



***Grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden, de btw en de Europese interne markt***

Masterscriptie Fiscale Economie

Student: Lars van der Meer

Studentnummer: 433903

Begeleider: M.D.C. Gomes Vale Viga

Tweede beoordelaar: R.N.F. Zuidgeest

Datum definitieve versie: 30 april 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Voorwoord

Voor u ligt mijn masterscriptie genaamd 'Grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden in de Btw-Richtlijn en de Europese interne markt'. De afgelopen jaren heb ik mij ingespannen om de studie fiscale economie te volbrengen. De afgelopen maanden heb ik mij naast mijn vakken, vrijwilligerswerk en regulier werk ingespannen om de masterstudie af te ronden met deze scriptie. Het was een pittig, maar leerzaam en interessant project. De kennis die ik deze periode heb opgedaan zal mij altijd bijblijven.

Ik wil verder mijn ouders bedanken die mij, vanaf ik mij kan herinneren, al motiveren om het beste uit mezelf te op een niet-dwingende manier. Zonder hen had ik dit niet gekund en ik wil ze bedanken voor hun motivatie en geduld.

Ik wil daarnaast ook mijn scriptiebegeleider Marco Gomes Vale Viga bedanken voor alle tijd en moeite die is gestoken in deze scriptie. Het was een zeer prettig en leerzaam traject en ik kon altijd terecht voor vragen en sparsessies.

Ik hoop dat u dit met dit werk met veel plezier zal gaan lezen.

Lars van der Meer

April 2021

# Inhoud

1. Inleiding	7.
1.1 Introductie	7
1.1.1 De Europese interne markt	7.
1.1.2 De fiscale eenheid	7.
1.1.3 De koepelvrijstelling	8.
1.2.1 Problematiek	9.
1.2.2 Onderzoeksvraag	9.
1.3 Afbakening	10.
2. De Europese interne markt	11.
2.1 De verkeersvrijheden	11.
2.1.1 Vrij verkeer van goederen	12.
2.1.2 Vrij verkeer van personen	14.
2.1.3 Vrij verkeer van diensten	15.
2.1.4 Vrij verkeer van kapitaal en betalingen	17.
2.1.5 Vrijheid van vestiging	18.
2.2 Unierechtelijke beginselen	20.
2.3 Toetsing	21.
2.3.1 Verdragstoegang	21.
2.3.2 Discriminatie, belemmering of een dispariteit?	21.
2.3.3 Is de maatregel te rechtvaardigen?	22.
2.3.4 Is de maatregel proportioneel?	22.
2.4 Tussenconclusie	23.
3. De fiscale eenheid	25.
3.1 De fiscale eenheid btw	25.
3.2 De Btw-richtlijn	26.
3.3 De Nederlandse implementatie	26.
3.3.1 Btw-ondernemerschap	27.
3.3.2 Financiële verwevenheid	28.
3.3.3 Organisatorische verwevenheid	28.
3.3.4 Economische verwevenheid	29.
3.4 De fiscale eenheid in Europa	30.
3.5 Complicerende factoren	30.
3.5.1 De vaste inrichting	30.
3.5.2 De territoriale begrenzing	34.
3.6 Tussenconclusie	36.

4. De koepelvrijstelling	38.
4.1 De Btw-Richtlijn	39.
4.1.1 Een zelfstandige groep personen	39.
4.1.2 Vrijgestelde activiteiten	41.
4.1.3 Dienstverlening aan de groep	42.
4.1.4 Enkel terugbetaling	43.
4.1.5 Geen verstoring van mededinging	44.
4.1.6 Grensoverschrijdende koepelvrijstelling	45.
4.2 De Nederlandse implementatie	46.
4.3 Tussenconclusie	46.
5. De interne markt & btw-samenwerking	49.
5.1 De interne markt en de fiscale eenheid	49.
5.1.1 Verdragstoegang	49.
5.1.2 Discriminatie, belemmering of dispariteit?	49.
5.1.3 Rechtvaardigingsgronden	51.
5.1.4 Proportionaliteit	53.
5.1.5 Verhouding interne markt	54.
5.2 De interne markt en de koepelvrijstelling	54.
5.2.1 Verdragstoegang	54.
5.2.2 Discriminatie, belemmering of dispariteit?	54.
5.2.3 Rechtvaardigingsgronden	55.
5.2.4 Proportionaliteit	57.
5.2.5 Verhouding interne markt	58.
5.3 Alternatieven	58.
5.3.1 Alternatieven fiscale eenheid	59.
5.3.2 Alternatieven koepelvrijstelling	62.
5.4 Tussenconclusie	65.
6. Conclusie	67.
7. Literatuurlijst	70.
8. Jurisprudentieregister	74

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	advocaat-generaal
afl.	aflevering
art.	artikel
B2B	business to business
B2C	business to consumer
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-Comité	Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
C-	Case-
CJEU	Court of Justice of the European Union
Comité	Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde
concl.	conclusie
diss.	dissertatie
EC	Europese Commissie
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
jo.	juncto
m.nt	met noot
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht
Ob	omzetbelasting
p.	pagina
par.	paragraaf

r.o.	rechtsoverweging
UB	Uitvoeringsbesluit behorende bij de Wet op de Omzetbelasting 1968
Unie	Europese Unie
UVo	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting
V-N	Vakstudie Nieuws
VAT	Value Added Tax
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
werkingsverdrag	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet Ob	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

# 1. Inleiding

## 1.1 Introductie

De wereld verandert en zal dat altijd blijven doen. Het is belangrijk om af en toe eens stil te staan bij die ontwikkelingen en te evalueren of alles nog gaat zoals het moet gaan. Een belangrijke vraag die op het moment speelt is in hoeverre bepaalde samenwerkingsverbanden die zijn genoemd in de Btw-richtlijn grensoverschrijdend kunnen worden toegepast.<sup>1</sup> Daarnaast speelt de vraag hoe een dergelijke toepassing zich verhoudt ten opzichte van het Unierecht en de interne markt.<sup>2</sup>

### 1.1.1 De Europese interne markt

De Europese Unie heeft als belangrijk kenmerk dat sprake is van een interne markt tussen de lidstaten. De interne markt houdt in het kort in dat middels verdragen is afgesproken dat tussen lidstaten sprake moet zijn van vrij verkeer van personen, goederen, kapitaal en diensten. De vrijheden binnen de interne markt worden ook wel de verkeersvrijheden genoemd. De verkeersvrijheden worden geborgd door een samenstel van richtlijnen, wetgeving, beleid en jurisprudentie. Een voorbeeld daarvan is het Verdrag voor de Werking van de Europese Unie (hierna: Verdrag, werkingsverdrag of VWEU). Het Verdrag bevat de genoemde verkeersvrijheden en middels het ondertekenen van het verdrag geven lidstaten expliciet te kennen akkoord te gaan met die vrijheden en al hetgeen daarbij komt kijken. De Btw-richtlijn is een voorbeeld van 'hetgeen daarbij komt kijken'. De Btw-richtlijn is door de Europese Unie geïntroduceerd met het idee van een (enkele) interne markt.<sup>3</sup> De Btw-richtlijn dient door landen binnen de kaders van de richtlijn en de verkeersvrijheden te zijn geïmplementeerd in nationale wetgeving. Nederland heeft de Btw-richtlijn geïmplementeerd in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet of Wet Ob).

### 1.1.2 De fiscale eenheid

De regeling van de fiscale eenheid is opgenomen in de Btw-Richtlijn als een keuzeregeling voor de lidstaten. Nederland heeft er voor gekozen om gebruik te maken van die keuzeregeling en heeft aldus de fiscale eenheid opgenomen in de Wet. Wanneer een lidstaat kiest om gebruik te maken van de fiscale eenheid, dan moet deze regeling ook in het geheel en zonder voorbehoud worden geïmplementeerd. De lidstaten zijn daarin wel vrij om zelf voorwaarden te stellen ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking.<sup>4</sup> De fiscale eenheid op zichzelf is een regeling die is bedoeld om de administratieve lasten te verminderen van ondernemingen die de facto onderdeel zijn van hetzelfde concern. De ondernemingen kunnen dan onder voorwaarden een fiscale eenheid vormen. De belangrijkste voorwaarden zijn dat er sprake is van economische, juridische en financiële verwevenheid tussen in een bepaalde lidstaat gevestigde personen.<sup>5</sup> Nederland heeft bijvoorbeeld ervoor gekozen om enkel toe te staan dat ondernemers onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld: Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld: Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>3</sup> Zie onderdeel 4 bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>4</sup> Art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>5</sup> Art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>6</sup> Art. 7 lid 4 Wet Ob.

Een fiscale eenheid kan formeel worden aangevraagd maar kan ook door de inspecteur bij beschikking worden aangewezen. De fiscale eenheid bestaat materieel zodra aan de voorwaarden is voldaan.

Het zijn van een fiscale eenheid houdt in dat prestaties binnen de fiscale eenheid niet worden aangemerkt als prestaties in de zin van de omzetbelasting. Het gevolg daarvan is dat interne prestaties niet zijn belast met btw, hetgeen een (voor)financieringsvoordeel oplevert alsmede de administratieve lasten vermindert. Een fiscale eenheid wordt namelijk gezien als een enkele onderneming welke in de plaats treedt van de deelnemers. Zodoende hoeft slechts voor de groep als geheel aangifte te worden gedaan en niet voor elk individueel onderdeel. Een fiscale eenheid kan daarnaast voordelige gevolgen hebben voor het aftrekrecht. Het grootste nadeel van de fiscale eenheid voor de belastingplichtige betreft de aansprakelijkheid. De onderdelen van de fiscale eenheid worden namelijk individueel hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld van het geheel. In het kader van de inning van belastingen is het juist een voordeel. De verschuldigde omzetbelasting is immers makkelijker te verhalen door de ontvanger.

### **1.1.3 De koepelvrijstelling**

Een andere samenwerkingsfaciliteit genoemd in de Btw-richtlijn is de koepelvrijstelling. Anders dan de fiscale eenheid is de koepelvrijstelling geen opzichzelfstaand samenwerkingsverband. De koepelvrijstelling verleent onder voorwaarden een vrijstelling voor nauw samenwerkende ondernemingen die aan elkaar presteren. Het zou namelijk kunnen voorkomen dat een entiteit van een zorginstelling noodzakelijke ICT diensten levert aan de instelling waarover btw verschuldigd zou zijn. De btw kan door de zorginstelling niet worden afgetrokken omdat de instelling vrijgesteld presteert, in dat geval is sprake van ( btw-cumulatie. De cumulatie is onwenselijk omdat de diensten plaatsvinden binnen hetzelfde concern en (maatschappelijke) dienstverlening duurder maakt, voor die gevallen is de koepelvrijstelling in het leven geroepen. De voorwaarden voor de toepassing van de koepelvrijstelling zijn opgenomen in art. 132 onderdeel f van de Btw-richtlijn. Allereerst moet sprake zijn van een groepering die vrijgesteld presteert of geen belastingplicht oproepende activiteiten ontplooit. In de tweede plaats moeten de diensten die worden verleend aan de leden van de koepel direct benodigd zijn in het kader van de uitvoering van de prestaties van die leden. Daarnaast mag de koepel aan de leden niet meer in rekening brengen dan het aandeel van de leden in de koepel. In de laatste plaats mag de toepassing van de koepelvrijstelling niet leiden tot een verstoring van de mededing.

De vraag of de koepelvrijstelling grensoverschrijdend kan worden toegepast is een aantal keer naar voren gekomen in de literatuur en in de jurisprudentie.<sup>7</sup> De koepelvrijstelling wordt namelijk niet op dezelfde manier geografisch beperkt als de fiscale eenheid, maar het is onduidelijk of het ontbreken van een dergelijke beperking ook betekent dat aan de vrijstelling een grensoverschrijdende werking toekomt. In deze scriptie wordt in latere hoofdstukken meer gedetailleerd ingegaan op de koepelvrijstelling en de geografische reikwijdte van die vrijstelling.

### **1.2.1 Problematiek**

De fiscale eenheid en de koepelvrijstelling zijn over het algemeen voordelige regelingen voor ondernemers die veel intern handelen of vrijgesteld presteren, echter betekent dat niet dat zich geen

---

<sup>7</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*).



problemen kunnen voordoen. De problemen die zich kunnen voordoen ontstaan bijvoorbeeld door grensoverschrijdend diensten te verrichten, te handelen of te vestigen. De vragen die kunnen opkomen zijn of de fiscale eenheid grensoverschrijdend moet werken, of in hoeverre de koepelvrijstelling grensoverschrijdend van toepassing is. Het is namelijk volgens de Nederlandse Wet en de Btw-richtlijn niet mogelijk om met een buitenlandse onderneming een fiscale eenheid te vormen. De geografische reikwijdte van de koepelvrijstelling staat eveneens ter discussie.

De discussie omtrent de grensoverschrijdende fiscale eenheid is onlangs nieuw leven ingeblazen. De reden daarvan is een uitspraak van een momenteel bij het Gerechtshof aanhangige zaak van Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020.<sup>8</sup> Een belastingplichtige heeft in die zaak een verzoek gedaan om een fiscale eenheid te vormen met een buitenlandse onderneming die tot hetzelfde concern behoort. De belastingplichtige stelde daartoe dat het strijdig zou zijn met het recht op vrijheid van vestiging dat het niet mogelijk is om een fiscale eenheid met een buitenlandse entiteit te vormen. Het is immers wel mogelijk om dat te vormen met een binnenlandse entiteit. De rechtbank verwerpt die stelling onder verwijzing naar een arrest geschreven voor de directe belastingen.<sup>9</sup>

Het vraagstuk dat in de genoemde zaak speelt is niet pas opgekomen, zie bijvoorbeeld: *'De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid btw'* (WFR 2006/618) van Zuidgeest. De discussie is dus weer opgelaaid omdat in al die tijd nog geen oplossing of werkbaar alternatief is gevonden. De verzekeringsbranche wordt met name geconfronteerd met deze problematiek. Zoals Brakeboer al aankaart is het zo dat een levensverzekeraar en een schadeverzekeraar geen onderdeel mogen zijn van dezelfde entiteit.<sup>10</sup> De oplossing voor nationale verzekeraars is om een fiscale eenheid te vormen met de verschillende entiteiten, zodoende wordt de btw-cumulatie normaliter beperkt.<sup>11</sup> Het probleem is echter dat die oplossing grensoverschrijdend niet mogelijk is, afgezien van vaste inrichtingssituaties. Het is maar de vraag in hoeverre het gerechtvaardigd is dat een fiscale eenheid niet grensoverschrijdend zou kunnen werken. Een belastingplichtige moet zich immers – al dan niet met een vaste inrichting – vestigen in Nederland om een fiscale eenheid te mogen vormen. De vraag is in hoeverre dat strookt met het Unierecht en de gedachte van de interne markt.

### 1.2.2 Onderzoeksvraag

De mogelijke schending van het verdrag, tezamen met de jarenlange discussie die speelt hebben mij ertoe gezet mede gelet op de impact op de praktijk, dit onderwerp nader te willen onderzoeken en op zoek te gaan naar mogelijke oplossingen. De problematiek wordt onderzocht aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

*In hoeverre is grensoverschrijdende samenwerking mogelijk binnen de kaders van de Btw-richtlijn en zijn die mogelijkheden in lijn met de gedachte en de werking van de Europese interne markt?*

De onderzoeksvraag wordt uitgewerkt aan de hand van een viertal deelvragen. De deelvragen luiden als volgt:

- Hoofdstuk 2: *'Wat is de gedachte van de Europese interne markt en hoe komt die gedachte tot uitdrukking in verdragen, wetgeving en beleid?'*

---

<sup>8</sup> Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020, nr. AWB 18/8033, V-N 2020/22.2.1, ECLI:NL:RBDHA:2020:1096.

<sup>9</sup> HvJ 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (*Groupe Steria*).

<sup>10</sup> Brakeboer, *NtFR 2020/888*.

<sup>11</sup> Brakeboer, *NtFR 2020/888*.

- Hoofdstuk 3: *'Hoe werkt de in de Btw-richtlijn beschreven fiscale eenheid en op welke wijze is die regeling in Nederland geïmplementeerd?'*
- Hoofdstuk 4: *'Hoe werkt de in de Btw-richtlijn beschreven koepelvrijstelling en op welke wijze is die regeling in Nederland geïmplementeerd?'*
- Hoofdstuk 5: *'In hoeverre zijn de in de Btw-richtlijn genoemde samenwerkingsverbanden, te weten de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling in overeenstemming met de gedachte van de Europese interne markt?'*

### **1.3 Afbakening**

Het onderzoek is gericht op de grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden die voorkomen in de Btw-richtlijn. De samenwerkingsverbanden of concerngedachten die daarbuiten liggen vormen om die reden geen integraal onderdeel van deze scriptie. Het onderzoek richt zich verder niet (uitgebreid) op de civiele- en fiscaalrechtelijke aspecten van individuele rechtsvormen. Ik volsta tenzij anders aangegeven, voor zover relevant, met het verschil aan te geven tussen kapitaalvennootschappen en niet-kapitaalvennootschappen. Een eventueel individueel besproken rechtsvorm zal veelal ter illustratie dienen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heette voor 1 december 2009 het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, hier wordt geen onderscheid in gemaakt. De verwijzing die wordt gebruikt is het 'Hof' in de hoofdtekst en het 'HvJ' in voetnoot of jurisprudentieregister. Verder verwijst de term 'fiscale eenheid' naar een fiscale eenheid in de zin van de indirecte belastingen, tenzij expliciet anders wordt aangegeven.

## 2. De Europese interne markt

De Europese Unie (hierna: Unie of EU) is een samenwerkingsverband dat is ontstaan uit een aantal eerdere samenwerkingsverbanden van landen gelegen in en rondom het werelddeel Europa. De Unie wordt op economisch gebied gekenmerkt door een ruimte waarbinnen vrijelijk activiteiten kunnen worden ontplooid. De ruimte waarbinnen vrijelijk diensten kunnen worden verricht of handel kan worden gedreven wordt de interne markt genoemd. De verdragen en de richtlijnen hebben het doel om een enkele markt binnen de Unie te creëren.<sup>12</sup>

De interne markt, respectievelijk de enkele markt kan worden gezien als een uitwerking en noodzakelijkheid om een Unie te zijn. De vorming van de Unie is een gevolg van steeds verdergaande (economische) samenwerking tussen de Europese lidstaten. Het eerste verdrag dat na afloop van de Tweede Wereldoorlog is getekend in het kader van de Europese economische samenwerking is het Verdrag van Parijs uit 1952. De staten die deelnamen aan die samenwerking noemde zich de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal (hierna: EGKS).

Het EGKS kan worden gezien als startpunt van de Europese samenwerking zoals wij die anno 2021 kennen. Met het tekenen van het verdrag van Parijs zijn ook de eerste stappen gezet in de richting van een enkele, interne markt. Het EGKS is immers een economisch samenwerkingsverband waarbij deelnemende staten een aantal afspraken hebben gemaakt over het drijven van handel op eenzelfde markt. De interne markt is een belangrijk kenmerk van de Europese Unie. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de interne markt middels de volgende deelvraag:

*‘Wat is de gedachte van de Europese interne markt en hoe komt die gedachte tot uitdrukking in verdragen, wetgeving en de jurisprudentie?’*

De gedachte van de Europese interne markt ligt grotendeels besloten in de verdragen, wetgeving en jurisprudentie. Het Verdrag en de verkeersvrijheden worden in deze scriptie als uitgangspunt genomen van de interne markt. De verdragsvrijheden worden per vrijheid algemeen toegelicht en voor zover relevant worden de desbetreffende wetsartikelen en jurisprudentie besproken. Verder worden een aantal Unierechtelijke en het toetsingskader besproken.

### 2.1 De verkeersvrijheden

De interne markt wordt gewaarborgd door de verkeersvrijheden die zijn genoemd in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. In het Verdrag is vastgelegd dat lidstaten niet strijdig mogen handelen met het vrij verkeer van burgers, goederen, personen, diensten, kapitaal, betaling en van vestiging. In dit onderdeel worden de verkeersvrijheden uiteengezet aan de hand van het Verdrag en voor zover relevant de jurisprudentie. De nadruk ligt in dit onderdeel op de vrijheid van vestiging tezamen met het vrij verkeer van goederen en diensten. De toepassing van die vrijheden kan zijn belemmerd ten aanzien van de problematiek rondom de grensoverschrijdende samenwerking in het kader van indirecte belastingen. In de inleiding is een voorbeeld gegeven van welke problemen kunnen ontstaan met de vrijheid van vestiging. In deze paragraaf zal naast de mogelijke belemmering van de vestigingsvrijheid een mogelijke belemmering voor het vrij verkeer van goederen en diensten worden aangekaart. De mogelijke belemmeringen worden verder geanalyseerd in de komende hoofdstukken. De jurisprudentie die specifiek ziet op samenwerkingsverbanden in samenhang met de vrijheid van

---

<sup>12</sup> Europese Commissie van 25 mei 2018, nr. IP/18/3834, V-N 2018/31.18; HvJ 6 juni 2013, nr. C-383/10, ECLI:EU:C:2013:364, r.o. 42 (*Europese Commissie/België*).

vestiging wordt in latere hoofdstukken behandeld. Het vrij verkeer van burgers<sup>13</sup> wordt verder niet behandeld in dit hoofdstuk, deze vrijheid raakt de problematiek van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden namelijk in het geheel niet.

### 2.1.1 Vrij verkeer van goederen

Het vrij verkeer van goederen is de in de tweede plaats genoemde verkeersvrijheid in het Verdrag. Het vrij verkeer van goederen is vergeleken met de verkeersvrijheden die later in dit hoofdstuk aan bod komen een vreemde eend in de bijt. De reden is dat het vrij verkeer van goederen uitgaat van een douane-unie en omdat de bedoeling en werking van die vrijheid uitvoeriger is vastgelegd in het Verdrag dan de overige verdragsvrijheden.

Het vrij verkeer van goederen wordt uiteengezet in de artikelen 28 tot en met 37 van het Verdrag. In de voorgaande alinea is opgemerkt dat het vrij verkeer van goederen geldt onder de voorwaarde van een douane-unie. De eerste artikelen hebben dan ook betrekking op die douane-unie. De lidstaten van de Unie hanteren eenzelfde douanebeleid en -tarief.<sup>14</sup> Lidstaten mogen daarnaast onderling geen in- en uitvoerheffingen handhaven voor goederen die zich in het vrij verkeer bevinden. Wanneer een goed niet in het vrije verkeer is gebracht, dan zijn daar geen invoerrechten over betaald in welke lidstaat dan ook, waardoor nog steeds invoerrechten verschuldigd zijn in een ander land dan het land van aankomst. Het kan dus voorkomen dat onder een bepaalde douaneregeling een goed aankomt in Rotterdam, maar pas in Duitsland in het vrij verkeer wordt gebracht. Duitsland mag in dat geval de invoerrechten innen, ondanks dat de goederen zijn overgebracht vanuit een Nederlandse haven. Goederen bevinden zich in het vrij verkeer indien uit een derde land afkomstige goederen zijn ingevoerd in de EU. Met het begrip ingevoerd wordt bedoeld dat de invoerformaliteiten zijn afgehandeld en de heffingen zijn betaald zonder dat daarvoor enige teruggaaf is verleend.<sup>15</sup> Artikel 30 van het Verdrag is van gelijke strekking als artikel 28 uit het Verdrag, hetgeen betekent dat onderlinge in- en/of uitvoerheffingen zijn verboden binnen de Unie. De juridische gedachte achter de douane-unie en de vrijheid van goederen ligt besloten in artikel 32 van het Verdrag. In de eerste plaats bepaalt het Verdrag dat de Europese Commissie (hierna: EC) zich laat leiden door het doel om de handel tussen de EU en derde landen zoveel mogelijk te bevorderen en wordt erkent als een noodzaak.<sup>16</sup> De EC laat zich in de tweede plaats leiden door de ontwikkeling en optimalisatie van de mededingen van ondernemingen.<sup>17</sup> Daarnaast moet de EC rekening houden met de hoeveelheid aan benodigde grondstoffen en halffabricaten binnen de unie, zonder de interne mededinging te vervalsen.<sup>18</sup> Verder is de EC eraan gehouden om ernstige economische verstoringen te voorkomen en daarnaast de productie te ontwikkelen alsmede het verbruik te verruimen binnen de EU.<sup>19</sup> De doelen die het EC moet nastreven om de goederenvrijheid te waarborgen betekent niet dat alles moet worden toegelaten. Een aantal artikelen verder worden handvaten geboden om maatregelen te treffen ten behoeve van *'bescherming van de openbare zedelijkheid, de openbare orde, de openbare veiligheid, de gezondheid en het leven van personen, dieren of planten, het nationaal artistiek historisch en archeologisch bezit of uit hoofde van bescherming van de industriële en commerciële eigendom'*.<sup>20</sup> Een

---

<sup>13</sup> Art. 21 VWEU.

<sup>14</sup> Art. 28 lid 1 VWEU.

<sup>15</sup> Art. 29 VWEU.

<sup>16</sup> Art. 32 onderdeel a VWEU.

<sup>17</sup> Art. 32 onderdeel b VWEU.

<sup>18</sup> Art. 32 onderdeel c VWEU.

<sup>19</sup> Art. 32 onderdeel d VWEU.

<sup>20</sup> Art. 36 VWEU.

dergelijke gerechtvaardigde beperking van de vrijheid van goederen mag echter niet resulteren in discriminatie of in een handelsbeperking van legitieme goederen tussen lidstaten. Het is aan het Hof om te toetsen of een bepaalde beperking gerechtvaardigd of proportioneel is. De overige bepalingen behelzen dezelfde gedachte als de eerder toegelichte artikelen van dit onderdeel en deze zullen niet verder worden toegelicht.

Lidstaten hebben niet veel ruimte in het speelveld der beperkingen, zo ook is geoordeeld in de zaak *Deutsche Parkinson Vereinigung eV*.<sup>21</sup> In die zaak oordeelde het Hof onder verwijzing naar een aantal andere zaken<sup>22</sup> dat het vaste rechtspraak is dat artikel 36 van het Verdrag een uitzondering is op de regel en een strikte uitleg kent.<sup>23</sup> De reden dat de mogelijkheid tot het beperken van de vrije goederen handel slechts strikt wordt toegepast is niet onlogisch. De interne markt is gericht op vrije handel en eerlijke mededinging, zie ook het doel van de het Verdrag in de preambule van de Btw-richtlijn. Wanneer lidstaten ruimere beperkingen op zouden kunnen leggen dan zouden de lidstaten een eigen industrie makkelijker kunnen beschermen ten koste van een andere lidstaat. Denk bijvoorbeeld aan een strengere kwaliteitscontrole op Roemeens kippenvlees dat in Nederland wordt verkocht om zodoende de Nederlandse pluimveehouderij te beschermen. In een enkele markt met vrij verkeer van goederen is dat onwenselijk omdat zodoende belemmeringen ontstaan om degelijk te handelen met andere lidstaten.

De gevallen waarin een lidstaat een gerechtvaardigde beperking kan opleggen is bijvoorbeeld aan de orde wanneer blijkt dat het eerder genoemde Roemeense kippenvlees besmet blijkt met een bacterie. Nederland kan in dat geval maatregelen opleggen in het kader van de bescherming van de openbare veiligheid, door de kip uit een bepaalde regio voor een bepaalde tijd extra te controleren. Een voorwaarde is dat een maatregel niet mag leiden tot discriminatie of een verkapt handelsbeperking. Nederland mag bijvoorbeeld de Roemeense kip niet langdurig zonder reden verbieden.<sup>24</sup> Uit jurisprudentie is namelijk naar voren gekomen een maatregel zo beperkt mogelijk moet blijven, wanneer een maatregel wordt opgelegd.<sup>25</sup> Verschillen in nationale wetgeving van geharmoniseerd beleid zorgen daarbij niet direct voor onverenigbare inbreuken op het Verdrag. Lidstaten hebben immers een zekere vrijheid in het implementeren van hun wetgeving en moeten daarbij doeltreffend zijn.<sup>26</sup>

Het vrij verkeer van goederen is niet primair de verdragsvrijheid die in het geding is bij de samenwerkingsproblematiek die in deze scriptie centraal staat. Echter kan worden betoogd dat met het niet toestaan van bijvoorbeeld een grensoverschrijdende fiscale eenheid, het vrij verkeer van goederen weldegelijk wordt belemmerd. Bekijk de volgende casus.

Beschouw het volgende concern: houdstermaatschappij A gevestigd in Nederland beheert een Nederlandse werkmaatschappij B en een Duitse werkmaatschappij C. De vennootschappen B en C zijn 100%-dochtervennootschappen van houdster A. De Duitse werkmaatschappij levert goederen aan de Nederlandse werkmaatschappij. De Nederlandse werkmaatschappij houdt zich vooral bezig met vrijgestelde kansspelen<sup>27</sup> en de Duitse werkmaatschappij levert in het kader van die activiteiten onder andere de speelkaarten en -tafels. De producten die worden geproduceerd en geleverd door de Duitse dochtervennootschap worden door de Nederlandse dochtervennootschap gebruikt in het kader van

---

<sup>21</sup> HvJ 19 oktober 2016, nr. C-148/15, ECLI:EU:C:2016:776, r.o. 29 (*Deutsche Parkinson Vereinigung eV*).

<sup>22</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 11 september 2008, nr. C-141/07, ECLI:EU:C:2008:492, r.o. 50 (*Commissie/Duitsland*).

<sup>23</sup> HvJ 19 oktober 2016, nr. C-148/15, ECLI:EU:C:2016:776, r.o. 29 (*Deutsche Parkinson Vereinigung eV*).

<sup>24</sup> Art. 36 VWEU.

<sup>25</sup> HvJ 12 november 2015, nr. C-198/14, ECLI:EU:C:2015:751, r.o. 129 (*Visnapuu*).

<sup>26</sup> HR 17 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1063, NJ 2015/291 m.nt. D.W.F. Verkade (*Simba/Hasbro, My Little Pony*).

<sup>27</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel I Wet Ob jo. art. 2 lid 1 Wet op de Kansspelbelasting.

de vrijgestelde activiteiten. De Duitse vennootschap geeft een intracommunautaire levering (hierna: ICL) aan in Duitsland en de Nederlandse vennootschap geeft in Nederland een intracommunautaire verwerving (hierna: ICV) aan. De verwerving wordt aangegeven inclusief 21% Nederlandse btw, de partij B heeft geen aftrekrecht en de btw cumuleert om die reden in de schakel B-C. Op zichzelf bezien is dit geen vreemde gang van zaken, dit is hoe het Europese systeem van heffing van omzetbelasting is ingericht en de benoemde cumulatie is daar nou eenmaal een gevolg van. In hoeverre die cumulatie wenselijk is, is een andere discussie.

De discussie is anders wanneer de in de vorige alinea beschreven casus wordt vergeleken met een strikt interne situatie. Ga uit van dezelfde casus als in de vorige alinea, met als enige verschil dat de Duitse vennootschap C in Nederland is gevestigd in plaats van in Duitsland. De door C aan B geleverde producten zijn belast met Nederlandse btw en de cumulatie ontstaat nog steeds, partij B heeft immers geen recht op aftrek. In deze binnenlandse situatie bestaat in tegenstelling tot de grensoverschrijdende situatie een oplossing, namelijk de vorming van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.<sup>28</sup> Binnen een fiscale eenheid zijn transacties tussen onderdelen van die fiscale eenheid onzichtbaar voor omzetbelastingdoeleinden. De vorming van een fiscale eenheid kan dus wanneer een aantal belastingplichtigen aan de voorwaarden voldoen een oplossing zijn voor de btw-cumulatie binnen hetzelfde concern.

Het hiervoor geschetste cumulatieprobleem dat kan ontstaan bij grensoverschrijdende concerns, zal niet aan de orde zijn in interne situaties. Een relevant vraagstuk in dit geval is of hierbij sprake kan zijn van een belemmering van het vrij verkeer van goederen, het probleem ontstaat immers enkel in grensoverschrijdende situaties.

### **2.1.2 Vrij verkeer van personen**

Het vrij verkeer van personen is evenals de overige vrijheden een voorwaarde voor een goedwerkende interne markt. Werknemers zijn in economisch opzicht een productiemiddel in dezelfde zin als dat bijvoorbeeld een halffabricaat dat is. In het voorgaande onderdeel is al uiteengezet dat het vrij verkeer van goederen onmisbaar binnen een enkele interne markt, hetgeen maakt dat een vrij verkeer van werknemers/personen even onmisbaar is. Het vrij verkeer van personen wordt in deze paragraaf slechts in het algemeen en daarom niet uitgebreid beschreven. De reden daarvan is dat het vrij personenverkeer minder het probleem raakt van de grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden.

Het vrij personenverkeer is uiteengezet onder Titel IV, hoofdstuk twee van het Verdrag in de artikelen 45 tot en met 48. Het vrij verkeer van personen houdt in het kort in dat werknemers vrij kunnen reizen tussen lidstaten binnen de Unie.<sup>29</sup> In lid 2 van hetzelfde artikel wordt aangegeven dat met de toepassing van het Verdrag het voor lidstaten verboden is om beperkingen aan werknemers op te leggen op basis van nationaliteit. Het gevolg daarvan is dat een in Nederland werkende Belgische werknemer onder dezelfde omstandigheden niet mag worden achtergesteld in termen van *'werkgelegenheid, beloning en overige arbeidsvoorwaarden'*.<sup>30</sup> Het staat lidstaten niettemin vrij om beperkingen van die vrijheid op te leggen in gevallen van (mogelijke) risico's voor de volksgezondheid,

---

<sup>28</sup> Art. 7 lid 3 Wet Ob.

<sup>29</sup> Art. 45 lid 1 VWEU.

<sup>30</sup> Art. 45 lid 2 VWEU.

openbare orde of veiligheid.<sup>31</sup> Verder geldt deze bepaling niet voor werknemers die in dienst zijn van de overheid.<sup>32</sup>

In de jurisprudentie is naar voren gekomen wat de gedachtegang is van het vrij verkeer van personen. Het vastleggen van het vrij personenverkeer in het Verdrag had als reden dat het voor ingezetenen van de Unie gemakkelijker moest worden om grensoverschrijdend hun werk te kunnen doen. Beter gezegd, het moet voor een burger om het even zijn of die burger zijn werkzaamheden uitvoert in bijvoorbeeld in Italië of in Spanje.<sup>33</sup> Het mag dan ook bijvoorbeeld niet zo zijn dat een Italiaanse ingenieur een werkvergunning moet aanvragen om in Spanje te werken terwijl een Spaanse ingenieur geen vergunning nodig heeft. Spanje zou daarmee namelijk de eigen markt beschermen en verstoort daarmee de Europese interne markt vanwege de minder gunstige behandeling van de Italiaan. De verstoring wordt niet enkel gekoppeld aan een discriminatie op basis van nationaliteit. Zie onder meer de zaak *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken* waarin wordt overwogen onder verwijzing naar andere zaken dat de maatregelen niet zagen op nationaliteit, maar op migrerende werknemers in het algemeen.<sup>34</sup>

### 2.1.3 Vrij verkeer van diensten

Het vrij verkeer van diensten is de vierde verkeersvrijheid die wordt genoemd in het werkingsverdrag. Diensten zijn in de basis alle activiteiten die niet kunnen worden gezien als een levering van goederen. In de Nederlandse Wet is bijvoorbeeld ook letterlijk opgenomen dat diensten al hetgeen omvat dat niet kan worden aangemerkt als de levering van een goed.<sup>35</sup> Het vrij verkeer van diensten is dan ook volgens de zelfde redenering als de vrijheid van goederen onmisbaar in de realisering van een enkele interne markt. Zonder diensten zijn er geen goederen en vice versa. Op het moment dat enkel een van beiden in vrijheid kan worden aangeboden ten koste van de ander is dat belemmering. Waarom zou het immers de Duitse mechatronisch ingenieur mogen worden bemoeilijkt om te werken aan de Poolse machine die goederen produceert terwijl die goederen eenvoudig kunnen worden geëxporteerd naar Duitsland? In dat geval zou een discrepantie ontstaan tussen de vrijheid van diensten en de vrijheid van goederen, het Verdrag moet dat voorkomen.

Het vrij verkeer van diensten wordt in het Verdrag uiteengezet in de artikelen 56 tot en met 62 en wordt verder ingevuld door de jurisprudentie. In artikel 56 van het Verdrag wordt het de lidstaten verboden om beperkingen op te leggen die de vrijheid van diensten beperkt. Daarmee wordt in de zin van het Verdrag mee bedoeld dat een lidstaat niet een nationale dienstverrichter voordeliger mag behandelen dan een dienstverrichter uit een andere lidstaat die opereert of wilt opereren in de eerstgenoemde lidstaat. Zo is in de zaak *PPU*<sup>36</sup> overwogen dat ook vanuit het oogpunt van de afnemer van de dienst moet worden gekeken of sprake is van een belemmering van het vrij verkeer. Het Hof overweegt daartoe dat de afnemers zonder belemmeringen zich grensoverschrijdend zouden moeten kunnen verplaatsen om een bepaalde dienst af te nemen.<sup>37</sup> Het doel van het vrij verkeer van diensten wordt in de jurisprudentie niet direct anders uitgelegd dan de omschrijving van artikel 56 uit het

---

<sup>31</sup> Art. 45 lid 3 VWEU.

<sup>32</sup> Art. 45 lid 4 VWEU.

<sup>33</sup> HvJ 13 november 2003, nr. C-209/01, ECLI:EU:C:2003:610, r.o. 24 (*Schilling en FleckSchilling*).

<sup>34</sup> HvJ 5 december 2013, nr. C-514/12, ECLI:EU:C:2013:799, r.o. 26 (*Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*).

<sup>35</sup> Art. 4 lid 1 Wet Ob.

<sup>36</sup> HvJ 2 april 2020, nr. C-897/19, ECLI:EU:C:2020:262, r.o. 52 (*PPU (I.N.)*).

<sup>37</sup> HvJ 2 april 2020, nr. C-897/19, ECLI:EU:C:2020:262, r.o. 52 (*PPU (I.N.)*).

Verdrag. Het Hof heeft bijvoorbeeld in *Strojírny Prostějov*<sup>38</sup> en *ACO Industries Tábor*<sup>39</sup> overwogen dat de bedoeling van artikel 56 van het Verdrag is dat lidstaten elke beperking ten aanzien van buitenlandse dienstverrichters moeten worden afgeschaft.<sup>40</sup> Een andere naar mijn mening stringentere invulling blijkt uit het arrest *Lahorgue*.<sup>41</sup> Het Hof heeft in *Lahorgue* overwogen dat de dienstverrichter die niet in de lidstaat is gevestigd de werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden moet kunnen uitoefenen als dienstverrichters die wel in het land zijn gevestigd.<sup>42</sup> Het Hof spreekt van *dezelfde voorwaarden* hetgeen iets anders is dan het *afschaffen van beperkingen*. Hiermee wordt een opening gecreëerd waarbij een dienstverrichter kan stellen dat de dienstverrichter gerechtigd is tot dezelfde regelingen als de binnenlandse dienstverrichter. Dat haakje geeft ruimte voor het argument dat sprake kan zijn van een belemmering ten aanzien van nagenoeg dezelfde situatie zoals die is geschetst bij het vrij verkeer van goederen.

Neem hetzelfde voorbeeld als gegeven onder het vrij verkeer van goederen. Ter herhaling: ga uit van een Nederlandse moedervereniging A, een 100% Nederlandse dochtervereniging C en een 100% Duitse dochtervereniging van A met de naam C. Moedermaatschappij A is het hoofd van de werkmaatschappijen B en C, B exploiteert vrijgestelde kansspelen en C verricht ondersteunende diensten aan B. B verricht een in Nederland belaste dienst aan C.<sup>43</sup> De ondersteuningsdiensten zijn niet vrijgesteld in de zin van de Wet<sup>44</sup> en B is daarom 21% btw verschuldigd over de ingekochte diensten waarvoor B geen aftrek heeft. De btw cumuleert in dit geval in de schakel B-C. Vergelijk dit geval met een interne situatie waarin ook schakel C is gevestigd in Nederland. In beginsel zijn de diensten van C aan B nog steeds belast met btw, echter kan in dit geval onder voorwaarden een fiscale eenheid worden gevormd. De fiscale eenheid heeft tot gevolg dat alle interne prestaties onzichtbaar worden voor de omzetbelasting, de btw cumuleert in dat geval niet. Momenteel is het in de basis niet mogelijk om een grensoverschrijdende fiscale eenheid te vormen en kan de vraag opkomen of sprake is van een belemmering van het vrij verkeer van diensten. De keuze om de diensten te centraliseren binnen Nederland wordt immers aantrekkelijker ten opzichte van de diensten afnemen uit een andere lidstaat, omdat het intern wel mogelijk is. Een kanttekening bij de mogelijke belemmeringen van het vrij verkeer van zowel goederen als diensten is dat de discrepantie enkel bestaat binnen het concern. De situatie dat de diensten en/of goederen extern worden afgenomen zonder dat sprake is van concernverhoudingen is niet anders bij binnenlandse ten opzichte van buitenlandse situaties.

De casus kan vanzelfsprekend niet worden getoetst als de reikwijdte en de invulling van relevante begrippen behorende bij de vrijheid van diensten niet is benoemd. De reikwijdte van de vrijheid van vestiging komt evenals bij de overige verkeersvrijheden een brede invulling toe. In een eerdere alinea is bijvoorbeeld het arrest *PPU* aangehaald waarin is overwogen dat voor het vrij verkeer van diensten het oogpunt van de van afnemer van de dienst ook relevant is. In het meer recente arrest *RB*<sup>45</sup> wordt verder gebouwd op *PPU*. In het arrest *RB* overweegt het Hof allereerst dat de vrijheid van diensten ook omvat dat een afnemer van de dienst de mogelijkheid moet hebben om in een andere lidstaat de dienst af te nemen.<sup>46</sup> Daarnaast overweegt het Hof dat de vestigingsvrijheid ook betekent dat een

---

<sup>38</sup> HvJ 19 juni 2014, nr. C-53/13, ECLI:EU:C:2014:2011, r.o. 34 (*Strojírny Prostějov*).

<sup>39</sup> HvJ 19 juni 2014, nr. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011 (*ACO Industries Tábor*).

<sup>40</sup> EHRM 13 februari 2020, nr. 8675/15, ECLI:CE:ECHR:2020:0213JUD000867515 (*N.D/Spanje*); EHRM 13 februari 2020, nr. 8697/15, ECLI:CE:ECHR:2020:0213JUD000867515 (*N.T/Spanje*).

<sup>41</sup> HvJ 18 mei 2017, nr. C-99/16, ECLI:EU:C:2017:391 (*Lahorgue*).

<sup>42</sup> HvJ 18 mei 2017, nr. C-99/16, ECLI:EU:C:2017:391, r.o. 24 (*Lahorgue*).

<sup>43</sup> Art. 6 lid 1 Wet Ob jo. Art. 12 lid 2 Wet Ob.

<sup>44</sup> Art. 11 Wet Ob.

<sup>45</sup> HvJ 11 juni 2020, nr. C-581/18, ECLI:EU:C:2020:453 (*RB*).

<sup>46</sup> HvJ 11 juni 2020, nr. C-581/18, ECLI:EU:C:2020:453, r.o. 50 (*RB*).



afnemer van verzekeringsdiensten die dienst moet kunnen afnemen in een andere lidstaat.<sup>47</sup> Het arrest *RB* wordt in een later hoofdstuk behandeld in verband met de problematiek van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden. De omzetbelastingproblematiek die in deze scriptie centraal staat van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden is namelijk met name aan de orde in sector van multinationale verzekeraars.<sup>48</sup>

De reikwijdte van het vrij verkeer van diensten is breed, maar is niet onbegrensd. Het vrij verkeer van diensten houdt in dat dat dienstverrichters in beginsel geen beperking mag worden opgelegd om grensoverschrijdend op te treden, zoals blijkt uit eerdere alinea's. Het feit dat grensoverschrijdend optreden door dienstverrichters niet mag worden belemmerd behelst al een beperking van de reikwijdte. De toegang tot artikel 49 en 56 van het Verdrag bestaat enkel wanneer sprake is van grensoverschrijdende situaties, hetgeen is bevestigd in onder andere het arrest *Ragn-Sells*.<sup>49</sup> In het algemeen wordt het begrip *beperking* in het arrest *TTL* omschreven als elke '*nationale maatregel die het gebruik van die vrijheid verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt*'.<sup>50</sup> Beperkingen in de zin van het Verdrag kunnen gerechtvaardigd zijn indien sprake is van een 'dwingende reden van algemeen belang'.<sup>51</sup>

#### 2.1.4 Vrij verkeer van kapitaal en betalingen

Het vrij verkeer van kapitaal en het vrij verkeer van betalingen zijn een tweetal te onderscheiden vrijheden in het Verdrag. De vrijheden worden in deze paragraaf samengenomen omdat ze enige gelijkenis met elkaar vertonen en verderop in deze scriptie niet meer uitvoerig terugkomen. In het kader van de volledigheid worden beiden kort aangestipt. De vrijheid van kapitaal- en betalingsverkeer regelt in juridische zin dat vrijelijk gebruik kan worden gemaakt van de Europese kapitaalmarkten en dat daarnaast betalingen soepel verlopen. Het vrij verkeer van goederen kan bijvoorbeeld niet bestaan zonder vrij verkeer van betalingsverkeer. Wanneer goederen gemakkelijk grensoverschrijdend kunnen worden verhandeld, maar de betaling wordt belemmerd dan is dat alsnog onwenselijk. Grensoverschrijdende handel wordt in dat geval bemoeilijkt en om die reden is vrij verkeer van betalingsverkeer een verdragsvrijheid. Een meer formalistische benadering van die lezing is dat het los van het vrij verkeer van goederen, het vrij verkeer van diensten wordt gezien als een *lex specialis* van het vrij verkeer van kapitaal.<sup>52</sup>

Het vrij verkeer van kapitaal en betalingen is geregeld in de artikelen 63 tot en met 66 van het Verdrag. Het Verdrag regelt dat het voor lidstaten verboden is om beperkingen op te leggen ten aanzien kapitaal- en betalingsverkeer in zowel onderlinge verhoudingen als in verhoudingen met derde landen.<sup>53</sup> De inspanningsverplichting van lidstaten om zoveel mogelijk mobiliteit van kapitaal en betalingsverkeer te faciliteren is niet onbeperkt. Lidstaten mogen maatregelen treffen om misbruik en strafbare feiten te voorkomen, zie daarvoor artikel 65 van het verdrag en de eerder aangehaalde *dwingende maatregelen van algemeen belang*.

---

<sup>47</sup> HvJ 11 juni 2020, nr. C-581/18, ECLI:EU:C:2020:453, r.o. 51 (*RB*).

<sup>48</sup> Brakeboer, *NTFR 2020/888*.

<sup>49</sup> HvJ 12 december 2013, nr. C-292/12, ECLI:EU:C:2013:820, r.o. 70 (*Ragn-Sells*).

<sup>50</sup> HvJ 25 juli 2018, nr. C-553/16, ECLI:EU:C:2018:604 (*TTL*).

<sup>51</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 11 december 2019, nr. C-87/19, ECLI:EU:C:2019:1063 (*TV Play Baltic*).

<sup>52</sup> HvJ 8 september 2007, nr. C-42/07, ECLI:EU:C:2009:519 (*Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International*).

<sup>53</sup> Art. 63 lid 1 VWEU.

In dit onderzoek wordt zoals eerder aangegeven niet uitgebreid stilgestaan bij het vrij verkeer van kapitaal- en betalingsverkeer. Desondanks zijn er situaties denkbaar waarin het de vraag is of een bepaalde maatregel getoetst moet worden aan de vrijheid van vestiging of aan de vrijheid van kapitaal. In het arrest *Vivendi*<sup>54</sup> is onder verwijzing ingegaan op die vraag. Daartoe is bijvoorbeeld overwogen dat deelnemingen die enkel als belegging worden aangehouden zonder (bestuurlijke) invloed uit te oefenen onderneming dat in termen van toetsing moet worden gekeken naar de vrijheid van kapitaal.<sup>55</sup>

### 2.1.5 Vrijheid van vestiging

Het recht van vestiging is in dit onderzoek de verkeersvrijheid waar de meeste nadruk op zal liggen. De problematiek die in hierop volgende hoofdstukken zal worden besproken hangt vooral met deze vrijheid samen. Het recht van vestiging wordt uiteengezet in artikelen 49 tot en met 55 van het Verdrag. De vrijheid van vestiging houdt in dat lidstaten in onderlinge verhoudingen geen maatregelen mogen treffen en handhaven die het vestigen in een lidstaat kan belemmeren. De vestigingsvrijheid geldt voor *'de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd'*<sup>56</sup> daaronder medegrepen de werkzaamheden, niet in de zin van loondienst alsmede de oprichting en beheer van vennootschappen. De vrijheid van vestiging wordt onderverdeeld in een primair en een secundair recht van vestiging. In het kort hangt het primaire vestigingsrecht samen met de verplaatsing van de zetel van de bedrijfsuitoefening en het secundaire vestigingsrecht met het oprichten van een onderneming of vestiging in een andere lidstaat.<sup>57</sup> Het vervolg van het onderzoek zal vooral ingaan op het primaire vestigingsrecht.

Het recht van vestiging is vastgelegd in artikel 49 van het Verdrag. Het wordt middels dat artikel lidstaten verboden beperkingen op te leggen in relatie tot de oprichting van (dochter)ondernemingen, filialen en agentschappen. Artikel 49 is kort, maar de vrijheid van vestiging wordt verder ingevuld door de jurisprudentie. Het volgende wordt gebruikt om een aantal van die arresten te bespreken, meer specifieke jurisprudentie in relatie tot samenwerkingsverbanden komt in de volgende hoofdstukken aan bod.

De vrijheid van vestiging is veelvuldig onderdeel geweest van discussie en van juridische procedures. In dit onderdeel zullen richtinggevende procedures worden behandeld tezamen met de voornaamste rechtsregels. Het doel van de vrijheid van vestiging is aan bod gekomen in het arrest *ANGED*.<sup>58</sup> Het doel van de vrijheid van vestiging is namelijk *'Volgens vaste rechtspraak heeft de vrijheid van vestiging tot doel te waarborgen dat de onderdanen van andere lidstaten en de in artikel 54 VWEU bedoelde vennootschappen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als nationale onderdanen en vennootschappen en staat diezelfde vrijheid eraan in de weg dat vennootschappen op enigerlei wijze worden gediscrimineerd op grond van de plaats van de zetel'*.<sup>59</sup>

Een correcte interpretatie van de begrippen die onderdeel zijn van de vestigingsvrijheid of daar aan toebehoren is onmisbaar. Immers de ene lidstaat zou anders kunnen stellen dat zij een begrip anders interpreteren dan dat de andere lidstaat of de EC dat doet, dit werkt arbitrage en rechtsgelijkheid in

---

<sup>54</sup> HvJ 3 september 2020, nr. C-719/18, ECLI:EU:C:2020:627 (*Vivendi*).

<sup>55</sup> HvJ 3 september 2020, nr. C-719/18, ECLI:EU:C:2020:627, r.o. 41 (*Vivendi*).

<sup>56</sup> Art. 49 VWEU.

<sup>57</sup> Laagland 2013, par. 2.8.1.

<sup>58</sup> HvJ 26 april 2018, nr. C-236/16 en nr. C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291, (*ANGED*).

<sup>59</sup> HvJ 26 april 2018, nr. C-236/16 en nr. C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291, r.o. 16 (*ANGED*).

de hand. Allereerst moet duidelijk zijn wat het begrip vestiging betekent in de zin van het Verdrag en wat de reikwijdte is van het begrip vestiging. Het een en ander is aan bod gekomen in een aantal zaken bij het Hof. Het Hof beschrijft de Unierechtelijke definitie van het begrip *vestiging* in de zin van het Verdrag in de arresten *Centro di Musicologia Walter* en *ELISA*.<sup>60</sup> In die arresten wordt overwogen dat met vestigen wordt bedoeld dat een onderdaan van de Europese gemeenschap ‘*duurzaam kan deelnemen aan het economische leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale verflechting in de Gemeenschap op het gebied van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen*’.<sup>61</sup> Verder wordt de uitleg van het begrip een ruime uitleg toegekend. Eventuele beperkingen moeten zo strikt mogelijk worden uitgelegd.

Het begrip *beperking* in zin de van de vestigingsvrijheid is aan de orde gekomen in de arresten *Commissie/Italië* en *Idryma Typou*.<sup>62</sup> In *Commissie/Italië* is overwogen dat een beperking al hetgeen is dat de vestigingsvrijheid inperkt middels het verbieden, belemmeren of aantrekkelijk maken van die vrijheid.<sup>63</sup> Een voorbeeld daarvan is het minder aantrekkelijk maken van de verwerving van aandelen in een ander land, zoals aan de orde is geweest in het arrest *Idryma Typou*.<sup>64</sup>

In de introductie is uiteengezet dat de vrijheid van vestiging een onmisbaar is in het kader van het verwezenlijken van een Europese interne markt en dan ook ruim dient te worden geïnterpreteerd. Het feit dat de vrijheid van vestiging wordt beschouwd als een unilateraal basisbeginsel is overwogen en bevestigd in *Commissie/België* onder rechtsoverweging (hierna: r.o.) 77.<sup>65</sup> De erkenning van de bijdrage van de vestigingsvrijheid aan de interne markt, is overwogen in het arrest *Sevic Systems* onder r.o. 19.<sup>66</sup> De vrijheid van vestiging moet ruim worden ingevuld en dat betekent impliciet dat afwijkingen en of belemmeringen van die vrijheid strikt worden uitgelegd, hetgeen is overwogen in onder meer arrest *Reyners*.<sup>67</sup>

In deze scriptie wordt specifiek ingegaan op grensoverschrijdende samenwerking, veelal op concernniveau. Het Hof heeft zich in het kader van de vrijheid van vestiging meermaals uitgelaten over de inhoud van die vrijheid ten aanzien van het opzetten van dochtervennootschappen. In het arrest *Vodafone* is bijvoorbeeld door het Hof overwogen dat de vestigingsvrijheid slechts effectief kan zijn op het moment dat een moedervernootschap kan stellen dat sprake is van een schending van die vrijheid indien een beperking ten aanzien van een dochtervennootschap weerslag heeft op de belastingen van de moeder.<sup>68</sup> Daarnaast heeft het Hof overwogen dat de vestigingsvrijheid niet is gelimiteerd tot enkel onderscheid op basis van nationaliteit en die vrijheid niet enkel toekomt tot het oprichten van (dochter)vennootschappen. Zo is in het arrest *Vivendi* overwogen dat het lidstaten is verboden om maatregelen te treffen die het vestigen minder aantrekkelijk maken of zelfs belemmeren.<sup>69</sup> In *Vivendi* wordt daarnaast bij wijze van voorbeeld opgemerkt dat de vrijheid van vestiging onder meer toekomt aan vaste inrichtingen waardoor de vrijheid niet enkel toekomt aan (dochter)vennootschappen.<sup>70</sup>

---

<sup>60</sup> HvJ 26 maart 2009, nr. C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, r.o. 46 (*Commissie/Italië*).

<sup>61</sup> HvJ 26 maart 2009, nr. C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, r.o. 46 (*Commissie/Italië*).

<sup>62</sup> HvJ 21 oktober 2010, nr. C-81/09, ECLI:EU:C:2010:622, r.o. 54-55 (*Idryma Typou*).

<sup>63</sup> HvJ 28 april 2009, nr. C-518/06, ECLI:EU:C:2009:270, punt 62 (*Commissie/Italië*).

<sup>64</sup> HvJ 21 oktober 2010, nr. C-81/09, ECLI:EU:C:2010:622 (*Idryma Typou*).

<sup>65</sup> HvJ 24 mei 2011, nr. C-47/08, EU:C:2011:33, r.o. 77 (*Commissie/België*).

<sup>66</sup> HvJ 13 december 2005, nr. C-411/03, EU:C:2005:762, r.o. 19 (*SEVIC Systems*).

<sup>67</sup> HvJ 21 juni 1974, nr. C-2/74, EU:C:1974:68, r.o. 43-55 (*Reyners*).

<sup>68</sup> HvJ 3 maart 2020, nr. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, r.o. 39-40. (*Vodafone*).

<sup>69</sup> HvJ 3 september 2020, nr. C-719/18, ECLI:EU:C:2020:627, r.o. 51 (*Vivendi*).

<sup>70</sup> HvJ 3 september 2020, nr. C-719/18, ECLI:EU:C:2020:627, r.o. 51 (*Vivendi*).

Afsluitend geldt de bescherming van het Verdrag ten aanzien van de vestigingsvrijheid niet voor uitsluitend interne gelegenheden. Interne gelegenheden in het kader van vestiging zijn gelegenheden waarbij het vestigingsprobleem zich binnen een enkele lidstaat afspeelt. In een aantal arresten, waaronder het arrest *Admiral Casinos & Entertainment*<sup>71</sup> is die stelling bevestigd. De relevantie daarvan is dat een onderdaan namelijk geen toegang heeft tot het EU-recht indien geen sprake is van een grensoverschrijdende situatie. Het secundaire vestigingsrecht ziet namelijk op het grensoverschrijdend verplaatsen van de bedrijfszetel.

## 2.2 Unierechtelijke beginselen

De bepalingen die zijn opgenomen in het werkingsverdrag kwalificeren als primair Unierecht. Het primair Unierecht waarborgt onder andere de interne markt en de harmonisatie van indirecte belastingen. De verkeersvrijheden die zijn besproken dienen door de wetgever in acht te worden genomen bij het opstellen van nieuwe (Europese) wet- en regelgeving. Het primair Unierecht omvat naast het Verdrag ook een aantal algemene rechtsbeginselen die op Europees niveau worden erkend. De beginselen van het algemeen recht bestaan onder meer uit het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. De genoemde rechtsbeginselen zijn niet uitputtend, maar voor de onderwerpen die worden behandeld in deze scriptie het meest relevant. Een belemmerende maatregel kan bijvoorbeeld verenigbaar zijn met het Unierecht als die maatregel evenredig is.

Een ander beginsel betreft het fiscale neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is een dynamisch begrip en kent meerdere lezingen. Economische neutraliteit wordt gezien als een uitwerking van het eerder besproken evenredigheidsbeginsel.<sup>72</sup> De vergelijking met het evenredigheidsbeginsel komt voort uit de lezing dat neutraliteit betekent dat het percentage omzetbelasting dat wordt geheven niet afhankelijk is van de lengte van een bedrijfskolom, maar evenredig is aan de prijs van het product.<sup>73</sup> Cumulatie is derhalve niet wenselijk en de btw behoort enkel op de consument te drukken als de economische neutraliteitsleer leidend is. Een andere opvatting over de neutraliteit is de juridische neutraliteit. De juridische neutraliteit toont gelijkenis met de economische neutraliteit en betekent dat voor gelijke producten geldt dat het percentage btw dat drukt op de groothandelsprijs evenredig is aan de kleinhandelsprijs.<sup>74</sup> De juridische neutraliteit wordt in de literatuur ook wel gezien als een uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel.<sup>75</sup> Een laatste type neutraliteit betreft de externe neutraliteit. De externe neutraliteit houdt in dat verbruik buiten de Unie niet binnen de Unie wordt belast en andersom. De btw is een vorm van omzetbelasting die wordt geheven ter zake van goederen en diensten die worden verbruikt binnen het grondgebied van de Unie.

Naast primair recht kent het Unierecht ook secundair recht. Het secundair Unierecht is gebaseerd op primair Unierecht en behelst richtlijnen, verordeningen en besluiten.<sup>76</sup> De bepalingen die zijn neergelegd in een richtlijn moeten door een lidstaat worden geïmplementeerd, maar lidstaten hebben enige ruimte voor eigen invulling.<sup>77</sup> Een lidstaat mag bijvoorbeeld aanvullende maatregelen stellen om fraude en misbruik te voorkomen, zo lang een dergelijke maatregel in lijn is met de richtlijnbevestiging en het primaire Unierecht. Verordeningen hoeven in tegenstelling tot richtlijnen niet te worden

---

<sup>71</sup> HvJ 15 november 2016, nr. C-268/15, ECLI:EU:C:2016:874, r.o. 47 (*Ullens de Schooten*).

<sup>72</sup> Van Doesum 2009, p. 34.

<sup>73</sup> Bommer 2013, p. 12.

<sup>74</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 14.

<sup>75</sup> Van Doesum 2009, p. 32.

<sup>76</sup> Art. 28 VWEU.

<sup>77</sup> Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 39.

omgezet in nationale wetgeving. Verordeningen zijn namelijk algemeen van aard en werken rechtstreeks.

Het Unierecht kent naast primair en secundair recht ook niet-bindend recht, zoals de interpretatieve oorsprongsland- en de bestemmingslandbeginselen van het btw-stelsel. Het Unierecht kent in het algemeen verder bijvoorbeeld *guidelines*, *working papers* en *explanatory notes* die blijk geven van bepaalde standpunten interpretaties van Europese instituten. Dergelijke documenten worden vooral als uitleg gezien van bepaalde primaire of secundaire wetgeving.

## 2.3 Toetsing

Een bekende manier om Unierechtelijke vraagstukken te toetsen aan de rechtmatigheid van het Unierecht is door aan te sluiten bij het beslisschema van het Hof van Justitie.<sup>78</sup> Het Hof gebruikt bij de toetsing van een bepaalde maatregel aan het Verdrag een vast schema om tot een arrest te komen. De beslissboom bestaat uit de volgende onderdelen:

1. Is er toegang tot het Verdrag?
2. Is sprake van discriminatie en/of een belemmering?
3. Is de maatregel te rechtvaardigen?
4. Is de maatregel proportioneel?

### 2.3.1 Verdragstoegang

De eerste vraag die moet worden beantwoord is of er toegang bestaat tot het werkingsverdrag. Een volledig geharmoniseerde bepaling kan in beginsel niet worden getoetst aan de verkeersvrijheden. Secundair Unierecht zoals de Btw-richtlijn wordt geacht voort te komen uit het primaire Unierecht en kan om die reden strikt genomen niet worden getoetst aan het Verdrag. De vraag is hoe strikt die verhouding moet worden geïnterpreteerd omdat de fiscale eenheid recent – door een rechtbank – nog is getoetst aan de vestigingsvrijheid.<sup>79</sup> Daarnaast is de volledig geharmoniseerde koepelvrijstelling door een A-G in de zaak Kaplan getoetst aan de verdragsvrijheden.<sup>80</sup> In ieder geval voor onderzoeksdoeleinden wordt aangenomen dat een toetsing van deels of geharmoniseerde bepalingen mogelijk is, de beslissboom is immers een bekend middel. De toegang voor het Verdrag wordt naast de formele vereisten niet verleend in zuiver interne situaties. Een bepaalde maatregel moet een zeker grensoverschrijdend aspect behelzen.<sup>81</sup>

### 2.3.2 Discriminatie, belemmering of een dispariteit?

De vervolgstap is dat moet worden vastgesteld of sprake is van een inbreuk op het Unierecht. De inbreuk kan doorgaans worden ingedeeld als een schending van een bepaald vrijheidsbegrip, dat zijn er drie en deze worden kort omgekeerd chronologisch besproken. Het tweede en het derde

---

<sup>78</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

<sup>79</sup> Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020, nr. AWB 18/8033, ECLI:NL:RBDHA:2020:1096.

<sup>80</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*).

<sup>81</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

vrijheidsbegrip zijn onderdeel van het eerste vrijheidsbegrip. Het derde verbod is het verbod op discriminatie gebaseerd op nationaliteit van de onderneming of persoon.<sup>82</sup> Het tweede vrijheidsbegrip verbiedt verticale discriminatie. Verticale discriminatie heeft betrekking op situaties waarbij een verschil in behandeling zit van nationale regelingen ten aanzien van interne en niet interne situaties. Het tweede vrijheidsbegrip omvat niet enkel verticale discriminatie maar ook horizontale discriminatie. Horizontale discriminatie ook wel meestbegunstigingsbehandeling genaamd, houdt in dat een lidstaat een verschillende maatregelen hanteert ten opzichte van andere lidstaten.<sup>83</sup> Een voorbeeld is dat Nederland een in Nederland actieve Duitse ondernemer een lager inkomstenbelastingtarief oplegt dan een Belgische ondernemer. Het eerste vrijheidsbegrip is het meest omvangrijke vrijheidsbegrip en wordt in de literatuur ook wel het belemmeringsverbod genoemd. Het belemmeringsverbod houdt in dat het voor wetgevers verboden is om maatregelen op te leggen die de toegang tot het vrij verkeer minder aantrekkelijk maken of belemmeren. Dit verbod op de zogenoemde zonder-onderscheidmaatregelen is onverminderd van toepassing op maatregelen waarbij ook binnenlandse ondernemers of personen worden benadeeld.<sup>84</sup> Een andere mogelijkheid is dat sprake is van een dispariteit. Een dispariteit komt voort uit de verschillen tussen belastingssystemen en vormt geen inbreuk op het Verdrag.<sup>85</sup>

### 2.3.3 Is de maatregel te rechtvaardigen?

Een discriminerende of belemmerende maatregel kan verenigbaar zijn met het Unierecht als een zekere rechtvaardigingsgrond bestaat voor die inbreuk. Rechtvaardigingsgronden kunnen worden opgedeeld in twee groepen, namelijk in verdragsuitzonderingen en in dwingende redenen van algemeen belang.<sup>86</sup> Verdragsuitzonderingen zoals het bewaken van de openbare orde en veiligheid is niet aan de orde bij een territoriale beperking van een fiscale maatregel. De verdragsexcepties vormen om die reden mijns inziens ook geen rechtvaardigingsgrond voor een mogelijke inbreuk op het Unierecht als gevolg van een bepaling uit de Btw-richtlijn of de nationale Wet Ob. Ik bespreek de verdragsuitzonderingen om die reden ook verder niet. De dwingende redenen van algemeen belang kunnen mogelijk wel van toepassing zijn. Het Hof heeft anno 2021 een negental individuele rechtvaardigingsgronden geaccepteerd die kwalificeren als dwingende redenen van algemeen belang.<sup>87</sup> De meest relevante redenen worden individueel besproken in hoofdstuk 5. Een aantal van de rechtvaardigingsgronden zoals het fiscale territorialiteitsbeginsel en de samenhang van het belastingstelsel liggen dicht bij elkaar en worden om die reden voor zover mogelijk als synoniemen gebruikt. Rechtvaardigingsgronden zoals de tussenkomst van bepaalde bilaterale verdragen of het voorkomen van dubbele verliesverrekening spelen geen (grote) rol in de indirecte belastingen. Ik bespreek om die reden enkel de mijns inziens relevante rechtvaardigingsgronden in latere hoofdstukken.

### 2.3.4 Is de maatregel proportioneel?

Een gerechtvaardigde discriminatoire of belemmerende maatregel moet nog de proportionaliteitstoets passeren, die in wezen een belichaming van het evenredigheidsbeginsel

---

<sup>82</sup> Weber 2021, par. OB.5.0.7.

<sup>83</sup> Weber 2021, par. OB.5.0.7.

<sup>84</sup> Weber 2021, par. OB.5.0.7.

<sup>85</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>86</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>87</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

voorstelt. Passeert een maatregel de proportionaliteitstoets niet, dan is de maatregel onverenigbaar met het Unierecht. Een maatregel is verenigbaar met het Verdrag als de bepaling de noodzakelijkheidstoets en de geschiktheidstoets doorstaat.<sup>88</sup> De geschiktheidstoets meet of een bepaalde maatregel is geschikt om het beoogde doel te realiseren. De noodzakelijkheidstoets meet of de maatregel niet ingrijpender is dan dat nodig is om dat beoogde doel te verwezenlijken.

## 2.4. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is in algemene zin gekeken naar de Europese interne markt, Unierechtelijke beginselen en is een toetsingskader vastgesteld. De als volgt geformuleerde deelvraag is daarvoor gebruikt:

*‘Wat is de gedachte van de Europese interne markt en hoe komt die gedachte tot uitdrukking in verdragen, wetgeving en de jurisprudentie?’*

De invulling van de gedachte van de Europese interne markt is vooral gedaan door het onderzoeken van de verkeersvrijheden die zijn genoemd in het Verdrag tezamen met de voor zover relevante jurisprudentie. Allereerst is het vrij verkeer van goederen de revue gepasseerd. Het vrij verkeer van goederen veronderstelt een Europese douane-unie waarbinnen geen invoerheffingen tussen de lidstaten worden geheven. Goederen moeten namelijk vrijelijk kunnen worden verhandeld binnen de interne markt, behoudens een aantal uitzonderingen die vooral samenhangen met veiligheid. In de tweede plaats is gekeken naar het vrij verkeer van personen. Het vrij verkeer van personen houdt in dat onderdanen van Europese lidstaten het recht hebben zich vrijelijk te verplaatsen tussen lidstaten. Lidstaten mogen om die reden geen beperkingen opleggen die werknemers belemmeren om in een andere lidstaat te werken. De derde verkeersvrijheid die voorbij is gekomen in dit hoofdstuk is het vrij verkeer van diensten. Het vrij verkeer van diensten is de tegenhanger van het recht op vrij goederenverkeer en volgt dan ook een interpretatie die daaraan analoog is. Zo mag een ingenieur niet worden belemmerd om zijn werkzaamheden uit te voeren in een andere lidstaat. Daaropvolgend is ingegaan op het vrij verkeer van kapitaal en betalingen. Het vrij verkeer van kapitaal en betalingen is erop gericht dat lidstaten geen maatregelen mogen opleggen die kapitaal verkeer met een andere lidstaat belemmeren. Verder is gekeken naar de vrijheid van vestiging, de meest belangrijke verkeersvrijheid van dit onderzoek. De vestigingsvrijheid heeft als doel dat ondernemingen zich vrijelijk kunnen vestigen binnen de grenzen van de Europese Unie en dat belemmeringen niet wenselijk zijn, afgezien van een aantal uitzonderingen.

Het onderzoek naar die vrijheden heeft laten zien dat naast de in hoofdstuk 1 behandelde problematiek wellicht ook het vrij verkeer van goederen en diensten raakt. Het vrij verkeer van goederen en van diensten kan namelijk mogelijk worden belemmerd omdat de grensoverschrijdende fiscale eenheid nog niet wordt toegestaan. Het probleem speelt namelijk niet bij zuiver interne situaties, hetgeen aanleiding geeft tot verder onderzoek in de komende hoofdstukken. Verder zijn het de verdragsvrijheden ten aanzien van werknemers, kapitaal en betalingen korter behandeld vanwege de mindere relevantie voor deze scriptie en is aan het vrij verkeer van burgers voorbij gegaan.

In het hoofdstuk is daarnaast ingegaan op het primair en secundair Unierecht, daarnaast zijn een aantal algemene beginselen besproken die moeten worden nagestreefd. Verder is het toetsingskader vastgesteld dat later wordt gebruikt om bepaalde samenwerkingsverbanden te vergelijken met het Unierecht en de interne markt. Het toetsingskader komt overeen met het beslisschema dat het Hof gebruikt en bestaat in deze vorm uit vier stappen. De eerste stap is de vraag of er sprake is van

---

<sup>88</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

verdragstoegang, de vervolgvraag is of sprake is van een inbreuk op het Verdrag en daarnaast of de inbreuk kan worden gerechtvaardigd en zo ja of die inbreuk proportioneel is.

De interne markt houdt kortom in dat sprake is van een vrije ruimte tussen lidstaten voor burgers, personen, handel en dienstverlening. De gedachte van de interne markt komt tot uitdrukking in de verdragen en richtlijnen die worden vastgesteld door de instituten van de Europese Unie en worden beschermd door het Hof van Justitie.



### 3. De fiscale eenheid btw

De fiscale eenheid is een in de Btw-richtlijn beschreven keuzeregeling voor lidstaten. Lidstaten die de keuze maken om de regeling te implementeren in de nationale wetgeving moeten de regeling geheel en zonder voorbehoud toepassen.<sup>89</sup> Het grootste voordeel voor ondernemers is dat de fiscale eenheid de administratieve lasten vermindert.<sup>90</sup> Transacties worden als gevolg van de fiscale eenheid onzichtbaar tussen de deelnemers van de groep.<sup>91</sup> De fiscale eenheid kan daarnaast ook zorgen voor een betere aftrekpositie voor ondernemers.

Het voordeel voor de belastingautoriteiten is dat de fiscale eenheid maar één geconsolideerde aangifte omzetbelasting hoeft te doen per tijdvak. Het indienen van een enkele aangifte komt ten goede aan het overzicht en de controle van de verantwoordelijke belastingautoriteit. Het bestaan van een fiscale eenheid is daarnaast voor de ontvanger een mogelijkheid om eenvoudiger btw-schulden te innen. De deelnemers van de fiscale eenheid zijn namelijk individueel hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van de overige deelnemers van de groep.

De ondernemer kan zelf verzoeken om de beschikking fiscale eenheid, maar de inspecteur kan deze ook ambtshalve opleggen. De fiscale eenheid bestaat formeel vanaf de eerste dag van de maand waarop de inspecteur de beschikking heeft uitgereikt. Het uitreiken van de beschikking vormt slechts een formeel vereiste, de fiscale eenheid bestaat namelijk materieel vanaf het moment dat aan de voorwaarden wordt voldaan. Een wijziging van de fiscale eenheid geschiedt eveneens via een bij voor bezwaar vatbare beschikking. De fiscale eenheid eindigt wanneer niet meer aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan.<sup>92</sup> In dit hoofdstuk wordt gelet op het voorgaande ingegaan op de fiscale eenheid aan de hand van de volgende deelvraag:

*'Hoe werkt de in de Btw-richtlijn beschreven fiscale eenheid en op welke manier is die regeling in Nederland geïmplementeerd?'*

De deelvraag valt uiteen in een aantal componenten. Allereerst wordt uiteengezet hoe de fiscale eenheid btw werkt gezien vanuit Unierechtelijk en Nederlands perspectief. De btw is namelijk een geharmoniseerd belastingmiddel maar de invulling van de voorwaarden is (ten dele) een nationale aangelegenheid. De werking wordt uitgelegd door een uiteenzetting van de voorwaarden en begrippen. Vervolgens wordt in dit hoofdstuk ingegaan op jurisprudentie die relevant is ten aanzien van de grensoverschrijdende fiscale eenheid.

#### 3.1 De fiscale eenheid btw

De regeling fiscale eenheid is een mogelijkheid voor bepaalde groepen om voor btw-doeleinden aangemerkt te worden als een enkele ondernemer. De fiscale eenheid treedt voor de heffing van btw dan in de plaats van de deelnemers van het samenwerkingsverband. De regeling wordt al enige decennia toegepast voor zowel btw- als vennootschapsbelastingdoeleinden. De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting blijft buiten het bestek van dit hoofdstuk. De fiscale eenheid wordt in dit onderdeel besproken door eerst de relevante bepalingen uit de Btw-richtlijn te behandelen en daaropvolgend de Nederlandse implementatie te bespreken.

---

<sup>89</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 8 april 1976, nr. C-48/75, ECLI:EU:C:1976:57, *Jur.* 1976, p. 497 (*Royer*).

<sup>90</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

<sup>91</sup> Veltrop, *WFR* 2016/204.

<sup>92</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 4.

### 3.2 De Btw-richtlijn

De fiscale eenheid is onderdeel van het Unierecht sinds de invoering van de *Zesde Richtlijn*.<sup>93</sup> De Zesde Richtlijn is een eerdere versie geweest van de huidige Btw-richtlijn. In de Zesde Richtlijn is vastgelegd dat lidstaten de mogelijkheid hebben om juridisch zelfstandige personen die financieel, economisch en organisatorisch met elkaar zijn verweven aan te merken als één ondernemer in de zin van de Btw-richtlijn.<sup>94</sup> Een lidstaat wordt geacht om het Btw-Comité te raadplegen alvorens de lidstaat een dergelijke regeling implementeert in de nationale wetgeving.<sup>95</sup> De begrippen moeten – ten dele – Unirechtelijk worden uitgelegd en hebben geen directe werking.<sup>96</sup> Het Hof heeft recent echter in *M-GmbH* overwogen dat het vereiste van financiële verwevenheid uniform moet worden uitgelegd.<sup>97</sup> De meest recente versie van de Btw-richtlijn heeft de fiscale eenheid gecodificeerd in artikel 11. De tekst is als volgt:

*‘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.*<sup>98</sup>

Het eerste deel van de huidige richtlijntekst met betrekking tot de fiscale eenheid is afgezien van cosmetische wijzigingen inhoudelijk niet ingrijpend gewijzigd ten opzichte van de tekst van de Zesde Richtlijn. Het tweede deel is daarentegen wel uitgebreid. De mogelijkheid tot het opleggen van beperkingen omtrent de regeling van de fiscale eenheid werd namelijk niet specifiek aangegeven in de Zesde Richtlijn. In de vernieuwde richtlijntekst wordt lidstaten daarmee een mogelijkheid geboden om de reikwijdte van de regeling te beperken. De Btw-richtlijn kent geen openbare parlementaire geschiedenis, waardoor het gissen blijft naar de motivering van sommige keuzes en begrippen.<sup>99</sup>

### 3.3 De Nederlandse implementatie

Nederland heeft de keuze gemaakt om de in de Btw-richtlijn genoemde optionele regeling van de fiscale eenheid op te nemen in de nationale Wet.<sup>100</sup> De keuze van de opname van de fiscale eenheid in de Nederlandse Wet is geen vreemde keuze. Nederland kende voor de invoering van de Zesde Richtlijn in 1979 al een dergelijk figuur als de fiscale eenheid in de jurisprudentie van de Tariefcommissie.<sup>101</sup>

---

<sup>93</sup> Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

<sup>94</sup> Art. 4 lid 4 Zesde Richtlijn.

<sup>95</sup> Art. 29 Zesde Richtlijn; Btw-Comité voluit: Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>96</sup> Sparidis & Stanco, *WFR* 2015/1249; HvJ 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), *NTR* 2015/2521; HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, r.o. 44 (*M-GmbH*).

<sup>97</sup> HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, r.o. 44 (*M-GmbH*).

<sup>98</sup> Art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>99</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

<sup>100</sup> Art. 7 lid 4 Wet Ob.

<sup>101</sup> Zie voetnoot 22 in: Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

Nederland heeft de fiscale eenheid vervolgens naar aanleiding van de invoering van de Zesde Richtlijn gecodificeerd in de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968. De tekst van de richtlijn is door de jaren heen inhoudelijk niet ingrijpend gewijzigd, met uitzondering van de toevoeging dat misbruik tegen mag worden gegaan. De tekst van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting is een uitvloeisel van de Btw-richtlijn en de bepaling ten aanzien van de fiscale eenheid is dan ook eveneens niet veel veranderd. De fiscale eenheid is vastgelegd in artikel 7 lid 4 van de Wet Omzetbelasting. De fiscale eenheid wordt als volgt omschreven:

*'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.'*<sup>102</sup>

De wetstekst geeft blijk van het een en ander aan voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Allereerst moet sprake zijn van natuurlijke personen en/of entiteiten die kwalificeren als btw-ondernemer. In de tweede plaats moeten die ondernemers in Nederland wonen of zijn gevestigd. Daarnaast moeten de btw-ondernemers zijn verweven in financieel, economisch en organisatorisch opzicht.

### **3.3.1. Btw-ondernemerschap**

De Nederlandse wet verlangt dat de entiteiten en natuurlijke personen die willen voegen in fiscale eenheid kwalificeren als ondernemer in de zin van de Wet Omzetbelasting.<sup>103</sup> De Nederlandse Wet wijkt af van de tekst van de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn vereist namelijk anders dan de Nederlandse Wet niet dat sprake is van btw-ondernemerschap van de te voegen entiteiten en/of natuurlijke personen.<sup>104</sup> De status van de deelnemers van de fiscale eenheid is geregeld ter discussie gesteld, zie bijvoorbeeld het Hoge Raad arrest van 11 september 2015.<sup>105</sup> In dat arrest is overwogen dat niet-ondernemers onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid. Daarentegen betekent dat niet meteen dat iedereen die aan de verwevenheidsvereisten voldoet zomaar onderdeel kan zijn van een fiscale eenheid.<sup>106</sup> In de zaak van der Steen was sprake van een directeur-grotaandeelhouder die een fiscale eenheid wilde vormen met zijn eigen vennootschap. Het Hof heeft overwogen dat van der Steen geen fiscale eenheid kan vormen met zijn vennootschap omdat zijn werkzaamheden in dienst van de vennootschap niet kwalificeren als ondernemerschap.<sup>107</sup> In de literatuur is weleens voorgesteld om het vereiste van btw-ondernemerschap te laten vervallen.<sup>108</sup> Ik ben het met Dirks en Mezouar eens dat de Nederlandse Wet op die manier meer in lijn wordt gebracht met de richtlijn, zie ook het recente arrest M-GmbH.<sup>109</sup> In *M-GmbH* is door het Hof overwogen dat niet-ondernemers niet mogen worden

---

<sup>102</sup> Art. 7 lid 4 Wet Ob.

<sup>103</sup> Art. 7 Wet Ob.

<sup>104</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823; Art. 11 Btw-richtlijn; Art. 7 lid 4 Wet Ob.

<sup>105</sup> HR 11 september 2015, nr. 14/01003, ECLI:NL:HR:2015:2498, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

<sup>106</sup> HvJ 18 oktober 2007, nr. C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, V-N 2015/44.19, r.o. 32 (*van der Steen*).

<sup>107</sup> HvJ 18 oktober 2007, nr. C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, V-N 2015/44.19, r.o. 32 (*van der Steen*).

<sup>108</sup> Dirks & Mezouar, *WFR* 2019/258.

<sup>109</sup> HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, (*M-GmbH*).

uitgesloten van de fiscale eenheid.<sup>110</sup> Het uitsluiten van personen druist volgens het Hof in tegen de fiscale neutraliteit als een niet-ondernemer verder materieel aan de (overige) voorwaarden voldoet.<sup>111</sup>

### 3.3.2 Financiële verwevenheid

De eerste van de drie verwevenheden die wordt genoemd in zowel de Btw-richtlijn als in de Wet is het vereiste van financiële verwevenheid.<sup>112</sup> Het begrip financiële verwevenheid wordt ingevuld door de jurisprudentie en kent een verschillende invulling voor aandelenvennootschappen en voor niet-aandelenvennootschappen.<sup>113</sup>

Aandelenvennootschappen zijn entiteiten waarbij het kapitaal is verdeeld in aandelen. Denk bij een aandelenvennootschap bijvoorbeeld aan de Nederlandse *besloten vennootschap* (hierna: bv) of een Duitse *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (hierna: GmbH).<sup>114</sup> Voor aandelenvennootschappen geldt dat sprake is van verwevenheid in financieel opzicht wanneer de aandelen inclusief het bijbehorende zeggenschap (on)middellijk in dezelfde handen is.<sup>115</sup> In de praktijk wordt op grond van de jurisprudentie aangenomen dat sprake is van financiële verwevenheid wanneer meer 50% (on)middellijk in dezelfde handen is.<sup>116</sup>

Niet-aandelenvennootschappen zijn lichamen waarvan het kapitaal niet is verdeeld in aandelen, een voorbeeld daarvan is een vereniging. Een ander voorbeeld is een persoon die niet kwalificeert als ondernemer, maar daar is discussie over zoals is aangestipt in onderdeel 3.3.1.<sup>117</sup> De Hoge Raad overweegt dat sprake is van financiële verwevenheid wanneer de financiële positie *'en/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.'*<sup>118</sup> Daarnaast heeft de Hoge Raad in een meer recent arrest overwogen dat de voorwaarden voor de financiële verwevenheid rechtsvormneutraal moeten worden uitgelegd.<sup>119</sup>

### 3.3.3 Organisatorische verwevenheid

De tweede van de drie verwevenheden is de organisatorische verwevenheid. Organisatorische verwevenheid van vennootschappen betekent dat de (te voegen) vennootschappen onder eenzelfde of als zodanig functionerende leiding staan.<sup>120</sup> De kern van organisatorische verwevenheid is dat

---

<sup>110</sup> HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, r.o. 66 (*M-GmbH*).

<sup>111</sup> HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, r.o. 66 (*M-GmbH*).

<sup>112</sup> Art. 11 Btw-richtlijn; Art. 7 lid 4 Wet Ob.

<sup>113</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3.

<sup>114</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3.

<sup>115</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3; HR 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, r.o. 4.5, *BNB* 1989/112.

<sup>116</sup> HR 3 februari 1988, nr. 24.101, r.o. 4.2.

<sup>117</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3.2.

<sup>118</sup> Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3.2.

<sup>119</sup> HR 26 juni 2009, nr. 43.872, *NTFR* 2009/1558, r.o. 5.3.15; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.3.2.

<sup>120</sup> HR 30 mei 1990, nr. 25722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.4; HR 22 februari 1989, nr. 25.068, *BNB* 1989/112;

sprake is van feitelijke ondergeschiktheid, het enkel kunnen benoemen van bestuurders is daarvoor niet voldoende.<sup>121</sup>

### 3.3.4 Economische verwevenheid

Economische verwevenheid is de laatste van de drie verwevenheden en is in de praktijk wat lastiger aan te tonen dan de financiële en organisatorische verwevenheden. De betekenis van economische verwevenheid wordt ingevuld door de jurisprudentie, waaruit een drietal gevallen volgen.

Allereerst wordt economische verwevenheid aangenomen wanneer de activiteiten van partijen hoofdzakelijk strekken tot de verwezenlijking van eenzelfde economisch doel.<sup>122</sup> Een voorbeeld daarvan is het bedienen van dezelfde klantenkring.<sup>123</sup> In de tweede plaats wordt aangenomen dat sprake is van verwevenheid in economisch opzicht wanneer de ene ondernemer activiteiten verricht ten behoeve van de andere ondernemer.<sup>124</sup> In de derde plaats wordt economische verwevenheid verondersteld wanneer sprake is van niet verwaarloosbare betrekkingen.<sup>125</sup> In de praktijk kan hier al snel aan worden voldaan. Zie in dat kader bijvoorbeeld het arrest van 5 juli 2019 waar belanghebbende slechts 27,2% van de omzet behaalt door prestaties te leveren aan de partij waar een fiscale eenheid mee wordt aangegaan.<sup>126</sup> Tevens is in het arrest van 5 juli 2019 geoordeeld dat de verwevenheden in samenhang met elkaar moeten worden gezien.<sup>127</sup>

De economische verwevenheid is onder andere ook ter discussie gesteld bij de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 27 januari 2020 welke uitspraak de aanleiding vormt voor het schrijven van deze scriptie. De zaak gaat over een Duitse moedermaatschappij met een Duitse dochtervennootschap die een fiscale eenheid willen vormen in Duitsland. De Nederlandse dochtermaatschappij verricht diensten aan de moedermaatschappij. De rechtbank oordeelt dat in dit geval niet is voldaan aan het vereiste van economische verwevenheid omdat de diensten van de Nederlandse vennootschap aan de moedervennootschap slechts een klein deel van de omzet zijn in verhouding tot de Duitse vennootschappen.<sup>128</sup> Brakeboer merkt op dat het een vreemde redenatie is en ik volg hem in zijn gedachtegang.<sup>129</sup> De rechtbank vergelijkt namelijk nu de prestaties van de Nederlandse vennootschap met die van de Duitse vennootschappen, dat is niet gebruikelijk.<sup>130</sup> De mate van de betrekkingen tussen de moeder- en dochtervennootschap wordt normaliter gezien tussen die moeder- en die dochtervennootschap.<sup>131</sup> In dat kader wordt dus niet gekeken naar wat de verhouding is van de prestaties aan de moedervennootschap van die dochtervennootschap ten opzichte van andere dochtervennootschappen in datzelfde concern.<sup>132</sup> Daarnaast gaat het bij de beoordeling van de

---

<sup>121</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, V-N 2019/33.14.; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.4; HR 30 mei 1990, nr. 25722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

<sup>122</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, r.o. 5.1, BNB 2019/134.

<sup>123</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, r.o. 4.5, BNB 2019/134.

<sup>124</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, r.o. 5.1, BNB 2019/134. ; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.5.

<sup>125</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, r.o. 5.1-5.8, BNB 2019/134; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.5.

<sup>126</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1118, V-N 2019/33.14.

<sup>127</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, BNB 2019/134, r.o. 2.4.2.

<sup>128</sup> Brakeboer, NTFR 2020/888.

<sup>129</sup> Brakeboer, NTFR 2020/888.

<sup>130</sup> Brakeboer, NTFR 2020/888.

<sup>131</sup> Brakeboer, NTFR 2020/888.

<sup>132</sup> Brakeboer, NTFR 2020/888.

verwevenheden om de samenhang van die verwevenheden in een bepaald geval.<sup>133</sup> In de zaak van 27 januari 2020 is mijns inziens voldaan aan de beschreven verwevenheidsvereisten, wat maakt dat de territoriale beperking van de fiscale eenheid het enige obstakel vormt voor de vorming van een fiscale eenheid.

### 3.4 De fiscale eenheid in Europa

Nederland is niet het enige land in de Europese Unie dat gekozen heeft voor de implementatie van de fiscale eenheid, maar het zijn er slechts een handvol. Een interessante ontwikkeling is dat Frankrijk op het moment bezig is met het implementeren van de fiscale eenheid.<sup>134</sup> De reden dat Frankrijk decennia na de invoering van de Zesde Richtlijn alsnog kiest voor de invoering van de fiscale eenheid ligt aan de beperkte uitleg van de koepelvrijstelling.<sup>135</sup> Het Hof heeft enige tijd geleden in een aantal arresten overwogen dat de koepelvrijstelling beperkter moet worden uitgelegd dan Frankrijk dacht. De koepelvrijstelling geldt namelijk niet voor vrijgestelde financiële diensten in de zin van de Btw-richtlijn, aldus het Hof.<sup>136</sup>

### 3.5 Complicerende factoren

De regeling fiscale eenheid is niet enkel rozengeur en maneschijn. De toepassing van de regeling brengt op zowel nationaal als internationaal niveau de nodige complicaties met zich mee. De nationale problematiek speelt zich veelal af op het gebied van de verwevenheden en de formaliteiten, zoals eerder aan bod is gekomen in dit hoofdstuk. De internationale problematiek speelt zich vooral af omtrent de territoriale beperking van de fiscale eenheid. In het verlengde van die beperking bestaat veel discussie over de onderlinge relatie tussen een vaste inrichting, het hoofdhuis en de fiscale eenheid.

#### 3.5.1 De vaste inrichting

Het vaste inrichtingsbegrip speelt een belangrijke rol in de heffing van omzetbelasting. Het begrip *vaste inrichting* wordt bijvoorbeeld veelvuldig in de teksten van de Btw-richtlijn en de nationale wetgeving genoemd.<sup>137</sup> Alvorens in te gaan op de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid, wordt eerst ingegaan op de vaste inrichting. Vooropgesteld dient te worden dat het vaste inrichtingsbegrip doorlopend onderwerp is van discussie en van procedures. Dit stuk is gericht op het illustreren van de verhouding tussen het hoofdhuis, de vaste inrichting en de fiscale eenheid. De vaste inrichting wordt in de uitvoeringsverordening blijkens de zaak *Welmory* als volgt (verkort) gedefinieerd:

*‘Artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening bepaalt:*

---

<sup>133</sup> Dirks & Mezouar, *WFR* 2019/258.

<sup>134</sup> ‘VAT grouping regime proposed’, <https://www.taxathand.com/article/15595/France/2020/VAT-grouping-regime-proposed>.

<sup>135</sup> ‘VAT grouping regime proposed’, <https://www.taxathand.com/article/15595/France/2020/VAT-grouping-regime-proposed>.

<sup>136</sup> HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719, r.o. 45 (*DNB Banka*); HvJ 21 september 2017, nr. C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, r.o. 40 (*Aviva*).

<sup>137</sup> Zie bijvoorbeeld: art. 43 Btw-richtlijn of art. 6 Wet Ob.

„Voor de toepassing van artikel 44 van [de Btw-richtlijn] wordt onder ‚vaste inrichting‘ verstaan iedere andere inrichting dan de [...] zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.”<sup>138</sup>

Het Hof heeft daarnaast in de zaak *Welmory* ook overwogen dat de invulling van artikel 11 een nationale gelegenheid is.<sup>139</sup> Afgezien van *Welmory* zijn er een aantal andere zaken die relevant zijn om te behandelen met het oog op de problematiek van de fiscale eenheid en de vaste inrichting. Het gaat om de zaken *Skandia*<sup>140</sup>, *Danske Bank*<sup>141</sup>, *Don Yang Electronics*<sup>142</sup> en *Berlin Chemie*<sup>143</sup>.

Het door het Hof gewezen arrest van 17 september 2014 gaat om een Amerikaanse vennootschap genaamd Skandia America Corporation (hierna: *Skandia*), met een in Zweden gevestigde vaste inrichting.<sup>144</sup> Het in de Verenigde Staten gevestigde hoofdhuis heeft IT-diensten ingekocht die vervolgens worden gebruikt door de vaste inrichting in Zweden. De Zweedse vaste inrichting is op basis van een Zweedse nationale regeling een zelfstandig, en dus zonder het hoofdhuis onderdeel van de fiscale eenheid. De vaste inrichting heeft de IT-diensten ingekocht om deze diensten weer door te leveren aan de leden van de fiscale eenheid. De vaste inrichting betaalt een vergoeding met een winstopslag aan het hoofdhuis voor de IT-diensten. De vaste inrichting ontvangt op zijn beurt een vergoeding met een winstopslag van de deelnemers van de fiscale eenheid die de dienst ontvangen. De vraag was of sprake moet zijn van een btw-belaste prestatie van het hoofdhuis aan de fiscale eenheid of van een onbelaste prestatie tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Het hoofdhuis en de vaste inrichting kunnen namelijk niet los van elkaar worden gezien.<sup>145</sup> De rechter vroeg zich verder af of de btw kon worden verlegd als sprake is van een belaste prestatie. Het Hof heeft overwogen dat in dit geval sprake is van btw-belaste prestatie van het Amerikaanse hoofdhuis aan de fiscale eenheid en niet van een onbelaste prestatie aan de vaste inrichting.<sup>146</sup> Het gevolg van dit arrest is dat de vaste inrichting dus tóch los kan worden gezien van het hoofdhuis, anders dan in de zaak *FCE Bank* is overwogen.<sup>147</sup>

De impact van *Skandia* op de Nederlandse praktijk is niet geheel duidelijk. De Staatssecretaris is in ieder geval van mening dat het een Zweedse zaak betreft die niet naar Nederland doorwerkt, gelet ook op het nieuwe besluit ten aanzien van de vaste inrichting.<sup>148</sup> De motivering van de Staatssecretaris is dat de Zweedse werking van de fiscale eenheid anders is dan die van de Nederlandse fiscale eenheid. Een vaste inrichting kan in Zweden namelijk anders dan in Nederland, een zelfstandig onderdeel zijn van die fiscale eenheid. Het hoofdhuis blijft in een dergelijke situatie buiten die fiscale eenheid. Swinkels volgt de Staatssecretaris in de uitleg dat het arrest *Skandia* slechts beperkte gevolgen heeft voor de Nederlandse praktijk.<sup>149</sup> De vraag is echter of die invloed op de Nederlandse praktijk ook

---

<sup>138</sup> HvJ 16 oktober 2014, nr. C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, r.o. 9 (*Welmory*); Art. 11 lid 11 UVo.

<sup>139</sup> HvJ 16 oktober 2014, nr. C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, r.o. 62 (*Welmory*).

<sup>140</sup> HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*).

<sup>141</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

<sup>142</sup> HvJ 7 mei 2020, nr. C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350 (*Dong Yang Electronics*).

<sup>143</sup> Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

<sup>144</sup> HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, r.o. 17 (*Skandia America Corporation*), BNB 2015/74.

<sup>145</sup> HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, r.o. 51 (*FCE Bank*).

<sup>146</sup> HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, r.o. 32 (*Skandia America Corporation*).

<sup>147</sup> HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, r.o. 51 (*FCE Bank*).

<sup>148</sup> Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975, V-N *Vandaag* 2020/3174.

<sup>149</sup> HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, r.o. 17 (*Skandia America Corporation*), BNB 2015/74.

daadwerkelijk slechts beperkt is, gelet op het recent gewezen arrest *Danske Bank*.<sup>150</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws meent in de noot bij *Danske Bank* dat het voor de Staatssecretaris lastiger wordt om vol te houden dat *Skandia* en *Danske Bank* een beperkte invloed hebben op de Nederlandse praktijk.<sup>151</sup> Veltrop, Schriek en van Poppel zien daarentegen meer mogelijke problemen als gevolg van de Zaak *Skandia*.<sup>152</sup> Zij betogen in hun artikelen namelijk dat vanwege de kwalificatieverschillen, situaties kunnen ontstaan waarin sprake is van dubbele heffing of van dubbele non-heffing. In hoofdstuk 5 wordt verder ingegaan op de mogelijke gevolgen van de kwalificatieverschillen.

De uitkomst van het Skandia-arrest heeft in de praktijk de vraag opgeroepen of ook de ‘omgekeerde-Skandia’ structuur mogelijk is.<sup>153</sup> Die vraag stond centraal in zaak van *Danske Bank*.<sup>154</sup> Danske Bank is een Deense vennootschap met een vaste inrichting in Zweden. De Deense vennootschap maakt in Denemarken onderdeel uit van een fiscale eenheid zonder de Zweedse vaste inrichting. Het Deense hoofdhuis heeft IT-diensten ingekocht en heeft de kosten daarvan doorbelast aan de Zweedse vaste inrichting. De vraag is of sprake is van een btw-belaste dienst nu de vaste inrichting en het hoofdhuis niet los van elkaar kunnen worden gezien.<sup>155</sup> Het hoofdhuis maakt onderdeel uit van een fiscale eenheid, waardoor eigenlijk de vraag vooral gericht is op wat de reikwijdte is van het Skandia-arrest en de verhouding met het arrest *FCE Bank*.<sup>156</sup> De situatie waarin Danske Bank zich nu bevindt is mijns inziens niet heel anders dan de situatie waar FCE Bank zich in bevond ten tijde van het arrest. Het hoofdhuis *FCE Bank* was namelijk onderdeel van een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk en de vaste inrichting niet. Het Hof heeft in die zaak overwogen dat de prestaties in het geval van *FCE Bank* onbelast zijn omdat het hoofdhuis en de vaste inrichting niet los van elkaar kunnen worden gezien. Het Hof is echter in het arrest niet ingegaan op de relatie met de Britse fiscale eenheid omdat die feitelijkheid niet was opgenomen in de verwijzingsbeslissing.<sup>157</sup> Het Hof is echter ‘om’ gegaan ten opzichte van *FCE Bank*. De principes die zijn voortgekomen zijn in lijn met de verwachting van Wenting breder toepasbaar dan enkel in zeer specifieke situaties.<sup>158</sup> Het Hof heeft namelijk in *Danske Bank* overwogen dat een hoofdhuis dat onderdeel is van een fiscale eenheid in de ene lidstaat een andere belastingplichtige is dan de vaste inrichting van dat hoofdhuis in een andere lidstaat.<sup>159</sup>

Afgezien van de zaken *Skandia* en *Danske Bank* waarin een directe relatie is tussen de problematiek van de fiscale eenheid en de vaste inrichting, zijn er een tweetal andere zaken die relevant zijn. De zaken *Dong Yang Electronics* en *Berlin Chemie* gaan beide niet zozeer over de relatie tussen vaste inrichting en fiscale eenheid maar over de relaties tussen (groot)moedermaatschappij – hoofdhuis en (klein)dochtervennootschap en vaste inrichting. De uitwerking van die arresten kan invloed hebben op hoe de fiscale eenheid wordt toegepast en worden om die reden behandeld. In het geval van *Dong Yang Electronics* vroeg de Poolse rechter zich af of een dochtervennootschap van een non-EU moedermaatschappij kan worden gezien als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. Daarnaast heeft de rechter aan het of gevraagd of een derde partij zelfstandig moet onderzoeken of

---

<sup>150</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

<sup>151</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

<sup>152</sup> Veltrop, *WFR* 2016/204; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>153</sup> Wenting, *BTW-bulletin* 2020/17.

<sup>154</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

<sup>155</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

<sup>156</sup> Wenting, *BTW-bulletin* 2020/17.

<sup>157</sup> ‘Btw op dienstverlening hoofdhuis aan vaste inrichting? Skandia 2.0’,

[https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-](https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-11/Btw%20op%20dienstverlening%20hoofdhuis%20aan%20vaste%20inrichting%20Skandia%20.0%20nov%202019.pdf)

[11/Btw%20op%20dienstverlening%20hoofdhuis%20aan%20vaste%20inrichting%20Skandia%20.0%20nov%202019.pdf](https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-11/Btw%20op%20dienstverlening%20hoofdhuis%20aan%20vaste%20inrichting%20Skandia%20.0%20nov%202019.pdf).

<sup>158</sup> Wenting, *BTW-bulletin* 2020/17.

<sup>159</sup> HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196, r.o. 35 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.



sprake is van een vaste inrichting alvorens de dienst/levering te verrichten. De antwoorden die het Hof geeft benadrukken net als in het arrest *DFDS*, dat het niet is uitgesloten dat een dochtervennootschap kwalificeert als vaste inrichting.<sup>160</sup> Het Hof stelt dat in dat geval moet worden gekeken naar de economische en commerciële realiteit, zoals ook in *DFDS* is overwogen.<sup>161</sup> Enerzijds is het logisch dat het Hof aangeeft dat moet worden aangesloten bij de economische realiteit, economische realiteit is een belangrijk onderdeel van het btw-stelsel.<sup>162</sup> Anderzijds is het opvallend dat Hof expliciet de economische realiteit heeft benoemd, omdat dat de aanleiding lijkt te zijn om een dochtervennootschap mogelijk te zien als een vaste inrichting. Ik ben benieuwd welke gevallen het Hof zich hierbij voor zich ziet. Merx en Teeuwsen zetten uiteen dat economische en commerciële realiteit doorgaans worden gebruikt in het kader van het leerstuk van (de voorkoming van) misbruik, de duiding van feiten, de duiding van het recht en daarnaast om aansluiting te vinden bij de realiteit.<sup>163</sup> De situaties die Merx en Teeuwsen schetsen zijn bij *Dong Yang* niet aan de orde, zo was geen sprake van misbruik of van onduidelijke feiten. Het Hof heeft de economische realiteit evenmin aangewend om de casus fiscaal te duiden, ze hebben het enkel als een mogelijkheid benoemd. Het Hof kan het dus hebben benoemd om mogelijk misbruik als gevolg van kwalificatieverschillen te voorkomen, bijvoorbeeld in samenhang met *Skandia*. Daarentegen kan het Hof ook situaties voor zich zien waarbij het wenselijker is dat een dochtervennootschap wordt gezien als een vaste inrichting in plaats van een dochtervennootschap. Afsluitend overweegt Het Hof dat een dienstverrichter of leverancier niet van te voren hoeft te beoordelen of sprake is van een vaste inrichting of niet.<sup>164</sup>

Een andere zaak die op het moment aanhangig is bij het Hof is die van *Berlin Chemie A. Menari SRI (hierna: Berlin Chemie)*.<sup>165</sup> In de zaak *Berlin Chemie* is sprake van een Duitse grootmoedervernootschap die diensten afneemt van een Roemeense kleindochtervennootschap. De Roemeense kleindochtervennootschap verricht diensten op het gebied van marketing, relatiebeheer en verricht daarnaast administratieve ondersteuning aan de grootmoederschap.<sup>166</sup> De diensten die de kleindochtervennootschap verricht worden enkel verricht aan de grootmoedervernootschap. De Roemeense vennootschap heeft zelf weinig invloed op het beleid waardoor zelfstandigheid ontbreekt.<sup>167</sup> De vraag die is opgekomen is of de Roemeense vennootschap een vaste inrichting is van de grootmoedermaatschappij omdat *Berlin Chemie* in Duitsland niet de middelen heeft voor de bedrijfsuitvoering en de Roemeense vennootschap heeft dat wel. De diensten van de Roemeense vennootschap zijn nagenoeg geheel gericht op de activiteiten van *Berlin Chemie* en heeft zelf weinig beschikkingsmacht. De nationale rechter vraagt zich in deze zaak of sprake is van een vaste inrichting maar vooral om duidelijkheid inzake het vaste inrichtingsbegrip.<sup>168</sup> In de regel wordt een dochtervennootschap niet gezien als een vaste inrichting, het zijn in de basis twee verschillende figuren in de btw. Simplistisch beredeneerd is het in dat geval niet logisch dat het Hof in deze situatie gaat overwegen dat in dit geval sprake is van een vaste inrichting. In de praktijk is het niet ongevoel dat een vennootschap wordt opgericht die enkel diensten levert aan een andere entiteit binnen het

---

<sup>160</sup> HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95, ECLI:EU:C:1997:7, r.o. 29 (*DFDS*); Wenting & Geersheuvelds, *BTW-bulletin* 2020/83.

<sup>161</sup> HvJ 7 mei 2020, nr. C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350, r.o. 31 (*Dong Yang Electronics*); HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, r.o. 29 (*DFDS*).

<sup>162</sup> Bomer, 2017.

<sup>163</sup> Merx & Teeuwsen, *WFR* 2020/216.

<sup>164</sup> HvJ 7 mei 2020, nr. C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350, r.o. 38 (*Dong Yang Electronics*).

<sup>165</sup> Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

<sup>166</sup> Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

<sup>167</sup> Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

<sup>168</sup> Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

concern, wat de mogelijke impact groot maakt.<sup>169</sup> Er is echter geen sprake van een strikt hypothetische situatie. Het Hof heeft eerder in *DFDS* en later in *Dong Yang* heeft overwogen dat een (klein)dochtervennootschap en vaste inrichting kan zijn als de economische of commerciële realiteit daarbij aansluit. Het helpt belanghebbende in dit geval ook niet dat de kleindochtervennootschap uitsluitend presteert aan de grootmoedervernootschap, zoals Wenting en Geersheuvels ook opmerken.<sup>170</sup>

De hiervoor besproken arresten laten mijns inziens een beeld dat het Hof streeft naar een zo neutraal mogelijke toepassing van het btw-systeem. De btw-behandeling van een dochtervennootschap of een vaste inrichting komt dicht bij elkaar te liggen. De Skandia-leer is dat een vaste inrichting een zelfstandig onderdeel kan zijn van de fiscale eenheid en hetzelfde geldt voor het hoofdhuis op grond van het arrest *Danske Bank*. Anderzijds is in *Don Yang* overwogen dat niet is uitgesloten dat een dochtervennootschap wordt aangemerkt als een vaste inrichting. Een opvallende overweging, omdat een vaste inrichting en het hoofdhuis één enkele entiteit zijn, terwijl moeder- en dochtervennootschap dat niet zijn. Het Hof brengt met deze lijn de btw-behandeling van mogelijkheden tot het grensoverschrijdend ondernemer dicht bij elkaar. Het Hof kijkt immers als het ware door de juridische titel van een onderneming heen. Het naar elkaar toebrengen van de btw-behandeling van de vaste inrichting en de dochtervennootschap kan een opmaat zijn naar afschaffen van de territoriale beperking van de fiscale eenheid. Schriek en van Poppel hebben voorgesteld om een Unie-breed fiscale eenheidsregime te introduceren waarbij wordt aangesloten bij de huidige behandeling van hoofdhuis – vaste inrichtingssituaties.<sup>171</sup> Nederland heeft bijvoorbeeld – in ieder geval tot het arrest *Danske Bank* – het beleid gehad dat een vaste inrichting enkel kan deelnemen in de fiscale eenheid als het hoofdhuis ook wordt gevoegd.

### 3.5.2 De territoriale begrenzing

De laatste voorwaarde die wordt gesteld in de Btw-richtlijn en in de Wet is die ten aanzien van de plaats van vestiging. Een voorwaarde voor de vorming van een fiscale eenheid is namelijk dat de deelnemers zijn gevestigd in dezelfde lidstaat.<sup>172</sup> De Nederlandse invulling van die territoriale begrenzing is overeenkomstig met die van de Btw-richtlijn.<sup>173</sup>

De discussie over de voorwaarde dat een fiscale eenheid in een bepaalde lidstaat moet zijn gevestigd bestaat al enige jaren, zie bijvoorbeeld de artikelen geschreven door van Norden of Vermeulen.<sup>174</sup> Het is namelijk met de invoering van de Zesde Richtlijn lastiger, zo niet onmogelijk geworden om een fiscale eenheid te vormen met een buitenlandse entiteit. De reden dat ik spreek van onmogelijk *geworden* is dat het in het verleden weldegelijk mogelijk is geweest om – gezien vanuit Nederland – een grensoverschrijdende fiscale eenheid te vormen. Nederland kende voor de invoering van de Zesde Richtlijn namelijk al vanuit de jurisprudentie van de Tariefcommissie de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen voor de omzetbelasting.<sup>175</sup> Die Nederlandse fiscale eenheid was toentertijd niet beperkt tot het Nederlandse grondgebied maar was ook grensoverschrijdend toepasbaar met andere

---

<sup>169</sup> Wenting & Geersheuvels, *BTW-bulletin* 2020/83.

<sup>170</sup> Wenting & Geersheuvels, *BTW-bulletin* 2020/83.

<sup>171</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>172</sup> Art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>173</sup> Art. 7 lid 4 Wet Ob; art. 11 Btw-richtlijn.

<sup>174</sup> Van Norden, *WFR* 2002/1541; Vermeulen, *FED* 1991/624.

<sup>175</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

entiteiten buiten Nederland.<sup>176</sup> Het feit dat die mogelijkheid heeft bestaan en dat op het moment van schrijven de discussie weer actueel is, neemt niet weg dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid ook moeilijkheden met zich meebrengt. Ondanks dat Nederland de grensoverschrijdende fiscale eenheid heeft toegestaan is later in de Nederlandse Wet conform de Zesde Richtlijn opgenomen dat de fiscale eenheid enkel binnen Nederland gevormd kan worden.

De gedachte achter de territoriale begrenzing is geen publiek gegeven, de Europese variant van de parlementaire geschiedenis is immers – jammer genoeg – niet vrij in te zien. In de literatuur wordt door een aantal auteurs aangevoerd dat de territoriale begrenzing is opgenomen in de Btw-richtlijn om concurrentievervalsing en misbruik te voorkomen.<sup>177</sup> De geografische beperking neemt echter niet weg dat in samenhang met de huidige jurisprudentie situaties kunnen voorkomen waarbij sprake is van dubbele heffing of dubbele non-heffing, hetgeen niet gewenst is.<sup>178</sup> In hoofdstuk 5 bespreek ik verder hoe die situaties zich verhouden tot het Unierecht en de interne markt. De discussie over de geografische beperking van de fiscale eenheid is weer opgelaaid als gevolg van een rechtbankuitspraak in 2020.<sup>179</sup> In de procedure van 27 januari 2020 is sprake van een Nederlandse dochtervennootschap met een Duitse moedermaatschappij. De Duitse moedervennootschap wilt een fiscale eenheid vormen met de dochtervennootschap omdat de dochtervennootschap bepaalde kosten inclusief btw heeft doorbelast aan de moedermaatschappij. De beide entiteiten zijn actief op het gebied van verzekeren waardoor zij slechts een beperkt aftrekrecht hebben en er btw ‘blijft hangen’. Belanghebbende stelt dat in dit geval sprake is van een strijdigheid met de vrijheid van vestiging omdat in een nationale situatie dit probleem wordt opgelost door het vormen van een fiscale eenheid.<sup>180</sup> Verzekeraars zijn op basis van het civiele recht verplicht om bepaalde verzekeringen onder te brengen in verschillende entiteiten.<sup>181</sup> Belanghebbende stelt dat in dit geval sprake is van een strijdigheid met de vrijheid van vestiging omdat in een nationale situatie dit probleem kan worden opgelost door het vormen van een fiscale eenheid.<sup>182</sup> Afgezien van de economische verwevenheid overweegt de rechtbank op grond van het arrest *Groupe Steria* dat geen sprake is van de inbreuk op de vestigingsvrijheid.<sup>183</sup> De keuze voor de toepassing van het arrest *Groupe Steria* is enigszins opmerkelijk te noemen omdat het arrest weliswaar gaat over de vestigingsvrijheid, is het een arrest dat gaat over de directe belastingen. Directe en indirecte belastingen zijn verschillend van karakter dus de toepassing van dit arrest is opmerkelijk, zoals Brakeboer ook opmerkt in zijn stuk.<sup>184</sup>

De problematiek van de grensoverschrijdende fiscale eenheid is voor een aantal auteurs aanleiding geweest om na te denken over mogelijke oplossingen voor deze complicaties. Merx stelt bijvoorbeeld voor dat lidstaten fiscale eenheden wederzijds erkennen zodat die fiscale eenheid in een andere lidstaat ook wordt gezien als een enkele belastingplichtige.<sup>185</sup> Een ander voorstel van Merx is dat de fiscale eenheid niet wederzijds wordt erkend maar dat een buitenlandse vennootschap wel wordt toegelaten in een nationale fiscale eenheid.<sup>186</sup> De meest vergaande variant die Merx voorstelt is dat een grensoverschrijdende fiscale wordt geaccepteerd die werking heeft in alle lidstaten.<sup>187</sup> Schriek en

---

<sup>176</sup> Bijl, *WFR* 1982/300; Rous in: Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid, onderdeel 3.2.

<sup>177</sup> Zie bijvoorbeeld: Van Norden, *WFR* 2002/1541; Bijl, van Hilten en van Vliet 2001, p. 49; Bijl, *WFR* 1982/300,

<sup>178</sup> Veltrop, *WFR* 2016/204.

<sup>179</sup> Zie bijvoorbeeld: van Osch & Oudshoorn, *BtwBrief* 2020/42.

<sup>180</sup> Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>181</sup> Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>182</sup> Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>183</sup> Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020, nr. AWB 18/8033, ECLI:NL:RBDHA:2020:1096, r.o. 10.

<sup>184</sup> Brakeboer, *NTFR* 2020/888.

<sup>185</sup> Merx 2011, par. 9.4.4.

<sup>186</sup> Merx 2011, par. 9.4.4.

<sup>187</sup> Merx 2011, par. 9.4.4.

van Poppel vullen op die variant aan dat de fiscale eenheid in dat geval gaat werken als een soort hoofdhuis met een vaste inrichting.<sup>188</sup> In dat geval is sprake van een topvennootschap die fungeert als het hoofdhuis en dat de vennootschappen in de andere lidstaten worden behandeld vaste inrichtingen van die topvennootschap. Gelet op onder andere de zaak *Dong Yang* waarbij een dochtervennootschap kan kwalificeren als een vaste inrichting denk ik dat die oplossing niet ondenkbaar is. De grensoverschrijdende fiscale eenheid vergt voor de meeste oplossingen een richtlijnaanpassing omdat een deel van het probleem is dat de fiscale eenheid een kan-bepaling is.<sup>189</sup> Een afschaffing van de fiscale eenheid wordt in de literatuur ook nog weleens genoemd, maar ook dat vergt een richtlijnaanpassing als de gehele kan-bepaling wordt geschrapt.<sup>190</sup> Een lidstaat kan natuurlijk zelf de keuze maken om de fiscale eenheid te verwijderen uit de wet. Een laatste mogelijkheid is dat een vanuit de vennootschapsbelasting bekende per elementbenadering wordt gehanteerd.<sup>191</sup> In dat geval wordt een lidstaat verplicht om bepaalde voordelen toe te kennen aan buitenlandse ondernemers die geen fiscale eenheid kunnen vormen *enkel* vanwege de geografische beperking.<sup>192</sup> Ik ben het met Schriek en van Poppel eens dat in dat geval sprake is van *een loterij zonder nieten* maar dat deze optie weldegelijk potentie heeft als de Btw-richtlijn wel wordt aangepast.<sup>193</sup> In hoofdstuk 5 wordt verder ingegaan op de alternatieven voor de fiscale eenheid en worden onder meer deze opties verder behandeld in het licht van onder andere de verdragsvrijheden.

### 3.6 Tussenconclusie

In deze scriptie staat de verhouding tussen grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden en de Europese verdragsvrijheden centraal. Een belangrijk samenwerkingsverband of administratieve fictie in de Europese omzetbelasting is de fiscale eenheid. De fiscale eenheid is al lange tijd onderdeel van het Europese btw-stelsel en van de Nederlandse Wet. De fiscale eenheid is om die reden niet weg te denken uit het fiscale en het commerciële landschap en daarom is in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de fiscale eenheid. De volgende deelvraag is daarvoor gebruikt:

*'Hoe werkt in de Btw-richtlijn beschreven fiscale eenheid en op welke manier is die regeling in Nederland geïmplementeerd?'*

Allereerst is in dit hoofdstuk ingegaan op de opname van de fiscale eenheid in de Zesde Richtlijn en later in de huidige Btw-richtlijn. De fiscale eenheid is als onderdeel van de Zesde Richtlijn onderdeel geworden van het Unierecht. Lidstaten waren destijds niet verplicht om de fiscale eenheid te implementeren in de nationale wetgeving, de regeling is namelijk een kan-bepaling. De regeling is bedoeld om administratieve lasten te verlichten voor concerns die voldoen aan de zogenoemde verwevenheidsvereisten. De vennootschappen die een fiscale eenheid vormen worden gezien als één ondernemer, waarbij de fiscale eenheid in de plaats treedt van alle deelnemers. De fiscale eenheid zelf heeft door de jaren heen inhoudelijk weinig verandering doorgemaakt. De fiscale eenheid kent nog steeds de verwevenheidsvereisten en is tevens nog steeds een kan-bepaling. In de Btw-richtlijn is wel de toevoeging gedaan dat lidstaten aanvullende maatregelen mogen treffen om misbruik te voorkomen.

---

<sup>188</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>189</sup> Zie bijvoorbeeld: Veltrop, *WFR* 2016/204.

<sup>190</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>191</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>192</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>193</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

Daaropvolgend is ingegaan op de Nederlandse implementatie van de fiscale eenheid. Nederland heeft bijvoorbeeld als aanvullende eis gesteld dat de fiscale eenheid is bedoeld voor ondernemers, daar waar de Btw-richtlijn spreekt van *personen*. In de literatuur is ook weleens betoogd dat Nederland de fiscale eenheid mede daarom anders moet vormgeven. De financiële, organisatorische en economische verwevenheidsvereisten hebben verder de revue gepasseerd waaruit is gebleken dat doorgaans de economische verwevenheid tot discussie leidt.

In de laatste plaats is ingegaan op factoren die de werking van de fiscale eenheid compliceren of mogelijk kunnen compliceren. De twee meest complicerende factoren zijn de territoriale begrenzing die in de richtlijntekst is opgenomen en daarnaast de vaste inrichting. De vaste inrichting is de aanleiding geweest voor de nodige discussie in de literatuur. Zo is na het arrest *Skandia* gebleken dat een vaste inrichting een zelfstandig deelnemer kan zijn van een fiscale eenheid en bleek na *Danske Bank* dat het omgekeerde ook mogelijk is. Daarnaast is ingegaan op de zaak *Don Yang Electronics* waar het Hof in heeft overwogen dat een vennootschap kan kwalificeren als vaste inrichting, hetgeen gevolgen heeft voor de vorming van de fiscale eenheid. Verder is ingegaan op de bij het Hof aanhangige zaak *Berlin Chemie*. In die zaak is onder andere de vraag of een dochtervennootschap kwalificeert als vaste inrichting. De territoriale begrenzing die de richtlijntekst kent zorgt op zich zelf voor problemen. Een voorbeeld is dat een Nederlandse verzekeraar geen fiscale eenheid kan vormen met een Duitse verzekeraar waardoor sprake is van btw-cumulatie. In nationaal verband wordt dat cumulatie opgelost met de vorming van een fiscale eenheid, maar dit is vanwege de geografische beperking die is opgenomen in de richtlijntekst en in de nationale Wet, niet mogelijk.

Concluderend is de fiscale eenheid een mogelijkheid voor ondernemers om administratieve lasten te verminderen. Het probleem is echter dat verschillende nationale implementaties in combinatie met een geografische beperking zorgen voor een variëteit aan problemen. In de Nederlandse literatuur zijn een aantal oplossingen geboden die in hoofdstuk 5 verder worden besproken en getoetst aan de verdragsvrijheden.

## 4. De koepelvrijstelling

De koepelvrijstelling is een in de Btw-richtlijn en in de Nederlandse Wet opgenomen vrijstelling voor bepaalde groeperingen die (veelal) vrijgestelde prestaties verrichten. De koepelvrijstelling heeft onder meer als doel om samenwerking te bevorderen van ondernemers die vrijgesteld presteren of activiteiten uitvoeren waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.<sup>194</sup> De koepelvrijstelling heeft het doel om samenwerking te bevorderen. De werking van de vrijstelling is echter anders en op bepaalde punten beperkter dan de in het vorige hoofdstuk behandelde fiscale eenheid. De fiscale eenheid wordt na de vorming het subject van heffing en onderlinge prestaties zijn niet meer zichtbaar voor btw-doeleinden. De toepassing van de koepelvrijstelling maakt onderlinge prestaties binnen de groep niet onzichtbaar, maar stelt die prestaties vrij.

De koepelvrijstelling is tezamen met een tal van andere vrijstellingen onderdeel geworden van het Unierecht met de invoering van de Zesde Richtlijn in 1979. Vrijstellingen kennen een bijzondere plaats in de btw en zijn mede de oorzaak van het ontstaan van de *'paradox in de btw'*.<sup>195</sup> De paradox houdt in het kort in dat ondernemers doorgaans het liefst kwalificeren als btw-ondernemer om zodoende btw-aftrekrecht te genereren. Het verrichten van vrijgestelde prestaties heeft niet tot gevolg dat een ondernemer zijn status van btw-ondernemer verliest. Het zorgt daarentegen wel voor een beperking van het aftrekrecht. Vrijstellingen behoren mede vanwege dit nadelige effect strikt te worden uitgelegd. De strikte uitleg mag echter niet zo ver gaan dat een vrijstelling geen effect meer heeft.<sup>196</sup>

Een voorbeeld van een (gedeeltelijke) oplossing voor de vrijstellingsproblematiek in de financiële- en verzekeringssector is de vorming van de fiscale eenheid, prestaties binnen de groep zijn dan niet zichtbaar.<sup>197</sup> Een andere oplossing was, in ieder geval tot de arresten DNB Banka en Aviva, het toepassen van de koepelvrijstelling. De beide samenwerkingsficties zijn relevant om te onderzoeken en in dit hoofdstuk wordt gelet op het voorgaande ingegaan op de koepelvrijstelling aan de hand van de volgende deelvraag:

*'Hoe werkt de in de Btw-richtlijn beschreven koepelvrijstelling en op welke manier is die vrijstelling in Nederland geïmplementeerd?'*

De deelvraag is op te delen in een aantal onderdelen. Allereerst wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de koepelvrijstelling zoals die is beschreven in de Btw-richtlijn aan de hand van de jurisprudentie en de literatuur. Daaropvolgend wordt ingegaan op de Nederlandse implementatie van de vrijstelling. De focus ligt anders dan in het voorgaande hoofdstuk meer op hoe de vrijstelling werkt vanuit de richtlijn. De reden daarvan is dat Nederland de tekst van de vrijstelling bijna in het geheel heeft overgenomen van de richtlijn, hetzij met een aantal beperkingen. Het is daarnaast minder relevant om in te gaan op de individuele sectoren die de vrijstelling mogen toepassen. De scriptie gaat vooral om de grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling en aldus het grotere geheel. Verder ga ik in op de grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling en sluit ik af met een conclusie.

---

<sup>194</sup> Zie bijvoorbeeld: De Rooij & Wessels, *BtwBrief* 2017/97; HvJ 21 september 2017, nr. C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721, r.o. 47 (*Commissie/Duitsland*), BNB 2018/15.

<sup>195</sup> Zie onder meer: Joosten & Kroesen, *BtwBrief* 2016/109.

<sup>196</sup> HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:163, r.o. 13 (*SUFA*); HvJ 11 december 2008, nr. C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713, r.o. 30 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*), V-N 2008/60.20.

<sup>197</sup> Brakeboer, *NTRF* 2020/888.

## 4.1 De Btw-richtlijn

De koepelvrijstelling is onderdeel geworden van het Unierecht met het invoeren van de Zesde Richtlijn in 1979 en betreft in tegenstelling tot de fiscale eenheid geen keuzeregeling voor lidstaten. De vrijstelling was in eerste instantie bedoeld om de zorgsector te ontlasten en kende in het voorstel slechts een beperkte toepassing.<sup>198</sup> De definitieve versie van de koepelvrijstelling is echter ruimer geworden door op te nemen dat *zelfstandige groeperingen van personen* diensten verrichten voor hun leden. De huidige tekst van de koepelvrijstelling luidt momenteel als volgt:

*‘De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen: diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.’<sup>199</sup>*

De voorwaarden die voortvloeien uit deze bepaling zijn als volgt op te sommen:

- Een zelfstandige groep van personen verricht diensten.
- Die zelfstandige groep personen verricht vrijgestelde activiteiten of diensten waarvoor de groep niet belastingplichtig is.
- De groep zelfstandige personen heeft die diensten direct nodig voor de uitoefening van de voornoemde activiteit.
- De groep vraagt van de leden enkel een terugbetaling voor die diensten op basis van het aandeel van de leden.
- De toepassing van de vrijstelling mag niet zorgen voor een verstoring van de mededinging.

### 4.1.1 Een zelfstandige groep personen

De eerste voorwaarde voor de toepassing van de koepelvrijstelling is dat sprake moet zijn van een zelfstandige groep personen die diensten verricht aan de leden van de groep. Het begrip *zelfstandig* betekent dat de koepel een zelfstandig samenwerkingsverband behoort te zijn en als zodanig diensten verricht aan de leden.<sup>200</sup> De term *personen* kent niet dezelfde betekenis als het begrip *personen* in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn.<sup>201</sup> Personen in de zin van de koepelvrijstelling zijn belastingplichtigen die vrijgesteld presteren of zijn niet-ondernemers. Het begrip personen komt aldus een ruimere betekenis toe dan bijvoorbeeld bij de toepassing van de fiscale eenheid het geval is.<sup>202</sup>

De koepel die de diensten verricht moet tenminste bestaan uit een drietal onderdelen. Een koepel met slechts twee onderdelen werd namelijk niet toegestaan in de zaak SUFA omdat het samenwerkingsverband naast de twee onderdelen een overkoepelend orgaan hoort te hebben.<sup>203</sup> Het

---

<sup>198</sup> Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 758.

<sup>199</sup> Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn.

<sup>200</sup> HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333, r.o. 82 (*Commissie/Luxemburg*), V-N 2017/28.14.

<sup>201</sup> *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob 1968, aant. 2.2.1.

<sup>202</sup> *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob 1968, aant. 2.2.1.

<sup>203</sup> HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:163, r.o. 15 (*SUFA*), FED 1989/559.

is niet van belang in welke rechtsvorm de koepel zich organiseert, zo lang maar sprake is van een entiteit.<sup>204</sup> Het is evenmin van belang welke rechtsvorm de leden van de koepel bezitten.<sup>205</sup>

Het type diensten dat de koepel verricht aan de leden wordt op richtlijnniveau niet beperkt door de richtlijnwetgever. Het Hof heeft zich daarentegen in een aantal arresten uitgesproken over welk type dienstverlening onder de reikwijdte van de koepelvrijstelling valt. De vrijstellingen die zijn genoemd onder artikel 132 van de Btw-richtlijn zijn vrijstellingen in het algemeen belang.<sup>206</sup> Het Hof overweegt in lijn met de A-G in de arresten DNB Banka, Aviva en meer recent Kaplan dat financiële dienstverlening geen activiteit is die het algemeen belang dient.<sup>207</sup> Het gevolg is dat de koepelvrijstelling niet wordt toegekend aan de belanghebbenden. De zelfstandige groep van personen wordt daarmee dus beperkt, zeker gelet op het feit dat Nederland bijvoorbeeld de koepelvrijstelling heeft toegestaan in de financiële sector.<sup>208</sup> Het Hof lijkt met deze beperking op het type groepering terug te komen op het arrest Taksatorringen.<sup>209</sup> Het Hof heeft in die zaak geoordeeld dat de koepelvrijstelling van toepassing was in het geval van belanghebbende, terwijl belanghebbende een groep van verzekeraars was.<sup>210</sup> Het Hof zag toentertijd geen bezwaar om de vrijstelling toe te staan. De vraag is waarom het Hof is omgegaan ten opzichte van de eerdere leer.

Het lijkt mij het overwegen waard om de koepelvrijstelling te wijzigen en mogelijk ruimer toe te passen. Zuidgeest heeft bijvoorbeeld al in 2006 gepleit voor een ruimere toepassing van de koepelvrijstelling als vervanging van de fiscale eenheid.<sup>211</sup> Meer recent hebben Bijl en de Wit hebben voor een wijziging van de vrijstelling.<sup>212</sup> Bijl en de Wit zijn namelijk van mening dat de koepelvrijstelling uitgebreider uitgelegd moet worden dan dat momenteel het geval is.<sup>213</sup> De aanleiding voor het schrijven is dat uit een aantal uitspraken van het Hof is gebleken dat financiële instellingen en verzekeraars de vrijstelling niet kunnen gebruiken omdat zij geen activiteiten van algemeen belang uitvoeren. Nederland heeft op het moment financiële instellingen en verzekeraars niet uitgesloten van de koepelvrijstelling, als gevolg van de arresten DNB Banka en Aviva wordt dat wel verwacht.<sup>214</sup> Bijl en de Wit geven aan dat de staatsecretaris inziet dat de arresten DNB Banka en Aviva voor problemen hebben gezorgd waarvan een oplossing enkel kan worden gevonden in Europees verband.<sup>215</sup> Het Uitvoeringsbesluit blijft daardoor voorlopig waarschijnlijk ongewijzigd. De staatsecretaris heeft in ieder geval na het arrest Commissie/Luxemburg als reactie op Kamervragen geantwoord dat de koepelvrijstelling niet pro-rata kan worden toegepast.<sup>216</sup> Roest stelt daarentegen dat de koepelvrijstelling pro-rata toegepast zou moeten kunnen worden.<sup>217</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws meent *'dat de koepelvrijstelling geldt, voor zover de diensten van de koepelorganisatie worden afgenomen voor activiteiten van leden die zijn vrijgesteld van btw, of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn'*.<sup>218</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws en Roest nemen de overweging van het Hof letterlijk aan, daar waar de Staatssecretaris meer kijkt naar

---

<sup>204</sup> Van Doesum 2009, p. 232.

<sup>205</sup> *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob 1968, aant. 2.2.1.

<sup>206</sup> Zie de tekst bij art. 132 Btw-richtlijn.

<sup>207</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15.

<sup>208</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15.

<sup>209</sup> HvJ 20 november 2003, nr. C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), V-N 2003/63.11.

<sup>210</sup> Zoals opgemerkt in: Janssen, *BTW-bulletin* 2017/75.

<sup>211</sup> Zuidgeest, *WFR* 2006/618.

<sup>212</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>213</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>214</sup> Roest, *BtwBrief* 2017/57.

<sup>215</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>216</sup> Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.

<sup>217</sup> Roest, *BtwBrief* 2017/57.

<sup>218</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 15 september 2017, nr. 2017-0000174307, V-N 2017/49.14.



het grotere geheel. Ik ben het eens met de staatssecretaris dat een enkele prestatie niet gesplitst kan worden omdat dat kunstmatig zou zijn. Daarentegen kan ik mij voorstellen dat een dienstverlener niet slechts één dienst verricht en één factuur uitreikt voor die dienst, in dat geval is geen sprake van een enkele onsplitsbare dienst als verschillende diensten worden afgenomen. Een shared service centre kan (of moet) bijvoorbeeld in dat geval een factuur uitreiken voor verrichte diensten in het kader van vrijgestelde activiteiten en een andere factuur voor verrichtte diensten in het kader van belaste activiteiten. Kortom, een dienstverrichter kan meerdere (typen) diensten verlenen waarvoor verschillende btw-behandelingen mogelijk zijn. Ik sluit mij verder grotendeels aan bij Feenstra en Cramer.<sup>219</sup>

Een ander bezwaar tegen die 'splitsing' kan zijn dat het rechtstreekse verband ontbreekt tussen de dienst en de activiteit van de groepering ontbreekt, omdat een dienst voor verschillende activiteiten kan worden gebruikt. Stel dat de administratiediensten worden gebruikt om planningen te maken. Dergelijke administratiediensten zijn direct nodig om bijvoorbeeld operaties in een ziekenhuis te kunnen plannen, maar kunnen ook nodig zijn voor de accountmanager van het ziekenhuis die belaste diensten verricht. De diensten zijn aldus direct nodig, maar worden gebruikt voor zowel belaste prestaties als voor vrijgestelde prestaties en dus kan een pro-rata in een voorkomend geval uitkomst bieden.

De Btw-richtlijn stelt daarnaast geen vereisten aan de vestigingsplaats van de zelfstandige groep personen. Het maakt in beginsel dus ook niet uit waar de groepering is gevestigd. De koepelvrijstelling kent daarnaast ook geen expliciete territoriale beperking, zoals de fiscale eenheid die wel kent. Het ontbreken van een dergelijke territoriale beperking geeft aanleiding om aan te nemen dat de vrijstelling een grensoverschrijdende werking heeft, of dat daar in beginsel geen bezwaar tegen is.<sup>220</sup> Van Doesum onderschrijft dat de vestigingsplaats niet relevant is voor de toepassing van de koepelvrijstelling, maar nuanceert die stelling door te stellen dat de activiteiten moeten plaatsvinden binnen de grenzen van een lidstaat.<sup>221</sup> Van Haaren meent daarentegen dat de vestigingsplaats van de groep in het geheel niet relevant is.<sup>222</sup>

#### 4.1.2 Vrijgestelde activiteiten

De tweede voorwaarde is dat de zelfstandige groep personen activiteiten verricht waarvoor de groep is vrijgesteld of niet belastingplichtig is. Diensten waarvoor de leden van koepel niet belastingplichtig zijn of worden vallen ook onder de voorwaarde, in ieder geval volgens A-G Kokott.<sup>223</sup> De betekenis van het begrip *activiteiten* in de zin van de koepelvrijstelling is onderwerp van discussie. De Vakstudie Omzetbelasting gaat er vanuit dat sprake moet zijn van economische activiteiten, omdat anders niet wordt toegekomen aan de vrijstelling vanwege de wetsystematiek.<sup>224</sup> Anderzijds is ook opgemerkt dat niet-economische activiteiten vallen onder het begrip *activiteiten*.<sup>225</sup> Swinkels is van mening dat, als gevolg van het arrest Commissie/Luxemburg het moeilijker kan zijn voor met name publiekrechtelijke lichamen om de koepelvrijstelling toe te passen.<sup>226</sup> Publiekrechtelijke lichamen verrichten in beginsel

---

<sup>219</sup> Feenstra & Cramer, *WFR* 2018/21.

<sup>220</sup> Euser 2021, par. 2.3.3.S.

<sup>221</sup> Van Doesum 2009, p. 230.

<sup>222</sup> Van Haaren, *BtwBrief* 2016/95.

<sup>223</sup> HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333, r.o. 40 (Commissie/Luxemburg), *BNB* 2018/111.

<sup>224</sup> *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob 1968, aant. 2.2.1.

<sup>225</sup> De Rooij & Wessels, *BtwBrief* 2017/97.

<sup>226</sup> HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (Commissie/Luxemburg), *BNB* 2018/111.

niet-economische activiteiten, maar kunnen daarnaast optreden als ondernemer waardoor zij btw-plichtig worden.<sup>227</sup> Swinkels vraagt zich af of het Hof rekening heeft gehouden met het feit dat de toepassing voor publiekrechtelijke lichamen hiermee mogelijk wordt beperkt. De redenering van Swinkels volg ik tot een bepaalde hoogte. De wetgever heeft gezorgd voor het onderscheid tussen ondernemers en niet-ondernemers. De overheid verricht in de basis overheidsdiensten en is daarvoor geen btw-ondernemer. Een publiekrechtelijk lichaam is slechts ondernemer voor zover het lichaam in concurrentie treedt op een bepaalde markt en daarmee btw-ondernemer wordt.<sup>228</sup> Het is in dat geval niet wenselijk om de overheid een concurrentievoordeel te bieden in de vorm van een ruime toepassing van de koepelvrijstelling, anders dan Swinkels suggereert. Daarnaast had de staatssecretaris had de toezegging gedaan dat beleid in de maak was om de koepelvrijstelling ruimer toe te passen, gericht op gemeentelijke samenwerkingsverbanden.<sup>229</sup> De uitkomst van de arresten DNB Banka en Aviva zijn aanleiding geweest om die verruimde toepassing niet door te zetten, dus in zoverre is de zorg van Swinkels begrijpelijk.<sup>230</sup> De staatssecretaris geeft echter in een reactie aan dat de verruimde toepassing van de vrijstelling nauwelijks kon worden toegepast en dat geen onduidelijkheid bestaat over de toepassing van de koepelvrijstelling.<sup>231</sup> De koepelvrijstelling staat ook na de arresten DNB Banka en Aviva nog steeds open voor samenwerkingsverbanden die diensten verrichten die direct nodig zijn voor het uitoefenen van overheidsactiviteiten. De overheid heeft als taak het land te besturen en de btw mag daarbij geen obstakel vormen. Zelfs in het geval blijkt dat Swinkels gelijk heeft waardoor gemeentes en andere publiek rechtelijke lichamen voor significant hogere btw-bedragen komen te staan, dan kan in bepaalde gevallen gebruik worden gemaakt van het Btw-Compensatiefonds.

In de literatuur is voor een aanpassing van de koepelvrijstelling gepleit. De staatssecretaris is zelf ook van mening dat de koepelvrijstelling ruimer moet worden toegepast en bespreekt dit in Europees verband.<sup>232</sup> Het begrip *activiteiten* is volgens bijvoorbeeld van Doesum meer in lijn met de gedachte van de koepelvrijstelling als wordt gesproken van '*activiteiten waarvoor de koepel geen aftrekrecht kent*'.<sup>233</sup> Het onderscheid tussen vrijgestelde prestaties en prestaties waarvoor de koepel geen belastingplicht heeft komt als gevolg daarvan te vervallen. De activiteiten die de koepel verricht mogen daarnaast voor de toepassing van de vrijstelling niet worden uitbesteedt aan andere partijen.<sup>234</sup> Verder is het niet vereist dat de koepelorganisatie de activiteiten aan het geheel van de leden verricht. Het volstaat dus dat het samenwerkingsverband een dienst verleent aan een enkel lid.<sup>235</sup>

#### 4.1.3 Dienstverlening aan de groep

De derde voorwaarde die geldt voor de toepassing van de koepelvrijstelling is dat het samenwerkingsverband die de diensten verleent *direct* nodig zijn om de *activiteiten* van die groep uit te kunnen voeren. Het begrip *direct* betekent dat dat de diensten van de koepel enkel worden gebruikt in het kader van de uitoefening van vrijgestelde activiteiten of activiteiten die geen belastingplicht

---

<sup>227</sup> HvJ 17 oktober 1989, nr. C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312.

<sup>228</sup> HvJ 12 mei 2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 35 (*Gemeente Borsele*), V-N 2016/27.20.

<sup>229</sup> Nieuwenhuizen, *BTW-bulletin* 2020/37.

<sup>230</sup> Nieuwenhuizen, *BTW-bulletin* 2020/37.

<sup>231</sup> Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.

<sup>232</sup> Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.

<sup>233</sup> Van Doesum 2009, p. 231.

<sup>234</sup> HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:163, r.o. 9 (*SUFA*), FED 1989/559.

<sup>235</sup> HvJ 11 december 2008, nr. C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713, r.o. 43 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*), BNB 2009/18.

oproepen.<sup>236</sup> Diensten die worden gebruikt in het kader van belaste activiteiten vallen niet onder de vrijstelling, enkel de diensten binnen de groep zijn vrijgesteld.<sup>237</sup> Feenstra en Cramer menen dat met *direct* wordt bedoeld dat een bepaalde (vrijgestelde) uitgaande activiteit niet kan plaatsvinden zonder een zekere inkomende activiteit.<sup>238</sup> De auteurs zijn daarmee kritisch op de overweging van het Hof in *Aviva* dat een bepaalde handeling *direct* moet *bijdragen* aan de vrijgestelde activiteiten van het samenwerkingsverband. Gelet op een aantal vertalingen van het arrest *Aviva* concluderen Feenstra en Cramer dat weldegelijk sprake moet zijn van een causaal verband tussen de inkomende zijde en de uitgaande zijde. Ik ben het met beide auteurs eens dat het aannemelijk is dat *direct nodig* en *rechtstreeks* synoniemen zijn in de zin van een de koepelvrijstelling. De term *bijdragen aan* is een minder sterke verbinding dan dat *rechtstreeks* of *direct nodig dat* is en in de Btw-richtlijn is expliciet gekozen voor de term *direct*. Gelet op de strikte uitleg van vrijstellingen, lijkt me dat eveneens een meer kloppende uitleg. Swinkels meent echter dat uit het arrest *Commissie/Luxemburg* niet onmiddellijk blijkt dat de diensten van de koepel enkel mogen worden gebruikt voor de vrijgestelde of niet-economische activiteiten van de leden.<sup>239</sup> Van Norden heeft eerder opgemerkt dat de voorwaarde dat de diensten van de koepel die *direct* nodig zijn in het kader van activiteiten van de groep dat de koepelvrijstelling niet zodanig strikt moet worden uitgelegd dat de vrijstelling vrijwel niet meer kan worden toegepast.<sup>240</sup> Ik denk echter dat Swinkels het arrest anders interpreteert dan dat het is bedoeld, zonder dat afbreuk wordt gedaan aan de stelling door van Norden. Het Hof heeft inderdaad overwogen dat bepaalde diensten van de koepel mogen worden gebruikt door btw-ondernemers. Het Hof voegt echter toe dat die mogelijkheid enkel bestaat voor zover die belastingplichten de onder de koepelvrijstelling vallende diensten gebruiken voor vrijgestelde activiteiten of voor activiteiten waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Roest en Janssen volgen de lijn van het Hof in hun artikelen.<sup>241</sup> Het argument van Swinkels dat belanghebbende zijn argumentatie niet op orde had klopt mijns inziens dus niet. Het Hof heeft los daarvan de mogelijkheid om een stelling van belanghebbende over te nemen op basis van een eigen inzicht, dus al heeft belanghebbende iets matig onderbouwd neemt dat niet weg dat diegene gelijk heeft of krijgt. Verder, in tegenstelling tot een aantal andere vrijstellingen die zijn genoemd in de Btw-richtlijn, vallen *nauw samenhangende diensten* niet binnen het bereik van de koepelvrijstelling.<sup>242</sup>

#### 4.1.4 Enkel terugbetaling

De vierde voorwaarde voor de toepassing van de koepelvrijstelling is dat de koepel enkel terugbetaling verlangt voor de geleverde diensten naargelang het aandeel van het desbetreffende lid. De koepel mag in de basis dus geen winst maken, dan heeft het samenwerkingsverband immers meer teruggevorderd dan dat is uitgegeven. Het feit dat een samenwerkingsverband incidenteel winst maakt zorgt niet direct voor een schending van de voorwaarden voor de toepassing van de Koepelvrijstelling. Van Doesum merkt bijvoorbeeld in zijn dissertatie op dat de vrijstelling niet vervalft indien sprake is van een incidenteel overschot.<sup>243</sup> De voorwaarde die van Doesum daaraan koppelt is dat het overschot wordt gebruikt in het kader van de algehele dienstverlening van de koepel. Een

---

<sup>236</sup> HvJ 21 september 2017, nr. C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, r.o. 31 (*Aviva*) V-N 2017/49.21.14.

<sup>237</sup> HvJ 20 november 2019, nr. C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*), V-N 2019/59.13.

<sup>238</sup> Feenstra & Cramer, *WFR* 2018/21.

<sup>239</sup> HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*), *BNB* 2018/111.

<sup>240</sup> Van Norden 2007, p. 379.

<sup>241</sup> Roest, *BtwBrief* 2017/57; Janssen, *BTW-bulletin* 2017/75.

<sup>242</sup> Van Doesum 2009, p. 234; Zie verder bijvoorbeeld: HvJ 14 juni 2007, nr. C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 38 (*Horizon College*).

<sup>243</sup> Van Doesum 2009, p. 236.

voorbeeld daarvan is dat de koepel de vergoeding van diensten in de toekomst verlaagd.<sup>244</sup> Het standpunt dat van Doesum inneemt is overeenkomstig het arrest *Kennemer Golf & Country Club*.<sup>245</sup> Merx en Jovanovic nemen net als van Doesum in dit kader het standpunt in dat een batig saldo mogelijk en acceptabel is als gevolg van verrekenprijscorrecties.<sup>246</sup> Van Doesum merkt daarbij wel op dat verrekenprijscorrecties niet daadwerkelijk mogen leiden tot het opnemen van een winstopslag in de vergoeding.<sup>247</sup>

De A-G gaat in de conclusie behorende bij de zaak *DNB Banka* in op de relatie tussen de koepelvrijstelling en het maken van winst. De A-G stelt dat het is uitgesloten dat de koepelvrijstelling toegepast kan worden in het geval dat een samenwerkingsverband winst maakt.<sup>248</sup> Het is namelijk in dat geval strikt genomen zo dat het samenwerkingsverband winst maakt en niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoet. Het Hof gaat verder niet in op het standpunt van de A-G. De A-G heeft mijns inziens gelijk in de zin dat strikt genomen niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, anderzijds komt het op mij te regressief over om de vrijstelling direct te ontnemen. Het Hof gaat in de uitspraak verder niet in op de materie.<sup>249</sup>

#### 4.1.5 Geen verstoring van mededinging

De vijfde en tevens laatste voorwaarde die is genoemd in de Btw-richtlijn is dat het toepassen van de koepelvrijstelling niet kan leiden tot een verstoring van de mededinging. De koepelvrijstelling is onder meer ingevoerd om concurrentieverhoudingen te verbeteren en het is dus niet wenselijk als de vrijstelling juist concurrentievervalsend werkt.<sup>250</sup>

Het gaat er in de zin van de koepelvrijstelling niet om of dat daadwerkelijk sprake is van een verstoring van de mededinging maar of dat tenminste sprake is van een potentiële concurrentieverstoring als gevolg van de toepassing van de koepelvrijstelling.<sup>251</sup> De argumentatie dat sprake is van een potentiële concurrentieverstoring is niet voldoende om een volledige sector uit te sluiten van de koepelvrijstelling.<sup>252</sup> De bepaling dat geen sprake mag zijn van een mogelijke verstoring van de mededinging is volgens de A-G meer een restrictieve bepaling die misbruik moet tegengaan, hetgeen getoetst moet worden door de nationale autoriteiten.<sup>253</sup> Van Doesum stelt in dit kader dat de vrijstelling ruim moet worden uitgelegd. Het doel van de vrijstelling is dat verschillen tussen grote en kleine belastingplichtigen worden verkleind. De toepassing van de vrijstelling mag echter niet tot gevolg hebben dat een concurrentievoordeel ontstaat ten opzichte van onafhankelijke derden.<sup>254</sup>

---

<sup>244</sup> Van Doesum 2009, p. 236.

<sup>245</sup> HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*), BNB 2003/30.

<sup>246</sup> Jovanovic & Merx 2016, par 3.4.

<sup>247</sup> Van Doesum 2009, p. 236.

<sup>248</sup> HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15.

<sup>249</sup> HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719, r.o. 44 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15.

<sup>250</sup> Btw-Comité 6 mei 2015, Working Paper 856, taxud.c.1(2015)2162037, blz.3.

<sup>251</sup> HvJ 20 november 2003, nr. C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621, r.o. 47 (*Taksatorringen*), V-N 2003/63.11.

<sup>252</sup> HvJ 21 september 2017, nr. C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721, r.o. 67 (*Commissie/Duitsland*), V-N 2017/49.21.15.

<sup>253</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*).

<sup>254</sup> Van Doesum 2009, p. 237.

#### 4.1.6 Grensoverschrijdende koepelvrijstelling

De koepelvrijstelling is een samenwerkingsfictie voor de heffing van de omzetbelasting in de Europese Unie. Anders dan bij de fiscale eenheid het geval is, kent de koepelvrijstelling op zichzelf gezien geen territoriale beperking. In de literatuur is beschreven dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk zou moeten zijn en daarnaast bieden verslagen van het Btw-Comité ook geen ander inzicht.<sup>255</sup>

De literatuur onderschrijft het feit dat de koepelvrijstelling grensoverschrijdend moet kunnen worden toegepast mede omdat het Btw-Comité een dergelijke toepassing niet uitsluit, blijkens de verslagen.<sup>256</sup> De vraag die vervolgens opkomt is in hoeverre de koepelvrijstelling grensoverschrijdend kan worden toegepast. In een drietal zaken is door de verwijzende rechter om opheldering gevraagd. In elk van de drie zaken ging het om een samenwerkende groep waarbij diensten van al dan niet gelieerde partijen werden ingekocht in het buitenland. In *DNB Banka* en *Aviva* werden de diensten voornamelijk in andere lidstaten ingekocht en in het geval van *Kaplan* was dat in Hong Kong. De A-G heeft in alle drie de zaken geconcludeerd dat de koepelvrijstelling geen grensoverschrijdende werking heeft.<sup>257</sup> De A-G is van mening dat volgt uit de wetsystematiek en de Btw-richtlijn zelf dat vrijstellingen gebonden zijn aan nationale grenzen, de koepelvrijstelling bijgevolg ook.<sup>258</sup> Van Haaren voegt aan de conclusie van de A-G toe dat landen concurrentievervalsing verschillend interpreteren waardoor mogelijk sprake kan zijn van dubbele (non-)heffing.<sup>259</sup> De invloed van het probleem is echter klein volgens van Haaren omdat de plaats-van-dienstregels ervoor zorgen dat de heffing uiteindelijk wordt toegewezen aan een enkele lidstaat. De plaats-van-dienstregels worden volgens van Haaren namelijk meer uniform uitgelegd dan de vrijstelling(en) zelf. Ik denk zelf dat (een deel van) de oplossing van de oplossing ligt in het hebben van een meer eenduidige begripsuitleg. De uniformering van het begrip concurrentievervalsing zou dus een stap in de goede richting zijn. De A-G concludeert verder dat het toestaan van een grensoverschrijdende koepelvrijstelling onredelijk zou zijn omdat die ruime uitleg haaks staat op de strikte uitleg van de (territoriale) voorwaarden zoals bij de fiscale eenheid. Net als de Redactie Vakstudie Nieuws ben ik van mening dat die argumentatie van de A-G niet sterk is.<sup>260</sup> De fiscale eenheid en de koepelvrijstelling zijn verschillende typen samenwerkingsficties en moeten ook als zodanig worden behandeld, ondanks dat beiden een vergelijkbaar doel hebben. De A-G vergelijkt simpelweg appels met peren, alleen al doordat de fiscale eenheid expliciet een territoriale beperking kent en de koepelvrijstelling niet. Daarnaast is de fiscale eenheid een ondernemingsfictie en is de koepelvrijstelling een vrijstelling voor bepaalde typen samenwerking. Verder heeft de A-G aangevoerd dat een ruimere toepassing van de koepelvrijstelling kan zorgen voor een inperking van de heffingsbevoegdheid in de andere lidstaat en dat daarmee btw kan worden bespaard.<sup>261</sup> Janssen merkt terecht op dat dat een betere aftrekpositie een bepaalde lidstaat niet in de weg mag staan aan het toekennen van een vrijstelling.<sup>262</sup> Alhoewel Janssen niet expliciet ingaat op misbruik en dubbele (non-)heffing neem ik aan dat de betere aftrekpositie niet mag voortkomen uit gevallen waar sprake is van misbruik of dubbele (non-)heffing. In het volgende hoofdstuk ga ik uitgebreider in op de

---

<sup>255</sup> Van Haaren, *BtwBrief* 2016/95; Btw-Comité 25 mei 2004, Working Paper 450, TAXUD/1650/04, onderdeel 3.6, 6 mei 2015, Working Paper 856, taxud.c.1(2015)2162037, onderdeel 3.6 en 30 september 2015, Working Paper 883, taxud.c.1(2015)4500631, onderdeel 3.6.1.

<sup>256</sup> Van Haaren, *BtwBrief* 2016/95.

<sup>257</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ (A-G) 1 maart 2017, nr. C-605/15 (*Aviva*), *NTRF* 2017/726.

<sup>258</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/23.20.

<sup>259</sup> Van Haaren, *BtwBrief* 2016/95.

<sup>260</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/23.20.

<sup>261</sup> Janssen, *BTW-bulletin* 2017/32.

<sup>262</sup> Janssen, *BTW-bulletin* 2017/32.

(grensoverschrijdende) koepelvrijstelling en vergelijk ik die met de verdragsvrijheden. Verder heeft het Hof zich uiteindelijk in geen van de drie zaken uitgesproken over de territoriale reikwijdte van de koepelvrijstelling omdat het Hof om andere redenen de vrijstelling niet van toepassing achtte.

#### 4.2 De Nederlandse implementatie

De Nederlandse variant van de koepelvrijstelling is gecodificeerd onder artikel 11 lid 1 onderdeel u van de Wet op de Omzetbelasting 1968 en daarnaast in het Uitvoeringsbesluit en de Uitvoeringsbeschikking behorende bij de Wet. De Nederlandse toepassing van de koepelvrijstelling wijkt op het gebruik van begrip *'rechtstreeks'* in plaats van *'direct'* niet af van de Btw-richtlijn.<sup>263</sup> De gangbare opvatting in de literatuur dat tussen beide begrippen geen verschil bestaat.<sup>264</sup> De structuur van de Nederlandse wet is echter wel anders dan de Btw-richtlijn. De wetgever heeft er voor gekozen om bepaalde typen dienstverlening toegang te verlenen tot de vrijstelling via het Uitvoeringsbesluit<sup>265</sup> en andere typen diensten uit te sluiten via de Uitvoeringsbeschikking<sup>266</sup>. De koepelvrijstelling is enkel toegestaan voor zover het samenwerkingsverband diensten verricht van algemeen belang en eventuele beperkingen kunnen zo gemakkelijker worden opgelegd of weggenomen.<sup>267</sup>

Een voorbeeld is dat Nederland in beginsel niet de keuze heeft gemaakt om de koepelvrijstelling uit te sluiten voor financiële diensten, maar het Hof heeft inmiddels financiële diensten wel degelijk heeft uitgesloten van de vrijstelling.<sup>268</sup> De koepelvrijstelling is namelijk bedoeld voor activiteiten die van algemeen belang zijn, financiële dienstverlening valt daar niet onder. De opvatting in de literatuur is dan ook dat Nederland dat moet wijzigen.<sup>269</sup>

De koepelvrijstelling wordt in tegenstelling tot de fiscale eenheid meer uniform uitgelegd. Lidstaten hebben niettemin de mogelijkheid om maatregelen te nemen om bijvoorbeeld concurrentievervalsing te voorkomen. Nederland heeft ervoor gekozen om bepaalde typen dienstverlening wel of niet mee te nemen, maar de tekst van vrijstelling wijkt bijna niet af van de Btw-richtlijn. Daarnaast is het een en ander voorbijgekomen in de sub paragrafen van onderdeel 4.1, ik volsta om die reden verder met een verwijzing.

#### 4.3 Tussenconclusie

De relatie tussen grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden die zijn opgenomen in de Btw-richtlijn en de verdragsvrijheden die zijn opgenomen in het Werkingsverdrag vormen de kern van deze scriptie. Een belangrijke samenwerkingsfictie die naast de fiscale eenheid bestaat is de koepelvrijstelling, reden genoeg om een blik te werpen op die vrijstelling. De deelvraag die in dit hoofdstuk is gebruikt luidt als volgt:

*'Hoe werkt de in de Btw-richtlijn beschreven koepelvrijstelling en op welke manier is die vrijstelling in Nederland geïmplementeerd?'*

---

<sup>263</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob; Art. 132 lid 1 een onderdeel j Btw-richtlijn.

<sup>264</sup> Het verschil wordt bijvoorbeeld niet benoemd in: Janssen, *BTW-bulletin* 2017/75.

<sup>265</sup> Uitvoeringsbesluit Wet Ob.

<sup>266</sup> Uitvoeringsbeschikking Wet Ob.

<sup>267</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15; Wolf, *NTFR* 2017/44.

<sup>268</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet Ob jo. Art. 9 lid 1 onderdeel f UB OB.

<sup>269</sup> Nieuwenhuizen, *BTW-bulletin* 2020/37.

De koepelvrijstelling is onderdeel geworden van het Unierecht met de invoering van de Zesde Richtlijn en is sindsdien geïmplementeerd in de nationale wet- en regelgeving van de lidstaten. Het initiële doel van de koepelvrijstelling was om de zorgsector te ontlasten. Het doel is uiteindelijk geworden om de concurrentieverhoudingen tussen grote en kleine ondernemingen te verbeteren alsmede de (administratieve) lasten te verminderen. De definitieve variant is dus ruimer geworden.

De richtlijnwetgever heeft een vijftal voorwaarden opgenomen in de richtlijn die waaraan moet worden voldaan om aanspraak te mogen maken op de vrijstelling. De Btw-richtlijn geeft in de eerste plaats aan dat sprake moet zijn van een zelfstandige groep personen die diensten verricht. Die zelfstandige groep moet tenminste uit een drietal onderdelen bestaan inclusief een groepshoofd. De rechtsvorm van de koepel en de leden is niet van belang. Het is daarentegen gelet op de Vakstudie Omzetbelasting daarentegen wel van belang of sprake is van een belastingplichtige.

De tweede voorwaarde is dat de diensten die de zelfstandige groep verricht, worden verricht in het kader van de vrijgestelde activiteiten of in het kader van activiteiten die geen belastingplicht oproepen. Het is belangrijk dat het in de zin van de koepelvrijstelling gaat om activiteiten die zijn vrijgesteld omdat zij in het algemene belang zijn. Financiële dienstverlening en verzekeringsdiensten zijn als gevolg daarvan niet vrijgesteld op basis van de koepelvrijstelling, aldus het Hof. Nederland is tegen deze voorwaarde aangelopen, maar heeft deze sectoren op het moment van schrijven nog niet uitgesloten van de koepelvrijstelling. De staatssecretaris staat een ruimere toepassing van de koepelvrijstelling voor en bespreekt de mogelijkheid tot verruiming in Europees verband, mede als gevolg van de uitspraken in DNB Banka en Aviva.

De derde voorwaarde is dat de diensten die de groep verleent aan de leden direct nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteiten of activiteiten die geen belastingplicht oproepen. Nauw samenhangende diensten vallen niet onder het begrip *direct* en zijn daardoor niet vrijgesteld onder de koepelvrijstelling. In de literatuur bestaat discussie over de reikwijdte van het begrip *direct*. Swinkels is bijvoorbeeld van mening dat de koepelvrijstelling kan worden gebruikt voor diensten die belast zijn met btw, mijns inziens maakt Swinkels hiermee een misvatting. Desondanks dient deze voorwaarde niet te strikt te worden uitgelegd volgens van Norden.

De vierde voorwaarde is dat de koepel enkel een proportionele terugbetaling verlangt van de leden. Impliciet betekent dat geen winst mag worden gemaakt door de koepelorganisatie, zoals ook de A-G heeft betoogd. In de literatuur is echter onder andere door Merx betoogd dat een incidentele winst geen probleem vormt. Van Doesum stelt in dat kader dat de winst in een dergelijk geval moet worden gebruikt voor de koepel zelf.

De laatste voorwaarde die wordt gesteld in de richtlijn is dat de toepassing van de koepelvrijstelling niet mag zorgen voor een verstoring van de mededinging. Een potentiële mededinging is als voldoende voor een dergelijke schending. De A-G nuanceert dat echter door te betogen dat de voorwaarde restrictief van aard is en het doel heeft om oneigenlijk gebruik tegen te gaan.

Los van deze voorwaarden is ingegaan op de grensoverschrijdende werking van de koepelvrijstelling. De A-G wijst een grensoverschrijdende werking af, maar meerdere auteurs denken daar anders over. De A-G vergelijkt de interpretatie van de voorwaarden van de fiscale eenheid met die van de koepelvrijstelling op een verkeerde manier. Het Hof gaat verder niet uitgebreid in op het al dan niet bestaan van een territoriale beperking op de toepassing van de koepelvrijstelling. De beide ficties kennen immers een andere werking.

Concluderend is de koepelvrijstelling in tegenstelling tot de fiscale eenheid meer geharmoniseerd. De voorwaarden voor de toepassing worden namelijk unierechtelijk uitgelegd, verschillen in interpretaties

bestaan echter nog steeds. Het is zodoende nog steeds onderwerp van discussie of de koepelvrijstelling grensoverschrijdend toepasbaar is.



## 5. De interne markt & btw-samenwerking

De ontwikkelingen van de afgelopen jaren op het gebied van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden maken het interessant om de huidige werking van bepaalde ficties, zoals de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling, te toetsen aan de verdragsvrijheden. In eerdere hoofdstukken is ingegaan op de verdragsvrijheden, de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling. De toetsing in dit hoofdstuk wordt (grotendeels) gedaan door gebruik te maken van de beslisboom van het Hof van Justitie. Het schema is eerder in hoofdstuk 2 besproken en bestaat uit een viertal stappen. De eerste stap is de vraag of er toegang is tot het Verdrag. De tweede vraag is of sprake is van een discriminatie of van een belemmering. De derde vraag is of de mogelijk inbreuk te rechtvaardigen is en zo ja, of die maatregel proportioneel is. De verhouding tussen de samenwerkingsverbanden en het Verdrag wordt onderzocht aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

*'In hoeverre zijn de in de Btw-richtlijn genoemde samenwerkingsverbanden, te weten de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling in overeenstemming met de gedachte van de Europese interne markt?'*

De deelvraag wordt onderzocht aan de hand van een aantal onderdelen. Allereerst wordt via de beslisboom van het Hof, de fiscale eenheid getoetst aan de verdragsvrijheden die de gedachte van de interne markt behelzen. Daaropvolgend wordt op dezelfde wijze de koepelvrijstelling vergeleken met het Verdrag en de interne markt. Daarnaast worden overige typen van samenwerking onderzocht tezamen met alternatieven voor de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling. Afsluitend wordt een tussenconclusie gegeven.

### 5.1 De interne markt en de fiscale eenheid

#### 5.1.1 Verdragstoegang

De fiscale eenheid is een in de Btw-richtlijn opgenomen kan-bepaling die door lidstaten geïmplementeerd kan worden in de nationale wet- en regelgeving. De regeling is niet volledig geharmoniseerd waardoor in de literatuur doorgaans wordt aangenomen dat het mogelijk moet zijn om de fiscale eenheid te toetsen aan het primaire Unierecht.<sup>270</sup> Daarentegen neemt dat niet weg dat bijvoorbeeld Merckx weldegelijk kritisch is geweest over de toetsing van een kan-bepaling aan het primaire EU-recht. Merckx heeft zich daarover uitgesproken in een noot bij het arrest Schmelz.<sup>271</sup> In dit hoofdstuk wordt aangenomen dat de fiscale eenheid getoetst mag worden aan de verdragsvrijheden.

#### 5.1.2 Discriminatie, belemmering of dispariteit?

De Btw-richtlijn en de Nederlandse Wet kennen beiden een territoriale beperking voor de toepassing van de fiscale eenheid. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid is op grond van de tekst in de basis dus niet mogelijk. De geografische beperking in de richtlijn kan onder andere worden toegeschreven aan de vrees voor concurrentievervalsing.<sup>272</sup> De beperking is daarnaast vermoedelijk in het leven geroepen om recht te doen aan het fiscale territorialiteitsbeginsel.<sup>273</sup> Verder is de fiscale eenheid een kan-bepaling waardoor ik mij kan voorstellen dat lidstaten bezwaar hebben tegen het uitvoeren van

---

<sup>270</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>271</sup> HvJ 26 oktober 2010, nr. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Schmelz*), *NFR* 2010/2576.

<sup>272</sup> Terra 1990, p. 136.

<sup>273</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

een regeling die zij zelf bewust niet hebben geïmplementeerd. De vraag die speelt is of die geografische beperking kwalificeert als een inbreuk op een verdragsvrijheid.

De (richtlijn)wetgever heeft een beperking opgenomen in zowel de Btw-richtlijn als de Wet die de geografische reikwijdte van de regeling begrenst. Een fiscale eenheid kan worden gevormd door in een lidstaat gevestigde personen die zijn verweven in financieel, organisatorisch en economisch opzicht.<sup>274</sup> Lidstaten mogen bepaalde beperkingen introduceren ter voorkoming van misbruik, Nederland eist bijvoorbeeld dat de deelnemers kwalificeren als btw-ondernemer.<sup>275</sup> De fiscale eenheid die ontstaat treedt voor btw-doeleinden in de plaats van de deelnemers. De richtlijntekst spreekt van personen die binnen het grondgebied van een bepaalde lidstaat gevestigd moeten zijn, hetgeen inhoudt dat een in een andere lidstaat gevestigd persoon geen toegang heeft tot die fiscale eenheid. Een dergelijke beperking kan worden gezien als een inbreuk op in ieder geval de vrijheid van vestiging en daarnaast mogelijk op het vrij verkeer van goederen en van diensten.

De mogelijke inbreuk wordt in de literatuur over het algemeen aangemerkt als een belemmering, maar niet als discriminerend of als een dispariteit.<sup>276</sup> De beperking geldt voor iedere ondernemer die de regeling wilt toepassen waardoor geen sprake van een directe discriminatie. De beperking ontstaat daarnaast niet door het bestaan van verschillende belastingsystemen, waardoor geen sprake is van een dispariteit. De vervolgvraag die moet worden gesteld is of daadwerkelijk sprake is van een nadeel, indien anders is er geen sprake van een belemmering.<sup>277</sup> De territoriale beperking van de fiscale eenheid betekent dat een moedermaatschappij gevestigd in een bepaalde lidstaat een fiscale eenheid kan vormen met een in dezelfde lidstaat gevestigde dochtervennootschap maar niet met een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap. De groep kan om die reden niet profiteren van de voordelen van de fiscale eenheid zoals bijvoorbeeld een kasstroomvoordeel<sup>278</sup>, een betere aftrekpositie<sup>279</sup> of het voorkomen van btw-cumulatie<sup>280</sup>.

De fiscale eenheid zorgt voor een kasstroomvoordeel voor de deelnemers van die fiscale eenheid. De deelnemers worden beschouwd als één ondernemer waardoor onderlinge prestaties onzichtbaar zijn voor de btw-heffing. In een grensoverschrijdende situatie kan het voorkomen dat een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap diensten verricht aan de fiscale eenheid. De plaats-van-dienstregels schrijven voor dat bij grensoverschrijdende dienstverlening tussen ondernemers (hierna: B2B) de btw wordt verlegd naar de afnemer. De afnemer is in dat geval de fiscale eenheid die de btw op aangifte moet voldoen, hetgeen een kasstroomnadeel is voor de fiscale eenheid. Het kasstroomnadeel had niet bestaan als de dochtervennootschap – die aan de verwevenheidsvereisten voldoet – een fiscale eenheid had mogen vormen met de rest van de groep.

Het verbeteren van de aftrekpositie is mogelijk als een niet-ondernemer, of een ondernemer met een beperkt aftrekrecht een fiscale eenheid vormt met ondernemers die wel (een volledig) aftrekrecht hebben.<sup>281</sup> Het aftrekrecht wordt bepaald aan de hand van de prestaties die de fiscale eenheid verricht. Ingeval de prestaties van de fiscale eenheid belast zijn heeft de fiscale eenheid recht op aftrek voor de

---

<sup>274</sup> Art. 11 Btw-richtlijn

<sup>275</sup> Art. 7 lid 4 Wet Ob.

<sup>276</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>277</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

<sup>278</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823.

<sup>279</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>280</sup> Brakeboer, *NTR* 2020/888.

<sup>281</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

algemene kosten. De niet-ondernemer of vrijgestelde ondernemer kan zodoende (meer) btw in aftrek brengen voor algemene kosten dan dat zonder fiscale eenheid mogelijk is.

Het eerder besproken kasstroomnadeel kan in bepaalde gevallen ook daadwerkelijk een kostenpost worden als gevolg van btw-cumulatie, dit komt vooral voor in situaties waarbij de groep veelal vrijgestelde prestaties verricht. Beschouw ter illustratie het geval dat momenteel bij het Gerechtshof ligt, een moedermaatschappij A gevestigd in lidstaat Duitsland met dochtervennootschap B die is gevestigd in lidstaat Nederland.<sup>282</sup> De moedermaatschappij en de dochtermaatschappij verrichten beide voornamelijk vrijgestelde prestaties en nemen binnen de groep goederen en diensten af inclusief btw. De entiteiten A en B kunnen de btw op de afgenomen prestaties slechts in beperkte mate in aftrek nemen vanwege het beperkte aftrekrecht. De (gedeeltelijke) oplossing voor dat probleem op nationaal niveau is doorgaans de vorming van een fiscale eenheid, aannemende dat aan de overige voorwaarden is voldaan. Zodoende kan bijvoorbeeld de moedermaatschappij bepaalde diensten afnemen en binnen het concern die diensten doorleveren aan een dochtermaatschappij zonder btw. Zonder de fiscale eenheid kan sprake zijn van een belastbare prestatie van de moeder aan de dochter en in grensoverschrijdende gevallen is het mogelijk dat de btw (verplicht) wordt verlegd. De Duitse moedermaatschappij koopt in het voorbeeld een dienst in en levert die door aan de Nederlandse dochter, in dat geval is sprake van een B2B dienst aan een in een andere lidstaat gevestigde ondernemer. De btw wordt dan verlegd aan de Nederlandse dochtervennootschap wat betekent dat de Nederlandse vennootschap de btw op aangifte moet voldoen ten aanzien van die dienst. De Nederlandse dochtervennootschap wordt aldus geconfronteerd met aanvullende administratie en btw-kosten. Een fiscale eenheid voorkomt normaliter op nationaal dit probleem voor bijvoorbeeld de verzekeringsbranche.<sup>283</sup>

De fiscale eenheid is vooralsnog enkel toegankelijk voor ondernemers binnen een bepaalde lidstaat waardoor sprake is van een belemmerende werking als gevolg van de territoriale beperking van de fiscale eenheid.<sup>284</sup> De belemmering vormt een inbreuk op het secundaire vestigingsrecht. De vraag is daarnaast of sprake is van een inbreuk op het vrij verkeer van goederen of diensten. De vrijheid van diensten moet worden beoordeeld vanuit de afnemer.<sup>285</sup> De afnemer moet zich vrijelijk tussen lidstaten kunnen verplaatsen zonder belemmerd te worden in het afnemen van de diensten. Het Duitse concern kan in theorie de diensten afnemen vanuit Duitsland, maar wordt in dat geval mogelijk geconfronteerd met btw-heffing. Het concern zou het probleem immers niet hebben als zij in Nederland gevestigd zouden zijn. De Btw-richtlijn beperkt echter niet de dienstverlening op zichzelf. Het staat het concern immers vrij om een Duitse entiteit te vormen die de diensten gaat verlenen waardoor in zoverre geen belemmering bestaat van het vrij verkeer van diensten (of goederen) maar enkel van de vrijheid van vestiging. Niettemin is de oplossing om een Duitse entiteit te vormen om de btw-last weg te nemen mogelijk strijdig met de neutraliteit, maar ik richt mij primair op de strijdigheid met het vestigingsrecht.

### 5.1.3 Rechtvaardigingsgronden

Een belemmerende maatregel kan verenigbaar zijn met het Unierecht als voor die maatregel sprake is van een zekere rechtvaardiging. In hoofdstuk 2 zijn in het algemeen een aantal (erkende) rechtvaardigingsgronden benoemd. De Btw-richtlijn kent geen wetshistorie zoals de Nederlandse wet

---

<sup>282</sup> Van Osch & Oudshoorn, *BtwBrief* 2020/42.

<sup>283</sup> Brakeboer, *NtFR* 2020/888.

<sup>284</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>285</sup> HvJ 2 april 2020, nr. C-897/19, ECLI:EU:C:2020:262, r.o. 52 (*PPU (I.N.)*).

en regelgeving die kent waardoor bepaalde achtergronden niet bekend zijn, zo ook die van de fiscale eenheid. Van Doesum en van Norden vermoeden dat de geografische beperking is opgenomen vanwege een risico op concurrentievervalsing, Schriek en van Poppel lijken die stelling over te nemen.<sup>286</sup>

Een door het Hof aanvaarde ongeschreven rechtvaardigingsgrond is dat een belemmerende maatregel bijdraagt aan de doeltreffendheid van fiscale controles.<sup>287</sup> Van Doesum en van Norden zijn van mening dat de doeltreffendheid van fiscale controles geen gegronde bezwaar is die de geografische beperking van de fiscale eenheid rechtvaardigt. Zij erkennen dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid controles kan bemoeilijken. Lidstaten kunnen echter verzoeken tot wederzijdse bijstand waardoor dat probleem de beperking niet rechtvaardigt. Van Doesum en van Norden menen daarnaast dat de doeltreffendheid van fiscale controles niet eerder is opgekomen als rechtvaardiging en daarom zien zij niet in waarom dat een argument kan zijn. Ik ben het eens met de argumentatie dat de controle weliswaar lastiger kan zijn met een grensoverschrijdende fiscale eenheid, maar zoals van Doesum en van Norden terecht opmerken kunnen lidstaten verzoeken tot wederzijdse bijstand. Daarnaast neemt de samenwerking van de fiscale autoriteiten alleen maar toe en wordt later in dit hoofdstuk een alternatief aangedragen die dit probleem (ten dele) kan wegnemen. De stelling dat niet eerder is geopperd dat de doeltreffendheid van de fiscale controles een reden is om een binnenlandse beperking te kennen volg ik echter niet. Het feit dat een argument niet eerder is gebruikt doet niets af aan de betekenis van een argument. Desalniettemin ben ik het met van Doesum en van Norden eens dat de doeltreffendheid van fiscale controles in dit geval geen dwingende reden van algemeen belang is, die een dergelijke beperking rechtvaardigt.

Een tweede rechtvaardigingsgrond betreft dat een bepaalde maatregel is benodigd in het kader van de waarborging van het belastingstelsel. De waarborging van het belastingstelsel lijkt qua uitwerking op de rechtvaardigingsgronden die een maatregel rechtvaardigen die het fiscale territorialiteitsbeginsel en een evenwichtige heffingsbevoegdheid beschermen.<sup>288</sup> De waarborging van het belastingstelsel betekent simpel gezegd dat een ondernemer die belaste prestaties verricht recht heeft op aftrek voor die belaste prestaties en een vrijgesteld presterende ondernemer dat niet heeft. Het toestaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan zorgen voor situaties waarbij aftrekrecht wordt gegeneerd terwijl daar geen sprake van zou zijn zonder die fiscale eenheid. Van Doesum en van Norden stellen dat de samenhang van het belastingstelsel niet snel wordt geaccepteerd als rechtvaardigingsgrond. Ik denk zelf dat dit het sterkste argument is tegen het toestaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid, omdat in bepaalde gevallen dubbele (non-)heffing kan ontstaan. Van Doesum en van Norden merken ten aanzien van het fiscale territorialiteitsbeginsel op dat die rechtvaardigingsgrond het meest sterk is. Schriek en van Poppel erkennen dat in bepaalde situaties inderdaad niet wordt geheven of dat het heffingsrecht verschuift, maar dat een dergelijke beperking te ingrijpend is. Schriek en van Poppel stellen dat btw-heffing in beginsel niet afhankelijk is van het type samenwerking. De heffing van btw sluit via onder andere de plaats-van-dienstregels aan bij het verbruik, waardoor de beperking niet is gerechtvaardigd. Ik neig zelf ook naar de lezing van Schriek en van Poppel. Ik denk namelijk dat het standpunt kan worden ingenomen dat het fiscale territorialiteitsbeginsel in het geheel niet van toepassing is. Het fiscale territorialiteitsbeginsel in de directe belastingen betekent volgens van Doesum en van Norden dat in een bepaald gebied gezocht moet worden naar een heffingsobject of -subject.<sup>289</sup> De btw is in

---

<sup>286</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/823; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>287</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>288</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853; Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>289</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

tegenstelling tot de winstbelasting een geharmoniseerde indirecte belasting. De Btw-richtlijn is een uitvloeisel van het primaire Unierecht, nota bene de basis van de Europese Unie als geheel. Ik denk dat om die reden kan worden beargumenteerd dat het territoire voor btw-doeleinden de Unie als geheel is, zeker gelet op de gedachte van de eengemaakte interne markt.

De situaties die kunnen leiden tot dubbele (non-heffing) kunnen mogelijk worden gezien als misbruik en daardoor is mogelijk sprake van een rechtvaardigingsgrond. In het Unierecht is sprake van misbruik indien belanghebbende een kunstmatige constructie opzet die volledig indruist tegen het doel en de strekking van een bepaalde wet of richtlijn. Misbruik wordt getoetst aan de hand van een tweetal criteria namelijk de objectieve en de subjectieve toets. De objectieve toets houdt in dat sprake moet zijn van een volstrekt kunstmatige constructie die erop is gericht om belastingheffing te ontgaan.<sup>290</sup> De subjectieve toets houdt in dat een belanghebbende de constructie heeft opgezet om een wezenlijk fiscaal voordeel te realiseren, wordt aan beide toetsen voldaan dan is er sprake van misbruik.<sup>291</sup> Van Doesum en van Norden zijn van mening dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid niet kan leiden tot misbruik situaties of tot situaties waarbij sprake is van belastingontwijking. Een belastingplichtige is voor de btw immers vrij in de keuze om een fiscaal zo gunstig mogelijke weg te kiezen.<sup>292</sup> Van Doesum en van Norden werpen nog wel op dat misbruik mogelijk kan ontstaan via bepaalde structuren met een vaste inrichting, maar stellen zelf al dat dergelijke structuren houdbaar zijn. Schriek en van Poppel menen dat misbruik in de btw niet aan de orde is en stellen net als van Doesum en Van Norden dat een belanghebbende een zo gunstig mogelijke opzet mag kiezen. Ik ben het met de auteurs van beide artikelen eens dat de vrees voor misbruik geen rechtvaardigingsgrond kan zijn. Als blijkt dat in bepaalde gevallen in het geheel niet meer wordt geheven zijn er ook andere mogelijkheden, zoals Schriek en van Poppel ook al opmerken.

#### 5.1.4 Proportionaliteit

Het Hof toetst naast de voorgaande elementen ook of een bepaalde maatregel proportioneel is. De territoriale beperking van de fiscale eenheid zorgt in bepaalde gevallen voor een verschuiving van de heffingsbevoegdheid. Het wegnemen van de territoriale beperking in de huidige vorm van de fiscale eenheid heeft tot gevolg dat in bepaalde gevallen niet wordt geheven of dat dubbel wordt geheven, beide onwenselijk maar dat maakt de beperking niet direct proportioneel. Het voorkomen van dubbele (non-)heffing kan mijns inziens op andere manieren dan een globale beperking op te leggen die indruist tegen de gedachte van de btw en de interne markt als geheel. Van Doesum en van Norden stellen dat lidstaten meerdere mogelijkheden ter beschikking hebben om op een minder ingrijpende manier heffing zeker te stellen en misbruik te voorkomen.<sup>293</sup> Schriek en van Poppel menen evenals van Doesum en van Norden dat het probleem van dubbele (non-)heffing op te lossen is met reeds bestaande mogelijkheden die in de Nederlandse Wet en de Btw-richtlijn worden geboden.<sup>294</sup> De geografische beperking komt dus in bepaalde gevallen door de geschiktheidstoets, maar niet door de noodzakelijkheidstoets. Van Doesum en van Norden zijn daarnaast van mening dat de beperking slechts in een beperkt aantal gevallen proportioneel kan zijn als wordt aangenomen dat de maatregel als geheel proportioneel blijkt te zijn.<sup>295</sup> Oudshoorn en van Osch denken echter dat de belemmering

---

<sup>290</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>291</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>292</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>293</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

<sup>294</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>295</sup> Van Doesum & van Norden, *WFR* 2006/853.

gerechtvaardigd is en zo niet dat de maatregel evenredig is op grond van jurisprudentie die is geweest in het kader van de winstbelastingen.<sup>296</sup>

### 5.1.5 Verhouding interne markt

De fiscale eenheid is een figuur dat in het leven is geroepen om samenwerking te bevorderen door de (administratieve) btw-lasten te verminderen. Het probleem van de fiscale eenheid is echter dat in een tijd van toenemende globalisering de regeling niet mee verandert. Het is niet ongebruikelijk dat een concern verschillende werkmaatschappijen heeft die zijn verspreid over het grondgebied van de Unie.<sup>297</sup> Een concern dat is verdeeld over de Unie heeft niet dezelfde voordelen als een concern dat enkel op nationaal niveau opereert, te meer omdat de fiscale eenheid een kan-bepaling is. Het idee van de eengemaakte interne markt behelst mijns inziens ook dat groepen grensoverschrijdend moeten kunnen werken zonder dat zij worden geconfronteerd met een minder sterke concurrentiepositie dan dat een nationaal concern dat heeft. Het feit dat een nationaal georiënteerd concern een betere concurrentiepositie heeft ten opzichte van een concern dat grensoverschrijdend werkt, druist in tegen de vrijheid van vestiging en de fiscale neutraliteit. De groep die zich elders wilt vestigen, komt mogelijk voor btw-lasten te staan die het strikt binnenlandse concern niet heeft. De gedachte van de interne markt is nou juist dat dergelijke beperkingen niet hoeven te bestaan. De regeling van de fiscale eenheid is toe aan een vernieuwing en moet meer in lijn worden gebracht met de gedachte van de interne markt. In een later onderdeel wordt ingegaan op alternatieve modellen van de fiscale eenheid.

## 5.2 De interne markt en de koepelvrijstelling

### 5.2.1 Verdragstoegang

De vraag is of de koepelvrijstelling getoetst kan worden aan het verdrag. Een bepaling uit de Btw-richtlijn kan normaal gesproken niet worden getoetst aan het Verdrag omdat het wordt geacht een uitvloeisel te zijn van het Verdrag. Anderzijds kan worden beargumenteerd dat secundair recht getoetst zou moeten kunnen worden. A-G Kokott benoemt zelf ook in de conclusie bij de zaak *Kaplan* de relatie tussen de verkeersvrijheden en de koepelvrijstelling.<sup>298</sup> Voor academische doeleinden gebruik ik in ieder geval de beslisboom van het Hof voor de beoordeling van de verhouding tussen de koepelvrijstelling en de verkeersvrijheden.

### 5.2.2 Discriminatie, belemmering of dispariteit?

De koepelvrijstelling kent in tegenstelling tot de fiscale eenheid geen expliciete geografische beperking. De vraag die vervolgens opkomt is of het ontbreken van een dergelijke beperking ook betekent dat de koepelvrijstelling grensoverschrijdend kan worden toegepast. Een aantal keren heeft een verwijzende rechter prejudiciële vragen gesteld inzake de grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling.<sup>299</sup> Het Hof is echter in geen van de zaken ingegaan op de prejudiciële vragen aangaande de geografische reikwijdte van de koepelvrijstelling. In de literatuur heerst op het moment vooral

---

<sup>296</sup> Van Osch en Oudshoorn, *BtwBrief* 2020/42.

<sup>297</sup> Brakeboer, *NTR* 2020/888.

<sup>298</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N* 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), punt 62.

<sup>299</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 21 september 2017, nr. C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), *V-N* 2017/49.21.14.

onduidelijkheid over de reikwijdte van de koepelvrijstelling en de zaak *Kaplan* heeft weer voor iets meer duidelijkheid gezorgd.<sup>300</sup> Het Hof heeft zich anno 2021 nog niet uitgelaten over de territoriale reikwijdte van de koepelvrijstelling waardoor de geografische reikwijdte van de vrijstelling niet zeker is en daardoor is mogelijk sprake van een belemmering. Vooropgesteld, hier is geen sprake van een belemmerende maatregel omdat de huidige tekst van de koepelvrijstelling op zowel richtlijn als nationaal niveau geen expliciet verbod kent. Het gaat in het geval van de koepelvrijstelling om een belemmerende beperking die voortvloeit uit de regeling als blijkt dat de vrijstelling niet grensoverschrijdend kan worden toegepast.

De A-G heeft zich in tegenstelling tot het Hof in onder andere de zaak *Kaplan*<sup>301</sup> uitgesproken over de territoriale reikwijdte van de vrijstelling. Kokott is van mening dat de koepelvrijstelling geen grensoverschrijdende werking kent en noemt in dat kader een aantal redenen die worden toegelicht in het volgende onderdeel. Een van de redenen die wordt genoemd is dat de richtlijntekst geen aanleiding geeft tot een grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling. Daarnaast wordt het voorkomen van concurrentieverhoudingen gezien als een factor waarom de vrijstelling niet ruim kan worden toegepast.<sup>302</sup>

Een andere opvatting is dat de koepelvrijstelling weldegelijk grensoverschrijdend kan worden toegepast. In dat geval is mijns inziens ook geen sprake van een belemmering van de vestigingsvrijheid, de vrij verkeer van diensten of van goederen. Een lid van de koepel kan in dat geval de diensten met toepassing van de vrijstelling afnemen vanuit een andere lidstaat. Een afnemer moet immers vrij zijn om een bepaalde dienst af te nemen tegen dezelfde voorwaarden als een afnemer die is gevestigd in dezelfde lidstaat als de dienstverrichter. De interpretatie van de A-G staat haaks op die gedachte waardoor mogelijk sprake is van een inbreuk op het Unierecht, mocht die interpretatie de juiste zijn. De vraag die daarnaast speelt is of het (primaire) vestigingsrecht in het geding is omdat een persoon mogelijk wordt belemmerd om zich te vestigen in een andere lidstaat. De koepelvrijstelling heeft immers onder meer als doel om concurrentieverhoudingen te verbeteren. Een persoon die zich wil vestigen in een andere lidstaat moet concurreren tegen groepen die recht hebben op de koepelvrijstelling in die lidstaat. Een persoon die zich wilt vestigen in een andere lidstaat kan zich daarentegen niet beroepen op de koepelvrijstelling die toekomt aan de groep waar die persoon onderdeel van uitmaakt. In dat geval is sprake van een ongelijkheid en dus van een inbreuk op het vrij verkeer van diensten en de vestigingsvrijheid. De vrijheid van goederen is verder mijns inziens niet in het geding, de koepelvrijstelling is namelijk vooral gericht op het faciliteren van bepaalde diensten.

De onduidelijkheid over de grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling zorgt dat mogelijk sprake is van een inbreuk op het vrij verkeer van diensten, het vestigingsrecht en op de Unierechtelijke beginselen. In het volgende onderdeel wordt ingegaan op mogelijke rechtvaardigingsgronden.

### 5.2.3 Rechtvaardigingsgronden

---

<sup>300</sup> 'What Has the Trinity Doctrine Got to Do with VAT: Some Reflections on the CJEU Judgment in C-77/19 *Kaplan International Colleges UK (Part I)*', <http://kluwertaxblog.com/2021/03/10/what-has-the-trinity-doctrine-got-to-do-with-vat-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-i/>.

<sup>301</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/23.20.

<sup>302</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, V-N 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/23.20.

Het mogelijk bestaan van een belemmering betekent niet dat een bepaalde regeling, maatregel of uitwerking onverenigbaar is met het Unierecht. Het Hof en het Verdrag kennen een aantal rechtvaardigingsgronden voor belemmerende en discriminerende maatregelen. Kokott heeft in de conclusie bij Kaplan een aantal argumenten aangedragen die volgens Kokott rechtvaardigen dat de koepelvrijstelling niet grensoverschrijdend kan worden toegepast. Het Hof heeft zich vooralsnog niet uitgesproken over de territoriale reikwijdte van de vrijstelling. De motivering van de enkel nationale toepassing moet in dat geval worden gezocht in bijvoorbeeld diezelfde conclusie van A-G Kokott of stukken van het Btw-Comité.

Kokott stelt in het algemeen dat de wetshistorie geen aanleiding geeft om aan te nemen dat de koepelvrijstelling over de grenzen kan worden toegepast. De vrijstellingen in de Zesde Richtlijn zijn destijds opgenomen onder de kop *vrijstellingen in het binnenland*. De invoering van de huidige Btw-richtlijn heeft volgens de A-G niet tot doel gehad om een systematische of inhoudelijke wijziging door te voeren.<sup>303</sup> Daarnaast kent de huidige Btw-richtlijn een onderdeel voor vrijstellingen die specifiek zijn bedoeld voor grensoverschrijdende situaties.<sup>304</sup> Papis-Almansa stelt terecht dat de A-G zich baseert op een niet meer bestaande bepaling, en al zou de A-G gelijk hebben, dan maakt het niet uit.<sup>305</sup> De heffingsbevoegdheid wordt immers toegewezen aan de hand van de plaats-van-dienstregels en niet aan de hand van specifieke vrijstellingsbepalingen. De Redactie Vakstudie Nieuws merkt in hun noot bij de conclusie op dat dit het sterkste argument is van Kokott, maar zij bekrachtigen noch bevestigen het argument van de A-G.<sup>306</sup> De Redactie is het – naar ik vermoed – niet eens met de conclusie omdat de verdere argumentatie ten aanzien van het territorium wordt weerlegd, maar ze stellen enkel benieuwd te zijn naar het verdere verloop. Daarnaast meent ook van Haaren bijvoorbeeld dat een grammaticale uitleg van de bepaling tot gevolg heeft dat de vrijstelling een grensoverschrijdende werking heeft.<sup>307</sup> Het Hof heeft de vraag vooralsnog ontweken dus aanwijzingen over de bedoeling van de bepaling moeten dan mogelijk worden gezocht in verslagen van bijvoorbeeld het Btw-Comité. De verslagen van het Btw-Comité laten zien dat een grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling in principe mogelijk moet zijn, maar het levert ook moeilijkheden op.<sup>308</sup> Het Comité merkt daarbij op dat per geval moet worden onderzocht of materieel aan de voorwaarden wordt voldaan. In het verslag wordt geconstateerd dat een grensoverschrijdende koepelvrijstelling praktische moeilijkheden met zich meebrengt, maar extra administratieve lasten rechtvaardigen geen belemmerende maatregel.

De A-G benoemt daarnaast de rechtvaardigingsgronden die het Hof heeft geaccepteerd ten aanzien van een belemmerende maatregel. Kokott stelt dat als al sprake zou zijn van een belemmering, dat gerechtvaardigd zou zijn gelet op de verdeling van heffingsbevoegdheid en gelet op de

---

<sup>303</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N* 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), *V-N* 2020/23.20.

<sup>304</sup> 'What Has the Trinity Doctrine Got to Do with VAT: Some Reflections on the CJEU Judgment in C-77/19 Kaplan International Colleges UK (Part II)', [http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#\\_ftn11](http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#_ftn11).

<sup>305</sup> 'What Has the Trinity Doctrine Got to Do with VAT: Some Reflections on the CJEU Judgment in C-77/19 Kaplan International Colleges UK (Part II)', [http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#\\_ftn11](http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#_ftn11).

<sup>306</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N* 2020/23.20 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), *V-N* 2020/23.20.

<sup>307</sup> Van Haaren, *BtwBrief* 2016/95.

<sup>308</sup> Working Paper 856, 6 mei 2015, taxud.c.1(2015)2162037, onderdeel 3.8.



doeltreffendheid van fiscale controles van de lidstaten.<sup>309</sup> De verdeling van heffingsbevoegdheid is mijns inziens niet direct een probleem dat aan de orde is. De systematiek van de btw kent een uitgebreid bestel van plaats-van-dienstregels die gericht zijn op het belasten van verbruik, in beginsel verandert een samenwerkingsverband daar niet veel aan. De plaats-van-dienstregels zijn namelijk zo ingericht dat een dienst die wordt verricht in de Unie ook wordt belast in de Unie. Van Haaren identificeert echter een situatie waarbij geen btw wordt geheven. Een Poolse dienstverlener die onder de Poolse koepelvrijstelling een dienst verricht aan een Nederlandse niet-belastingplichtige is in Polen belast, maar vanwege de vrijstelling vindt geen heffing plaats.<sup>310</sup> De Btw-richtlijn voorziet echter in een oplossing voor dergelijke gevallen waardoor de niet-belastingplichtige wordt aangemerkt als belastingplichtige en vervolgens sprake is van een B2B-dienst die belast is in Nederland. Een territoriale beperking kan dan ook niet proportioneel kan zijn volgens van Haaren.<sup>311</sup> Het Btw-Comité benoemt overigens ook dergelijke gevallen, maar in de verslagen wordt beargumenteerd dat een grensoverschrijdende toepassing in beginsel mogelijk moet zijn.<sup>312</sup> Ten aanzien van de doeltreffendheid van fiscale controles merkt de A-G op dat zonder een territoriale beperking niet is te controleren of sprake is van een verstoring van de mededinging.<sup>313</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws merkt in dezelfde noot bij de conclusie op dat het een kwestie van perspectief betreft, omdat het nogal een verschil maakt of een concurrentieverstoring moet worden getoetst op bijvoorbeeld EU niveau of ook mondiaal. Ik denk zelf ook dat het een kwestie van perspectief is. De vraag die kan worden gesteld of het niet grensoverschrijdende toepassen van de vrijstelling niet juist zorgt voor verstoring van concurrentieverhoudingen.

A-G Kokott is verder van mening dat de geografische reikwijdte van de koepelvrijstelling in samenhang moet worden gelezen met die van de fiscale eenheid. In het voorgaande hoofdstuk is daar al over opgemerkt dat die interpretatie van Kokott merkwaardig is, zoals bijvoorbeeld ook opgemerkt is in de noot bij de conclusie.<sup>314</sup> Kokott stelt verder dat een eventuele inbreuk op het Unierecht ook betekent dat moet worden gekeken naar de houdbaarheid van de territoriale beperking van de fiscale eenheid.<sup>315</sup> De A-G heeft *'ernstige twijfels'* over de lezing dat de territoriale beperking van de fiscale eenheid strijdig is met het Unierecht.<sup>316</sup> De territoriale beperking is echter al in het geding, alleen al gelet op de Nederlandse literatuur zijn meerdere schrijvers van mening dat de geografische beperking van de fiscale eenheid niet strookt met de vrijheid van vestiging.

#### 5.2.4 Proportionaliteit

De uitleg dat de koepelvrijstelling geen grensoverschrijdende werking kent lijkt mij niet proportioneel indien een rechtvaardigingsgrond bestaat voor de inbreuk op het Unierecht. Het is een terecht argument dat een grensoverschrijdende koepelvrijstelling mogelijk leidt tot gevallen waarin geen

---

<sup>309</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N 2020/23.20* m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*), punt 62.

<sup>310</sup> Van Haaren, *BtwBrief 2016/95*.

<sup>311</sup> Van Haaren, *BtwBrief 2016/95*.

<sup>312</sup> Working Paper 856, 6 mei 2015, taxud.c.1(2015)2162037, onderdeel 3.8.

<sup>313</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N 2020/23.20* m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*).

<sup>314</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N 2020/23.20* m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kaplan International colleges UK*).

<sup>315</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N 2020/23.20*, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, punt 62 (*Kaplan International colleges UK*).

<sup>316</sup> HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302, *V-N 2020/23.20*, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, punt 62 (*Kaplan International colleges UK*).

heffing meer is als gevolg van een dergelijke toepassing. Deze gevallen kunnen zoals van Haaren beschrijft, worden voorkomen door minder ingrijpende maatregelen dan het wegnemen van de hele vrijstelling. Het beperken van de koepelvrijstelling tot het binnenland om mismatches te voorkomen komt dan misschien door het noodzakelijkheids criterium, maar komt gelet op van Haaren niet door de geschiktheidstoets. Een eventuele beperking tot het binnenland is daarom mijns inziens onverenigbaar met het Unierecht.

### 5.2.5 Verhouding interne markt

De verhouding tussen de koepelvrijstelling en de interne markt is mijns inziens gehuld in mist. Jarenlang heerste de opvatting dat vrijgestelde ondernemers in de financiële en verzekeringssector gebruik kon maken van de koepelvrijstelling op grond van de casuïstiek in de zaak *Taksatorringen*.<sup>317</sup> Het tegendeel bleek waar na het wijzen van de arresten *DNB Banka* en *Aviva en* heeft destijds menigeen verrast, zoals Wolf eerder heeft opgemerkt.<sup>318</sup> Een andere vraag die ten tijde van *DNB Banka* en *Aviva* speelde was of de koepelvrijstelling grensoverschrijdend toepasbaar is, de Btw-richtlijn sluit het immers niet uit. De A-G is van mening dat de koepelvrijstelling niet grensoverschrijdend werkt, maar meerdere auteurs denken van wel. Het Hof heeft de vraag steevast ontweken, dus duidelijkheid is er op het moment niet en ik denk dat die onduidelijkheid niet goed is voor de rechtszekerheid. De duidelijkheid is gewenst en een grensoverschrijdende koepelvrijstelling eerbiedigt het de gedachte van de interne eengemaakte markt het meeste, zoals ook door Euser wordt opgemerkt.<sup>319</sup>

### 5.3 Alternatieven

De fiscale eenheid en de koepelvrijstelling zijn niet volledig meer in overeenstemming de gedachte van de interne markt en de huidige werking van beide ficties leveren daarnaast mogelijk een schending op van de verkeersvrijheden.<sup>320</sup> Het is derhalve interessant om te onderzoeken of voor beide samenwerkingsverbanden alternatieven bestaan die meer recht doen aan de regelingen zelf maar ook aan de interne markt. De meeste alternatieven die worden onderzocht zijn niet volledig te realiseren zonder een wijziging van de Btw-richtlijn, dit zal per geval worden toegelicht.

Een algemene oplossing die bij de fiscale eenheid wordt genoemd is het schrappen van de fiscale eenheid uit de Nederlandse Wet.<sup>321</sup> De fiscale eenheid betreft een keuzeregeling en een lidstaat kan de regeling desgewenst uit de wet schrappen. De fiscale eenheid levert echter voor zowel de ondernemers als de autoriteiten veel voordelen op waardoor het schrappen van de regeling niet wenselijk is.<sup>322</sup> In de literatuur is daarnaast door Zuidgeest voorgesteld om de fiscale eenheid te vervangen door een ruimere invulling van de koepelvrijstelling. De fiscale eenheid is qua opzet een dermate ander figuur dan de koepelvrijstelling dat het mijns inziens geen goede vervanger is van de fiscale eenheid. Het omgekeerde van het voorstel van Zuidgeest is ook in de literatuur voorgekomen. Bijl en de Wit beschouwen de fiscale eenheid als een degelijk alternatief voor de koepelvrijstelling, zij zien echter beperkingen in de strikte voorwaarden van de fiscale eenheid.<sup>323</sup> De fiscale eenheid is mijns

---

<sup>317</sup> HvJ 20 november 2003, nr. C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*).

<sup>318</sup> Wolf, *NTFR* 2017/44.

<sup>319</sup> Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.b.

<sup>320</sup> Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.b; Rookmaaker-Penners 2020, par .2.1.6.l.e.

<sup>321</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>322</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>323</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

inziens meer gericht op concernverhoudingen waarbij het voor de btw administratief makkelijker is om een fiscale eenheid te vormen en eventuele lasten te verdelen over de groep. De koepelvrijstelling richt zich meer op samenwerkende partijen die vrijgestelde diensten verrichten, maar niet per se een concern vormen. Een van de twee vervangen voor de ander lijkt mij dan ook niet wenselijk.

### 5.3.1 Alternatieven fiscale eenheid

De fiscale eenheid is al enige tijd onderwerp van discussie, in de literatuur zijn regelmatig voorstellen gedaan om de opzet en de werking van de fiscale eenheid te wijzigen.<sup>324</sup> In dit onderdeel worden een aantal alternatieven besproken voor de fiscale eenheid. De focus ligt op alternatieven die zijn gericht op het wegnemen van de territoriale beperking en niet op de legio overige voorstellen die zijn gedaan die een andere focus hebben.

Vooropgesteld, meerdere auteurs zijn van mening dat de fiscale eenheid geharmoniseerd moet worden, het betreft momenteel namelijk een kan-bepaling.<sup>325</sup> Een dergelijke harmonisering heeft in de eerste plaats tot voordeel dat de toepassing van de (voorwaarden van de) fiscale eenheid tot minder verschillen kan leiden. Lidstaten kunnen tot op een bepaalde hoogte zelf invulling geven aan de invulling van de fiscale eenheid. Het Hof heeft recent echter bepaald dat het vereist voor financiële verwevenheid wordt aangemerkt als een Unierechtelijk begrip en daarom uniform moet worden uitgelegd, wellicht dat dit een voorzet is voor verdere harmonisatie.<sup>326</sup> De richtlijnwetgever heeft al voor het arrest M-GmbH voorgesteld om begrippen uit de Btw-richtlijn eenduidiger uit te leggen.<sup>327</sup> Daarover wordt momenteel in Brussel onderhandeld. Het elimineren van de fiscale eenheid als keuzeregeling draagt kortom bij aan een bredere toepassing op Unieniveau en is een eerste stap om grensoverschrijdende varianten te onderzoeken.

Merkx onderscheidt globaal drie mogelijke opties die kunnen worden gebruikt om een grensoverschrijdende fiscale eenheid toe te passen.<sup>328</sup> De eerste variant is dat een fiscale eenheid wordt erkend in een andere lidstaat dan waar de fiscale eenheid is gevestigd.<sup>329</sup> Een Nederlandse fiscale eenheid wordt in een dergelijk geval in een andere lidstaat, net als in Nederland voor btw-doeleinden als een enkele belastingplichtige gezien. De Nederlandse fiscale eenheid staat niet open voor deelnemers die niet in Nederland zijn gevestigd. De Nederlandse fiscale eenheid die in een andere lidstaat activiteiten ontplooit wordt dan de voordelen toegekend van de fiscale eenheid, maar die voordelen worden niet toegekend aan de lokale groep ondernemers. Merkx merkt terecht op dat een dergelijke situatie niet wenselijk is, onder meer op grond van de neutraliteit. Een verstoring van de neutraliteit oplossen met het creëren van een nieuwe verstoring lijkt mij niet te rechtvaardigen, mede gelet op de samenhang van het belastingstelsel. Een oplossing voor de neutraliteitsverstoring kan zijn om de fiscale eenheid geen keuzeregeling te laten zijn, zoals eerder in dit hoofdstuk al is voorgesteld. De wederzijdse erkenning zorgt strikt genomen ook niet voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid maar enkel van een grensoverschrijdend erkende fiscale eenheid.<sup>330</sup> Een dergelijke aanpassing vergt een wijziging van de Btw-richtlijn.

---

<sup>324</sup> Zie bijvoorbeeld: Dirks & Mezouar, *WFR* 2019/258.

<sup>325</sup> Zie bijvoorbeeld: Veltrop, *WFR* 2016/204.

<sup>326</sup> HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, r.o. 44 (*M-GmbH*).

<sup>327</sup> 'Voorstel 'Besluitvormingsproces voor interpretatie btw-begrippen'', <https://www.eur.nl/nieuws/voorstel-besluitvormingsproces-voor-interpretatie-btw-begrippen>.

<sup>328</sup> Merkx 2011, par. 9.4.4.

<sup>329</sup> Merkx 2011, par. 9.4.4.

<sup>330</sup> Merkx 2011, par. 9.4.4.

Een tweede mogelijkheid is dat een fiscale eenheid openstaat voor de opname van een in andere lidstaat gevestigde persoon of entiteit in de groep. De fiscale eenheid is in dat geval toegankelijk voor elders gevestigde deelnemers, maar heeft enkel werking binnen de lidstaat waar de fiscale eenheid is gevestigd. Een mogelijkheid als deze kan in bepaalde gevallen zorgen voor het ontstaan van mismatches. Een situatie die kan ontstaan is dat een belanghebbende aftrek heeft in de ene lidstaat maar dat heffing in de andere lidstaat uitblijft. Het probleem ontstaat doordat een andere lidstaat de fiscale eenheid niet erkent en is daarom niet de meest wenselijke oplossing gelet op de samenhang van het belastingstelsel. Het probleem van non-heffing of additionele heffing is net als bij het eerste alternatief echter te voorkomen door de harmonisering en uniformering van de fiscale eenheid, zoals Merx zelf ook opmerkt.<sup>331</sup> De samenhang van het belastingstelsel wordt met de strikt nationale toepassing, maar met wederzijdse erkenning al meer gewaarborgd en is daarom meer in lijn met de gedachte van de interne markt. De mismatches kunnen immers worden tegengegaan door de wederzijdse erkenning, maar dat vergt een wijziging van de Btw-richtlijn.

Een derde mogelijkheid die Merx bespreekt is dat een fiscale eenheid wordt ingevoerd die toegankelijk is voor alle (rechts)personen die materieel aan de voorwaarden voldoen. De regeling fiscale eenheid kan dan ook geen keuzemogelijkheid meer zijn en heeft werking in alle lidstaten van de Unie. De toegelaten deelnemers van de fiscale eenheid zijn dan over de gehele Unie hetzelfde en de grootte van het aftrekrecht wordt bepaald aan de hand van de uitgaande prestaties als geheel. Het voornaamste bezwaar tegen deze variant is dat de fiscale eenheid vergaande harmonisatie vereist. De lidstaten die geen fiscale eenheid kennen worden verplicht een dergelijk model in te voeren volgens dezelfde voorwaarden. Afwijkende voorwaarden kunnen leiden tot mismatches en bijgevolg oneigenlijke voor- en nadelen.<sup>332</sup> Desondanks denk ik dat deze door Merx beschreven variant het meest recht doet aan de gedachte van de interne markt. Een groep wordt middels deze vorm van de fiscale eenheid niet beperkt door btw-motieven om zich elders in de Unie te vestigen. De groep krijgt namelijk dezelfde voordelen in een andere lidstaat als in de lidstaat waar de groep primair is gevestigd. De bezwaren die een grensoverschrijdende fiscale eenheid kent zijn grotendeels te voorkomen door een uniforme uitleg van de regeling en de bijbehorende voorwaarden. Voor overige bezwaren verwijs ik naar de toetsing van de huidige regeling in onderdeel 5.2. Het voornaamste probleem zit er bij deze optie in dat unanimitéit is vereist in Europees verband.

Schriek en van Poppel hebben eveneens gepleit voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Zij stellen om te beginnen dat de fiscale eenheid moet worden geharmoniseerd. Zij bespreken een model dat analoog is aan die van hoofdhuis – vaste inrichting situaties. In een hoofdhuis – vaste inrichting situatie is normaliter sprake van één enkele entiteit die in meerdere lidstaten activiteiten ontplooit, namelijk de moedermaatschappij in lidstaat A en de vaste inrichting in lidstaat B. De fiscale eenheid bestaat normaal gesproken uit een moedervenootschap met tenminste één dochtervenootschap. De dochtervenootschap wordt in het model van Schriek en van Poppel beschouwd als een vaste inrichting. De auteurs verwijzen voor de behandeling van de (onderlinge) transacties en de aftrekpositie naar bestaande jurisprudentie zoals het arrest Morgan-Stanley.<sup>333</sup> Het opgeworpen alternatief van Schriek en van Poppel om de kan-bepaling te vervangen door een reguliere bepaling in de Btw-richtlijn en zodoende de grensoverschrijdende fiscale eenheid te erkennen lijkt me goede een goede zet. De lidstaten met een fiscale eenheid kunnen op het moment weinig veranderen aan de structuur van de fiscale eenheid, er bestaat enkel enige vrijheid in het stellen van beperkende maatregelen. De harmonisatie van de fiscale eenheid en het openstellen van de groep voor

---

<sup>331</sup> Merx 2011, par. 9.4.4.

<sup>332</sup> Merx 2011, par. 9.4.4.

<sup>333</sup> HvJ 24 januari 2019, nr. C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58 (*Morgan Stanley & Co International*).

deelnemers die zijn gevestigd in andere lidstaten is in wezen geen andere suggestie dan dat Merckx heeft gedaan. De invulling die Schriek en van Poppel geven aan het 'nieuwe' model voor de fiscale eenheid is daarentegen wel beduidend anders en mogelijk ingewikkelder. De relatie met de interne markt is mijns inziens niet anders dan het model dat ik hiervoor heb besproken, dus daar sluit ik verder bij aan. Schriek en van Poppel merken immers net als Merckx op dat het voornaamste probleem van het afschaffen van de geografische beperking zit in het overeenstemming vinden in Europees verband.<sup>334</sup>

Schriek en van Poppel stellen daarnaast als alternatief een per elementbenadering voor.<sup>335</sup> Een per elementbenadering betekent dat een buitenlandse entiteit het recht moet krijgen op de voordelen van de fiscale eenheid als de geografische beperking het enige obstakel is voor de vorming van een fiscale eenheid. De buitenlandse entiteit maakt in een dergelijke situatie nog steeds geen deel uit van een Nederlandse fiscale eenheid, maar de voordelen worden in dat geval wel toegekend aan die entiteit. Om die reden wordt het een per elementbenadering genoemd. Concreet geven de auteurs als voorbeeld dat een buitenlandse dochtervennootschap van een Nederlandse moedermaatschappij een dienst verricht aan die moedermaatschappij. De moedervennootschap heeft in dit voorbeeld geen recht op aftrek maar kwalificeert wel als ondernemer, de dienst wordt in dat geval verlegd en normaliter is de moedermaatschappij Nederlandse btw over die dienst verschuldigd. Echter, als gevolg van de per elementbenadering wordt deze dienst onzichtbaar. De dochtervennootschap had de dienst immers zonder btw-heffing kunnen verrichten als beide in Nederland waren gevestigd en een fiscale eenheid vormde. De per elementbenadering vergt in tegenstelling tot de meeste andere alternatieven geen aanpassing van de Btw-richtlijn. De auteurs achten de per elementbenadering echter niet geheel wenselijk omdat het dan voor bepaalde buitenlandse concerns een '*loterij zonder nieten*' wordt. Niet elke lidstaat heeft immers de fiscale eenheid erkend waardoor middels arbitraire toepassing van dit alleen de voordelen voor een belanghebbende worden toegepast. Ik denk dat deze oplossing net geen permanente oplossing kan zijn omdat deze oplossing ook inbreuk kan maken op de fiscale neutraliteit en ook het samengaan van het belastingstelsel. De voordelen worden immers eenzijdig toegekend aan een belanghebbende. Desalniettemin lijkt mij dit een tijdelijke oplossing voor de mogelijke inbreuk op het Verdrag terwijl een alternatief wordt gezocht.

Een variant die nog niet in de literatuur aan bod is gekomen is een geharmoniseerde fiscale eenheid met een facultatieve grensoverschrijdende toepassing. Vooropgesteld dient te worden dat, in lijn met de meerderheid van de overige voorstellen, de fiscale eenheid geharmoniseerd moet worden en daardoor geen kan-bepaling meer betreft voor de lidstaten. De territoriale beperking die de huidige bepaling kent verdwijnt in deze variant ook. Het idee bij deze vorm is dat belanghebbende een keuze krijgt om de fiscale eenheid grensoverschrijdend toe te passen, als materieel aan de overige voorwaarden wordt voldaan. De fiscale eenheid is onder de huidige wet- en regelgeving geen keuzeregeling voor belastingplichtigen, enkel voor lidstaten. De harmonisering van het figuur van de fiscale eenheid heeft tot gevolg dat elke lidstaat wordt verplicht om een dergelijke regeling in te voeren. De lidstaten kennen dan zonder uitzondering een inhoudelijk vergelijkbare regeling. Het verschil met de huidige regeling is dat de toepassing van de fiscale eenheid in ieder geval op grensoverschrijdend niveau, een keuze wordt van de belanghebbende en geen verplichting wordt zoals op nationaal niveau. Een belanghebbende heeft zodoende de mogelijkheid om voor zichzelf te bepalen of het voordelig is om een buitenlandse dochtervennootschap te voegen in die fiscale eenheid. De huidige Btw-richtlijn staat momenteel in geheel niet toe dat een moedervennootschap die is gevestigd in de ene lidstaat een fiscale eenheid aan gaat met een dochtervennootschap die is gevestigd in de

---

<sup>334</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

<sup>335</sup> Schriek & van Poppel, *MBB* 2020/12.

andere lidstaat. Het bieden van een keuze voor belastingplichtigen biedt mijns inziens een middenweg voor de bezwaren die bestaan voor het wel of niet toestaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid.

Een aantal auteurs is van mening dat de geografische beperking van de fiscale eenheid een inbreuk vormt op de vrijheid van vestiging en mogelijk ook op andere verkeersvrijheden. Het elimineren van een territoriale beperking neemt de inbreuk op de vestigingsvrijheid weg, maar doet (mogelijk) geen recht aan bijvoorbeeld het fiscale territorialiteitsbeginsel. Het bieden van een keuzemogelijkheid zorgt er voor dat belastingplichtigen geen fiscale eenheid hoeven te vormen met een buitenlandse dochtervennootschap, maar de mogelijkheid is er wel. De belanghebbenden worden in dat geval niet belemmerd door een bepaling die het vestigen in een andere lidstaat bemoeilijkt. De belanghebbenden kunnen voor zichzelf bepalen of zij een fiscale eenheid vormen en of zij het neutraliserende effect waard vinden ten opzichte van de mogelijke aanvullende administratie. Ik stel in een dergelijke variant ook voor dat een belastingplichtige expliciet opteert voor een grensoverschrijdende toepassing van de fiscale eenheid middels een verzoek in de relevante lidstaten. De relevante lidstaten zijn in dat geval de lidstaten waar de te voegen vennootschap is gevestigd en waarbij de bestaande of te vormen fiscale eenheid is gevestigd of gaat vestigen. Als de voeging wordt toegewezen dan moet de voeging worden gemeld aan de belastingautoriteiten van de overige lidstaten om miscommunicaties te voorkomen. Het vereiste dat een fiscale eenheid expliciet moet worden verzocht zorgt er voor dat zowel belanghebbenden als lidstaten niet met onnodige administratieve lasten worden opgescheept. Het heffingsrecht zal in bepaalde situaties verschuiven, maar een lidstaat zal het niet afstaan. Het heffingsrecht ligt soms bij de ene lidstaat en soms bij de ander. Een belastingplichtige heeft via deze weg de keuze om zich te vestigen in een lidstaat en aldaar diensten verrichten zonder dat btw een rol speelt in die beslissing. Lidstaten worden anderzijds niet geconfronteerd met de administratieve lasten dat voor elke entiteit moet worden uitgezocht of die entiteit onderdeel is van een buitenlandse fiscale eenheid. Deze oplossing eerbiedigt meer het idee van een eengemaakte interne markt waarbij btw geen rol speelt om op Unie niveau activiteiten te ontplooiën en zorgt ook niet voor een situatie waarbij sprake van een *'loterij zonder nieten'*, zoals Schriek en van Poppel omschrijven.

### 5.3.2 Alternatieven koepelvrijstelling

De koepelvrijstelling is aan vernieuwing toe. De uitkomst van de arresten gewezen in de zaken *Aviva* en *DNB Banka* kwamen destijds aan als een verassing.<sup>336</sup> De uitkomst van die arresten heeft er voor gezorgd dat het in ieder geval voor sommigen onduidelijk is wat de (personele) reikwijdte van de koepelvrijstelling betreft, zoals ook de Nederlandse staatssecretaris bijvoorbeeld heeft erkend.<sup>337</sup> Daarnaast heeft de Nederlandse staatssecretaris laten weten van mening te zijn dat de (toepassing van de) koepelvrijstelling herzien moet worden en stelt dat daar op Europees niveau draagvlak voor is en over gesproken wordt.<sup>338</sup> In dit onderdeel worden een aantal alternatieven besproken aan de hand van het artikel van Bijl en de Wit, aangevuld met eigen initiatieven.<sup>339</sup>

Een eerste alternatief waar aan kan worden gedacht om btw-vrij samen te werken is door gebruik te maken van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Het leerstuk van 'kosten voor gemene rekening' is een nationale methode die wordt gebruikt in gevallen waarbij een tweetal niet van elkaar

---

<sup>336</sup> Wolf, *NFR* 2017/44.

<sup>337</sup> Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.

<sup>338</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169; Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.

<sup>339</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

afhankelijke partijen via een van te voren bepaalde vaste verdeelsleutel kosten met elkaar delen ten aanzien van een bepaalde activiteit.<sup>340</sup> De samenwerkende partijen kopen in dat geval een bepaalde dienst in die zij beide kunnen gebruiken en kwalificeert niet als een inkoop en doorbelasting of dienst aan de ander.<sup>341</sup> Het gebruikmaken van kosten voor gemene rekening is een oplossing die vooral is geschikt voor een specifieke inkoop of een activiteit.<sup>342</sup> Een tweetal onafhankelijk maar bevriende voetbalverenigingen die gezamenlijk een horeca dienst inkopen zullen de verdeelsleutel vooraf tamelijk simpel moeten kunnen vaststellen. Een concern van zorgverleners, scholen of verzekeraars bestaat doorgaans uit meer dan twee partijen en daarnaast vindt binnen dergelijke groepen meer toetreding van entiteiten plaats dan tussen twee verenigingen. Het is in het geval van zorgverleners, scholen en verzekeraars lastiger om per ingekochte dienst elke keer de verdeelsleutel vast te stellen. De koepelvrijstelling leent zich beter voor grotere samenwerkingsverbanden omdat voor de koepelvrijstelling niet vooraf een bepaalde verdeelsleutel hoeft te worden vastgesteld, enkel of de dienst bijdraagt aan de vrijgestelde activiteiten van een belastingplichtige. Het vaststellen van de vaste verdeelsleutel binnen concernverband in grensoverschrijdende gevallen is alleen maar complexer. Zuidgeest stelt dat de inflexibiliteit en strikte uitleg van de voorwaarden tot gevolg heeft dat het leerstuk slechts in beperkte mate in de praktijk kan worden toegepast.<sup>343</sup> Bijl en de Wit erkennen dat de verdeelsleutel zorgt voor een zekere inflexibiliteit maar menen dat het toepassen van een gemene rekening een goed alternatief is voor de meer flexibel toepasbare koepelvrijstelling.<sup>344</sup> Het toepassen van het leerstuk voor gemene rekening zou kunnen werken als de vooraf vast te stellen verdeelsleutel makkelijker is aan te passen, maar zeker op grensoverschrijdend niveau is dat lastig om dat constant bij te houden. Een oplossing kan zijn dat vooraf een verdeelsleutel wordt vastgesteld en dat jaarlijks achteraf wordt bezien hoe de daadwerkelijke verdeling is geweest en aan de hand daarvan te corrigeren. Een deel van de inflexibiliteit wordt daarmee weggenomen. Een dergelijke toepassing op (grensoverschrijdend niveau) vergt echter een aanpassing van de Btw-richtlijn omdat het leerstuk van kosten voor gemene rekening een door de Hoge Raad ontwikkeld concept is.<sup>345</sup> Ik denk daarnaast ook dat dit model niet het meest geschikt is voor een toepassing over de grenzen. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan als basis dienen voor een geheel nieuwe (grensoverschrijdende) koepelvrijstelling. Ik denk voor nu echter dat het de interne markt het meest wordt gerespecteerd met een grensoverschrijdende toepassing van de huidige koepelvrijstelling, wellicht met een uitbreiding van het toepassingsbereik naar het geheel van vrijgestelde diensten.

Een tweede alternatief is het gebruik maken van een partage-overeenkomst. Een partage-overeenkomst houdt in het kort in dat een samenwerkende groep als een enkele partij optreedt tegenover derden. De samenwerkende partijen blijven juridisch zelfstandig en kunnen de opbrengsten onderling verdelen zonder dat sprake is van heffing btw.<sup>346</sup> De partage-overeenkomst leent zich vooral om winsten te verdelen binnen een groep maar niet (eenvoudig) om btw-kosten te drukken voor vrijgestelde ondernemers. De koepelvrijstelling is er juist op gericht om btw-druk te verminderen voor vrijgesteld presterende ondernemers en niet zozeer om winsten te verdelen, zoals ook Bijl & de Wit opmerken.<sup>347</sup> De partage-overeenkomst biedt dus geen oplossing voor de problemen die de

---

<sup>340</sup> Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.g; Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>341</sup> Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.g.

<sup>342</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>343</sup> Zuidgeest, *WFR* 2006/618.

<sup>344</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>345</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169; Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.g.

<sup>346</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169; Euser 2021, par. OB.2.3.3.S.g.

<sup>347</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

koepelvrijstelling tracht te voorkomen, een grensoverschrijdende toepassing van deze regeling doet dat evenmin.

Een vierde in de literatuur aangedragen alternatief is om het consortiummodel toe te passen.<sup>348</sup> Een consortium wordt doorgaans opgericht in het kader van een bepaald project waarbij verschillende partijen afspraken maken over het verdelen van kosten ten aanzien van het project. De betalingen binnen het consortium zijn niet onderworpen aan btw tenzij een partij een hogere vergoeding ontvangt dan contractueel is overeengekomen. Het consortiummodel is vooral bedoeld om gezamenlijk middelen te alloceren voor een bepaald project en niet voor langdurige samenwerking waar een enkele partij een aanzienlijk deel van de kosten maakt.<sup>349</sup> De koepelvrijstelling is in beginsel niet bedoeld voor individuele projecten en is daarnaast meer flexibel dan het consortiummodel, dus ook in dit geval geniet de toepassing van de koepelvrijstelling de voorkeur. Een dergelijk model is in het algemeen wellicht aan te bevelen, maar het is een te beperkt model in vergelijking met de koepelvrijstelling. Ik beveel het consortiummodel om die reden ook niet aan als (grensoverschrijdend) alternatief voor de vrijstelling.

Een vijfde optie is het afsluiten van een pot- en poolovereenkomst waarbij partijen bepaalde zaken inbrengen in een bepaald samenwerkingsverband om die te delen met de overige deelnemers.<sup>350</sup> Het probleem bij deze vorm van samenwerking is dat niet alle onderlinge prestaties onbelast zijn. Onderlinge diensten zijn namelijk in beginsel belast, de Btw-richtlijn biedt geen vrijstellingen voor prestaties binnen pot- en poolovereenkomsten. Het gevolg is dat onderlinge prestaties alsnog belast kunnen zijn, hetgeen de koepelvrijstelling tracht te voorkomen. Een samenwerkingsverband gebaseerd op de pot- en poolovereenkomst opnemen in de Btw-richtlijn lijkt mij geen oplossing. Elke ondernemer kan in dat geval met iedereen met wie zaken wordt gedaan een dergelijke overeenkomst sluiten om zodoende heffing van btw te ontlopen. Verbruik wordt dan vele malen minder belast, hetgeen indruist tegen de gedachte van de btw als geheel. Daarnaast kent de Btw-richtlijn al een dergelijke werking voor ondernemers die met elkaar zijn verweven en ik zie niet in waarom ondernemers buiten het concern zouden uitgezonderd van de heffing van de btw. De Btw-richtlijn kent daarnaast de koepelvrijstelling die bepaalde ingekochte diensten vrijstelt voor zover die worden gebruikt voor vrijgestelde of niet belaste activiteiten. De pot- en poolovereenkomst is aldus geen oplossing voor de problemen die de koepelvrijstelling als doel heeft om te voorkomen en eerbiedigt aldus de gedachte van de interne markt ook niet beter.

De koepelvrijstelling is niet van toepassing op diensten die worden gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde financiële- en verzekeringsdiensten.<sup>351</sup> Bijl en de Wit bespreken het idee om voor beide sectoren een vrijstelling in te voeren die de inkopen vrijstelt van btw.<sup>352</sup> De auteurs zetten uiteen dat het lastig is om een dergelijke vrijstelling in te voeren omdat de reikwijdte van de financiële en verzekeringsvrijstelling niet geheel duidelijk is. Ik ben het met de auteurs eens dat het lastig kan zijn om aan te sluiten bij de financiële en verzekeringsvrijstelling, gelet op de niet geheel duidelijke reikwijdte en de bijkomende rechtszekerheid. Het kan een idee zijn om bijvoorbeeld aan te sluiten bij de Nederlandse opzet van de assurantiebelasting die aansluit bij verzekeringsdiensten. Een ander idee voor een dergelijke vrijstelling is om aan te sluiten bij bepaalde accreditaties die banken, beleggers en verzekeraars hebben. Ik ben het daarentegen eens met de auteurs dat het invoeren van een dergelijke

---

<sup>348</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>349</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>350</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.

<sup>351</sup> Wolf, *NTRF* 2017/44.

<sup>352</sup> Bijl & de Wit, *WFR* 2018/169.



nieuwe vrijstelling ingewikkeld wordt. Een verduidelijking of uitbreiding van de koepelvrijstelling biedt wellicht minder moeilijkheden.

Een andere optie is om expliciet toe te staan dat de koepelvrijstelling grensoverschrijdend wordt toegepast, als materieel aan de voorwaarden wordt voldaan. Een toepassing van de vrijstelling op Unie dient de gedachte van de eengemaakte interne markt beter, dan de beperking tot één lidstaat. De grenzen worden immers niet meer gezien, een bezwaar hiertegen is dat in bepaalde gevallen geen btw meer wordt geheven. Een oplossing is bijvoorbeeld om de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling uniform uit te leggen. Ik volsta verder naar hetgeen is besproken bij onderdeel 5.2. De gedachte van de eengemaakte interne markt zou mijns inziens het meest worden gerespecteerd bij een grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling.

#### **5.4 Tussenconclusie**

In dit hoofdstuk zijn de voorgaande hoofdstukken van deze scriptie gebruikt om de verhouding te onderzoeken tussen de interne markt en de samenwerkingsverbanden die zijn opgenomen in de Btw-richtlijn. De volgende deelvraag is in dit hoofdstuk gebruikt:

*'In hoeverre zijn de in de Btw-richtlijn genoemde samenwerkingsverbanden, te weten de fiscale eenheid en de koepelvrijstelling in overeenstemming met de gedachte van de Europese interne markt?'*

Allereerst is ingegaan op de relatie tussen de fiscale eenheid en de Europese interne markt. De fiscale eenheid is een voordelige regeling voor (niet-)ondernemers die voordelen op het gebied van financiering, kosten en aftrek met zich mee kan brengen. De voordelen die de fiscale eenheid met zich mee brengt zijn toegankelijk voor economisch, financieel en organisatorisch verweven personen die in een bepaalde lidstaat zijn gevestigd. Het laatste vereiste staat op gespannen voet met de vrijheid van vestiging, iedereen moet zich immers vrij kunnen vestigen binnen het grondgebied van de Unie.

De spanning komt voort uit het feit dat de geografische beperking er voor zorgt dat een groep personen tegen btw-heffing kan aanlopen in grensoverschrijdende situaties. Een fiscale eenheid zorgt dat prestaties op nationaal niveau onzichtbaar worden voor de btw waardoor heffing kan uitblijven. Een groep personen die op nationaal niveau een fiscale eenheid kan vormen, kan dat niet op grensoverschrijdend niveau en kan om die reden worden geconfronteerd met btw-heffing. Die btw-heffing vormt een inbreuk op de secundaire vestigingsvrijheid.

De schending van het Verdrag ontstaat enkel vanwege de territoriale beperking. Een schending van het Verdrag betekent echter niet dat een bepaling onverenigbaar is met het Unierecht als sprake is van een zekere rechtvaardigingsgrond. In dit hoofdstuk zijn een aantal rechtvaardigingsgronden gepasseerd. De rechtvaardigingsgrond die mijns inziens het meest legitiem is, betreft een beroep op de samenhang van het belastingstelsel. Lidstaten zijn namelijk gerechtigd om op een effectieve manier heffing naar zich toe te trekken. De rechtvaardigingsgrond is echter niet proportioneel, als het al als rechtvaardigingsgrond wordt aangenomen. De geografische beperking komt namelijk misschien door de noodzakelijkheidstoets, maar niet door de geschiktheidstoets. Daarnaast zijn in de literatuur geschiktere maatregelen geopperd om heffing te waarborgen waardoor een algemene beperking te ingrijpend is. Verder is het maar de vraag in hoeverre het argument van fiscale territorialiteit opgaat voor de indirecte belastingen. De indirecte belastingen zijn in tegenstelling tot de directe belastingen niet geharmoniseerd waardoor het territorium evengoed de Unie als geheel kan zijn.

Tevens zijn ten aanzien van de fiscale eenheid een aantal alternatieven besproken. De besproken mogelijkheden hebben eenieder voor- en nadelen. De per elementbenadering kent bijvoorbeeld als

groot voordeel dat de Btw-richtlijn niet hoeft te worden aangepast, maar kan op nationaal niveau erg nadelig uitpakken. Ik denk in lijn met een aantal andere auteurs dat de fiscale eenheid moet worden verheven tot een volwaardige richtlijnbevestiging en niet slechts een kan-bevestiging blijft. Ik ben daarnaast voorstander van een grensoverschrijdende fiscale eenheid omdat die mijns inziens het meest recht doet aan de gedachte van de Europese interne markt.

De koepelvrijstelling is een ander type samenwerkingsverband dan de fiscale eenheid. De koepelvrijstelling biedt in bepaalde gevallen een vrijstelling aan zelfstandige groepen personen die diensten verrichten voor leden van de groep die vrijgestelde activiteiten verrichten. De koepelvrijstelling wordt niet expliciet geografisch beperkt, maar het is niet helder of dat ook betekent dat vrijstelling een grensoverschrijdende werking kent. In dit hoofdstuk is aan de hand van een conclusie van A-G Kokott stilgestaan bij een grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling. Een strikt interne toepassing houdt mijns inziens in dat dat sprake is van een inbreuk op het Verdrag. De rechtvaardigingsgronden die worden besproken rechtvaardigen ook geen geografische beperking. De bezwaren kunnen namelijk eenvoudiger worden weggenomen dan het toepassen van een beperking die niet is opgenomen in de richtlijntekst. Mijns inziens zou de koepelvrijstelling een grensoverschrijdende werking moeten kennen omdat zodoende het meest recht wordt gedaan aan het Unierecht en aldus de interne markt als geheel. De besproken alternatieven die zijn geopperd in de literatuur zijn niet even voordelig als de koepelvrijstelling dus ik beveel die ook niet aan.

## 6. Conclusie

In deze scriptie is ingegaan op de vragen die spelen rondom de samenwerkingsverbanden die zijn neergelegd in de Btw-richtlijn. De onderzoeksvraag die daarvoor is gebruikt luidt als volgt:

*'In hoeverre is grensoverschrijdende samenwerking mogelijk binnen de kaders van de Btw-richtlijn en zijn die mogelijkheden in lijn met de gedachte en de werking van de Europese interne markt?'*

De centrale vraag bestaat uit een aantal onderdelen die in de verscheidene hoofdstukken zijn besproken. De werking en de gedachte van de Europese interne markt is uiteengezet in hoofdstuk 2, vooral aan de hand van de verkeersvrijheden en algemene Europeesrechtelijke rechtsbeginselen. De mogelijkheden die de Btw-richtlijn biedt voor (gefaciliteerde) grensoverschrijdende samenwerking zijn besproken in hoofdstuk 3 en 4. De (on)mogelijkheden die de Btw-richtlijn biedt zijn in hoofdstuk 5 vergeleken met de werking en de gedachte van de Europese interne markt. De verhouding tussen de grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden en de interne markt is vooral getoetst aan de hand van de beslisboom die het Hof toepast bij het onderzoek naar mogelijke inbreuken op het Verdrag. Daarnaast zijn een aantal alternatieven voor grensoverschrijdende samenwerking besproken die wellicht beter passen bij werking en de gedachte van de interne markt.

De werking en de gedachte van de Europese interne markt is in hoofdstuk 1 besproken aan de hand van de verkeersvrijheden die in het Verdrag zijn opgenomen. De verkeersvrijheden die zijn opgenomen in het Verdrag zijn de vrij verkeer van goederen, personen, diensten, kapitaal/betalingen en het recht op vrije vestiging. De vestigingsvrijheid is de vrijheid die het meest naar voren is gekomen vanwege de aard van de faciliteiten die de Btw-richtlijn kent. De verkeersvrijheden kunnen worden ingeperkt als sprake is van een zekere rechtvaardigingsgrond. Een inbreuk op het Verdrag is aldus niet altijd onverenigbaar met de gedachte van het Verdrag. De gedachte van de Europese interne markt is dat activiteiten die worden ontplooid door ondernemers of ondernemers binnen bepaalde kaders zo vrij mogelijk moeten kunnen plaats vinden binnen de Unie. De Europese Unie streeft naar een zo eengemaakt mogelijk interne markt, zonder binnengrenzen. Verdragen zoals het werkingsverdrag of richtlijnen zoals de Btw-richtlijn moeten zo goed mogelijk vormgeven aan die doelstelling. De harmonisatie van de indirecte belastingen is een voorbeeld van het streven naar een eengemaakte markt. De harmonisatie van de indirecte belastingen is als primair recht vastgelegd in het Verdrag en uitgewerkt in secundair recht via onder andere de Btw-richtlijn.

De btw als belasting heeft als doel om verbruik te belasten op de plaats waar dat verbruik daadwerkelijk plaatsvindt, dat principe wordt het bestemmingslandbeginsel genoemd. De gevallen waar een bepaling heffing toewijst aan de plaats waar een dienst of goed vandaan komt wordt het oorsprongsbeginsel genoemd. De beide beginselen zijn interpretatief en vormen geen algemene beginselen van het Unierecht. Het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel zijn daarentegen drie van de algemene beginselen van het Unierecht. De bepalingen in de Btw-richtlijn en de nationale implementaties er van worden geacht in lijn te zijn met deze beginselen.

De samenwerkingsverbanden die zijn besproken zijn de fiscale eenheid in hoofdstuk 3 en de koepelvrijstelling in hoofdstuk 4. De fiscale eenheid is een kan-bepaling die wordt gegeven in de Btw-richtlijn, waardoor in tegenstelling tot andere richtlijnbevestigingen een lidstaat niet is gehouden aan de implementatie van een dergelijke regeling. Lidstaten die kiezen voor de implementatie van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving worden geacht de richtlijn bepaling volledig en zonder voorbehoud te implementeren. De lidstaten staat het niettemin vrij om op nationaal niveau maatregelen te treffen om misbruik te voorkomen. Nederland stelt om die reden de fiscale eenheid enkel open voor

*ondernemers*, terwijl de Btw-richtlijn spreekt van *personen*. De fiscale eenheid is toegankelijk voor binnen een lidstaat gevestigde personen die zijn verweven in financieel, organisatorisch en economisch opzicht. Een discussie die al enige jaren bestaat is of de beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland gerechtvaardigd is en of die beperking niet zou moeten verdwijnen of anderszins worden ingevuld. Nederland kende bijvoorbeeld voor de implementatie van de Zesde Richtlijn al het figuur van de fiscale eenheid, inclusief een grensoverschrijdende toepassing ervan. De huidige Btw-richtlijn kent eenzelfde territoriale beperking als de Zesde Richtlijn en momenteel loopt een procedure naar de vraag of die geografische beperking verenigbaar is met de vrijheid van vestiging.

De koepelvrijstelling is in tegenstelling tot de fiscale eenheid geen kan-bepaling, iedere lidstaat kent dus een vorm van de vrijstelling. De koepelvrijstelling is in het kort, een vrijstelling die is bedoeld voor zelfstandige groeperingen die activiteiten verrichten waarvoor zij vrijgesteld of niet belastingplichtig zijn en waarvoor diensten van de groep direct zijn benodigd. Het initiële idee van de vrijstelling was om de zorgsector te ontlasten, maar dat idee is doorgetrokken naar een groot deel van de ondernemers die vrijgesteld presteren.

De samenwerkingsverbanden zijn daarnaast in Europees perspectief besproken. De fiscale eenheid is een regeling die in Nederland al bekend was voor de Europese harmonisatie van de indirecte belastingen. De Nederlandse fiscale eenheid was blijkens de jurisprudentie van de Tariefcommissie niet beperkt tot het binnenland. De implementatie van de Zesde Richtlijn maakte een einde aan de Nederlandse grensoverschrijdende fiscale eenheid. De Zesde Richtlijn bood lidstaten een mogelijkheid om een fiscale eenheid op te nemen in de nationale wet, met de beperking dat de deelnemers binnen één lidstaat zijn gevestigd. Toentertijd stuitte een geografische beperking al op verzet, maar de beperking is door de jaren heen niet geschrapt uit de richtlijn en is sindsdien onderwerp van discussie. De discussie is in 2020 weer nieuw leven ingeblazen vanwege een procedure die gaat over de voeging van een Nederlandse entiteit in een Duitse fiscale eenheid. De rechtbank oordeelde dat de geografische beperking van de fiscale eenheid geen inbreuk is op de vrijheid van vestiging. Ik denk echter, net als een aantal andere auteurs dat de beperking weldegelijk een inbreuk vormt op het vestigingsrecht. De fiscale eenheid zorgt voor financieringsvoordelen, voorkomt btw-cumulatie en verbetert mogelijk het aftrekrecht van een individuele deelnemer. De voordelen zijn als gevolg van de territoriale beperking enkel toepasbaar in zuiver interne situaties, waardoor het vestigen in een andere lidstaat minder aantrekkelijk wordt. Een rechtvaardigingsgrond voor die beperking is bijvoorbeeld het fiscale territorialiteitsbeginsel. Het fiscale territorialiteitsbeginsel verschaft lidstaten het recht om heffing naar zicht toe te trekken. Ik denk daarentegen dat verdedigbaar is dat het territorium voor de btw de Unie als geheel is, de plaats-van-dienstregels zijn immers ook geschreven voor zowel binnenlandse als buitenlandse situaties. Het karakter van de btw is daarnaast dat het aansluit bij het verbruik en niet bij de samenwerkingsvorm.

Een wijziging van de fiscale eenheidsbepaling doet mijns inziens meer recht aan de gedachte van de interne markt. De fiscale eenheid als kan-bepaling zorgt er voor dat niet elke lidstaat een dergelijk figuur kent en daarnaast dat er verschillen bestaan tussen de lidstaten die de bepaling wel kennen. De eerste aanbeveling is om de fiscale eenheidsbepaling te harmoniseren zodat de regeling en de bepaling beide uniform worden uitgelegd en toegepast. Ik bepleit daarnaast voor een model van de fiscale eenheid die toegang verleent aan buitenlandse deelnemers, als materieel aan de voorwaarden wordt voldaan. Een dergelijk model kan worden gebaseerd op een van de besproken alternatieven zoals de door mijzelf voorgestelde fiscale eenheid die een in een andere lidstaat gevestigde groepslid op verzoek toelaat tot de fiscale eenheid. Een dergelijke wijziging vergt net als de harmonisering van de regeling een aanpassing van de Btw-richtlijn en daar is unanimititeit voor nodig. Een wijziging van de fiscale eenheid lijkt er om die reden voorlopig dan ook niet in te zitten. Desondanks ben ik van mening

dat de gedachte van de Europese interne markt beter tot zijn recht komt bij een andere invulling van de fiscale eenheid.

De koepelvrijstelling is een ander type samenwerkingsverband dan de fiscale eenheid en kent bijvoorbeeld ook geen expliciete territoriale beperking. Het ontbreken van een expliciete territoriale beperking betekent niet direct dat de vrijstelling grensoverschrijdend kan worden toegepast. De geografische reikwijdte blijft voorlopig een onduidelijk gegeven waardoor in het algemeen twee toepassingen mogelijk zijn. De eerste lezing is dat de koepelvrijstelling grensoverschrijdend toepasbaar is en zorgt er voor dat geen inbreuk wordt gemaakt op het Unierecht. Belanghebbenden kunnen dan met toepassing van de vrijstelling diensten in het kader van vrijgestelde activiteiten afnemen vanuit een andere lidstaat. De andere lezing is dat de koepelvrijstelling niet grensoverschrijdend werkt en in dat geval is sprake van een inbreuk op het vrij verkeer van diensten en het vrije vestigingsrecht. Een argument dat wordt genoemd is dat een grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling kan zorgen dat in sommige gevallen sprake is van dubbele (non-)heffing. Ik denk echter dat die gevallen op te lossen zijn met bestaande regels en daarnaast dat een grensoverschrijdende toepassing mogelijk is, simpelweg doordat het niet is uitgesloten.

De koepelvrijstelling hoeft mijns inziens – in tegenstelling tot de fiscale eenheid – niet te worden gewijzigd om een grensoverschrijdende toepassing toe te staan. De koepelvrijstelling wordt tekstueel niet geografisch beperkt en het tegendeel blijkt ook niet uit verslagen van bijvoorbeeld het Btw-Comité. De alternatieven die zijn besproken in hoofdstuk 5 zijn daarnaast naar mijn mening niet beter dan de huidige werking van de koepelvrijstelling. De aanbeveling is dus om een grensoverschrijdende koepelvrijstelling niet te wijzigen, maar enkel te verduidelijken. Een grensoverschrijdende koepelvrijstelling behelst mijns inziens ook de gedachte van de eengemaakte Europese interne markt. Het mag materieel niet uitmaken waar de dienst wordt verricht binnen de Unie en btw mag geen obstakel om elders diensten te verrichten zijn.

Tot slot biedt de Btw-richtlijn een tweetal manieren om samen te werken namelijk de toepassing van de fiscale eenheid of de toepassing van de koepelvrijstelling. De fiscale eenheid is een mogelijkheid om voor btw-doeleinden een groep te vormen die onderling geen rekening houdt met de btw. De toepassing van de regeling zorgt voor een aantal voordelen voor de deelnemers. De fiscale eenheid is echter enkel op nationaal niveau van toepassing en kent geen grensoverschrijdende werking. De geografische beperking van de fiscale eenheid vormt mijns inziens een inbreuk op de verkeersvrijheden en aldus op de gedachte van de interne markt als geheel. Een ruimere toepassing van de fiscale eenheid verdient de aanbeveling. De koepelvrijstelling is een andere faciliteit die is genoemd in de Btw-richtlijn en is enkel van toepassing voor specifieke groepen die bepaalde (vrijgestelde) activiteiten uitvoeren. De koepelvrijstelling kent geen expliciete geografische beperking waardoor kan worden betoogd dat de vrijstelling een grensoverschrijdende werking heeft, op het moment is dat onduidelijk. Ik denk dat voor beide regelingen geldt, of zou moeten gelden dat een grensoverschrijdende werking op zijn plaats zou zijn. Ik realiseer me dat het negeren van Europese landsgrenzen moeilijkheden met zich meebrengt, maar de gedachte van de eengemaakte Europese interne markt is juist dat die grenzen niet worden gezien. Het is voor nu echter een brug te ver om te stellen dat beide regelingen geografisch onbeperkt kunnen worden toegepast en daarmee wordt de gedachte van de interne markt niet ten volle geëerd.

## 7. Literatuurlijst

### Artikelen

J.B.O. Bijl, WFR 1982/300.

J.B.O. Bijl & W. de Wit, 'Mogelijke alternatieven voor de btw-koepelvrijstelling in de financiële en Verzekeringswereld', WFR 2018/169.

E.P.A. Brakeboer, 'Geen belemmering van vrijheid van vestiging voor fiscale eenheid binnen concern met moeder in Duitsland', noot bij Rechtbank Den Haag 27 januari 2020, nr. 18/8033, ECLI:NL:RBDHA:2020:1096, NTFR 2020/888.

A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)', WFR 2006/823.

A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2)', WFR 2006/853.

De Rooij & Wessels, 'De arresten van 21 september 2017 en de koepelvrijstelling', BtwBrief 2017/97

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

P.Q.J. Feenstra & P.I.M. Cramer, 'De koepelvrijstelling is van de leden, niet van het samenwerkingsverband', WFR 2018/21.

M.I. van Haaren, 'De koepelvrijstelling: recente ontwikkelingen', BtwBrief 2016/95.

L. Janssen, 'A-G conclusies over de koepelvrijstelling: tegenstrijdigheden en nieuwe inzichten', BTW-bulletin 2017/32.

L. Janssen, 'Beperkt toepassingsbereik van de btw-koepelvrijstelling', BTW-bulletin 2017/75.

P. Joosten & D. Kroesen, 'De echte paradox in de btw', BtwBrief 2016/109.

N. Jovanovic & M.M.W.D. Merckx, 'The Cost Sharing Exemption under Debate – Part I and part II', International VAT Monitor (27) 2016, afl. 5, par. 3.4 and afl. 6.

M.M.W.D. Merckx, noot bij HvJ 26 oktober 2010, nr. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (Schmelz), NTFR 2010/2576.

M.M.W.D. Merckx & H.G.J. Teeuwssen, 'De realiteit van de economische realiteit – Europese dimensie', WFR 2020/216.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'De koepelvrijstelling is (te beperkt) toepasbaar', BTW-bulletin 2020/37.

G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', WFR 2002/1541.

B.T.J.G. van Osch en K.E. Oudshoorn, 'De fiscale eenheid btw: spel zonder grenzen?', BtwBrief 2020/42.

Redactie Vakstudie Nieuws, noot bij HvJ (A-G) 23 april 2020, nr. C-77/19, ECLI:EU:C:2020:302 (Kaplan International colleges UK), V-N 2020/23.20.

Redactie Vakstudie Nieuws, noot bij HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

G.J. Roest, 'Koepelvrijstelling blijft in keurslijf', BtwBrief 2017/57.

K. Schriek en J. van Poppel, '45. Fiscale eenheid en de vrijheid van vestiging: nog niet uitgepraat?', MBB 2020/12.

E. Sparidis & G.P. Stanco, 'De Unierechtelijke uitleg van de BTW-groep', WFR 2015/1249.

J.J.P. Swinkels, noot bij HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, (Skandia America Corporation), BNB 2015/74.

J.J.P. Swinkels, noot bij HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (Commissie/Luxemburg), BNB 2018/111.

M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?', WFR 2016/204.

R.M. Vermeulen, '(Non)discriminatie bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting', FED 1991/624.

N. Wenting, 'Nieuwe prejudiciële vragen over diensten hoofdhuis aan vaste inrichting: Skandia 2.0' BTW-bulletin 2020/17.

N. Wenting & E.A.M. Geersheuvelds, 'De vaste inrichting: duurzaam ter plaatse en toch in beweging' BTW-bulletin 2020/83.

R.A. Wolf, 'De koepel geïmplodeerd?', NTFR 2017/44.

R.N.F. Zuidgeest, 'De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscaleenheid BTW', WFR 2006/618.

### Boeken

D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2001.

A.H. Bommer, Unierechtelijke beginselen en BTW (FED Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2013.

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.), p. 232, Deventer: Kluwer 2009.

A. van Doesum, H. van Kesteren & E. Vrouwenvelder (red.), Omzetbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 6), Deventer: Wolters Kluwer.

D. Euser, 'OB 2.3.3.S.b De koepelorganisatie', in M.L.M. van Kempen e.a. (red.), *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*.

D. Euser, 'OB.2.3.3.S.g Andere vormen van BTW-vrije samenwerking', in M.L.M. van Kempen e.a. (red.), *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*.

F.G. Laagland, De rol van Nederlandse werknemers(vertegenwoordigers) bij een grensoverschrijdende juridische fusie, Deventer: Kluwer 2013.

M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de BTW (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2011.

G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007.

T.K.M. Rookmaker-Penners, 'OB.2.1.6.I.e Territoriale begrenzing fiscale eenheid; hoofdhuis en vaste inrichting', in M.L.M. van Kempen e.a. (red.), *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*.

J. Rous, 'Artikel 7.4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Fiscale eenheid', *NDFR: deel omzetbelasting*.

B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief', in: B.J.M Terra & J. Reugebrink, *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), Deventer: Fed 1990.

D.M. Weber, 'EBR.5.0.7 Vrijheidsbegrippen', *Cursus Belastingrecht: Europees Belastingrecht*.

D.M. Weber, 'EBR.5.1.7.A.a. Inleiding — uitgangspunten', *Cursus Belastingrecht: Europees Belastingrecht*.

### Verdragen

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

### Richtlijnen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

### Wetten

Wet op de Kansspelbelasting 1961.

Wet op de Omzetbelasting 1968.

Uitvoeringsbeschikking Wet op de Omzetbelasting 1968.

Uitvoeringsbesluit Wet op de Omzetbelasting 1968.

### Working papers

Working Paper 450, TAXUD/1650/04, 6 mei 2015.

Working Paper 856, taxud.c.1(2015)2162037, 30 september 2015.

Working Paper 883, taxud.c.1(2015)4500631.

### Besluiten

Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975, *V-N Vandaag* 2020/3174.

### Kamerstukken

Kamerstukken VII 2017/18, 34775, nr. 43.



## Brieven

Brief Staatssecretaris van Financiën van 15 september 2017, nr. 2017-0000174307, V-N 2017/49.14.

## Voorstellen

Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 758.

## Overige bronnen

‘Btw op dienstverlening hoofdhuis aan vaste inrichting? Skandia 2.0’, via: <https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-11/Btw%20op%20dienstverlening%20hoofdhuis%20aan%20vaste%20inrichting%20Skandia%202.0%20nov%202019.pdf>.

‘VAT grouping regime proposed’, <https://www.taxathand.com/article/15595/France/2020/VAT-grouping-regime-proposed>.

‘Voorstel ‘Besluitvormingsproces voor interpretatie btw-begrippen’’, <https://www.eur.nl/nieuws/voorstel-besluitvormingsproces-voor-interpretatie-btw-begrippen>.

‘What Has the Trinity Doctrine Got to Do with VAT: Some Reflections on the CJEU Judgment in C-77/19 Kaplan International Colleges UK (Part I)’, <http://kluwertaxblog.com/2021/03/10/what-has-the-trinity-doctrine-got-to-do-with-vat-some-reflections-on-the-cjeu-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-i/>.

‘What Has the Trinity Doctrine Got to Do with VAT: Some Reflections on the CJEU Judgment in C-77/19 Kaplan International Colleges UK (Part II)’, [http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeus-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#\\_ftn11](http://kluwertaxblog.com/2021/03/19/the-unsettled-dispute-over-the-cross-border-application-of-the-cost-sharing-exemption-some-reflections-on-the-cjeus-judgment-in-c-77-19-kaplan-international-colleges-uk-part-ii/#_ftn11).

## 8. Jurisprudentieregister

### Europese jurisprudentie

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

EHRM 13 februari 2020, nr. 8675/15, ECLI:CE:ECHR:2020:0213JUD000867515 (*N.D/Spanje*).

EHRM 13 februari 2020, nr. 8697/15, ECLI:CE:ECHR:2020:0213JUD000867515 (*N.T/Spanje*).

### Hof van Justitie

HvJ 21 juni 1974, nr. C-2/74, EU:C:1974:68 (*Reyners*).

HvJ EG 8 april 1976, nr. C-48/75, ECLI:EU:C:1976:57 (*Royer*).

HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:163 (*SUFA*).

HvJ 17 oktober 1989, nr. C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312.

HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77 (*DFDS*).

HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*), BNB 2003/30.

HvJ 13 november 2003, nr. C-209/01, ECLI:EU:C:2003:610 (*Schilling en FleckSchilling*).

HvJ 20 november 2003, nr. C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), V-N 2003/63.11.

HvJ 13 december 2005, nr. C-411/03, EU:C:2005:762 (*SEVIC Systems*).

HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (*FCE Bank*).

HvJ 14 juni 2007, nr. C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343 (*Horizon College*).

HvJ 8 september 2007, nr. C-42/07, ECLI:EU:C:2009:519 (*Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International*).

HvJ 18 oktober 2007, nr. C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*van der Steen*), V-N 2015/44.19.

HvJ 11 september 2008, nr. C-141/07, ECLI:EU:C:2008:492 (*Commissie/Duitsland*).

HvJ 11 december 2008, nr. C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*), V-N 2008/60.20.

HvJ 26 maart 2009, nr. C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193 (*Commissie/Italië*).

HvJ 28 april 2009, nr. C-518/06, ECLI:EU:C:2009:270 (*Commissie/Italië*).

HvJ 21 oktober 2010, nr. C-81/09, ECLI:EU:C:2010:622 (*Idryma Typou*).

HvJ 26 oktober 2010, nr. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Schmelz*), NTFR 2010/2576.

HvJ 24 mei 2011, nr. C-47/08, EU:C:2011:33 (*Commissie/België*).

HvJ 6 juni 2013, nr. C-383/10, ECLI:EU:C:2013:364 (*Commissie/België*).

HvJ 5 december 2013, nr. C- 514/12, ECLI:EU:C:2013:799 (*Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*).

HvJ 12 december 2013, nr. C-292/12, ECLI:EU:C:2013:820 (*Ragn-Sells*).

HvJ 19 juni 2014, nr. C-53/13, ECLI:EU:C:2014:2011 (*Strojírny Prostějov*).

HvJ 19 juni 2014, nr. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011 (*ACO Industries Tábor*).

HvJ 17 september 2014, nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), BNB 2015/74.

HvJ 16 oktober 2014, nr. C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298 (*Welmory*).

HvJ 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), NTFR 2015/2521.

HvJ 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (*Groupe Steria*).

HvJ 12 november 2015, nr. C-198/14, ECLI:EU:C:2015:751 (*Visnapuu*).

HvJ 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), V-N 2016/27.20.

HvJ 19 oktober 2016, nr. C-148/15, ECLI:EU:C:2016:776 (*Deutsche Parkinson Vereinigung eV*).

HvJ 15 november 2016, nr. C-268/15, ECLI:EU:C:2016:874 (*Ullens de Schooten*).

HvJ 4 mei 2017, nr. C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*), BNB 2018/111, V-N 2017/28.14.

HvJ 18 mei 2017, nr. C-99/16, ECLI:EU:C:2017:391 (*Lahorgue*).

HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15 (*DNB Banka*), V-N 2017/49.15.

HvJ 21 september 2017, nr. C-605/15 (*Aviva*), V-N 2017/49.21.14.

HvJ 21 september 2017, nr. C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), BNB 2018/15, V-N 2017/49.21.15.

HvJ 26 april 2018, nr. C-236/16 en nr. C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291, (*ANGED*).

HvJ 25 juli 2018, nr. C-553/16, ECLI:EU:C:2018:604 (*TTL*).

HvJ 20 november 2019, nr. C-400/18, , ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*), V-N 2019/59.13.

HvJ 11 december 2019, nr. C-87/19, ECLI:EU:C:2019:1063 (*TV Play Baltic*).

HvJ 3 maart 2020, nr. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (*Vodafone*).

HvJ 2 april 2020, nr. C-897/19, ECLI:EU:C:2020:262, (*PPU (I.N.)*).

HvJ 7 mei 2020, nr. C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350 (*Dong Yang Electronics*).

HvJ 11 juni 2020, nr. C-581/18, ECLI:EU:C:2020:453 (*RB*).

HvJ 3 september 2020, nr. C-719/18, ECLI:EU:C:2020:627 (*Vivendi*).

HvJ 11 maart 2021, nr. C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15.

HvJ 15 april 2021, nr. C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285 (*M-GmbH*).

### Verzoeken om een prejudiciële beslissing

Verzoek om een prejudiciële beslissing, zaak C-333/20 (*Berlin Chemie*).

### Conclusies

Conclusie van A-G Kokott 21 september 2017, nr. C-605/15 (*Aviva*), NTFR 2017/726.

Conclusie van A-G Kokott van 23 april 2020, nr. C-77/19 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/23.20.

### Nationale jurisprudentie

#### Hoge Raad

HR 3 februari 1988, nr. 24.101.

HR 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, *BNB* 1989/112.

HR 30 mei 1990, nr. 25722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

HR 23 januari 2004, nr. 38.258, ECLI:NL:HR:2004:AI0739, *BNB* 2004/142, V-N 2004/9.13.

HR 26 juni 2009, nr. 43.872, NTFR 2009/1558.

HR 17 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1063, NJ 2015/291.

HR 11 september 2015, nr. 14/01003, ECLI:NL:HR:2015:2498, V-N 2015/44.19.

HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, *BNB* 2019/134, V-N 2019/33.14.

#### Rechtbank

Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020, nr. AWB 18/8033, ECLI:NL:RBDHA:2020:1096, V-N 2020/22.2.1.