve invulling van de verwevenheidseisen of hebben de implementatie van het leerstuk beperkt tot enkele sectoren. Derhalve is besloten om de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid nader te analyseren in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Beide landen hanteren een afwijkende methode voor de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid in vergelijking met Nederland. In het Verenigd Koninkrijk wordt gebruik gemaakt van het ‘principe van control’ en dienen de onderdelen van de fiscale eenheid onder ‘control’ te staan van één rechtspersoon. Overigens kent het Verenigd Koninkrijk geen invulling van de economische verwevenheidseis. In Duitsland kent men een complexbenadering omtrent de invulling van de verwevenheidseisen. Op deze wijze is het totaalbeeld van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid doorslaggevend voor de vorming van een fiscale eenheid. Uit deze informatie valt op te maken dat een aantal lidstaten andere voorwaarden dan de Wet OB 1968 in Nederland hanteert voor invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid.

## **Hoofdstuk 5**

### **Een alternatieve invulling voor het leerstuk van de fiscale eenheid?**

#### **Paragraaf 5.1          Inleiding**

In hoofdstuk vier zijn enkele Europese aspecten van de fiscale eenheid behandeld. Het leerstuk van de fiscale eenheid kan op basis van artikel 11 BTW-Richtlijn in de nationale wetgeving van lidstaten worden geïmplementeerd. Voor de implementatie van het leerstuk dient een lidstaat aan een aantal voorwaarden te voldoen, waaronder het raadplegen van het BTW-comité. Een groot aantal lidstaten heeft in de loop der tijd het leerstuk van de fiscale eenheid geïntroduceerd in haar nationale wetgeving. Een interessant aspect is het feit dat in de BTW-Richtlijn geen nadere invulling wordt gegeven aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Zodoende hebben de lidstaten zelfstandig invulling aan de verwevenheidseisen gegeven en is geenszins sprake van een uniform begrip. Toch bestaat er in de vorm van de Mededeling van de Europese Commissie een Europese visie omtrent de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. In deze mededeling geeft de Europese Commissie een nadere omschrijving van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis en geeft zij vervolgens aan dat deze eisen cumulatief van aard zijn. Door middel van deze mededeling tracht de Europese Commissie een meer uniforme invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid tot stand te laten komen. Tot op heden is hier echter weinig verandering in gekomen.

Vanwege de sterk uiteenlopende invullingen van het leerstuk van de fiscale eenheid is ervoor gekozen om een tweetal invullingen nader te analyseren. Op basis van de gegevens uit het paper van Horsthuis<sup>238</sup> is de invulling van het leerstuk in de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk en Duitsland nader geanalyseerd. Beide lidstaten hanteren een sterk afwijkende invulling ten opzichte van Nederland. Zo kent het Verenigd Koninkrijk het ‘principe van control’ en Duitsland een complexbenadering waarin (een aantal van) de verwevenheidseisen zijn verwerkt.

Met de informatie uit de voorgaande hoofdstukken wordt de vraag beantwoord hoe de huidige wetgeving omtrent het leerstuk van de fiscale eenheid in Nederland en Europa is vormgegeven. Echter, gezien vanuit de besproken problemen in hoofdstuk drie, komt de vraag op of de huidige invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 volledig in overeenstemming is met doel en strekking van het leerstuk vanuit een

---

<sup>238</sup> M.W. Horsthuis. (2008-2009), blz. 21. (Zie voetnoot 156).

Europees perspectief. Wellicht dat de verwevenheidseisen in Nederland te strikt zijn ingevuld en deze invulling op alternatieve wijze vormgegeven zou kunnen worden. Met name de nader geanalyseerde complexbenadering van Duitsland vormt mogelijk een alternatief als (een verruimde) invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. Derhalve is onderstaande deelvraag geformuleerd:

*Legt Nederland haar nationale voorwaarden met betrekking tot de fiscale eenheid in vergelijking met de nader geanalyseerde lidstaten te strikt uit? Zo ja, hoe dienen de verwevenheidseisen te worden gewijzigd?*

Om deze deelvraag te kunnen beantwoorden, wordt eerst stilgestaan bij de discussie of de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis een communautaire aangelegenheid is. Hiervoor worden verschillende opinies besproken en vervolgens zal ik mijn mening over dit onderwerp geven. Daarna wordt nader ingegaan op de overeenkomsten en verschillen ten aanzien van de invullingen van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland in vergelijking met Nederland. Naar aanleiding van de besproken problemen in hoofdstuk drie wordt vervolgens ingegaan op de vraag of de implementatie van het ‘principe van control’ of een complexbenadering een passende oplossing zal zijn voor het opheffen van deze economische inefficiënties en onvolkomenheden in Nederland. Het antwoord op deze vraag brengt mij vervolgens tot mijn eigen opinie omtrent invulling van de verwevenheidseisen behorende bij het leerstuk van de fiscale eenheid. Op basis van het onderzoek in de voorgaande hoofdstukken breng ik een advies uit aangaande de Nederlandse en Europese wetgeving omtrent de invulling van het leerstuk. Tot slot wordt een samenvatting gegeven van de belangrijkste bevindingen uit hoofdstuk vijf en zal worden getracht om de geformuleerde deelvraag te beantwoorden.

## **Paragraaf 5.2 Een communautaire invulling van de verwevenheidseisen?**

In deze paragraaf wordt de discussie inzake de eventuele communautaire invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis besproken. Daarvoor wordt eerst een overzicht gegeven van deze discussie in algemene zin alvorens wordt ingegaan op de invulling van de verwevenheidseisen. Om structuur aan de discussie over de invulling van de verwevenheidseisen te geven, wordt de conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008<sup>239</sup> als leidraad genomen. Naar aanleiding van de besproken opinies wordt mijn

---

<sup>239</sup> Conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872.

visie over deze kwestie gegeven en daarbij zal ik aanduiden welke gevolgen deze visie heeft voor de eventuele invulling van de verwevenheidseisen in Nederland en Europa.

### **Paragraaf 5.2.1      Communautaire begrippen**

De discussie of bepaalde begrippen uit een richtlijn communautair van aard zijn, bestaat al een geruime tijd. In het arrest VNO<sup>240</sup> werd aan het Hof van Justitie EG om een interpretatie van het begrip ‘investeringsgoed’ gevraagd. Het begrip was namelijk niet nader omschreven in de Tweede Richtlijn. In het onderhavige arrest was het Hof van Justitie EG van mening dat de uitlegging van het begrip in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten.<sup>241</sup> Er was immers in het wetsartikel niet verwezen naar het recht van de lidstaten om het desbetreffende begrip verder in te vullen. Zodoende werd door het Hof van Justitie EG voor het eerst aangeduid dat de begrippen in de richtlijnen communautair van aard zijn. Deze uitkomst werd in tal van arresten herhaald.<sup>242</sup>

In het arrest Gemeente Emmen<sup>243</sup> werd door het Hof van Justitie EG een nuancering aan deze uitkomst aangebracht. In het arrest stond de interpretatievrijheid van lidstaten aangaande de invulling van begrippen behorende bij de vrijstellingen van artikel 13 Zesde Richtlijn ter discussie. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat de lidstaten volgens vaste rechtspraak de inhoud van een vrijstelling niet kunnen wijzigen, in het bijzonder wanneer de vrijstellingen de toepassingsvoorwaarden vaststellen.<sup>244</sup> Vervolgens werd daar aan toegevoegd dat de voorgaande overweging niet opgaat indien de omschrijving van begrippen juist is overgelaten aan de lidstaten. Hierbij dienen de lidstaten overigens wel het doel van de desbetreffende bepaling te eerbiedigen. Indien een bepaling in de richtlijn verwijst naar nationale wetgeving van lidstaten voor de invulling van een specifiek begrip, is in dat geval geen sprake van één autonoom communautair rechtsbegrip en zijn afwijkende begripsinterpretaties mogelijk. Dit in tegenstelling tot het arrest VNO waarin werd aangeduid dat de interpretatie van begrippen in de richtlijnen in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten.<sup>245</sup> Naar aanleiding van dit arrest valt een ontwikkeling in de rechtspraak op te

---

<sup>240</sup> Hof van Justitie EG van 1 februari 1977, 51/76, (VNO).

<sup>241</sup> Hof van Justitie EG van 1 februari 1977, 51/76, rechtsoverweging 11.

<sup>242</sup> Zie onder andere: Hof van Justitie EG van 5 februari 1981, 154/80, (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA) en Hof van Justitie EG van 3 maart 1988, 252/86, (Bergandi).

<sup>243</sup> Hof van Justitie EG van 28 maart 1996, C-468/93, (Gemeente Emmen).

<sup>244</sup> Hof van Justitie EG van 28 maart 1996, C-468/93, (Gemeente Emmen), rechtsoverweging 25.

<sup>245</sup> Hof van Justitie EG van 1 februari 1977, 51/76, rechtsoverweging 11.

merken. Eerst werd door het Hof van Justitie EG geoordeeld dat begrippen uitsluitend door richtlijnen worden vormgegeven en lidstaten geen interpretatievrijheid ten aanzien van deze begrippen hebben. In latere arresten hebben lidstaten wel enige interpretatievrijheid aangaande de invulling van begrippen uit richtlijnen, mits de richtlijn verwijst naar de nationale wetgeving van lidstaten om een nadere invulling aan specifieke begrippen te geven.

### **Paragraaf 5.2.2                      Verschillende opinies beschouwd**

In het verleden heeft het Hof van Justitie EG aan een aanzienlijk aantal begrippen in verschillende richtlijnen invulling gegeven. Tot op heden heeft het Hof van Justitie EG (nog) niet zijn oordeel gegeven aangaande de interpretatievrijheid van lidstaten jegens de invulling van de verwevenheidseisen in artikel 11 BTW-Richtlijn. Al heeft Advocaat-Generaal Van Hilten in haar conclusie bij het arrest van 29 juli 2008 van de Hoge Raad wel gepleit om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie EG omtrent een eventuele communautaire invulling van de verwevenheidseisen.<sup>246</sup> Het betrof hier het arrest waar de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal opnieuw ter sprake stond.<sup>247</sup>

Van Hilten start met een omschrijving van het feit dat voor de invulling van een aantal begrippen uitdrukkelijk ruimte wordt gelaten aan de lidstaten, bijvoorbeeld artikel 132, lid 1, aanhef en onderdeel c, BTW-Richtlijn.<sup>248</sup> Vervolgens gaat zij in op de invulling van enkele begrippen uit ‘kan-bepalingen’, waar de bepaling omtrent de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid tevens onder wordt geschaard. Als voorbeeld wordt gegeven: het al dan niet aanmerken als een belastingplichtige van een ieder die incidenteel een handeling verricht, zoals de levering van een bouwterrein.<sup>249</sup> Het begrip ‘bouwterrein’ wordt volgens het wetsartikel vervolgens nader uitgelegd aan de hand van de omschrijving die lidstaten aan het begrip hebben toegekend. Hier tegenover staan tevens enkele ‘kan-bepalingen’ die geen interpretatieruimte toestaan aan lidstaten. Als voorbeeld wordt artikel 19 BTW-Richtlijn gegeven. Het betreft een keuzemogelijkheid voor lidstaten om toe te staan dat bij de overdracht of overgang van een geheel of gedeelte van een gemeenschap van goederen zich geen leveringen voordoen.<sup>250</sup> In het wetsartikel wordt verder niet verwezen naar de wetgeving

---

<sup>246</sup> Conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872.

<sup>247</sup> Dit arrest is uitvoerig in paragraaf 3.4.1 behandeld.

<sup>248</sup> Conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, paragraaf 5.2.2.

<sup>249</sup> Conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, paragraaf 5.2.3.

<sup>250</sup> Conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, paragraaf 5.2.4.

van de lidstaten. Dit heeft tot gevolg dat de invulling van het begrip ‘overdracht of overgang van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen’ is voorbehouden aan het Hof van Justitie EG. Derhalve is de invulling van dit begrip een communautaire aangelegenheid. Van Hilten baseert haar opinie op basis van de arresten Zita Modes<sup>251</sup>, Van Dijk’s Boekhuis<sup>252</sup> en Breitsohl<sup>253</sup>. In alle genoemde arresten is bepaald dat de begrippen in de ‘kan-bepalingen’ een communautaire aard hebben en zij derhalve in de lidstaten op één en dezelfde manier dienen te worden uitgelegd. Derhalve dient de uitlegging van deze begrippen plaats te vinden aan de hand van de toegekende betekenis van de begrippen door het Hof van Justitie EG.

Op basis van deze tweedeling schaaft Van Hilten de ‘kan-bepaling’ omtrent de fiscale eenheid onder de ‘kan-bepalingen’ die geen interpretatieruimte toekennen aan lidstaten bij niet nader omschreven begrippen. Doordat niet expliciet wordt verwezen naar de invulling van lidstaten bij niet nader omschreven begrippen in het wetsartikel, hebben lidstaten niet de mogelijkheid om de verschillende begrippen naar eigen wens in te vullen.

Zowel Van Norden<sup>254</sup> als Van Zadelhoff<sup>255</sup> zijn dezelfde mening toegedaan. Van Norden baseert zijn mening op de gedachte dat de omzetbelasting een belastingvorm is dat communautair is vormgegeven. Een communautaire invulling van de verwevenheidseisen zou zodoende een logische vervolgstap zijn. Daarnaast wordt waarde gehecht aan het feit dat een eventuele concurrentievervalsing zou kunnen optreden indien lichamen onder gelijke omstandigheden in de ene lidstaat wel en in de andere lidstaat niet een fiscale eenheid kunnen vormen. Van Zadelhoff verwijst naar het arrest Safe<sup>256</sup> waarin is bepaald dat lidstaten die gebruik maken van een facultatieve bepaling, deze bepaling tevens op gelijke wijze inhoud dienen te geven.

Van Kesteren en Van Hilten<sup>257 258</sup> zijn echter van mening dat lidstaten zelf invulling mogen geven aan de verwevenheidseisen en de begrippen niet van communautaire aard zijn. Dit

---

<sup>251</sup> Hof van Justitie EG van 27 november 2003, C-497/01, rechtsoverweging 34, (Zita Modes).

<sup>252</sup> Hof van Justitie EG van 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335, rechtsoverweging 16, (Van Dijk’s Boekhuis).

<sup>253</sup> Hof van Justitie EG van 8 juni 2000, C-400/98, V-N 2000/43.17, rechtsoverweging 48, (Breitsohl).

<sup>254</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 224. (Zie voetnoot 17).

<sup>255</sup> B.G. van Zadelhoff. (2012), blz.35. (Zie voetnoot 29).

<sup>256</sup> Hof van Justitie EG van 8 februari 1990, nr. C-320/88, BNB 1990/271 (Safe).

<sup>257</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren. (2010), blz. 89. (Zie voetnoot 24).



wordt ondersteund door de visie van de Hoge Raad in verscheidene arresten.<sup>259</sup> De Hoge Raad spreekt bij ‘kan-bepalingen’ over een bevoegdheid aan lidstaten geven om een wetsartikel in haar nationale wetgeving op te nemen. Deze mogelijkheid geeft de lidstaten echter geen verdere verplichting om op grond van artikel 4, lid 4, Zesde Richtlijn lichamen als één belastingplichtige aan te merken indien een belastingplichtige zich, in afwijking van de Nederlandse wetgeving, beroept op het wetsartikel in de richtlijn.<sup>260</sup> De belastingplichtige kan enkel terugkoppelen naar de gestelde vereisten in de nationale wetgeving. Vanuit deze gedachtegang leidt de Hoge Raad af dat de invulling van de voorwaarden van het leerstuk van de fiscale eenheid een nationale aangelegenheid is. In het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005<sup>261</sup> wordt deze mening genuanceerd. De Hoge Raad overweegt namelijk dat het al dan niet voldoen aan de verwevenheidseisen het enige criterium vormt voor de totstandkoming van een fiscale eenheid en nader gestelde voorwaarden in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 irrelevant zijn.<sup>262</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad van mening is dat enkel de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis een nationale aangelegenheid is.

### **Paragraaf 5.2.3**                      **Eigen Opinie**

In de voorgaande subparagrafen is een aantal meningen van auteurs beschouwd. Voor de beantwoording van de gestelde deelvraag is de besproken kwestie van groot belang. Immers, als de verwevenheidseisen niet communautair dienen te worden ingevuld, hoeft Nederland geen rekening te houden met de gewenste invulling van andere partijen. Naar mijn mening dienen de verwevenheidseisen communautair te worden ingevuld. Zoals ook Van Hilten in haar opinie heeft benadrukt, wordt in artikel 11 BTW-Richtlijn niet expliciet verwezen naar de nationale wetgeving van lidstaten omtrent de nadere invulling van specifieke begrippen in het wetsartikel. In tal van arresten is vervolgens bepaald dat begrippen in ‘kan-bepalingen’ communautair van aard zijn wanneer niet wordt verwezen naar de nationale wetgeving van lidstaten. Derhalve dienen de lidstaten de begrippen op gelijke wijze uit te leggen. Zodoende

---

<sup>258</sup> M.E. van Hilten is tegenwoordig een andere mening toegedaan. Zij komt immers in haar conclusie als Advocaat-Generaal tot de slotsom dat de invulling van de verwevenheidseisen een communautaire aangelegenheid is.

<sup>259</sup> Hoge Raad van 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115, rechtsoverweging 4.5, Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105 en Hoge Raad van 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

<sup>260</sup> Hoge Raad van 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115, rechtsoverweging 4.5.

<sup>261</sup> Hoge Raad van 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230.

<sup>262</sup> Hoge Raad van 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, rechtsoverweging 3.4.

dient de uitlegging van de verwevenheidseisen niet plaats te vinden aan de hand van de (afwijkende) begripsinterpretatie van lidstaten, maar op basis van de uitleg van het Hof van Justitie EG.

Daarnaast vereisen de doelstellingen van de BTW-Richtlijn een communautaire toepassing van de corresponderende begrippen uit de richtlijn. Bij een niet-communautaire invulling kan een afwijkende behandeling ontstaan bij het al dan niet tot stand komen van een fiscale eenheid in verschillende lidstaten.<sup>263</sup> Dit kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld. In land A kan de belastingplichtige wel een fiscale eenheid vormen doordat wordt voldaan aan enkel de financiële verwevenheidseis en in land B kan de belastingplichtige geen fiscale eenheid vormen doordat niet wordt voldaan aan zowel de financiële verwevenheidseis als de economische en organisatorische verwevenheidseis. Deze afwijkende behandeling past niet bij het communautaire karakter dat de omzetbelasting kenmerkt.

Uiteraard hebben lidstaten de keuze om het leerstuk van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving op te nemen, maar als zij van deze optie gebruik maken, is een uniforme invulling naar mijn mening rechtvaardig om eventueel afwijkende behandelingen tussen lidstaten te voorkomen. Daar doet de afwezigheid van een verplichte invoering van het wetsartikel in de nationale wetgeving van lidstaten niets aan af, zoals de Hoge Raad wel van mening is. Het niet verplicht hoeven invoeren van de 'kan-bepaling' geeft lidstaten nog geen vrijbrief om zelf invulling aan begrippen van het geïmplementeerde wetsartikel te geven. Het blijft immers geïmplementeerde wetgeving vanuit de BTW-Richtlijn. Hierbij wordt in eerste instantie voor enige begripsinterpretatie teruggevallen op de toegekende betekenis in de BTW-Richtlijn. Als deze invulling ontbreekt, zoals bij de invulling van de verwevenheidseisen het geval is, dient mijns inziens een communautaire invulling aan het begrip te worden gegeven. Een enkele uitzondering hierop is het expliciet verwijzen naar de nationale invulling van lidstaten betreffende het specifieke begrip. Zodoende kom ik tot de slotsom dat de invulling van de verwevenheidseisen een communautaire aangelegenheid is en lidstaten geen interpretatievrijheid aangaande de invulling van de verwevenheidseisen hebben. Deze conclusie heeft tot gevolg dat lidstaten ten onrechte invulling hebben gegeven aan de verwevenheidseisen en de lidstaten bij een communautaire invulling van de

---

<sup>263</sup> Hiermee doel ik uitsluitend op een afwijkende behandeling door het hanteren van verschillende invullingen van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis.

verwevenheidseisen verplicht zijn om deze invulling in hun nationale wetgeving over te nemen.

### **Paragraaf 5.3 Verschillen tussen de invulling van de verwevenheidseisen**

In paragraaf 5.2 is beargumenteerd dat een communautaire invulling van de verwevenheidseisen wenselijk en verplicht is. De vraag is echter welke invulling dient te worden gehanteerd. Alvorens met een aanbeveling omtrent deze invulling te komen, wordt eerst een vergelijking gemaakt van de verschillen tussen de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk.<sup>264</sup> <sup>265</sup> Vervolgens wordt de Nederlandse invulling vergeleken met de Mededeling van de Europese Commissie.<sup>266</sup> Op basis van deze vergelijking wordt opgemaakt of de Nederlandse invulling van de verwevenheidseisen als strikt kan worden beoordeeld ten aanzien van de invullingen in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en gewenste invulling van de Europese Commissie.

#### **Paragraaf 5.3.1 Vergelijking van de financiële verwevenheids**

In Nederland is sprake van een eenheid in financieel opzicht indien een persoon voor meer dan 50 procent deelneemt in het bedrijfskapitaal van een ander persoon. Daaronder wordt tevens de middellijke zeggenschap begrepen. In het Verenigd Koninkrijk wordt de financiële verwevenheidsis niet expliciet in haar nationale wetgeving vermeld. In navolging van de financiële verwevenheidsis in Nederland is ten minste het bezit van 50 procent van de stemrechten in de deelnemende lichamen benodigd om een fiscale eenheid te kunnen vormen. In de praktijk betekent dit veelal dat het bezit van een meerderheid in het aandelenkapitaal is benodigd. In Duitsland wordt het bezit van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal voldoende geacht voor financiële verwevenheid, zolang aan de aandelen stemrechten zijn gekoppeld. Duitsland kent echter één beperkende voorwaarde ten aanzien van de financiële verwevenheidsis. In Duitsland kan namelijk geen financiële verwevenheid tussen vennootschappen via een natuurlijk persoon worden aangetoond. Dit kan in bepaalde situaties gevolgen hebben voor het al dan niet kunnen vormen van een fiscale eenheid.<sup>267</sup> Op basis van deze gegevens kan worden geconcludeerd dat de drie lidstaten ieder een soortgelijke invulling

---

<sup>264</sup> De invulling van de verwevenheidseisen in Nederland is in paragraaf 2.4 nader geanalyseerd.

<sup>265</sup> De invulling van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland zijn in paragraaf 4.6.1 en 4.6.2. nader geanalyseerd.

<sup>266</sup> De invulling van de verwevenheidseisen in de Mededeling van de Europese Commissie is in paragraaf 4.5 behandeld.

<sup>267</sup> Zie paragraaf 4.6.2.1.1 voor een voorbeeldsituatie.

van de financiële verwevenheidseis kennen. Hierbij hanteert Nederland op dit punt geenszins een stringenter invulling van de financiële verwevenheidseis. De Mededeling van de Europese Commissie heeft een identieke invulling aan de financiële verwevenheidseis gegeven. De financiële verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van een percentage van deelneming in het vermogen of in de stemrechten (meer dan 50%). Daarnaast kan financiële verwevenheid worden aangetoond op basis van een franchiseovereenkomst. Indien sprake is van een franchiseovereenkomst verstrekt de franchisegever, aan de andere partij, de franchisenemer, het recht om de onderneming volgens een bepaalde bedrijfsformule te exploiteren.<sup>268</sup> Daarbij wordt de franchisenemer verplicht om de activiteiten volgens de aanwijzingen van de franchisenemer te verrichten. Indien op grond van de desbetreffende franchiseovereenkomst kan worden aangetoond dat één lichaam de zeggenschap heeft over het andere lichaam, wordt volgens de Europese Commissie aan de financiële verwevenheidseis voldaan.<sup>269</sup> Dit is enigszins een verruiming ten aanzien van de wetgeving in Nederland.

### **Paragraaf 5.3.2      Vergelijking van de economische verwevenheidseis**

In Nederland wordt aan de economische verwevenheidseis voldaan indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde doel, bijvoorbeeld het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel dat de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend. In het Verenigd Koninkrijk is geen enkele invulling gegeven aan de economische verwevenheidseis. In Duitsland wordt economische verwevenheid aanwezig geacht wanneer de onderdelen van de fiscale eenheid in dezelfde sector opereren en/of in samenhang met de overige onderdelen van de eenheid werken. De eis is vergelijkbaar met de Nederlandse invulling van de economische verwevenheidseis. Hier moet worden opgemerkt dat Duitsland een onderscheid maakt naar rechtspersonen die zijn opgericht ten behoeve van de Organträger en rechtspersonen die zijn opgericht voor andere doeleinden. Indien sprake is van de tweede situatie, is het niet verplicht om een meerderheid van de afzet te bestemmen voor de Organträger. Overigens hanteert Duitsland een ruimere invulling van de economische verwevenheidseis door aan te geven dat het werken in dezelfde sector en/of in samenhang werken met de overige onderdelen van de fiscale eenheid slechts voorbeelden van

---

<sup>268</sup> A.J. van Doesum. (2009), blz. 270. (Zie voetnoot 55).

<sup>269</sup> Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief, paragraaf 3.3.4.

economische verwevenheid zijn. Deze voorbeelden zijn, in tegenstelling tot in Nederland, niet vereist om economische verwevenheid aan te tonen. Uiteindelijk is het doorslaggevend dat de Organträger op enige wijze economische invloed kan uitoefenen op de fiscale eenheid. Dit leidt ertoe dat in Duitsland in vergelijking met Nederland meer ruimte wordt gegeven om een eenheid in economisch opzicht te vormen. Een aanvullende verruiming is dat het totaalbeeld van de verwevenheidseisen doorslaggevend is voor de totstandkoming van een fiscale eenheid.<sup>270</sup> Indien geen sprake is van nauwe economische verwevenheid tussen vennootschappen kan toch een fiscale eenheid worden gevormd, mits een sterke financiële en organisatorische verwevenheid kan worden aangetoond. In dat geval zal het totaalbeeld voldoende verwevenheid tussen de desbetreffende vennootschappen vertonen waardoor een fiscale eenheid kan worden gevormd. Dit in tegenstelling tot Nederland waar een strikte toetsing per verwevenheid plaatsvindt. Zodoende kan worden geconcludeerd dat Nederland ten aanzien van de invulling van de economische verwevenheidseis een striktere wetgeving hanteert dan het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. De Mededeling van de Europese Commissie definieert economische verwevenheid aan de hand van een aantal situaties. De hoofdactiviteit van de groepsleden dient van dezelfde aard te zijn, de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of een groepslid verricht activiteiten die volledig of in aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden. In vergelijking met de Nederlandse invulling van de economische verwevenheidseis valt op te merken dat de Europese Commissie een ruimere definitie hanteert. Doordat de activiteiten van de groepsleden elkaar tevens mogen aanvullen of van elkaar mogen afhangen, kan gemakkelijker economische verwevenheid worden aangetoond zonder dat de activiteiten van de ene vennootschap hoofdzakelijk ten behoeve van de andere vennootschap wordt uitgeoefend. Zodoende hanteert Nederland een strengere maatstaf ten aanzien van de economische verwevenheidseis dan de Europese Commissie noodzakelijk acht.

### **Paragraaf 5.3.3      Vergelijking van de organisatorische verwevenheidseis**

In Nederland is voor organisatorische verwevenheid vereist dat de vennootschappen onder één gezamenlijke leiding staan, dan wel dat de leiding van de ene vennootschap ten aanzien van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert. In het Verenigd Koninkrijk wordt bij het ‘principe van control’ vereist dat één lichaam controle heeft over de andere lichamen. Daarvoor is het enkel vereist om een doorslaggevende invloed

---

<sup>270</sup> In paragraaf 5.5.1 wordt een voorbeeld geschetst waarbij het verschil tussen de complexbenadering en de huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland wordt verduidelijkt.

te hebben over de andere lichamen binnen de fiscale eenheid. In Duitsland wordt organisatorische verwevenheid aanwezig geacht indien de Organträger beslissingen doorvoert bij onderdelen van de fiscale eenheid en de onderdelen geen doorslaggevende invloed kunnen uitoefenen op deze beslissingen. Deze invullingen kennen een sterke overeenkomst met de invulling van de financiële verwevenheidseis.<sup>271</sup> Desondanks ben ik van mening dat het ‘in positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeren’ een zwaardere maatstaf is om aan te voldoen dan aan de gestelde vereisten in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. In het Verenigd Koninkrijk wordt bij het ‘principe van control’ vereist dat één lichaam controle heeft over de andere lichamen en is het recht hebben om de meerderheid van de raad van het bestuur te ontslaan al afdoende om controle aan te tonen.<sup>272</sup> Van Norden merkt op dat dit recht onvoldoende is voor organisatorische verwevenheid in Nederland.<sup>273</sup> In Duitsland is het totaalbeeld van de verwevenheidseisen doorslaggevend is voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Indien geen sprake is van nauwe organisatorische verwevenheid tussen vennootschappen kan toch een fiscale eenheid word gevormd, mits een sterke financiële en economische verwevenheid kan worden aangetoond. In dat geval zal het totaalbeeld voldoende verwevenheid tussen de desbetreffende vennootschappen vertonen waardoor een fiscale eenheid kan worden gevormd. Dit in tegenstelling tot Nederland waar een strikte toetsing per verwevenheid plaatsvindt. Zodoende kan worden geconcludeerd dat Nederland in vergelijking met het Verenigd Koninkrijk en Duitsland een meer strikte invulling hanteert voor de organisatorische verwevenheidseis. De Europese Commissie beoordeelt de organisatorische verwevenheid op basis van het bestaan van één gezamenlijk, of ten minste tot op zekere hoogte gezamenlijke, leiding. Deze invulling is naar mijn mening aanzienlijk ruimer dan de Nederlandse invulling van de organisatorische verwevenheidseis. Een gezamenlijke leiding tot op ‘een zekere hoogte’ is namelijk sneller aanwezig dan een positie van feitelijke ondergeschiktheid. Van feitelijk ondergeschiktheid is sprake indien één lichaam haar wil ten aanzien van alle beslissingen dwingend kan opleggen aan de overige lichamen. Een gezamenlijke leiding tot op zekere hoogte is mijns inziens een open invulling van de Europese Commissie. Het begrip ‘tot een zekere hoogte’ is namelijk een subjectief begrip en is voor interpretatieverschillen vatbaar. Bij een leiding tot op zekere hoogte hoeft geenszins sprake te zijn van een feitelijke ondergeschiktheid van het ene lichaam ten opzichte van het

---

<sup>271</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232. (Zie voetnoot 17).

<sup>272</sup> In paragraaf 4.6.1.1 en paragraaf 4.6.1.1.3 wordt uitvoerig ingegaan op de invulling van de organisatorische verwevenheidseis in het Verenigd Koninkrijk.

<sup>273</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232. (Zie voetnoot 17).

andere lichaam. Zo zou bij de situatie dat lichaam A en lichaam B evenveel invloed kunnen uitoefenen op de uitkomst van een beslissing sprake kunnen zijn van een gezamenlijke leiding tot op een zekere hoogte. Zodoende hanteert Nederland opnieuw een strengere maatstaf dan de Europese Commissie noodzakelijk acht voor het aantonen van verwevenheid.

#### **Paragraaf 5.4           Oplossingen voor de ‘problemen’ in de Wet OB 1968?**

In hoofdstuk drie is een aantal economische inefficiënties en onvolkomenheden in de Wet OB 1968 besproken. In de volgende subparagrafen wordt aandacht geschonken aan de vraag of de overname van het ‘principe van control’ of de complexbenadering een (gedeeltelijke) oplossing is voor de besproken problemen. Bij deze bespreking wordt aangenomen dat Nederland beide invullingen van de verwevenheidseisen met goedkeuring van de Europese Commissie rechtstreeks in haar nationale wetgeving zou kunnen implementeren.

##### **Paragraaf 5.4.1       Outsourcing**

Outsourcing was het eerste probleem dat in hoofdstuk drie aan de orde is gesteld. Door bepaalde activa, personeel, processen en/of activiteiten uit te besteden, kan de ondernemer efficiënter gaan ondernemen. Op basis van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 wordt het verrichten van outsourcingdiensten door een externe dienstverlener aan een ondernemer aangemerkt als een belastbaar feit voor de omzetbelasting. Een economische inefficiëntie doet zich voor indien de outsourcingende ondernemer ‘vrijgesteld’ presteert binnen de Wet OB 1968. In dat geval zal het uitbesteden van activiteiten niet verrekenbare omzetbelasting met zich meebrengen en vormt de omzetbelasting een additionele kostenpost. Hieruit volgt de opmerkelijke situatie dat outsourcing voor de ondernemer een efficiëntere vorm van ondernemen is, maar outsourcen vanwege de niet-aftrekbare omzetbelasting toch een duurdere optie kan zijn.

Op basis van het ‘principe van control’ blijft het vereiste bezit van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal en het hebben van een doorslaggevende invloed op een ander lichaam van kracht. Dit heeft tot gevolg dat niet alle verrichte outsourcingdiensten buiten het bereik van de omzetbelasting zullen vallen en de economische inefficiëntie veelal blijft bestaan. Immers, lichamen die geen enkele of onvoldoende verwevenheid met elkaar vertonen, kunnen tezamen geen fiscale eenheid vormen en kunnen op deze manier niet de omzetbelasting ontwijken. De implementatie van het ‘principe van control’ zal derhalve niet een definitieve oplossing zijn voor een gemakkelijkere totstandkoming van een fiscale eenheid tussen ondernemers die outsourcingdiensten aan elkaar verrichten. Enkel in uitzonderlijke situaties

zal het implementeren van het ‘principe van control’ in de Nederlandse wetgeving de economische inefficiëntie aangaande outsourcing van bedrijfsactiviteiten en – bedrijfsprocessen kunnen verkleinen, bijvoorbeeld bij concernvennootschappen. Het is wel denkbaar dat een lichaam binnen een concern zijn bedrijfsactiviteiten en -processen gaat opsplitsen over meerdere lichamen om economische efficiënter te gaan ondernemen. Bij het ‘principe van control’ hoeft niet één zelfde economisch doel te worden verwezenlijkt om een fiscale eenheid te vormen. Daarnaast is het mogelijk een fiscale eenheid te vormen met een lichaam dat niet hoofdzakelijk activiteiten uitvoert ten behoeve van een ander lichaam binnen de fiscale eenheid. Er wordt immers maar in een beperkt aantal gevallen hoofdzakelijk intern gepresteerd, bijvoorbeeld bij financierings- en verzekeringsmaatschappijen.<sup>274</sup> Zodoende zou de implementatie van het ‘principe van control’ in de Nederlandse wetgeving de economische inefficiëntie aangaande outsourcing van bedrijfsactiviteiten en -processen bij concernvennootschappen enigszins kunnen verkleinen.

Ook op basis van een complexbenadering blijft het vereiste bezit van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal en het hebben van een doorslaggevende invloed op een ander lichaam van kracht. Immers, de complexbenadering gaat uit van het beheersen van de onderdelen van de fiscale eenheid door de Organträger en dit wordt hoofdzakelijk aangetoond door de financiële verwevenheidseis. Dit heeft tot gevolg dat niet alle verrichte outsourcingdiensten buiten het bereik van de omzetbelasting zullen vallen en de economische inefficiëntie veelal blijft bestaan. Immers, lichamen die geen enkele of onvoldoende verwevenheid met elkaar vertonen, kunnen tezamen geen fiscale eenheid vormen en kunnen op deze manier niet de omzetbelasting ontwijken. De implementatie van een complexbenadering zal derhalve niet een definitieve oplossing zijn voor een gemakkelijker totstandkoming van een fiscale eenheid tussen ondernemers die outsourcingdiensten aan elkaar verrichten. Enkel in uitzonderlijke situaties zal het implementeren van een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving de economische inefficiëntie aangaande outsourcing van bedrijfsactiviteiten en –bedrijfsprocessen kunnen verkleinen, bijvoorbeeld bij concernvennootschappen. Bij een complexbenadering is namelijk het totaalbeeld van de verwevenheidseisen doorslaggevend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Indien wordt voldaan aan de financiële verwevenheidseis zal een minder strikte economische of organisatorische verwevenheidseis worden gehanteerd. Dit leidt ertoe dat de voorwaarde van een gemeenschappelijke klantenkring ruim wordt uitgelegd en heeft

---

<sup>274</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 230. (Zie voetnoot 17).



zodoende een gunstige uitwerking voor concerns. De bedrijfsactiviteiten van een concern zijn tegenwoordig zo divers dat het niet eenvoudig is om een gemeenschappelijke klantenkring aan te tonen.<sup>275</sup> Daarnaast is het mogelijk om op basis van een complexbenadering economische verwevenheid aan te tonen tussen rechtspersonen terwijl zij minder dan 50 procent van de afzet voor de Organträger bestemmen.<sup>276</sup> Op deze wijze kunnen lichamen binnen een concern die, naast het verrichten van diensten aan onderdelen van het concern, tevens voor derden diensten verrichten gemakkelijker worden opgenomen in een fiscale eenheid. Ter verduidelijking wordt in paragraaf 5.5.1 een voorbeeld geschetst waarbij zich naar mijn mening een situatie voordoet dat bij het hanteren van een complexbenadering een fiscale eenheid tot stand komt en bij de huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland geen fiscale eenheid kan worden gevormd.<sup>277</sup>

#### **Paragraaf 5.4.2 Management fee**

De behandeling van de management fee in de Wet OB 1968 is het tweede probleem dat in hoofdstuk drie is besproken. De management fee is een veelvoorkomend begrip in het bedrijfsleven en wordt veelvuldig toegepast. Door bijvoorbeeld één vennootschap binnen een concern aan te wijzen als eindverantwoordelijke voor het besturen van alle onderdelen van het concern, kan het concern economisch efficiënter opereren. Het verrichten van management- en marketingdiensten wordt echter aangemerkt als een belastbare prestaties voor de Wet OB 1968 en heeft daardoor niet aftrekbare omzetbelasting voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers tot gevolg. Dit leidt tot economische inefficiëntie, want op deze wijze kan het verrichten van management- en marketingdiensten door een managementvennootschap binnen een concern hogere kosten met zich meebrengen terwijl het economisch gezien een efficiëntere vorm van ondernemen is.

De implementatie van het ‘principe van control’ zal een gemakkelijkere totstandkoming van een fiscale eenheid met een ondernemer die management- en marketingdiensten jegens de fiscale eenheid verricht, teweegbrengen. Met name de geografische beperking vormt voor

---

<sup>275</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 230. (Zie voetnoot 17).

<sup>276</sup> Zie voor meer informatie paragraaf 4.6.2.1.2.

<sup>277</sup> In het voorbeeld wordt enkel de ruimere uitwerking van de complexbenadering ten aanzien van de economische verwevenheidseis ten opzichte van de huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland benadrukt. In veel gevallen omtrent outsourcing zal juist de financiële verwevenheidseis ervoor zorgen dat er geen fiscale eenheid tot stand kan komen. Hiervoor biedt de implementatie van een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving geen oplossing.

lichamen een belemmering voor de toetreding tot de fiscale eenheid. Binnen een concern wordt namelijk één lichaam aangewezen dat management- en marketingdiensten verricht. In het geval dat de managementvennootschap in Nederland is gevestigd, wordt in veel gevallen voor minder dan 50 procent intern gepresteerd aan vennootschappen die in Nederland zijn gevestigd. Met de implementatie van het 'principe van control' hoeft niet één dezelfde economisch doel te worden verwezenlijkt om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Zodoende is het mogelijk een fiscale eenheid te vormen met een lichaam dat niet hoofdzakelijk management- en marketingactiviteiten uitvoert ten behoeve van een ander lichaam binnen de fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat een vennootschap, die tevens een aanzienlijke hoeveelheid management- en marketingdiensten verricht aan in het buitenland gevestigde concernvennootschappen, gemakkelijker kan worden opgenomen in een fiscale eenheid. Derhalve zou de implementatie van het 'principe van control' in de Nederlandse wetgeving de economische inefficiëntie aangaande de behandeling van management- en marketingdiensten bij 'vrijgesteld' presterende ondernemers kunnen verkleinen.

In veel gevallen zal een ondernemer die management- en marketingdiensten jegens de fiscale eenheid verricht ruimschoots voor minder dan 50 procent intern presteren aan vennootschappen in Nederland. De implementatie van een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving biedt de mogelijkheid om deze grens van 50 procent te verruimen. Indien bij de complexbenadering wordt voldaan aan de financiële verwevenheidseis zal een minder strikte economische verwevenheidseis worden gehanteerd. Immers, het totaalbeeld van de verwevenheidseisen is bepalend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Zodoende wordt het mogelijk om economische verwevenheid aan te tonen tussen rechtspersonen terwijl zij minder dan 50 procent van hun diensten bestemmen aan lichamen binnen de fiscale eenheid.<sup>278</sup> Op deze wijze kunnen rechtspersonen die, naast het verrichten van diensten aan onderdelen van de fiscale eenheid, tevens diensten verrichten aan in het buitenland gevestigde concernvennootschappen gemakkelijker worden opgenomen in een fiscale eenheid. De implementatie van een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving zal echter geen definitieve oplossing zijn voor de economische inefficiëntie. Veelal is een managementvennootschap niet in Nederland gevestigd en kan geen fiscale eenheid, vanwege de beperkte geografische reikwijdte, gevormd worden. Daarnaast dient de economische verwevenheid voldoende 'body' te hebben om vanuit een totaalbeeld verwevenheid op financieel, economisch en organisatorisch terrein aan te tonen en dat acht ik niet aanwezig bij

---

<sup>278</sup> Zie voor meer informatie paragraaf 4.6.2.1.2.

het verrichten van managementdiensten ter grootte van bijvoorbeeld 5 procent aan vennootschappen in Nederland en 95 procent aan vennootschappen in het buitenland. Zodoende biedt de complexbenadering in veel gevallen geen definitieve oplossing en blijft de economische inefficiëntie bij verrichte managementdiensten veelal aanwezig.

### **Paragraaf 5.4.3 Financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een aandelen verdeeld kapitaal**

Tot slot werd in hoofdstuk drie de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal behandeld. In de Nederlandse wetgeving wordt het aantonen van afhankelijkheid tussen twee lichamen die een niet in aandelen verdeeld kapitaal hebben in de praktijk als problematisch beschouwd. Immers, voor het aantonen van financiële verwevenheid dient onderlinge afhankelijkheid in de financiële positie en/of gedragingen door deze lichamen te worden bewezen. Dit in tegenstelling tot kapitaalvennootschappen waarbij simpelweg 50 procent van het aandelenkapitaal en een meerderheid van de stemrechten bezitten afdoende is.

Indien het ‘principe van control’ in Nederland zou worden ingevoerd, wordt dit onderscheid in rechtsvorm tenietgedaan. Doordat enkel ‘control’ wordt vereist, is het al dan niet bezitten van aandelenkapitaal in een ander lichaam irrelevant voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. De vraag of het Verenigd Koninkrijk rechtsvormen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal toelaat tot de fiscale eenheid kan bevestigend worden beantwoord. De ‘Company Limited by Guarantee’ kan namelijk worden opgenomen in een fiscale eenheid.<sup>279</sup> Deze rechtsvorm is vergelijkbaar met de Nederlandse stichting.<sup>280</sup> Derhalve wordt met de implementatie van het ‘principe van control’ de rechtsvormneutraliteit van de financiële verwevenheidseis bewerkstelligd doordat bij de invulling van de verwevenheidseis geen onderscheid naar rechtsvorm meer wordt gemaakt.

Indien de complexbenadering in de Nederlandse wetgeving zou worden geïmplementeerd, dan zou de in Nederland spelende discussie omtrent de financiële verwevenheidseis niet aanwezig zijn. In Duitsland kunnen namelijk enkel lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal een fiscale eenheid vormen. Alleen de Organträger kan een lichaam zijn zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Desondanks dient de Organträger echter nog wel te worden

---

<sup>279</sup> Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011, paragraaf 6.1.

<sup>280</sup> Deze mening is ook R.S.J. Bergenhenegouwen in zijn masterscriptie toegedaan. In: *Hoe neutraal is verwevenheid?*, Masterscriptie Universiteit van Tilburg, 2010.

aangemerkt als ondernemer. Het rechtstreeks implementeren van de Duitse complexbenadering zal derhalve geen passende oplossing zijn voor het probleem. Immers, de rechtsvormneutraliteit aangaande de vorming van de fiscale eenheid is ver te zoeken doordat lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal niet opgenomen kunnen worden in een fiscale eenheid.

## **Paragraaf 5.5      Aanbevelingen**

Nederland heeft in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving geïmplementeerd. De basis van het leerstuk van de fiscale eenheid is vastgelegd in artikel 11 van de BTW-richtlijn. Om een fiscale eenheid te kunnen vormen is een aantal vereisten waaraan dient te worden voldaan, waaronder een drietal verwevenheidseisen. In het verloop van de scriptie stond met name de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis centraal. In Nederland worden de verwevenheidseisen afzonderlijk van elkaar getoetst en deze strikte toetsingswijze heeft enkele problemen tot gevolg. Zodoende stond de scriptie in het teken van de vraag of de invulling van de verwevenheidseisen niet op een andere wijze tot stand kon komen. Deze vraag kan mijns inziens bevestigend worden beantwoord en in de volgende subparagrafen wordt derhalve een aantal aanbevelingen gedaan betreffende de Nederlandse en Europese wetgeving omtrent de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid.

### **Paragraaf 5.5.1      Nederland**

Naar mijn mening dient in Nederland een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen te worden gehanteerd voor de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Zowel Duitsland als het Verenigd Koninkrijk hanteren een overeenkomstige benadering voor de totstandkoming van een fiscale eenheid.<sup>281</sup> In beide landen dient de moedermaatschappij de overige lichamen in de fiscale eenheid te overheersen. Dit wordt bewerkstelligd door een sterke mate van controle over de overige lichamen in de fiscale eenheid aan te tonen. Er is één hoofdzakelijke reden waarom de implementatie van het ‘principe van control’ van het Verenigd Koninkrijk in de Nederlandse wetgeving mijns inziens niet is aan te bevelen. Het Verenigd Koninkrijk heeft op geen enkele wijze de economische verwevenheidseis in haar wetgeving opgenomen. Derhalve zal bij het letterlijk overnemen van het ‘principe van control’ bezwaar ontstaan bij de Europese

---

<sup>281</sup> In paragraaf 4.6.1 en 4.6.2. wordt de invulling van de verwevenheidseisen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland nader geanalyseerd.

Commissie. De Europese Commissie heeft immers in haar Mededeling in 2009<sup>282</sup> een leidraad opgesteld waaraan een lidstaat dient te voldoen om het leerstuk van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving te mogen implementeren. Daarin werd expliciet vermeld dat de drie verwevenheidseisen een cumulatieve aard hebben en derhalve ieder afzonderlijk dienen te worden getoetst. Het ontbreken van een invulling van de economische verwevenheidseis zal dientengevolge niet worden geaccepteerd en zodoende is het 'principe van control' geen optie om rechtstreeks te implementeren in de Nederlandse wetgeving. Een complexbenadering is daarentegen wel in overeenstemming met de Mededeling van de Europese Commissie.<sup>283</sup> Overigens is de huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland volledig in overeenstemming met de visie van de Europese Commissie, maar kent Nederland bij de invulling van enkele verwevenheidseisen een striktere wetgeving dan dat door de Europese Commissie noodzakelijk wordt geacht.<sup>284</sup> Naar mijn mening is tevens de huidige opinie van de Europese Commissie te strikt vormgegeven en zal het implementeren van een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen een gewenste en verdere verruiming van de verwevenheidseisen teweegbrengen. Dit zal ik mede aan de hand van de in hoofdstuk drie besproken economische inefficiënties en onvolkomenheden toelichten.

De huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland heeft enkele 'problemen' en onduidelijkheden tot gevolg.<sup>285</sup> Ten aanzien van de economische verwevenheidseis is een aantal onduidelijkheden aan het licht gekomen. Zo is het de vraag wanneer sprake is van 'dezelfde klantenkring' en wanneer verschillen in klantenkring van ondergeschikte aard zijn.<sup>286</sup> Het hanteren van een complexbenadering biedt voor deze vragen een (gedeeltelijke) oplossing. Bij het aantonen van sterke financiële verwevenheid is namelijk enige economische vervlechting al voldoende voor het aantonen van economische verwevenheid.

---

<sup>282</sup> Europese Commissie, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

<sup>283</sup> In paragraaf 5.3 wordt de complexbenadering indirect getoetst aan de visie van de Europese Commissie en in paragraaf 4.3.1.1 wordt aangetoond dat de Europese Commissie bij de totstandkoming van de Tweede Richtlijn de Duitse benadering voorstaat.

<sup>284</sup> In Paragraaf 5.3 wordt nader ingegaan op de vergelijking tussen de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland en welke invulling de Europese Commissie voor ogen heeft.

<sup>285</sup> In Hoofdstuk 3 worden deze problemen uitvoerig besproken.

<sup>286</sup> M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren stellen dezelfde vragen, in: *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieresie, twaalfde druk, Deventer: Kluwer, 2010, blz. 92.

Immers, het totaalbeeld van de verwevenheidseisen is bepalend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat in veel gevallen sprake is van een 'dezelfde klantenkring' en zijn kleine verschillen in klantenkring vaak van ondergeschikte aard. Daarnaast is een tweetal economische inefficiënties in de scriptie besproken. Het betreft het heffen van omzetbelasting over verrichte outsourcings- en managementdiensten. In de loop der tijd is het gebruik van deze diensten door ondernemers aanzienlijk toegenomen. Voor 'vrijgesteld' presterende ondernemers vormt de heffing van omzetbelasting over de vergoeding van deze diensten een belemmering om in economisch opzicht optimaal te kunnen ondernemen. Ten aanzien van outsourcing ben ik van mening dat de keuze tussen een dienst intern uitvoeren of uitbesteden enkel op basis van economische motieven dient te worden gemaakt. Bij deze keuze dient de omzetbelasting geen rol te mogen spelen, zoals nu wel het geval is. Ik ben dezelfde mening toegedaan betreffende de heffing van omzetbelasting over de management fee. Het al dan niet gebruik maken van managementdiensten dient enkel af te hangen van economische motieven. Zodoende dient de omzetbelasting geen rol in deze keuze te spelen. Voor ondernemers biedt het vormen van een fiscale eenheid één van de ontsnappingsmogelijkheden aan de niet aftrekbare omzetbelasting. Op basis van artikel 11 BTW-Richtlijn wordt echter de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid beperkt. In de gewenste fiscale eenheid dienen de lichamen verwevenheid op financieel, economisch en organisatorisch terrein aan te tonen en in veel gevallen zal niet aan deze vereisten worden voldaan door ondernemers die outsourcings- of managementdiensten aan elkaar verrichten.<sup>287</sup> Het implementeren van een complexbenadering biedt voor deze problemen geen definitieve oplossing, maar verruimt wel de mogelijkheden om economische en organisatorische verwevenheid aan te tonen. Het totaalbeeld van de verwevenheidseisen is namelijk doorslaggevend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Om de verruimende mogelijkheden van de complexbenadering ten opzichte van de huidige invulling van de verwevenheidseisen in Nederland aan te tonen, zal in de volgende alinea's een voorbeeld worden geschetst op basis van een lopende procedure bij de Hoge Raad.<sup>288</sup>

A BV is een managementvennootschap en houdt verder enkel alle aandelen in D BV, E BV en X BV. D BV exploiteert een supermarkt in een winkelcentrum. E BV exploiteert een aantal panden en parkeerplaatsen, waaronder het winkelcentrum waarin D BV zijn supermarkt

---

<sup>287</sup> In paragraaf 5.4.1 en 5.4.2 wordt nader ingegaan op de vraag of het hanteren van een complexbenadering een oplossing biedt voor de besproken economische inefficiënties.

<sup>288</sup> Conclusie Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 november 2012, V-N Vandaag 2013/22.

exploiteert. X BV exploiteert een duurzame energiecentrale in de kelderverdieping van hetzelfde winkelcentrum en voorziet het gehele pand met warmte, water en elektriciteit. Tussen A BV, D BV en E BV bestaat al enige tijd een fiscale eenheid. Belanghebbende in deze procedure, X BV, is van mening dat zij ten onrechte niet is gevoegd in deze fiscale eenheid. In deze procedure staat enkel de economische verwevenheid ter discussie.

X BV voert daarvoor de volgende argumenten aan. De onderdelen van de bestaande fiscale eenheid vormen de grootste afnemer van belanghebbende. De fiscale eenheid neemt ongeveer 22 procent van alle geleverde diensten af. Daarnaast hebben de fiscale eenheid en X BV enige gezamenlijke klanten, naar schatting 3,3 procent. Hierbij moet worden gedacht aan de bewoners van appartementen boven het winkelcentrum die tevens boodschappen doen bij de supermarkt geëxploiteerd door D BV. Rechtbank Arnhem heeft geoordeeld dat tussen belanghebbende en de fiscale eenheid onvoldoende economische verwevenheid bestaat, namelijk maximaal 25,3 procent, om X BV tot de bestaande fiscale eenheid te rekenen. Voorgaand percentage is niet voldoende om aan te tonen dat ‘in hoofdzaak’ een zelfde economisch doel wordt verwezenlijkt of dat de ene vennootschap ‘in hoofdzaak’ activiteiten verricht voor een andere vennootschap.<sup>289</sup>

Advocaat-Generaal Van Hilten gaat in haar conclusie mede in op de vraag of de verwevenheidseisen al dan niet in samenhang moeten worden beschouwd. Zij verwijst hier mede naar de opinie van Van Soest en Van Norden<sup>290</sup> omtrent de complexbenadering en geeft daarbij aan dat zij deze opvatting tot op een zekere hoogte deelt. Van Hilten komt echter tot de slotsom dat niet kan worden volstaan met verwevenheid in twee-opzichten-en-een-beetje voor de vorming van een fiscale eenheid.<sup>291</sup> Daarnaast voorstaat zij een strikte uitlegging van de verwevenheidseisen, omdat het leerstuk van de fiscale eenheid een uitzondering vormt op de hoofdregel dat iedere juridisch zelfstandige persoon die economische activiteiten verricht op zichzelf als belastingplichtige heeft te gelden. Ik ben echter van mening dat, op basis van het geschetste feitencomplex, het totaalbeeld van de verwevenheidseisen doorslaggevend zou moeten zijn. Naar mijn mening wordt nauwe financiële en organisatorische verwevenheid aangetoond, dit stond namelijk niet ter discussie. Bij het hanteren van een complexbenadering

---

<sup>289</sup> Deze eisen voor economische verwevenheid zijn beschreven in: Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>290</sup> A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572.

<sup>291</sup> Conclusie Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 november 2012, V-N Vandaag 2013/22, overweging 5.4.11.

compenseren deze verwevenheidseisen als het ware de tekortkoming bij de economische verwevenheidseis. Er wordt immers niet ‘in hoofdzaak’ activiteiten verricht jegens de bestaande fiscale eenheid. Mijns inziens is in onderhavig feitencomplex, bij het hanteren van een complexbenadering, een economische verwevenheid van 25,3 procent voldoende om een fiscale eenheid te kunnen vormen. De drie verwevenheidseisen in samenhang bezien geeft naar mijn mening een voldoende mate van verwevenheid tussen de betrokken vennootschappen. Dit in tegenstelling tot de huidige invulling van de Nederlandse verwevenheidseisen waarin een strikte economische verwevenheid wordt vereist, namelijk het ‘in hoofdzaak’ verrichten van activiteiten jegens de fiscale eenheid. Op basis van de huidige invulling in Nederland concludeert Van Hilten terecht dat in onvoldoende mate sprake is van verwevenheid in economisch opzicht, maar ik ben van mening dat op basis van een complexbenadering in onderhavig feitencomplex wel een fiscale eenheid zou kunnen worden gevormd.

In het voorbeeld wordt aangetoond dat een complexbenadering naar mijn mening ruimere mogelijkheden biedt om te voldoen aan de verwevenheidseisen. Door een complexbenadering te hanteren is immers het totaalbeeld van de verwevenheidseisen doorslaggevend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. Zodoende wordt er ruimte gecreëerd om een fiscale eenheid te kunnen vormen terwijl niet aan alle verwevenheidseisen in dezelfde strikte mate wordt voldaan. Dit in tegenstelling tot Nederland waar een strikte toetsing per verwevenheid plaatsvindt. Zo zou bij het hanteren van een complexbenadering in de voorbeeldsituatie dat E BV voor 25,3 procent outsourcingdiensten verricht aan de onderdelen van de bestaande fiscale eenheid wel een fiscale eenheid kunnen worden gevormd. Daarmee wordt de economische inefficiëntie aangaande outsourcing verkleind doordat de complexbenadering meer ruimte biedt om in dit geval te voldoen aan de economische verwevenheidseis.<sup>292</sup> Daarbij moet de opmerking geplaatst worden dat ten aanzien van de financiële verwevenheidseis wel een strikte verwevenheid dient te worden aangetoond. Bij de complexbenadering staat namelijk het begrip ‘beheersen’ centraal en enkel door het bezitten van meer dan 50 procent van het aandelenkapitaal, met inbegrip van de stemrechten, kan de wil van de moedermaatschappij worden afgedwongen bij de onderdelen van de fiscale eenheid.

---

<sup>292</sup> In de voorbeeldsituatie zou een economische inefficiëntie kunnen bestaan indien E BV geen gebruik maakt van de optie belaste verhuur. In dat geval presteert de bestaande fiscale eenheid deels vrijgesteld en zal de in rekening gebrachte omzetbelasting door X BV niet geheel aftrekbaar zijn bij de fiscale eenheid.



De Mededeling van de Europese Commissie biedt geen oplossing voor de zojuist besproken problemen. Doordat ook de Europese Commissie een strikte economische verwevenheid eist, zullen de problemen met deze visie niet worden opgelost. Dit gegeven doet mij besluiten een complexbenadering te prefereren boven de visie van de Europese Commissie in haar mededeling. De complexbenadering biedt mogelijkheden tot een ruimere invulling van de verwevenheidseisen en dit heeft met name voordelen voor concernvennootschappen. Van Doesum en Van Norden<sup>293</sup> hebben hierbij een geschikt voorbeeld uitgewerkt. Net zoals een enkele vennootschap tegelijkertijd in meer dan één branche actief kan zijn, kan ook een concern tegelijkertijd in meer dan één branche actief zijn. Op basis van deze gedachtegang mag het al dan niet het hebben van een gemeenschappelijke klantenkring de totstandkoming van een fiscale eenheid niet in de weg staan, mits de moedermaatschappij de overige onderdelen van de fiscale eenheid beheerst. Het totaalbeeld van de verwevenheidseisen dient beslissend te zijn of sprake is van beheersing en zodoende een fiscale eenheid kan worden gevormd.

Overigens kent de complexbenadering grotendeels een overeenkomstige benadering als de Europese Commissie voorstaat. Bij de invulling van de financiële en organisatorische verwevenheidseis in de mededeling van de Europese Commissie is in beide gevallen vereist dat de moedermaatschappij de overige onderdelen van de fiscale eenheid feitelijk overheerst. Dit is juist de kerngedachte van de complexbenadering: beheersing. Enkel de invulling van de economische verwevenheidseis kent een afwijkend karakter. Ik wil hiermee een eventuele opinie dat de Mededeling van de Europese Commissie en de complexbenadering elkaar geenszins overlappen, bij voorbaat ontkrachten.

Het rechtstreeks implementeren van de Duitse complexbenadering zal tevens geen passende oplossing zijn voor de problemen bij de invulling van de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. In Duitsland kunnen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal niet worden opgenomen in een fiscale eenheid. Dit is in Nederland wel mogelijk en ik zie niet in waarom de toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid tot kapitaalvennootschappen dient te worden beperkt. De invulling van de financiële verwevenheidseis dient mijns inziens rechtsvormneutraal te zijn.<sup>294</sup> Derhalve ben ik van mening dat enkel de complexbenadering met betrekking tot de verwevenheidseisen dient te

---

<sup>293</sup> A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572, paragraaf 6.3.

<sup>294</sup> In paragraaf 3.4.2 wordt mijn mening over deze kwestie met aanvullende argumentatie uitvoerig besproken.

worden overgenomen. Ten aanzien van het probleem bij de invulling van de financiële verwevenheidseis dient een andere oplossing te worden gevonden. Met de uitspraak van de Hoge Raad in 2009<sup>295</sup> wordt de uitspraak van de Hoge Raad in 1990<sup>296</sup> met betrekking tot de invulling van de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal verruimd.<sup>297</sup> Hiermee is een stap in de goede richting gezet, maar dit is geen oplossing voor het probleem. Het hanteren van verscheidene criteria afhankelijk van de rechtsvorm lijkt in strijd met doel en strekking van de BTW-Richtlijn.<sup>298</sup> Ik pleit dan ook voor een aanpassing van de financiële verwevenheidseis zodat de verwevenheidseisen volledig rechtsvormneutraal worden ingevuld.

Op basis van voorgaande argumenten kom ik tot de slotsom om een complexbenadering met uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen aan te bevelen voor de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in Nederland.

### **Paragraaf 5.5.2 Europa**

Het leerstuk van de fiscale eenheid heeft een lange historie in Nederland. Zo werd het leerstuk geïntroduceerd tijdens een uitspraak van de Tariefscommissie in 1937. Andere lidstaten hebben tevens een vergaande historie inzake het leerstuk van de fiscale eenheid voordat het leerstuk werd opgenomen in de Eerste en Tweede Richtlijn. Dit heeft geleid tot uiteenlopende invullingen van de verwevenheidseisen die tot op heden hun werking kennen. Daarnaast heeft het niet opnemen van een nadere begripsaanduiding aangaande de verwevenheidseisen verdere afwijkingen in de hand gewerkt. Tegenwoordig is de omzetbelasting echter een belastingvariant dat sterk is gebonden aan Europese wetgeving. In dat kader past mijns inziens een uniforme invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseisen.

Het is van belang om rekenschap te houden met de betekenis van een richtlijn. Een richtlijn wordt als verbindend beschouwd ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij is bestemd. De lidstaten worden verder vrijgelaten om de juiste vorm en

---

<sup>295</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232.

<sup>296</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

<sup>297</sup> In paragraaf 3.4.2. wordt de verruiming van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal door de Hoge Raad in 2009 ten aanzien van het arrest in 1990 uitgebreid behandeld.

<sup>298</sup> A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572, paragraaf 5 en zie paragraaf 3.4.2 voor een nuancering van mijn opinie.

middelen daarvoor te selecteren. Ik ben van mening dat de verwevenheidseisen van de ‘kanbepaling’ communautair dienen te worden ingevuld.<sup>299</sup> Voor een nadere invulling van de verwevenheidseisen wordt namelijk niet verwezen naar de wetgeving van lidstaten. Dit heeft tot gevolg dat de verwevenheidseisen door lidstaten uniform dienen te worden uitgelegd. De Europese Commissie heeft in haar mededeling<sup>300</sup> getracht een aanzet te geven voor de uniformering van de niet nader ingevulde begrippen van artikel 11 BTW-richtlijn. De Europese Commissie erkent dat op dit moment aanzienlijke verschillen bestaan tussen lidstaten omtrent de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. Daarbij merken zij op dat dit negatieve gevolgen kan hebben voor de werking van de interne markt en de basisbeginselen van het communautaire btw-stelsel.<sup>301</sup> Naar mijn mening is de mededeling van de Europese Commissie een stap in de juiste richting om deze negatieve gevolgen te elimineren. De mededeling heeft tot op heden weinig succes gehad: alleen Slowakije heeft sindsdien bij de implementatie van het leerstuk in haar nationale wetgeving per 1 januari 2009 gehoor gegeven aan de opgestelde leidraad van de Europese Commissie.

Naar aanleiding van voorgaande subparagraaf kan worden opgemaakt welke uniforme invulling ik aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis voorsta. Een complexbenadering aangaande de invulling van de verwevenheidseisen geniet mijn voorkeur. Ik beveel dan ook aan om de BTW-richtlijn aan te passen en een nadere invulling te geven aan de verwevenheidseisen, bij voorkeur een complexbenadering. In dat geval zijn de lidstaten die het leerstuk van de fiscale eenheid hebben geïmplementeerd verplicht om deze nadere invulling over te nemen in hun nationale wetgeving en ontstaat op deze wijze een uniforme invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis.

Tot slot wil ik vermelden dat verschillende auteurs<sup>302</sup> van mening zijn dat enige overlap bestaat tussen de financiële en organisatorische verwevenheidseis en zodoende de organisatorische verwevenheidseis overbodig is. Voor financiële verwevenheid is immers de feitelijke beheersing door middel van stemrechten doorslaggevend en voor het bepalen van de

---

<sup>299</sup> In paragraaf 5.2.3 wordt mijn mening over deze kwestie met aanvullende argumentatie uitvoerig besproken.

<sup>300</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief. De mededeling wordt in paragraaf 4.5.1. besproken.

<sup>301</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, blz. 2-3.

<sup>302</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232. (Zie voetnoot 17) en M.E. van Hilten. (1992), blz. 201. (Zie voetnoot 234).

organisatorische verwevenheid wordt de beslissingsmacht doorgaans ook door de hoeveelheid stemrechten bepaald. Die zeggenschap zal normaliter bepalend zijn voor de invulling van de centrale leiding.<sup>303</sup> Ik deel deze mening echter niet. Zo kan het mogelijk zijn dat in bepaalde lidstaten het aandelenkapitaal in het bezit is van de moedermaatschappij, maar verder geen stemrechten aan deze aandelen zijn verbonden. Hierbij kan gedacht worden aan de invoering van het wetsvoorstel ‘Vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht’ in Nederland per 1 oktober 2012. Bij het vervallen van de organisatorische verwevenheidseis ontstaan mogelijkheden om een fiscale eenheid te vormen terwijl de moedermaatschappij feitelijk geen beslissingsmacht heeft ten aanzien van het lichaam in de fiscale eenheid. Deze mogelijkheid doet mijns inziens geen recht aan de achterliggende concerngedachte van de fiscale eenheid. Zodoende is mijn aanbeveling dan ook om de organisatorische verwevenheidseis in stand te houden.

#### **Paragraaf 5.6            Conclusie**

In dit hoofdstuk zijn de conclusies uit voorgaande hoofdstukken gecombineerd. Daarbij werd getracht om onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Legt Nederland haar nationale voorwaarden met betrekking tot de fiscale eenheid in vergelijking met de nader geanalyseerde lidstaten te strikt uit? Zo ja, hoe dienen de verwevenheidseisen te worden gewijzigd?*

Hiervoor werd eerst stilgestaan bij de discussie of de invulling van de verwevenheidseisen een communautaire aangelegenheid is. Naar aanleiding van verschillende opinies van auteurs ben ik van mening dat de invulling van de verwevenheidseisen communautair dient plaats te vinden. Met name de gewezen jurisprudentie aangaande ‘kan-bepalingen’ in combinatie met het in de BTW-richtlijn niet expliciet verwijzen naar lidstaten omtrent de nadere invulling van begrippen in het wetsartikel, weegt zwaar naar mijn mening.

Vervolgens werd een vergelijking gemaakt van de verschillen tussen de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. Vervolgens werd de Nederlandse invulling vergeleken met de Mededeling van de Europese Commissie. Uit deze vergelijking kwam naar voren dat Nederland striktere maatstaven hanteert voor het aantonen van economische en organisatorische verwevenheid dan de overige vergelijkingsobjecten.

---

<sup>303</sup> G.J. van Norden. (2007), blz. 232. (Zie voetnoot 17).

In hoofdstuk drie is een aantal economische inefficiënties en onvolkomenheden in de Wet OB 1968 besproken. In dit hoofdstuk is vervolgens aandacht geschonken aan de vraag of de overname van het ‘principe van control’ of een complexbenadering een oplossing zou zijn voor de besproken problemen. De problemen omtrent outsourcing en de management fee worden niet definitief opgelost door het implementeren van het ‘principe van control’ of een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving. Beide invullingen bieden echter wel ruimere mogelijkheden om economische of organisatorische verwevenheid aan te tonen en dit biedt met name voordelen voor concernvennootschappen. Het probleem inzake de invulling van de financiële verwevenheid bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal wordt enkel opgelost door het ‘principe van control’ in de Nederlandse wetgeving te implementeren. De Duitse complexbenadering laat namelijk enkel rechtspersonen toe in een fiscale eenheid.

Vervolgens werd een aantal aanbevelingen gedaan voor het invullen van de verwevenheidseisen behorende bij het leerstuk van de fiscale eenheid in Nederland en Europa. Ik pleit voor de implementatie van een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen in Nederland voor de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Bij het hanteren van een complexbenadering worden de verwevenheidseisen in onderlinge samenhang beoordeeld, maar hoeft niet in dezelfde mate aan alle verwevenheden te worden voldaan. Het totaalbeeld van de verwevenheidseisen is doorslaggevend voor de totstandkoming van een fiscale eenheid. De complexbenadering biedt een ruimere invulling van de verwevenheidseisen en kan in specifieke gevallen de besproken economische inefficiënties en onvolkomenheden verkleinen. Het is echter geen definitieve oplossing voor de besproken economische inefficiënties en onvolkomenheden. Daarnaast doet een complexbenadering meer recht aan de achterliggende concerngedachte van het leerstuk van de fiscale eenheid. Dit is mijns inziens het achterliggende doel van de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de BTW-Richtlijn. Het rechtstreeks implementeren van de Duitse complexbenadering biedt echter geen oplossing voor het probleem van de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Het hanteren van verscheidene criteria afhankelijk van de rechtsvorm lijkt in strijd met doel en strekking van de BTW-Richtlijn. Ik pleit dan ook voor een aanpassing van de financiële verwevenheidseis zodat de verwevenheidseisen volledig rechtsvormneutraal worden ingevuld.

Tegenwoordig is de omzetbelasting een belastingvariant dat sterk is gebonden aan Europese wetgeving. In dat kader past mijns inziens een uniforme invulling van de financiële,

economische en organisatorische verwevenheidseis. Dit wordt versterkt door het feit dat de invulling van de verwevenheidseisen naar mijn mening een communautaire aangelegenheid is. Derhalve pleit ik voor een uniforme invulling van de verwevenheidseisen, bij voorkeur een complexbenadering. Tot slot is stilgestaan bij de discussie of de organisatorische verwevenheidseis overbodig is. Ik ben van mening dat deze verwevenheidseis in bepaalde situaties noodzakelijk is voor een juiste totstandkoming van een fiscale eenheid. Derhalve kom ik tot de slotsom om de organisatorische verwevenheidseis in stand te houden.

## Conclusies

In deze conclusie kom ik toe aan de beantwoording van de opgestelde deelvragen. Deze worden op volgorde van de hoofdstukindeling behandeld. Daarna zal de beantwoording van de probleemstelling plaatsvinden. Tot slot wordt aangegeven wat de toegevoegde waarde is van deze scriptie aan kennis over het onderzoeksonderwerp.

### Deelvraag 1:

In hoofdstuk twee zijn de nationale aspecten van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 aan de orde gekomen. Daarbij werd getracht onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Op welke wijze is het leerstuk van de fiscale eenheid door de wetgever in de Wet op de Omzetbelasting 1968 uitgewerkt en heeft het begrip fiscale eenheid in de loop der tijd wijzigingen ondergaan?*

Op basis van de doorgenomen jurisprudentie valt te concluderen dat op 3 oktober 1946 het begrip ‘fiscale eenheid’ door de Tariefscommissie in de Nederlandse rechtspraak is geïntroduceerd. Om een fiscale eenheid te kunnen vormen, dient tussen de (rechts)personen verwevenheid op financieel, economisch en organisatorisch terrein te worden aangetoond. Met ingang van 1 januari 1979 werd het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 opgenomen. Na deze wettelijke codificatie hebben zich nog enkele wijzigingen aan artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 voorgedaan. Dit zijn onder andere de introductie van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingschulden van de gehele fiscale eenheid en het toestaan van quasi-ondernemers binnen de fiscale eenheid. Zodoende is op te maken dat het wetsartikel een aantal wijzigingen heeft ondergaan.

Daarnaast is stilgestaan bij een aantal van belangzijnde begrippen in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968. Tijdens het beschrijven van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis kwamen enkele onduidelijkheden bij de verwevenheidseisen aan het licht. Enkele voorbeelden zijn: het aantonen van financiële verwevenheid tussen lichamen met een niet in aandelen verdeeld kapitaal en hoe het begrip ‘dezelfde klantenkring’ bij economische verwevenheidseis moet worden geïnterpreteerd. Tot slot zijn de voor- en nadelen van de fiscale eenheid besproken en is de mogelijkheid tot een grensoverschrijdende fiscale eenheid beschouwd.

## **Deelvraag 2:**

In hoofdstuk drie is een drietal problemen in de Wet OB 1968 aan de orde gekomen. Daarbij werd getracht om onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Kent Nederland problemen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en kunnen deze (deels) worden opgelost door ruimere voorwaarden te hanteren voor de fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968?*

De huidige systematiek van de Wet OB 1968 kent een aantal problemen. Het eerste probleem dat in hoofdstuk drie werd behandeld, was de versturende werking van de Wet OB 1968 op de keuze voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers om al dan niet over te gaan tot het uitbesteden van bepaalde activiteiten. Normaliter zal een ondernemer overgaan tot het outsourcen van bepaalde activiteiten indien een externe dienstverlener de activiteit tegen een lagere kostprijs kan verrichten. Bij een ‘vrijgesteld’ presterende ondernemer zal het uitbesteden van een activiteit niet aftrekbare omzetbelasting met zich meebrengen en vormt de afgedragen omzetbelasting een additionele kostenpost. Hieruit volgt de opmerkelijke situatie dat outsourcing voor de ondernemer een efficiëntere vorm van ondernemen is, maar het uitbesteden van activiteiten vanwege de niet aftrekbare omzetbelasting desalniettemin een duurdere optie kan zijn. Er is hier aldus sprake van economische inefficiëntie. De vorming van een fiscale eenheid biedt een uitkomst voor de ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers. Om de omvang van het probleem voor deze ondernemers te kunnen verkleinen is een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen benodigd om op deze wijze vaker een fiscale eenheid tot stand te kunnen laten komen.

Het tweede probleem dat in hoofdstuk drie werd behandeld, is de additionele omzetbelastingdruk voor ‘vrijgesteld’ presterende ondernemers bij het betalen van een management fee. Voornamelijk binnen concerns wordt gebruik gemaakt van een management-vennootschap waarin het management van het gehele concern wordt gevoerd. Zodoende is het de vraag of de heffing van omzetbelasting over een management fee vanuit efficiëntieredenen wenselijk is. Het managen van een concern door één managementvennootschap kan een efficiëntere vorm van ondernemen zijn. De vorming van een fiscale eenheid biedt uitkomst voor ondernemers waarbij de omzetbelasting blijft drukken doordat zij ‘vrijgesteld’ presteren. Om de omvang van het probleem voor deze ondernemers te kunnen verkleinen is een verruiming van één of meer van de verwevenheidseisen benodigd om op die manier vaker een fiscale eenheid tot stand te kunnen laten komen.



Het derde probleem dat in hoofdstuk drie werd behandeld, was de invulling van de financiële verwevenheidseis voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Na de uitspraak op 30 mei 1990 van de Hoge Raad<sup>304</sup> valt een afwijkende behandeling tussen kapitaalvennootschappen en lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal met betrekking tot de voorwaarde voor financiële verwevenheid te constateren. Voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal blijkt het niet zo eenvoudig te zijn om aan de financiële verwevenheidseis te voldoen in vergelijking met kapitaalvennootschappen. Op 26 juni 2009 deed de Hoge Raad<sup>305</sup> opnieuw uitspraak over verwevenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Met de uitspraak in 2009 verruimt de Hoge Raad de voorwaarden voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Desalniettemin blijft het probleem aanwezig. Mijns inziens dient de financiële verwevenheidseis rechtsvormneutraal te worden weergegeven. Door de aanpassing van de financiële verwevenheidseis kan een fiscale eenheid tussen lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal vaker tot stand komen.

Op basis van de besproken onderdelen kan worden geconcludeerd dat de systematiek van de Wet OB 1968 een aantal problemen met zich voortbrengt. De gesignaleerde problemen kunnen door het aanpassen van één of meer verwevenheidseisen (deels) worden opgelost

### **Deelvraag 3:**

In hoofdstuk vier zijn de Europese aspecten van het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 aan de orde gekomen. Daarbij werd getracht onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Hebben andere Europese landen het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving geïmplementeerd en kennen zij andere voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid, zoals Nederland die kent in de Wet op de Omzetbelasting 1968?*

Op basis van het onderzoek valt te concluderen dat de Europese regelgeving omtrent de omzetbelasting aan de hand van richtlijnen is vormgegeven. De lidstaten worden echter wel vrijgelaten om de juiste vorm en middelen te kiezen. Dit heeft tot gevolg dat lidstaten niet de letterlijke tekst van een richtlijn in hun nationale wetgeving dienen te implementeren.

---

<sup>304</sup> Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

<sup>305</sup> Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232.

In Europa blijkt een uniforme invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid ver te zoeken. Zo hanteren lidstaten afwijkende voorwaarden om te kunnen voldoen aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. In een paper heeft Horsthuis<sup>306</sup> de verschillende invullingen gecategoriseerd en zodoende in kaart gebracht. Vervolgens is de Mededeling aan de Raad en het Europees parlement<sup>307</sup> van de Europese Commissie over de invulling van de btw-groepoptie besproken.

Op basis van de mededeling van de Europese Commissie wordt de keuze om de wetgeving van lidstaten nader te analyseren enigszins beperkt. Verschillende lidstaten maken geen gebruik van een cumulatieve invulling van de verwevenheidseisen of hebben de implementatie van het leerstuk beperkt tot enkele sectoren. Derhalve is besloten om de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid nader te analyseren in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Beide landen hanteren in vergelijking met Nederland een afwijkende methode voor de invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid. In het Verenigd Koninkrijk wordt gebruik gemaakt van het ‘principe van control’ en dienen de onderdelen van de fiscale eenheid onder ‘control’ te staan van één rechtspersoon. In Duitsland kent men een complexbenadering omtrent de invulling van de verwevenheidseisen. Op deze wijze is het totaalbeeld van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid doorslaggevend voor de vorming van een fiscale eenheid. Uit deze informatie valt te concluderen dat een aantal lidstaten andere voorwaarden hanteert voor invulling van het leerstuk van de fiscale eenheid.

#### **Deelvraag 4:**

In hoofdstuk vijf zijn de conclusies uit voorgaande hoofdstukken gecombineerd. Daarbij werd getracht om de onderstaande deelvraag te beantwoorden:

*Legt Nederland haar nationale voorwaarden met betrekking tot de fiscale eenheid in vergelijking met de nader geanalyseerde lidstaten te strikt uit? Zo ja, hoe dienen de verwevenheidseisen te worden gewijzigd?*

Voor de beantwoording van de deelvraag werd een vergelijking gemaakt van de overeenkomsten en verschillen tussen de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. Vervolgens werd de Nederlandse invulling vergeleken

---

<sup>306</sup> M.W. Horsthuis. (2008-2009). (Zie voetnoot 156).

<sup>307</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

met de Mededeling van de Europese Commissie<sup>308</sup>. Uit deze vergelijking kwam naar voren dat Nederland striktere maatstaven hanteert voor het aantonen van economische en organisatorische verwevenheid dan de overige vergelijkingsobjecten.

In hoofdstuk drie zijn een aantal economische inefficiënties en onvolkomenheden in de Wet OB 1968 besproken. In hoofdstuk vijf is vervolgens aandacht geschonken aan de vraag of de overname van het ‘principe van control’ of een complexbenadering een (gedeeltelijke) oplossing zou zijn voor de besproken ‘problemen’. De problemen omtrent outsourcing en de management fee worden niet definitief opgelost door het implementeren van het ‘principe van control’ of een complexbenadering in de Nederlandse wetgeving. De complexbenadering biedt echter wel een ruimere invulling van de verwevenheidseisen en kan in specifieke gevallen de economische inefficiënties verkleinen. Dit is met name voor concernvennootschappen het geval. Het implementeren van een complexbenadering is echter geen definitieve oplossing voor de besproken economische inefficiënties en onvolkomenheden. Het probleem inzake de invulling van de financiële verwevenheid bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal wordt enkel opgelost door het ‘principe van control’ in de Nederlandse wetgeving te implementeren. De Duitse complexbenadering laat namelijk enkel rechtspersonen toe in een fiscale eenheid.

Vervolgens werd een aantal aanbevelingen gedaan voor het invullen van de verwevenheidseisen behorende bij het leerstuk van de fiscale eenheid in Nederland en Europa. Ik pleit voor de implementatie van een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen in Nederland voor de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. De complexbenadering biedt ruimere mogelijkheden om te voldoen aan de verwevenheidseisen. Daarnaast doet een complexbenadering meer recht aan de achterliggende concerngedachte van het leerstuk van de fiscale eenheid. Dit is mijns inziens het achterliggende doel van de implementatie van het leerstuk van de fiscale eenheid in de BTW-Richtlijn. Het rechtstreeks implementeren van de Duitse complexbenadering biedt echter geen oplossing voor het probleem bij de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Het hanteren van verscheidene criteria, afhankelijk van de rechtsvorm, lijkt in strijd met doel en

---

<sup>308</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

strekking van de BTW-Richtlijn. Ik pleit dan ook voor een aanpassing van de financiële verwevenheidseis zodat de verwevenheidseisen volledig rechtsvormneutraal worden ingevuld.

Tegenwoordig is de omzetbelasting een belastingvariant dat sterk is gebonden aan Europese wetgeving. In dat kader past mijns inziens een uniforme invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Dit wordt versterkt door het feit dat de invulling van de verwevenheidseisen naar mijn mening een communautaire aangelegenheid is. Derhalve pleit ik voor een uniforme invulling van de verwevenheidseisen, bij voorkeur een complexbenadering. Tot slot is stilgestaan bij de discussie of de organisatorische verwevenheidseis overbodig is. Ik ben van mening dat deze verwevenheidseis in bepaalde situaties noodzakelijk is voor een juiste totstandkoming van een fiscale eenheid. Derhalve kom ik tot de slotsom om de organisatorische verwevenheidseis in stand te houden.

### **Probleemstelling**

Dit brengt mij bij de beantwoording van de probleemstelling. In hoofdstuk één is de volgende probleemstelling geponeerd:

*Dient Nederland de voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid in artikel 7, lid 4 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 te verruimen?*

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, is in hoofdstuk twee een nationaal kader van het leerstuk van de fiscale eenheid geschetst. Door het bespreken van de geschiedenis en ontwikkeling van de fiscale eenheid in de loop der tijd wordt vastgesteld op welke wijze het leerstuk in de Wet OB 1968 tot op heden is uitgewerkt. In hoofdstuk drie zijn een drietal gesignaleerde problemen in de Wet OB 1968 uitgewerkt. Daarbij is aangetoond dat het aanpassen van één of meer verwevenheidseisen de omvang van de problemen kan verkleinen. In hoofdstuk vier is de Europese wetgeving nader geanalyseerd. Uit de analyse valt op te maken dat een groot aantal lidstaten het leerstuk van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving hebben geïmplementeerd. Echter, er valt een sterk afwijkende invulling van de verwevenheidseisen waar te nemen. Deze invullingen zijn niet allemaal in lijn met de visie van de Europese Commissie. Derhalve is besloten om de invullingen in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland nader te analyseren. In hoofdstuk vijf is gebleken dat de Duitse complexbenadering een ruimere invulling ten aanzien van de verwevenheidseisen hanteert en tevens in overeenstemming is met de visie van de Europese Commissie. Er valt te concluderen dat er alternatieven bestaan voor de invulling van de verwevenheidseisen in Nederland. Daarbij kom ik tot de slotsom dat Nederland de voorwaarden voor de

totstandkoming van een fiscale eenheid in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 dient te verruimen. Ik adviseer derhalve een complexbenadering met een uitbreiding naar niet in aandelen verdeeld zijnde personen te hanteren voor de invulling van de verwevenheidseisen. Op deze wijze worden de voorwaarden voor de totstandkoming van de fiscale eenheid verruimd, is in specifieke gevallen mogelijk dat een tweetal economische inefficiënties verkleind en wordt meer recht gedaan aan de achterliggende concerngedachte van de fiscale eenheid. Voor wat betreft de invulling van de financiële verwevenheidseis bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal voorsta ik een aanpassing van deze verwevenheidseis om tot een rechtsvormneutrale invulling te geraken.

### **Toegevoegde waarde van het onderzoek**

Ten slotte wil ik de toegevoegde waarde van mijn onderzoek aangeven. In mijn scriptie wordt een drietal problemen geconstateerd die aanwezig zijn in de Wet OB 1968. Uit onderzoek blijkt dat deze problemen niet definitief kunnen worden opgelost door het hanteren van een andere benadering bij de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis. Immers, artikel 11 BTW-Richtlijn biedt daar de mogelijkheid niet voor. Na een analyse van een aantal lidstaten kom ik tot de conclusie dat een complexbenadering een gewenste verruiming ten aanzien van de invulling van de verwevenheidseisen teweegbrengt. Bij het hanteren van een complexbenadering zal het aantal fiscale eenheden in Nederland toenemen. Uit een beschouwing van de voor- en nadelen van een fiscale eenheid blijkt dat deze ontwikkeling geen significante nadelen teweegbrengt bij belanghebbende partijen. Naar aanleiding van deze scriptie ligt de weg open voor de Nederlandse wetgever om zich nader te verdiepen in de mogelijke introductie van een complexbenadering bij de invulling van de financiële, economische en organisatorische verwevenheidseis in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968.

## Literatuurlijst

### Publicaties:

- APE Rebelgroup Advisory BV. (2010). *Effectevaluatie btw-compensatiefonds*, Den Haag, rapport gepubliceerd op 6 juli 2010 in opdracht van het Ministerie van Financiën.
- R.S.J. Bergenhenegouwen. (2010). *Hoe neutraal is verwevenheid?*, Masterscriptie Universiteit van Tilburg.
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet. (2001). *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*. Fiscale Monografieën, nr. 46, derde druk, Deventer: Kluwer.
- W.J. Blokland en J.P. Hulshof, Financiële verwevenheid, een kwestie van zeggenschap?, *Btw-Brief* 2009, nr. 10.
- M.R.C. Blomme (2004). BTW-aspecten van outsourcing, *Forfaitair* nr. 146, juli 2004.
- Nicolas C. Burkholder. (2006). *Outsourcing, the definitive view, applications and implications*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2006, blz. ix.
- Commissie interne accountants en belastingconsulenten. (2009). Nieuwe btw-regels op het gebied van “Plaats van diensten” per 1 januari 2010, *Accountancy & Tax*, 2009, nr. 4, blz. 8.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen. (1973). Nieuw voorstel voor de harmonisatie van de BTW, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73.
- A.J. van Doesum. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Fiscale monografieën, nr. 133, Deventer: Kluwer.
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden. (2009). De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572.
- E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt. (1998). *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*. FED Fiscale Brochures, tweede druk, Deventer: Kluwer.
- Europese Commissie. (2009). Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.
- M.E. van Hilten. (1992). *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss)*, Deventer: Kluwer.

- M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren. (2010). *Omzetbelasting*. FED Fiscale Studieserie, twaalfde druk, Deventer: Kluwer.
- M.W. Horsthuis. (2009). *De uitleg van de economische verwevenheid*, (paper Europese Fiscale Studies), 2008-2009.
- R.M. Kavelaars-Niekoop, Het wel en wee van de management-BV, *WFR* 1993/51.
- K.L.H. van Mens , A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en S. Feenstra. (1999). *Belastingen in Europees perspectief*, tweede druk, Deventer: Kluwer.
- G. Michie, Value added tax on Financial services in the European Union, *Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international*, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003.
- E.M.L. Moerel, B.L.P. van Reeken, R.J. Bondrager. (2009). *Outourcing – een juridische gids voor de praktijk*. derde druk, Deventer: Kluwer.
- G.J. van Norden. (2006). Aantekening bij *FED* 2006/50.
- G.J. van Norden. (2007). *Het concern in de BTW*. Fiscale monografieën nr. 122, Deventer: Kluwer.
- O.J.A. Pathuis. (2009). Grenzen aan de fiscale eenheid, (paper Europese Fiscale Studies), 2008-2009.
- T.G. Perié, aantekening bij de uitspraak van de Hoge Raad van 24 september 2004, nr. 39 537, *NFR* 2004/1577.
- Redactie Vakstudie-Nieuws. (1989). Aantekening op het arrest van 22 mei 1989, *V-N* 1989/1144.
- Redactie Vakstudie Nieuws. (2001). Ondernemerschap. Diensten. BTW-compensatiefonds. Fiscale eenheid. Onderlinge prestaties zorginstellingen en uitlenen van personeel, *V-N* 2001/18.31.
- F.H.H. Sijbers, Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?, *TFB* 2006, nr. 4.

B.J.M. Terra. (1990). *De fiscale eenheid vanuit een Europees perspectief*. Reugebrink-bundel, FED fiscale studieserie, Deventer: Kluwer.

W.A. Vermeend, H.A. Kogels en H. Mees. (2002). *Compendium Europees Belastingrecht*. derde druk, Deventer: Kluwer.

D.G. Van Vliet in: Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting, *WFR* 1991/461.

K. Vyncke. (2007), VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations, *International VAT Monitor*, vol:18, issue:4, blz. 250-261, IBFD, July 2007.

B.G. van Zadelhoff. (2012). *Belastingplichtige in de BTW*. FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer.

R.N.F. Zuidgeest. (2012). Flex-BV. Paper geschreven op 25 mei 2012 voor het Register Belasting Adviseurs.

Parlementaire stukken:

Besluit Minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP 2006/2469M, Staatscourant 2007, nr. 25, V-N 2007/11.18.

Besluit Ministerie van Financiën van 21 december 2007, nr. CPP 2007/3160, Staatscourant 2008, nr. 1, V-N 2008/3.24.

Brief Ministerie van Financiën van Italië aan de Europese Commissie van 24 juli 2003, inbreukprocedure nr. 2002/5456.

Delcreto del presidente della Repubblica nr. 24 van 29 januari 1979 (GURI nr. 30 van 31 januari 1979). Kamerstukken I, vergaderjaar 2009-2010, nr. 31 058, A.

Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, nr. 3.

Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, nr. 5.

Kamerstukken II, 1977-1978, 14 887, nr. 3.

Kamerstukken II, 1977-1978, 14 887, nr. 5.

Kamerstukken II, 1999-2000, 27 293, nr. 3,

Kamerstukken II, 2001-2002, 27 293, nr. 17.



Kamerstukken II, 2004-2005, 28 753, nr. 17.

Reparatieproject eerste fase, Wet van 21 december 1988, *Staatsblad* 616.

Wet in het kader van de constructiebestrijding bij onroerende zaken, wet van 18 december 1995, *Staatsblad* nr. 659.

Resolutie OB 3734 van 20 oktober 1967, nr. D6/22874.

Resolutie OB 236 van 22 mei 1970, nr. B70/10084.

Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, nr. Aangangsel 797, V-N 2001/18.31.

Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011.

Zittingsdocumenten Europees Parlement 1966-1967, document 1.

#### Europese richtlijnen:

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (pBEU L 145).

Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347).

#### Databases:

IBFD Database, Value Added Taxation

#### Rechtspraak:

Conclusie Advocaat-Generaal Van Hilten van 29 november 2012, V-N Vandaag 2013/22.

Europese Commissie van 24 juni 2010, nr. IP/10/795, V-N 2010/32.19.

Gerechtshof 's-Gravenhage van 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129.

Hof van Justitie EG van 1 februari 1977, 51/76.

Hof van Justitie EG van 12 juni 1979, 181/78 en 229/78, BNB 1980/44.

Hof van Justitie EG van 5 februari 1981, 154/80.

Hof van Justitie EG van 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335.

Hof van Justitie EG van 3 maart 1988, 252/86.

Hof van Justitie EG van 29 februari 1996, C-110/94.

Hof van Justitie EG van 28 maart 1996, C-468/93.

Hof van Justitie EG van 5 juni 1997, C-2/95.

Hof van Justitie EG van 8 juni 2000, C-400/98.

Hof van Justitie EG van 8 maart 2001, C-240/99.

Hof van Justitie EG van 13 december 2001, C-235/00.

Hof van Justitie EG van 27 november 2003, C-497/01.

Hof van Justitie EG van 3 maart 2005, C-472/03.

Hof van Justitie EG van 23 maart 2006, C-210/04.

Hof van Justitie EG van 30 maart 2006, C-184/04.

Hof van Justitie EG van 21 juni 2007, C-453/05.

Hof van Justitie EG van 28 juni 2007, C-73/06.

Hof van Justitie EG van 27 september 2007, C-409/04

Hof van Justitie EG van 18 oktober 2007, C-355/06.

Hof van Justitie EG van 22 mei 2008, C-162/07.

Hoge Raad van 19 december 1979, nr. 18 537, BNB 1980/45.

Hoge Raad van 6 oktober 1982, nr. 20 260, BNB 1982/312.

Hoge Raad van 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

Hoge Raad van 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316.

Hoge Raad van 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203\*.

Hoge Raad van 14 september 1988, nr. 25 005, V-N 1988/2536.

Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

Hoge Raad van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

Hoge Raad van 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115.

Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105.

Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105.

Hoge Raad van 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

Hoge Raad van 24 september 2004, nr. 39 537, V-N 2004/53.23.

Hoge Raad van 27 januari 2006, BNB 2006/312.

Hoge Raad van 9 juni 2006, BNB 2006/313.

Hoge Raad van 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232.

Hoge Raad van 14 december 2012, nr. 10/02318, V-N 2012/63.12.

Tariefscommissie van 8 maart 1943, nr. 2635e, B 1-11.

Tariefscommissie van 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

Websites:

Bache BV. (2012). Wat houdt outsourcing eigenlijk in?

<http://www.bache.nl/index.php/FAQ/Wat-houdt-outsourcing-eigenlijk-in.html>.

[29-05-2012]

De Belastingdienst. (2012). Fiscale Eenheid.

[http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/ho\\_e\\_werkt\\_de\\_btw/voor\\_wie\\_geldt\\_de\\_btw/fiscale\\_eenheid/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/ho_e_werkt_de_btw/voor_wie_geldt_de_btw/fiscale_eenheid/)

[08-05-2012]

Ondernemers United, Management Fee. geraadpleegd op 7 juni 2012.

<http://ondernemersunited.nl/page/1/woordenboek/management-fee.html>

[07-06-2012]

C.W. van Vilsteren. (2012). Fiscale Eenheid.

<http://www.fiscalistenonline.nl/911-fiscale-eeheid.html>.

[13-06-2012]