

MASTERSCRIPTIE FISCALE ECONOMIE



FISCALE EENHEID BTW TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM

IN DE RICHTLIJN 2006/112/EG EN DE WET OP DE OMZETBELASTING 1968

NAAM STUDENT: DANIELLE DE WILDE

STUDENTENNUMMER: 434208

BEGELEIDER: M.D.C. GOMES VALE VIGA

TWEDE BEOORDELAAR: R.N.F. ZUIDGEEST

INLEVERDATUM: 20 JANUARI 2020

Bronnenlijst

Afkortingenlijst	3
Hoofdstuk 1 – Inleiding.....	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling en deelvragen.....	5
1.3 Afbakening.....	5
1.4 Opzet	6
Hoofdstuk 2 – Wet OB 1968 versus Btw-richtlijn en de fiscale eenheid.....	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Btw-richtlijn versus Wet OB 1968	7
2.2.1 Korte historie Btw-richtlijn	7
2.2.2 Korte historie en beschrijving werking Wet OB 1968	8
2.2.3 Btw-richtlijn versus Wet OB 1968	10
2.3 Fiscale eenheid	11
2.3.1 Btw-richtlijn	11
2.3.2 Wet OB 1968	12
2.3.3 Holdingresolutie	16
2.3.4 Het begrip ‘personen’	16
2.4 Conclusie	17
Hoofdstuk 3 – Belastingplicht van privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen.....	19
3.1 Inleiding	19
3.2 Belastingplicht van privaat- en publiekrechtelijke lichamen in de Btw-richtlijn.....	19
3.2.1 Voorwaarden voor belastingplicht	19
3.2.2 Privaatrechtelijke lichamen	22
3.2.3 Publiekrechtelijke lichamen	23
3.3 Belastingplicht van privaat- en publiekrechtelijke lichamen in de Wet OB 1968.....	28
3.3.1 Voorwaarden belastingplicht	28
3.3.2 Privaatrechtelijke lichamen	28
3.3.3 Publiekrechtelijke lichamen	29
3.4 Conclusie	32
Hoofdstuk 4 – Fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam in de Btw-richtlijn	34
4.1 Inleiding	34
4.2 Rechtspraak HvJ EU	34
4.2.1 Wie kunnen (toch) in de fiscale eenheid btw?	34
4.2.2 (Geen) rechtstreeks beroep op kan-bepaling uit de Btw-richtlijn.....	37

4.2.3 Communautaire of nationale invulling verwevenheidsvereisten	38
4.2.4 Zelfde uitkomst, andere insteek.....	41
4.3 Ente Público Radio Televisión Madrid	42
4.4 Afweging arresten	44
4.4.1 Fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk lichaam en een privaatrechtelijk lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal (vennootschap)	44
4.4.2 Fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk lichaam en een lichaam zonder in aandelen verdeeld kapitaal (stichting).....	46
4.5 Conclusie	47
Hoofdstuk 5 – Fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam in de Wet OB 1968	49
5.1 Inleiding	49
5.2 Rechtspraak Hoge Raad.....	49
5.2.1 Fiscale eenheid tussen een onderwijsstichting en eigen schoonmaakbedrijf	49
5.2.2 Fiscale eenheid tussen een onderwijsstichting en dochtervennootschap.....	51
5.2.3 Gevolgen voor de praktijk	54
5.3 Fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam	54
5.3.1 Ondernemerschapsvereiste	55
5.4 Fiscale eenheidsbepalingen in andere lidstaten	56
5.4.1 Duitsland.....	56
5.4.2 Verenigd Koninkrijk	59
5.4.3 Spanje	61
5.5 Voorstel wetwijziging.....	62
5.5.1 Voorstel Dirks en Mezouar	62
5.5.1 Toelichting wijziging wetsartikelen	63
5.6 Conclusie	64
Hoofdstuk 6 – Conclusie	66
Literatuurlijst	69

AFKORTINGENLIJST

aant.	aantekening
A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
bv	besloten vennootschap
cv	commanditaire vennootschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Hof van Justitie EU
nr.	nummer
nv	naamloze vennootschap
NTR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
t/m	tot en met
V-N	Vakstudie Nieuws
vof	vennootschap onder firma
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1954	Wet op de omzetbelasting 1954
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG

HOOFDSTUK 1 – INLEIDING

1.1 INLEIDING

De Europese Commissie (hierna: EC) startte in 2011 meerdere inbreukprocedures tegen lidstaten die niet-belastingplichtigen toelaten in een fiscale eenheid voor de btw (hierna: fiscale eenheid), omdat zij dit in strijd achtte met het EU-recht. Ook tegen Nederland werd een inbreukprocedure¹ gestart aangezien Nederland een (top)holding op grond van de holdingresolutie² toelaat tot een fiscale eenheid. Op 25 april 2013 (her)bevestigde het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) dat artikel 11 Btw-richtlijn niet in de weg staat aan de toelating van niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid.³

Een fiscale eenheid houdt in dat meerdere juridisch zelfstandige personen onder bepaalde voorwaarden als één belastingplichtige worden aangemerkt. Een Nederlandse fiscale eenheid bestaat wanneer in Nederland gevestigde ondernemers in financieel, economisch en organisatorisch opzicht met elkaar zijn verweven.⁴ Als gevolg van de totstandkoming van een fiscale eenheid wordt deze gezien als de belastingplichtige voor de omzetbelasting en zijn de verschillende onderdelen die deel uitmaken van de fiscale eenheid niet langer belastingplichtig voor de activiteiten die zij verrichten ten behoeve van (onderdelen van) de fiscale eenheid.

Een fiscale eenheid kent een aantal voordelen. De belangrijkste voordelen zijn dat de deelnemende vennootschappen geen btw over onderlinge leveringen van goederen en diensten zijn verschuldigd.⁵ Dit kan voordelig zijn, indien zonder fiscale eenheid de door één van de vennootschappen in rekening gebrachte btw bij de andere vennootschap niet aftrekbaar zou zijn.⁶ Daarnaast hoeft nog maar één btw-aangifte te worden gedaan. Het nadeel van de totstandkoming van een fiscale eenheid is dat alle onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk worden voor de belastingschuld van de fiscale eenheid, ongeacht de herkomst van deze belastingschuld. Dit kan grote (negatieve) gevolgen hebben voor de ondernemers die deelnemen aan een fiscale eenheid.

Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn) biedt een keuze aan lidstaten om de fiscale eenheid in de nationale wetgeving op te nemen.⁷ Nederland heeft van deze keuzevrijheid gebruikgemaakt en de bepaling in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) opgenomen in artikel 7, lid 4.

De vraag die in deze scriptie centraal staat is of ook een publiekrechtelijk lichaam deel van een fiscale eenheid kan uitmaken. Deze vraag is van belang, omdat publiekrechtelijke lichamen veelal niet in staat zijn om de aan hen in rekening gebrachte btw (volledig) in aftrek te brengen. Publiekrechtelijke lichamen zijn immers (vaak) niet belastingplichtig of zij verrichten vrijgestelde prestaties. Zo nu en dan worden maatregelen getroffen om de pijn te verzachten, zoals in Nederland via het BTW compensatiefonds⁸, maar deze maatregelen zijn niet altijd afdoende of brengen (veel) administratieve rompslomp met zich mee. Het vormen van een fiscale eenheid zou dan mogelijk een goed alternatief kunnen zijn.

¹ De inbreukprocedure die tegen Nederland is gestart is gericht tegen de Nederlandse goedkeuring dat niet-belastingplichtige moeiende holdings kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid (zaak C-65/11).

² Besluit van 18 februari 1991, *FED* 1991/266.

³ HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (*Commissie tegen Nederland*), *V-N* 2013/24.14.

⁴ Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968.

⁵ Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968.

⁶ Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer die andere vennootschap btw-vrijgestelde prestaties verricht.

⁷ Artikel 11 Btw-richtlijn.

⁸ Het BTW-compensatiefonds is een Nederlands begrotingsfonds waaruit gemeenten en provincies voor een belangrijk deel van de door hen betaalde omzetbelasting (btw) worden gecompenseerd. Zie de Wet op het BTW-compensatiefonds (Wet BCF). De Wet BCF gaat de reikwijdte van deze scriptie te buiten.

Momenteel ligt een prejudiciële zaak voor bij het HvJ EU, waarbij de vraag aan bod komt of ‘duale belastingplichtigen’⁹ samen met het publiekrechtelijke lichaam waardoor zij zijn opgericht, voor btw-doeleinden kunnen worden beschouwd als één belastingplichtige en zodoende een fiscale eenheid kunnen vormen.¹⁰ Het arrest van het HvJ EU zal te zijner tijd, maar na afsluiting van het onderzoek in het kader van deze scriptie, duidelijkheid verschaffen over de vraag die centraal staat in deze scriptie.

1.2 PROBLEEMSTELLING EN DEELVRAGEN

In deze scriptie wordt aan de hand van de volgende probleemstelling onderzoek gedaan naar de vraag of het mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk lichaam en een privaatrechtelijk lichaam. Hierbij wordt zowel gekeken naar de Btw-richtlijn als naar de Wet OB 1968. De probleemstelling luidt:

In hoeverre is een fiscale eenheid tussen publiekrechtelijke lichamen en andere (privaatrechtelijke) lichamen mogelijk op grond van de Btw-richtlijn en specifiek de Nederlandse Wet OB 1968? En indien deze mogelijkheid ontbreekt, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn en/of de Wet OB 1968 op dit onderdeel worden aangepast?

De probleemstelling wordt uitgewerkt aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Hoe verhoudt de Wet OB 1968 zich tot de Btw-richtlijn en op welke wijze is de figuur van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn vormgegeven?
2. Hoe worden privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen in de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 behandeld? En welke invloed hebben eerder door het HvJ EU gewezen arresten op de vraag wanneer sprake is van handelen als overheid?
3. Biedt de Btw-richtlijn, naar de huidige stand van de jurisprudentie van het HvJ EU, de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?
4. Biedt de Nederlandse Wet OB 1968 de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Wet OB 1968 op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?

Begrippen zijn aan interpretatie onderhevig, al naar gelang de context waarin zij worden gebruikt. In dat kader duid ik hierna het in mijn probleemstelling gebruikte begrip ‘doelmatig’.

‘Doelmatig’ betekent ook wel geschikt voor het doel waarvoor het is gemaakt of efficiënt.¹¹ Het doelmatigheidsbeginsel kan tot gevolg hebben dat aan andere beginselen of het rechtskarakter van de btw minder gewicht toekomt.¹² Het weegt het belang van een goed toepasbare en eenvoudige heffing af tegen het meest effectieve, gezien vanuit het rechtskarakter. Dit kan tot gevolg hebben dat van de economisch meest nauwkeurige benadering wordt afgeweken om de regeling eenvoudig en praktisch uitvoerbaar te houden.

1.3 AFBAKENING

Binnen het kader van de probleemstelling wordt onderzoek gedaan naar de mogelijkheid om een fiscale eenheid btw te vormen tussen lichamen. Hierbij zal gekeken worden naar de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen, waarbij zowel

⁹ Duale belastingplichtige houdt in dat de vennootschap zowel belaste als niet-belaste handelingen verricht.

¹⁰ Ministerie van Buitenlandse Zaken, C-694/18 – C-697/18 (*Ente Público Radio Televisión Madrid e.a.*)

¹¹ Doelmatig betekent efficiënt volgens de Van Dale.

¹² A.J. van Doesum, *Contractuele Samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2009, blz. 39.

van de Btw-richtlijn als de Nederlandse Wet OB 1968 en de nationale wetgeving van enkele andere EU-lidstaten gebruik wordt gemaakt. De territoriale reikwijdte van de fiscale eenheid blijft in deze scriptie buiten beschouwing in die zin dat, voor zover relevant, ervanuit wordt gegaan dat alle deelnemers aan de fiscale eenheid in Nederland woonachtig of gevestigd zijn.

1.4 OPZET

Met behulp van een literatuurstudie wordt geprobeerd een antwoord te geven op de voornoemde deelvragen. Met een literatuurstudie wordt het doen van een onderzoek op basis van wetenschappelijke literatuur en andere relevante (beleids)documenten bedoeld. In deze scriptie wordt gebruikgemaakt van arresten van het HvJ EU, nationale jurisprudentie, boeken en van artikelen die op het internet te vinden zijn. Het risico dat bij deze laatste categorie wordt gelopen is dat de betrouwbaarheid van de op het internet te vinden informatie verschilt. Om toch te zorgen voor een onderzoek met alleen betrouwbare en juiste informatie, wordt gebruikgemaakt van artikelen geschreven door gezaghebbende auteurs. De artikelen worden kritisch beoordeeld en indien twijfel bestaat over de betrouwbaarheid van het artikel, wordt het artikel niet gebruikt.

Na het inleidende hoofdstuk wordt in hoofdstuk 2 uitgelegd hoe de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 zich tot elkaar verhouden en wat de werking van beide wetten op hoofdlijnen is. Tevens wordt in dit hoofdstuk het leerstuk van de fiscale eenheid in zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB 1968 uitgewerkt. In hoofdstuk 3 wordt uitgelegd hoe de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 privaot- en publiekrechtelijke lichamen behandelen. In dit hoofdstuk worden arresten behandeld die gaan over de behandeling van privaot- en publiekrechtelijke lichamen en arresten die gaan over de vraag wanneer sprake is van handelen 'als overheid'. Deze laatste vraag is van groot belang voor de bepaling van de mate van belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen. In hoofdstuk 4 wordt met behulp van de antwoorden op de eerste twee deelvragen uitgewerkt of een fiscale eenheid kan worden gevormd tussen een privaot- en publiekrechtelijk lichaam volgens de Btw-richtlijn. In hoofdstuk 5 wordt deze zelfde vraag beantwoord voor de Wet OB 1968. Bij ontkennende beantwoording van deze laatste vraag wordt geanalyseerd of het doelmatig is om de Wet OB 1968 aan te passen. Daarbij wordt gekeken naar de nationale wetgeving van enkele andere EU-lidstaten, te weten Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Spanje, om een rechtsvergelijking te kunnen maken met de Nederlandse Wet OB 1968. Uiteindelijk wordt in het laatste hoofdstuk de eindconclusie getrokken met antwoorden op de deelvragen die leiden tot een antwoord op de centrale vraag.

HOOFDSTUK 2 – WET OB 1968 VERSUS BTW-RICHTLIJN EN DE FISCALE EENHEID

2.1 INLEIDING

In hoofdstuk 2 staat de deelvraag ‘Hoe verhoudt de Wet OB 1968 zich tot de Btw-richtlijn en op welke wijze is de figuur van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn vormgegeven?’ centraal.

In §2.2 wordt onderzocht hoe de Wet OB 1968 zich tot de Btw-richtlijn verhoudt. Om dit te onderzoeken wordt eerst de Btw-richtlijn uitgelicht, waar onder andere op de ontstaansgeschiedenis van deze richtlijn wordt ingegaan. Vervolgens wordt de Wet OB 1968 uitgelicht, waar eveneens wordt ingegaan op de ontstaansgeschiedenis van deze wetgeving. Met de informatie die is verzameld in de eerste twee subparagrafen, wordt in de derde subparagraaf een antwoord gegeven op de vraag hoe de Wet OB 1968 zich verhoudt tot de Btw-richtlijn.

In §2.3 wordt uitgelegd op welke wijze het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn is vormgegeven. Ook hier wordt eerst gekeken hoe de Btw-richtlijn de figuur van de fiscale eenheid vormgeeft, waarna in de daaropvolgende subparagraaf wordt gekeken hoe de Wet OB 1968 de fiscale eenheid heeft geïmplementeerd. In deze subparagraaf wordt uiteengezet aan welke verschillende eisen moet worden voldaan om deel uit te mogen maken van een fiscale eenheid.

In §2.4 wordt tot slot een deelconclusie gegeven, waarin een samenvatting van het antwoord op de deelvraag staat.

2.2 BTW-RICHTLIJN VERSUS WET OB 1968

2.2.1 KORTE HISTORIE BTW-RICHTLIJN

Een belangrijke doelstelling van de Europese Unie (hierna: EU) is de harmonisatie van de omzetbelasting. Dit heeft in 1967 geresulteerd in de totstandkoming van de zogenoemde Eerste en Tweede richtlijn betreffende de omzetbelasting.¹³ De Eerste richtlijn bepaalde vrijwel alleen dat de lidstaten hun cumulatieve stelsels moesten vervangen door een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting. In de Tweede richtlijn was neergelegd hoe die belasting in grote lijnen eruit zou moeten zien: de structuur van de belasting en de wijze waarop de belasting moest worden toegepast werd hierin uitgewerkt. De lidstaten behielden (nog) hun autonomie op het gebied van vrijstellingen en tarieven.

Op 17 mei 1977 zijn beide richtlijnen vervangen door de Zesde richtlijn die op 1 januari 1978 in werking is getreden.¹⁴ De Zesde richtlijn beoogde een gelijke grondslag tussen de EU lidstaten te bewerkstelligen door het geven van nadere regels omtrent het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen.¹⁵ In de loop der jaren is deze richtlijn verouderd. Sinds de invoering van de Zesde richtlijn zijn tal van wijzigingen aangebracht, die grotendeels voortvloeiden uit de totstandkoming van de interne markt en de bijbehorende opheffing van de fiscale grenzen tussen lidstaten.¹⁶ Tevens bestond in de jaren zeventig nog geen internet en elektronisch factureren was toentertijd onmogelijk.

Om de Zesde richtlijn actueel te houden zijn diverse malen (grote) aanpassingen en aanvullingen doorgevoerd. Dit resulteerde in een lastig te lezen richtlijn, waardoor omwille van de duidelijkheid van

¹³ Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, nr. 67/227/EEG, PB EG 14 april 1967, nr. L71. Beide richtlijnen zijn ingetrokken per 1 januari 2007.

¹⁴ Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

¹⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017, p. 30.

¹⁶ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2004) 246 definitief, Brussel, 15 april 2004.

de tekst tot herschikking diende te worden overgegaan. Op 28 november 2006 werd daarom Richtlijn 2006/112/EG vastgesteld. Deze richtlijn wordt ook wel de Btw-richtlijn genoemd. De Btw-richtlijn heeft nauwelijks materiële wijzigingen met zich meegebracht.¹⁷ Het ging vooral om de herschikking van de structuur en de formulering van de richtlijnbepalingen, ter vereenvoudiging van het Gemeenschapsrecht, zodat deze helder en toegankelijk bleef voor de gewone burger.¹⁸ Arresten van het HvJ EU die gewezen zijn onder de werking van de Zesde richtlijn (en de eerdere Eerste en Tweede richtlijn) behouden hun rechtskracht, alleen moeten verwijzingen naar de Zesde richtlijn worden gelezen als verwijzingen naar de Btw-richtlijn.¹⁹

2.2.2 KORTE HISTORIE EN BESCHRIJVING WERKING WET OB 1968

De heffing van omzetbelasting is in Nederland ingevoerd op 1 januari 1934.²⁰ In die tijd bevond Nederland zich, net als een groot deel van de wereld, in een grote economische crisis. Met de invoering van de heffing van omzetbelasting werd gehoopt de gevolgen van deze crisis enigszins te kunnen bestrijden en de schatkist een 'boost' te geven. Aanvankelijk was het de bedoeling om de omzetbelasting weer af te schaffen zodra het economisch gezien goed zou gaan met Nederland. De intrekking van de belasting was voorzien per 1 januari 1939, maar werd nooit doorgevoerd.²¹

De Omzetbelastingwet 1933, Stb. 546 was in werking tot 1 januari 1941 en werd vervangen door het Besluit op de Omzetbelasting 1940. Dit besluit introduceerde het cumulatief cascadesysteem en werd op 1 januari 1955 vervangen door de Wet op de omzetbelasting 1954 (hierna: Wet OB 1954). Deze wet is volledig door de eigen nationale wetgever tot stand gebracht.

In de parlementaire geschiedenis komt naar voren dat *"De aanleiding tot (...) de Wet OB 1954 (toevoeging AB) in het bijzonder in de omstandigheden van niet fiscale aard was gelegen, te weten in de maatschappelijke positie van de middenstand."*²² De maatschappelijke positie van de middenstand bewoog ertoe om op nationaal niveau de Wet OB 1954 te introduceren, ondanks dat toentertijd de harmonisatie van belastingen binnen de Benelux werd beoogd.²³ Bij het ontwerp van de Wet OB 1954 werd wel rekening gehouden met de beoogde belastingharmonisatie.²⁴ Tevens werden maatregelen getroffen om cumulatie zoveel mogelijk te voorkomen, wat de heffing van omzetbelasting zeker niet eenvoudiger maakte.²⁵

Een noemenswaardig citaat dat een aantal jaren na de invoering van de Wet OB 1954 in *WFR*-artikel nummer 1967/1021 opdook, luidt:

"De nieuwe gedaante, waarin zij, 21 jaren oud, m.i.v. 1 januari 1955 als een volwassene haar intrede deed, vertoonde enkele lelijke verminkingen. De vrijage van de Nederlandse Maagd met haar Belgische Beminde had ertoe geleid dat de kleinhandel was geamputeerd. De

¹⁷ RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 11 december 2006.

¹⁸ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2004) 246 definitief, Brussel, 15 april 2004.

¹⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017.

²⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 23. Het gaat hier om de Omzetbelastingwet 1933, Stb. 546.

²¹ Zie artikel 40 Wet OB 1933.

²² Bijl. Hand. II 1953-1954, p. 1172.

²³ Op de Benelux-Ministersconferentie van 10 tot 13 maart in 1949 te 's-Gravenhage werd een overeenstemming bereikt over het te uniformeren omzetbelasting in de drie Benelux-landen. Het rapport over deze conferentie gaf aanleiding tot aandringen bij de Minister van Financiën om zo snel mogelijk te komen met een wetgeving waarin een vrijstelling voor de kleinhandelaren zou worden gerealiseerd. Nederland en Luxemburg zouden als compromis afstand doen van de heffing van omzetbelasting voor zover het leveringen aan particulieren door handelaren betrof. België zou daarentegen juist overgaan tot heffing op leveringen aan particulieren door fabrikanten en op diensten aan particulieren.

²⁴ MvT, Bijl. Hand. II 1951-1952, 2602, nr. 3, p. 14.

²⁵ H.W.M. van Kesteren & M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 29-30.

schoonheidsvlekken waren niet goed verwijderd. Intern noch extern was zij volmaakt. Zij was alleen maar, zoals het in 1954 is uitgedrukt, aanvaardbaar.”²⁶

Met de heffing van omzetbelasting worden hoge opbrengsten behaald.²⁷ De omzetbelasting is sinds 1969 gebaseerd op Europese regelgeving en sindsdien is het Europese karakter van deze belasting steeds meer op de voorgrond komen te staan. Het belang van Europese jurisprudentie neemt toe in de nationale omzetbelastingpraktijk, waardoor enkel het acht slaan op (nationale) wet- en regelgeving niet (meer) voldoende is om op de juiste manier btw-vraagstukken op te lossen.²⁸

De Wet OB 1968 is in werking getreden op 1 januari 1969 en verving de oude Wet op de omzetbelasting 1954, waarbij van het cumulatieve cascadesysteem werd overgegaan op het huidige systeem van belastingheffing over de toegevoegde waarde. Dit systeem is erop gericht dat goederen en diensten, zoals die uiteindelijk de consument bereiken, altijd met dezelfde omzetbelastingdruk zijn belast (afgezien van het bestaan van verschillende tarieven).

De omzetbelasting beoogt dus het verbruik van de particuliere consument te belasten. In elke schakel wordt uiteindelijk slechts belasting geheven over de in die schakel aan het goed of de dienst toegevoegde waarde (uitzonderingen van vrijgestelde prestaties daargelaten). Dit wordt bereikt door de omzetbelasting te berekenen over de verkoopprijzen van de ondernemer en op deze belasting vervolgens de omzetbelasting die aan de ondernemer in rekening is gebracht door zijn leveranciers in aftrek toe te staan (het zogenoemde recht op aftrek van voorbelasting). De omzetbelasting wordt zodoende niet rechtstreeks bij de particuliere consument geheven en komt op deze manier ‘indirect’ binnen bij de Belastingdienst. De omzetbelasting is hiermee een indirecte (algemene) verbruiksbelasting. De belasting wordt in beginsel door een tussenpersoon geïnd, de verkoper, die de belasting aan de uiteindelijke betaler doorrekent in de prijs: de btw wordt dus verlegd.

De Wet OB 1968 regelt onder meer het toepassingsgebied, de belastingplicht, het belastbaar feit, de vrijstellingen, de maatstaf van heffing, alsmede de verschillende belastingtarieven en de bijzondere regelingen.²⁹ Zoals in §2.2.1 is genoemd, is de omzetbelasting in de EU in de Btw-richtlijn vastgelegd. Het gevolg hiervan is dat de nationale wetgeving betreffende de omzetbelasting met deze richtlijn in overeenstemming dient te zijn.

Sinds de inwerkingtreding van de Wet OB 1968 wordt deze bijna jaarlijks inhoudelijk gewijzigd. Bij de omzetbelasting staat de belastingplichtige centraal. Een belastingplichtige is volgens artikel 7 van de Wet OB 1968 een ondernemer. Een ondernemer is een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.³⁰

Belastbare feiten in de omzetbelasting zijn:

1. leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. De levering van het goed of de dienst moet zodoende tegen vergoeding worden verricht³¹;
2. intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanige handelende ondernemer die goederen uit een ander EU-land verwerft³²;
3. intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van nieuwe vervoersmiddelen in Nederland³³;

²⁶ C.P. Tuk, De omzetbelasting, *WFR* 1967/1021.

²⁷ De btw-opbrengst was in 2018 ongeveer 53 miljard euro.

²⁸ W.A.P. Nieuwenhuizen, *Btw Jurisprudentie van het Hof van Justitie 2017/2018 (onlineversie)*, Deventer: Kluwer 2017, p. 3.

²⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 30.

³⁰ Artikel 7, lid 1 Wet OB 1968. Zie hoofdstuk 3 voor een verdere uitleg van het begrip ondernemer en ondernemerschap.

³¹ Artikel 1, sub a Wet OB 1968.

³² Artikel 1, sub b Wet OB 1968.

³³ Artikel 1, sub c Wet OB 1968.

4. invoer van goederen.³⁴

2.2.3 BTW-RICHTLIJN VERSUS WET OB 1968

Lidstaten hebben een behoorlijke vrijheid in de wijze waarop zij een richtlijn in hun nationale regelgeving omzetten.³⁵ Omdat een richtlijn slechts bindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat³⁶, worden richtlijnen vaak niet letterlijk in de nationale wetgeving verwerkt. Hierdoor wijkt de tekst van de wet regelmatig af van die van de richtlijn.³⁷ Echter, het karakter van de richtlijn eist dat de nationale wetgeving, ondanks het verschil in formulering, zoveel mogelijk moet worden uitgelegd in overeenstemming met de bewoordingen en het doel van de richtlijn, ongeacht of het daarbij gaat om bepalingen die dateren van een eerdere of latere datum dan de richtlijn. Hierdoor kan het voorkomen dat nationale begrippen als het ware 'van kleur verschieten': door de werking van de richtlijn worden de begrippen anders uitgelegd dan voorheen. Dit wordt ook wel aangeduid als het 'kameleoneffect'.³⁸ In de nationale rechtspraak van Nederland zijn talloze arresten te vinden waarin de Hoge Raad bepalingen uit de wet richtlijnconform uitlegt en op deze manier de wettelijke bepaling de 'kleur' van de richtlijn krijgt.³⁹

De rechtsorde van de EU is autonoom en heeft voorrang boven het nationale of bilaterale recht. Dit geldt zowel voor het primaire als secundaire recht. Onder het primaire recht valt het EU-verdrag. Richtlijnen en verordeningen vallen onder het secundaire recht. De voorrang van het EU-recht werkt zowel terug als vooruit, wat tot gevolg heeft dat oude wetgeving die hiermee strijdig is, moet worden afgeschaft en nieuwe, strijdige wetgeving op voorhand krachteloos is. Dit is bijvoorbeeld nodig om de interne markt gestalte te kunnen geven. Wanneer zaken in het EU-recht zijn geregeld, moet de nationale rechter zich richten naar dit recht en niet naar het nationale recht.⁴⁰

Indien een bepaling uit de nationale wetgeving onduidelijkheden bevat of afwijkt ten opzichte van de Btw-richtlijn, kan de nationale rechter worden verzocht om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ EU te Luxemburg. De uitspraken van dit Hof zijn bepalend voor de rechtspraak in de lidstaten. Ook kan een inbreukprocedure worden gestart tegen een lidstaat indien de EC een bepaling uit de nationale wetgeving in strijd acht met de Btw-richtlijn. Wanneer nationale wetgeving ook daadwerkelijk in strijd blijkt met de Btw-richtlijn, is het aan de lidstaat om haar wetgeving aan te passen.

Alleen wanneer de nationale wetgeving en de Btw-richtlijn niet uitdrukkelijk met elkaar in strijd zijn, is een richtlijnconforme interpretatie mogelijk. Indien blijkt dat het niet mogelijk is om via het 'kameleoneffect' de uitlegging van een nationale bepaling in overeenstemming te brengen met het gewenste resultaat van de richtlijn, rijst de vraag of particulieren c.q. ondernemers zich rechtstreeks kunnen beroepen op de richtlijnbeepaling. Ditzelfde geldt voor de situatie waarin een richtlijnbeepaling niet tijdig in de nationale wetgeving is opgenomen.

De voorwaarden waaronder particulieren c.q. ondernemers zich rechtstreeks op een niet tijdige geïmplementeerde richtlijn kunnen beroepen zijn:

- De uitvoeringstermijn van de richtlijn moet zijn verstreken;⁴¹

³⁴ Artikel 1, sub d Wet OB 1968.

³⁵ Een richtlijn is een rechtshandeling die een bepaald doel vastlegt dat alle EU-lidstaten moeten bereiken (zie Europa.EU).

³⁶ Zie artikel 149, derde alinea VwEU.

³⁷ Hierbij kan gedacht worden aan de mogelijkheid om een fiscale eenheid te introduceren in de nationale wetgeving. Daarnaast is in de artikelen 394 van de Btw-richtlijn een mogelijkheid opgenomen om afwijkende maatregelen te treffen ter voorkoming van belastingfraude en ontwijking dan wel ter vereenvoudiging van de (nationale) wetgeving.

³⁸ Deze term werd voor het eerst gebruikt door Ploeger in zijn noot bij *BNB 1984/212*.

³⁹ Bijvoorbeeld HR 16 mei 1984, *BNB 1984/212* en HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *BNB 2007/277*.

⁴⁰ Paul te Boekhorst, *Rechtstreekse werking*, KPMG, geraadpleegd op 19 juni 2019, via <https://meijburg.nl/pagina/rechtstreekse-werking>.

⁴¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 36.

- De richtlijn moet niet, niet tijdig of niet correct zijn omgezet in nationaal recht binnen de vastgestelde termijnen voor omzetting;⁴²
- De bepalingen van de richtlijn waar men zich op beroept moeten onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk en voldoende nauwkeurig zijn.⁴³

Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, kan de belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op een voor hem gunstiger uitwerkende richtlijnbe­paling.

Het komt ook voor dat een lidstaat een richtlijn niet (tijdig) correct heeft omgezet in nationaal recht, maar dat de nationale bepaling gunstiger uitpakt voor de belastingplichtige dan de richtlijnbe­paling. Ook in dit geval rijst de vraag of de richtlijn voorrang heeft boven de nationale wetgeving. Het HvJ EU heeft in meerdere arresten geoordeeld dat in een dergelijke situatie een richtlijn geen directe verplichting aan particulieren kan opleggen.⁴⁴ Indien een lidstaat nalatig is geweest in de omzetting van een richtlijn(bepaling), kan een belastingplichtige zich blijven beroepen op een voor hem gunstigere nationale bepaling. De belastingplichtige heeft in geval van strijd tussen richtlijn en wet zodoende een keuzerecht: indien de richtlijnbe­paling gunstiger uitpakt voor hem, zal hij zich beroepen op de richtlijn en in het geval de nationale wet voor hem gunstiger uitpakt, mag hij zich op de nationale bepaling beroepen.

2.3 FISCALE EENHEID

De Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om de figuur van de fiscale eenheid te introduceren in de nationale wetgeving. In deze paragraaf wordt behandeld hoe de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 de regelgeving rondom de fiscale eenheid vormgeven.

2.3.1 BTW-RICHTLIJN

De eerste mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen binnen EU verband ontstond toen de Tweede richtlijn in werking trad. In bijlage A, nr. 2, ad artikel 4 van de Tweede richtlijn stond namelijk:

*“(...) Voorts biedt deze term elke Lid-Staat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken(...)”*⁴⁵

De EC was aanvankelijk van mening dat de figuur van de fiscale eenheid in Europees verband tot verstoringen zou kunnen leiden. Toch werd bij de introductie van de Zesde richtlijn de fiscale eenheid gehandhaafd, voornamelijk als administratieve vereenvoudigingsmaatregel en als antimisbruik-regeling.⁴⁶ In de Zesde richtlijn is de bepaling van de fiscale eenheid expliciet opgenomen in artikel 4, lid 4:

*“(...) 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.”*⁴⁷

⁴² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 36.

⁴³ HvJ EG 10 september 2002, C-141/00 (*Kügler*) r.o. 50 en HvJ EU 15 februari 2017, C-592/15 (*British Film Institute*) r.o. 13.

⁴⁴ Vgl. HvJ EG 26 februari 1986, nr. 152/84 (*Marshall*) r.o. 48 en HvJ EG 8 oktober 1987, nr. 80/86 (*Kolpinghuis*) r.o. 9.

⁴⁵ Bijlage A, nr. 2, ad artikel 4 van de Tweede richtlijn

⁴⁶ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009.

⁴⁷ Artikel 4, lid 4 Zesde richtlijn.

De vernieuwde bepaling bracht enkele wijzigingen met zich mee. Zo werd de fiscale eenheid beperkt tot de nationale grenzen en werd het criterium 'nauwe' verwevenheid geïntroduceerd. Tevens werd een antimisbruikbepaling ingevoerd.

De Zesde richtlijn is opgevolgd door de Btw-richtlijn. In artikel 11 van de Btw-richtlijn staat de fiscale eenheid op de volgende manier beschreven:

“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 bepaling te voorkomen.”⁴⁸

Ook hier is sprake van een kan-bepaling, waarbij de lidstaten niet zijn verplicht om een fiscale eenheid in de nationale wetgeving op te nemen. Wat met name opvalt is dat de Btw-richtlijn spreekt over personen. Hierover meer in §2.3.4.

De EC stelt in COM(2009) 325 dat de btw-groep (fiscale eenheid) kan worden gezien als een “fictie” die wordt gecreëerd voor btw-doeleinden waarbij de economische realiteit voorrang krijgt op de rechtsvorm.⁴⁹ Aangezien een btw-groep als één belastingplichtige wordt aangemerkt, wordt de groep voor btw-doeleinden slechts met één btw-nummer geïdentificeerd overeenkomstig artikel 214 van de Btw-richtlijn. Het gebruik van één btw-nummer is belangrijk om met zekerheid de personen die deel uitmaken van de fiscale eenheid te kunnen identificeren.⁵⁰ Het individuele identificatienummer van de verschillende groepsleden van de fiscale eenheid kan door de belastingautoriteiten worden behouden, maar uitsluitend om toezicht op de interne activiteiten van de btw-groep te kunnen uitoefenen.

2.3.2 WET OB 1968

De Nederlandse fiscale eenheid is ouder dan de variant van de EU. In 1946 stelde de Tariefcommissie (hierna: TC), onderdeel van de Nederlandse rechterlijke instantie, het volgende:

“Indien van twee rechtspersonen de ene de andere in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk geheel beheerst, vormen zij te zamen één ondernemer in den zin van het Besluit op de Omzetbelasting 1940.

Van een beheerst worden in economisch opzicht is sprake, indien voor een handelen naar eigen inzicht geen ruimte bestaat.”⁵¹

Deze uitspraak kwam toentertijd voort uit de fabrikantenbelasting die tot 1 januari 1941 gold.

De fiscale eenheid was van 1941 tot 1969 een oplossing om cumulatie te voorkomen. In die tijd was in Nederland namelijk sprake van een cumulatief cascadesysteem. Bij een cumulatief cascadesysteem wordt in iedere schakel van de productieketen het voorgeschreven tarief berekend, waarbij geen verrekening plaatsvindt van de door de vorige schakel in rekening gebrachte omzetbelasting. In feite wordt dus belasting over belasting geheven. De fiscale eenheid bracht hier uitkomst, doordat tussen de

⁴⁸ Artikel 11 Btw-richtlijn.

⁴⁹ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009.

⁵⁰ HvJ EG 22 mei 2008, Nr. C-162/07 (*Amplificientifica*), r.o. 20.

⁵¹ TC 5 augustus 1946, nr. 3186 O, B. 8214.

verschillende partijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht. De fiscale eenheid was niet als zodanig in de wet opgenomen, maar gebaseerd op jurisprudentie van de TC.

Het cumulatieve cascadestelsel werd op 1 januari 1969 vervangen door het huidige systeem van belastingheffing over de toegevoegde waarde. De fiscale eenheid werd op dat moment niet in de Wet OB 1968 opgenomen, maar berustte op de uitleg in de jurisprudentie van het begrip 'ieder' van artikel 7, lid 1 Wet OB 1968. Zo overweegt de HR in *BNB 1980/45*:

*"(...)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."*⁵²

Hier kwam per 1 januari 1979 verandering in door de introductie van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968. Dit artikel was een implementatie van de Zesde richtlijn, waar volgens de wetgever inhoudelijk geen wijzigingen zijn opgetreden bij de codificatie van het begrip 'fiscale eenheid'.⁵³

De jurisprudentie die is ontwikkeld vóór 1979 is nog steeds van belang. Wel moet rekening worden gehouden met later doorgevoerde wijzigingen, zoals op 1 januari 1989. Een beschikkingsvereiste voor de aanvang van de fiscale eenheid werd ingevoerd en tevens zijn sindsdien alle onderdelen van een fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk geworden voor elkaars belastingschulden.⁵⁴ Op 1 januari 1996 zijn nog twee wijzigingen doorgevoerd. Ten eerste is de potentiële groep die deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid uitgebreid met quasi-ondernemers, wat staat in artikel 7, lid 2, sub b Wet OB 1968. Ten tweede is een delegatiebepaling opgenomen in artikel 3a Uitvoeringsbeschikking van de Wet OB 1968, waarbij nadere regels kunnen worden opgelegd aan het vormen, wijzigen en beëindigen van de fiscale eenheid.

De huidige wetgeving omtrent de fiscale eenheid komt thans aan de orde in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 en luidt sinds 29 december 1995 als volgt:

*"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 en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, 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."*⁵⁵

Wat opvalt is dat de Wet OB 1968 spreekt over ondernemers, waar de Btw-richtlijn spreekt over personen. Hierover (wederom) meer in §2.3.4. Op het moment dat aan alle materiële voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid is voldaan, ontstaat de fiscale eenheid.⁵⁶ Dit geldt ook indien de ondernemer dit niet wenselijk zou achten.

⁵² HR 19 december 1979, nr. 18 537, *BNB 1980/45*.

⁵³ Kamerstukken II, zitting 1977-1978, 14 887, nr. 1-3, Memorie van Toelichting, blz. 19.

⁵⁴ Reparatieproject eerste fase, Wet van 21 december 1988, Staatsblad 616.

⁵⁵ Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968.

⁵⁶ HR 27 januari 2006, nr. 41/316, *FED 2006/50*. Oftewel, een fiscale eenheid voor de omzetbelasting ontstaat van rechtswege.

2.3.2.1 ONDERNEMERSCHAP

Eén van de voorwaarden om deel van een fiscale eenheid te kunnen uitmaken, is dat het moet gaan om in Nederland gevestigde ondernemingen. De voorwaarden voor ondernemerschap staan uitgewerkt in artikel 7, lid 1 Wet OB 1968. Voor de omzetbelasting bestaat ondernemerschap indien een bedrijf of een beroep zelfstandig wordt uitgeoefend.⁵⁷ Een zuivere holding voldoet bijvoorbeeld niet aan deze vereisten, aangezien het enkel houden van aandelen en het ontvangen van dividenden niet als een economische activiteit wordt gezien.⁵⁸ De houdstervenootschap die daarentegen moeit tegen vergoeding of waarvan de aandelen een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk zijn van een belastbare activiteit, worden wel gezien als ondernemers.⁵⁹

2.3.2.2 IN NEDERLAND GEVESTIGD

Een andere voorwaarde is dat de ondernemer of een vaste inrichting in Nederland is gevestigd. Buitenlandse vennootschappen zonder een vaste inrichting in Nederland blijven zodoende buiten de fiscale eenheid. Een buitenlandse vennootschap met een vaste inrichting in Nederland kan wel deel van de fiscale eenheid uitmaken.⁶⁰

2.3.2.3 DE VEREISTEN VAN FINANCIËLE, ECONOMISCHE EN ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID

De verwevenheidsvereisten zijn niet in de Wet OB 1968 gedefinieerd, waardoor door de jaren heen is geprocedeerd om duidelijkheid te verkrijgen over de invulling van de vereisten.⁶¹ Voordat ik aan die jurisprudentie toekom, ga ik in op enkele beleidsmatige uitingen. De EC is bijvoorbeeld van mening dat de vereisten van financiële, economische en organisatorische verwevenheid zo moeten worden uitgelegd dat sprake moet zijn van verwevenheid op deze drie punten zolang de fiscale eenheid bestaat en dat een lid van deze eenheid dat niet langer aan deze drie punten voldoet, de btw-groep dient te verlaten.⁶² De EC geeft hiervoor de volgende redenen:

- 1) Uit het gebruik van het nevenschikkende voegwoord "en" volgt dat de vereisten cumulatief zijn;
- 2) Het is van wezenlijk belang dat de btw-groep, aangezien het om een speciale figuur van een belastingplichtige gaat die op basis van een uitzondering functioneert, is onderworpen aan zeer strikte voorwaarden, hetgeen wordt gegarandeerd door de cumulatie van de drie genoemde vereisten;
- 3) Een dergelijke cumulatie geeft verdere garanties tegen misbruik van btw-groepen, omdat zij volstrekt kunstmatige constructies zonder enig economisch belang helpt uit te sluiten.⁶³

2.3.2.3.A FINANCIËLE VERWEVENHEID

Om de financiële verwevenheid te meten, wordt gekeken naar het percentage van deelneming in het bedrijfskapitaal van een andere onderneming. Gesproken wordt van financiële verwevenheid indien sprake is van meer dan 50% deelneming in het vermogen inclusief zeggenschap van een ander lichaam.⁶⁴ Deze eis is bij aandelenvennootschappen in principe makkelijk te controleren. Indien middellijk of onmiddellijk sprake is van een "beheersend" aandelenbezit wordt aan de financiële verwevenheid voldaan. Het maakt hierbij niet uit of de aandelen in het bezit zijn van natuurlijke personen of dat dit geschiedt door één of meerdere rechtspersonen. De aandeelhouders mogen in het buitenland zijn gevestigd.

⁵⁷ Artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 luidt: 'Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.'

⁵⁸ Zie HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-60/90 (*Polysar Investments*), FED 1991/633, r.o. 13.

⁵⁹ Meer over de eisen voor het ondernemerschap is terug te vinden in hoofdstuk 3 van deze scriptie.

⁶⁰ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, *V-N* 2002/32.20.

⁶¹ R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258, paragraaf 2.2.2.2.

⁶² Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009, paragraaf 3.3.4.

⁶³ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009, paragraaf 3.3.4.

⁶⁴ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112, r.o. 4.5.

Bij stichtingen en verenigingen is het lastiger de financiële verwevenheid vast te stellen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 30 mei 1990⁶⁵ volgt dat sprake is van financiële verwevenheid indien de financiële positie van het ene lichaam afhankelijk is van, dan wel rechtstreeks van invloed is op, de financiële positie van het andere lichaam. Op basis van dit criterium was het vaststellen van een fiscale eenheid tussen stichtingen in de praktijk uitermate problematisch. De formulering van de term 'rechtstreeks afhankelijk' leek erop te duiden dat een rechtstreekse financiële relatie moest bestaan tussen de onderdelen van de fiscale eenheid. Dit zou betekenen dat van financiële verwevenheid alleen sprake zou zijn tussen een 'topstichting' en de lichamen die zij beheerst en niet tussen de lichamen die door de topstichting worden beheerst. Daarnaast leek de lat voor financiële verwevenheid tussen stichtingen hoger te liggen dan voor lichamen die een in aandelen verdeeld kapitaal hebben.

De Hoge Raad lijkt in zijn arrest van 26 juni 2009 echter duidelijk te willen maken dat het nooit de bedoeling is geweest om een zwaardere eis te stellen aan lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben.⁶⁶ De Hoge Raad stelt dat sprake is van financiële verwevenheid bij lichamen zonder in aandelen verdeeld kapitaal:

*"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 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."*⁶⁷

De Hoge Raad stelt zodoende dat indien een houder van niet in aandelen verdeeld kapitaal een mate van zeggenschap heeft vergelijkbaar met een meerderheidsaandeelhouder, eveneens sprake kan zijn van financiële verwevenheid.

2.3.2.3.B ECONOMISCHE VERWEVENHEID

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 22 februari 1989 het volgende beslist inzake de economische verwevenheid:

*"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."*⁶⁸

Zodoende is sprake van economische verwevenheid indien de betreffende vennootschappen dezelfde klantenkring bedienen. Tevens is sprake van economische verwevenheid indien de betreffende vennootschappen in hoofdzaak (meer dan 50%) prestaties aan elkaar verrichten (het 'hoofdzaak-criterium'). Het laatste criterium lijkt met de uitspraak van de Hoge Raad uit 2013⁶⁹ te zijn uitgebreid: ook is sprake van economische verwevenheid indien onderlinge 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' bestaan. In dit arrest was slechts sprake van een gemeenschappelijke klantenkring van 3,3% en er werden voor (maar) 22% activiteiten uitgevoerd voor een andere vennootschap. De onderdelen waren daarnaast 100% financieel en organisatorisch verweven.⁷⁰ De Hoge Raad vond dat hier sprake was van voldoende economische verwevenheid. De versoepeling die de Hoge Raad hier

⁶⁵ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 1990/241 r.o. 5.5.

⁶⁶ HR 26 juni 2009, nr. 43872, *BNB* 2009/232.

⁶⁷ HR 26 juni 2009, nr. 43872, *BNB* 2009/232.

⁶⁸ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.

⁶⁹ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *V-N* 2013/55.17.

⁷⁰ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *V-N* 2013/55.17, r.o. 3.2.

heeft toegepast wordt de complexbenadering genoemd.⁷¹ Deze benadering houdt in dat de ene verwevenheid de andere verwevenheid kan compenseren, waarbij de samenhang tussen de verwevenheden het belangrijkste is.

De Hoge Raad heeft recent, op 5 juli 2019, twee arresten gewezen over het vraagstuk van de economische verwevenheid.⁷² Beide arresten zijn van groot belang voor de vraag of een fiscale eenheid kan worden gevormd tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam volgens de Wet OB 1968. Beide arresten worden om die reden in hoofdstuk 5 van deze scriptie uitgewerkt.

2.3.2.3.C ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID

Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid dezelfde bestuurder hebben. Anders gezegd moet volgens de EC sprake zijn van een gezamenlijke, of althans gedeeltelijk dezelfde, managementstructuur.⁷³ In het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989 (nr. 25 068) is beslist dat sprake is van organisatorische verwevenheid indien de vennootschappen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende leiding staan, dan wel indien de leiding van de ene vennootschap feitelijk ondergeschikt is ten opzichte van de andere vennootschap.⁷⁴ Het is niet voldoende om te kunnen spreken over organisatorische verwevenheid indien zeggenschap bestaat omtrent benoeming en ontslag van de bestuurders van een lichaam.⁷⁵ Ook het enkel houden van een meerderheid van de aandelen hoeft niet direct te leiden tot organisatorische verwevenheid.⁷⁶

2.3.3 HOLDINGRESOLUTIE

In Nederland kunnen op basis van de holdingresolutie ook bepaalde niet-ondernemers deel uitmaken van de fiscale eenheid.⁷⁷ Het gaat hier om houdstervenootschappen die formeel gezien geen belastingplichtigen zijn. Uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat een houdstervenootschap alleen een ondernemer kan zijn, indien de houdstervenootschap moeite tegen vergoeding of indien het houden van aandelen een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk is van de belastbare activiteit.⁷⁸ In de Holdingresolutie bepaalt de staatssecretaris van Financiën echter dat houdstervenootschappen die zich bezighouden met de besluitvorming van het concern, die volledig in dienst staan van de totale bedrijfsuitvoering van gelieerde vennootschappen en die een economische functie vervullen binnen concernverband, toe mogen treden tot een fiscale eenheid. Deze houdstervenootschap wordt een Topholding genoemd. Ook tussenhoudsters kunnen toetreden tot de fiscale eenheid indien is voldaan aan bovenstaande criteria.⁷⁹ Alleen de zuivere holding is uitgesloten van de fiscale eenheid, aangezien deze slechts aandelen houdt en geen btw-belastbare prestaties levert.

2.3.4 HET BEGRIP 'PERSONEN'

De fiscale eenheidsbepaling in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 zijn nagenoeg identiek. Echter, een (belangrijk) verschil zit in het gebruik van terminologie. De Btw-richtlijn spreekt namelijk over 'personen', waar de Wet OB 1968 het heeft over 'ondernemers'. De Btw-richtlijn legt het begrip 'personen' niet uit, maar doet dit wel voor het begrip 'belastingplichtige'. Artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn luidt als volgt:

⁷¹ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 225

⁷² HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/33.15 en HR 5 juli 2019, 18/01450, V-N 2019/33.15.

⁷³ R.N.F. Zuidgeest, Nieuwe regels voor de fiscale eenheid btw, *MBB* 2009/11-01.

⁷⁴ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/122.

⁷⁵ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 1990/241.

⁷⁶ Hof Den Bosch 8 juni 2006, nr. 04/02281, *FutD* 2006-2269.

⁷⁷ Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347.

⁷⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 95.

⁷⁹ D.B. Bijl, Houdstermaatschappij in de omzetbelasting, *WFR* 1991/1301.

“Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”⁸⁰

In lid 2 van ditzelfde artikel staat vervolgens:

“Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd (...)”⁸¹

De Btw-richtlijn gebruikt dus zowel het begrip ‘personen’ als het begrip ‘belastingplichtige’ in dezelfde context. Vanwege de verschillen in woordgebruik en omschrijving tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 zijn procedures gevoerd waarin de vraag aan de orde kwam of deze verschillen voor de praktijk betekenis hadden. Het verschil in gehanteerde terminologie en definiëring is door de Hoge Raad voor een groot deel rechtgetrokken in HR 2 mei 1984.⁸² In deze zaak werd door belanghebbende gesteld dat het mogelijk is om als ‘ondernemer’ aangemerkt te worden, zonder te vallen onder het begrip ‘belastingplichtige’ in de Zesde richtlijn. De Hoge Raad verwierp deze opvatting en gaf daarbij aan dat de Nederlandse wetgever aan de in artikel 7, eerste lid Wet OB 1968 gebezigde term ‘ondernemer’ geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term ‘belastingplichtige’ in de zin van artikel 4 Tweede richtlijn onderscheidenlijk artikel 4, lid 1 Zesde richtlijn (het huidige artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn). Uit deze uitspraak van de Hoge Raad blijkt dat beide begrippen in overeenstemming met elkaar dienen te worden uitgelegd. Ik verwijs naar het eerder door mij aangehaalde en uitgelegde ‘kameleoneffect’.

Uit jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat de lidstaten in hun regelgeving mogen opnemen dat ook niet-ondernemers deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.⁸³ De EC had in eerste instantie formele verzoeken gestuurd tot wijziging van de wetgeving waarna zij enkele inbreukprocedures heeft gestart bij het HvJ EU. De EC was namelijk van mening dat niet-ondernemers geen deel mogen uitmaken van de fiscale eenheid. In de zaak Commissie/Ierland oordeelde het HvJ EU als volgt:

“Uit de bewoordingen, de context en de doelstellingen van art. 11 Btw-richtlijn volgt niet dat een niet-belastingplichtige geen deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Uit de tekst van art. 11 van de Btw-richtlijn blijkt immers niet dat een persoon die met een of meer andere, nauw verbonden, personen een fiscale eenheid wil vormen, zelfstandig belastingplichtig moet zijn.”⁸⁴

De visie van de EC was dus onjuist. Ook niet-ondernemers mogen toetreden tot de fiscale eenheid, wat wijst op een bewuste keuze voor het begrip ‘personen’. Dit in ogenschouw genomen, had het naar mijn mening duidelijker geweest als Nederland ook de term ‘personen’ had toegepast in plaats van de term ‘ondernemers’. Dit zou echter als gevolg hebben dat alle ‘personen’ toe mogen treden tot de fiscale eenheid, wat wellicht niet de bedoeling van de wetgever is geweest.⁸⁵ Het HvJ EU lijkt evenwel door het gebruik van het begrip ‘personen’ in plaats van het begrip ‘ondernemers’ een ruimere toepassing te hanteren.

2.4 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk is de deelvraag ‘Hoe verhoudt de Wet OB 1968 zich tot de Btw-richtlijn en op welke wijze is het leerstuk van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn vormgegeven?’ behandeld.

⁸⁰ Artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn.

⁸¹ Artikel 9, lid 2 Btw-richtlijn.

⁸² HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295, r.o. 3.3.1.

⁸³ HvJ EU 25 april 2013, nr. C-65/11, [V-N 2013/24.14](#) (*Commissie/Nederland*) en HvJ EU 9 april 2013, nr. C-85/11, [V-N 2013/24.13](#) (*Commissie/Ierland*).

⁸⁴ HvJ EU 9 april 2013, nr. C-85/11 (*Commissie/Ierland*), [V-N 2013/24.13](#).

⁸⁵ Hierover meer in hoofdstuk 4 van deze scriptie.

De Btw-richtlijn vormt het middel tot harmonisatie en coördinatie van nationale regelingen. De Btw-richtlijn is gericht tot de lidstaten van de EU en is verbindend met betrekking tot het in de richtlijn omschreven resultaat. De lidstaten zijn bevoegd zelf de vorm en middelen te kiezen om het in de richtlijn omschreven resultaat via het nationale recht te bereiken. Nederland heeft de Btw-richtlijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. De rechtsorde van de EU is autonoom en heeft voorrang boven het nationale of bilaterale recht. Dit heeft tot gevolg dat indien een bepaling uit de Wet OB 1968 in strijd is met een bepaling uit de Btw-richtlijn, Nederland de Wet OB 1968 dient aan te passen. De Btw-richtlijn staat zodoende boven de nationale wetgeving.

De fiscale eenheidsbepaling wordt in artikel 11 Btw-richtlijn respectievelijk artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 uitgewerkt. Artikel 11 Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om een fiscale eenheidsbepaling in hun nationale wetgeving op te nemen. Het betreft hier een zogenoemde kan-bepaling. Volgens artikel 11 Btw-richtlijn moeten 'personen' die binnen het grondgebied van een EU-lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden, als één belastingplichtige worden aangemerkt. Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 is vrijwel identiek aan artikel 11 Btw-richtlijn, echter waar in de Btw-richtlijn wordt gesproken over (het brede begrip) 'personen', wordt in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 specifiek gesproken over 'ondernemers' die in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen.

HOOFDSTUK 3 – BELASTINGPLICHT VAN PRIVAATRECHTELIJKE EN PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN

3.1 INLEIDING

In hoofdstuk 3 staat de deelvraag: ‘Hoe worden privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen in de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 behandeld? En welke invloed hebben eerder door het HvJ EU gewezen arresten op de vraag wanneer sprake is van handelen als overheid?’ centraal.

In §3.2 wordt onderzocht hoe de Btw-richtlijn privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen behandelt. Hierbij worden enkele arresten van het HvJ EU aangehaald die over deze lichamen gaan. Tevens worden arresten aangehaald die gaan over de vraag wanneer sprake is van handelen ‘als overheid’. In §3.3 wordt vervolgens onderzocht op welke wijze de Wet OB 1968 privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen behandelt. Hierbij komen enkele arresten van het HvJ EU en de Hoge Raad aan bod. In §3.4 wordt tot slot een deelconclusie gegeven, waarin een samenvatting van het antwoord op de deelvraag staat.

3.2 BELASTINGPLICHT VAN PRIVAAT- EN PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN IN DE BTW-RICHTLIJN

3.2.1 VOORWAARDEN VOOR BELASTINGPLICHT

Om als belastingplichtige in de zin van de omzetbelasting te worden aangemerkt, moet sprake zijn van een economische activiteit. Artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn geeft aan wie als belastingplichtige en wat als economische activiteit wordt gezien:

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

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 daarmede 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.”⁸⁶

3.2.1.1 HET BEGRIP ‘EENIEDER’

Het begrip ‘eenieder’ moet ervoor zorgen dat in beginsel iedereen belastingplichtig kan zijn. Onder het begrip ‘eenieder’ worden zodoende niet alleen natuurlijke- en rechtspersonen verstaan, maar ook allerlei samenwerkingsverbanden, zoals maatschappen, vennootschappen onder firma en verenigingen.⁸⁷ Het begrip belastingplichtige wordt op deze manier heel breed getrokken, wat in overeenstemming is met het doel van de omzetbelasting: namelijk het zoveel mogelijk belasten van de particuliere consumptie.⁸⁸ De begrippen ‘zelfstandig’ en ‘economische activiteit’ die hierna worden behandeld, zorgen ervoor dat de groep ‘belastingplichtigen’ kleiner wordt.

3.2.1.2 HET BEGRIP ‘ZELFSTANDIG’

De eis dat economische activiteiten zelfstandig moeten worden verricht, is met name gesteld om te voorkomen dat werknemers in loondienst in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Artikel 10 Btw-richtlijn stelt het volgende:

⁸⁶ Artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn.

⁸⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 29 september 2015, C-276/14 (*Gmina Wrocław*), r.o. 28.

⁸⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 5.

“De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.”⁸⁹

In artikel 10 Btw-richtlijn is dus bepaald dat mensen in loondienst geen belastingplichtigen zijn voor de omzetbelasting (in ieder geval niet voor de dienstbetrekking). Het is echter wel mogelijk dat iemand naast een dienstbetrekking andere activiteiten uitvoert waarvoor wel belastingplicht bestaat.

Recent heeft het HvJ EU uitspraak gedaan in de zaak *IO*, waar de btw-positie van een commissaris ter discussie stond.⁹⁰ Het HvJ EU heeft in deze zaak geoordeeld dat een lid van een raad van commissarissen (hierna: RvC) van een Nederlandse stichting niet zelfstandig economisch activiteiten verricht en daarom niet als btw-ondernemer kwalificeert.⁹¹ Dit arrest wijkt af van de Nederlandse belastingpraktijk waarin de Belastingdienst commissarissen met één of meer commissariaten vaak wel als btw-ondernemer aanmerkte.⁹²

Het HvJ EU oordeelde in de *IO*-zaak dat het commissariaat bij de stichting wel een economische activiteit vormt vanuit een btw-perspectief, maar niet zelfstandig wordt uitgeoefend. Het HvJ EU gaf hiervoor als reden dat de commissaris niet handelt in eigen naam of voor eigen rekening, noch onder zijn eigen verantwoordelijkheid, maar enkel voor rekening en onder de verantwoordelijkheid van de RvC.⁹³ De commissaris ontvangt voor zijn werkzaamheden een vaste vergoeding die niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren. De commissaris draagt zodoende geen enkel bedrijfsrisico, waardoor hij volgens het HvJ EU niet kan worden geacht zelfstandig een economische activiteit uit te oefenen in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn.⁹⁴ Dat de commissaris voor zijn werkzaamheden op geen enkele wijze hiërarchisch ondergeschikt is ten aanzien van de stichting of de RvC zelf, is volgens het Hof niet voldoende om te kunnen spreken over zelfstandigheid.

3.2.1.3 HET BEGRIP ‘ECONOMISCHE ACTIVITEIT’

Om als belastingplichtige in de zin van de omzetbelasting te worden aangemerkt, moet een economische activiteit worden verricht.⁹⁵ Artikel 9, lid 1, tweede en derde volzin van de Btw-richtlijn geeft aan wat zoal als economische activiteit wordt aangemerkt (zie §3.2.1).

De betekenis die het begrip ‘economische activiteit’ in de literatuur en jurisprudentie krijgt, is niet altijd even helder en consistent.⁹⁶ Van Doesem stelt dat een economische activiteit de betekenis kan hebben van een handeling (i), een werkzaamheid (ii) of een belastbare handeling zoals bedoeld in artikel 2, lid 1 Btw-richtlijn (iii). Naar de mening van Blokland is de juiste betekenis echter die van een bedrijfs- of beroepsuitoefening of exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen.⁹⁷ Een economische activiteit is naar zijn mening immers een activiteit die een persoon of entiteit tot ondernemer maakt. Hij verwijst daarbij naar het woord ‘alle’ in de

⁸⁹ Artikel 10 Btw-richtlijn.

⁹⁰ HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (*IO*), *V-N* 2019/32.16.

⁹¹ HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (*IO*), *V-N* 2019/32.16, r.o. 44.

⁹² Tot 1 januari 2013 kon een beroep gedaan worden op een goedkeurende regeling die inhield dat personen die maximaal vier commissariaten vervulden, buiten de btw-heffing konden blijven (besluit van 5 oktober 2006, CPP2006/2138M). Dit goedkeurende beleid is ingetrokken, omdat de EC op 29 september 2011 een ingebrekestelling aankondigde. De Commissie stelde daarbij dat het werk als commissaris, zelfs al is het maar voor één raad, als een economische activiteit moet worden beschouwd die aan btw is onderworpen.

⁹³ HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (*IO*), *V-N* 2019/32.16, r.o. 44.

⁹⁴ HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (*IO*), *V-N* 2019/32.16, r.o. 42 en 43.

⁹⁵ Artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn.

⁹⁶ W.J. Blokland, Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering, (*FM* nr. 147) 2016/I.3.2.2.

⁹⁷ W.J. Blokland, Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering, (*FM* nr. 147) 2016/I.3.2.2.

tweede volzin van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn, wat aangeeft dat een economische activiteit een geheel van werkzaamheden is. Kortom, een economische activiteit is volgens Blokland het geheel van werkzaamheden van een ondernemer en heeft daarom een ruimere betekenis dan een werkzaamheid of handeling.

De vraag of sprake is van een economische activiteit kwam ook aan de orde in de hiervoor genoemde IO-zaak (zie §3.2.1.2). Bij de Hoge Raad loopt thans een procedure inzake ontvangen vacatiegelden voor werkzaamheden als lid dan wel als voorzitter van bezwaaradviescommissies. Ook hier staat de vraag centraal of sprake is van economische activiteiten (en zo ja, of deze zelfstandig worden uitgeoefend). A-G Ettema is van mening dat wel sprake is van een economische activiteit, maar dat deze niet zelfstandig wordt uitgeoefend.⁹⁸

3.2.1.4 HET BEGRIP 'BEZWARENDE TITEL'

Volgens artikel 2 Btw-richtlijn zijn aan belastingheffing onderworpen:

- a) *“de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;*
- b) *de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht;*
- c) *de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;*
- d) *de invoer van goederen.”⁹⁹*

Uit het *Hong Kong*-arrest van het HvJ EU blijkt dat indien een organisatie uitsluitend ‘om niet’ prestaties verricht, deze niet belastingplichtig is in de zin van de richtlijn. De organisatie is in dat geval niet (duurzaam) gericht op het verkrijgen van opbrengsten.

Voor de uitleg van het begrip ‘bezwarende titel’ is het *Tolsma*-arrest van belang.¹⁰⁰ Dit arrest gaat over een orgeldraaier die aan het langslopende publiek een (kleine) vergoeding vroeg voor de muziek uit zijn draaiorgel. Deze vergoeding was volkomen vrijwillig en niet van tevoren bepaald. Het HvJ EU oordeelde in het *Tolsma*-arrest dat pas sprake is van een bezwarende titel indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan:

“(…)wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.”¹⁰¹

Het HvJ EU oordeelde dat de heer Tolsma geen diensten onder bezwarende titel had verricht, omdat voor zijn prestaties geen vergoeding was bedongen.¹⁰²

In de zaak *Gemeente Borsele* benadrukte het HvJ EU dat het feit dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht niet voldoende is om van een economische activiteit te kunnen spreken.¹⁰³ Alle omstandigheden waaronder de tegen vergoeding verrichte diensten plaatsvinden, moeten worden onderzocht. Zo wordt een vergelijking gemaakt met de omstandigheden waarin het type economische activiteit normaliter wordt verricht. Tevens wordt gekeken naar de clientèle en de behaalde

⁹⁸ Conclusie A-G Ettema 12 december 2019, nr. 18/02684, ECLI:NL:PHR:2019:1327.

⁹⁹ Artikel 2, lid 1 Btw-richtlijn.

¹⁰⁰ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271.

¹⁰¹ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, r.o. 14.

¹⁰² HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, r.o. 20.

¹⁰³ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*) r.o. 28.

opbrengst.¹⁰⁴ Wanneer in het geheel geen vergoeding in rekening wordt gebracht en alleen maar ‘om niet’ wordt gepresteerd, is geen sprake van ondernemerschap.¹⁰⁵

3.2.2 PRIVAATRECHTELIJKE LICHAMEN

In de Btw-richtlijn worden privaatrechtelijke lichamen niet als zodanig benoemd. Dat is niet verwonderlijk, omdat het privaatrecht binnen de EU niet is geharmoniseerd en dus iedere lidstaat zijn eigen privaatrechtelijke lichamen kent. In Nederland kennen wij bijvoorbeeld de naamloze vennootschappen (nv's), besloten vennootschappen (bv's) met beperkte aansprakelijkheid, stichtingen, verenigingen, vennootschappen onder firma (vof's) en commanditaire vennootschappen (cv's).¹⁰⁶ De leveringen en diensten van deze lichamen zijn in beginsel aan btw-heffing onderworpen, behalve wanneer een vrijstelling van toepassing is.¹⁰⁷

In de hiernavolgende paragrafen ga ik kort in op de systematiek van vrijstellingen en de aftrek van voorbelasting, omdat beide van belang zijn voor een goed begrip van de werking van de fiscale eenheid btw.

3.2.2.1 VRIJSTELLINGEN

De vrijstellingen van belastingplicht in de omzetbelasting zijn in artikel 131 t/m 153 van de Btw-richtlijn uitgewerkt. Vrijstellingen zijn een afwijking van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke prestatie die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Het Hof van Justitie begint in zijn arresten dan ook vaak met het vooropstellen dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.

Vrijstellingen vormen in de omzetbelasting een paradox: de ondernemers waarvan de leveringen en/of diensten zijn vrijgesteld, zijn eigenlijk juist belast.¹⁰⁸ De toepassing van vrijstellingen hebben namelijk niet alleen invloed op de heffing van belasting, maar ook op de aftrek van voorbelasting. Zo is ter zake van de prestatie geen omzetbelasting verschuldigd en heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting (zie §3.2.2.2 hierna). De belasting blijft zodoende drukken bij degene die een vrijgestelde prestatie verricht. Vrijstellingen waarbij wel recht op aftrek van voorbelasting bestaat, zijn de zogenoemde ‘nultarief’ vrijstellingen.

3.2.2.2 AFTREK VAN VOORBELASTING

Het recht op aftrek van voorbelasting is uitgewerkt in artikel 167 t/m 192 van de Btw-richtlijn. De belastingneutraliteit wordt in belangrijke mate gerealiseerd door dit recht: het doel is immers de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.¹⁰⁹

Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover aangeschafte goederen of afgenomen diensten voor btw-belaste activiteiten worden gebruikt. De ondernemer moet daarnaast ook daadwerkelijk de afnemer van de afgenomen goederen of diensten zijn. Enkel een factuur is dan niet voldoende. Tussen de partijen moet een rechtsbetrekking bestaan zodat prestaties onder bezwarende titel worden verricht, bijvoorbeeld op basis van een overeenkomst.

Recht op aftrek van voorbelasting ontbreekt wanneer een vrijstelling van toepassing is (enkele uitzonderingen daargelaten).¹¹⁰ Ook indien sprake is van misbruik van recht, wordt recht op aftrek van

¹⁰⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 68.

¹⁰⁵ Zie HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong*) en HvJ EU 13 maart 2014, C-204/13 (*Heinz Malburg*), *BNB* 2014/179.

¹⁰⁶ Dit zijn niet uitputtend enkele voorbeelden van privaatrechtelijke lichamen. Zie HR 5 januari 1983, nr. 20 808, *BNB* 1983/76.

¹⁰⁷ Artikel 131 t/m 153 Btw-richtlijn.

¹⁰⁸ En de leveringen en diensten van een ondernemer die zijn belast, zijn eigenlijk vrijgesteld.

¹⁰⁹ HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*), *FED* 1985/251, r.o. 19.

¹¹⁰ Zo bestaat wel recht op aftrek van voorbelasting bij de verstrekking van leningen buiten de EU.

voorbelasting geweigerd. Het ontbreken van het recht op aftrek van voorbelasting is voor veel publiekrechtelijke lichamen een groot probleem, waar de vorming van een fiscale eenheid mogelijk een oplossing voor kan bieden. In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de vraag hoe de Btw-richtlijn publiekrechtelijke lichamen behandelt.

3.2.3 PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN

Het begrip ‘economische activiteit’ kent een ruime definitie, wat tot gevolg heeft dat ook de economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen in beginsel in de heffing worden betrokken. Deze belastingplicht vervalt echter wanneer publiekrechtelijke lichamen economische activiteiten ‘als overheid’ verrichten.¹¹¹ Overheden kunnen in verschillende hoedanigheden optreden: als overheid, belastingplichtige of als geen van beide.

Artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn luidt als volgt:

“De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

Uit bovenstaand lid van artikel 13 Btw-richtlijn kunnen de volgende cumulatieve voorwaarden worden afgeleid om te kunnen spreken over een vrijstelling van belastingplicht:

- 1) Een economische activiteit ex artikel 2 juncto artikel 9 Btw-richtlijn moet worden verricht;
- 2) door een publiekrechtelijk lichaam;
- 3) die als overheid optreedt;
- 4) er mag geen sprake zijn van een concurrentieverstoring van enige betekenis;
- 5) en de handelingen mogen niet zijn genoemd in Bijlage I van de Btw-richtlijn, waarin een lijst van prestaties is opgenomen waarvoor overheidslichamen altijd als ondernemer moeten worden behandeld.¹¹²

In de volgende subparagrafen worden de eerste 4 cumulatieve voorwaarden uitgewerkt.

3.2.3.1 ECONOMISCHE ACTIVITEIT

Aangezien het begrip ‘economische activiteit’ al is uitgewerkt in §3.2.1.3, wordt hier kort ingegaan op de invloed van dit begrip voor publiekrechtelijke lichamen. Artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn is alleen van toepassing indien het gaat om een economische activiteit in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn. Wanneer het Hof van Justitie prejudiciële vragen over de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen conform artikel 13 Btw-richtlijn behandelt, kijkt zij eerst of sprake is van een economische activiteit conform artikel 2 juncto artikel 9 Btw-richtlijn.¹¹³ Alleen indien de publiekrechtelijke lichamen economische activiteiten verrichten, gaat het HvJ EU verder met de toets in welke hoedanigheid wordt

¹¹¹ Zie artikel 13 Btw-richtlijn.

¹¹² Bijvoorbeeld telecommunicatiediensten, levering van gas, water, stroom en elektriciteit, personen-en goederenvervoer, haven- en luchthavendiensten. Hier zal verder in deze scriptie niet meer op worden ingegaan.

¹¹³ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21, r.o. 47-48.

opgetreden: als belastingplichtige of als overheid. Activiteiten die uitsluitend door publiekrechtelijke lichamen kunnen worden verricht, vallen buiten de werkingsfeer van de btw.

3.2.3.2 WAT IS EEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM?

De tweede voorwaarde is dat de economische activiteiten door publiekrechtelijke lichamen moeten worden verricht. Het is daarvoor van belang om te weten wat precies onder een publiekrechtelijk lichaam moet worden verstaan. In de Btw-richtlijn staat geen definitie van dit begrip. Wel geeft artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn enkele voorbeelden van publiekrechtelijke lichamen: de staat, de regio's, de gewesten, de provincies en de gemeenten. Uit rechtsoverweging nummer 22 van het arrest *Commissie/Nederland* blijkt dat sprake is van een publiekrechtelijk lichaam wanneer dat lichaam deel uitmaakt van het staatsapparaat.¹¹⁴ Elke lidstaat heeft een eigen overheidsstructuur, dus moet bij de toets of sprake is van een publiekrechtelijk lichaam aan de hand van het nationale recht van de lidstaten worden bepaald of een lichaam deel uitmaakt van het staatsapparaat.

Uit het arrest *Saudaçor* blijkt dat ook een privaatrechtelijk rechtspersoon in de hoedanigheid van een publiekrechtelijk lichaam 'als overheid' kan acteren.¹¹⁵ Saudaçor is een in 2003 opgerichte naamloze vennootschap (hierna: nv) die geheel in handen is van de autonome regio Azoren. Saudaçor heeft als taak om diensten van algemeen economisch belang op het gebied van de gezondheidszorg te verrichten. Hieronder vallen de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst en de daarmee verband houdende informatiesystemen, infrastructuur en installaties. Tevens verricht Saudaçor werkzaamheden met betrekking tot de bouw, het onderhoud, het herstel en de wederopbouw van gezondheidscentra en gezondheidsdiensten, met name in de regio's die zijn getroffen door natuurrampen en in de risicogebieden.

De vergoeding die Saudaçor voor deze werkzaamheden ontvangt, wordt door Saudaçor aangemerkt als subsidieontvangsten (zonder rechtstreeks verband met een tegenprestatie) en blijft om die reden volgens hen buiten de btw-heffing. Saudaçor brengt de voorbelasting die aan deze activiteiten is toe te rekenen echter wel in aftrek. De Portugese fiscus vindt dat Saudaçor btw in rekening had moeten brengen over de door haar verrichte diensten en legt een naheffingsaanslag op. Deze zaak komt bij de Portugese rechter terecht, die vervolgens vier prejudiciële vragen aan het HvJ EU stelt, waaronder de vraag of sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn en van een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1 van de Btw-richtlijn.

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de door Saudaçor verrichte diensten een economische activiteit vormen in de zin van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn. Over de vraag of sprake is van een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn zegt het HvJ EU het volgende:

“Art. 13 lid 1 Btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat deze activiteiten onder de in die bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw vallen ingeval die activiteiten economische activiteiten in de zin van art. 9 lid 1 van die richtlijn vormen, indien – het is aan de verwijzende rechterlijke instantie, dit te verifiëren – kan worden geconstateerd dat die vennootschap moet worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam en dat zij die activiteit verricht als overheid, mits de verwijzende rechterlijke instantie vaststelt dat door de vrijstelling van dezelfde activiteiten geen mededingingsverstoringen van enige betekenis ontstaan. In dit verband moet bij de uitlegging van het begrip ‘andere publiekrechtelijke lichamen’ in de zin van art. 13 lid 1 Btw-richtlijn niet de definitie van het

¹¹⁴ HvJ EG 26 maart 1987, nr. C-235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341.

¹¹⁵ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), V-N 2015/57.13.

begrip ‘publiekrechtelijke instellingen’ in art. 1 lid 9 van richtlijn 2004/18 in de beschouwing worden betrokken.”¹¹⁶

Artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn moet zo worden uitgelegd dat economische activiteiten waarbij een vennootschap ten behoeve van een overheid of een ander publiekrechtelijk lichaam diensten verricht op basis van tussen hen afgesloten overeenkomsten buiten de heffing van btw blijven, indien kan worden geconstateerd dat die vennootschap wordt beheerst door een andere overheid en wettelijk opgedragen taken uitvoert.¹¹⁷ Het is wel belangrijk rekening te houden met het feit dat door de vrijstelling van btw-heffing van dezelfde activiteit geen mededingingsverstoring van enige betekenis mag ontstaan.

De hoedanigheid van een publiekrechtelijk lichaam kan niet enkel voortvloeien uit het feit dat de betrokken activiteit bestaat uit het verrichten van onder de bevoegdheden van openbaar gezag vallende handelingen.¹¹⁸ Het is echter wel een sterke aanwijzing voor de vaststelling dat het gaat om een publiekrechtelijk lichaam.¹¹⁹ Handelingen zijn niet aan te merken als handelingen die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen, wanneer zij, ook al vallen zij onder de bevoegdheden en het openbaar gezag, worden uitbesteed aan een zelfstandige derde en dus onafhankelijk worden verricht door die derde.¹²⁰ Een particulier kan nooit als publiekrechtelijk lichaam worden aangemerkt.¹²¹

Uit het *Saudaçor*-arrest kan worden afgeleid dat een privaatrechtelijk rechtspersoon onder bepaalde omstandigheden als publiekrechtelijk lichaam kan worden aangemerkt. Volgens het HvJ EU wordt de Unierechtelijke kwalificatie van publiekrechtelijk lichaam door de privaatrechtelijke persoon *Saudaçor* verkregen¹²², indien:

- 1) *“de daadwerkelijke autonomie beperkt is doordat het kapitaal van Saudaçor volledig in handen is van de Azoren (en particulieren niet kunnen deelnemen) waardoor de Azoren beslissende invloed hebben op de activiteiten van Saudaçor;*
- 2) *Saudaçor haar taken uitvoert overeenkomstig de richtsnoeren van de Azoren waarbij de laatste toezicht houdt op de vennootschap;*
- 3) *het privaatrecht een secundaire plaats in neemt ten opzichte van de regels die voorschriften voor Saudaçor als openbare onderneming bevatten;*
- 4) *Saudaçor overeenkomstig een vastgelegde taak diensten verricht die niet aan particuliere ondernemingen wordt opgedragen door middel van bijvoorbeeld een aanbestedingsprocedure; en*
- 5) *sprake is van een organieke band, bijvoorbeeld doordat Saudaçor met een wetgevende handeling is opgericht teneinde diensten van algemeen economisch belang te verrichten.”¹²³*

Deze vijf voorwaarden houden samenvattend in dat *Saudaçor* door een ‘echt’ overheidslichaam wordt beheerst en wettelijk opgedragen taken binnen dat wettelijke regime uitvoert. Zo uit zich de zeggenschap van het overheidslichaam over *Saudaçor* bijvoorbeeld doordat het bestuur van *Saudaçor* door de Azoren kan worden aangesteld en ontslagen (zie voorwaarde 1 en 2). Voorwaarde 3 vloeit enkel en alleen voort uit het Portugese recht.¹²⁴ De laatste voorwaarde is volgens Gomes Vale Viga en Kamminga een open deur.

¹¹⁶ Artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn.

¹¹⁷ M.D.C. Gomes Vale Viga en J.A. Kamminga, Geef de overheid wat des overheids is, *WFR* 2016/84.

¹¹⁸ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), *V-N* 2015/57.13, r.o. 57.

¹¹⁹ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), *V-N* 2015/57.13, r.o. 58.

¹²⁰ HvJ EG 12 juni 2008, nr. C-462/05 (*Commissie/Portugal*), *NTFR* 2008/1239, r.o. 39.

¹²¹ HvJ EG 21 mei 2008, nr. C-456/07 (*Karol Mihal*), *NTFR* 2008/1645.

¹²² HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), *V-N* 2015/57.13, r.o. 62 t/m 68.

¹²³ M.D.C. Gomes Vale Viga en J.A. Kamminga, Geef de overheid wat des overheids is, *WFR* 2016/84.

¹²⁴ M.D.C. Gomes Vale Viga en J.A. Kamminga, Geef de overheid wat des overheids is, *WFR* 2016/84, p. 4.

Indien Sudaçor de activiteiten als uitbesteding had verricht in plaats van door verzelfstandiging, zou geen sprake meer zijn van een “kennelijke” organieke band. Hierdoor zouden de overgedragen taken buiten de overheids sfeer komen te liggen. Sudaçor zou de economische activiteiten in dat geval als ondernemer verrichten, waardoor de activiteiten zouden zijn belast voor zover geen vrijstelling van toepassing zou zijn of de activiteiten om een andere reden buiten de heffing van btw zouden blijven.

Wat de gevolgen van het *Sudaçor*-arrest zijn voor de Nederlandse belastingpraktijk is niet meteen duidelijk. De vijf voorwaarden die het HvJ EU noemt zijn toegespitst op de Portugese situatie die is voorgelegd en daardoor niet 1 op 1 van toepassing op de Nederlandse situatie. Dit geldt met name voor de 3^e voorwaarde, die rechtstreeks voortvloeit uit het Portugese recht. In Nederland wordt niet aan deze voorwaarde voldaan, omdat het privaatrecht geen secundaire plaats inneemt ten opzichte van het publiekrecht.

De vraag is dan vervolgens of deze voorwaarde voor het HvJ EU van doorslaggevende betekenis is. Gomez Vale Viga en Kamminga denken van niet.¹²⁵ Ik deel hun mening. Het HvJ EU maakt in het *Sudaçor*-arrest duidelijk dat het een gelijke uitleg van de belastingvrijdom voor overheidslichamen binnen de gehele EU nastreeft. Daarom kiest het HvJ EU voor een materiële toets aan de hand van een aantal kenmerken en is het juridische jasje waarin de activiteiten plaatsvinden niet van doorslaggevend belang. Gegeven het feit dat de lidstaten hun publieke sector verschillend hebben ingericht zou het vreemd zijn als een ‘lidstaat specifieke’ voorwaarde, zoals de hiervoor genoemde 3^e voorwaarde, van doorslaggevend belang zou zijn bij de beoordeling of sprake is van een ‘ander publiekrechtelijk lichaam’. Ik zou dat onwenselijk vinden, omdat dit juist ongelijkheid in de hand werkt. Zoals Vroon¹²⁶ terecht opmerkt is het jammer dat het HvJ EU in dit arrest geen duidelijke criteria geeft, maar zal genoeg moeten worden genomen met wat feitelijke omstandigheden zonder dat sprake is van een duidelijke weg of volgorde.

3.2.3.3 HANDELEN ‘ALS OVERHEID’

Economische activiteiten die door een publiekrechtelijk lichaam worden verricht, blijven alleen buiten de heffing van omzetbelasting voor zover deze ‘als overheid’ worden verricht. Het begrip ‘als overheid’ wordt niet in de Btw-richtlijn gedefinieerd. De invulling van het begrip moet in de jurisprudentie worden gevonden. In het arrest *Carpaneto Piacentino* heeft het HvJ EU een omschrijving van het handelen ‘als overheid’ gegeven.¹²⁷ In rechtsoverweging 19 van dit arrest staat dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen ‘als overheid’ worden verricht, indien die door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldend juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten. Het staat de lidstaten vrij de passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten.

Het HvJ EU heeft het begrip ‘als overheid’ verder verduidelijkt in het *Porto*-arrest.¹²⁸ In dit arrest is bevestigd dat sprake is van handelen als overheid indien de werkzaamheden in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime worden verricht. Er is sprake van een specifiek voor hen geldend juridisch regime, indien publiekrechtelijke lichamen gebruikmaken van zogenoemde overheidsprerogatieven.¹²⁹ De term overheidsprerogatieven heeft betrekking op voorrechten of bevoegdheden, die uitsluitend door een overheidslichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend. De overheidsprerogatieven bestonden in het *Porto*-arrest uit het door het

¹²⁵ M.D.C. Gomes Vale Viga en J.A. Kamminga, Geef de overheid wat des overheids is, *WFR* 2016/84.

¹²⁶ T. Vroon, Tweepersoons overheid, *BtwBrief* 2015/90.

¹²⁷ HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88 (*Carpaneto Piacentino en Rivergaro*), *FED* 1990/312.

¹²⁸ HvJ EG 14 december 2000, nr. C-446/98 (*Câmara Municipal do Porto*), *NTFR* 2000/1927.

¹²⁹ HvJ EG 14 december 2000, nr. C-446/98 (*Câmara Municipal do Porto*), *NTFR* 2000/1927, r.o. 22.

gemeentebestuur van Porto tegen vergoeding toestaan van het parkeren van voertuigen op een openbare weg of het beperken daarvan. Tevens legde de gemeente Porto bij overschrijding van de toegestane parkeertijd boetes op. Een ander voorbeeld waarbij van overheidsprerogatieven gebruik wordt gemaakt, is het organiseren van markten op de openbare weg door gemeenten.

De nationale rechter zal aan de hand van de hiervoor genoemde criteria de handelingen in kwestie moeten beoordelen. De term 'als overheid' zal restrictief uitgelegd moeten worden: de behandeling van een als zodanig handelende overheid vormt immers een uitzondering op de algemene regeling van de omzetbelasting, dat elke economische activiteit btw-belastbaar is.¹³⁰ Doordat het aan de lidstaten is overgelaten om de meest geschikte wetgevingstechniek te kiezen om de werkzaamheden 'als overheid' te definiëren, verschilt het juridische regime per lidstaat. Dit zorgt ervoor dat de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen voor bepaalde handelingen kan verschillen. Hiermee kan de harmonisatiedoelstelling van de Btw-richtlijn in gevaar komen.

3.2.3.4 GEEN CONCURRENTIEVERSTORING VAN ENIGE BETEKENIS

Handelingen van overheidslichamen zijn wél aan belasting onderworpen indien het niet-belastingplichtig zijn van het overheidslichaam tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt. Het HvJ EU heeft in het arrest *Isle of Wight* aangegeven dat concurrentievervalsing ook ziet op potentiële situaties waarbij in concurrentie kan worden getreden, maar het mag hierbij niet gaan om zuiver hypothetische gevallen.¹³¹ In deze zaak geeft het HvJ EU tevens aan dat concurrentievervalsing 'van enige betekenis' betekent concurrentievervalsing van 'meer dan onbeduidende omvang'.¹³² Het HvJ EU geeft geen uitleg wat zij hiermee bedoelt. Vervloed geeft in *BtwBrief* 2008 (nr. 10) aan dat hiermee wordt bedoeld dat private partijen slechts een geringe financiële last ondervinden van de concurrentieverstoring.¹³³

In het *Salix*-arrest heeft het HvJ EU beslist dat de voorwaarde van concurrentievervalsing zowel voor de private als voor de publieke rechtssubjecten bescherming kan bieden.¹³⁴ Concurrentieverstoring van enige betekenis moet volgens het HvJ EU als volgt worden uitgelegd:

*"(...)dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig moeten worden beschouwd voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet belastingplichtig zijn uit hoofde van de eerste of de vierde alinea van die bepaling leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer dat leidt tot een dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel."*¹³⁵

Een voorbeeld van een economische activiteit verricht door een publiekrechtelijk lichaam 'als overheid' waarbij niet in concurrentie wordt getreden, is de verkoop van paspoorten. Alleen gemeentes mogen paspoorten verstrekken, waardoor een belastingplicht ontbreekt. Bij de verstrekking van paspoorten wordt immers niet in concurrentie getreden met andere marktpartijen.

Een voorbeeld van een economische activiteit verricht door een publiekrechtelijk lichaam 'als overheid' waarbij wel in concurrentie wordt getreden, is de verkoop van compost door gemeentes. De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 2 november 2001 dat de overheid met deze verkoop niet meer handelde 'als overheid', omdat zij met het produceren van compost en de verkoop ervan buiten haar

¹³⁰ Vergelijking met HvJ EG 13 juli 1989, nr. 173/88 (*Morten Henriksen*).

¹³¹ HvJ EG 16 december 2008, nr. C-288/07, (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21, r.o. 63.

¹³² HvJ EG 16 december 2008, nr. C-288/07, (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21, r.o. 79.

¹³³ J.M.L.J. Vervloed, Concurrentieverstoring door overheden, *BtwBrief* 2008 nr. 10, blz. 26.

¹³⁴ HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*), NTFR 2009/1384.

¹³⁵ HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*), NTFR 2009/1384, r.o. 76.

taak als overheid was getreden.¹³⁶ De verkoop van compost geschiedt onder dezelfde voorwaarden als waaronder particuliere partijen compost plegen te verkopen, en niet-belastingplicht zou inhouden dat zij in (oneerlijke) concurrentie treden met deze partijen.

3.3 BELASTINGPLICHT VAN PRIVAAT- EN PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN IN DE WET OB 1968

3.3.1 VOORWAARDEN BELASTINGPLICHT

Een ondernemer is een ieder die een bedrijf (of beroep) zelfstandig uitoefent.¹³⁷ In de hiernavolgende subparagrafen worden de begrippen 'ieder', 'bedrijf' en 'zelfstandig' kort toegelicht in de nationale context.

3.3.1.1 HET BEGRIP 'IEDER'

Het begrip 'ieder' omvat volgens A-G Van Hilten niet alleen 'enkelvoudige' (rechts)personen, maar ook combinaties van personen.¹³⁸ Uit het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2014 volgt dat bij de beantwoording van de vraag of een combinatie van (rechts)personen als één ondernemer moet worden aangemerkt, met name de rechtsbetrekkingen, zowel onderling als met derden (afnemers, leveranciers), van belang zijn.¹³⁹ De betrokken partijen moeten de afspraak hebben gemaakt dat zij vastgestelde economische activiteiten – zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe – als één ondernemer verrichten en zij moeten ook zoals overeengekomen hebben gehandeld. Daarbij kan volgens de A-G de omstandigheid dat (rechts)personen onder een gemeenschappelijke naam economische activiteiten verrichten, een aanwijzing zijn dat zij zijn overeengekomen gezamenlijk een onderneming te drijven en onder die naam extern (rechts)betrekkingen met bijvoorbeeld leveranciers en afnemers onderhouden.¹⁴⁰ De samenwerkende partijen moeten zich dus als combinatie presenteren, zowel onderling als naar buiten toe.

3.3.1.2 HET BEGRIP 'BEDRIJF'

Het tweede element van de definitie van het begrip 'ondernemer' is het woord 'bedrijf'. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid die erop is gericht om in een duurzaam streven door deelneming aan het economisch verkeer behoeften te bevredigen.¹⁴¹ In de Btw-richtlijn wordt niet van een bedrijf gesproken, maar van een economische activiteit. Artikel 7 Wet OB 1968 moet echter richtlijnconform worden uitgelegd, wat betekent dat aan het begrip bedrijf geen andere betekenis toekomt dan aan het begrip economische activiteit (voor de uitleg van het begrip 'economische activiteit' verwijs ik naar §3.2.1).¹⁴²

3.3.1.3 HET BEGRIP 'ZELFSTANDIG'

Het begrip 'zelfstandig' sluit loontrekkenden en andere personen van belastingheffing uit, voor zover zij een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enig andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat (voor een uitgebreide uitleg van dit begrip verwijs ik naar §3.2.1.2).

3.3.2 PRIVAATRECHTELIJKE LICHAMEN

Artikel 1 Wet OB 1968 geeft aan dat aan btw-heffing zijn onderworpen:

¹³⁶ HR 2 november 2001, nr. 36 519, *BNB* 2002/37.

¹³⁷ Zie artikel 7, lid 1 en 2 Wet OB 1968.

¹³⁸ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 11 april 2014, nr. 12/02808, *BNB* 2014/151, r.o. 5.2.1.

¹³⁹ HR 11 april 2014, nr. 12/02808, *BNB* 2014/151.

¹⁴⁰ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 11 april 2014, nr. 12/02808, *BNB* 2014/151, r.o. 5.2.21.

¹⁴¹ Artikel 7, lid 2 Wet OB 1968.

¹⁴² HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.

- a) *“leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;*
- b) *intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;*
- c) *intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;*
- d) *invoer van goederen.”*¹⁴³

Zoals in §3.3.1 is uitgelegd, bestaat ondernemerschap voor de omzetbelasting wanneer zelfstandig een bedrijf of beroep wordt uitgeoefend.¹⁴⁴ Deze activiteiten kunnen bijvoorbeeld worden uitgeoefend in de vorm van een eenmanszaak, maatschap, bv of nv. Het maakt voor de btw niet uit in welke rechtsvorm een bedrijf of beroep wordt uitgeoefend: ook een stichting of een vereniging kan ondernemer zijn voor de btw.

3.3.2.1 VRIJSTELLINGEN

In artikel 11 Wet OB 1968 worden de vrijstellingen van belastingplicht genoemd. Aangezien het voor deze scriptie niet van belang is om deze vrijstellingen specifiek te benoemen, wordt hier verder niet op in gegaan.

3.3.2.2 AFTREK VAN VOORBELASTING

De aftrek van voorbelasting staat geregeld in artikel 15 Wet OB 1968. Bij de formulering van artikel 15, lid 1 Wet OB 1968 heeft de wetgever artikel 11, lid 1 van de Tweede richtlijn gevolgd. De in deze richtlijn gebruikte bewoordingen zijn niet letterlijk overgenomen, maar de strekking is hetzelfde. Artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 zegt dat de belasting welke de ondernemer in aftrek kan brengen, de belasting is welke in rekening is gebracht, een en ander voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt in het kader van de onderneming.

Ook in de Wet OB 1968 is over het algemeen de aftrek van voorbelasting niet toegestaan bij vrijgestelde prestaties, aangezien er geen belaste prestatie is. Ook hier zijn uitzonderingen op, zoals prestaties die worden verricht tegen het nultarief.

3.3.3 PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN

Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen als ondernemer in de zin van artikel 7 Wet OB 1968 optreden. In de Nederlandse wetgeving is geen specifieke bepaling omtrent het ondernemerschap van publiekrechtelijke lichamen opgenomen.¹⁴⁵ Om deze reden valt Nederland terug op de Btw-richtlijn. In beginsel zijn ook de handelingen van publiekrechtelijke lichamen aan btw-heffing onderworpen. Uit artikel 7, lid 3 Wet OB 1968 valt enkel af te leiden dat niet alle handelingen van publiekrechtelijke lichamen aan btw-heffing zijn onderworpen. Desondanks wordt in de Nederlandse belastingpraktijk vaak ervan uitgegaan dat publiekrechtelijke lichamen voor de heffing van omzetbelasting niet als ondernemer worden aangemerkt voor zover het handelingen betreft die zijn verricht ter uitvoering van een overheidstaak.¹⁴⁶

3.3.3.1 OPTREDEN ‘ALS OVERHEID’

Publiekrechtelijke lichamen treden niet op als ondernemer wanneer zij overheidsactiviteiten verrichten.¹⁴⁷ Het komt voor dat een publiekrechtelijk lichaam niet optreedt als overheid, maar ook

¹⁴³ Artikel 1, onderdeel a t/m d Wet OB 1968.

¹⁴⁴ Zie §2.3.2.1 van deze scriptie.

¹⁴⁵ Artikel 13 van de Btw-richtlijn gaat hier wel op in, al dan niet specifiek.

¹⁴⁶ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 Wet OB 1968, aant. 1.1 (lid 3) Inleiding.

¹⁴⁷ Zie §3.2.2 van deze scriptie.

niet als ondernemer. In dat geval treedt de overheid op als niet-ondernemer en is btw-heffing in beginsel niet aan de orde.

De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 25 januari 2012 handelingen genoemd die publiekrechtelijke lichamen 'als overheid' verrichten.¹⁴⁸ In de jurisprudentie zijn lijnen uitgezet over de reikwijdte van het overheidshandelen. Aan de volgende twee voorwaarden moet cumulatief worden voldaan:

- I. *“het publiekrechtelijk lichaam moet de (overheids)werkzaamheden verrichten.¹⁴⁹ Privaatrechtelijke (rechts)personen zoals notarissen en gerechtsdeurwaarders kunnen dus niet als overheid optreden, ook niet als publiekrechtelijke lichamen aan hen overheidsactiviteiten uitbesteden.*
- II. *het publiekrechtelijk lichaam moet de werkzaamheden verrichten in het kader van het specifiek voor dat publiekrechtelijke lichaam geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten. Het juridische regime zal per lidstaat verschillen, zodat de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen met betrekking tot een bepaalde handeling van lidstaat tot lidstaat kan verschillen.”¹⁵⁰*

3.3.3.2 OVERHEIDSWERKZAAMHEDEN

In 1987 heeft het HvJ EU arrest gewezen in de zaak over de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders.¹⁵¹ Bij de heffing van omzetbelasting ten aanzien van de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders werd steeds onderscheid gemaakt tussen zogenoemde wettelijke en andere werkzaamheden. Onder de werking van het Besluit op de omzetbelasting 1940 werd door de TC beslist dat notarissen en gerechtsdeurwaarders voor zover zij uitsluitend optreden in hun taak, geen ondernemer zijn. Hierbij kan gedacht worden aan taken zoals deze door de overheid zijn voorgeschreven of taken die uit overheidsvoorschriften onmiddellijk voortvloeien. De functionarissen werden wel als ondernemer aangemerkt voor de werkzaamheden die buiten hun ambtelijke functie lagen. Ook onder de latere Wet OB 1954 en de huidige Wet OB 1968 bleven de (wettelijke) werkzaamheden van de notarissen en gerechtsdeurwaarders buiten de heffing van omzetbelasting.

In de andere lidstaten van de EU, met uitzondering van België, werden de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders anders behandeld. De functionarissen werden in deze lidstaten gezien als beoefenaren van een vrij beroep, wat tot gevolg had dat al hun werkzaamheden met btw waren belast. De EC vond dat Nederland de werkzaamheden van de functionarissen (ook) moest gaan belasten en startte daarom een inbreukprocedure tegen Nederland.

Op grond van het uit deze inbreukprocedure voortvloeiende arrest moeten de wettelijke werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders als werkzaamheden van beoefenaren van een vrij beroep worden beschouwd. Hierdoor zijn de werkzaamheden in beginsel belast met omzetbelasting.

3.3.3.3 SPECIFIEK VOOR HET PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM GELDEND JURIDISCHE REGIME

Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid wanneer sprake is van een specifiek voor een publiekrechtelijk lichaam geldend juridische regime (zie §3.2.3.3).

¹⁴⁸ Besluit van 25 januari 2012, *BLKB* 2012/175M.

¹⁴⁹ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Notarissen en gerechtsdeurwaarders*), *FED* 1987/341.

¹⁵⁰ Besluit van 25 januari 2012, *BLKB* 2012/175M, §2.2.1.

¹⁵¹ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Notarissen en gerechtsdeurwaarders*), *FED* 1987/341.

Op 5 april 1978 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen waaruit volgt dat ook sprake is van een specifiek voor het publiekrechtelijk lichaam geldend juridische regime wanneer een publiekrechtelijk lichaam handelt ter uitvoering van een opdracht van een hogere wetgever.¹⁵² Eén van deze arresten ging over de exploitatie van veerdiensten over het IJ: het *IJ-veren I*-arrest.¹⁵³ De Hoge Raad besliste dat de gemeente Amsterdam voor wat betreft deze veerdiensten als ondernemer moest worden aangemerkt. De Hoge Raad gaf hierbij als reden dat een gemeente alleen prestaties verricht als overheid, als zij optreedt ter uitvoering van een door een hogere wetgever opgedragen taak. In dit arrest ontbrak een dergelijke opdracht, waardoor niet 'als overheid' werd opgetreden.

Enkele situaties waarbij wel sprake is van een specifiek voor het publiekrechtelijk lichaam geldend juridische regime, zijn:

- Gemeenten die handelen ter uitvoering van de op haar rustende taak om de elektriciteits- en gasvoorziening te garanderen;¹⁵⁴
- *“Gemeenten die inlichtingen uit de basisregistratie personen verstrekken (op grond van de Wet basisregistratie personen);*
- *Gemeenten die binnen hun grondgebied afval van particuliere huishoudens ophalen (op grond van de Wet milieubeheer);*
- *Publiekrechtelijke lichamen die binnen hun grondgebied wegen waarvan zij eigenaar zijn (op grond van onder andere de Wegenwet) aanleggen, beheren en onderhouden;*
- *Gemeenten die een openbaar rioleringsstelsel, inclusief de aftakkingen tot aan de perceelgrens, aanleggen en onderhouden (op grond van de Wet milieubeheer);*
- *Het Ministerie van Infrastructuur en Milieu dat een rijksweg over een grotere afstand verdiept aanlegt op verzoek van bijvoorbeeld een gemeente en tegen voldoening van de meerkosten door die gemeente.”¹⁵⁵*

3.3.3.4 AFTREK VAN VOORBELASTING

Wanneer een publiekrechtelijk lichaam optreedt als ondernemer en belaste handelingen verricht, heeft dat lichaam recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting.¹⁵⁶ De Hoge Raad heeft in het *IJ-veren I*-arrest voor het eerst uitspraak gedaan over de aftrek van voorbelasting toerekenbaar aan activiteiten waar geen vergoeding voor is bedongen.¹⁵⁷ Zoals hiervoor besproken exploiteerde de gemeente Amsterdam in het kader van het gemeentelijk vervoerbedrijf veerdiensten over het IJ. Voor het gebruik van deze veerdiensten werd geen vergoeding in rekening gebracht, waardoor het gebruik gratis was. De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente met betrekking tot de exploitatie van de veerdiensten niet als overheid handelde, maar als ondernemer moest worden aangemerkt. In dit arrest bevestigde de Hoge Raad impliciet dat het voor het bestaan van het aftrekrecht voldoende was dat de goederen en diensten werden aangeschaft en gebruikt in het kader van de onderneming. Dat de goederen en diensten werden gebruikt voor niet-belastbare activiteiten deed daaraan niet af.

Een gemeente kan een investeringsgoed in gebruik nemen dat slechts gedeeltelijk tot het ondernemersvermogen kan worden gerekend. De gemeente heeft in een dergelijk geval alleen recht op aftrek van voorbelasting voor zover het goed wordt gebruikt voor belaste handelingen.

¹⁵² HR 5 april 1978, nr. 18 345 (*Gemeentelijke veerdienst*), BNB 1978/168 en nr. 18 474 (*IJ-veren I-arrest*), BNB 1978/169. Zie Parket bij de Hoge Raad 16 september 2011, nr.10/01829, V-N 2011/23.24.8, r.o. 5.18.

¹⁵³ HR 5 april 1978, nr. 18 474 (*IJ-veren I-arrest*), BNB 1978/169.

¹⁵⁴ Parket bij de Hoge Raad 16 september 2011, nr. 10/01829, V-N 2011/23.24.8.

¹⁵⁵ Notitie objectvrijstelling voor overheidstaken, 20 mei 2016, p. 3.

¹⁵⁶ Zie artikel 15 Wet OB 1968.

¹⁵⁷ HR 5 april 1978, nr. 18 474 (*IJ-veren I-arrest*), BNB 1978/169.

Een publiekrechtelijk lichaam kan goederen en diensten aanschaffen die zowel voor belaste als vrijgestelde handelingen worden gebruikt. In deze situatie wordt het recht op aftrek van voorbelasting berekend door middel van een pro-rata: alleen het deel dat kan worden toegerekend aan belaste handelingen, komt voor aftrek in aanmerking.¹⁵⁸ Uit het arrest *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* volgt dat een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid een investeringsgoed aanschafft en dat goed vervolgens als belastingplichtige levert, geen recht heeft op herziening van de aftrek van voorbelasting.¹⁵⁹

Het arrest *Gmina Ryjewo* heeft dit uitgangspunt echter wat genuanceerd.¹⁶⁰ Uit dit arrest volgt namelijk dat Gmina Ryjewo (een Poolse gemeente) bij de aanschaf van een dorps huis heeft gehandeld als belastingplichtige waardoor, ondanks het eerste gebruik voor overheidsdoeleinden, een recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan. Het HvJ EU gaf hiervoor als reden dat een publiekrechtelijk lichaam recht heeft op herziening van de aftrek van de over een investeringsgoed betaalde btw, waarin ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als niet-belaste handelingen kon worden gebruikt (maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt) en ten tweede dat het publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling (maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt).¹⁶¹ Indien een publiekrechtelijk lichaam een investeringsgoed aanschafft als niet-belastingplichtige, kan het dus toch zijn dat recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.

3.4 CONCLUSIE

In hoofdstuk 3 is de deelvraag: ‘Hoe worden privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen in de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 behandeld? En welke invloed hebben eerder door het HvJ EU gewezen arresten op de vraag wanneer sprake is van handelen als overheid?’ behandeld.

De Btw-richtlijn beschouwt als belastingplichtige eenieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Het begrip economische activiteit kent een ruime definitie, wat tot gevolg heeft dat ook de economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen in beginsel in de heffing worden betrokken. Deze belastingplicht vervalt echter wanneer publiekrechtelijke lichamen economische activiteiten ‘als overheid’ verrichten. Er is volgens de jurisprudentie van het HvJ EU sprake van handelen ‘als overheid’ indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime (publiekrechtelijke lichamen maken gebruik van zogenoemde overheidsprerogatieven). Daarnaast mag geen sprake zijn van een concurrentievervalsing van enige betekenis en de handelingen mogen niet in bijlage I van de Btw-richtlijn zijn genoemd. Indien aan deze cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, is het publiekrechtelijk lichaam dus geen omzetbelasting verschuldigd. Uit het *Sudaçor*-arrest kan worden afgeleid dat ook een privaatrechtelijk rechtspersoon onder bepaalde omstandigheden als publiekrechtelijk lichaam kan worden aangemerkt en daarmee ‘als overheid’ zou kunnen optreden.

Een ondernemer is volgens artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 ieder die een bedrijf (of beroep) zelfstandig uitoefent. Hoewel in de definitie van ‘ondernemer’ genoemd in artikel 7, lid 1 van de Wet OB 1968 het begrip ‘economische activiteit’ niet voorkomt, speelt het ook bij de interpretatie van artikel 7 Wet OB 1968 een belangrijke rol. Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 optreden. In de Nederlandse belastingpraktijk wordt vaak ervan uitgegaan dat

¹⁵⁸ Zie artikel 15 Wet OB 1968 en de artikelen 11 en 12 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

¹⁵⁹ HvJ EG 2 juni 2005, C-378/02 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*), V-N 2005/30.17.

¹⁶⁰ HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (*Gmina Ryjewo*), FED 2019/1.

¹⁶¹ HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (*Gmina Ryjewo*), FED 2019/1, r.o. 59.

publiekrechtelijke lichamen voor de heffing van omzetbelasting niet als ondernemer worden aangemerkt voor zover het handelingen betreft die zijn verricht ter uitvoering van een overheidstaak. Wanneer een publiekrechtelijk lichaam echter optreedt als ondernemer door belaste handelingen te verrichten, heeft dat lichaam recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting.

Handelingen van privaatrechtelijke lichamen worden in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 in beginsel belast met btw, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover aangeschafte goederen of afgenomen diensten voor btw-belaste activiteiten worden gebruikt. In beginsel is aftrek van voorbelasting op vrijgestelde prestaties niet toegestaan, aangezien er geen belaste prestatie is.

HOOFDSTUK 4 – FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM IN DE BTW-RICHTLIJN

4.1 INLEIDING

In hoofdstuk 4 staat de deelvraag: “Biedt de Btw-richtlijn, naar de huidige stand van de jurisprudentie van het HvJ EU, de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?” centraal.

In hoofdstuk 2 is beschreven hoe de Btw-richtlijn de figuur van de fiscale eenheid heeft vormgegeven. Hierbij is onder andere de geschiedenis van de fiscale eenheidsbepaling in de Btw-richtlijn aan bod gekomen en de eisen voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid. In hoofdstuk 3 is vervolgens uitgelegd wat wordt verstaan onder publiekrechtelijke- en privaatrechtelijke lichamen, waarbij enkele arresten van het HvJ EU aan bod zijn gekomen.

In dit hoofdstuk wordt, aan de hand van jurisprudentie van het HvJ EU, een antwoord gegeven op de vraag of het mogelijk is een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam. Het hoofdstuk begint in §4.2 met de uitwerking van een aantal arresten van het HvJ EU. Hierbij worden samenvattingen gegeven van de zaken die in de arresten worden behandeld en de invloed van deze arresten op de uitwerking van de probleemstelling. In §4.3 wordt vervolgens een prejudiciële zaak behandeld die momenteel bij het HvJ EU voorligt. Deze laatste zaak gaat over een publiekrechtelijk lichaam dat een fiscale eenheid wil vormen met de door haar opgerichte vennootschappen. In §4.4 wordt aan de hand van de arresten genoemd in paragraaf 4.2 en het arrest dat momenteel voorligt bij het HvJ EU, een antwoord geformuleerd op de vraag of de Btw-richtlijn de mogelijkheid biedt om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam. Tot slot wordt in §4.5 een conclusie getrokken, waarbij het antwoord op de deelvraag kort wordt samengevat.

4.2 RECHTSPRAAK HVJ EU

4.2.1 WIE KUNNEN (TOCH) IN DE FISCALE EENHEID BTW?

Uit artikel 11, eerste alinea van de Btw-richtlijn volgt dat lidstaten de mogelijkheid hebben om meerdere personen als één belastingplichtige aan te merken wanneer zij op het grondgebied van diezelfde lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden. Over de vraag wie onder het begrip ‘personen’ vallen, en zodoende in een fiscale eenheid btw kunnen worden opgenomen (mits voldaan aan de overige eisen), verschillen de meningen tussen de lidstaten en de EC regelmatig. Het HvJ EU heeft dan ook meerdere arresten gewezen over dit onderwerp, waarvan de belangrijkste in de volgende paragraaf worden behandeld.

4.2.1.1 NIET-BELASTINGPLICHTIGEN IN DE FISCALE EENHEID

In het arrest *Commissie/Ierland* van 9 april 2013 (C-85/11) is in geschil of het toelaten van niet-belastingplichtige (rechts)personen tot de fiscale eenheid (in Ierland) in strijd is met artikel 11 Btw-

richtlijn.¹⁶² Het HvJ EU oordeelt dat uit de tekst van artikel 11 Btw-richtlijn blijkt dat geen andere voorwaarden kunnen worden gesteld dan de daar genoemde en met name niet de voorwaarde dat deze personen zelf individueel de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea van de Btw-richtlijn moeten hebben.¹⁶³ Door het gebruik van het woord ‘personen’ en niet de uitdrukking ‘belastingplichtige personen’, maakt dit artikel geen onderscheid tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige personen, en mogen volgens het HvJ EU dus ook niet-belastingplichtigen tot de fiscale eenheid worden toegelaten.¹⁶⁴

Het HvJ EU volgt zodoende de visie van Ierland en verwerpt het beroep van de EC. De EC was van mening dat, ondanks het ontbreken van de toevoeging ‘belastingplichtige’, in artikel 11 Btw-richtlijn besloten ligt dat deze bepaling uitsluitend ziet op ‘belastingplichtigen’ in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn.¹⁶⁵ Artikel 11 Btw-richtlijn moet volgens de EC strikt worden uitgelegd, aangezien de algemene regel van de omzetbelasting is dat iedere belastingplichtige als een afzonderlijke eenheid moet worden behandeld en het fiscale eenheidsregime daarop een uitzondering vormt.

Volgens de EC komt haar uitleg van artikel 11 Btw-richtlijn overeen met de voornaamste doelstelling van de fiscale eenheid btw, namelijk de administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik. De administratieve vereenvoudiging is in de eerste plaats gelegen in de verlichting van de administratieve en boekhoudkundige verplichtingen in verband met het indienen van afzonderlijke rekeningen en btw-aangiften. Aangezien alleen belastingplichtigen deze rekeningen en aangiften moeten indienen, kan het doel van de administratieve vereenvoudiging het opnemen van niet-belastingplichtigen in een fiscale eenheid niet rechtvaardigen. Met betrekking tot misbruik maakt de toelichting bij het voorstel voor een Zesde btw-richtlijn slechts melding van de doelstelling dat moet worden voorkomen dat ondernemingen van de belastingdrempels profiteren door een onderneming in verschillende afzonderlijke personen op te splitsen. Volgens A-G Jääskinen lijkt de EC hier mee te willen zeggen dat dit iedere rol voor niet-belastingplichtigen uitsluit.¹⁶⁶

Ik vind de uitkomst van dit arrest terecht, aangezien – zoals reeds door het Hof en Ierland bepleit – uit de bewoordingen van artikel 11 Btw-richtlijn niet blijkt dat het moet gaan om belastingplichtige personen.

4.2.1.2 NIET-ONDERNEMERS IN DE FISCALE EENHEID

De EC heeft in dezelfde periode meerdere inbreukprocedures gestart tegen verschillende lidstaten.¹⁶⁷ In het arrest *Commissie/Nederland* van 25 april 2013 (C-65/11) is in geschil of het toelaten van een topholding (niet-belastingplichtige ondernemer) in de fiscale eenheid in strijd is met artikel 11 Btw-richtlijn.¹⁶⁸ In Nederland stelt de Wet OB 1968 dat een fiscale eenheid btw uitsluitend kan bestaan uit btw-ondernemers. Echter, op grond van de Holdingresolutie kunnen de zogeheten topholdings en moeiende holdings wel tot een fiscale eenheid behoren.¹⁶⁹

¹⁶² HvJ EU 9 april 2013, zaak C/85-11 (*Commissie/Ierland*), NTFR 2013/955; In Ierland kunnen twee of meer (rechts)personen een fiscale eenheid btw vormen wanneer aan de verwevenheidsvereisten wordt voldaan en minstens één van de personen een ondernemer voor de btw is.

¹⁶³ HvJ EU 9 april 2013, nr. C-85/11 (*Commissie/Ierland*), NTFR 2013/955, r.o. 36.

¹⁶⁴ J.M.F. Finkensieper, 'Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting', *WFR* 1989/346.

¹⁶⁵ Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea van de Btw-richtlijn wordt als ‘belastingplichtige’ beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

¹⁶⁶ Conclusie A-G Jääskinen van 27 november 2012, zaak C 85/11 (*Commissie/Ierland*), r.o. 22

¹⁶⁷ Bijvoorbeeld een inbreukprocedure tegen het Verenigd Koninkrijk, Denemarken en Tsjechië.

¹⁶⁸ HvJ EU 25 april 2013, nr. C-65/11 (*Commissie tegen Nederland*), NTFR 2013/1002.

¹⁶⁹ Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347.

Zoals eerder in hoofdstuk 2 van deze scriptie is uitgelegd, is een topholding een holding die binnen het concern een sturende en beleidsbepalende functie vervult. Ook in dit arrest oordeelt het HvJ EU dat het is toegestaan om een niet-belastingplichtige ondernemer – de topholding – op te nemen in een fiscale eenheid (mits sprake is van voldoende financiële, economische en organisatorische verwevenheid). Dit in tegenstelling tot de EC die van mening is dat de topholding als een niet-belastingplichtige ondernemer niet in de fiscale eenheid btw mag worden opgenomen (zie §4.2.1.1). Het HvJ EU oordeelde in gelijke zin in de procedures van de EC/Verenigd Koninkrijk (HvJ 25 april 2013, zaak C-86/11), Denemarken (HvJ 25 april 2013, zaak C-95/11) en Tsjechië (HvJ 25 april 2013, zaak C-109/11).

4.2.1.3 BEPERKING FISCALE EENHEID

Op 25 april 2013 heeft het HvJ EU ook arrest gewezen in de zaak *Commissie/Zweden* (C-480/10). In deze zaak is in geschil of het enkel toelaten van ondernemingen werkzaam in de financiële en verzekeringssector tot de fiscale eenheid in strijd is met artikel 11 Btw-richtlijn. Het HvJ EU oordeelt dat lidstaten in de regel geen beperkingen mogen opleggen indien zij artikel 11 Btw-richtlijn in de nationale wetgeving implementeren, maar dat een uitzondering hierop wordt gegeven in de tweede alinea van dit artikel. Beperkingen mogen door lidstaten worden opgelegd indien hiermee belastingontduiking en –ontwijking wordt voorkomen. Nu Zweden heeft aangevoerd dat zij deze maatregel hebben genomen om belastingontduiking en –ontwijking tegen te gaan en de EC niet het tegendeel heeft aangetoond, is Zweden door het HvJ EU in het gelijk gesteld.¹⁷⁰ Het door de EC aangevoerde argument dat de beperking die Zweden in de wetgeving heeft opgenomen in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel (de Zweedse regering begunstigt nu immers ondernemingen in de financiële en verzekeringssector ten opzichte van ondernemingen die in andere sectoren werkzaam zijn), doet daar niks aan af.

Ik vind de uitkomst van dit arrest terecht, aangezien Zweden de beperking in de wetgeving heeft opgenomen om belastingontduiking en –ontwijking tegen te gaan. Financiële ondernemingen hebben in Zweden blijkbaar in hoge mate te kampen met concurrentie van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen. Het belasten van intra-groep transacties zou de Zweedse financiële en verzekeringssector flink op kosten gejaagd hebben en daarmee hun concurrentiepositie hebben geschaad. Het toestaan van een fiscale eenheid is dan een voor de hand liggende oplossing. Dat deze oplossing vervolgens beperkt blijft tot ondernemingen die rechtstreeks of indirect onder het toezicht van de inspectie van financiën staan en dus aan overheidscontrole zijn onderworpen is wel bijzonder, maar blijkbaar verwacht de Zweedse regering dat zonder dit toezicht belastingfraude en/of ontwijking op de loer ligt.¹⁷¹ Mijn kennis van het Zweedse belastingrecht gaat niet zo ver dat ik dat kan beoordelen, maar het had op de weg van de EC gelegen om dit nader te onderzoeken.

4.2.1.4 PERSONENVENNOOTSCHAPPEN IN DE FISCALE EENHEID

Op 24 september 2015 is door het HvJ EU arrest gewezen in de zaken *Larentia + Minerva* (C-108/14, C-109/14). In deze zaken is in geschil of het enkel toelaten van rechtspersonen tot een fiscale eenheid in strijd is met artikel 11 Btw-richtlijn.¹⁷² Volgens de Duitse nationale regelgeving kunnen enkel entiteiten een fiscale eenheid vormen die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van de groep.¹⁷³

¹⁷⁰ HvJ EU 25 april 2013, nr. C-480/10 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/1008.

¹⁷¹ HvJ EU 25 april 2013, nr. C-480/10 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/1008, r.o. 39.

¹⁷² HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521.

¹⁷³ HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521, r.o. 46.

Het HvJ EU oordeelt in dit arrest dat artikel 11 Btw-richtlijn (voormalig artikel 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde-richtlijn) in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling, in dit geval de Duitse nationale regeling, deze beperking(en) op te leggen. Het Hof geeft als argument dat in artikel 11 Btw-richtlijn wordt gesproken over ‘personen’ en niet ‘rechtspersonen’, waar in andere artikelen van de Btw-richtlijn uitdrukkelijk wordt gesproken over ‘rechtspersonen’.¹⁷⁴ Dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen vennootschappen met rechtspersoonlijkheid en personenvennootschappen sluit aan bij het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dit beginsel verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld in de btw-heffing. Dit volgt onder andere uit de zaak *Gregg*.¹⁷⁵ Die laatste zaak ging weliswaar over toepassing van de vrijstelling voor handelingen van organisaties die worden erkend als instellingen van sociale aard¹⁷⁶, maar de gedachte dat de rechtsvorm van in dit geval inrichtingen en organisaties niet mag uitmaken, is ook in het *Larentia + Minerva*-arrest van belang.

Het HvJ EU geeft daarnaast aan dat het feit dat het om een nauwe band tussen entiteiten moet gaan, niet betekent dat de wetgever van de Unie daarmee de toepassing van de regeling inzake fiscale eenheden heeft willen beperken tot entiteiten die zich in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van het overkoepelende orgaan van de betrokken ondernemersgroep.¹⁷⁷ Ook personenvennootschappen moeten dus tot de fiscale eenheid worden toegelaten. Een uitzondering op dit alles geldt indien deze twee vereisten (rechtspersoonlijkheid en ondergeschiktheid) nodig en geschikt zouden zijn ter verwezenlijking van de doelstelling om misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of ontwijking te bestrijden.

4.2.2 (GEEN) RECHTSTREEKS BEROEP OP KAN-BEPALING UIT DE BTW-RICHTLIJN

Een richtlijn, zoals de Btw-richtlijn, is verbindend op grond van artikel 288, alinea 3 VwEU. Dit houdt in dat elke EU-lidstaat het beoogde resultaat van de richtlijn in de nationale wetgeving dient op te nemen. De lidstaten zijn daarbij vrij de vorm en middelen te kiezen, maar zijn wel verplicht de geschikte maatregelen te treffen om het doel van de richtlijn te verwezenlijken. Het is afhankelijk van de striktheid van de richtlijn of ruimte bestaat voor de lidstaten om eigen beleid in de nationale wetgeving toe te voegen.

Doordat de figuur van de fiscale eenheid een zogenoemde kan-bepaling is, hebben de lidstaten de keuze of zij deze bepaling in hun eigen wetgeving implementeren of niet. A-G van Hilten geeft aan dat er twee soorten kan-bepalingen bestaan: (1) de kan-bepaling waarbij voor de invulling van daarin aan de orde zijnde begrippen uitdrukkelijk ruimte aan de lidstaten wordt gelaten (zie bijvoorbeeld artikel 12, lid 1, onder b en lid 3 Btw-richtlijn) én (2) de kan-bepaling waarbij geen interpretatieruimte aan de lidstaten wordt geboden (zie bijvoorbeeld artikel 19 Btw-richtlijn), waardoor de invulling van de aan de orde zijnde begrippen een communautaire aangelegenheid is. Zo heeft het HvJ EU in het *Zita Modes*-arrest van 27 november 2013 (C-497/01) uitdrukkelijk aangegeven dat de invulling van het begrip ‘algemeenheid van goederen’ een communautaire aangelegenheid is.¹⁷⁸ Uit dit arrest en de hiervoor genoemde arresten *Larentia en Minerva* en het arrest *Commissie/Ierland* (zie §4.3.1) leidt A-G Ettema een aantal jaren na A-G Van Hilten af dat het begrip ‘personen’ een Unierechtelijk begrip is

¹⁷⁴ HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521, r.o. 37.

¹⁷⁵ HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg*), BNB 1999/395.

¹⁷⁶ HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521, r.o. 8.

¹⁷⁷ HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521, r.o. 44.

¹⁷⁸ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18.

dat zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen omvat.¹⁷⁹ Wanneer sprake is van een Unierechtelijk begrip, dient deze in de gehele Unie autonoom en uniform te worden uitgelegd.¹⁸⁰

In het *Larentia en Minerva*-arrest (C-108/14, C-109/14) kwam de vraag aan de orde of belastingplichtigen rechtstreeks een beroep kunnen doen op de Btw-richtlijn als de nationale wetgeving niet verenigbaar is met de bepaling van de Btw-richtlijn en evenmin in overeenstemming met die bepaling kan worden uitgelegd.¹⁸¹ In het in dit arrest aan de orde zijnde geval van de vorming van een fiscale eenheid is dit niet zo. Voor de Nederlandse praktijk houdt dit in dat belastingplichtigen onderworpen aan de Nederlandse Wet OB 1968 geen rechtstreeks beroep kunnen doen op de Btw-richtlijn om andere niet-belastingplichtigen dan zogenoemde topholdings deel van de fiscale eenheid te laten uitmaken.¹⁸²

4.2.3 COMMUNAUTAIRE OF NATIONALE INVULLING VERWEVENHEIDSVEREISTEN

Volgens A-G van Hilten is artikel 11 Btw-richtlijn een kan-bepaling zonder interpretatieruimte.¹⁸³ Op grond van dit artikel kunnen lidstaten de figuur van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving opnemen, maar mogen zij verschillende op zichzelf juridisch zelfstandige personen uitsluitend als één belastingplichtige aanmerken indien deze financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden. De lidstaten hebben derhalve niet de mogelijkheid om de in de richtlijn vermelde criteria waaronder verschillende personen als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, naar eigen believen in te vullen. Dat hier sprake is van een kan-bepaling doet daar volgens de A-G niet aan af.

Van Norden is het eens met dit standpunt van A-G van Hilten¹⁸⁴:

"De verbondenheidseisen vormen mijns inziens communautaire begrippen. Binnen een communautaire belasting als de BTW dient het uitgangspunt naar mijn mening een communautaire invulling van de verbondenheidseisen te zijn. Indien in een bepaalde lidstaat een belastingplichtige geen onderdeel kan uitmaken van een fiscale eenheid, terwijl in een andere lidstaat een belastingplichtige onder vergelijkbare omstandigheden wel in een fiscale eenheid kan worden opgenomen, kan concurrentievervalsing optreden."

Bezien vanuit het neutraliteitsbeginsel – gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld – kan ik mij vinden in het standpunt van Van Norden om de verbondenheidseisen communautair uit te leggen.

Van Norden herhaalt zijn standpunt in *WFR* 2009/1572.¹⁸⁵ In dit artikel, dat hij samen met Van Doesem heeft geschreven, geven zij hun mening over de visie die de EC via haar mededeling (COM(2009) 325) geeft over de invulling van de verwevenheidsvereisten. De EC probeert met haar mededeling te bereiken dat de lidstaten de verwevenheidsvereisten uniformer en fiscaal neutraler gaan toepassen. Naar de mening van Van Doesem en Van Norden is een uniforme toepassing van de verwevenheidsvereisten zelfs verplicht, aangezien de verwevenheidsvereisten communautaire begrippen vormen waarvan de uitlegging niet aan de lidstaten wordt overgelaten (inmiddels blijkt deze

¹⁷⁹ C.C. van den Berg, commentaar op de conclusie van A-G Ettema van 31 december 2018, nr. 17/03702, *NTFR* 2019/608.

¹⁸⁰ HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-321/02 (*Harbs*), *V-N* 2004/50.15, (na conclusie A-G Léger).

¹⁸¹ HvJ EU 24 september 2015, zaak C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), *NTFR* 2015/2521, r.o. 47 t/m 52.

¹⁸² M.J.M.A. Toet, Btw en fiscale eenheid, *MBB* 2016/04-04; Volgens J. Stam en P. Pleunis is het begrip 'ieder' voldoende nauwkeurig bepaald dat belastingplichtigen zich daar wel op kunnen beroepen. Zij noemen hierbij het arrest *Almos* (HvJ EU 15 mei 2014, zaak C-337/13 (*Almos*)). Uit dit arrest blijkt volgens de twee schrijvers dat een voldoende nauwkeurige bepaling ook een deel van een artikel kan zijn (in het geval van art. 11 Btw-richtlijn dus het deel 'ieder'). Zie J. Stam en P. Pleunis, Samen één voor de btw als geen (economische) verwaarlozing tussen twee, *BtwBrief* 2019/96, paragraaf 2.

¹⁸³ Conclusie A-G van Hilten van 26 juni 2009, nr. 43872, *V-N* 2009/33.21, r.o. 5.2.5.

¹⁸⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 224.

¹⁸⁵ A.J. van Doesem en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572.

stelling achterhaald).¹⁸⁶ Van Doesem en Van Norden juichen het daarom toe dat de EC voornemens is te komen tot een meer uniforme toepassing van de verwevenheidsvereisten:

De EC geeft de volgende invulling aan de verwevenheidsvereisten:

“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. Dit garandeert dat de ene vennootschap daadwerkelijk zeggenschap heeft over de andere.

*De economische verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van ten minste een 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.*¹⁸⁷

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

Van Doesem en Van Norden geven aan dat de wijze waarop de verwevenheidsvereisten volgens de EC moeten worden uitgelegd, lijken op de wijze waarop de Hoge Raad in Nederland invulling geeft aan deze eisen.¹⁸⁸ Uit COM(2009) 325 volgt dat het de EC bij de financiële verwevenheid gaat om de ‘zeggenschap’ van de ene entiteit in de andere.¹⁸⁹ De financiële verwevenheid zou volgens de EC kunnen worden gedefinieerd op basis van een franchiseovereenkomst. Dit is voor de Nederlandse praktijk een nieuwe gedachte. De EC meent dat wanneer op basis van een franchiseovereenkomst kan worden geconcludeerd dat de ene entiteit de facto zeggenschap heeft over de andere entiteit, aan de eis van financiële verwevenheid is voldaan.

Ook Van Zadelhoff meent dat de verbondenheidseisen communautaire begrippen zijn:

*“Ook aan facultatieve bepalingen uit de BTW-richtlijn dient in de verschillende lidstaten die daarvan gebruikmaken, op dezelfde wijze inhoud te worden gegeven, zo blijkt uit de Safe-zaak. (...). Dit kan slechts anders zijn indien de desbetreffende richtlijnbevestiging zelf aangeeft dat de lidstaten nog begrippen mogen invullen of voorwaarden mogen stellen, doch een dergelijke omstandigheid doet zich ten aanzien van de fiscale eenheid niet voor. Met betrekking tot de invulling van het begrip ‘één belastingplichtige’, zoals bedoeld in art. 11 van de BTW-richtlijn, ben ik daarom van mening dat deze dient plaats te vinden in het licht van die richtlijn en niet kan worden beperkt door invulling daarvan op grond van het recht van een lidstaat.”*¹⁹⁰

Inmiddels blijkt ook deze stelling achterhaald, zoals hierna wordt toegelicht.

De Hoge Raad gaat volgens A-G van Hilten ervan uit dat de invulling van de voor de fiscale eenheid voorgeschreven criteria een nationale aangelegenheid is. Hierbij verwijst de A-G onder andere naar het arrest van 18 december 1991 (nr. 27833).¹⁹¹ In punt 4.5 van dit arrest overwoog de Hoge Raad het volgende:

¹⁸⁶ A.J. van Doesem en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572, onderdeel 6.

¹⁸⁷ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009.

¹⁸⁸ Vergelijk HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.

¹⁸⁹ Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009.

¹⁹⁰ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Kluwer 2008, blz. 35.

¹⁹¹ HR 18 december 1991, nr.12833, *BNB* 1992/115.

*"(...) Gelijk de Hoge Raad in zijn arrest van 3 februari 1988, BNB 1988/145, heeft overwogen, geeft genoemde richtlijnbe­paling (artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn; MvH) de Lid-Staten wel de bevoegdheid, maar legt deze niet de verplichting op nauw met elkaar verbonden personen te zamen als een belastingplichtige aan te merken, zodat belanghebbende aan die bepaling niet het recht kan ontlenen om, in afwijking van de Nederlandse wetgeving, te zamen met anderen als een belastingplichtige te worden aangemerkt."*¹⁹²

Naar de mening van Van Hilten doet de nationale jurisprudentie niet helemaal recht aan het karakter van de communautaire begrippen. Zij zegt hierover het volgende:

*"(...) Voor zover de Hoge Raad heeft willen zeggen dat de Nederlandse wetgever met het bepaalde in artikel 7, lid 4, van de Wet richtlijnconforme uitvoering heeft willen geven aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, lijkt mij dat juist."¹⁹³ De invulling van de in deze bepaling (en in die van de Zesde richtlijn) gehanteerde begrippen is naar ik meen echter een communautaire kwestie, waarover niet de Hoge Raad, maar het HvJ EG uiteindelijk moet beslissen."*¹⁹⁴

Alhoewel veel fiscalisten de mening zijn toegedaan dat de verwevenheidsvereisten communautaire begrippen zijn, lijkt het HvJ EU in het arrest *Larentia + Minerva* te willen aangeven dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd. In rechtsoverweging nummer 50 zegt het HvJ EU namelijk het volgende:

*"Zoals de advocaat-generaal in punt 112 van zijn conclusie heeft aangegeven, dient de in artikel 4, lid 4, van de [Zesde richtlijn](#) neergelegde voorwaarde voor de vorming van een btw-groep, namelijk dat er nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokkenen bestaan, te worden gepreciseerd op nationaal niveau. Dit artikel is dus voorwaardelijk, aangezien het verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat."*¹⁹⁵

A-G Mengozzi, die in rechtsoverweging nummer 50 wordt genoemd, zegt in punt 112 van zijn conclusie het volgende:

"De inhoudelijke voorwaarde van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat meerdere personen financieel, economisch en organisatorisch 'nauw' met elkaar verbonden moeten zijn om één enkele belastingplichtige te vormen, moet daarentegen ongetwijfeld op nationaal niveau worden gepreciseerd. Alleen al de financiële verwevenheid kan afhangen van een wisselend percentage kapitaal­deelneming en/of stemrechten binnen een vennootschap of van bijzondere contractuele verhoudingen tussen ondernemers, zoals het bestaan van franchiseovereenkomsten."¹⁹⁶ Deze criteria zijn echter niet uitsluitend. De lidstaten die hebben gekozen voor de mogelijkheid van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, moeten derhalve in elk geval de daarin gestelde inhoudelijke voorwaarde concreet uitwerken, zonder dat het mogelijk is uit de bewoordingen zelf van dat artikel rechtstreeks op te maken hoe de precieze draagwijdte van de 'nauw[e]’ banden moet worden afgebakend, anders dan het geval

¹⁹² HR 18 december 1991, nr. 27833, BNB 1992/115, r.o. 4.5.

¹⁹³ Zie ook Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschrift van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 214, Deventer: Kluwer 2000, blz. 66.

¹⁹⁴ Conclusie A-G van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43872, V-N 2009/33.21, r.o. 5.2.11.

¹⁹⁵ HvJ EU 24 september 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521, r.o. 50.

¹⁹⁶ In haar voor­noemde mededeling (blz. 9) stelt de EC voor om financiële verwevenheid te definiëren op basis van een percentage van ten minste 50 % van deelneming in het vermogen of in de stemrechten of op basis van een franchiseovereenkomst. Een aantal lidstaten neemt aan dat de financiële verwevenheid bestaat zodra een vennootschap ten minste 10 % in het maatschappelijk kapitaal van een andere vennootschap aanhoudt.

*is voor een btw-vrijstelling, die op basis van de uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn objectief kan worden omschreven.*¹⁹⁷

De EC publiceert vervolgens in februari 2017 *Working paper No 918*¹⁹⁸, waarbij zij ingaat op wat in COM(2009) 325 is gecommuniceerd en of dit nog zijn gelding heeft.¹⁹⁹ De EC vermeldt dat het HvJ EU in *Larentia + Minerva* aangeeft dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd.²⁰⁰ De EC is echter nog steeds van mening dat voor een uniforme toepassing van het EU-recht en het gelijkheidsbeginsel, noodzakelijk is dat de verwevenheidsvereisten autonoom en uniform moeten worden geformuleerd. Met de publicatie van deze *Working paper* beoogt de EC een discussie aan te wakkeren om de verwevenheidsvereisten uit te leggen aan de hand van dezelfde elementen.

De communautaire uitleg van de verwevenheidsvereisten, waar onder andere A-G van Hilten en Van Norden vanuit zijn gegaan, lijkt dus achterhaald door de jurisprudentie van het HvJ EU. In deze scriptie zal ik daarom ervan uitgaan dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd, alhoewel een uniforme uitleg, zoals de EC beoogt, mij beter had geleken in het kader van de harmonisatie van de EU btw-wetgeving. Doordat de fiscale eenheidsbepaling een kan-bepaling is, kunnen de lidstaten zelf kiezen of zij deze in hun nationale wetgeving willen implementeren. Dit draagt naar mijn idee niet bij aan een geharmoniseerd systeem, aangezien nu een verschil in de behandeling van prestaties kan ontstaan tussen personen in lidstaten. Hierdoor zullen personen die dezelfde handelingen verrichten in de ene lidstaat anders worden behandeld dan in een andere lidstaat, wat de fiscale neutraliteit niet ten goede komt. Nu het lijkt dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd, komt ook dit niet ten goede aan de harmonisatie van de btw-wetgeving. De lidstaten die de fiscale eenheidsbepaling hebben ingevoerd in hun nationale wetgeving zullen nu immers andere eisen kunnen stellen aan de verwevenheden, waardoor ook de verwevenheidsvereisten tussen de lidstaten verschillen, wat naar mijn mening niet leidt tot een geharmoniseerd btw-systeem.

4.2.4 ZELFDE UITKOMST, ANDERE INSTEEL

Niet altijd zullen personen voldoen aan de eisen voor het vormen van een fiscale eenheid. Indien het vormen van een fiscale eenheid tussen publiekrechtelijke lichamen en privaatrechtelijke lichamen niet mogelijk is, kan wellicht een alternatief voor het vormen van een fiscale eenheid worden gezocht in het *NTN*-arrest. In deze zaak was onder andere in geschil of een vennootschap, waarvan een gemeente 100% van de aandelen bezit, onder het begrip 'publiekrechtelijk lichaam' valt in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea van de Btw-richtlijn.²⁰¹ NTN voert tegen vergoeding bepaalde publieke taken uit voor de gemeente Nagyszénás waarvoor zij geen btw in rekening brengt.²⁰² NTN is dan ook van mening dat zij niet belastingplichtig is en gezien moet worden als publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn.²⁰³ Het HvJ EU oordeelt echter dat NTN niet kwalificeert als een openbaar lichaam. Zij geeft hiervoor de volgende redenen:

- NTN is voor de uitvoering van de aan haar toevertrouwde publieke taken niet beschikt over aan de gemeente toekomende bevoegdheden van openbaar gezag;

¹⁹⁷ Conclusie A-G Mengozzi in de zaak *Larentia + Minerva* (C-108/14, C-109/14), *NTFR* 2015/2521.

¹⁹⁸ Europese Commissie, *Working Paper No 918, Meaning of "financial, economic and organizational links" among VAT group members*, taxud.c.1(2017)982178, Brussel: 16 februari 2017.

¹⁹⁹ Hierover meer in §4.4.2 van deze scriptie.

²⁰⁰ Europese Commissie, *Working paper No 918, Meaning of "financial, economic and organizational links" among VAT group members*, taxud.c.1(2017)982178, Brussel: 16 februari 2017, par. 3.1.2.

²⁰¹ HvJ EU 22 februari 2018, C-182/17 (*NTN*), *V-N* 2018/26.15, r.o. 30.

²⁰² HvJ EU 22 februari 2018, C-182/17 (*NTN*), *V-N* 2018/26.15, r.o. 18.

²⁰³ De uitzondering van artikel 13 Btw-richtlijn is van toepassing indien de activiteiten door een openbaar lichaam als overheid worden uitgeoefend.

- Het is daarnaast twijfelachtig of NTN voldoende is geïntegreerd in de organisatie van het openbaar bestuur van de gemeente. NTN is immers opgericht als privaatrechtelijke vennootschap, waardoor geen sprake lijkt te zijn van een organieke band tussen NTN en de gemeente. De vennootschap is niet opgericht bij een besluit van de gemeente waarin wordt omschreven welke diensten aan de gemeente moeten worden verleend (zie in die zin arrest van 29 oktober 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 67)²⁰⁴;
- De autonomie van NTN is weliswaar beperkt omdat de gemeente 100% van het aandelenkapitaal bezit, maar andere elementen zijn aanwezig die erop wijzen dat de gemeente niet in staat is beslissende invloed uit te oefenen op de activiteiten van NTN. De gemeente is namelijk niet de enige klant van NTN en de door NTN aan derden bewezen diensten zijn niet van marginaal belang. Het feit dat de gemeente in de overeenkomst enkele controlemechanismen heeft ingebouwd, lijkt er verder op te wijzen dat de gemeente geen daadwerkelijke zeggenschap uitoefent. Ook is niet gebleken dat de gemeente richtsnoeren heeft vastgesteld die voor NTN bindend zijn bij de uitvoering van haar taken.

Daarnaast is het Hof van mening dat NTN niet als overheid optreedt omdat zij, zoals hiervoor reeds opgemerkt, niet over de aan de gemeente toekomende bevoegdheden van openbaar gezag beschikt.

Het *NTN*-arrest is van belang voor de Nederlandse belastingpraktijk, aangezien Nederlandse gemeenten verschillende activiteiten ondergebracht hebben in vennootschappen. Nu blijkt dat het *Saudacor*-arrest (zie §3.2.3.2) (tot op heden) niet zonder meer 1 op 1 kan worden toegepast in de Nederlandse belastingpraktijk, zou het naar aanleiding van het *NTN*-arrest wel mogelijk kunnen zijn dat vennootschappen geen btw verschuldigd zijn over publieke taken die zij uitvoeren ten behoeve van een gemeente; het HvJ EU lijkt hiervoor ruimte te bieden. Het lijkt daarbij doorslaggevend of de gemeente zodanige invloed uitoefent op de vennootschap dat deze kan worden gezien als onderdeel van de gemeentelijke organisatie en daarmee een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 Btw-richtlijn vormt. Indien niet wordt voldaan aan de eisen voor het vormen van een fiscale eenheid, kan mogelijk een 'groot publiekrechtelijk lichaam' worden gecreëerd, waardoor toch de voordelen van een fiscale eenheid (zoals het vervallen van btw-heffing op onderlinge prestaties) kunnen worden bereikt. In de zaak *NTN* kwam het Hof, zoals hiervoor toegelicht, tot de conclusie dat geen sprake was van een dergelijk 'groot publiekrechtelijk lichaam', maar dit zou mogelijk anders kunnen zijn indien de gemeente wel zodanige zeggenschap uitoefent in een door haar opgerichte vennootschap dat zij wel beslissende invloed kan uitoefenen op de activiteiten van deze vennootschap.

4.3 ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID

Op 7 november 2018 is bij het HvJ EU een nieuwe zaak ingediend over de reikwijdte van artikel 11 Btw-richtlijn, geregistreerd onder zaaknummer C-694/18.²⁰⁵ Gezien de relevantie van (de uitkomst van) deze zaak voor deze scriptie, wordt dieper op deze zaak ingegaan. In deze zaak gaat het om een publieke radio- en televisieomroep van Madrid (*Ente Público Radio Televisión Madrid*) die is opgericht door de autonome gemeenschap Madrid (100%-deelneming). De omroep is de enige aandeelhouder van de handelsvennootschappen die de openbare radio- en televisiediensten in de autonome gemeenschap beheren. Het door de handelsvennootschappen uitgevoerde beheer wordt hoofdzakelijk bekostigd met overheidsmiddelen, aangevuld met de middelen die zij verkrijgen uit de verkoop van hun producten en reclamediensten. Het gaat hier in wezen om overheidsbedrijven die

²⁰⁴ HvJ EU 22 februari 2018, C-182/17 (*NTN*), V-N 2018/26.15, r.o. 49.

²⁰⁵ HvJ EU 7 november 2018, C-694/18 – C-697/18 (*Ente Público Radio Televisión Madrid e.a.*).

met de verrichting van een openbare dienst zijn belast. De verwijzende rechter leidt uit de arresten *Saudaçor*²⁰⁶ en *NTN*²⁰⁷ af dat indirecte overheidslichamen, zoals de vennootschappen in kwestie, over het algemeen als afzonderlijke belastingplichtigen worden aangemerkt. Onderlinge prestaties tussen de vennootschappen en de overheid zijn dan in beginsel aan btw-heffing onderworpen.

De vraag of de btw-vrijstelling voor handelingen van publiekrechtelijke lichamen kan worden uitgebreid naar overheidsvennootschappen of vennootschappen waarover de overheid zeggenschap uitoefent, is in Spanje al sinds de invoering van de omzetbelasting onderwerp van discussie. Bij de TEAC is op de datum van indiening van het verzoek om een prejudiciële beslissing inzake deze zaak, een niet-onaanzienlijk aantal andere klachten in behandeling met betrekking tot met overheidskapitaal gefinancierde handelsvennootschappen die zijn belast met de verrichting van openbare diensten. De TEAC twijfelt of ingevolge artikel 11 Btw-richtlijn een vennootschap en het publiekrechtelijke lichaam waardoor de vennootschap is opgericht, ook als zij op zichzelf niet btw-plichtig zijn, een fiscale eenheid kunnen vormen en zodoende als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. Indien een groep van belastingplichtigen voor de omzetbelasting kan worden aangemerkt als één enkele belastingplichtige, rijzen voornamelijk vragen met betrekking tot de verwevenheid die tussen deze lichamen moet bestaan.

In de verwijzingsbeschikking van de TEAC staat het volgende:

"Daartoe wordt aangenomen dat entiteiten die niet de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw hebben tezamen één btw-plichtige kunnen vormen, zoals het Hof van Justitie reeds heeft vastgesteld in zijn arresten van 9 april 2013, C-85/11, Commissie/Ierland, en 25 april 2013, C-86/11, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-95/11, Commissie/Denemarken, en C-109/11, Commissie/Tsjechische Republiek.

*De TEAC ziet het daarom niet als problematisch dat publiekrechtelijke lichamen, ook als zij op zichzelf niet btw-plichtig zijn, onderdeel kunnen zijn van dergelijke eenheden of van één enkele belastingplichtige."*²⁰⁸

De TEAC is zodoende van mening dat publiekrechtelijke lichamen onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid voor de btw, ook indien dit publiekrechtelijk lichaam op zichzelf niet btw-plichtig is. Gezien het arrest *Commissie/Ierland* kan ik de zienswijze van de TEAC goed volgen.²⁰⁹ Uit dit arrest volgt immers dat ook niet-belastingplichtige (publiekrechtelijke) lichamen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, mits één van de deelnemende lichamen maar btw-plichtig is. De EC was bezorgd dat een fiscale eenheid alleen zou kunnen bestaan uit niet-belastingplichtige lichamen. Volgens A-G Jääskinen is deze zorg niet terecht, omdat leveringen tussen niet-belastingplichtigen buiten de werkingssfeer van de Btw-richtlijn vallen, ongeacht of zij al dan niet een fiscale eenheid vormen.²¹⁰

Vanwege twijfel verzoekt de TEAC het HvJ EU om een prejudiciële beslissing te nemen over onder andere de volgende vraag:

²⁰⁶ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), V-N 2015/57.13.

²⁰⁷ HvJ EU 22 februari 2018, nr. C-182/17 (*NTN*), V-N 2018/26.15.

²⁰⁸ C-694-18 verwijzingsbeschikking, blz. 7.

²⁰⁹ HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (*Commissie tegen Ierland*), V-N 2013/24.13.

²¹⁰ Conclusie A-G Jääskinen van 27 november 2012, C-85/11 (*Commissie tegen Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 35.

“1. Kunnen ondernemingen zoals beschreven, samen met de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij zijn opgericht, voor btw-doeleinden worden beschouwd als één belastingplichtige in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG?”

Deze zaak ligt op dit moment voor bij het HvJ EU en zal (zeer) waarschijnlijk niet worden beantwoord vóór het indienen van deze scriptie. Om deze reden zal ik zelf proberen een antwoord op de eerste prejudiciële vraag te formuleren aan de hand van eerder door het Hof van Justitie gewezen arresten die in de volgende paragraaf worden uitgewerkt.

4.4 AFWEGING ARRESTEN

Om de vraag of publiekrechtelijke en privaatrechtelijke lichamen tezamen een fiscale eenheid kunnen vormen te beantwoorden, worden de in dit hoofdstuk en voorgaande hoofdstukken benoemde arresten in ogenschouw genomen. In deze paragraaf zal ik proberen een antwoord te formuleren op de volgende twee vragen:

- Kan een fiscale eenheid worden gevormd tussen een publiekrechtelijk lichaam en een privaatrechtelijk lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal (vennootschap)?²¹¹
- Kan een fiscale eenheid worden gevormd tussen een publiekrechtelijk lichaam en een privaatrechtelijk lichaam zonder een in aandelen verdeeld kapitaal (bijvoorbeeld een stichting)?

4.4.1 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM EN EEN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM MET EEN IN AANDELEN VERDEELD KAPITAAL (VENNOOTSCHAP)

Volgens artikel 11 Btw-richtlijn kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Het HvJ EU legt in de arresten van april 2013 (zie o.a. HvJ 9 april 2013, nr. C-85/11 (*Commissie/Ierland*) en HvJ 25 april 2013, nr. C-65/11 (*Commissie/Nederland*)) uit dat het daarbij niet uitmaakt of het gaat om belastingplichtige personen of niet-belastingplichtige personen. In de zaken *Larentia + Minerva* wordt daarnaast door het Hof geoordeeld dat de rechtsvorm waarin een persoon handelt niet uit mag maken.

Anders dan de EC, is het HvJ EU van mening dat niet iedere afzonderlijke deelnemer van de fiscale eenheid moet voldoen aan de algemene definitie van ‘belastingplichtige’ van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn, maar de fiscale eenheid als zodanig.²¹² In zoverre is er geen beletsel voor een fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijk lichaam en een privaatrechtelijk lichaam.

Vervolgens dient te worden beoordeeld of kan worden voldaan aan de gestelde eis dat het moet gaan om juridisch zelfstandige, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden personen. De juridische zelfstandigheid vormt in de regel geen probleem; zowel een publiekrechtelijk lichaam als een vennootschap voldoen in de regel aan de eis van juridische zelfstandigheid. Gekeken zal dus moeten worden naar de onderlinge verwevenheid.

De eerste vraag die daarbij moet worden beantwoord, is of deze verwevenheid communautair of op het niveau van de lidstaten moet worden beoordeeld. Zoals in §4.2.3 is uitgelegd, moeten de verwevenheidsvereisten volgens het HvJ EU op nationaal niveau worden uitgelegd. Dit houdt in dat een interpretatieruimte bestaat voor de lidstaten in de uitleg van de verwevenheden.

²¹¹ Zie bijvoorbeeld het arrest *Ente Público Radio Televisión Madrid*.

²¹² HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (*Commissie tegen Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 45.

In de aanhangige zaak *Ente Público Radio Televisión Madrid* neemt de TEAC de mededeling van de EC als uitgangspunt en noemt de daarin gegeven richtsnoeren 'een antecedent van grote relevantie'. Op grond van de feiten is de TEAC van oordeel dat in de zaak *Ente Público Radio Televisión Madrid* aan alle vereisten is voldaan, waardoor een fiscale eenheid zou moeten kunnen worden gevormd. Om te verduidelijken waarom de TEAC van mening is dat in de zaak *Ente Público Radio Televisión Madrid* wordt voldaan aan de verwevenheidsvereisten, volgt hieronder een opsomming van de argumenten die de TEAC hiervoor geeft.

FINANCIËLE VERWEVENHEID:

*"De vennootschappen waarover vragen rijzen, zijn vennootschappen waarin de directe of indirecte deelneming van publiekrechtelijke lichamen 100 % bedraagt, zodat is voldaan aan het criterium van de financiële verwevenheid. Indien de deelneming niet waarborgt dat het publiekrechtelijke lichaam daadwerkelijke zeggenschap over de vennootschappen in kwestie uitoefent, kan deze bijzondere regeling in de zienswijze van de TEAC niet worden toegepast."*²¹³

ECONOMISCHE VERWEVENHEID:

"De activiteiten die de betreffende vennootschappen verrichten, zijn activiteiten die deel uitmaken van de normale uitvoering van de openbare [diensten]. In dit kader kunnen twee verschillende soorten diensten worden onderscheiden, te weten:

- a) openbare diensten met de verrichting waarvan deze vennootschappen zijn belast. Dit geldt bijvoorbeeld voor activiteiten als het ophalen van huisvuil, een dienst die in Spanje een verplichting is voor de meeste [Or. 11] lokale overheden, zoals bepaald in artikel 26, lid 1, onder a), van Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (wet 7/1985 van 2 april 1985 houdende basisvoorschriften voor lokale overheden);*
- b) ondersteunende diensten voor het publiekrechtelijke lichaam, of voor andere lichamen die onder dat publiekrechtelijke lichaam ressorteren, die samenhangen met zijn of hun openbare activiteit.*

Het betreft activiteiten die eigen zijn aan het overheidsoptreden, hetzij omdat zij als ondersteunende diensten tot het interne werkterrein van het publiekrechtelijke lichaam behoren, hetzij omdat het openbare of overwegend openbare diensten betreft.

De kosten van deze activiteiten worden door het publiekrechtelijke lichaam dat aandeelhouder is van de ondernemingen die de activiteiten ontplooiën, betaald uit zijn algemene inkomsten of door het heffen van rechten of belastingen van de burgers.

*Bijgevolg is deze rechter van oordeel dat ook is voldaan aan het vereiste van economische verwevenheid tussen de groepsleden."*²¹⁴

ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID:

"Tot slot hebben de beheerstructuren van deze vennootschappen enkele elementen gemeen met de publiekrechtelijke lichamen waaronder zij vallen.

Een daarvan, dat van grote relevantie is, is de financiële zeggenschap over deze vennootschappen, zoals blijkt uit de toepassing op die vennootschappen van de ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID 9 regeling inzake overheidsopdrachten, zoals die in Spanje in essentie is neergelegd in Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (wet

²¹³ Verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak C-694/18, blz. 8.

²¹⁴ Verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak C-694/18, blz. 8.

9/2017 van 8 november 2017 inzake het plaatsen van overheidsopdrachten), met de bijbehorende controle-instrumenten.

Dit [vereiste] moet, samen met de andere twee reeds geanalyseerde, worden geacht te zijn vervuld in de modellen van overheidsoptreden die hier worden beoordeeld.²¹⁵

Aan de hand van onder andere de arresten *Commissie/Ierland* en *Larentia + Minerva*, kan naar mijn mening worden afgeleid dat een fiscale eenheid mogelijk is tussen een privaat- en publiekrechtelijk lichaam volgens de Btw-richtlijn, mits voldaan wordt aan de eis dat het moet gaan om juridisch zelfstandige, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden personen. Uit *Commissie/Ierland* kan worden afgeleid dat het niet mag uitmaken of een persoon belastingplichtig is of niet. Uit *Larentia + Minerva* kan worden afgeleid dat de rechtsvorm waarin wordt gehandeld geen bepalende factor is. Een publiekrechtelijk lichaam, belastingplichtig of niet, zou naar aanleiding van deze arresten dus een fiscale eenheid moeten kunnen aangaan met een privaatrechtelijk lichaam met in aandelen verdeeld kapitaal. Indien het HvJ EU de visie van de TEAC deelt dat aan de verwevenheidseisen is voldaan, dan verwacht ik dat het vormen van een fiscale eenheid zal worden toegestaan in de zaak *Ente Público Radio Televisión Madrid*. Het HvJ EU zal hiermee dan haar eerdere jurisprudentie bevestigen.

4.4.2 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM EN EEN LICHAAM ZONDER IN AANDELEN VERDEELD KAPITAAL (STICHTING)

Om deel uit te kunnen maken van een fiscale eenheid moet worden voldaan aan de eis van juridisch zelfstandige, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden personen. Zoals hiervoor genoemd zijn publiekrechtelijke lichamen zelfstandige entiteiten, wat eveneens geldt voor stichtingen.

Of wordt voldaan aan de eisen van financiële, economische en organisatorische verwevenheid, zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Mijns inziens kan een stichting een fiscale eenheid vormen met een publiekrechtelijk lichaam, net zoals een vennootschap die is opgericht door een publiekrechtelijk lichaam een fiscale eenheid kan vormen met dit lichaam. Zie bijvoorbeeld het arrest *Larentia + Minerva* waarbij het HvJ EU oordeelt dat de rechtsvorm niet doorslaggevend is; ook lichamen zonder in aandelen verdeeld kapitaal mogen worden toegelaten tot de fiscale eenheid. De rechtsvorm is dus in wezen niet van belang, zij het dat het wellicht lastiger is om aan te tonen dat tussen een publiekrechtelijk lichaam en een stichting sprake is van financiële verwevenheid. Deze verwevenheid wordt immers vaak gedefinieerd aan de hand van de deelneming van minimaal 50% in het aandelenkapitaal, wat bij een stichting – een rechtspersoon zonder in aandelen verdeeld kapitaal – niet mogelijk is.

Wanneer wordt gekeken naar het Europese perspectief van de financiële verwevenheid, blijkt dat de uitleg van de 'verwevenheden' in de diverse lidstaten die de fiscale eenheid hebben geïmplementeerd, nogal verschilt. Zo is in België al sprake van financiële verwevenheid bij een middellijk of onmiddellijk aandelenbelang van 10% in een andere persoon, terwijl in Duitsland wordt aangeknoopt bij het hebben van meer dan 50% zeggenschap.²¹⁶

In Nederland werd voorheen gedacht dat om te voldoen aan het financiële verwevenheidsvereiste zwaardere eisen werden gesteld aan lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben. De Hoge Raad lijkt echter in zijn arrest van 26 juni 2009 duidelijk te willen maken dat het nooit de bedoeling is geweest om een zwaardere eis te stellen aan lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal

²¹⁵ Verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak C-694/18, blz. 8 en 9.

²¹⁶ BtwBrief nr. 10 2009. Zie §5.4.1.

hebben.²¹⁷ Dit leidt ertoe dat vaker kan worden aangenomen dat aan het vereiste van financiële verwevenheid is voldaan bij entiteiten die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben (zie §2.3.2.3.A).

A-G van Hilten heeft de Hoge Raad in haar conclusie van 29 juli 2008 in overweging gegeven prejudiciële vragen te stellen over de invulling van de voorwaarden voor het bestaan van een fiscale eenheid tussen stichtingen.²¹⁸ In het bijzonder geeft de A-G in overweging het HvJ EU de vraag te stellen of voor het bestaan van een nauwe verbondenheid in financieel opzicht, de eis kan worden gesteld dat de financiële positie en/of de financiële gedragingen van de ene persoon rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op, de financiële positie van de andere persoon. En indien dit het geval is, of een lidstaat de voorwaarde van nauwe financiële verbondenheid verschillend mag invullen al naar gelang de rechtsvorm van de betrokken personen.

In *Working paper No 918* gaat de EC in op jurisprudentie van het HvJ EU betreffende het financiële verwevenheidsvereiste.²¹⁹ Sinds het HvJ EU in het arrest *Commissie/Ierland* heeft geoordeeld dat ook niet-belastingplichtige personen tot de fiscale eenheid kunnen worden toegelaten, moet het financiële verwevenheidsvereiste volgens de EC gedefinieerd worden aan de hand van begrippen die niet exclusief zijn voor bepaalde soorten rechtspersonen, aangezien ook niet-belastingplichtigen en personen zonder rechtspersoonlijkheid in aanmerking kunnen komen voor een fiscale eenheid. De EC geeft aan dat haar uitleg van het financiële verwevenheidsvereiste uit 2009 nog steeds van waarde is, maar dat overeenstemming moet worden bereikt over de minimale invulling van het verwevenheidsvereiste. De EC geeft hiervoor twee opties:

- 1) *“(…)two persons would be closely bound by a financial link where one person has substantial financial rights or liabilities in respect of the other, or has a substantial participation in the equity of the other (in the case of companies); or where such a person has substantial financial rights and/or liabilities in respect of the other (in the case where VAT group members are not companies).*
- 2) *“(…)two persons would be closely bound by a financial link where they are financially dependent, that is, where one of them is not acting independently from the other financially speaking and, therefore, his financial risk is not mainly borne by himself but by the other person.”²²⁰*

De hiervoor gegeven omschrijvingen van het (minimale) financiële verwevenheidsvereiste zijn naar mijn mening beide beter (lees: nauwkeuriger) dan de omschrijving die de EC in 2009 heeft gegeven. Het geeft aan dat nagedacht wordt over de vraag wanneer lichamen zonder in aandelen verdeeld kapitaal aan de financiële verwevenheidsvereiste voldoen.

4.5 CONCLUSIE

In hoofdstuk 4 is de deelvraag: “Biedt de Btw-richtlijn, naar de huidige stand van de jurisprudentie van het HvJ EU, de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?” behandeld.

Momenteel ligt een prejudiciële zaak voor bij het HvJ EU. De prejudiciële vraag die in deze zaak, genaamd *Ente Público Radio Televisión Madrid*, wordt gesteld die voor deze scriptie van belang is luidt:

²¹⁷ HR 26 juni 2009, nr. 43 872, *BNB* 2009/232, r.o. 4.6.

²¹⁸ Vakstudienieuws OB, Aant. 5.3.1 (lid 4) rechtstreekse financiële afhankelijkheid.

²¹⁹ Europese Commissie, *Working paper No 918, Meaning of “financial, economic and organizational links” among VAT group members*, taxud.c.1(2017)982178, Brussel: 16 februari 2017, par. 3.1.2, p. 4.

²²⁰ Europese Commissie, *Working paper No 918, Meaning of “financial, economic and organizational links” among VAT group members*, taxud.c.1(2017)982178, Brussel: 16 februari 2017, par. 3.8, p. 24.

“Kunnen ondernemingen zoals beschreven, samen met de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij zijn opgericht, voor btw-doeleinden worden beschouwd als één belastingplichtige in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG?” Op grond van de hierna genoemde arresten van het HvJ EU ben ik van mening dat het mogelijk is dat publiekrechtelijke lichamen, ook als zij op zichzelf niet btw-plichtig zijn, onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid en als één belastingplichtige kunnen worden gezien. Uit het arrest van 9 april 2013 (*Commissie/Ierland*) volgt namelijk dat het niet uitmaakt dat een (publiekrechtelijk) lichaam (gedeeltelijk) geen ondernemersactiviteiten verricht. Dat ook niet-belastingplichtige personen tot een fiscale eenheid kunnen behoren, volgt uit het arrest van 25 april 2013 (*Commissie/Nederland*).

Het is wel van belang dat één van de lichamen die deel uitmaakt van de fiscale eenheid belastingplichtig is, zodat ook de fiscale eenheid an sich belastingplichtig is.

Om een fiscale eenheid te kunnen vormen, moet wel aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidsvereisten zijn voldaan. Voorheen werd gedacht dat de verwevenheidsvereisten communautair moesten worden uitgelegd. Het HvJ EU heeft in het arrest *Larentia + Minerva* (C-108/14) echter geoordeeld dat de verwevenheidsvereisten nationaal moeten worden uitgelegd. Als gevolg hiervan zijn de verwevenheden aan interpretatie van de lidstaten onderhevig. Dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd, komt naar mijn mening niet ten goede aan de fiscale neutraliteit en de uniformering van het gemeenschappelijk btw-stelsel.

De vraag of het doelmatig is de Btw-richtlijn aan te passen op het gebied van de fiscale eenheidsbepaling, is niet van toepassing.

HOOFDSTUK 5 – FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM IN DE WET OB 1968

5.1 INLEIDING

In hoofdstuk 5 staat de deelvraag: “Biedt de Nederlandse Wet OB 1968 de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Wet OB 1968 op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?” centraal. Voor het antwoord op de vraag hoe de Wet OB 1968 zou kunnen worden aangepast, kijk ik in dit hoofdstuk ook naar de nationale wetgeving van Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Spanje.

Uit hoofdstuk 4 blijkt dat - naar mijn mening - de Btw-richtlijn de mogelijkheid biedt om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam. Of de Nederlandse Wet OB 1968, de Duitse UStG 2008, de Engelse Vat Act 1994 en de Spaanse Ley 37/1992 deze mogelijkheid ook bieden, wordt in dit hoofdstuk onderzocht.

In §5.2 worden twee recente arresten van de Hoge Raad behandeld, waarbij wordt beoordeeld wat de invloed van deze arresten is op de te beantwoorden deelvraag van dit hoofdstuk. Deze paragraaf dient te worden gelezen in aanvulling op hoofdstuk 2, waar ik reeds ben ingegaan op de voorwaarden die de Wet OB 1968 stelt aan de fiscale eenheid btw in Nederland. In §5.3 wordt aan de hand van de wettekst en enkele arresten geprobeerd een antwoord te geven op de vraag of de Wet OB 1968 de mogelijkheid biedt om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam. Tevens zal in deze paragraaf worden uitgewerkt of het doelmatig is om de Wet OB 1968 aan te passen, indien geen fiscale eenheid kan worden gevormd tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke lichamen. In §5.4 wordt behandeld hoe Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Spanje de figuur van de fiscale eenheid hebben vormgegeven. Hierbij zal onder andere in worden gegaan op de drie verwevenheidsvereisten zoals gedefinieerd door de diverse EU-lidstaten en op de vraag of publiekrechtelijke lichamen in de fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. In §5.5 wordt vervolgens een voorstel uitgewerkt hoe de huidige wetgeving omtrent de fiscale eenheid btw zou kunnen worden aangepast. In §5.6 wordt tot slot een conclusie gegeven, waarin het antwoord op de deelvraag kort wordt samengevat.

5.2 RECHTSPRAAK HOGE RAAD

In deze paragraaf worden twee belangrijke recente arresten van de Hoge Raad behandeld die gaan over het vraagstuk van de economische verwevenheid.²²¹ Deze arresten van 5 juli 2019 zijn belangrijk, omdat de Hoge Raad in deze arresten een nadere invulling geeft aan de uitleg van het economische verwevenheidsvereiste die van invloed is op de probleemstelling van deze scriptie. Voor de uitleg van de financiële en organisatorische verwevenheidsvereisten zoals gebruikt in de Wet OB 1968, verwijs ik naar hoofdstuk 2 (§2.3.2.3).

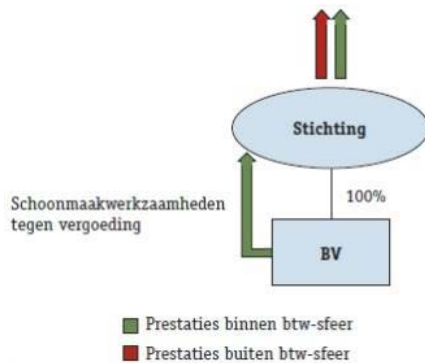
5.2.1 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN ONDERWIJSSTICHTING EN EIGEN SCHOONMAAKBEDRIJF

In de eerste zaak (17/03702) is in geschil of sprake is van economische verwevenheid indien de werkzaamheden van een lichaam (nagenoeg) geheel plaatsvinden ten behoeve van de niet-economische activiteiten van een ander lichaam.²²² Deze zaak gaat over een schoonmaakbedrijf dat

²²¹ HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/1544 en HR 5 juli 2019, 18/01450, V-N 2019/33.15.

²²² HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/1544.

tegen vergoeding schoonmaakwerkzaamheden en andere facilitaire werkzaamheden jegens uitsluitend een onderwijsstichting verricht. De stichting verzorgt onderwijs op onder andere twaalf basisscholen en een school voor speciaal voortgezet onderwijs. Naast het verzorgen van onderwijs verricht de stichting tegen vergoeding ook andere activiteiten, zoals de exploitatie van de kantines van de scholen. De stichting is 100% aandeelhouder en enig bestuurder van het schoonmaakbedrijf.



FIGUUR 1: WEERGAVE VAN DE CASUÏSTIEK VAN DIT ARREST. BRON: R.D. DIRKS EN H. MEZOUAR, EEN VOORSTEL VOOR EEN HERZIENING VAN DE FISCALE EENHEID BTW, *WFR* 2019/258.

De Belastingdienst heeft het schoonmaakbedrijf en de stichting op hun verzoek aangemerkt als fiscale eenheid met ingang van 6 mei 2009. Het bestaan van een fiscale eenheid leidt in dit geval tot de situatie dat de fiscale eenheid als geheel weinig tot geen btw-belaste prestaties naar andere afnemers verricht, maar dat ook geen btw drukt op diensten binnen de fiscale eenheid die voorheen extern, en zodoende met btw, werden ingekocht.²²³ Op 21 december 2012 heeft de Belastingdienst bij beschikking meegedeeld dat de fiscale eenheid met ingang van 1 januari 2013 wordt beëindigd, met als gevolg dat over de vergoeding voor de schoonmaakwerkzaamheden btw moet worden voldaan.

Volgens Rechtbank Den Haag en Gerechtshof Den Haag zijn het schoonmaakbedrijf en de stichting zodanig in financieel, economisch en organisatorisch opzicht met elkaar verweven dat zij een fiscale eenheid vormen. De door het schoonmaakbedrijf verrichte schoonmaakwerkzaamheden vinden nagenoeg geheel plaats ten behoeve van de niet-economische onderwijsactiviteiten van de onderwijsstichting. De staatssecretaris van Financiën is de mening toegedaan dat uit Hoge Raad *BNB* 2014/7²²⁴, de Mededeling van de EC van 2 juli 2009²²⁵ en de bewoordingen, context en doelstellingen van artikel 11 Btw-richtlijn volgt dat geen sprake kan zijn van economische verwevenheid indien de ene persoon enkel activiteiten verricht ten behoeve van de niet-economische activiteiten van de andere persoon.²²⁶

De Hoge Raad overweegt echter dat het aankomt op de onderlinge verwevenheid van personen en lichamen. Ook prestaties die een ondernemer jegens een andere ondernemer verricht welke dienstbaar zijn aan de niet-economische activiteiten van deze laatstbedoelde ondernemer, moeten in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of tussen die beide ondernemers economische verwevenheid bestaat. Het bestaan van economische verwevenheid moet in ieder geval worden aangenomen indien de activiteiten van de ene ondernemer in hoofdzaak ten behoeve van de andere ondernemer worden uitgeoefend. Aangezien in deze zaak vaststaat dat het schoonmaakbedrijf

²²³ Ter vergelijking: een btw-ondernemer zonder aftrekrecht, die dezelfde diensten aanschaft bij een derde, wordt niet-aftrekbaar btw in rekening gebracht. De Belastingdienst bestrijdt dit – in zijn ogen – ongewenste effect onder andere met het zwaard van de economische verwevenheid, hetgeen belanghebbenden bestrijden.

²²⁴ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, na conclusie A-G Van Hilten, *BNB* 2014/7.

²²⁵ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement voor de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting op de toegevoegde waarde voorziet/COM/2009/0325 def.

²²⁶ HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, *V-N* 2019/1544, r.o. 3.4.

uitsluitend prestaties verricht ten behoeve van de stichting, heeft het Gerechtshof terecht geoordeeld dat aan de eis van economische verwevenheid is voldaan. Het feit dat de stichting ook veel niet-economische activiteiten verricht en dat de prestaties van belanghebbende mede worden afgenomen met het oog op het verrichten van de niet-economische activiteiten, doet daar volgens de Hoge Raad niet aan af.²²⁷

De Hoge Raad volgt hierbij de visie van A-G Ettema in haar conclusie bij deze zaak, waarin zij het standpunt inneemt dat gedeeltelijke niet-ondernemers niet van een fiscale eenheid kunnen worden uitgesloten. De Nederlandse wet- en regelgeving kent volgens de A-G immers niet een dergelijke beperking.²²⁸ Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 bepaalt dat de onderdelen van de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Indien eenmaal sprake is van ondernemerschap, is deze voorwaarde vervuld. Toetreding tot de fiscale eenheid kan dan niet meer worden ontzegd met het argument dat niet aan het vereiste van economische verwevenheid is voldaan. Volgens de A-G zou dit een oneigenlijke omweg zijn om de fiscale eenheid alsnog te beperken tot 'volledige' ondernemers.²²⁹

Aan de hand van dit arrest kan worden afgevraagd of een stichting op zichzelf beschouwd wel een btw-ondernemer moet zijn om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Uit HvJ 9 april 2013 (C-85/1) kan worden afgeleid dat ook niet-belastingplichtigen deel van een fiscale eenheid kunnen uitmaken, maar als de stichting in deze zaak uitsluitend niet-economische prestaties zou verrichten en dus een niet-belastingplichtige zou zijn geweest, leidt het vormen van een fiscale eenheid voor de btw tot een opmerkelijke uitkomst. De fiscale eenheid wordt dan aangemerkt als één belastingplichtige, maar verricht in het geheel geen economische prestaties en is dus géén belastingplichtige. De bv verricht immers uitsluitend prestaties aan de stichting welke binnen een fiscale eenheid voor de btw onzichtbaar zijn. De Redactie Vakstudie Nieuws gaat daarom vooralsnog ervanuit dat het vormen van een fiscale eenheid voor de btw alleen mogelijk is als de fiscale eenheid als zodanig economische activiteiten verricht (hoe gering ook).²³⁰ Dit lijkt mij, met de kennis van nu, een goed uitgangspunt, omdat anders het risico bestaat dat een fiscale eenheid die naar buiten toe optreedt alsnog geen btw betaalt over interne prestaties.

5.2.2 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN ONDERWIJSSTICHTING EN DOCHTERVENNOOTSCHAP

In de tweede zaak (18/01450) is in geschil of sprake is van nauwe economische verwevenheid tussen de onderwijsstichting en de dochtervennootschap (bv), zoals vereist voor de vorming van een fiscale eenheid in de zin van art. 7, lid 4 Wet OB 1968. De stichting verzorgt primair onderwijs. Tevens verricht deze stichting tegen vergoeding met het onderwijs samenhangende activiteiten, zoals het verlenen van zorg met behulp van interne begeleiders, de verhuur van ruimten en detachering van onderwijzend personeel. De onderwijsstichting heeft op 31 december 2012 een dochtervennootschap opgericht. Deze dochtervennootschap heeft onderwijzend en onderwijsondersteunend personeel in dienst die al dan niet tijdelijk tegen vergoeding ter beschikking worden gesteld aan de onderwijsstichting en aan onderwijsinstellingen die zijn aangesloten bij het samenwerkingsverband.

De onderwijsstichting houdt 70 procent van de aandelen in de dochtervennootschap. De overige aandelen worden door de andere bij het samenwerkingsverband aangesloten onderwijsinstellingen

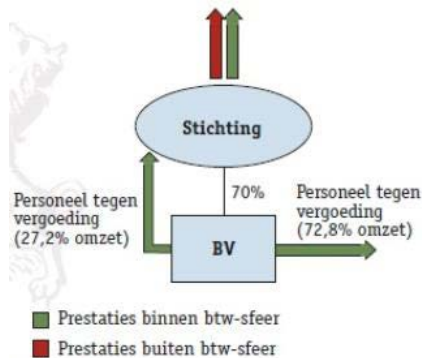
²²⁷ HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/1544, r.o. 2.5.2.

²²⁸ Zie punt 3.20 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van A-G Ettema van 31 december 2018, nr. 17/03702 en 18/01450, NTFR 2019/608).

²²⁹ A-G Ettema heeft in de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies gepleit voor het toelaten van niet-ondernemers tot een fiscale eenheid. Echter, volgens Bijl wordt dan tegen het feit aangelopen dat de wetgever, weliswaar min of meer gedwongen door dubieuze beslissen van de Hoge Raad, in 1995 de eis van ondernemerschap in de Wet OB 1968 heeft opgenomen. Dit vormt een afwijking van de richtlijntekst die nu een nationale complicatie vormt voor het door de A-G bepleite toelaten van niet-ondernemers tot de fiscale eenheid. Bijl vindt een open norm verkieslijker.

²³⁰ Commentaar Redactie Vakstudie Nieuws bij HR 4 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/33.14.

gehouden. In 2013 heeft de dochtervennootschap 27,2 procent van haar omzet met de terbeschikkingstelling van personeel aan de onderwijsstichting behaald. De overige omzet is behaald met het ter beschikking stellen van personeel aan de andere onderwijsinstellingen die bij het samenwerkingsverband zijn aangesloten. De onderwijsstichting en de dochtervennootschap hebben de inspecteur verzocht hen tezamen als één ondernemer als bedoeld in de zin van artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 aan te merken. De inspecteur heeft dit verzoek bij beschikking afgewezen.



FIGUUR 2: WEERGAVE VAN DE CASUÏSTIEK VAN DIT ARREST. BRON: R.D. DIRKS EN H. MEZOUAR, EEN VOORSTEL VOOR EEN HERZIENING VAN DE FISCALE EENHEID BTW, *WFR* 2019/258.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft op 27 februari 2018 geoordeeld dat de stichting en de dochtervennootschap in economisch opzicht niet in voldoende mate met elkaar zijn verweven om als een fiscale eenheid te kunnen worden aangemerkt. Naar het oordeel van het Hof kan namelijk niet worden gezegd dat de activiteiten van de stichting en de dochtervennootschap uiteindelijk in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel in de zin dat zij een gemeenschappelijke klantenkring bedienen. Tevens kan naar het oordeel van het Hof niet worden gezegd dat de activiteiten van de dochtervennootschap in hoofdzaak ten behoeve van belanghebbende worden uitgeoefend, aangezien de dochtervennootschap slechts 27,2 procent van haar omzet behaalt met diensten die zij jegens de stichting verricht.

Het bestaan van economische verwevenheid als bedoeld in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 moet in elk geval worden aangenomen indien de activiteiten van de betrokken ondernemers in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel of indien de activiteiten van de ene ondernemer in hoofdzaak ten behoeve van de andere ondernemer worden uitgeoefend.²³¹ Uit het in hoofdstuk 2 genoemde arrest van de Hoge Raad uit 2013 kan worden afgeleid dat bij de beantwoording van de vraag of de voor een fiscale eenheid vereiste verwevenheid aanwezig is, de banden van financiële, economische en organisatorische aard in onderlinge samenhang moet worden beoordeeld.²³² De Hoge Raad oordeelt in rechtsoverweging 3.4 van dit arrest uit 2013 dat in een geval van financieel en organisatorisch verweven ondernemers ook economische verwevenheid kan worden aangenomen indien tussen de ondernemers onderlinge niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. Aan het bestaan van economische verwevenheid op deze grond doet het niet af dat de betrokken ondernemers in meer of minder belangrijke mate goederen leveren aan of diensten verlenen jegens derden.

De uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden blijft niet in stand. De Hoge Raad oordeelt dat uit de feiten kan worden afgeleid dat de stichting en de dochtervennootschap in financieel en organisatorisch opzicht nauw met elkaar zijn verweven. Daarnaast staat vast dat de dochtervennootschap 27,2 procent van haar omzet behaalt met prestaties jegens de stichting. De Hoge Raad stelt dat de onderlinge

²³¹ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.

²³² HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *V-N* 2013/55.17.

economische betrekkingen tussen de stichting en de dochtervennootschap hierdoor niet zijn te verwaarlozen. 27,2 procent van de omzet is dus, naast het feit dat sprake is van financiële en organisatorische verwevenheid, genoeg om te kunnen spreken van verwevenheid in economisch opzicht.

Van den Berg geeft in zijn commentaar op dit arrest aan dat economische verwevenheid een gegeven is op basis van het 'hoofdzaak-criterium', maar ook op basis van het 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen-criterium'.²³³ Het 'hoofdzaak-criterium' is al bekend sinds 1989, waarbij wordt gekeken naar eenzelfde economisch doel of prestaties die hoofdzakelijk intern worden verricht.²³⁴ Het criterium van de 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' is pas bekend sinds 2013.²³⁵ Alhoewel het criterium van de 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' in het arrest van 2013 al is genoemd, bestond nog veel onduidelijkheid over dit criterium. Dit kwam voornamelijk omdat de uitspraak in deze zaak heel erg was geënt op de feiten van de desbetreffende casus. De Hoge Raad gaf in het arrest geen enkele aanduiding van een nieuw inzicht dan wel dat het 'hoofdzakelijk-criterium' altijd verkeerd is geïnterpreteerd. Ik houd het er dan ook op dat de Hoge Raad niet is omgegaan, waardoor het arrest van 5 juli 2019 als een verduidelijking van het eerder uitgezette pad moet worden gezien.

Wat opvalt bij het criterium van de 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' en het niet-ondernemerschap is dat ze op geen enkele wijze geclausuleerd lijken te zijn: bestaat er een ondergrens aan het niet-ondernemerschap en de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen? Voor wat betreft de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen zal het slechts een kwestie van tijd zijn voordat geprocedeerd gaat worden over de mogelijke ondergrens.²³⁶ Dit zal wellicht anders zijn voor het niet-ondernemerschap, aangezien nu duidelijk is dat prestaties die dienstbaar zijn aan de niet-economische activiteiten van de andere groepsmaatschappij, eveneens meetellen voor de beoordeling of sprake is van economische verwevenheid. Zoals in §5.2.1 is te lezen, is dat ook van toepassing op de ondernemer die vrijwel uitsluitend niet-economische handelingen verricht. Volgens de Hoge Raad staat namelijk niets in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 dat erop zou kunnen duiden dat dit anders is. Ook uit doel of strekking van dit artikel kan dat niet worden afgeleid. Volgens Van den Berg kan nog niet worden gezegd dat ook bij volledig niet-ondernemerschap een fiscale eenheid btw mogelijk is, maar komt het wel in de buurt hiervan.

Het criterium van de 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' zorgt volgens Bijl ervoor dat dichter bij de oorsprong van de fiscale eenheid wordt gekomen.²³⁷ Deze oorsprong ligt niet zozeer in verwevenheid, maar in onzelfstandigheid.²³⁸ Iemand die in de bedrijfsvoering wordt beheerst door een ander wordt met die ander vereenzelvigd. Bijl concludeert dat de Hoge Raad in de 5 juli-arresten terug lijkt te keren naar een meer complexgerichte benadering. Volgens Bijl doet dit recht aan de fiscale eenheid als verzameling van van elkaar afhankelijke personen. Het accent ligt daarbij meer op het financiële en het bestuurlijke dan op het economische. Dit zorgt ervoor dat de Nederlandse wet weer wat dichter komt bij de Duitse *Organschaft*. Volgens deze leer is, als het gaat om economische verwevenheid, voldoende dat '*mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen*'.²³⁹

²³³ HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *NFR* 2019/1807 met annotatie van Mr. C.C. van den Berg.

²³⁴ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.

²³⁵ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *V-N* 2013/55.17.

²³⁶ Dirks en Mezouar geven aan dat beargumenteerd zou kunnen worden dat de ondergrens voor niet-verwaarloosbare economische betrekkingen een percentage van 10 of meer is. Zie R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258, onderdeel 3.4.2.

²³⁷ Noot D.B. Bijl bij het arrest HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *BNB* 2019/135.

²³⁸ Iemand die in de bedrijfsvoering wordt beheerst door een ander wordt met die ander vereenzelvigd. Zo is het meer dan tachtig jaren geleden begonnen.

²³⁹ BV Bundesfinanzhof 3 april 2003, nr. VR 63-01. Vertaling: 'er bestaan meer dan onbeduidende economische relaties.'

5.2.3 GEVOLGEN VOOR DE PRAKTIJK

Met de 5 juli-arresten maakt de Hoge Raad een einde aan de discussie of het 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen'-criterium een nadere invulling is van het 'hoofdzaak'-criterium.²⁴⁰ Dit blijkt namelijk niet het geval te zijn. De Hoge Raad geeft in de arresten ook een antwoord op de vraag of het criterium van de 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen' is voorbehouden aan zaken waarin de casuïstiek vergelijkbaar is met de casuïstiek uit *BNB* 2014/7.²⁴¹ Ook dit blijkt niet het geval.

Wat opvalt is dat de Hoge Raad in r.o. 2.4.2 van het 5 juli-arrest met zaaknummer 18/01450 het volgende aangeeft:

*"(...) Bij de beantwoording van de vraag of de voor een fiscale eenheid vereiste verwevenheid aanwezig is, moeten de banden van financiële, organisatorische en economische aard in onderlinge samenhang worden beoordeeld. (...)"*²⁴²

De vraag is of de Hoge Raad hierbij terugkomt op *BNB* 1989/112, waarin de Hoge Raad oordeelde dat de verwevenheidsvereisten voor het vormen van een fiscale eenheid btw afzonderlijk moeten worden beoordeeld:

*"4.4. Bij de behandeling van dit betoog moet worden vooropgesteld dat de rechter voor zijn beslissing dat de betrokken vennootschappen een eenheid vormen als in laatstgenoemde wetbepaling bedoeld, niet kan volstaan, gelijk het Hof heeft gedaan, met de overweging in algemene zin dat die vennootschappen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid als evenbedoeld vormen, maar zich afzonderlijk ervan rekenschap dient te geven of sprake is van verwevenheid in elk van de drie door die wetbepaling vereiste opzichten, en daarvan in zijn motivering moet doen blijken."*²⁴³

Dirks en Mezouar vermoeden dat is bedoeld dat, hoewel de drie verwevenheidsvereisten afzonderlijk moeten worden beoordeeld, rekening moet worden gehouden met de onderlinge samenhang tussen de verschillende verwevenheidsvereisten.²⁴⁴ Ik ben het eens met deze gedachtegang. Indien niet afzonderlijk wordt voldaan aan de verwevenheidsvereisten, bestaat na het 5-juli arrest (18/01450) toch de mogelijkheid een fiscale eenheid te kunnen vormen, door te kijken naar de onderlinge samenhang. Het is naar mijn mening niet voldoende om alleen te kijken naar de onderlinge samenhang (hierover meer in §5.5.1). In ieder geval lijkt de Hoge Raad van de volledig afzonderlijke toetsing van de drie verwevenheidsvereisten af te stappen, waarbij wordt bewogen naar een soort complexbenadering (zie §5.2.2). Dit heeft grote gevolgen voor de praktijk, aangezien bij het afzonderlijk beoordelen van de verwevenheidsvereisten minder vaak aan de eisen voor het vormen van een fiscale eenheid btw wordt voldaan. Door de complexbenadering te (her)invoeren zal eerder aan de (economische) verwevenheidsvereiste(n) worden voldaan, waardoor vaker een fiscale eenheid btw kan worden gevormd.

5.3 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM

Uit artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 volgt dat een fiscale eenheid kan worden gevormd tussen natuurlijke personen en/of lichamen die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een

²⁴⁰ P.I.M. Cramer, 'Maatschapsmodel fiscale eenheid btw wordt ten onrechte bestreden', *WFR* 2019/137, onderdeel 2.2.

²⁴¹ Noot D.B. Bijl bij het arrest HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *NTRF* 2019/1807.

²⁴² HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *NTRF* 2019/1807, r.o. 2.4.2.

²⁴³ HR 22 februari 1989, nr. 25068, *BNB* 1989/112, r.o. 44.

²⁴⁴ R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258.

eenheid vormen. Het moet daarbij gaan om ondernemers in de zin van artikel 7, lid 1 Wet OB 1968, waarbij een ondernemer wordt gezien als eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.

5.3.1 ONDERNEMERSCHAPSVEREISTE

Om in een fiscale eenheid te kunnen worden opgenomen, moet naast de financiële, economische en organisatorische verwevenheid dus worden voldaan aan het ondernemerschapsvereiste²⁴⁵ (met uitzondering van de Holdingresolutie).²⁴⁶ Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen volgens het HvJ EU vallen onder het ondernemerschapsvereiste van de fiscale eenheidsbepaling, wanneer zij niet optreden krachtens een specifiek voor hen geldend juridisch regime en in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen (zie §3.2.2.3).²⁴⁷ Buiten de hiervoor genoemde situatie treden de publiekrechtelijke lichamen niet op in het economisch verkeer, waardoor niet wordt voldaan aan het ondernemerschapsvereiste zoals genoemd in artikel 7, lid 1 van de Wet OB 1968. In een dergelijk geval zal dan ook geen fiscale eenheid naar Nederlands recht kunnen worden gevormd. Onder de huidige wetgeving kunnen publiekrechtelijke lichamen zodoende nog niet voor 100% in een fiscale eenheid worden opgenomen. Dit kan alleen indien het publiekrechtelijk lichaam optreedt als ondernemer.

Ondernemerschap is dus een vereiste. Echter, het arrest van de Hoge Raad van 5 juli 2019 (nr. 17/03702) maakt duidelijk dat ook bij geringe economische activiteiten ‘naar buiten toe’ al sprake kan zijn van ondernemerschap. De onderwijsstichting uit deze zaak verricht immers veel niet-economische activiteiten, maar dit doet volgens de Hoge Raad niet af aan het ondernemerschap. Dit zou betekenen dat ook een publiekrechtelijk lichaam dat slechts geringe economische activiteiten verricht (en hierdoor als ondernemer kwalificeert) in een fiscale eenheid kan worden opgenomen. Hoe gering die activiteiten precies zijn blijkt niet uit het hiervoor genoemde arrest (de economische en niet-economische activiteiten van de stichting worden niet gekwantificeerd), maar het lijkt erop dat de Hoge Raad geen ondergrens aangeeft.

Het is dan nog maar een kleine stap naar het toelaten van niet-ondernemers tot de fiscale eenheid. In de vakliteratuur wordt deze stap nog niet gezet.²⁴⁸ Naar mijn mening is het echter wel tijd om die stap te zetten en moeten ook niet-ondernemers, waaronder publiekrechtelijke lichamen die geheel buiten de btw blijven, deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Uit theoretisch oogpunt omdat de Btw-richtlijn de eis van ondernemerschap niet stelt en uit praktisch oogpunt omdat het voor een publiekrechtelijk lichaam vrij eenvoudig is om op (zeer) beperkte schaal economische activiteiten te ontplooiën waardoor deelname aan een fiscale eenheid alsnog mogelijk lijkt. Hierbij past wel de kanttekening dat de fiscale eenheid an sich wel economische activiteiten moet verrichten, hoe gering ook.²⁴⁹ Het is naar mijn mening dan ook doelmatig om de Wet OB 1968 hierop aan te passen.²⁵⁰ Als alternatief voor de huidige fiscale eenheidsbepaling in de Wet OB 1968, zou niet op individueel niveau moeten worden voldaan aan het ondernemerschapsvereiste, maar op het niveau van de fiscale eenheid (als ‘nieuwe’ belastingplichtige). Op deze manier hoeft niet elk lichaam afzonderlijk te voldoen aan het vereiste van ondernemerschap, maar de fiscale eenheid als geheel.²⁵¹ Dit zou ertoe leiden dat publiekrechtelijke lichamen sneller in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen met privaatrechtelijke lichamen.

²⁴⁵ Zie artikel 7, lid 1 Wet OB 1968.

²⁴⁶ Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347.

²⁴⁷ HvJ EG 17 oktober 1989, zaak 231/87 en 129/88 (*Carpaneto Piacentino en Rivergaro*), FED 1990/312.

²⁴⁸ HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *NTFR* 2019/1807 met annotatie van Mr. C.C. van den Berg.

²⁴⁹ J. Stam en P. Pleunis, Samen één voor de btw als geen (economische) verwaarlozing tussen twee, *BtwBrief* 2019/96.

²⁵⁰ Door de Wet OB 1968 aan te passen en zo de verwevenheidsvereisten verder te codificeren, verkrijgen belastingplichtigen meer rechtszekerheid. De codificatie voorkomt tevens dat de Hoge Raad te casus specifieke invullingen kan geven aan de verwevenheidsvereisten door bijvoorbeeld het introduceren van nieuwe criteria.

²⁵¹ Ook dit zou je een complexbenadering kunnen noemen.

5.4 FISCALE EENHEIDSBEPALINGEN IN ANDERE LIDSTATEN

Zoals in de vorige paragraaf is te lezen, is het naar mijn mening doelmatig om de figuur van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 aan te passen. In dit hoofdstuk wordt gekeken hoe de nationale wetgeving van Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Spanje omtrent de figuur van de fiscale eenheid is vormgegeven. Hierbij wordt ingegaan op de vraag of in deze lidstaten een fiscale eenheid kan worden gevormd tussen een publiekrechtelijk en privaatrechtelijk lichaam. Tevens wordt gekeken of uit de nationale wetgeving van deze lidstaten wellicht bepaalde punten kunnen worden gehaald die kunnen helpen bij de vraag hoe de Nederlandse wetgeving omtrent de fiscale eenheid btw zou kunnen worden vormgegeven.²⁵²

5.4.1 DUITSLAND

In de literatuur wordt over het algemeen aangenomen dat de Duitse *Organschaft* als leidraad is gebruikt bij de totstandkoming van de Europese wetgeving met betrekking tot de fiscale eenheid.²⁵³ De EC heeft opgemerkt dat lidstaten de vrijheid wordt gegeven om het Duitse begrip van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving op te nemen.²⁵⁴ De vorming van een fiscale eenheid is in Duitsland, net als in Nederland, een verplichting en ontstaat van rechtswege als aan de overeenkomstige voorwaarden is voldaan. De toepassing van de figuur van de fiscale eenheid werd voorheen in Duitsland beperkt tot rechtspersonen.²⁵⁵ Jurisprudentie van het HvJ EU heeft echter duidelijk gemaakt dat het in strijd is met de Btw-richtlijn om enkel rechtspersonen toe te laten tot de fiscale eenheid.²⁵⁶ In rechtsoverwegingnummer 46 van het arrest *Larentia + Minerva* zegt het HvJ EU het volgende:

“Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een btw-groep te vormen voorbehoudt aan entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze twee vereisten nodig en geschikt zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is.”²⁵⁷

De (rechts)personen dienen in Duitsland te zijn gevestigd.²⁵⁸ Ook buitenlandse (rechts)personen kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid, indien zij een vaste inrichting hebben in Duitsland.²⁵⁹

Een fiscale eenheid kan in Duitsland worden gevormd op basis van §2, lid 2, onderdeel 2 UStG.²⁶⁰ De onderdelen van de fiscale eenheid dienen verwevenheid te tonen op financieel, organisatorisch en economisch vlak. Zodra de in Duitsland gevestigde (rechts)personen en vaste inrichtingen aan de verwevenheidsvereisten voldoen, gaan de onderdelen van de fiscale eenheid (de *Organgesellschaften*) op in de *Organträger*. De *Organträger* is te vergelijken met de moedermaatschappij in de Nederlandse wetgeving. Bij de vorming van een fiscale eenheid wordt naar

²⁵² Indien naar mijn mening de nationale wetgeving van het betreffende land geen toevoeging zou kunnen zijn voor de Nederlandse wetgeving, laat ik het kopje 'Punten ter overname' achterwege.

²⁵³ Conclusie A-G M.E. van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, *V-N* 2009/33.21, paragraaf 5.3.19 en 5.3.20.

²⁵⁴ Zie zittingsdocumenten Europees Parlement 1966-1967, document 1, blz. 59 en de opmerkingen van de Europese Commissie in het arrest HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (*Van Paassen*), *BNB* 1980/44.

²⁵⁵ In dit opzicht hanteerde Duitsland een afwijkende toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid ten aanzien van Nederland.

²⁵⁶ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14, C-109/14 (*Larentia en Minerva*), *NTFR* 2015/2521. Duitsland heeft haar wet in 2018 hierop aangepast.

²⁵⁷ Artikel 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn.

²⁵⁸ IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, paragraaf 2.4

²⁵⁹ Alleen de vaste inrichting kan worden opgenomen in de fiscale eenheid, niet de buitenlandse rechtspersoon.

²⁶⁰ [§2 Abs. 2 Nr. 2 UStG](#).

Duits recht geen nieuwe juridische entiteit gecreëerd.²⁶¹ Als resultaat van de vorming van de fiscale eenheid worden alle verrichte leveringen en diensten van de onderdelen van de fiscale eenheid toegerekend aan de *Organträger*. De *Organträger* is verantwoordelijk voor het voldoen van de aangiften omzetbelasting (belastingschuldige) en zij is gerechtigd tot eventuele teruggaven namens de onderdelen van de fiscale eenheid. De onderdelen van de fiscale eenheid zijn allen verantwoordelijk voor de door hun gemaakte omzetbelastingsschulden.²⁶²

5.4.1.1 DE VERWEVENHEIDSVEREISTEN

Het totaalbeeld van de financiële, organisatorische en economische verwevenheid is doorslaggevend voor de vorming van de fiscale eenheid.²⁶³ In artikel 21 Umsetzsteuerrichtlinien (UStR) wordt een nadere invulling gegeven aan de verwevenheidsvereisten, welke in de volgende subparagrafen worden behandeld.

5.4.1.1.A FINANCIËLE VERWEVENHEID

§21, lid 4 UStR 2008 geeft een feitelijke invulling aan het financiële verwevenheidsvereiste:

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

Vrij vertaald houdt dit in dat de *Organträger* een meerderheidsbelang moet hebben in de Organgesellschaft, waardoor het mogelijk is om beslissingen in de gecontroleerde vennootschap ten uitvoer te brengen. Ter verduidelijking wordt in het wetsartikel tevens aangegeven dat het bezit van meer dan 50 procent van het aandelenkapitaal voldoende is voor de financiële verwevenheid, zolang aan deze aandelen stemrechten zijn gekoppeld.

Het is tevens mogelijk naar Duits recht een fiscale eenheid te vormen tussen een moedermaatschappij en een kleindochter, waarbij de dochtermaatschappij niet in de fiscale eenheid wordt opgenomen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor in het geval een dochtermaatschappij niet kan worden aangemerkt als ondernemer.²⁶⁴ Hieruit kan worden afgeleid dat ook in Duitsland het vereiste van ondernemerschap geldt. Het middellijk bezitten van ten minste 50 procent van het aandelenkapitaal van de kleindochtermaatschappij is in een dergelijk geval voldoende om te kunnen spreken over financiële verwevenheid.

5.4.1.1.B ECONOMISCHE VERWEVENHEID

Artikel 21, lid 5 UStR 2008 geeft een feitelijke invulling aan het economische verwevenheidsvereiste:

“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 het economische verwevenheidsvereiste wordt voldaan wanneer de onderdelen van de fiscale eenheid in dezelfde sector opereren en/of in samenhang met de overige onderdelen werken.²⁶⁵ Hierbij wordt een onderscheid gemaakt in (rechts)personen die zijn opgericht ten behoeve van de *Organträger*, bijvoorbeeld om goederen te produceren voor de moedermaatschappij, en

²⁶¹ 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 verwevenheidsvereisten, meerdere afwijkingen zichtbaar zijn.

²⁶² IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, paragraaf 2.4.

²⁶³ Artikel 2, lid 2 UStG.

²⁶⁴ Artikel 21, lid 4, UStR 2008.

²⁶⁵ Artikel 21, lid 5, UStR 2008.

(rechts)personen die zijn opgericht om een markt te bedienen. In het geval dat de dochtermaatschappij produceert voor de moedermaatschappij dient meer dan 50 procent van de afzet bestemd te zijn voor deze moedermaatschappij. In het tweede geval is het mogelijk dat de afzet aan de moedermaatschappij lager uitvalt dan deze 50%. Van Norden merkt hier op dat een daadwerkelijk economische invloed op de onderdelen van de fiscale eenheid door de moedermaatschappij dient te worden uitgeoefend.²⁶⁶ Indien sprake is van een sterke financiële verwevenheid zal bij enige economische vervlechting al sprake zijn van economische verwevenheid. Het totaalbeeld van de verwevenheidsvereisten zal vervolgens doorslaggevend zijn voor de eventuele totstandkoming van een fiscale eenheid.²⁶⁷

5.4.1.1.C ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID

Voor de invulling van het organisatorische verwevenheidsvereiste wordt verwezen naar artikel 21, lid 6 UStR 2008. In dit artikel wordt als volgt invulling aan het organisatorische verwevenheidsvereiste gegeven:

“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* door middel van organisatorische maatregelen ervoor zorgt dat haar wil daadwerkelijk in de dochteronderneming(en) wordt uitgevoerd, is sprake van organisatorische verwevenheid. De omstandigheid dat de onderdelen van de fiscale eenheid zelfstandige bedrijfsruimten, eigen boekhoudingen en eigen inkoop- en verkoopafdelingen hebben, speelt hierbij geen rol van betekenis. Hier is een overlap te zien met de financiële verwevenheid. Voor het bepalen van de organisatorische verwevenheid wordt namelijk de beslissingsmacht doorgaans ook door dezelfde hoeveelheid stemrechten bepaald als bij de financiële verwevenheid. De zeggenschap die voortvloeit uit de hoeveelheid stemrechten zal normaliter bepalend zijn voor de invulling van de centrale leiding.²⁶⁸ Hierdoor is het organisatorische verwevenheidsvereiste minder van belang bij de vorming van de fiscale eenheid in Duitsland. Van Hilten geeft aan dat in Duitsland de organisatorische verwevenheid volgt uit de financiële verwevenheid.²⁶⁹

5.4.1.2 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM IN DUITSLAND

In principe zijn de btw-regels in Duitsland vergelijkbaar met de Nederlandse fiscale eenheidsregels. Net als Nederland stelt Duitsland de eis aan de lichamen die een fiscale eenheid willen vormen of deel willen uitmaken van een fiscale eenheid dat zij ondernemer moeten zijn. Dit hoeft geen (groot) probleem te vormen indien dit ondernemerschapsvereiste betrekking mag hebben op een lichaam dat slechts geringe economische activiteiten verricht.²⁷⁰ De vraag is echter of de Duitse hoogste rechter dit net zo uitlegt als de Hoge Raad. Wanneer dit het geval is, zal een publiekrechtelijk lichaam een fiscale eenheid kunnen vormen met een privaatrechtelijk lichaam indien sprake is van in Duitsland gevestigde lichamen die in financieel, economisch en organisatorisch oogpunt met elkaar zijn

²⁶⁶ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale monografieën nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, blz. 231.

²⁶⁷ Vgl. Rau/Dürnwachter/Flick/Geist, §2, anm. 700 en Otto-Gerd Lippross, *Umsatzsteuer*, Grüne Reihe, Band 11, Erich Fleisher Verlag, Achim, 2005, blz. 289.

²⁶⁸ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale monografieën nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, blz. 232.

²⁶⁹ M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss)*, Deventer: Kluwer 1992, blz. 201.

²⁷⁰ In Duitsland worden de verwevenheidsvereisten in onderlinge samenhang bekeken (complexbenadering). Hierdoor kan sneller worden voldaan het vereiste van economische verwevenheid.

verweven en het publiekrechtelijk lichaam daarnaast (geringe) economische activiteiten verricht. Het privaatrechtelijk lichaam zal dan logischerwijs ook economische activiteiten moeten verrichten.

5.4.1.3 PUNTEN TER OVERNAME

In artikel 21, lid 4 t/m 6 UStR 2008 worden de drie verwevenheidsvereisten naar Duits recht uitgewerkt. Nederland kent een dergelijke uitwerking van de verwevenheidsvereisten in de nationale wetgeving niet. Naar mijn mening zou het de rechtszekerheid ten goede komen als ook in de Nederlandse wetgeving de verwevenheidsvereisten worden uitgewerkt.

5.4.2 VERENIGD KONINKRIJK

Het Verenigd Koninkrijk kent sinds haar toetreding tot de Europese Gemeenschap in 1973 een belasting over de toegevoegde waarde. De omzetbelasting werd op 1 april 1973 geïntroduceerd in de Finance Act 1972, de huidige Value Added Tax Act 1994 (hierna: VAT act 1994). Tijdens de introductie van de omzetbelasting heeft het Verenigd Koninkrijk ervoor gekozen om de figuur van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving te implementeren. De fiscale eenheid wordt in het Verenigd Koninkrijk op verzoek toegepast, en vormt zodoende een keuzemogelijkheid. Op grond van artikel 43, lid 1 VAT Act 1994 konden enkel rechtspersonen, zogenoemde '*bodies corporate*', onderdeel zijn van een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk.²⁷¹ Ook in het Verenigd Koninkrijk is deze eis vervallen na het arrest *Larentia + Minerva*; personen zonder rechtspersoonlijkheid kunnen nu in de fiscale eenheid worden opgenomen. Indien buitenlandse (rechts)personen een vaste inrichting hebben in het Verenigd Koninkrijk, kunnen zij deel uitmaken van een fiscale eenheid.²⁷² Aangezien het hier gaat om het begrip '*bodies corporate*', zijn zowel het hoofdhuis in het buitenland als de vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk onderdeel van de fiscale eenheid.

In artikel 43, lid 2 VAT act 1994 is vervolgens een antimisbruikbepaling opgenomen dat onder bepaalde omstandigheden de heffing van omzetbelasting in het Verenigd Koninkrijk toestaat. Het gaat hierbij om de situatie waarin een derde partij diensten verricht aan een onderdeel van de fiscale eenheid dat primair in het buitenland is gevestigd en dit onderdeel levert de diensten vervolgens door aan een ander onderdeel van de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk.²⁷³ Deze keten van diensten is immers zo opgezet dat heffing van omzetbelasting in het verenigd koninkrijk wordt voorkomen.

De fiscale eenheid kan op aanvraag worden gevormd tussen de onderdelen die een fiscale eenheid willen vormen. In dit geval wordt gesproken van een '*group registration*'. De verschillende onderdelen dienen ieder een vestigingsplaats in het Verenigd Koninkrijk te hebben, gezamenlijk onder controle van één rechtspersoon te staan en te voldoen aan eventuele aanvullende vereisten bij '*specified bodies*'.²⁷⁴ Na goedkeuring van de aanvraag worden alle verrichte leveringen en diensten van de onderdelen van de fiscale eenheid aan derden aan de '*representative member*' (te vergelijken met de Nederlandse moedervenootschap) toegerekend. Daarnaast zal de 'moedervenootschap' verantwoordelijk zijn voor het doen van de aangifte omzetbelasting en gerechtigd zijn tot eventuele teruggaven namens de fiscale eenheid.²⁷⁵ Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn daarbij hoofdelijk aansprakelijk voor eventuele omzetbelastingsschulden van de gehele fiscale eenheid.

²⁷¹ Policy paper, VAT grouping eligibility criteria changes, updated 31 October 2018.

²⁷² Artikel 43A, lid 1 VAT act 1994.

²⁷³ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale monografieën nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, blz. 220.

²⁷⁴ Vat Notice 700/2, Group and divisional registration van september 2011, paragraaf 1.3.

²⁷⁵ Registering groups, divisions and joint ventures for VAT, geraadpleegd op 21 oktober 2019, via: <https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures>.

5.4.2.1 DE VERWEVENHEIDSVEREISTEN

Het Verenigd Koninkrijk baseert de totstandkoming van een fiscale eenheid vanuit het 'principe van control'. Dit principe wordt uitgewerkt in artikel 43A, lid 1 VAT act 1994:

“Two or more bodies corporate are eligible to be treated as members of a group if each is established or has a fixed establishment in the United Kingdom and—

(a) one of them controls each of the others;

(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.”²⁷⁶

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 1159, lid 1 van de Companies Act 2006:

“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.”²⁷⁷

5.4.2.1.A FINANCIËLE VERWEVENHEID

Artikel 1159, lid 1 Companies Act 1985 geeft impliciet een feitelijke invulling aan het financiële verwevenheidsvereiste. Volgens dit verwevenheidsvereiste is voor het vormen van een fiscale eenheid ten minste het bezit van 50 procent van de stemrechten in de deelnemende lichamen benodigd. Dit houdt veelal in dat daarvoor het bezit van een meerderheid in het aandelenkapitaal is benodigd.²⁷⁸ De invulling van deze verwevenheidsvereisten is zodoende volledig in overeenstemming met de invulling van het financiële verwevenheidsvereisten zoals verwoord in de Mededeling van de EC.²⁷⁹

5.4.2.1.B ECONOMISCHE VERWEVENHEID

In zowel artikel 43A, lid 1, VAT Act 1994 als artikel 1159, lid 1 van de Companies Act 1985 wordt geen aanvullende informatie over de invulling van het economische verwevenheidsvereiste onder het 'principe van control' in het Verenigd Koninkrijk gegeven.

5.4.2.1.C ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID

Het 'principe van control', zoals uitgewerkt in artikel 43A, lid 1 VAT Act 1994 kent een sterke overeenkomst met de invulling van het organisatorische verwevenheidsvereiste. Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de onderdelen van een fiscale eenheid onder één centrale leiding kunnen worden geplaatst. Volgens het 'principe van control' wordt vereist dat één lichaam, de moedermaatschappij, controle heeft over de andere lichamen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien

²⁷⁶ Artikel 43A, lid 1 VAT act 1994.

²⁷⁷ Artikel 1159, lid 1 van de Companies Act 2006.

²⁷⁸ 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.

²⁷⁹ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

het ene lichaam een doorslaggevende invloed heeft in het andere lichaam door het recht te hebben om de meerderheid van het raad van bestuur te ontslaan.²⁸⁰

5.4.2.2 FISCALE EENHEID TUSSEN EEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM

De btw-regels van het Verenigd Koninkrijk zijn deels vergelijkbaar met de Nederlandse omzetbelastingregels, met als groot verschil dat de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk op verzoek wordt toegepast. Mij is niet duidelijk of het Verenigd Koninkrijk ook de eis van ondernemerschap stelt. Indien deze eis wordt gesteld hoeft dit geen (groot) probleem te vormen indien dit ondernemerschapsvereiste betrekking mag hebben op een lichaam dat slechts geringe economische activiteiten verricht.²⁸¹ De vraag is echter of de Engelse hoogste rechter dit net zo uitlegt als de Hoge Raad. Wanneer dit het geval is, zal een publiekrechtelijk lichaam een fiscale eenheid kunnen vormen met een privaatrechtelijk lichaam indien sprake is van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde lichamen die in financieel, economisch en organisatorisch oogpunt met elkaar zijn verweven en het publiekrechtelijk lichaam daarnaast (geringe) economische activiteiten uitvoert. Het privaatrechtelijk lichaam zal dan logischerwijs economische activiteiten moeten uitvoeren.

5.4.3 SPANJE

Vanaf 1 januari 2008 kunnen belastbare personen zich in Spanje gezamenlijk voor de omzetbelasting registreren, indien zij in financieel, economisch en organisatorisch oogpunt zijn verweven.²⁸² Het vormen van een fiscale eenheid is in Spanje optioneel. Indien de optie voor het vormen van een fiscale eenheid wordt uitgeoefend, is het geldig voor een minimum van 3 jaar en voor nauw verbonden entiteiten binnen het Spaanse territorium.

De fiscale eenheid moet worden gevormd door een dominante entiteit (welke niet afhankelijk mag zijn van een andere Spaanse entiteit) en (een) dochteronderneming(en) die ervoor kiest om in de fiscale eenheid te worden opgenomen, op voorwaarde dat de entiteiten financieel, economisch en organisatorisch zijn verbonden. Een vaste inrichting van een buitenlandse onderneming kan een dominante entiteit zijn, de dochteronderneming niet. Met ingang van 1 januari 2015 kunnen entiteiten die niet als belastbaar persoon worden aangemerkt de dominante entiteit van de groep vormen. Dit volgt uit de positie die het HvJ EU in het arrest *Commissie/Ierland* (nr. C-85/11) heeft ingenomen.²⁸³

Het gezamenlijke btw-registratieregime impliceert niet dat een persoon verantwoordelijk is voor de belasting anders dan de individuele entiteiten, die hun identiteit behouden voor de doeleinden van de belasting en in hun relaties met derden en met de belastingdienst.

De gezamenlijke btw-registratie heeft twee verschillende niveaus. Een basisniveau, puur bestaande uit het groeperen van btw-aangiften, zodat samen met de individuele aangiften een groepsaangifte wordt ingediend door de dominante entiteit. Dit systeem is 3 jaar geldig indien hiervoor wordt gekozen. En een geavanceerd niveau waarin, afgezien van het samenvoegen van belastingaangiften, specifieke regels worden vastgesteld voor transacties binnen de groep. Indien de geavanceerde optie wordt gekozen, is deze 1 jaar geldig (verlengbaar tenzij er afstand van wordt gedaan).

De leden van de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de btw-schulden van de groep en eventuele boetes wegens schending van de regels voor gezamenlijke registratie.

²⁸⁰ 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.

²⁸¹ In Duitsland worden de verwevenheidsvereisten in onderlinge samenhang bekeken (complexbenadering). Hierdoor kan sneller worden voldaan het vereiste van economische verwevenheid.

²⁸² IBFD Database, Value Added Taxation, Spain, 2.4 Taxable Persons (groups).

²⁸³ IBFD Database, Value Added Taxation, Spain, 2.4 Taxable Persons (groups).

5.4.3.1 DE VERWEVENHEIDSVEREISTEN

Om een fiscale eenheid te kunnen vormen in Spanje, moet worden voldaan aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidsvereisten.

5.4.3.1.A FINANCIËLE VERWEVENHEID

Volgens artikel 163 quinquies, lid 2, sub b LIVA 1992 houdt het financiële verwevenheidsvereiste in dat de dominante (hoofd)entiteit effectieve controle moet hebben over haar dochterondernemingen door meer dan 50% van hun kapitaal of stemrechten te bezitten gedurende 1 kalenderjaar. Deze deelname in de entiteiten moet een heel kalenderjaar worden gehandhaafd.

5.4.3.1.B ECONOMISCHE VERWEVENHEID

De economische verwevenheid heeft betrekking op de prestaties van de entiteiten met gelijke activiteiten, of van activiteiten die elkaar aanvullen.

5.4.3.1.C ORGANISATORISCHE VERWEVENHEID

De organisatorische verwevenheid houdt in dat de entiteiten gemeenschappelijk worden beheerd. Het bestaan van de economische en organisatorische verwevenheid wordt volgens de verordening verondersteld indien aan het financiële verwevenheidsvereiste wordt voldaan.

5.4.3.2 FISCALE EENHEID TUSSEN PUBLIEKRECHTELIJK LICHAAM EN PRIVAATRECHTELIJK LICHAAM

De TEAC, de centrale rechter in economische- en bestuurszaken in Spanje, geeft in de verwijzingsbeschikking bij de zaak *Ente Público Radio Televisión Madrid* aan het niet als problematisch te zien dat publiekrechtelijke lichamen, ook als zij op zichzelf stand niet btw-plichtig zijn, onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid.²⁸⁴ Deze uitspraak veronderstelt zodoende dat het mogelijk is naar Spaans recht een fiscale eenheid te vormen waarbij een niet btw-plichtig publiekrechtelijk lichaam in de fiscale eenheid wordt opgenomen. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat volgens de Spaanse btw-wetgeving publiekrechtelijke lichamen en privaatrechtelijke lichamen een fiscale eenheid kunnen vormen. Logischerwijs moet wel zijn voldaan aan de overige (verwevenheids)vereisten.

5.5 VOORSTEL WETSWIJZIGING

Zoals in §5.4.1.3 is aangegeven, is het naar mijn mening goed om een uitwerking van de verwevenheidsvereisten in de wet op te nemen. In deze paragraaf wordt uitgelegd hoe Dirks en Mezouar, de huidige wetgeving omtrent de fiscale eenheid zouden aanpassen, inclusief een voorstel om de verwevenheidsvereisten met uitwerking in de wet op te nemen.

5.5.1 VOORSTEL DIRKS EN MEZOUAR

Dirks en Mezouar stellen in *WFR* 2019/258 voor om artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 te schrappen (onder vernummering van de andere leden) en een nieuw artikel 7a in de Wet OB 1968 te introduceren.²⁸⁵ Lid 1 van dit nieuwe artikel zou volgens hen als volgt kunnen luiden:

1. *“Personen die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek, door de inspecteur als fiscale eenheid aangemerkt. Onder personen wordt verstaan: natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.”*²⁸⁶

²⁸⁴ C-694-18 verwijzingsbeschikking, p. 7.

²⁸⁵ R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258.

²⁸⁶ R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258, paragraaf 4.1.

Vervolgens stellen Dirks en Mezouar voor om ook het huidige art. 3a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 (Uitv.besch. OB) aan te passen. Lid 4 t/m 7 van het door hen voorgestelde nieuwe artikel 3a Uitv.besch. OB zouden volgens hen als volgt kunnen luiden:

4. *“Verwevenheid in financieel opzicht als bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de wet wordt geacht aanwezig te zijn indien:*
 - a. *bij lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal: 50% of meer van de aandelen in elk van de lichamen, daaronder begrepen de zeggenschap, middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is; óf*
 - b. *bij lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben: de financiële positie of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam. Hiervan is in ieder geval sprake 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 lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal, 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.*
5. *Verwevenheid in organisatorisch opzicht als bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de wet wordt geacht aanwezig te zijn indien:*
 - a. *de personen onder een gezamenlijke, althans als eenheid functionerende leiding staan; óf*
 - b. *de leiding van de ene persoon ten opzichte van die andere persoon zich in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.*
6. *Verwevenheid in economisch opzicht als bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de wet wordt geacht aanwezig te zijn indien:*
 - a. *de activiteiten van de personen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel; óf*
 - b. *tussen de personen onderling niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan.*
7. *Het in financieel, organisatorisch en economisch opzicht verweven zijn als bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de wet wordt in onderlinge samenhang beoordeeld met dien verstande dat de verwevenheid in financieel en organisatorisch opzicht afzonderlijk wordt beoordeeld.”²⁸⁷*

5.5.1 TOELICHTING WIJZIGING WETSARTIKELN

Op basis van het voorgestelde artikel 7a, lid 1 is het mogelijk dat niet-ondernemers kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid btw. Door het vereiste van ondernemerschap te laten vervallen, komt de fiscale eenheidsbepaling meer in lijn met het Unierecht. Het vereiste van ondernemerschap beperkt immers het Unierechtelijke begrip ‘personen’ uit artikel 11 van de Btw-richtlijn, waardoor dit vereiste feitelijk alleen kan bestaan als antimisbruikvoorwaarde.²⁸⁸ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt niet dat de wetgever het vereiste van ondernemerschap als antimisbruikregeling heeft ingevoerd, waardoor niet aan de vereisten voor de genoemde uitzondering wordt voldaan. Dirks en Mezouar geven er daarom de voorkeur aan om het voorgestelde wetsartikel op het punt van het begrip ‘personen’ richtlijnconform te formuleren. Indien de wetgever bepaalde groepen zou willen uitzonderen van de fiscale eenheid btw, dan is daar ruimte voor. De wetgever zal dan moeten motiveren waarom bij bepaalde groepen zich een risico op belastingfraude- of ontwijking kan voordoen. Ik ben het van harte met hen eens. Ik zie geen reden waarom publiekrechtelijke lichamen enkel op grond van niet-ondernemerschap de toegang tot een fiscale eenheid zou moeten worden ontzegd. Het HvJ EU heeft immers herhaaldelijk duidelijk gemaakt dat ook niet-belastingplichtigen tot

²⁸⁷ R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258, paragraaf 4.1.

²⁸⁸ Lidstaten mogen immers bij de toepassing van artikel 11 Btw-richtlijn in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake de fiscale eenheid btw stellen, mits die voorwaarden passen binnen de doelstellingen van de Btw-richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden.

een fiscale eenheid kunnen behoren. Dit is slechts anders indien deelname van een publiekrechtelijk lichaam aan een fiscale eenheid mogelijk zou kunnen leiden tot belastingfraude- of ontwijking. Het is aan de wetgever om aan te geven wanneer dergelijke risico's zich naar zijn mening voordoen.

Dirks en Mezouar stellen in artikel 3a Uitv.besch. OB (lid 7) dat de verwevenheidsvereisten in onderlinge samenhang moeten worden beoordeeld. Hierbij sluiten zij aan bij de jurisprudentie van de Hoge Raad.²⁸⁹ Dirks en Mezouar kiezen ervoor om de financiële en organisatorische verwevenheidsvereisten zo te regelen dat deze altijd afzonderlijk moeten worden beoordeeld, aangezien zij het onwenselijk achten dat in situaties waar de verwevenheid in financieel en organisatorisch opzicht ontbreekt een fiscale eenheid kan worden gevormd. Beide vereisten vormen immers een minimumvereiste van leiding waardoor van één ondernemer kan worden gesproken. Indien een dergelijke leiding ontbreekt, valt het moeilijk te beargumenteren dat nog sprake is van één ondernemer.

Naar mijn mening is het voorstel voor het nieuwe artikel 3a Uitv.besch. OB weldoordacht en sluit het mooi aan op de 5 juli arresten.²⁹⁰ Het nieuwe lid 7 leidt immers ertoe dat, wanneer is voldaan aan het financiële en organisatorische verwevenheidsvereiste, niet-verwaarloosbare economische betrekkingen genoeg zijn om te kunnen spreken van economische verwevenheid. Door de verwevenheidsvereisten zelf in te vullen en op te nemen in de wet vergroot de wetgever de rechtszekerheid. Indien de wetgever dit niet doet, zal de nadere uitleg van de Hoge Raad tot vele rechtsvragen leiden en aanleiding vormen voor het ontstaan van nieuwe jurisprudentie inzake de verwevenheidsvereisten. Belastingplichtigen zullen in dat geval moeten procederen om meer duidelijkheid te krijgen over de 5 juli-arresten. Daarnaast ben ik van mening dat het afzonderlijk beoordelen van de financiële en organisatorische verwevenheidsvereisten een goede toevoeging is aan het voorgestelde wetsartikel. Beide verwevenheidsvereisten zijn immers – zoals Dirks en Meouzar reeds aangeven – minimumvereisten, waardoor bij afwezigheid van deze vereisten moeilijk te beargumenteren is dat nog sprake is van één ondernemer.

5.6 CONCLUSIE

In hoofdstuk 5 is de deelvraag: “Biedt de Nederlandse Wet OB 1968 de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Wet OB 1968 op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?” behandeld.

Op 5 juli 2019 zijn door de Hoge Raad twee arresten gewezen die gaan over het economische verwevenheidsvereiste in de Wet OB 1968. In de zaak 17/03702 concludeert de Hoge Raad dat het bestaan van economische verwevenheid in ieder geval moet worden aangenomen indien de activiteiten van de ene ondernemer in hoofdzaak ten behoeve van de andere ondernemer worden uitgeoefend. Ook eventuele niet-economische activiteiten moeten bij de beoordeling of tussen die beide ondernemers economische verwevenheid bestaat in aanmerking worden genomen. In de zaak 18/01450 oordeelt de Hoge Raad dat ondernemers die financieel en organisatorisch nauw met elkaar zijn verweven, tezamen een fiscale eenheid vormen indien tussen deze ondernemers niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. Uit dit arrest volgt dat 27,2 procent van de omzet, naast het feit dat sprake is van financiële en organisatorische verwevenheid, genoeg is om te kunnen spreken van verwevenheid in economisch opzicht.

Om in een fiscale eenheid te kunnen worden opgenomen, moet worden voldaan aan het ondernemerschapsvereiste. Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen onder dit vereiste vallen, indien

²⁸⁹ Zie de 5 juli-arresten van de Hoge Raad.

²⁹⁰ HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/1544 en HR 5 juli 2019, 18/01450, V-N 2019/33.15.

zij niet optreden krachtens een specifiek voor hen geldend juridisch regime en in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen. Buiten de hiervoor genoemde situatie treden de publiekrechtelijke lichamen niet op in het economisch verkeer, waardoor niet wordt voldaan aan het ondernemerschapsvereiste zoals genoemd in artikel 7, lid 1 van de Wet OB 1968. In een dergelijk geval zal dan ook geen fiscale eenheid naar Nederlands recht kunnen worden gevormd. Onder de huidige wetgeving kunnen publiekrechtelijke lichamen zodoende nog niet voor 100% in een fiscale eenheid worden opgenomen.

Het arrest van de Hoge Raad van 5 juli 2019 (17/03702) maakt duidelijk dat ook bij geringe economische activiteiten al sprake kan zijn van ondernemerschap. Dit zou betekenen dat ook een publiekrechtelijk lichaam dat slechts geringe economische activiteiten verricht (en hierdoor als ondernemer kwalificeert) in een fiscale eenheid kan worden opgenomen.

Naar mijn mening moeten ook niet-ondernemers deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Uit theoretisch oogpunt omdat de Btw-richtlijn de eis van ondernemerschap niet stelt en uit praktisch oogpunt omdat het voor een publiekrechtelijk lichaam vrij eenvoudig is om op (zeer) beperkte schaal economische activiteiten te ontplooiën, waardoor deelname aan een fiscale eenheid alsnog mogelijk lijkt. Hierbij past wel de kanttekening dat de fiscale eenheid an sich wel economische activiteiten moet verrichten, hoe gering ook. Het is naar mijn mening dan ook doelmatig om de Wet OB 1968 hierop aan te passen.

Dirks en Mezouar stellen voor om de huidige fiscale eenheidsbepaling (zie artikel 7, lid 4) in de Wet OB 1968 te verwijderen en een nieuw artikel (7a) toe te voegen. In dit artikel laten zij het ondernemersvereiste vervallen, waardoor ook publiekrechtelijke lichamen tot de fiscale eenheid kunnen worden toegelaten. Tevens stellen zij voor om artikel 3a Uitv.besch. OB aan te passen en de bepaling toe te voegen dat de drie verwevenheidsvereisten in onderlinge samenhang moeten worden bekeken. Hierdoor is het voldoende om te kunnen spreken van economische verwevenheid, indien voldaan wordt aan de financiële en organisatorische verwevenheid en niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. Door de drie verwevenheidsvereisten in te vullen en deze op te nemen in de wet, vergroot de wetgever de rechtszekerheid. Een vergelijkbare aanpak is te vinden in de btw-wetgeving van Duitsland, welke ik onderschrijf. Duitsland heeft de drie verwevenheidsvereisten uitgewerkt in artikel 21, lid 4 t/m 6 UStR 2008.

HOOFDSTUK 6 – CONCLUSIE

In dit laatste hoofdstuk worden de antwoorden op de verschillende deelvragen kort herhaald. Aan de hand van de antwoorden op deze deelvragen wordt een antwoord gegeven op de centrale vraag van deze scriptie:

In hoeverre is een fiscale eenheid tussen publiekrechtelijke lichamen en andere (privaatrechtelijke) lichamen mogelijk op grond van de Btw-richtlijn en specifiek de Nederlandse Wet OB 1968? En indien deze mogelijkheid ontbreekt, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn en/of de Wet OB 1968 op dit onderdeel worden aangepast?

Deelvraag 1: Hoe verhoudt de Wet OB 1968 zich tot de Btw-richtlijn en op welke wijze is de figuur van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn vormgegeven?

De Btw-richtlijn vormt het middel tot harmonisatie en coördinatie van nationale regelingen. De Btw-richtlijn is gericht tot de lidstaten van de EU en is verbindend met betrekking tot het in de richtlijn omschreven resultaat. De lidstaten zijn bevoegd zelf de vorm en middelen te kiezen om het in de richtlijn omschreven resultaat via het nationale recht te bereiken. Nederland heeft de Btw-richtlijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. De rechtsorde van de EU is autonoom en heeft voorrang boven het nationale of bilaterale recht. Dit heeft tot gevolg dat indien een bepaling uit de Wet OB 1968 in strijd is met een bepaling uit de Btw-richtlijn, Nederland de Wet OB 1968 dient aan te passen. De Btw-richtlijn staat zodoende boven de nationale wetgeving.

De fiscale eenheidsbepaling wordt in artikel 11 Btw-richtlijn respectievelijk artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 uitgewerkt. Artikel 11 Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om een fiscale eenheidsbepaling in hun nationale wetgeving op te nemen. Het betreft hier een zogenoemde kan-bepaling. Volgens artikel 11 Btw-richtlijn moeten ‘personen’ die binnen het grondgebied van een EU-lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden, als één belastingplichtige worden aangemerkt. Artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 is vrijwel identiek aan artikel 11 Btw-richtlijn, echter waar in de Btw-richtlijn wordt gesproken over (het brede begrip) ‘personen’, wordt in artikel 7, lid 4 Wet OB 1968 specifiek gesproken over ‘ondernemers’ die in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen.

Deelvraag 2: Hoe worden privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen in de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 behandeld? En welke invloed hebben eerder door het HvJ EU gewezen arresten op de vraag wanneer sprake is van handelen als overheid?

De Btw-richtlijn beschouwt als belastingplichtige eenieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Het begrip economische activiteit kent een ruime definitie, wat tot gevolg heeft dat ook de economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen in beginsel in de heffing worden betrokken. Deze belastingplicht vervalt echter wanneer publiekrechtelijke lichamen economische activiteiten ‘als overheid’ verrichten. Er is volgens de jurisprudentie van het HvJ EU sprake van handelen ‘als overheid’ indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime (publiekrechtelijke lichamen maken gebruik van zogenoemde overheidsprerogatieven). Daarnaast mag geen sprake zijn van een concurrentievervalsing van enige betekenis en de handelingen mogen niet in bijlage I van de Btw-richtlijn zijn genoemd. Indien aan deze cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, is het publiekrechtelijk lichaam dus geen omzetbelasting verschuldigd. Uit het *Saudaçor*-arrest kan worden afgeleid dat ook een privaatrechtelijk rechtspersoon onder bepaalde omstandigheden als publiekrechtelijk lichaam kan worden aangemerkt en daarmee ‘als overheid’ zou kunnen optreden.

Een ondernemer is volgens artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 ieder die een bedrijf (of beroep) zelfstandig uitoefent. Hoewel in de definitie van 'ondernemer' genoemd in artikel 7, lid 1 van de Wet OB 1968 het begrip 'economische activiteit' niet voorkomt, speelt het ook bij de interpretatie van artikel 7 Wet OB 1968 een belangrijke rol. Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1 Wet OB 1968 optreden. In de Nederlandse belastingpraktijk wordt vaak ervan uitgegaan dat publiekrechtelijke lichamen voor de heffing van omzetbelasting niet als ondernemer worden aangemerkt voor zover het handelingen betreft die zijn verricht ter uitvoering van een overheidstaak. Wanneer een publiekrechtelijk lichaam echter optreedt als ondernemer door belaste handelingen te verrichten, heeft dat lichaam recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting.

Handelingen van privaatrechtelijke lichamen worden in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 in beginsel belast met btw, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover aangeschafte goederen of afgenomen diensten voor btw-belaste activiteiten worden gebruikt. In beginsel is aftrek van voorbelasting op vrijgestelde prestaties niet toegestaan, aangezien er geen belaste prestatie is.

Deelvraag 3 (tevens beantwoording centrale vraag): Biedt de Btw-richtlijn, naar de huidige stand van de jurisprudentie van het HvJ EU, de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Btw-richtlijn op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?"

Momenteel ligt een prejudiciële zaak voor bij het HvJ EU. De prejudiciële vraag die in deze zaak, genaamd *Ente Público Radio Televisión Madrid*, wordt gesteld die voor deze scriptie van belang is luidt: "Kunnen ondernemingen zoals beschreven, samen met de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij zijn opgericht, voor btw-doeleinden worden beschouwd als één belastingplichtige in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG?" Op grond van de hierna genoemde arresten van het HvJ EU ben ik van mening dat het mogelijk is dat publiekrechtelijke lichamen, ook als zij op zichzelf niet btw-plichtig zijn, onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid en als één belastingplichtige kunnen worden gezien. Uit het arrest van 9 april 2013 (*Commissie/Ierland*) volgt namelijk dat het niet uitmaakt dat een (publiekrechtelijk) lichaam (gedeeltelijk) geen ondernemersactiviteiten verricht. Dat ook niet-belastingplichtige personen tot een fiscale eenheid kunnen behoren, volgt uit het arrest van 25 april 2013 (*Commissie/Nederland*).

Het is wel van belang dat één van de lichamen die deel uitmaakt van de fiscale eenheid belastingplichtig is, zodat ook de fiscale eenheid an sich belastingplichtig is.

Om een fiscale eenheid te kunnen vormen, moet wel aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheidsvereisten zijn voldaan. Voorheen werd gedacht dat de verwevenheidsvereisten communautair moesten worden uitgelegd. Het HvJ EU heeft in het arrest *Larentia + Minerva* (C-108/14) echter geoordeeld dat de verwevenheidsvereisten nationaal moeten worden uitgelegd. Als gevolg hiervan zijn de verwevenheden aan interpretatie van de lidstaten onderhevig. Dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden uitgelegd, komt naar mijn mening niet ten goede aan de fiscale neutraliteit en de uniformering van het gemeenschappelijk btw-stelsel.

De vraag of het doelmatig is de Btw-richtlijn aan te passen op het gebied van de fiscale eenheidsbepaling, is niet van toepassing.

Deelvraag 4 (tevens beantwoording centrale vraag): Biedt de Nederlandse Wet OB 1968 de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen tussen een publiekrechtelijk en een privaatrechtelijk

lichaam? Zo nee, is het doelmatig dat de Wet OB 1968 op dit onderdeel wordt aangepast, en zo ja, hoe?

Op 5 juli 2019 zijn door de Hoge Raad twee arresten gewezen die gaan over het economische verwevenheidsvereiste in de Wet OB 1968. In de zaak 17/03702 concludeert de Hoge Raad dat het bestaan van economische verwevenheid in ieder geval moet worden aangenomen indien de activiteiten van de ene ondernemer in hoofdzaak ten behoeve van de andere ondernemer worden uitgeoefend. Ook eventuele niet-economische activiteiten moeten bij de beoordeling of tussen die beide ondernemers economische verwevenheid bestaat in aanmerking worden genomen. In de zaak 18/01450 oordeelt de Hoge Raad dat ondernemers die financieel en organisatorisch nauw met elkaar zijn verweven, tezamen een fiscale eenheid vormen indien tussen deze ondernemers niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. Uit dit arrest volgt dat 27,2 procent van de omzet, naast het feit dat sprake is van financiële en organisatorische verwevenheid, genoeg is om te kunnen spreken van verwevenheid in economisch opzicht.

Om in een fiscale eenheid te kunnen worden opgenomen, moet worden voldaan aan het ondernemersvereiste. Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen onder dit vereiste vallen, indien zij niet optreden krachtens een specifiek voor hen geldend juridisch regime en in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen. Buiten de hiervoor genoemde situatie treden de publiekrechtelijke lichamen niet op in het economisch verkeer, waardoor niet wordt voldaan aan het ondernemersvereiste zoals genoemd in artikel 7, lid 1 van de Wet OB 1968. In een dergelijk geval zal dan ook geen fiscale eenheid naar Nederlands recht kunnen worden gevormd. Onder de huidige wetgeving kunnen publiekrechtelijke lichamen zodoende nog niet voor 100% in een fiscale eenheid worden opgenomen.

Het arrest van de Hoge Raad van 5 juli 2019 (17/03702) maakt duidelijk dat ook bij geringe economische activiteiten al sprake kan zijn van ondernemerschap. Dit zou betekenen dat ook een publiekrechtelijk lichaam dat slechts geringe economische activiteiten verricht (en hierdoor als ondernemer kwalificeert) in een fiscale eenheid kan worden opgenomen.

Naar mijn mening moeten ook niet-ondernemers deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Uit theoretisch oogpunt omdat de Btw-richtlijn de eis van ondernemerschap niet stelt en uit praktisch oogpunt omdat het voor een publiekrechtelijk lichaam vrij eenvoudig is om op (zeer) beperkte schaal economische activiteiten te ontplooiën waardoor deelname aan een fiscale eenheid alsnog mogelijk lijkt. Hierbij past wel de kanttekening dat de fiscale eenheid an sich wel economische activiteiten moet verrichten, hoe gering ook. Het is naar mijn mening dan ook doelmatig om de Wet OB 1968 hierop aan te passen.

Dirks en Mezouar stellen voor om de huidige fiscale eenheidsbepaling (zie artikel 7, lid 4) in de Wet OB 1968 te verwijderen en een nieuw artikel (7a) toe te voegen. In dit artikel laten zij het ondernemersvereiste vervallen, waardoor ook publiekrechtelijke lichamen tot de fiscale eenheid kunnen worden toegelaten. Tevens stellen zij voor om artikel 3a Uitv.besch. OB aan te passen en de bepaling toe te voegen dat de drie verwevenheidsvereisten in onderlinge samenhang moeten worden bekeken. Hierdoor is het voldoende om te kunnen spreken van economische verwevenheid, indien voldaan wordt aan de financiële en organisatorische verwevenheid en niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. Door de drie verwevenheidsvereisten in te vullen en deze op te nemen in de wet, vergroot de wetgever de rechtszekerheid. Een vergelijkbare aanpak is te vinden in de btw-wetgeving van Duitsland, welke ik onderschrijf.

LITERATUURLIJST

Beleidsbesluiten

- Besluit van 18 februari 1991, *FED* 1991/266.
- Besluit van 25 januari 2012, *BLKB* 2012/175M.

Internetbronnen

- IBFD Database, Value Added Taxation, Germany, geraadpleegd op 12 november 2019.
- IBFD Database, Value Added Taxation, Spain, 2.4 Taxable Persons (groups).
- Paul te Boekhorst, *Rechtstreekse werking*, KPMG, geraadpleegd op 19 juni 2019, via <https://meijburg.nl/pagina/rechtstreekse-werking>.
- Registering groups, divisions and joint ventures for VAT, geraadpleegd op 14 november 2019, via <https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures>.

Jurisprudentie

HvJ EU

- HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (*Hong Kong*), *BNB* 1982/311.
- HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83 (*Rompelman*), *FED* 1985/251.
- HvJ EG 26 februari 1986, zaak 152/84 (*Marshall*), *BNB* 1986/162.
- HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85 (*Notarissen en gerechtsdeurwaarders*), *FED* 1987/341.
- HvJ EG 8 oktober 1987, zaak 80/86 (*Kolpinghuis*).
- HvJ EG 13 juli 1989, zaak 173/88 (*Morten Henriksen*), *FED* 1990/72.
- HvJ EG 17 oktober 1989, zaak 231/87 en 129/88 (*Carpaneto Piacentino en Rivergaro*), *FED* 1990/312.
- HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-60/90 (*Polysar Investments*), *FED* 1991/633.
- HvJ EG 3 maart 1994, zaak C-16/93 (*Tolsma*), *BNB* 1994/271.
- HvJ EG 7 september 1999, zaak C-216/97 (*Gregg*), *BNB* 1999/395.
- HvJ EG 14 december 2000, zaak C-446/98 (*Câmara Municipal do Porto*), *NTFR* 2000/1927.
- HvJ EG 10 september 2002, zaak C-141/00 (*Kügler*), *FED* 2003/55.
- HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), *V-N* 2003/61.18.
- HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-321/02 (*Harbs*), *V-N* 2004/50.15.
- HvJ EG 2 juni 2005, C-378/02 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*), *V-N* 2005/30.17.
- HvJ EG 5 juli 2007, zaak C-321/05 (*Kofoed*), *V-N* 2007/34.12.
- HvJ EG 22 mei 2008, zaak C-162/07 (*Amplisientifica*), *V-N* 2008/25.20.
- HvJ EG 16 december 2008, zaak C-288/07, (*Isle of Wight*), *V-N* 2008/47.21.
- HvJ EG 4 juni 2009, zaak C-102/08 (*Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*), *NTFR* 2009/1384.
- HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (*Commissie/Ierland*), *V-N* 2013/24.13.
- HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (*Commissie/Nederland*), *V-N* 2013/24.14.
- HvJ EU 25 april 2013, zaak C-480/10 (*Commissie/Zweden*), *V-N* 2013/1008.
- HvJ EU 13 maart 2014, zaak C-204/13 (*Heinz Malburg*), *BNB* 2014/179.
- HvJ EU 24 september 2015, zaak C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), *NTFR* 2015/2521.
- HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (*Gmina Wrocław*), *V-N* 2015/53.11.
- HvJ EU 29 oktober 2015, zaak C-174/14 (*Saudaçor*), *V-N* 2015/57.13.
- HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (*Gemeente Borsele*), *BNB* 2016/186.
- HvJ EU 15 februari 2017, zaak C-592/15 (*British Film Institute*).
- HvJ EU 22 februari 2018, C-182/17 (*NTN*), *V-N* 2018/26.15.
- HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (*Gmina Ryjewo*), *FED* 2019/1.
- HvJ EU 13 juni 2019, zaak C-420/18 (*IO*), *V-N* 2019/32.16.
Ministerie van Buitenlandse Zaken, zaak C-694/18 – C-697/18 (*Ente Público Radio Televisión Madrid*)
e.a.

Hoge Raad

- HR 5 april 1978, nr. 18 345 (*Gemeentelijke veerdienst*), *BNB* 1978/168.
- HR 5 april 1978, nr. 18 474 (*IJ-veren I-arrest*), *BNB* 1978/169.
- HR 19 december 1979, nr. 18 537, *BNB* 1980/45.
- HR 5 januari 1983, nr. 20 808, *BNB* 1983/76.
- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.
- HR 16 mei 1984, nr. 22 246, *BNB* 1984/212.
- HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.
- HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 1990/241.
- HR 2 november 2001, nr. 36 519, *BNB* 2002/37.
- HR 14 juni 2002, nr. 35 976, *BNB* 2002/287.
- HR 27 januari 2006, nr. 41/316, *FED* 2006/50.
- HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *BNB* 2007/277.
- HR 26 juni 2009, nr. 43 872, *BNB* 2009/232.
- HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *V-N* 2013/55.17.
- HR 11 april 2014, nr. 12/02808, *BNB* 2014/151.
- HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, *V-N* 2019/33.15.
- HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, *V-N* 2019/33.15.

Parquet bij de Hoge Raad

- Parquet bij de Hoge Raad 16 september 2011, nr.10/01829, *V-N* 2011/23.24.8.

Gerechtshoven

- Hof Den Bosch 8 juni 2006, nr. 04/02281, *FutD* 2006-2269.
- Hof Amsterdam 18 september 1997, nr. 96/5431, *V-N* 1998.

Tariefcommissie

- Tariefcommissie van 3 oktober 1946, nr. 3186 O, B. 8214.

Literatuur

- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Kluwer 2008.
- C.P. Tuk, 'De omzetbelasting', *WFR* 1967/1021.
- G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007.
- G. Michie, *Value added tax on Financial services in the European Union, Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international*, volume 88b, Den Haag: Kluwer Law International 2003.
- M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Deventer: Kluwer 1992.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017.
- MvT, *Bijl. Hand. II 1951-1952*, 2602, nr. 3.
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *Btw Jurisprudentie van het Hof van Justitie 2017/2018*, Deventer: Kluwer 2017.

Vakbladen

- A.J. van Doesem en G.J. van Norden, De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572.
- C. van den Berg, commentaar op de conclusie van A-G Ettema van 31 december 2018, nr. 17/03702, *NFR* 2019/608.
- D.B. Bijl, 'Houdstermaatschappij in de omzetbelasting', *WFR* 1991/1301.
- J.M.F. Finkensieper, 'Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting', *WFR* 1989/346.

- J.M.L.J. Vervloed, 'Concurrentieverstoring door overheden', *BtwBrief* 2008 nr. 10.
- J. Stam en P. Pleunis, Samen één voor de btw als geen (economische) verwaarlozing tussen twee, *BtwBrief* 2019/96.
- M.D.C. Gomes Vale Viga en J.A. Kamminga, 'Geef de overheid wat des overheids is', *WFR* 2016/84.
- M.J.M.A. Toet, Btw en fiscale eenheid, *MBB* 2016/04-04.
- P.I.M. Cramer, 'Maatschapsmodel fiscale eenheid btw wordt ten onrechte bestreden', *WFR* 2019/137.
- R.D. Dirks en H. Mezouar, Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw, *WFR* 2019/258.
- R.N.F. Zuidgeest, 'Nieuwe regels voor de fiscale eenheid btw', *MBB* 2009/11-01.
- T. Vroon, Tweepersoons overheid, *BtwBrief* 2015/90.
- W.J. Blokland, 'Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering', (*FM* nr. 147) 2016/I.3.2.2.

Parlementaire stukken

- Kamerstukken II, 1977-1978, nr. 14 887, nr. 3, Memorie van Toelichting.
- Reparatieproject eerste fase, Wet van 21 december 1988, Staatsblad 616.
- Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347.

Richtlijnen

- Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2004) 246 definitief, Brussel, 15 april 2004.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, Richtlijn van de Raad, COM(2009) 325 definitief, Brussel, 2 juli 2009.
- Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, nr. 67/227/EEG, *PB* EG 14 april 1967, nr. L71.
- RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 11 december 2006.

Working Paper

- Europese Commissie, *Working paper No 918*, Meaning of "financial, economic and organizational links" among VAT group members, taxud.c.1(2017)982178, Brussel: 16 februari 2017.