

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM  
Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

# **Paradigmaverschuiving in de btw: het belasten van interne prestaties binnen de fiscale eenheid?!**

**Naam student:** Thuyha Nguyen  
**Studentnummer:** 508232  
**Begeleider:** prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx  
**Tweede beoordelaar:** mr. drs. J. Gruson  
**Datum definitieve versie:** 17 mei 2024

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

## Inhoudsopgave

<b>Lijst van gebruikte afkortingen</b> .....	<b>5</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding</b> .....	<b>6</b>
§1.1 – <i>Introductie</i> .....	6
§1.2 – <i>Probleemstelling en deelvragen</i> .....	7
§1.3 – <i>Relevantie en verantwoording opzet</i> .....	8
§1.4 – <i>Afbakening</i> .....	9
<b>Hoofdstuk 2: Toetsingskader</b> .....	<b>10</b>
§2.1 – <i>Inleiding</i> .....	10
§2.2 – <i>Algemene, objectieve karakter van de btw</i> .....	10
§2.3 – <i>Neutraliteitsbeginsel in de btw</i> .....	11
§2.3.1 – <i>Economische neutraliteit</i> .....	12
§2.3.2 – <i>Juridische neutraliteit</i> .....	13
§2.4 – <i>Deelconclusie</i> .....	13
<b>Hoofdstuk 3: Fiscale eenheid</b> .....	<b>15</b>
§3.1 – <i>Inleiding</i> .....	15
§3.2 – <i>Doel en strekking</i> .....	15
§3.3 – <i>Vereisten fiscale eenheid</i> .....	18
§3.3.1 – <i>Eerste voorwaarde: personen</i> .....	18
§3.3.1.1 – <i>Fiscale eenheid en holdingmaatschappijen</i> .....	19
§3.3.1.2 – <i>Fiscale eenheid en overige niet-belastingplichtigen</i> .....	19
§3.3.2 – <i>Tweede voorwaarde: geografische beperking</i> .....	20
§3.3.3 – <i>Derde voorwaarde: financiële, economische en organisatorische verwevenheid</i> .....	22
§3.3.3.1 – <i>Financiële verwevenheid</i> .....	22
§3.3.3.2 – <i>Economische verwevenheid</i> .....	23
§3.3.3.3 – <i>Organisatorische verwevenheid</i> .....	24
§3.3.3.4 – <i>Samenhang van de verwevenheidsvereisten</i> .....	25
§3.3.4 – <i>Beschikking</i> .....	25
§3.4 – <i>Gevolgen fiscale eenheid</i> .....	27
§3.4.1 – <i>Eén belastingplichtige</i> .....	27
§3.4.1.1 – <i>Prestaties binnen fiscale eenheid</i> .....	27
§3.4.1.2 – <i>Prestaties tussen fiscale eenheid en concernvennootschappen buiten de fiscale eenheid/derden</i> .....	28
§3.4.2 – <i>Administratieve gevolgen</i> .....	28
§3.4.3 – <i>Financiële gevolgen</i> .....	29
§3.4.4 – <i>Gevolgen op het gebied van aansprakelijkheid</i> .....	29
§3.4.5 – <i>Gevolgen op het gebied van rechtszekerheid</i> .....	30
§3.4.6 – <i>Wijziging Nederlandse fiscale eenheid per 1 januari 2024</i> .....	30
§3.5 – <i>Deelconclusie</i> .....	31
<b>Hoofdstuk 4: Jurisprudentie fiscale eenheid</b> .....	<b>33</b>

§4.1 – Inleiding .....	33
§4.2 – Eén enkele belastingplichtige .....	35
§4.2.1 – Ampliscientifica en Amplifin .....	35
§4.2.1.1 – Feiten .....	35
§4.2.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	36
§4.2.1.3 – Relevantie .....	36
§4.2.2 – Kaplan International colleges UK .....	37
§4.2.2.1 – Feiten .....	37
§4.2.2.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	38
§4.2.2.3 – Relevantie .....	39
§4.3 – Hoofdhuis en vaste inrichting .....	39
§4.3.1 – Skandia America Corporation .....	39
§4.3.1.1 – Feiten .....	39
§4.3.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	40
§4.3.1.3 – Relevantie .....	41
§4.3.2 – Danske Bank .....	41
§4.3.2.1 – Feiten .....	41
§4.3.2.2 – Prejudiciële vraag en rechtsoverwegingen .....	42
§4.3.2.3 – Relevantie .....	43
§4.4 – Invulling voorwaarden .....	44
§4.4.1 – Larentia + Minerva .....	44
§4.4.1.1 – Feiten .....	44
§4.4.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	45
§4.4.1.3 – Relevantie .....	46
§4.5 – Zelfstandigheid en belastbare interne prestaties .....	46
§4.5.1 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH .....	46
§4.5.1.1 – Feiten .....	46
§4.5.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	47
§4.5.1.3 – Relevantie .....	49
§4.5.2 – Finanzamt T .....	51
§4.5.2.1 – Feiten .....	51
§4.5.2.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen .....	51
§4.5.2.3 – Relevantie .....	53
§4.6 – Deelconclusie .....	53
<b>Hoofdstuk 5: Gevolgen, beheer &amp; naleving van belastbare interne prestaties .....</b>	<b>56</b>
§5.1 – Inleiding .....	56
§5.2 – Gevolgen belastbare interne prestaties .....	58
§5.2.1 – Kosten .....	58
§5.2.2 – Administratie en compliance .....	59
§5.2.3 – Btw-aftrekrecht .....	59
§5.2.4 – Richtlijnconforme interpretatie .....	60
§5.2.5 – Fiscus .....	60
§5.2.6 – Internationale coördinatie .....	61
§5.2.7 – Neutraliteit .....	62
§5.3 – Beleidsmaatregelen en strategieën .....	62
§5.3.1 – Beleidsmaatregelen .....	62
§5.3.2 – Strategieën .....	63

<i>§5.4 – Deelconclusie</i> .....	64
<b>Hoofdstuk 6: Conclusie</b> .....	<b>66</b>
<i>§6.1 – Inleiding</i> .....	66
<i>§6.2 – Antwoord op de deelvragen</i> .....	67
<i>§6.3 – Antwoord op de probleemstelling</i> .....	70
<b>Lijst van aangehaalde literatuur en jurisprudentie</b> .....	<b>72</b>

## Lijst van gebruikte afkortingen

<b>Afkorting</b>	<b>Definitie</b>
A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
btw-comité	Raadgevend Comité voor de btw
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BV	besloten vennootschap
decreet	Decreto ministeriale van 13 december 1979 houdende voorschriften inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de betalingen en aangiften van dochterondernemingen
EU	Europese Unie
Hof / HvJ / HvJ EG / HvJ EU	Hof van Justitie (hieronder inbegrepen het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen en het Hof van Justitie van de Europese Unie)
Kaplan-entiteiten	dochterentiteiten van de Kaplan-groep
KIC	Kaplan International Colleges UK
koepelvrijstelling	art. 132, lid 1, onder f) van de Btw-richtlijn
KPS	Kaplan Partner Services Hong Kong Limited
NGD	Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH
onderwijsvrijstelling	art. 132, lid 1, onder i) van de Btw-richtlijn
Skandia	Skandia America Corporation
UStG	Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting)
VwEU	Verdrag betreffende werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
ZGP	zelfstandige groepering van personen

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### §1.1 – Introductie

Het belasten van interne prestaties tussen entiteiten binnen een *fiscale eenheid btw* is toch in strijd met artikel (hierna: ‘**art**’) 11 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: ‘**Btw-richtlijn**’)? Zo luidde de kreet van specialisten in de omzetbelasting praktijk, na de verschijning van de Duitse arresten *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (hierna: ‘**NGD**’) en *Finanzamt T* op 1 december 2022.<sup>1</sup> Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: ‘**HvJ EU**’) heeft in deze zaken een nieuw licht geworpen op het fiscale eenheidsregime in de btw die wij vandaag de dag kennen.

In het NGD-arrest lijkt het HvJ EU bij beantwoording van de vierde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter de schijn te wekken dat de zelfstandigheid van entiteiten in de fiscale eenheid btw niet verloren gaat en dat onderlinge prestaties tussen deze fiscale eenheidsonderdelen derhalve aan btw onderworpen zijn.<sup>2</sup> Deze opvatting is niet in overeenstemming met art. 11 van de Btw-richtlijn, die impliceert dat personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verweven zijn, als één belastingplichtige zullen worden aangemerkt. Onderdelen van de fiscale eenheid btw zullen bij het uitoefenen van economische activiteiten geen zelfstandigheid bezitten en kunnen daarom niet als juridisch zelfstandig worden gekwalificeerd voor btw-doeleinden. De kwalificatie als één belastingplichtige leidt ertoe dat belastingheffing op interne prestaties niet mogelijk is, omdat deze out of scope zijn voor de btw en plaatsvinden binnen dezelfde belastingplichtige.<sup>3</sup>

Hopelijk zal het HvJ EU de onzekerheid die is opgewekt met betrekking tot de mogelijkheid van belastbare interne prestaties zo snel mogelijk verduidelijken. Het Duitse Bundesfinanzhof heeft namelijk opnieuw prejudiciële vragen gesteld in de zaak *Finanzamt T*.<sup>4</sup> Om te beginnen verzoekt

---

<sup>1</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*) en HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*).

<sup>2</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 72 t/m 81.

<sup>3</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, par. 5.

<sup>4</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*).

de Duitse rechter expliciet uitsluitel over de mogelijkheid van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw. Bovendien overweegt de verwijzende rechter of belastbare interne prestaties in overweging moeten worden genomen wanneer de ontvanger geen of slechts beperkt recht op aftrek heeft. Er is namelijk mogelijk een kans op verlies van belastingkomsten.<sup>5</sup>

Hier en daar is er geroezemoes onder de btw-specialisten, omdat het HvJ EU zijn oordeel in de zaak NGD<sup>6</sup> dermate algemeen en fundamenteel formuleert dat deze overwegingen op zichzelf beschouwd mogelijk toch een grondslag kunnen bieden voor een algemeen oordeel omtrent de aard van de rechtsfiguur van de fiscale eenheid btw volgens art. 11 van de Btw-richtlijn en de zelfstandigheid van de leden ervan.<sup>7</sup>

## §1.2 – Probleemstelling en deelvragen

Men is in afwachting van een spoedige uitspraak van het HvJ EU, waarbij meer opheldering wordt verwacht. Desalniettemin blijft de praktijk op haar hoede, aangezien er een reële mogelijkheid bestaat dat het HvJ EU de prejudiciële vragen van de Duitse rechter in de zaak Finanzamt T bevestigend zal beantwoorden. Een dusdanige bevestiging van het HvJ EU zou betekenen dat belaste interne prestaties tussen maatschappijen binnen de fiscale eenheid btw mogelijk zijn.

Met deze scriptie wordt getracht een diepgaande analyse uit te voeren van de redenen waarom interne prestaties tussen entiteiten binnen een fiscale eenheid btw in beginsel niet belastbaar zouden moeten zijn en of het belasten van deze prestaties verenigbaar is met de fiscale neutraliteit en het doel en de strekking van de fiscale eenheid. Bovendien wordt onderzocht welke beleidsmaatregelen en strategieën aangedragen kunnen worden voor de fiscus en fiscale eenheden in de btw bij de behandeling van belastbare interne prestaties. De probleemstelling die centraal staat in dit onderzoek, luidt hierdoor als volgt:

**“Is het belasten van interne prestaties tussen maatschappijen binnen een fiscale eenheid voor de btw in strijd met het neutraliteitsbeginsel en het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, en welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen worden voorgesteld om de gevolgen van belastbare interne prestaties te beheren en optimaliseren?”**

---

<sup>5</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), r.o. 33.

<sup>6</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 72-81.

<sup>7</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, NLF 2022/2498, m.nt. S.B. Cornielje (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen, zullen vijf deelvragen worden beantwoord:

1. *Wat omvat het fiscale neutraliteitsbeginsel?*
2. *Wat houdt de fiscale eenheid in op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Btw-richtlijn, en hoe luidt de behandeling van prestaties binnen de fiscale eenheid btw?*
3. *Wat is relevante Europese jurisprudentie met betrekking tot prestaties binnen de fiscale eenheid btw?*
4. *Wat zijn de potentiële gevolgen van het belasten van interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw, en in hoeverre voldoen deze gevolgen aan het neutraliteitsbeginsel?*
5. *Welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen door de fiscus en belastingplichtigen geïmplementeerd worden om het beheer en de naleving van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw te waarborgen?*

### **§1.3 – Relevantie en verantwoording opzet**

Sinds de invoering van de Btw-richtlijn zijn interne prestaties tussen fiscale eenheid maatschappijen out of scope voor de btw. Het belastbaar maken van deze interne prestaties kan aanzienlijke gevolgen hebben voor de fiscale praktijk. Het heffen van btw op interne transacties kan voor fiscale eenheden in de omzetbelasting leiden tot een beduidende stijging van kosten, en kan zelfs leiden tot cashflownadelen. Er kunnen vraagstukken ontstaan met betrekking tot de aangifte-, compliance- en facturatie-verplichtingen, maar ook op het gebied van het btw-aftrekrecht. Het is mijns inziens raadzaam om in kaart te brengen waarom interne prestaties in beginsel niet belastbaar zouden moeten zijn, mede middels het in kaart brengen van de gevolgen van belastbare interne prestaties. Voor fiscale eenheden in de btw is het verstandig om te onderzoeken hoe zij dienen om te gaan met dergelijke nalevings- en kostengerelateerde aspecten.

Ter beantwoording van de probleemstelling zal dit onderzoek in zes hoofdstukken worden vormgegeven. Na de inleiding zal hoofdstuk twee een uiteenzetting bevatten van het toetsingskader, bestaande uit de economische en juridische zijde van het neutraliteitsbeginsel. In het derde hoofdstuk zal de fiscale eenheid zoals gedefinieerd in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: '**Wet OB 1968**') en de Btw-richtlijn worden behandeld. Het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime zal belicht worden, één van de criteria waar belaste interne prestaties aan getoetst zullen worden. Ook zullen de voorwaarden en gevolgen van de fiscale eenheid btw in dit hoofdstuk aan bod komen, waarbij een belangrijke focus ligt op de behandeling van (interne) prestaties binnen de fiscale eenheid. Vervolgens komt in hoofdstuk vier de relevante jurisprudentie met betrekking tot de fiscale eenheid btw aan bod. Hierbij zijn vooral de twee Duitse arresten uit eind 2022 leidend, omdat hieruit de vraag rijst of belastbare interne prestaties



mogelijk zijn. Daaropvolgend worden in hoofdstuk vijf de potentiële gevolgen van het belasten van interne prestaties belicht en onderzocht of deze rijmen met de economische en juridische neutraliteit, en worden aanbevelingen gedaan voor beleidsmaatregelen en strategieën die geïmplementeerd kunnen worden om het beheer met betrekking tot de gevolgen van belastbare interne prestaties te verzekeren. Het onderzoek zal worden afgesloten met hoofdstuk zes, waarin een samenvatting wordt gegeven van de bevindingen. De beantwoording van de centrale probleemstelling met behulp van de vijf deelvragen staat hierbij centraal.

## §1.4 – Afbakening

Aanvankelijk beoogt dit onderzoek een focus op het fiscale eenheidsregime conform de Btw-richtlijn. Echter, een expliciete invulling van het regime ontbreekt op Europees niveau, waardoor het noodzakelijk is om de nationale invulling conform de Wet OB 1968 te betrekken. Ter volledigheid dient opgemerkt te worden dat het fiscale eenheidsregime van de Wet op de vennootschapsbelasting afwijkt van het fiscale eenheidsregime in de Wet OB 1968 en zodoende buiten beschouwing zal blijven.

Een analyse van de *Wijziging van het besluit Omzetbelasting vaste inrichting*<sup>8</sup> dat op 1 januari 2024 in werking is getreden, valt niet binnen het bereik van dit onderzoek. Voor een nadere analyse van de fiscale eenheid is de Europese jurisprudentie met betrekking tot prestaties binnen de fiscale eenheid btw van essentieel belang. Het bestuderen van de overige jurisprudentie – die betrekking heeft op andere aspecten van de fiscale eenheid – blijft buiten beschouwing.

De gevolgen van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid, de aanbeveling van beleidsmaatregelen en strategieën, en de richtlijnconforme interpretatie van het fiscale eenheidsregime zullen uitsluitend onderzocht worden op nationaal niveau. Door de nationale focus van dit onderzoek blijft een toetsing aan de interne en externe neutraliteit derhalve buiten beschouwing.

---

<sup>8</sup> Besluit van 1 juli 2022, 2022-13545, *Stcrt.* 2022, 16197, *V-N* 2022/34.14 tot wijziging van het Besluit van 17 december 2020, 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975, *V-N* 2021/8.17 (*Vaste inrichting*).

## Hoofdstuk 2: Toetsingskader

### §2.1 – Inleiding

Een van de algemene basisprincipes van het Europese stelsel van omzetbelasting – en gepleit kan worden voor zelfs de belangrijkste – is het *neutraliteitsbeginsel*. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: ‘HvJ EG’) bestempelt het beginsel als een “basisbeginsel van het bij de betreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel”.<sup>9</sup> In het kort houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de heffing van omzetbelasting weinig tot geen verstoring van de concurrentieverhoudingen mag veroorzaken en dient de btw uniform te zijn voor soortgelijke goederen en diensten. Het doel van de omzetbelasting is om belasting te heffen op alle particuliere consumptie, wat leidt tot een algemene heffing. Het indirecte gestalte van de btw maakt deze algemene heffing mogelijk. Het algemene karakter van de btw is daarmee onafscheidelijk verbonden met het neutraliteitsbeginsel.<sup>10</sup> In de context van dit onderzoek, fungeert het neutraliteitsbeginsel als belangrijke toetsingsmaatstaf. In een later stadium van dit onderzoek is het de vraag of de mogelijke belastbaarheid van interne prestaties tussen maatschappijen binnen de fiscale eenheid btw in overeenstemming is met dit beginsel.

Voortvloeiend uit de voornoemde overwegingen zal in het tweede hoofdstuk de volgende deelvraag centraal staan:

#### ***Wat omvat het fiscale neutraliteitsbeginsel?***

Alvorens ingegaan wordt op het neutraliteitsbeginsel, zal kort worden stil gestaan bij het algemene, objectieve karakter van de btw, omdat deze onafscheidelijk met elkaar verbonden zijn. Het hoofdstuk zal eindigen met een deelconclusie en beantwoording van de eerste deelvraag.

### §2.2 – Algemene, objectieve karakter van de btw

De btw ziet met haar algemene karakter als verbruiksbelasting op *alle* leveringen van goederen en/of diensten en verschilt hiermee van andere verbruiksbelastingen, die slechts zien op *enige* leveringen van goederen en/of diensten. De indirecte benadering van de btw heeft ook gevolgen voor de reikwijdte van het belastingsobject. Het begrip ‘belastingplichtige’ dient zo ruim mogelijk gedefinieerd te worden, waarbij het de bedoeling is om een zo breed mogelijke groep van leveringen van goederen en diensten daadwerkelijk in de belastingheffing te betrekken. Het

---

<sup>9</sup> HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (*Schmeink & Strobel*), V-N 2000/47.16, r.o. 59.

<sup>10</sup> Zoals naar voren komt in punt vijf van de preambule van de Btw-richtlijn. Zie §2.3 voor een omschrijving.

algemene karakter van de btw is als gevolg zowel van toepassing op het niveau van het belastingobject als op het niveau van het belastingsubject. Het algemene karakter maakt deze indirecte belasting voornamelijk interessant voor overheden, omdat de btw op een indirecte wijze wordt geheven bij de belastingdestinataris en zo minder merkbaar is. Bovendien is de belasting minder vatbaar voor schommelingen in de conjunctuur en wordt de regelgeving doorgaans als overzichtelijker beschouwd dan directe belastingen, zoals de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Een relatief laag btw-tarief kan resulteren in een aanzienlijk bedrag aan belastingen, zelfs als het uitvoeren van de btw-heffing niet zonder slag of stoot verloopt.<sup>11</sup>

Uit rechtspraak van het HvJ EG en uitgangspunten van de btw in art. 1, lid 2 van de Btw-richtlijn wordt het algemene karakter van de btw gekarakteriseerd als een heffing van een zo groot mogelijke groep van levering van goederen en diensten, om de uiteindelijke doelstelling – het belasten van consumptief verbruik – te bereiken, waarbij een zo groot mogelijke neutraliteit in acht wordt genomen.<sup>12</sup>

Het algemene karakter van de btw strookt met de eis van neutraliteit, waarbij de belasting proportioneel moet zijn aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt voor zijn goederen of diensten. Volgens het rechtskarakter dient de belastingdruk gedragen te worden door de eindconsument, op wie de belasting uiteindelijk ook afgewenteld moet worden. Bovendien dient er geen cumulatie van btw op te treden in het productie- en distributieproces, en moet de belastingplichtige de mogelijkheid hebben om de voldane bedragen, die ontstaan zijn in een eerder stadium, op de verschuldigde belasting in mindering te kunnen brengen. De omzetbelasting moet volledige neutraliteit vertonen ten opzichte van belastingplichtigen die vóór de fase van de uiteindelijke belastingheffing optreden.<sup>13</sup>

### §2.3 – Neutraliteitsbeginsel in de btw

Punt vijf uit de preambule van de Btw-richtlijn luidt als volgt:

*“Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”*

---

<sup>11</sup> Van Doesum 2009, p. 29.

<sup>12</sup> Van Doesum 2009, p. 30.

<sup>13</sup> Van Doesum 2009, p. 38.

Met “de grootste mate van neutraliteit” wordt een verwijzing gemaakt naar het beginsel van neutraliteit. Het neutraliteitsbeginsel kan in tweeën gesplitst worden, namelijk in de economische en juridische neutraliteit. Bij beantwoording van de prejudiciële vragen door het Hof van Justitie (hierna: ‘HvJ’) wordt het beginsel van neutraliteit als leidraad gehanteerd. In het kader van dit onderzoek zal aan beide zijden van het neutraliteitsbeginsel getoetst worden.

### §2.3.1 – Economische neutraliteit

In economische belang houdt neutraliteit in dat de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart – of wel de concurrentieverhoudingen – niet of nihil dient te verstoren.<sup>14</sup> Het bestaan van volledige neutraliteit is onmogelijk. Economische neutraliteit moet daarom verhoudingsgewijs geïnterpreteerd worden, omdat belastingheffing invloed heeft op het economisch handelen. In beginsel heeft de economische neutraliteit betrekking op het voorkomen van geconcentreerde structuren binnen bedrijfskolommen die uitsluitend door belastingheffing worden beïnvloed. De hoogte van de belastingheffing dient proportioneel te zijn aan de lengte van de bedrijfskolom, zonder dat er sprake is van cumulatie van btw in de productie- en distributiefase. De belasting moet precies evenredig zijn aan de prijs, afwentelbaar zijn en mag uitsluitend drukken op de particuliere consumptie.<sup>15</sup>

De verscheidene uitzonderingsregelingen in de Btw-richtlijn vormen een inbreuk op het beginsel dat alle goederen en diensten op uniforme wijze in de heffing moeten worden betrokken. Hierbij kan gedacht worden aan verlaagde btw-tarieven, btw-vrijstellingen voor specifieke transacties of afwijkingen van het btw-begrip ‘ondernemerschap’. Deviaties van de hoofdregel kunnen verstorende effecten teweegbrengen. Om deze verstoringen in de markt zoveel mogelijk te minimaliseren, wordt het als passend beschouwd om vrijstellingen en verlaagde btw-tarieven beperkt te interpreteren. Dit lijkt in de jurisprudentie van het HvJ steeds minder nadruk te krijgen, aangezien er een toenemende focus is op het gelijkwaardig behandelen van prestaties die met elkaar concurreren, met als doel om een evenwichtige concurrentie op de markt te stimuleren.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 51.

<sup>15</sup> Van Doesum 2009, p. 31-32.

<sup>16</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 52-53.

### §2.3.2 – Juridische neutraliteit

De neutraliteit binnen de btw vertoont ook een juridische zijde. De omzetbelasting, uitgedrukt als een percentage van de kleinhandelsprijs, dient uniform te zijn voor gelijkwaardige goederen en diensten en dient proportioneel te zijn aan de kleinhandelsprijs. De belastingdruk mag niet worden beïnvloed door het onderscheid tussen de aankoop van een goed of het afnemen van een dienst van de ene ondernemer ten opzichte van de andere ondernemer. Om de wetgever in staat te stellen om gelijke situaties ook op gelijke wijze te behandelen, dient de belastingdruk van een belasting meetbaar te zijn.<sup>17</sup>

De juridische neutraliteit van de btw komt expliciet terug in art. 1, lid 2 van de Btw-richtlijn. De gedachte achter het btw-stelsel is dat er een algemene verbruiksbelasting wordt geheven op goederen en diensten die proportioneel is aan de prijs van deze goederen en diensten, en dat dit onafhankelijk is van de hoeveelheid schakels in de productie- en distributieketen.<sup>18</sup> Uit punt 7 van de preambule van de Btw-richtlijn blijkt de relevantie van de juridische neutraliteit:

*“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet — zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”*

### §2.4 – Deelconclusie

Hoofdstuk twee heeft zich gericht op het toetsingskader van dit onderzoek, bestaande uit het fiscale beginsel van neutraliteit. In dit hoofdstuk is de eerste deelvraag van dit onderzoek behandeld, namelijk **“Wat omvat het fiscale neutraliteitsbeginsel?”**.

Het algemene, objectieve karakter van de btw wordt benadrukt door de brede reikwijdte van belastingsubjecten en belastingobjecten. Een ruime definitie van het begrip ‘belastingplichtige’ is essentieel om een zo breed mogelijke groep van leveringen van goederen in de belastingheffing te betrekken. Het indirecte gestalte van de btw is minder merkbaar is voor belastingbetalers en minder gevoelig voor conjunctuurschommelingen, waardoor het een interessante belasting voor overheden is. Het algemene karakter van de btw komt samen met de eis van neutraliteit. De belasting dient proportioneel zijn aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt, afgewenteld te

---

<sup>17</sup> Van Doesum 2009, p. 34 en Van Doesum & Van Norden 2023, p. 54.

<sup>18</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 55.

kunnen worden op de consument en geen cumulatie in het productie- en distributieproces te veroorzaken.

Het neutraliteitsbeginsel, beschouwd als een van de voornaamste basisprincipes van het btw-systeem, streeft naar een stelsel van omzetbelasting dat geen verstoringen veroorzaakt in de economische besluitvorming en vergelijkbare transacties ook op gelijke wijze behandelt. Binnen het neutraliteitsbeginsel zijn zowel de economische als juridische zijde van belang.

De economische neutraliteit, zoals blijkt uit punt 5 van de preambule van de Btw-richtlijn, is gericht op het voorkomen van verstoringen in de concurrentieverhoudingen en het handhaven van een evenwichtige belastingdruk over alle fasen van de productie- en distributieketen. De juridische neutraliteit, zoals vastgelegd in art. 1, lid 2 van de Btw-richtlijn en punt 7 van de preambule van de Btw-richtlijn, legt een nadruk op de uniformiteit van belastingheffing over gelijkwaardige goederen en diensten.

In het verdere verloop van dit onderzoek zal een analyse gedaan worden van de belastbaarheid van interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw, waarbij het neutraliteitsbeginsel als belangrijke toetsingsmaatstaf dient.

## Hoofdstuk 3: Fiscale eenheid

### §3.1 – Inleiding

Een fiscaal fenomeen dat van groot belang kan zijn voor zowel belastingplichtigen als de fiscus: de *fiscale eenheid btw*. Het betreft een specifiek regime die verschillende entiteiten als één belastingplichtige aanmerkt, mits voldaan wordt aan de materiële voorwaarden van de fiscale eenheid btw. De traditionele grenzen tussen de verschillende entiteiten zullen verdwijnen en interne prestaties tussen deze onderdelen zullen niet binnen de reikwijdte van de omzetbelasting vallen. De fiscale eenheid btw biedt niet alleen fiscale voordelen, maar brengt ook mogelijke implicaties met zich mee.

In navolging van het voorgaande zal de tweede deelvraag centraal staan in dit hoofdstuk:

***Wat houdt de fiscale eenheid in op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Btw-richtlijn, en hoe luidt de behandeling van prestaties binnen de fiscale eenheid btw?***

Hoofdstuk drie zal starten met een analyse van het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, één van de criteria waaraan het belasten van interne prestaties getoetst zal worden. Er zal in kaart worden gebracht hoe het regime is ontstaan en wat het doel hiervan is geweest. Daaropvolgend worden de voorwaarden belicht waaraan ondernemingen dienen te voldoen om in aanmerking te komen voor het vormen van een fiscale eenheid btw. Hierna worden de gevolgen van de fiscale eenheid btw met betrekking tot (interne) prestaties, administratie, financiën, aansprakelijkheid en rechtszekerheid besproken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie, waarin antwoord zal worden gegeven op de deelvraag die centraal staat in dit hoofdstuk.

### §3.2 – Doel en strekking

De actuele grondslag voor de fiscale eenheid op Europees niveau ligt verankerd in art. 11 van de Btw-richtlijn. Dit artikel geeft lidstaten de gelegenheid om personen die binnen het grondgebied van de desbetreffende lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. Naast enkele andere Europese lidstaten, heeft Nederland deze mogelijkheid benut en het fiscale eenheidsregime geïmplementeerd in haar nationale wetgeving in art. 7, lid 4 van de Wet OB 1968.

Het fiscale eenheidsregime vindt zijn oorsprong in bijlage A, nummer 2 van de Tweede richtlijn:

*“De term „zelfstandig” beoogt met name loontrekkenden die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan, van de belastingheffing uit te sluiten. Voorts biedt deze term elke Lid-Staat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De Lid-Staat die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, gaat over tot de in artikel 16 bedoelde raadpleging.”*

Een analyse van het bovenstaande citaat toont aan dat de fiscale eenheid een afgeleide is van het begrip ‘belastingplichtige’. De navolger van bijlage A, nummer 2 van de Tweede richtlijn was art. 4, lid 4 van de Zesde richtlijn, waarin aan elke lidstaat de bevoegdheid werd toegekend om juridisch zelfstandige entiteiten te beschouwen als één belastingplichtige:

*“De in lid 1 gebezigde term „zelfstandig” sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids – en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.*

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

De Europese Commissie stelt lidstaten niet de eis om de aard van een belastingplichtige systematisch te koppelen aan het begrip van strikt juridische zelfstandigheid. Het fiscale eenheidsregime is bedoeld om administratieve lasten te vereenvoudigen en potentieel misbruik te vermijden. Een voorbeeld van misbruik is het splitsen van een maatschappij in verschillende belastingplichtigen om zo beroep te kunnen doen op een bijzondere regeling.<sup>19</sup>

Desondanks is uit een zaak van het HvJ EG<sup>20</sup> en de toelichting op het Voorstel voor een Tweede richtlijn gebleken dat de oorsprong van het fiscale eenheidsregime is terug te voeren op het Duitse concept van de fiscale eenheid, genaamd de *Organschaft*. Personen die structureel met elkaar zijn verbonden, dienen op grond van de *Organschaft* te worden beschouwd als één entiteit voor ondernemingsrechtelijke en belastingdoeleinden. Het betreft in essentie de weerspiegeling van

---

<sup>19</sup> Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, blz. 753, punt 18A.

<sup>20</sup> HvJ EG 12 juni 1979, zaak 181-229/78 (*Ketelhandel P. van Paassen BV*), BNB 1980/44.



het Duitse recht met betrekking tot het groepsconcept, waarin de groep als afzonderlijke onderneming wordt beschouwd. Volgens Van Doesum en Van Norden biedt de onderliggende ratio legis van art. 11 Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid om op het niveau van de belastingsubject invulling te geven aan het concept van de economische eenheid zoals die inherent is aan een concern. Dit leidt bovendien tot de ontwikkeling van het Nederlandse fiscale eenheidsregime. Deze ontwikkeling vindt haar herkomst in zowel het begrip ‘zelfstandig’ als het begrip ‘ieder’. Beide begrippen zijn onderdeel van het begrip ‘belastingplichtige’. In de mededeling van de Europese Commissie uit 2009<sup>21</sup> wordt voor de basis van de fiscale eenheid alleen het begrip ‘zelfstandig’ van toepassing geacht, terwijl de historische ontwikkeling van de btw-richtlijnen en wetgeving van verschillende lidstaten aangeeft dat het begrip ‘ieder’ van even groot belang is. De jurisprudentie van het HvJ EG is meer in lijn met het idee dat de fiscale eenheid afhangt van beide begrippen.<sup>22</sup>

Sinds de invoering van de Zesde richtlijn volgt uit de jurisprudentie van het HvJ EG duidelijk dat rechtsvormneutraliteit en het beginsel van economische realiteit van essentieel belang zijn voor de toepassing van het btw-systeem. Deze basisbeginselen hebben een cruciale rol voor het gehele btw-systeem én het fiscale eenheidsregime. Rechtsvormneutraliteit sluit aan bij het fiscale eenheidsconcept, omdat er geen onderscheid mag zijn tussen een economische eenheid die is opgenomen in één juridische entiteit en die om commerciële of juridische redenen is onderverdeeld in afzonderlijke juridische entiteiten. De fiscale eenheid sluit tevens aan bij de economische realiteit, door de onderdelen die economisch gezien als één geheel worden beschouwd, ook als zodanig te behandelen.<sup>23</sup>

De bepaling in de Zesde richtlijn is tot slot opgevolgd door art. 11 van de Btw-richtlijn die wij hedendaags kennen. Dit artikel luidt 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>21</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

<sup>22</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

<sup>23</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

Art. 11 Btw-richtlijn verschilt van zijn voorganger art. 4, lid 4 van de Zesde richtlijn. De laatstgenoemde verwees naar de raadplegingsprocedure zoals uiteengezet in art. 29 van de Zesde richtlijn, terwijl art. 11 Btw-richtlijn verwijst naar het Raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (hierna: ‘**btw-comité**’). Inhoudelijk is er geen verschil, omdat art. 29 Zesde richtlijn voorzorg in de raadpleging van het btw-comité. De geografische reikwijdte is een ander verschil tussen de twee bepalingen. Art. 4, lid 4 van de Zesde richtlijn sprak van “personen die in het binnenland gevestigd zijn”, terwijl art. 11 Btw-richtlijn betrekking heeft op “personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn”.

Lidstaten zijn vrij om al dan niet het fiscale eenheidsregime uit de Btw-richtlijn in het nationale recht te implementeren, wat resulteert in een facultatieve bepaling, ook wel gedefinieerd als een *kan-bepaling*. Conform de uitspraak in de zaak Stichting Goed Wonen I<sup>24</sup> hebben lidstaten de speelruimte om een dergelijke kan-bepaling uit de Btw-richtlijn in te voeren en zijn zij gemachtigd om voorwaarden op te stellen, mits deze de aard van de bepaling niet wijzigen.<sup>25</sup>

### §3.3 – Vereisten fiscale eenheid

De Btw-richtlijn ontwerpt slechts een raamwerk voor de fiscale eenheid en bevat geen verdere uitwerking van de voorwaarden waaraan ondernemingen moet voldoen voor een fiscale eenheid. Het is dan ook niet opmerkelijk dat lidstaten met een fiscale eenheidsregime in hun nationale wetgeving niet identieke voorwaarden hanteren.<sup>26</sup> In 2009 heeft de Europese Commissie een mededeling gericht aan de Raad en het Europese parlement, waarin de voorwaarden van de fiscale eenheid btw uiteen zijn gezet.<sup>27</sup> Het doel van deze mededeling is om te streven naar een meer uniforme toepassing van art. 11 Btw-richtlijn door de lidstaten. Belangrijk om op te merken is dat lidstaten, noch belastingplichtigen rechten aan het document kunnen ontlenuen.

#### §3.3.1 – Eerste voorwaarde: personen

De Europese Commissie heeft in haar inbreukprocedures tegen Nederland, Ierland, het Verenigd Koninkrijk, Denemarken, Finland, Spanje en Tsjechië aangevoerd dat alleen ‘belastingplichtigen’ zoals bedoeld in art. 9 van de Btw-richtlijn deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid btw. Volgens de Europese Commissie zou art. 11 Btw-richtlijn een afwijking vormen van het normale

---

<sup>24</sup> HvJ EG 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (*Stichting Goed wonen I*), BNB 2002/396.

<sup>25</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 3.

<sup>26</sup> Van Doesum & Van Norden 2009, par. 1.

<sup>27</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

begrip ‘belastingplichtige’ zoals gedefinieerd in art. 9 Btw-richtlijn. Het HvJ verwerpt dit standpunt en stelt dat art. 11 van de Btw-richtlijn slechts spreekt van “personen” en niet “belastingplichtige personen”. Dit betekent dat het begrip ‘personen’ dermate ruim geformuleerd is dat hier ook niet-belastingplichtige personen onder kunnen vallen.<sup>28</sup>

#### *§3.3.1.1 – Fiscale eenheid en holdingmaatschappijen*

In Nederland kunnen niet-belastingplichtigen onderdeel zijn van de fiscale eenheid, indien er sprake is van een holding die een sturende en beleidsbepalende rol vervult binnen het concern. Een topholding dient “een wezenlijke economische functie binnen concernverband” te hebben. Uit de holdingresolutie van 1991<sup>29</sup> blijkt dat een holdingmaatschappij, die geen ondernemer is en geen vergoeding in rekening brengt, deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. In de inbreukprocedures van de Europese Commissie is geoordeeld dat niet-belastingplichtige personen kunnen worden opgenomen onder het begrip ‘personen’, met als gevolg dat moeiende houdstervenootschappen die geen handelingen onder bezwarende titel verrichten, ook onderdeel kunnen uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid.<sup>30</sup>

#### *§3.3.1.2 – Fiscale eenheid en overige niet-belastingplichtigen*

De volgende vraag die zich voordoet, betreft de mate waarin Nederland de mogelijkheid heeft om af te wijken van de tekst van de Btw-richtlijn en enkel belastingplichtige personen toe te laten. Specifiek dient onderzocht te worden of het voor andere niet-belastingplichtige personen – naast de moeiende houdstervenootschap – mogelijk is om een beroep op de tekst van art. 11 Btw-richtlijn te doen, zodat zij tot de fiscale eenheid in Nederland kunnen behoren.

Het argument zou aangevoerd kunnen worden dat Nederland het recht behoudt om een facultatieve bepaling uit de Btw-richtlijn gedeeltelijk op te nemen in haar nationale regelgeving,

---

<sup>28</sup> HvJ EU 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265, V-N 2013/24.14 (*Commissie/Nederland*), HvJ EU 13 april 2014, C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217, V-N 2013/24.13 (*Commissie/Ierland*), HvJ EU 25 april 2013, C-86/11, ECLI:EU:C:2013:267 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), HvJ EU 25 april 2013, C-95/11, ECLI:EU:C:2013:268 (*Commissie/Denemarken*) en HvJ EU 25 april 2013, C-74/11, ECLI:EU:C:2013:266 (*Commissie/Finland*).

<sup>29</sup> Besluit van 18 februari 1991, VB91/1347 (*Holdingresolutie*), V-N 1991/715, 14.

<sup>30</sup> Dit is expliciet beslist in HvJ EU 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265 (*Commissie/Nederland*), V-N 2013/24.14.

zoals blijkt uit art. 7, lid 4 van de Wet OB 1968. Hierin stelt Nederland het vereiste dat alleen ondernemers onderdeel mogen zijn van de fiscale eenheid, met de moeiende houdstervennootschap als uitzondering naar aanleiding van de holdingresolutie.<sup>31</sup> Desalniettemin heeft het HvJ gesteld dat lidstaten slechts specifieke groepen personen mogen uitsluiten van de fiscale eenheid indien dit gerechtvaardigd is om misbruik en/of fraude te voorkomen.<sup>32</sup>

In een Duitse zaak waren personenvennootschappen uitgesloten van deelname aan de fiscale eenheid indien zij niet ondergeschikt waren aan een overkoepelend orgaan van de ondernemingsgroep. Het HvJ stelt dat een dergelijke uitsluiting enkel is toegestaan als daadwerkelijk misbruik en/of fraude wordt voorkomen. Opmerkelijk is dat lidstaten een bepaling van de Btw-richtlijn verkeerd kunnen interpreteren of toepassen, maar dat een belastingplichtige niet een rechtstreeks en succesvol beroep kan doen op de uitleg die het HvJ heeft gegeven aan art. 11 Btw-richtlijn.<sup>33</sup> Deze bepaling zou als onvoldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk worden beschouwd. Dit is in contrast met de zaak *Commissie/Zweden*<sup>34</sup>, waarin is bepaald dat art. 11 Btw-richtlijn autonoom en uniform moet worden uitgelegd om verschillen tussen lidstaten te voorkomen. De verwevenheidsvoorwaarden dienen autonoom en uniform te worden geïnterpreteerd, zoals bevestigd in de arresten *NGD* en *Finanzamt T*.<sup>35</sup>

### §3.3.2 – Tweede voorwaarde: geografische beperking

De fiscale eenheid zoals vastgelegd in de Btw-richtlijn is geografisch beperkt tot in het binnenland gevestigde personen en is niet van toepassing over de nationale grenzen heen. Entiteiten die in het buitenland zijn gevestigd en geen vaste inrichting in Nederland bezitten, kunnen geen deel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. In een arrest van de Hoge Raad is geoordeeld dat buitenlandse entiteiten met een in Nederland gevestigde vaste inrichting, deel kunnen uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid.<sup>36</sup> De Europese Commissie heeft hier een andere opvatting over, zoals blijkt uit haar mededeling van 2009.

---

<sup>31</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 107-108.

<sup>32</sup> HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva en Marenave*), BNB 2016/25.

<sup>33</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 108.

<sup>34</sup> HvJ EU 25 april 2013, C-480/10. ECLI:EU:C:2013:263, (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15.

<sup>35</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*) en HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*).

<sup>36</sup> HR 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6434, BNB 2002/287.

In het arrest *Skandia America Corporation* (hierna: ‘**Skandia**’)<sup>37</sup> ging het om een hoofdhuis in de Verenigde Staten die IT-diensten, inclusief een kostenopslag, doorverkocht aan haar vaste inrichting in Zweden, die onderdeel uitmaakte van een Zweedse fiscale eenheid. De vraag was of het Amerikaanse hoofdhuis belastbare handelingen verrichtte aan de Zweedse vaste inrichting. Het argument kan aangevoerd worden dat het hoofdhuis en de vaste inrichting één gezamenlijke onderneming vormen die is gevestigd in het land van de vaste inrichting, zoals bedoeld in art. 11 Btw-richtlijn. Het artikel stelt niet als eis dat de primaire vestiging van de onderneming Zweden moet zijn (het land waar de fiscale eenheid is gevestigd), zolang de onderneming maar is gevestigd in Zweden (in dit geval via een vaste inrichting). Het HvJ heeft echter geoordeeld dat de diensten die het Amerikaanse hoofdhuis verricht aan de Zweedse vaste inrichting, belastbare handelingen vormen (indien dat filiaal onderdeel is van een fiscale eenheid in die lidstaat). Deze zaak werpt de vragen op of de zaak van de Hoge Raad uit 2002 stand kan houden en of het *Skandia*-arrest ook van toepassing kan zijn in de omgekeerde situatie, waarbij het hoofdhuis onderdeel is van de fiscale eenheid en presteert aan in een andere lidstaat gevestigd filiaal.

Volgens de staatssecretaris van Financiën zou Nederland het arrest *Skandia* niet hoeven toe te passen, gezien de tekst van art. 7, lid 4 Wet OB 1968 en het arrest van de Hoge Raad uit 2002.<sup>38</sup> De Nederlandse fiscale eenheid omvat buitenlandse vestigingen en verschilt daarom van het Zweedse regime, dat uitdrukkelijk alleen in Zweden gevestigde vestigingen kan omvatten. In de verhouding van het Nederlandse hoofdhuis of de vaste inrichting ten opzichte van de buitenlandse vaste inrichting of het hoofdhuis was belastbare dienstverlening ook niet aan de orde in het geval van een fiscale eenheid in Nederland.<sup>39</sup>

Het arrest *Danske Bank*<sup>40</sup> was de omgekeerde situatie van *Skandia*, waarbij een Deens hoofdhuis onderdeel uitmaakte van een Deense fiscale eenheid en belastbare diensten verrichtte aan zijn in Zweden gevestigde inrichting. Enkel entiteiten die zijn gevestigd in de betrokken lidstaat kunnen onderdeel zijn van een fiscale eenheid die is ingevoerd door een lidstaat op grond van art. 11 Btw-richtlijn. Buitenlandse vestigingen kunnen geen onderdeel zijn van een fiscale eenheid en zijn zelfstandige belastingplichtigen ten opzichte van die fiscale eenheid. In navolging op het *Danske Bank*-arrest heeft de staatssecretaris van Financiën besloten om de beleidsmaatregelen te wijzigen. Met ingang van 1 januari 2024 is er een einde gekomen aan de Nederlandse grensoverschrijdende fiscale eenheid btw. Een Nederlandse fiscale eenheid en haar buitenlandse

---

<sup>37</sup> HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23.

<sup>38</sup> Besluit van 17 december 2020, 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975, V-N 2021/8.17 (*Vaste inrichting*).

<sup>39</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 109-110.

<sup>40</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danse Bank*), V-N 2021/13.15.

vestigingen worden als afzonderlijke belastingplichtigen beschouwd, waartussen belastbare prestaties kunnen plaatsvinden.<sup>41</sup>

### §3.3.3 – Derde voorwaarde: financiële, economische en organisatorische verwevenheid

Voor de kwalificatie als fiscale eenheid btw dienen de betrokken entiteiten financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verweven te zijn. Zoals eerder vermeld, voorziet de Btw-richtlijn niet in een nadere uitlegging van deze verwevenheden. Het HvJ heeft bepaald dat de interpretatie van deze verwevenheden op nationaal niveau dient plaats te vinden.<sup>42</sup> Niettemin heeft de Europese Commissie in haar mededeling uit 2009 een kader ontworpen voor de uitleg van de verwevenheden. Volgens dit raamwerk dient er cumulatief voldaan te worden aan alle drie de verwevenheidsvereisten om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Indien een fiscale eenheidsonderdeel niet langer voldoet aan één van deze drie verwevenheden, dient deze uit de fiscale eenheid te stappen. In de volgende subparagrafen zullen de verwevenheden, op grond van de Nederlandse jurisprudentie, worden toegelicht.

#### §3.3.3.1 – Financiële verwevenheid

Entiteiten zijn financieel met elkaar verweven als meer dan 50% van de aandelen, inclusief de zeggenschap, van elk van de entiteiten (in)direct in dezelfde handen is.<sup>43</sup> Het zeggenschap vereiste lijkt restrictief te zijn, gelet op het NGD-arrest. Hierin oordeelt het HvJ juist dat het vereisen van de meerderheid van de stemrechten, naast een meerderheidsbelang, niet noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn. Zolang de overkoepelende entiteit van de fiscale eenheid in staat is zijn wil op te leggen, zijn de vereisten van het meerderheidsbelang in het kapitaal en de meerderheid van de stemrechten niet absoluut noodzakelijk.<sup>44</sup>

Het vaststellen van de financiële verwevenheid bij kapitaalvennootschappen is in beginsel niet ingewikkeld, in tegenstelling tot bij rechtspersonen die niet beschikken over een in aandelen verdeeld kapitaal. Het spreekt namelijk voor zich wanneer er voldaan is aan het specifieke

---

<sup>41</sup> Besluit van 1 juli 2022, 2022-13545, *Stcrt.* 2022, 16197, *V-N* 2022/34.14 tot wijziging van het Besluit van 17 december 2020, 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975, *V-N* 2021/8.17 (*Vaste inrichting*).

<sup>42</sup> HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva*), *BNB* 2016/25, r.o. 50.

<sup>43</sup> HR 22 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, *BNB* 1989/112.

<sup>44</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), *V-N* 2023/4.13, r.o. 69-70.

percentage van 50%. De Hoge Raad heeft in een zaak betreffende een groep stichtingen geoordeeld dat in zulke situaties sprake is van financiële verwevenheid indien “de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk van, dan wel rechtstreeks van invloed is op de financiële positie van het andere lichaam”.<sup>45</sup> Voor entiteiten zonder een in aandelen verdeeld kapitaal is er dus een alternatief vereiste voorgesteld, namelijk een rechtstreekse afhankelijkheid.

#### §3.3.3.2 – Economische verwevenheid

Van economische verwevenheid is sprake indien de activiteiten van de fiscale eenheidsonderdelen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van hetzelfde economische doel. Economische verwevenheid is aanwezig indien<sup>46</sup>:

1. De beoogde fiscale eenheidsonderdelen een gemeenschappelijke klantenkring bedienen; of
2. De activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak<sup>47</sup> ten dienste van het andere onderdeel worden uitgevoerd.

Aan de verwevenheid wordt voldaan als er sprake is van dezelfde potentiële klanten, zelfs als er sprake is van minimale verschillen in de klantenkring. Indien deze verschillen van ondergeschikt belang zijn, kunnen zij geen belemmering vormen voor een eenheid in economisch opzicht. De definitie van ‘ondergeschikt belang’ en de criteria voor gelijke klantenkringen zijn (nog) niet eenduidig vastgesteld. Een verschuiving van de klantenkring van een onderdeel van de fiscale eenheid kan leiden tot een verbreking van de fiscale eenheid. Ik ben het eens met de opvatting van Van Doesum en Van Norden dat dit onwenselijk is en voorkomen kan worden door het vereiste van dezelfde klantenkring zo uit te leggen dat enige marge voor verschuivingen toegestaan is. Dit kan bijvoorbeeld betekenen dat de klantenkring voor 90% gelijk moet zijn, waarbij zij van mening zijn dat de prestaties van de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid niet identiek hoeven te zijn, zolang de afnemers maar hetzelfde zijn.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> HR 30 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, *BNB* 1990/241 en HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4858, *BNB* 1992/115.

<sup>46</sup> HR 22 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, *BNB* 1989/112.

<sup>47</sup> In tegenstelling tot de gebruikelijke uitleg van het begrip ‘in hoofdzaak’, dient deze uitgelegd te worden als meer dan 50%.

<sup>48</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 113.

Economische verwevenheid doet zich tevens voor wanneer een onderdeel hoofdzakelijk prestaties uitoefent binnen de fiscale eenheid. Het vereiste dat deze prestaties van soortgelijke aard moeten zijn aan die welke het concern als geheel ten aanzien van derden verricht, is niet van toepassing.<sup>49</sup> Bijkomend heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van nauwe verbondenheid in economisch opzicht wanneer er niet-verwaarloosbare economische betrekkingen zijn en een houdstervennootschap alle aandelen bezit in één of meer vennootschappen, waarbij elke van deze vennootschappen tegen vergoeding wordt bestuurd. Deze uitspraak leidt tot een versoepeling van het economische verwevenheidsvereiste.<sup>50</sup>

### §3.3.3.3 – Organisatorische verwevenheid

De betrokken entiteiten bij de fiscale eenheid btw zijn in organisatorisch opzicht met elkaar verweven indien zij onder één gemeenschappelijke leiding staan – die als eenheid functioneert – of als de leiding van de ene entiteit feitelijk ondergeschikt is aan die van de andere entiteit.<sup>51</sup> Hierbij kan gedacht worden aan dezelfde directieleden of raad van commissarissen. Ook kan het voorkomen dat de bestuurder van de ene rechtspersoon een relatief grote invloed uitoefent op het beleid van de andere rechtspersoon. Een gezamenlijke leiding kan ook bestaan wanneer er zeer nauwe banden in het bestuur en leiding tussen de betrokken entiteiten bestaan, zodat zij gezamenlijk het bestuur en de leiding voeren. De Hoge Raad noemt dit een ‘complementaire activiteit’ als de economische activiteit van de ene entiteit uitsluitend ten dienste van de andere entiteit wordt uitgevoerd.<sup>52</sup> Om hiervoor in aanmerking te komen, dienen de betrokken entiteiten onderling verbonden te zijn om gezamenlijk de strategie, het commerciële beleid en het organisatorische beleid te bepalen. In tegenstelling tot de economische verwevenheidsvereiste volstaat het niet dat er niet-verwaarloosbare organisatorische betrekkingen zijn tussen de personen die financieel en economisch met elkaar verbonden zijn.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 113.

<sup>50</sup> HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837, *BNB* 2014/7.

<sup>51</sup> HR 22 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, *BNB* 1989/112 en HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, *BNB* 2022/64.

<sup>52</sup> HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, *BNB* 2022/64.

<sup>53</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 112.



#### §3.3.3.4 – Samenhang van de verwevenheidsvereisten

Indien voldaan aan de financiële en organisatorische verwevenheid, volstaat het om minder strikte eisen te stellen aan de economische verwevenheid, onder de voorwaarde dat de economische betrekkingen niet als verwaarloosbaar worden beschouwd. Zo is gesteld in een zaak van de Hoge Raad uit 2013, waarbij is geoordeeld dat economische verwevenheid kan worden aangenomen wanneer tussen financieel en organisatorisch verweven ondernemers sprake was van onderlinge niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. Het feit dat deze ondernemers, in meer of mindere mate, goederen leveren of diensten verlenen aan derden, doet niet af aan het bestaan van de economische verwevenheid.<sup>54</sup> Het is van belang de drie verwevenheidsvereisten in samenhang te beoordelen, zoals opnieuw bevestigd in de zaak van de Hoge Raad van 5 juli 2019.<sup>55</sup>

Van Doesum en Van Norden stellen dat de onderlinge, aanvullende werking van de verwevenheidsvereisten beperkingen kent. De financiële verwevenheidsvereiste is het meest concreet en meetbaar, en weerspiegelt de hoogste mate van controle van de bovenliggende entiteit over de onderliggende entiteiten van alle verwevenheden.<sup>56</sup> Ik deel deze opvatting, omdat de financiële verwevenheid als enige verwevenheid een specifiek percentage verschaft, waardoor duidelijk is of er al dan niet aan voldaan kan worden.

#### §3.3.4 – Beschikking

Tot aan het gewezen arrest van de Hoge Raad van 2005<sup>57</sup> werden personen en lichamen die een eenheid vormen – al dan niet op verzoek – door de inspecteur aangemerkt als één ondernemer middels een beschikking. Dit trad in werking vanaf de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de inspecteur de beschikking had afgegeven. De rol van de inspecteur was op deze wijze verbonden aan het waarborgen van de rechtszekerheid.

Na het gewezen arrest uit 2005 ligt de significantie van de beschikking voor de fiscale eenheid in de rechtszekerheid, maar alleen nog maar met als doel belastingplichtigen zekerheid te bieden dat zij niet zonder toestemming en beschikking met terugwerkende kracht als fiscale eenheid worden beschouwd. Belastingplichtigen kunnen een beroep doen op de fiscale eenheid zodra aan

---

<sup>54</sup> HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837, *BNB* 2014/7.

<sup>55</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:118, *BNB* 2019/135.

<sup>56</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 114.

<sup>57</sup> HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT4477, *BNB* 2005/230.

alle materiële voorwaarden is voldaan, zelfs als er geen beschikking is afgegeven. Uit een zaak van 27 januari 2006 kan eveneens opgemaakt worden dat de fiscale eenheid van rechtswege bestaat en een formele beschikking van de inspecteur niet noodzakelijk is.<sup>58</sup>

In bepaalde situaties kunnen belastingplichtigen toch vertrouwen ontleen aan de beschikking van de inspecteur, zelfs als er niet wordt voldaan aan de materiële gronden. Hierbij geldt de voorwaarde dat belastingplichtigen de inspecteur wel correct en tijdig de benodigde informatie verstrekken bij hun verzoek om als fiscale eenheid te worden gekwalificeerd.<sup>59</sup>

Als de fiscale eenheid, na afgifte van de beschikking, niet meer voldoet aan de materiële voorwaarden, blijft de aansprakelijkheid van de onderdelen bestaan totdat de inspecteur wordt geïnformeerd over het einde van de fiscale eenheid.<sup>60</sup> Uit de jurisprudentie volgt dat als er een fiscale eenheid bestaat op basis van materiële gronden, maar er geen beschikking is afgegeven, er ook geen aansprakelijkheid bestaat omdat de beschikking bepalend is voor deze aansprakelijkheid.

In *Ampliscientifica* heeft het HvJ EG beslist dat het essentieel is voor de fiscale eenheid btw om over één btw-identificatienummer te beschikken.<sup>61</sup> De Nederlandse praktijk voldoet niet aan deze eis, aangezien de onderdelen van de fiscale eenheid btw over hun eigen btw-identificatienummer blijven beschikken. Het verstrekken van één btw-identificatienummer is slechts mogelijk via een beschikking van de inspecteur.<sup>62</sup> Het lijkt mij echter dat dit geen voorwaarde is voor het aannemen van een fiscale eenheid, aangezien een btw-identificatienummer ook administratief door een lidstaat kan worden toegekend, zonder de formele beschikking van de inspecteur.

De fiscale eenheid btw eindigt zodra niet langer aan één van de voorwaarden wordt voldaan. De fiscale eenheid houdt niet van rechtswege op bij iedere toe- of uittreding van een onderdeel van een fiscale eenheid. Er zal echter een nieuwe fiscale eenheid ontstaan.

---

<sup>58</sup> HR 27 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0408, *BNB* 2006/312.

<sup>59</sup> HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, *BNB* 2022/64.

<sup>60</sup> HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7276, *BNB* 2013/40.

<sup>61</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica*), *V-N* 2008/25.20.

<sup>62</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, p. 117.

### §3.4 – Gevolgen fiscale eenheid

In het vijfde hoofdstuk zullen de gevolgen van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw bestudeerd worden. Hiervoor acht ik het essentieel om aanvankelijk de gevolgen van de fiscale eenheid uit een te zetten, met als doel om vervolgens te analyseren of de impact van belastbare interne prestaties in verhouding staat tot de bijkomende gevolgen van de fiscale eenheid btw.

#### §3.4.1 – Eén belastingplichtige

De fiscale eenheid is een uitgewerkte vorm van het begrip ‘belastingplichtige’. In Duitsland worden de entiteiten binnen de fiscale eenheid op grond van paragraaf 2, lid 2, onderdeel 2, derde volzin van de Umsatzsteuergesetz (Duitse Wet op de omzetbelasting, hierna: ‘UStG’) beschouwd als één belastingplichtige. De belastingschuldige blijft niettemin de topondernemer, waarin de andere onderdelen van de fiscale eenheid opgaan. In Nederland daarentegen wordt de fiscale eenheid als geheel, als één separate belastingplichtige behandeld. De laatste benadering wordt ondersteund door de Europese Commissie en komt terug in de definitie van de fiscale eenheid in art. 11 van de Btw-richtlijn.<sup>63</sup> Dit zal invloed hebben op zowel prestaties binnen de fiscale eenheid, als op prestaties tussen de fiscale eenheid en concernvennootschappen die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid of derden.

##### §3.4.1.1 – Prestaties binnen fiscale eenheid

De juridische zelfstandigheid van de onderdelen van de fiscale eenheid btw speelt geen rol meer bij het toerekenen van economische activiteiten. De economische activiteiten van deze onderdelen worden toegeschreven aan de enige bestaande belastingplichtige voor btw-doeleinden, namelijk de fiscale eenheid. De onderdelen van de fiscale eenheid btw kunnen geen zelfstandigheid bezitten en er vinden geen prestaties onder bezwarende titel plaats. De onderlinge transacties vallen derhalve niet in het bereik van de omzetbelasting. De interne prestaties vinden immers plaats binnen één en dezelfde belastingplichtige, wat overeenkomt met de reguliere belastingplichtige zoals bedoeld in art. 9, lid 1 van de Btw-richtlijn.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20 en HvJ EU 17 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2225, C-7/13 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23.

<sup>64</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, par. 3.3.

Volgens de opvatting van Van Doesum en Van Norden wordt het standpunt dat binnen een fiscale eenheid btw geen btw-heffing plaatsvindt, ondersteund door art. 7, lid 2, onderdeel b van het Voorstel voor een Zesde Richtlijn.<sup>65</sup> In dit artikel werd gesteld dat een dienst tussen twee entiteiten die als één belastingplichtige worden beschouwd of deel uitmaken van een fiscale eenheid, als een dienst tegen vergoeding kan worden gekwalificeerd, tenzij de btw op een dergelijke dienst volledig afgetrokken kan worden. Dit artikel is uiteindelijk niet meer opgenomen in de Zesde richtlijn.<sup>66</sup>

#### *§3.4.1.2 – Prestaties tussen fiscale eenheid en concernvennootschappen buiten de fiscale eenheid/derden*

De fiscale eenheid btw is slechts van toepassing op interne verhoudingen, wat inhoudt dat prestaties tussen onderdelen van een fiscale eenheid, gericht aan concernvennootschappen buiten de fiscale eenheid of aan derden, wel onderhevig zijn aan de heffing van btw. Er is geen onderscheid ten aanzien van enkelvoudige verhoudingen. Concernvennootschappen die geen onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid staan gelijk aan een derde partij, omdat zij geen integraal onderdeel vormen van de enkele belastingplichtige die de fiscale eenheid vertegenwoordigt. Volgens Van Norden is de gelijke behandeling van het heffingsobject bij een enkelvoudige vennootschap en een fiscale eenheid in lijn met het feit dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is. Op het niveau van het heffingsobject mag geen onderscheid in btw-behandeling zijn tussen enkelvoudige verhoudingen en concernverhoudingen.<sup>67</sup>

#### §3.4.2 – Administratieve gevolgen

Uit de fiscale eenheid btw vloeien administratieve voordelen voort voor zowel de belastingdienst, als voor ondernemers. De fiscale eenheidsonderdelen worden gekenmerkt als één belastingplichtige, waardoor de verplichting tot het indienen van individuele btw-aangiften vervalt. Bovendien is het voor de tenaamstelling van inkomende en uitgaande facturen doorgaans voldoende om de fiscale eenheid of een specifiek onderdeel te vermelden, met uitzondering van intracommunautaire transacties. Alhoewel het gebruikelijk is binnen fiscale eenheden dat de naam van het fiscale eenheidsonderdeel die de prestatie verricht of ontvangt, op de factuur vermeld staat.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, p. 754.

<sup>66</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, par. 4.

<sup>67</sup> Van Norden 2007, p. 484-485.

<sup>68</sup> Sparidis 2020, par. 9.2.1.

Daarnaast is het binnen de fiscale eenheid btw niet meer noodzakelijk om te opteren voor belaste verhuur, om zo de aftrek van voorbelasting te waarborgen. Dit voordeel is ook van toepassing bij de verhuur aan belastingplichtigen die geen volledig aftrekrecht bezitten. Zonder de fiscale eenheid btw is belaste verhuur niet mogelijk, waardoor de verhuurder de btw niet in zijn geheel kan aftrekken.<sup>69</sup>

Ondanks de vermindering van de administratieve lasten moet het arrest *Ampliscientifica*<sup>70</sup> worden overwogen, waarin het HvJ oordeelt dat de fiscale eenheid moet worden gedifferentieerd van een stelsel van vereenvoudigde aangifte en betaling van btw. De fiscale eenheid functioneert hiernaast ook als antimisbruikregel ter bestrijding van kunstmatige constructies tussen verbonden partijen.

### §3.4.3 – Financiële gevolgen

Het grootste voordeel doet zich naar mijn mening voor wanneer onderdelen van de fiscale eenheid interne vrijgestelde prestaties verrichten. In het geval dat een entiteit, die niet is opgenomen in een fiscale eenheid, uitsluitend vrijgestelde prestaties levert aan een gelieerde entiteit, heeft zij geen btw-aftrekrecht, wat de btw tot een kostenpost maakt. Echter, wanneer deze entiteit onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid en interne vrijgestelde prestaties verricht, dan zijn deze niet meer onderworpen aan btw en worden ze niet meegenomen in de berekening van het pro rata percentage. Het aftrekrecht van een fiscale eenheid hangt af van de prestaties die de fiscale eenheid aan derden verricht, waarbij de focus op de fiscale eenheid als geheel ligt. De entiteit met vrijgestelde prestaties blijft hier buitenwege en kan zo profiteren van de aftrekmogelijkheden van de fiscale eenheid. Naast het voorkomen van misbruik en verlichting van de administratieve lasten, is dit een doel dat wordt erkend door de Europese Commissie.<sup>71</sup> Bovendien is de mogelijkheid tot interne verrekening van teruggaven tussen de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid een manier om financieringsnadelen te voorkomen.<sup>72</sup>

### §3.4.4 – Gevolgen op het gebied van aansprakelijkheid

Het voornaamste nadeel van de fiscale eenheid is de hoofdelijke aansprakelijkheid conform art. 43 van de Invorderingswet 1990. De fiscale eenheidsonderdelen zijn gezamenlijk aansprakelijk voor de btw-verplichtingen van de groep. De fiscus kan zich tot elk individueel onderdeel van de

---

<sup>69</sup> Sparidis 2020, par. 9.2.1.

<sup>70</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.

<sup>71</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief, par. 3.5.2.

<sup>72</sup> Sparidis 2020, par. 9.2.1.

fiscale eenheid keren voor de totale belastingschuld, ook als deze schulden zijn ontstaan bij een ander onderdeel van de fiscale eenheid.

#### §3.4.5 – Gevolgen op het gebied van rechtszekerheid

De verwevenheidsvereisten dienen een invulling op nationaal niveau te krijgen, omdat deze geen specifieke uitwerkingen hebben gekregen in de Btw-richtlijn. Naar mijn mening leidt dit tot rechtsonzekerheid voor entiteiten die een fiscale eenheid btw willen vormen. Elk feitencomplex is anders, waardoor rechters in iedere situatie een andere invulling kunnen geven aan de verwevenheden. Zo is een zaak van de Hoge Raad uit 2013 onzekerheid ontstaan over de uitleg van het begrip economische verwevenheid.<sup>73</sup> In dit arrest is het concept van ‘niet-verwaarloosbare economische betrekkingen’ geïntroduceerd. Financieel en organisatorisch verbonden ondernemers zouden automatisch economisch verweven zijn, indien sprake is van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. Onduidelijkheid was ontstaan tussen de verhouding van dit nieuwe criterium en de klassieke criteria. De vraag was of dit nieuwe criterium de oude vervangt, of dat deze slechts van toepassing is in specifieke gevallen. In de uitspraak van de Hoge Raad uit 2019 wordt meer duidelijkheid geschept rondom deze onzekerheid.<sup>74</sup> Hierin stelt de Hoge Raad dat de verwevenheden in onderling verband moeten worden beoordeeld en dat het nieuwe criterium van toepassing is in alle gevallen waarbij in nauw verband aan de financiële en organisatorische verwevenheidsvereiste is voldaan.

Het is evident dat er van geval tot geval beoordeeld moet worden of voldaan is aan de financiële, organisatorische en economische verwevenheid tussen entiteiten. Voor fiscale eenheden kan het – afhankelijk van de feiten en omstandigheden – ingewikkeld zijn om vast te stellen of ze voldoen aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid btw. Overleg met de fiscus kan de fiscale eenheid eventueel meer zekerheid bieden.

#### §3.4.6 – Wijziging Nederlandse fiscale eenheid per 1 januari 2024

Vanaf 1 januari 2024 is het Nederlandse fiscale eenheidsregime gewijzigd, waarbij de Nederlandse fiscale eenheid btw en een buitenlandse vestiging afzonderlijke ondernemers zullen zijn voor de btw. Onderlinge prestaties tussen deze entiteiten zullen binnen de reikwijdte van de btw vallen en zullen in beginsel belast zijn met btw. Dit resulteert in extra kosten voor de ondernemers die de btw op de prestaties binnen de huidige fiscale eenheid niet of niet in zijn geheel kunnen

---

<sup>73</sup> HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837, *BNB* 2014/7.

<sup>74</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:118, *BNB* 2019/135.

afrekken. In Nederland moeten de ondernemers nagaan of er nieuwe aangifte- en complianceverplichtingen ontstaan en hun facturatiesystemen aansluitend hierop aanpassen.<sup>75</sup>

### §3.5 – Deelconclusie

Hoofdstuk drie werpt licht op de fiscale eenheid btw, een cruciaal fenomeen in de omzetbelasting dat zowel voordelige, als minder voordelige gevolgen heeft voor de samenwerkende entiteiten. De tweede deelvraag van dit onderzoek, namelijk **“Wat houdt de fiscale eenheid in op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Btw-richtlijn, en hoe luidt de behandeling van prestaties binnen de fiscale eenheid btw?”**, is uitgewerkt in dit hoofdstuk.

De Europese grondslag voor het fiscale eenheidsregime is gelegen in art. 11 van de Btw-richtlijn en geeft lidstaten de optie om nauw verbonden entiteiten met nauwe financiële, economische en organisatorische banden als één belastingplichtige te kwalificeren. Nederland heeft deze bepaling opgenomen in art. 7, lid 4 Wet OB 1968. Oorspronkelijk geïnspireerd door het Duitse concept van de fiscale eenheid, de Organschaft, wordt de fiscale eenheid btw beschouwd als een afgeleide van het begrip ‘belastingplichtige’. Rechtsvormneutraliteit en het beginsel van economische realiteit sluiten aan bij het fiscale eenheidsregime.

De Europese Commissie trachtte in 2009 via een mededeling uniformiteit in de toepassing van art. 11 Btw-richtlijn te realiseren, door het uiteenzetten van de fiscale eenheidsvoorwaarden. De beoordeling van de voorwaarden vindt plaats op nationaal niveau. De drie voorwaarden zijn: (1) het begrip “personen” waarbij niet-belastingplichtige personen onder bepaalde voorwaarden kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid btw, (2) de geografische beperking tot binnenlands gevestigde entiteiten, en (3) de financiële, economische en organisatorische verwevenheden. De financiële verwevenheid vereist deelname in de aandelen (en het zeggenschap) van meer dan 50%. Economische verwevenheid omvat een gemeenschappelijke klantenkring of activiteiten die hoofdzakelijk hetzelfde economische doel dienen. Organisatorische verwevenheid ontstaat wanneer entiteiten onder een gemeenschappelijke leiding staan. De rechtszekerheid speelt een centrale rol in de interpretatie van de beschikking fiscale eenheid. Het is mogelijk om een beroep te doen op de fiscale eenheid btw zonder beschikking, mits aan de materiële voorwaarden is voldaan.

De opvatting dat de fiscale eenheidsonderdelen als één belastingplichtige moeten worden behandeld voor btw-doeleinden is vastgelegd in de Btw-richtlijn en wordt ondersteund door de Europese Commissie. Binnen de fiscale eenheid vervalt de juridische zelfstandigheid van de

---

<sup>75</sup> Merx & Leenders 2022.

onderdelen en interne transacties zullen als gevolg buiten de btw-sfeer vallen. De prestaties tussen de fiscale eenheid en externe concernvennootschappen of derden zijn regulier onderworpen aan de btw, zonder een onderscheid te maken tussen enkelvoudige en concernverhoudingen.

Het behandelen van onderdelen als één belastingplichtige leidt tot een administratieve vereenvoudiging, omdat de onderdelen niet meer individuele btw-aangiften hoeven in te dienen. Daarnaast is het binnen de fiscale eenheid btw niet meer nodig om te opteren voor belaste verhuur. Echter waarschuwt het Ampliscientifica-arrest dat de fiscale eenheid niet mag worden verward met een vereenvoudigd aangiftesysteem. Financieel gezien biedt de fiscale eenheid voordelen wanneer onderdelen interne vrijgestelde prestaties verrichten. Deze zijn bij het bestaan van een fiscale eenheid niet onderworpen aan btw en vallen buiten het bootje bij de berekening van het pro rata percentage. Bovendien draagt interne verrekening tussen onderdelen bij aan de efficiëntie van de fiscale eenheid.

Desalniettemin brengt de fiscale eenheid gevolgen met zich mee op het gebied van aansprakelijkheid. Entiteiten binnen de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor alle btw-verplichtingen. De fiscale eenheid btw kan daarentegen rechtsonzekerheid bieden, omdat er geen duidelijke omschrijving is van de verwevenheden. De toetsing van de verwevenheidsvereisten moet van geval tot geval worden beoordeeld. Rekening houdend met de wijzigingen in het Nederlandse fiscale eenheidsregime per 1 januari 2024, moeten ondernemers de eventuele btw-verplichtingen en extra kosten in ogenschouw nemen, omdat de fiscale eenheid btw en buitenlandse vestigingen als afzonderlijke ondernemers zullen worden beschouwd.

Dit hoofdstuk draagt bij aan een dieper begrip van het fiscale eenheidsregime in de omzetbelasting. In het volgende hoofdstuk zal nader worden ingegaan op de relevante jurisprudentie met betrekking tot de fiscale eenheid btw. Hierbij zal onder andere de focus liggen op de twee recente arresten uit december 2022, die van fundamenteel belang zijn voor dit onderzoek. Uit deze uitspraken kan worden afgeleid dat belastbare interne prestaties tussen maatschappijen binnen een fiscale eenheid btw mogelijk zijn.



## Hoofdstuk 4: Jurisprudentie fiscale eenheid

### §4.1 – Inleiding

Kort na het einde van de Tweede Wereldoorlog ontstond het initiatief om de Europese integratie te bevorderen. Het doel was om binnen de Gemeenschap samenwerkende instanties op te richten om een nieuwe wereldoorlog te voorkomen en de welvaart en economische groei in Europa te vergroten.<sup>76</sup> De oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal in Parijs was hierbij een cruciaal moment. In 1957 volgde vervolgens de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie in Rome.<sup>77</sup> De benamingen laten zien dat er een sterke focus lag op de economie en dat de Europese Economische Gemeenschap het doel had om op harmonische wijze de economische activiteiten te stimuleren. Vanaf 2002 werden deze gemeenschappen door de rechtbank onder de gemeenschappelijke naam van het HvJ EG vertegenwoordigd. De Europese Unie (hierna: 'EU') werd op 7 februari 1992 als overkoepelend orgaan opgericht ten behoeve van de drie gemeenschappen.<sup>78</sup> Tijdens het Verdrag van Lissabon<sup>79</sup> is het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap hernoemd tot het Verdrag betreffende werking van de Europese Unie (hierna: 'VwEU') en het HvJ EG hernoemd tot het HvJ EU. Het HvJ EU bestaat uit twee organen, namelijk het Gerecht en het Hof van Justitie.

Zaken waarbij individuen, ondernemingen en Europese overheden zijn betrokken, worden behandeld door het Gerecht. Het HvJ heeft als doel een gelijke interpretatie en toepassing van het Europese recht in alle Europese lidstaten. De nationale rechter kan prejudiciële vragen voorleggen bij het HvJ EU als deze twijfelt of de nationale wetgeving verenigbaar is met het Europese recht. Een inbreukprocedure kan worden gestart als blijkt dat een lidstaat de Europese regels heeft overtreden. Bovendien kan het HvJ EU bepaalde wetgeving nietig verklaren indien dit in strijd is met de Europese grondrechten of verdragen.<sup>80</sup> De bevoegdheden van het HvJ EU zijn onder andere vastgelegd in art. 267 VwEU. De uitspraak van het HvJ is dwingend en werkt daarom door naar alle Europese lidstaten. De juiste interpretatie wordt als geldig beschouwd vanaf het moment

---

<sup>76</sup> Keulemans 2021, par. 3.1.

<sup>77</sup> Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, *Trb.* 1957.

<sup>78</sup> Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, *PbEG* 1992/C 191/01.

<sup>79</sup> Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, *PbEU* 2007/C 306/01.

<sup>80</sup> [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu\\_nl](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_nl), geraadpleegd op 8 januari 2024.

dat de desbetreffende bepaling in werking is getreden. Jurisprudentie uit alle Europese lidstaten wordt geacht van belang te zijn en kan invloed uitoefenen op elke nationale rechtspraak.

Dit onderzoek richt zich op het fiscale eenheidsregime, zoals gedefinieerd in art. 11 van de Btw-richtlijn. Echter, de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om in aanmerking te komen voor een fiscale eenheid worden niet nader uiteengezet in de Btw-richtlijn. Voor een nadere analyse van de fiscale eenheid in de omzetbelasting is het daarom noodzakelijk om jurisprudentie van het HvJ EU te betrekken. Gedurende de jaren heeft het Hof interessante zaken gewezen met betrekking tot de fiscale eenheid btw, denk aan Skandia en Danske Bank, die gaan over een hoofdhuis-vaste inrichting situatie in combinatie met een fiscale eenheid, evenals meer recente arresten zoals NGD en Finanzamt T, waarin de zelfstandigheid van fiscale eenheid maatschappijen en belastbare interne prestaties wordt behandeld.

Naar aanleiding van de voorgaande overwegingen, staat in dit hoofdstuk de volgende deelvraag centraal:

***Wat is relevante Europese jurisprudentie met betrekking tot prestaties binnen de fiscale eenheid btw?***

Na de inleidende paragraaf worden de relevante Europese zaken die hebben bijgedragen aan de vorming van het fiscale eenheidsregime thematisch behandeld. Het NGD-arrest staat in het middelpunt, omdat deze zaak de hoofdvraag opwerpt of belastbare interne prestaties mogelijk zijn binnen de fiscale eenheid btw. Om de uitspraak van het HvJ in NGD te interpreteren, zal ik beginnen met jurisprudentiezaken die voorafgingen aan NGD. Bij de behandeling van iedere zaak zal een analyse worden gemaakt van de relevantie ervan ten opzichte van interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw. De vraag is namelijk of de uitspraak van het HvJ EU in de verschillende arresten rijmt met de algemene benaderingswijze van onbelaste interne prestaties tussen fiscale eenheidsonderdelen.

In paragraaf twee wordt het concept van een enkele belastingplichtige behandeld door middel van de zaken Ampliscientifica en Amplifin, alsmede Kaplan International colleges UK (hierna: 'KIC'). Deze arresten benadrukken dat personen binnen de fiscale eenheid als het ware één nieuwe rechtspersoon worden, die kwalificeert als één enkele belastingplichtige. Hierdoor blijven transacties tussen onderdelen van de fiscale eenheid 'binnen de muren' van de fiscale eenheid en zijn ze out of scope voor de btw. Paragraaf drie belicht de situatie met een hoofdhuis en vaste inrichting, waarbij de arresten Skandia en Danske Bank een hoofdrol spelen. Deze zaken werpen een nieuw licht op het concept van onbelaste interne prestaties, omdat er tussen een hoofdkantoor en vaste inrichting, waarbij één van de twee deel uitmaakt van de fiscale eenheid, sprake kan zijn van belastbare dienstverlening.

Vervolgens wordt in de vierde paragraaf, met behulp van de zaak Larentia + Minerva, de nadruk gelegd op de verwevenheidsvereisten van het fiscale eenheidsregime. Uitlegging van de voorwaarden van de fiscale eenheid dient op nationaal niveau te gebeuren, onder de voorwaarde dat deze in lijn zijn met de doelstellingen van de Btw-richtlijn. Aansluitend wordt in paragraaf vijf ingegaan op de belangrijkste aspecten van dit onderzoek, namelijk de zelfstandigheid van maatschappijen en belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid. Dit wordt gedaan met ondersteuning van de arresten NGD en Finanzamt T, waarin het HvJ lijkt te oordelen dat onderdelen van de fiscale eenheid hun zelfstandigheid niet verliezen bij het vormen van een fiscale eenheid. Dit zou impliceren dat prestaties tussen onderdelen van de fiscale eenheid binnen de reikwijdte van de omzetbelasting kunnen vallen. Hoofdstuk vier wordt afgesloten met een deelconclusie en beantwoording van de deelvraag.

## §4.2 – Eén enkele belastingplichtige

### §4.2.1 – Ampliscientifica en Amplifin

#### §4.2.1.1 – Feiten

Ampliscientifica, Ampliare Srl en Amplifin zijn naar Italiaans recht opgerichte entiteiten en gespecialiseerd in onderzoek en ontwikkeling van wetenschappelijke instrumenten. Amplifin bezit 99% van Amplaid SpA, die weer minstens 50% van Ampliscientifica in handen heeft. Amplifin heeft de btw-schuld van Ampliscientifica in haar boekhouding opgenomen. In overeenstemming met de Italiaanse vereenvoudigde regeling, heeft Amplifin btw-aangiften gedaan ten dienste van Ampliscientifica en Ampliare Srl.<sup>81</sup>

De Italiaanse belastingdienst oordeelt dat de door Amplifin ingediende aangiften niet conform art. 2 van het Decreto ministeriale van 13 december 1979 houdende voorschriften inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de betalingen en aangiften van dochterondernemingen (hierna: ‘decreet’) zijn. Op grond van het decreet dient de band tussen de verbonden entiteiten “vanaf het begin van het ... kalenderjaar” voorafgaand aan het aangiftejaar te bestaan. Als gevolg zijn er naheffingsaanslagen voor de btw-schuld van Ampliscientifica en het btw-krediet van Ampliare Srl opgelegd.<sup>82</sup>

In het hoger beroep stelt de Italiaanse belastingdienst dat Amplifin niet participeerde in de dochterentiteiten vanaf het begin van het kalenderjaar voorafgaand aan het aangiftejaar.

---

<sup>81</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica en Amplifin*), V-N 2008/25.20, r.o. 12 en 13.

<sup>82</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica en Amplifin*), V-N 2008/25.20, r.o. 14.

Ampliscientifica en Amplifin hebben een cassatieberoep ingesteld en de rechter legt twee prejudiciële vragen voor.<sup>83</sup>

#### *§4.2.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen*

De verwijzende rechter wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn geïnterpreteerd moet worden als een onvoldoende nauwkeurige regel, waardoor lidstaten in specifieke situaties personen als één belastingplichtige kunnen kwalificeren indien voldaan aan de voorwaarden, dan wel als een voldoende nauwkeurige regel, die door lidstaten toegepast moet worden in elke situatie waarin is voldaan aan de financiële, economische en organisatorisch verwevenheid.

De verwijzende rechter wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of het stellen van een temporele vereiste als noodzaak voor het toepassen van de regeling, in contrast is met het evenredigheidsbeginsel, het verbod van misbruik van recht en het neutraliteitsbeginsel.

Uit Ampliscientifica en Amplifin kan opgemaakt worden dat een lidstaat voor toepassing van art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn het btw-comité vooraf moet raadplegen en dat personen zoals gedefinieerd in art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn als enkele belastingplichtige worden gekwalificeerd met één btw-identificatienummer. De fiscale eenheid is verantwoordelijk voor het indienen van de btw-aangiften. De verwijzende rechter is verantwoordelijk voor het beoordelen of de nationale regeling aan deze criteria voldoet. Daarenboven moet het fiscale eenheidsregime van art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn gescheiden worden van de invoering van een stelsel van vereenvoudigde aangifte en betaling van de omzetbelasting. In het laatstgenoemde geval kunnen entiteiten binnen dezelfde fiscale eenheid als afzonderlijke belastingplichtige worden gekwalificeerd, ook al mag de btw op de rekening van de moederentiteit worden aangehouden.

#### *§4.2.1.3 – Relevantie*

Kenmerkend in deze zaak is dat personen die op financieel, economisch en organisatorisch gebied nauw met elkaar verbonden zijn, voor de omzetbelasting een nieuwe juridische entiteit zullen vormen die wordt geïdentificeerd als één enkele belastingplichtige. Als een lidstaat besluit de bepaling van art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn te implementeren, kunnen de afzonderlijke entiteiten niet langer als belastingplichtigen conform art. 4, lid 4 van de Zesde richtlijn worden aangemerkt. Redactie Vakstudie Nieuws onderschrijft dat het gelijkstellen met een enkele belastingplichtige onherroepelijk inhoudt dat de afzonderlijke tot de eenheid

---

<sup>83</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica en Amplifin*), V-N 2008/25.20, r.o. 16.

behorende personen zelf geen hoedanigheid van belastingplichtige meer bezitten.<sup>84</sup> De afzonderlijke entiteiten hoeven geen aparte btw-aangiften meer in te dienen, en worden bovendien binnen en buiten de fiscale groep niet langer als belastingplichtigen gezien. Het oordeel van het HvJ EU in *Ampliscientifica* en *Amplifin* vormt in mijn ogen de grondslag in de jurisprudentie voor de algemene benadering dat interne prestaties tussen fiscale eenheidsonderdelen onbelast zijn. Door entiteiten binnen de fiscale eenheid als één belastingplichtige te kwalificeren, blijven transacties tussen de fiscale eenheidsonderdelen binnen de muren van de fiscale eenheid, waardoor deze onderlinge prestaties buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen. Het standpunt van het Hof in deze zaak zal een terugkerend element zijn in de volgende arresten.

#### §4.2.2 – Kaplan International colleges UK

##### §4.2.2.1 – Feiten

KIC is een Britse holding van de Kaplangroep die onderwijsdiensten aanbiedt. In het Verenigd Koninkrijk heeft de Kaplan-groep negen dochterentiteiten (hierna: '**Kaplan-entiteiten**'), met elk een internationaal college dat recht geeft op de btw-vrijstelling van art. 132, lid 1, onder i) van de Btw-richtlijn (hierna: '**onderwijsvrijstelling**'). KIC bezit 100% van de aandelen in acht van de negen colleges, waarbij het laatste college voor 45% in handen is van KIC. Iedere Kaplan-entiteit – met uitzondering van de maatschappij waar KIC geen meerderheidsbelang in heeft – is onderdeel van een fiscale eenheid, waar KIC het representatieve lid van is.<sup>85</sup>

KIC sloot vóór oktober 2014 overeenkomsten met agenten die studenten wierven voor de internationale colleges. Hierbij kregen de agenten ondersteuning van vertegenwoordigingskantoren, die tegen een vergoeding diensten ten gunste van KIC verrichtten. KIC is btw verschuldigd over de diensten van deze agenten en vertegenwoordigingskantoren op grond van de verleggingsregeling. Nadien is Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (hierna: '**KPS**') opgericht. KPS verricht hoofdzakelijk diensten ten bate van leden, waarbij zij het wereldwijde netwerk van de vertegenwoordigingskantoren leidt en de dagelijkse leiding over de agenten heeft. De agenten factureren de diensten aan KPS, die KPS vervolgens betaalt, zonder hierover btw verschuldigd te zijn. KPS stuurt facturen voor de diensten die zij verricht aan elke

---

<sup>84</sup> HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, V-N 2008/25.20, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Ampliscientifica en Amplifin*).

<sup>85</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/62.18, r.o. 16-20.

betrokken Kaplan-entiteit, ondanks dat KIC het representatieve lid is van de fiscale eenheid. Elke Kaplan-entiteit betaalt voor de door KPS en vertegenwoordigingskantoren verrichte diensten.<sup>86</sup>

De Britse fiscus stelt dat de diensten die KPS aan KIC heeft verleend niet onder de onderwijsvrijstelling vallen en daarom belast zijn met btw. KIC stelt dat zij als hoofd van de fiscale eenheid geen btw verschuldigd is overeenkomstig de verleggingsregeling. De Britse rechter verzoekt om opheldering en legt prejudiciële vragen voor bij het HvJ.<sup>87</sup>

#### *§4.2.2.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen*

De verwijzende rechter wenst met de derde en vierde prejudiciële vraag<sup>88</sup> te vernemen of art. 132, lid 1, onder f) van de Btw-richtlijn (hierna: ‘**koepelvrijstelling**’) van toepassing is op diensten die worden geleverd door een zelfstandige groepering van personen (hierna: ‘**ZGP**’) waarvan de leden een fiscale eenheid vormen, indien deze diensten worden verricht ten behoeve van de fiscale eenheid. Als dit bevestigend kan worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter te vernemen of het voor het toepassen van de koepelvrijstelling noodzakelijk is dat de representatieve entiteit van de fiscale eenheid eveneens lid moet zijn van de ZGP.

De koepelvrijstelling heeft als doelstelling te voorkomen dat dat diensten binnen een groep, verricht door een ZGP, onderworpen zijn aan de btw indien deze diensten primair benodigd zijn voor activiteiten van algemeen belang zoals blijkt uit art. 132 Btw-richtlijn. Op diensten ten bate van onderdelen van een fiscale eenheid die niet óók lid van de ZGP zijn, is de vrijstelling niet van toepassing.<sup>89</sup>

De gelijkstelling van de onderdelen van de fiscale eenheid met personen van art. 11 Btw-richtlijn impliceert dat zij een enkele belastingplichtige zijn, die verantwoordelijk is voor het indienen van de btw-aangifte. De door een derde partij verrichte diensten aan een lid van een fiscale eenheid wordt geacht te zijn verricht aan de gehele fiscale eenheid in plaats van aan het onafhankelijke

---

<sup>86</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/62.18, r.o. 21-25.

<sup>87</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/62.18, r.o. 32.

<sup>88</sup> De derde en vierde prejudiciële vraag moeten samen en als eerste worden onderzocht. Gezien het antwoord op deze prejudiciële vragen, is het beantwoorden van de eerste en tweede prejudiciële vraag niet meer nodig.

<sup>89</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/62.18, r.o. 44.

onderdeel. KIC verricht als hoofd van de fiscale eenheid geen btw-vrijgestelde diensten van algemeen belang, waardoor zij geen lid van de ZGP is. De ZGP bestaat enkel uit de fiscale eenheid en KPS. De btw-groep mag de koepelvrijstelling niet toepassen en de verrichte diensten zijn derhalve onderworpen aan de btw.

#### *§4.2.2.3 – Relevantie*

Net zoals in de zaak *Ampliscientifica en Amplifin*, volgt uit het KIC-arrest dat onderdelen binnen de fiscale eenheid één onderneming vormen voor de btw. Merckx benoemt dat een enkele belastingplichtige als zodanig moet worden behandeld voor de btw en noemt dit zelfs de reden waarvoor de fiscale eenheid regeling in het leven is geroepen.<sup>90</sup> Ik ben het met haar eens, omdat dit specifiek afgeleid kan worden uit de bewoordingen van art. 11 van de Btw-richtlijn. De fiscale eenheid is verankerd in dit artikel, waarbij de fiscale eenheidsonderdelen “tezamen als één belastingplichtige” dienen te worden aangemerkt. Het Hof oordeelt in KIC bovendien dat diensten die zijn verricht door een derde partij aan een fiscale eenheidsonderdeel dienen te worden beschouwd als verricht aan de fiscale eenheid als geheel. Als gevolg ontstaat een fiscale consolidatie, die impliceert dat de fiscale eenheidsonderdelen niet als individuele entiteiten worden behandeld voor btw-doeleinden, maar eerder als één geïntegreerde entiteit. Het toerekenen van de diensten aan de gehele fiscale eenheid in plaats van aan het afzonderlijke onderdeel betekent dat interne prestaties binnen de fiscale eenheid out of scope zijn voor de btw. De uitspraak van het HvJ EU in KIC draagt derhalve bij aan de benadering van onbelaste interne prestaties tussen entiteiten binnen de fiscale eenheid btw.

### **§4.3 – Hoofdhuis en vaste inrichting**

#### **§4.3.1 – Skandia America Corporation**

##### *§4.3.1.1 – Feiten*

De in de Verenigde Staten gevestigde Skandia maakt gebruik van externe IT-diensten die zij doorbelastte aan Skandia Sverige, de Zweedse vaste inrichting van Skandia. In Zweden maakte Skandia Sverige onderdeel uit van een fiscale eenheid btw. Skandia Sverige was verantwoordelijk voor de IT-productie, waarna het eindproduct ingezet werd door verschillende Skandia-entiteiten, met een kostprijsverhogende opslag van 5%. Dit ging om entiteiten binnen en buiten de fiscale

---

<sup>90</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, *NLF 2020/2607*, m.nt. M.M.W.D. Merckx (*Kaplan International colleges UK*).

eenheid. Tussen Skandia en Skandia Sverige werden de kosten toegekend middels interne facturen.<sup>91</sup>

De Zweedse fiscus is van mening dat er btw is verschuldigd over de IT-diensten die Skandia gedurende 2007 en 2008 aan de Zweedse vaste inrichting heeft geleverd. Er zou sprake zijn van belastbare handelingen, waarbij Skandia en Skandia Sverige als belastingplichtigen worden aangemerkt. De vaste inrichting is in beroep gegaan bij de verwijzende rechter. De rechtbank heeft twee prejudiciële vragen gesteld.<sup>92</sup>

#### *§4.3.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen*

De verwijzende rechter wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen of de artikelen 2, lid 1, 9 en 11 van de Btw-richtlijn zodanig geïnterpreteerd moeten worden dat er sprake is van een aan btw onderworpen dienstverlening tussen een hoofdhuis, gelegen in een derde land, en een filiaal, gelegen in een lidstaat, die tevens onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid.

De verwijzende rechter wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of artikelen 56, 193 en 196 Btw-richtlijn zodanig geïnterpreteerd moeten worden dat het in een derde land gelegen hoofdhuis kwalificeert als afnemer van de diensten en daarenboven verplicht is de btw te voldoen.

Art. 2, lid 1 van de Btw-richtlijn onderschrijft dat onder andere diensten die binnen het grondgebied van een land door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, binnen het bereik van de omzetbelasting vallen. De definitie van 'belastingplichtige' wordt autonoom en uniform uiteengezet in art. 9 van de Btw-richtlijn.<sup>93</sup> Een dienstverlening tussen de dienstverrichter en ontvanger van de dienst is slechts belastbaar voor de btw, indien een rechtsverhouding aanwezig is waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Het is noodzakelijk om een zelfstandige economische activiteit te verrichten en een economisch bedrijfsrisico te dragen.

Skandia Sverige treedt op als vaste inrichting van Skandia, waardoor zij geen bedrijfsrisico draagt en niet kwalificeert als btw-zelfstandige. Daarenboven maakt haar activa geen deel uit van Skandia's vermogen. De Zweedse vaste inrichting is ondergeschikt aan het Amerikaanse hoofdhuis en kwalificeert niet als belastingplichtige conform art. 9 Btw-richtlijn. Desalniettemin is het Zweedse filiaal onderdeel van de fiscale eenheid en vormt het, samen met de andere onderdelen

---

<sup>91</sup> HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23, r.o. 17.

<sup>92</sup> HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23, r.o. 20.

<sup>93</sup> Zoals volgt uit HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15, r.o. 34.



van de fiscale eenheid, één belastingplichtige voor de omzetbelasting met één btw-identificatienummer. In overeenstemming met eerdere jurisprudentie, zoals *Ampliscientifica* en *Amplifin*, sluit de gelijkstelling met één belastingplichtige uit dat de fiscale eenheid maatschappijen afzonderlijke btw-aangifte hoeven in te dienen en verder binnen en buiten de fiscale eenheid als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, omdat slechts de fiscale eenheid aangiften kan indienen. Diensten verricht door een derde partij aan een onderdeel van de fiscale eenheid worden beschouwd als verricht voor de fiscale eenheid waar het onderdeel tot behoort, in plaats van verricht aan het afzonderlijke onderdeel. Zodoende kan geconcludeerd worden dat het Amerikaanse hoofdhuis belastbare handelingen verricht aan het Zweedse filiaal. De fiscale eenheid waar het filiaal onderdeel van uitmaakt is de ontvanger en afnemer van de diensten conform de uitzonderingsregel van art. 196 Btw-richtlijn. Bovendien draagt de fiscale eenheid de verplichting tot het voldoen van btw.<sup>94</sup>

#### *§4.3.1.3 – Relevantie*

Doorgaans worden interne transacties tussen entiteiten in de fiscale eenheid niet belast voor de omzetbelasting, omdat zij als één enkele belastingplichtige worden geclassificeerd, zoals wordt ondersteund door de arresten *Ampliscientifica* en *Amplifin*, en *KIC*. De uitspraak van het HvJ EU in *Skandia* geeft een nieuwe visie op deze algemene benadering, omdat hier is geoordeeld dat de interne dienstverlening tussen een buiten de EU gelegen hoofdhuis en een filiaal dat lid is van een Europese fiscale eenheid, belastbaar is voor btw-doeleinden. Het filiaal is deel gaan uitmaken van een nieuwe belastingplichtige, namelijk de fiscale eenheid, waardoor het hoofdhuis en filiaal niet meer als één geheel worden gezien. Mijns inziens werpt het *Skandia*-arrest een nieuwe blik op het concept van onbelastbare interne transacties. Er wordt namelijk een onderscheid gemaakt tussen de reguliere omstandigheid, waarbij er tussen de moederentiteit en dochterentiteit binnen de fiscale eenheid sprake is van onbelaste dienstverlening, en de *Skandia*-omstandigheid, waarbij er tussen het buiten de EU gelegen hoofdhuis en binnen de EU gelegen filiaal dat lid is van een fiscale eenheid, sprake is van belaste dienstverlening. Het laatste zal een impact hebben op ondernemingen die optreden in verschillende Europese lidstaten en binnen één van deze landen onderdeel zijn van een fiscale eenheid.

#### §4.3.2 – Danske Bank

##### *§4.3.2.1 – Feiten*

Danske Bank heeft een hoofdhuis in Denemarken en een vaste inrichting, genaamd Danske Sverige, in Zweden. Slechts het hoofdhuis maakt deel uit van een Deense fiscale eenheid. Voor

---

<sup>94</sup> HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23, r.o. 22-37.

haar activiteiten in Scandinavische landen maakt Danse Bank gebruik van een gemeenschappelijk IT-platform, waar het Zweedse filiaal voor betaalt.<sup>95</sup>

In tegenstelling tot de situatie in het Skandia-arrest, maakt nu het hoofdhuis deel uit van de fiscale eenheid in Denemarken. De Europese Commissie stelt in haar ruling dat de Deense fiscale eenheid en de Zweedse vaste inrichting als twee separate belastingplichtigen gekwalificeerd moeten worden. Het hoofdhuis heeft zich vanuit btw-perspectief losgemaakt van haar Zweedse vaste inrichting, door de Deense regeling toe te passen op de Deense fiscale eenheid. Bovendien worden de diensten die door het hoofdhuis worden verricht en waarvan de kosten worden toegewezen aan het Zweedse filiaal, gekwalificeerd als belastbare diensten. Het Zweedse filiaal vindt de ruling betwistbaar en dit resulteerde in een prejudiciële vraag.<sup>96</sup>

#### *§4.3.2.2 – Prejudiciële vraag en rechtsoverwegingen*

De verwijzende rechter wenst met de prejudiciële vraag te vernemen of art. 9, lid 1 en art. 11 Btw-richtlijn zodanig geïnterpreteerd moeten worden dat een in een lidstaat gelegen hoofdhuis dat onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid en een in een andere lidstaat gelegen filiaal, als afzonderlijke belastingplichtige gekwalificeerd dienen te worden. Hierbij verricht het hoofdhuis de diensten ten behoeve van het filiaal en worden de kosten toegewezen aan het filiaal.

Diensten binnen het grondgebied van een lidstaat die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, zijn conform art. 2, lid 1, onder c) van de Btw-richtlijn, onderworpen aan btw. Volgens art. 9, lid 1, eerste alinea van de Btw-richtlijn is een ‘belastingplichtige’ eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.

Als er tussen het hoofdkantoor en de vaste inrichting – die als één belastingplichtige kwalificeren – geen sprake is van een rechtsverhouding, dan zijn de tussen hen over en weer uitgewisselde transacties niet onderworpen aan de btw.<sup>97</sup> De territoriale beperking van art. 11 van de Btw-richtlijn houdt in dat in overeenstemming met de Deense regeling, alleen in Denemarken gelegen filialen deel uit kunnen maken van een Deense fiscale eenheid.<sup>98</sup>

---

<sup>95</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 7-8.

<sup>96</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 16.

<sup>97</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 20.

<sup>98</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 24.

Het HvJ heeft eerder in Skandia beslist dat er sprake is van belastbare dienstverlening tussen een in een derde land gelegen hoofdkantoor en een in een lidstaat gelegen filiaal, waarbij de laatste onderdeel is van een fiscale eenheid btw. In de omgekeerde situatie, waarbij niet het filiaal maar het hoofdhuis lid is van de fiscale eenheid, is de voorgaande benadering evenzeer van toepassing.<sup>99</sup> De diensten worden geacht te zijn verricht door de fiscale eenheid zelf, omdat Danske Bank onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid. Het Zweedse filiaal kan vanwege de territoriale beperking van art. 11 van de Btw-richtlijn geen onderdeel zijn van de Deense fiscale eenheid. Bijgevolg kunnen het hoofdkantoor in Denemarken en het filiaal in Zweden niet worden beschouwd als één belastingplichtige voor de omzetbelasting.<sup>100</sup>

#### §4.3.2.3 – Relevantie

De uitspraak van het Hof is niet goed te plaatsen volgens onder andere Van Doesum, Van Norden en Merckx. Merckx is van mening dat de vaste inrichting, ook na opname van het Deense hoofdhuis in de fiscale eenheid, geen zelfstandige economische activiteit uitoefent. De figuur van de fiscale eenheid reikt zo ver, dat we zouden moeten loslaten dat de vaste inrichting feitelijk geen economisch bedrijfsrisico loopt.<sup>101</sup> Van Doesum en Van Norden betogen dat de situatie waarin een fiscale eenheid één belastingplichtige is, hetzelfde resultaat moet hebben als de situatie van een reguliere Deense belastingplichtige conform art. 9, lid 1 Btw-richtlijn. De onderlinge dienstverlening zou out of scope moeten zijn voor de btw. Het onderscheidende element is echter de territoriale begrenzing, waardoor de onderdelen die buiten de lidstaat zijn gevestigd geen onderdeel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.<sup>102</sup>

Voorheen ontstond de indruk dat het toepassen van Danske Bank alleen van belang was voor situaties waarbij er tussen hoofdhuis en filiaal interne prestaties plaatsvinden. Zoals Van Norden en Reiniers<sup>103</sup> maar ook Cornielje en Van Gennep<sup>104</sup> opmerken, kan uit het woord “wanneer” in het dictum van de zaak worden afgeleid dat het hoofdhuis en het filiaal enkel als afzonderlijke belastingplichtigen worden gezien als er interne prestaties plaatsvinden. Het hoofdhuis en filiaal zouden dan juridisch gescheiden entiteiten zijn, behalve wanneer het hoofdhuis kosten in rekening brengt aan het filiaal. Met ingang van 1 januari 2024 zijn de interne transacties tussen

---

<sup>99</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 27.

<sup>100</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), V-N 2021/13.15, r.o. 30.

<sup>101</sup> HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196, FED 2021/51, m.nt. M.M.W.D. Merckx (*Danske Bank*).

<sup>102</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, par. 3.4.

<sup>103</sup> Van Norden & Reiniers 2021.

<sup>104</sup> Cornielje & Van Gennep 2021, par. 3.2.

het hoofdkantoor en de vaste inrichting volgens de Wijziging van het besluit Omzetbelasting vaste inrichting onderworpen aan btw, onder de voorwaarde dat zij ofwel tot een fiscale eenheid btw behoren.

Volgens Cornielje zal de grensoverschrijdende werking van het Danske Bank arrest niet voordelig uitpakken voor situaties waarin sprake is van een doorbelasting van het hoofdhuis naar de branch, omdat er btw zal drukken op de interne kosten die het hoofdhuis en de branch aan elkaar doorbelasten. Bovendien leidt het tot ongunstige gevolgen in situaties waarin er sprake is van een volledig btw-aftrekrecht. Cornielje onderschrijft dat het oordeel in Danske Bank wel gunstig zou kunnen uitpakken in het voorbeeld waarbij een Nederlandse besloten vennootschap (hierna: 'BV') een voorraad goederen aanhoudt in België en deze BV de goederen vervolgens levert aan een andere BV, die samen met de eerste BV onderdeel is van een fiscale eenheid btw. De goederen worden met het oog op de levering niet vervoerd. Voor België zou er sprake zijn van een belaste levering, maar voor Nederland vindt er een levering plaats binnen de Nederlandse fiscale eenheid, waardoor het heffen van Belgische btw niet van toepassing is.<sup>105</sup> Voor dergelijke bedrijven is het aldus noodzakelijk om nauwkeurig te beoordelen hoe hun interne prestaties moeten worden behandeld voor de omzetbelasting.

Mijns inziens is de uitspraak van het HvJ in Danske Bank een verlengde van de algemene benaderingswijze dat interne prestaties tussen maatschappijen binnen de fiscale eenheid onbelast zijn. Danske Bank maakt echter duidelijk dat er een afwijking op de 'hoofdregel' is in het geval dat de interne prestaties grensoverschrijdend zijn. In dergelijke gevallen moet de prestatie worden beschouwd alsof deze plaatsvindt tussen onafhankelijke entiteiten, waardoor deze wel onderworpen zijn aan de btw. De zaak benadrukt het belang om onderscheid te maken tussen binnenlandse en buitenlandse transacties binnen een btw-groep. Dit zal belangrijke gevolgen hebben voor ondernemingen die in meerdere Europese lidstaten opereren en deel uitmaken van een fiscale eenheid in ten minste één van deze lidstaten.

## §4.4 – Invulling voorwaarden

### §4.4.1 – Larentia + Minerva

#### §4.4.1.1 – Feiten

Larentia + Minerva is commanditaire vennoot van twee dochterentiteiten, waarvan ze 98% van de aandelen bezit. Als besturende holding verricht zij tegen een vergoeding administratieve en commerciële diensten voor de dochterentiteiten. De voorbelasting met betrekking tot deze

---

<sup>105</sup> Cornielje 2022, par. 3.3.

diensten heeft Larentia + Minerva volledig afgetrokken. Volgens de Duitse fiscus geeft het loutere bezit van aandelen in de dochtermaatschappijen geen btw-aftrekrecht. Het Bundesfinanzhof heeft prejudiciële vragen voorgelegd bij het Hof.<sup>106</sup>

#### *§4.4.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen*

In een situatie waarin recht op btw-aftrek slechts mogelijk is indien de door de belastingplichtige gemaakte kosten gedeeltelijk toerekeningsvatbaar zijn aan zijn economische activiteit, wenst de verwijzende rechter met de eerste prejudiciële vraag te vernemen welke aftrekmethode toegepast moet worden in een situatie waarbij een holding voorbelasting heeft voldaan bij het verwerven van kapitaal en deelnemingen in dochterentiteiten, wanneer deze holding zowel economische, als niet-economische activiteiten verricht.

De verwijzende rechter wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd moet worden dat de mogelijkheid om als lidstaat een groep personen als één enkele belastingplichtige aan te merken, slechts voorbehouden is aan rechtspersonen met een ondergeschikte verhouding aan de overkoepelende entiteit van de fiscale eenheid.

De verwijzende rechter wenst met de derde prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn een rechtstreekse werking heeft, zodat belastingplichtigen zich hier op kunnen beroepen.

Art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn bepaalt dat personen voor de btw als één belastingplichtige worden gekenmerkt. Het artikel sluit entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid – aldus de commanditaire vennoot Larentia + Minerva – niet expliciet uit. Er wordt immers gesproken van “personen”, in tegenstelling tot andere bepalingen van de Zesde richtlijn die uitdrukkelijk spreken van “rechtspersonen”.<sup>107</sup> Lidstaten hebben de ruimte om voorwaarden op te leggen, zolang deze maar in lijn zijn met de doelstellingen van de richtlijn, namelijk het voorkomen van misbruik en belastingfraude of -ontwijking. Eveneens kunnen lidstaten de toepassing van de fiscale eenheid beperken om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.<sup>108</sup> De verantwoordelijkheid om te overwegen of de fiscale eenheid en de gestelde voorwaarden in overeenstemming zijn met de doelstellingen ligt bij de nationale rechter. Dat er in art. 4, lid 4,

---

<sup>106</sup> HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva*), V-N 2015/44.18, r.o. 11.

<sup>107</sup> Zoals reeds geoordeeld in HvJ EU 9 april 2013, C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 39-41.

<sup>108</sup> HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15, r.o. 38.

tweede alinea van de Zesde richtlijn wordt gesproken van een “nauw” verband, impliceert niet expliciet dat de regeling beperkt is tot entiteiten die ondergeschikt zijn aan de overkoepelende entiteit van de fiscale eenheid. Een ondergeschikte verhouding is geen noodzakelijke voorwaarde voor de vorming van een fiscale eenheid btw.

Art. 4, lid 4 van de Zesde richtlijn is voorwaardelijk, aangezien de uitvoering en uitwerking afhankelijk is van de Europese lidstaten. Invulling van de verwevenheidsvereisten dient namelijk op nationaal niveau plaats te vinden. Het artikel heeft als gevolg geen directe werking, waardoor belastingplichtigen geen mogelijkheid hebben om een rechtstreeks beroep te doen op dit artikel.

#### *§4.4.1.3 – Relevantie*

Al hoewel Larentia + Minerva niet specifiek ingaat op de behandeling van interne prestaties binnen de fiscale eenheid, en meer in gaat op toegang tot de fiscale eenheid, ondersteunt deze zaak naar mijn mening voorsnog de algemene benadering dat er sprake is van onbelaste interne prestaties tussen fiscale eenheidsonderdelen. De fiscale eenheidsonderdelen worden namelijk als één belastingplichtige geïdentificeerd. Transacties tussen de onderdelen blijven hierdoor binnen de muren van het concern.

### **§4.5 – Zelfstandigheid en belastbare interne prestaties**

#### §4.5.1 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

##### *§4.5.1.1 – Feiten*

Een overheidsinstantie, genaamd A, en een geregistreerde vereniging, genaamd C, zijn de vennoten van de Duitse NGD. Ze bezitten respectievelijk 51% en 49% van de aandelen. In de statuten van NGD is de samenstelling van de stemrechten vastgelegd. De aanpassing van de statuten op 1 december 2005 is volgens de Duitse rechter pas van kracht geworden na vaststelling van de gewijzigde statuten en registratie in het handelsregister. Een auditeur van buitenaf beweert dat het vormen van een fiscale eenheid op grond van § 2, lid 2, punt 2 van het UStG niet mogelijk is, omdat A naast het meerderheidsbelang van 51% in het aandelenkapitaal, niet meer dan 50% van de stemrechten bezit.<sup>109</sup>

De Duitse rechter concludeert dat NGD en A aan de financiële verwevenheidsvereiste hebben voldaan. Het Hof heeft in eerdere zaken besloten dat een ondergeschikte verhouding tussen een groepsentiteit en het overkoepelende orgaan niet vereist is voor het vormen van een fiscale

---

<sup>109</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 9-14.

eenheid<sup>110</sup> en dat de voorwaarde dat een overkoepelende entiteit ook de meerderheid van de stemrechten moet bezitten, verder gaat dan nodig is om belastingfraude of -ontwijking te bestrijden.<sup>111</sup> De Duitse rechter heeft haar twijfels en stelt prejudiciële vragen aan het HvJ EU.<sup>112</sup>

#### *§4.5.1.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen*

De verwijzende rechter wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd moeten worden dat het voor een lidstaat niet mogelijk is om slechts een onderdeel van de fiscale eenheid, en niet de gehele fiscale eenheid, aan te wijzen als belastingplichtige.

De verwijzende rechter wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn, juncto art. 21, lid 1, onder a), en lid 3 van de Zesde richtlijn een rechtstreekse werking hebben, zodat belastingplichtigen zich hierop kunnen beroepen.

De verwijzende rechter wenst met de derde prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd moet worden dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de mogelijkheid voor een specifieke entiteit om een fiscale eenheid te vormen met de onderneming van de overkoepelende entiteit, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit orgaan ook over de meerderheid van de stemrechten dient te beschikken.

De verwijzende rechter wenst met de vierde prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea van de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd moeten worden dat het voor een lidstaat niet mogelijk is om bepaalde entiteiten als niet-zelfstandige entiteiten te kwalificeren indien deze op financieel, economisch en organisatorisch gebied nauw verbonden zijn met de overkoepelende entiteit.

Ten eerste dient opgemerkt te worden dat de Duitse regering beargumenteert dat de eerste, tweede en vierde prejudiciële vraag ‘niet-ontvankelijk’ zijn, omdat deze niet bijdragen aan de

---

<sup>110</sup> Zie §4.4.1 en HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva*), V-N 2015/44.18, r.o. 44-45.

<sup>111</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 13-18.

<sup>112</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 20.

beslechting van het hoofdgeding. Het HvJ is echter verplicht deze vragen te behandelen vanwege de betrokkenheid op de uitleg van het Unierecht.<sup>113</sup>

Lidstaten hebben de gelegenheid om één onderdeel van de fiscale eenheid – in deze zaak de overkoepelende entiteit – aan te wijzen als enige belastingplichtige voor de omzetbelasting, zolang deze zijn wil kan opleggen aan de andere entiteiten van de fiscale groep en hierbij de zeggenschap en controle heeft. Het aanwijzen van de enige belastingplichtige mag geen belastinginkomstenderving veroorzaken en moet gelijkwaardig zijn aan de situatie waarin de fiscale eenheid als enige belastingplichtige zou worden gekwalificeerd. Dit resulteert in het waarborgen van de btw-inning. Bovendien moet het voorkomen en het bestrijden van belastingfraude of -ontwijking worden nagestreefd.<sup>114</sup>

Lidstaten hebben de vrijheid om voorwaarden voor het fiscale eenheidsregime op te leggen, zolang deze voorwaarden rijmen met de doelstellingen van de richtlijn. In navolging van *Larentia + Minerva* is een ondergeschikte verhouding tussen de groepsentiteiten niet essentieel voor de vorming van een fiscale eenheid, behalve in buitengewone gevallen waarin dit nodig en geschikt zou voor het verwezenlijken van de doelstellingen van de richtlijn. Zolang de overkoepelende entiteit in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten, is geen van de voorwaarden absoluut noodzakelijk. Het stellen van het vereiste dat naast het meerderheidsbelang, ook de meerderheid van de stemrechten benodigd is, is niet noodzakelijk en in strijd met art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn.<sup>115</sup>

De overkoepelende entiteit heeft de taak om de belastingaangifte namens alle entiteiten van de fiscale eenheid in te dienen, maar dit weerhoudt zich niet van het feit dat de groepsentiteiten de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en in het bijzonder ook zelf de economische risico's van hun activiteiten dragen. De deelname van een entiteit aan een fiscale eenheid impliceert niet direct dat deze als niet-zelfstandige kan worden beschouwd. Entiteiten die deel uitmaken van de fiscale eenheid worden derhalve geacht

---

<sup>113</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 35-41.

<sup>114</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 42-60.

<sup>115</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 63-71.



zelfstandige economische activiteiten te verrichten.<sup>116</sup> Het Hof bevestigt hier het oordeel van de Commissie in de zaak *Commissie/Zweden* dat de fiscale eenheid btw een “fictie” is, waarbij de economische realiteit voorrang krijgt op de rechtsvorm.<sup>117</sup> Van der Wulp stelt dat het verwijzen naar een niet-bindende mededeling van de Europese commissie door het Hof in feite neerkomt op een verwijzing naar een eigen standpunt, wat hij geen overtuigend argument vindt.<sup>118</sup> Het HvJ wekt de indruk dat interne prestaties tussen entiteiten binnen de fiscale eenheid belastbaar kunnen zijn, wat regelrecht in strijd is met het concept van één belastingplichtige zoals uiteengezet in art. 11 Btw-richtlijn. Met dit oordeel lijkt het HvJ voort te bouwen op *Skandia* en *Danse Bank*, waarin de rechtsverhouding nader wordt toegelicht in het samenspel tussen de fiscale eenheid en de vaste inrichting, aangezien hier ook expliciet naar wordt verwezen.<sup>119</sup>

#### §4.5.1.3 – Relevantie

In overeenstemming met Van Doesum en Van Norden, is het Hof mijns inziens niet tot het juiste inzicht gekomen, omdat het afwijkt van eerdere jurisprudentie zoals *Ampliscientifica* en *Amplifin*, en *KIC*. Entiteiten binnen de fiscale eenheid vallen namelijk weg voor btw-doeleinden en bovendien kunnen personen zoals omschreven in art. 11 Btw-richtlijn niet gelijk worden gesteld aan belastingplichtigen zoals omschreven in art. 9, lid 1 Btw-richtlijn.<sup>120</sup> Als het aan Merckx lag, zouden we het oordeel van het Hof zo snel mogelijk achter ons moeten laten. Volgens haar kan geconcludeerd worden dat het HvJ niets heeft gezegd over belastbare interne prestaties, omdat de verwijzende rechter hier ook geen expliciete vraag over heeft gesteld.<sup>121</sup> Dit standpunt suggereert enige nuancering in mijn optiek, omdat de Duitse rechter in het daaropvolgende arrest, *Finanzamt T*, juist expliciet om uitsluitel verzoekt met betrekking tot belastbare interne prestaties. Onder andere Cornielje stelt dat het *NGD*-arrest in beginsel geen gevolgen hoeft te hebben op de Nederlandse fiscale eenheid. De Nederlandse regeling merkt de fiscale eenheid als

---

<sup>116</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), r.o. 72-81.

<sup>117</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief en HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15.

<sup>118</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, *FED* 2023/39, m.nt. M.D.J. van der Wulp (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

<sup>119</sup> *Sparidis & Wu* 2023, par. 5.2.

<sup>120</sup> *Van Doesum & Van Norden* 2023, par. 3.4.

<sup>121</sup> *Merckx* 2023, par. 5.

geheel aan als enkele belastingplichtige, waar de Duitse regeling de Organträger als enkele belastingplichtige aanmerkt.<sup>122</sup> Bormann vindt het logisch dat het HvJ de vragen rond de Duitse fiscale eenheid heeft beantwoord met het oog op zowel het Duitse recht als de Btw-richtlijn.<sup>123</sup> Ik sta meer aan de kant van Sparidis en Wu, die betogen dat het HvJ zich onder verwijzing naar art. 267 VwEU beperkt tot de interpretatie van het Unierecht. Het fiscale eenheidsregime is ook onderdeel van het Unierecht. Het HvJ heeft verder geen bevoegdheid over de interpretatie van het Duitse fiscale eenheidsregime.<sup>124</sup>

Alles overziend wijzen alle neuzen dezelfde kant op, namelijk dat interne prestaties tussen entiteiten binnen de fiscale eenheid onbelast moeten blijven. De consequenties van de fiscale eenheid btw beperken zich slechts tot het doen van een geconsolideerde aangifte.<sup>125</sup> Het Hof openbaart in NGD een nieuwe visie op interne prestaties binnen de fiscale eenheid dat in contrast staat met de algemene benadering van onbelaste interne prestaties. Het is naar mijn mening gewoonweg onmogelijk om belastbare transacties te laten plaatsvinden tussen fiscale eenheidsonderdelen, gezien het feit dat deze als één belastingplichtige worden aangemerkt, wat betekent dat de onderdelen zelf geen hoedanigheid van belastingplichtige meer bezitten. Belastbare interne prestaties zouden regelrecht in strijd zijn met art. 11 van de Btw-richtlijn en bovendien ook met het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, die pleit voor een administratieve vereenvoudiging, het voorkomen van misbruik en het profiteren van het aftrekrecht van de fiscale eenheid. Het Hof heeft het bij het verkeerde eind en vandaar ook de reden dat dit arrest en de hieruit voortvloeiende rechtsoverweging de aanleiding zijn voor dit onderzoek. Hoewel sommigen van mening zijn dat het oordeel in NGD geen invloed zal hebben op de Nederlandse rechtspraak, is het raadzaam om op de hoede te blijven. Het antwoord op de vierde prejudiciële vraag is dermate algemeen geformuleerd, dat het oordeel wellicht toch invloed kan hebben op de aard van de rechtsfiguur van de fiscale eenheid en de zelfstandigheid van de fiscale eenheidsonderdelen.

---

<sup>122</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, NLF 2022/2498, m.nt. S.B. Cornielje (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

<sup>123</sup> Bormann-Bakker 2023.

<sup>124</sup> Sparidis & Wu 2023, par. 5.2.

<sup>125</sup> Merx 2023, par. 4.

## §4.5.2 – Finanzamt T

### §4.5.2.1 – Feiten

S is een publiekrechtelijke stichting gevestigd te Duitsland met twee dochterondernemingen, namelijk een faculteit geneeskunde en U-GmbH. S en U-GmbH maken deel uit van een fiscale eenheid btw. U-GmbH leverde schoonmaakdiensten aan S die betrekking hebben op het gehele gebouw van de faculteit geneeskunde, en verzorgde daarnaast het patiëntenvervoer. Het deel van de schoonmaakdiensten ten behoeve van het ziekenhuis en de patiënten zijn belastbaar voor de omzetbelasting. Daarentegen houdt het gedeelte van de schoonmaakdiensten met betrekking tot de studenten verband met de uitoefening van een overheidstaak, waardoor deze in beginsel buiten de btw-heffing blijven. De Duitse fiscus heeft de belastingaanslag voor S gecorrigeerd met het argument dat de schoonmaakdiensten werden verricht binnen de fiscale eenheid (Organschaft), waardoor er sprake is van één onderneming die één belastingaanslag zou moeten ontvangen. Bovendien is er sprake van een voordeel in natura op grond van art. 6, lid 2, onder b van de Zesde richtlijn.<sup>126</sup> De vraag die onder andere rijst is of er sprake is van een fictieve dienst conform art. 26, lid 1, onderdeel b van de Btw-richtlijn, omdat de schoonmaakdiensten worden verricht aan het gedeelte van S dat niet kwalificeert als ondernemer voor btw-doeleinden.

Het Finanzgericht oordeelt dat S en U-GmbH samen één belastingplichtige vormen vanwege de fiscale eenheid, die vervolgens wordt doorgetrokken naar de overheidswerkzaamheden van S. De Duitse rechter stelt het HvJ twee prejudiciële vragen.<sup>127</sup>

### §4.5.2.2 – Prejudiciële vragen en rechtsoverwegingen

De verwijzende rechter wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen of art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd moet worden dat het voor een lidstaat niet mogelijk is om een onderdeel van de fiscale eenheid, namelijk de overkoepelende entiteit, als enige belastingplichtige aan te merken.

De verwijzende rechter wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of het verlenen van diensten, die samenhangen met werkzaamheden in het kader van een overheidstaak door een entiteit die onderdeel is van een fiscale eenheid, en die enerzijds economische activiteiten verricht en anderzijds werkzaamheden in het kader van haar overheidstaak verricht, moet worden gekwalificeerd als het verlenen van diensten binnen het bereik van de economische activiteiten en of deze mogen worden belast op grond van art. 6, lid 2, eerste volzin, onder b) van de Zesde richtlijn.

<sup>126</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), r.o. 11-16.

<sup>127</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), r.o. 33.

Het HvJ heeft in diverse arresten, zoals *Ampliscientifica* en *Amplifin* en *Skandia*, geoordeeld dat als de fiscale eenheid als belastingplichtige aangewezen is de btw te voldoen, dit geen afbreuk doet aan de voorwaarde dat één onderdeel als representatief lid moet optreden voor de btw-verplichtingen van de groep. Het is daarom gerechtvaardigd dat het overkoepelende orgaan als enige belastingplichtige wordt aangewezen als deze in staat is zijn wil op te leggen aan de andere groepsentiteiten. Een kanttekening is dat het aanwijzen van het overkoepelend orgaan als enige belastingplichtige, conform art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn, niet mag uitmonden in een inkomstenderving.<sup>128</sup> Verder oordeelt het HvJ dat het overkoepelende orgaan, dat als enige belastingplichtige is aangewezen en zowel btw-belastbare economische activiteiten als onbelaste overheidswerkzaamheden verricht, geen btw mag heffen op de diensten die verband houden met de werkzaamheden in het kader van een overheidstaak, ingevolge art. 6, lid 2, onder b van de Zesde richtlijn.<sup>129</sup>

Advocaat-Generaal (hierna: ‘A-G’) Medina betoogt in zijn conclusie, in lijn met zijn eerdere conclusie in *NGD*<sup>130</sup>, dat de Duitse fiscale eenheid in strijd is met de Btw-richtlijn en beargumenteert dat de regeling als consolidatieregime moet worden beschouwd. Bij een consolidatieregime behoudt elk onderdeel van de fiscale eenheid zijn eigen btw-belastingplicht, terwijl de geconsolideerde btw-plicht wordt voldaan door de fictieve belastingplichtige, zijnde de fiscale eenheid. Dit impliceert dat belastbare dienstverlening tussen de moeder- en dochterentiteit binnen de fiscale eenheid mogelijk is. Een kanttekening is dat consolidatie slechts mogelijk is indien de moederentiteit als zelfstandige belastingplichtige over een aftrekrecht van voorbelasting beschikt. Daarom zou de Duitse fiscale eenheidsregime niet voldoen aan de richtlijn, omdat de dochterentiteit haar zelfstandige belastingplicht voor de eigen activiteiten verliest.<sup>131</sup> Zoals Merx en Gelderblom opmerken, heeft de A-G het niet bij het juiste einde met de consolidatiebenadering.<sup>132</sup> Zo blijkt uit eerdere jurisprudentie dat de fiscale eenheidsonderdelen niet als belastingplichtige worden beschouwd, de fiscale eenheid geen

---

<sup>128</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), r.o. 48-50

<sup>129</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), r.o. 54-63.

<sup>130</sup> Conclusie A-G Medina 13 januari 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11, *NLF* 2022/0250, m.nt. E. Sparidis (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

<sup>131</sup> Conclusie A-G Medina 27 januari 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60, *NLF* 2022/0298, m.nt. W.J.C.M Gelderblom (*Finanzamt T*).

<sup>132</sup> Merx 2023, par. 2 en 3 en Conclusie A-G Medina 27 januari 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60, *NLF* 2022/0298, m.nt. W.J.C.M Gelderblom (*Finanzamt T*).

consolidatieregime is en dat het Hof geen bezwaar heeft tegen een vertegenwoordigend lid van de fiscale eenheid.<sup>133</sup>

#### §4.5.2.3 – Relevantie

Van Doesum en Van Norden zijn van mening dat de eerste prejudiciële vraag in Finanzamt T negatief kan worden beantwoord, zodat de tweede prejudiciële vraag niet meer beantwoord zou hoeven worden. Ik ben het met ze eens dat er geen sprake zal zijn van verlies van belastinginkomsten. Het gelijkstellen aan één belastingplichtige betekent immers dat er ook geen btw wordt geheven op interne prestaties. Ook in de situatie van een vrijstelling is er volgens Van Doesum en Van Norden geen sprake van verlies van belastinginkomsten, omdat er geen sprake is van btw-heffing bij het toepassen van een vrijstelling. De fiscale eenheid kan echter ongerechtvaardigde belastingvoordelen opleveren, waaronder een financieel voordeel zoals uiteengezet in §3.4.3. Wanneer één maatschappij van de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht en de resterende maatschappijen belaste prestaties verrichten, is er meer btw-aftrekrecht dan in de situatie wanneer het onderdeel met vrijgestelde prestaties de kosten onafhankelijk zou hebben gemaakt. De Btw-richtlijn heeft echter middelen om zulke situaties aan te pakken.<sup>134</sup> A-G Jääskinen voert bovendien aan dat het financiële voordeel gewoonweg een onontkoombaar gevolg is van de fundamentele fiscale beleidskeuze van een lidstaat om de totstandkoming van fiscale eenheden toe te staan.<sup>135</sup> Uiteindelijk laat de Duitse rechter geen gras over groeien over de mogelijkheid van belastbare interne prestaties en heeft opnieuw prejudiciële vragen voorgelegd bij het HvJ met de expliciete vraag of dergelijke prestaties belastbaar kunnen zijn. Het is te hopen dat het Hof snel duidelijkheid schept in deze kwestie.

## §4.6 – Deelconclusie

Hoofdstuk vier is dieper ingegaan op de relevante Europese jurisprudentie met betrekking tot de gevolgen van het fiscale eenheidsregime in de btw. De derde deelvraag van dit onderzoek, namelijk “**Wat is relevante Europese jurisprudentie met betrekking tot prestaties binnen de fiscale eenheid btw?**”, is uitgewerkt in dit hoofdstuk.

Als cruciaal rechtsorgaan behoedt het HvJ EU de gelijke interpretatie en toepassing van het Europese recht in alle Europese lidstaten. De nationale rechtspraak en wetgeving wordt direct beïnvloedt door de macht van het HvJ om prejudiciële vragen te beantwoorden en

---

<sup>133</sup> HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), r.o. 45-48.

<sup>134</sup> Van Doesum & Van Norden 2023, par. 3.4.

<sup>135</sup> Conclusie A-G Jääskinen 27 november 2012, C-85/11, ECLI:EU:C:2012:753 (*Commissie/Ierland*), r.o. 46.

infractieprocedures te starten. Om een beter begrip te krijgen van het fiscale eenheidsregime, is een analyse van de relevante jurisprudentie van het HvJ EU met betrekking tot prestaties binnen de fiscale eenheid btw onmisbaar.

De jurisprudentie-analyse begint met de zaak Ampliscientifica en Amplifin, waaruit blijkt dat lidstaten vooraf het btw-comité moeten raadplegen alvorens zij art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn toepassen. Het btw-comité staat lidstaten bij met de toepassing van de regelgeving, wat uitmondt in een geharmoniseerde uitvoering van de Europese wetgeving. Fiscale eenheidsonderdelen worden gekwalificeerd als enkele belastingplichtige met één btw-identificatienummer, waarbij de fiscale eenheid de btw-aangiften indient. Vervolgens komt de zaak KIC aan bod, waarbij het vraagstuk is of de koepelvrijstelling toegepast kan worden op diensten tussen onderdelen van een fiscale eenheid. Op diensten ten bate van fiscale eenheidsonderdelen die geen deel uitmaken van de ZGP is de koepelvrijstelling uiteindelijk niet van toepassing. Het gelijkstellen van onderdelen van de fiscale eenheid met personen op grond van art. 11 van de Btw-richtlijn, impliceert dat zij één belastingplichtige zijn. Diensten verricht door een derde partij aan een onderdeel van de fiscale eenheid wordt geacht verricht te zijn aan de gehele fiscale eenheid.

De arresten Skandia en Danske Bank staan centraal in de omstandigheid met een hoofdhuis en vaste inrichting. Allereerst is er sprake van belastbare handelingen tussen een in een derde land gelegen hoofdhuis en een in een lidstaat gelegen vaste inrichting, indien deze vaste inrichting onderdeel is van een fiscale eenheid btw. Ook in de omgekeerde omstandigheid, waarin niet de vaste inrichting, maar het hoofdhuis lid is van een fiscale eenheid, is sprake van belastbare handelingen. Een buitenlandse vaste inrichting kan geen onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid btw waar haar hoofdhuis onderdeel van uitmaakt, vanwege de territoriale beperking die voortvloeit uit art. 11 Btw-richtlijn. De vaste inrichting kwalificeert niet als zelfstandige belastingplichtige voor de omzetbelasting. Er is sprake van een rechtsverhouding tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen, vanwege het bestaan van een fiscale eenheid. In overeenstemming met eerdere zaken, wordt geconcludeerd dat entiteiten binnen een fiscale eenheid als één belastingplichtige worden gekenmerkt. Als gevolg worden diensten die door een derde partij aan een onderdeel van de fiscale eenheid worden verricht, beschouwd als verricht voor de fiscale eenheid als geheel. Skandia en Danske Bank werpen een nieuw licht op de algemene benadering dat interne prestaties binnen de fiscale eenheid onbelast zijn. Het maakt een uitzondering op de hoofdregel, door onderscheid te maken tussen binnenlandse en grensoverschrijdende interne prestaties.

Uit Larentia + Minerva kan worden afgeleid dat art. 4, lid 4, tweede alinea van de Zesde richtlijn geen onmiddellijke werking heeft, omdat de uitvoering van de bepaling afhangt van de nationale

regelgeving van lidstaten. Belastingplichtigen hebben niet de mogelijkheid om zich rechtstreeks te beroepen op de bepaling. Niettemin hebben lidstaten wel de verplichting om voorwaarden te stellen die in overeenstemming zijn met het doel van de Btw-richtlijn. De term “personen” in art. 11 Btw-richtlijn omvat ook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid. Een ondergeschikte verhouding is geen absolute voorwaarde voor het vormen van een fiscale eenheid.

Het voornaamste voordeel van de fiscale eenheid is dat de onderdelen als één btw-belastingplichtige worden beschouwd en geen hoedanigheid van belastingplichtige meer bezitten, waardoor interne prestaties buiten de scope van de btw vallen. Het oordeel in NGD en Finanzamt T leidt tot lichte onrust in de btw-praktijk, nu het HvJ lijkt te oordelen dat belastbare interne prestaties kunnen plaatsvinden binnen de fiscale eenheid btw. In NGD staat de Duitse wetgeving centraal met betrekking tot het vormen van een fiscale eenheid en het financiële verwevenheidsvereiste. Het aanwijzen van de overkoepelende entiteit als enkele belastingplichtige is toegestaan, onder de voorwaarde dat deze de controle en zeggenschap heeft over de andere entiteiten van de groep. Het is niet vereist dat de financiële verwevenheid gepaard gaat met een ondergeschikte houding. Het is in strijd met de richtlijn om naast het meerderheidsbelang, ook een meerderheid van de stemrechten te vereisen. De suggestie van het Hof dat interne prestaties belast kunnen zijn wordt betwist door btw-specialisten. Gezien de algemene formulering van het antwoord op de vierde prejudiciële vraag, kan NGD wel mogelijke gevolgen hebben voor de Nederlandse fiscale eenheid. Finanzamt T gaat over de levering van schoonmaakdiensten binnen een fiscale eenheid tussen een publiekrechtelijke stichting en haar dochteronderneming. Het overkoepelende orgaan S kan als enige belastingplichtige worden aangewezen, mits dit niet gepaard gaat met inkomstenderving. De overheidswerkzaamheden die verband houden met de overheidstaak mogen niet worden belast als fictieve diensten.

De bovenstaande zaken bieden inzicht in cruciale aspecten van het fiscale eenheidsregime. Gebleken is dat Ampliscientifica en Amplifin, KIC en Larentia + Minerva in overeenstemming zijn met de algemene benadering dat interne prestaties onbelast zijn voor de btw. Skandia en Danske Bank geven een nieuw inzicht op interne prestaties, door een afwijkende aanpak voor grensoverschrijdende interne prestaties. In NGD en Finanzamt T komt de mogelijkheid van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid voor het eerst ter sprake. In nieuwe prejudiciële vragen aan het HvJ is expliciet gevraagd of dergelijke prestaties belastbaar kunnen zijn. De kans dat het Hof deze vragen bevestigend beantwoordt, vormt de basis voor het volgende hoofdstuk. De gevolgen van belastbare interne dienstverlening binnen de fiscale eenheid zullen worden besproken. Bovendien zullen aanbevelingen gedaan worden voor beleidsmaatregelen en strategieën om met de gevolgen van belastbare interne prestaties om te gaan.

## Hoofdstuk 5: Gevolgen, beheer & naleving van belastbare interne prestaties

### §5.1 – Inleiding

Het Bundesfinanzhof heeft na het oordeel van het HvJ in het NGD-arrest wederom prejudiciële vragen gesteld in Finanzamt T met de specifieke vraag of belaste prestaties kunnen plaatsvinden tussen fiscale eenheidsonderdelen. Hoewel het in mijn opzicht niet strookt met het wezen van het fiscale eenheidsregime en de gedachte van het btw-systeem, valt het niet uit te sluiten dat het Hof beslist dat de fiscale eenheid enkel een administratieve vereenvoudiging is en verder geen materiële veranderingen met zich medebrengt.<sup>136</sup> De uitkomst van deze aanhangige zaak kan aanzienlijke consequenties hebben voor ondernemingen die fiscale eenheden hebben opgericht voor btw-doeleinden. In vrijwel alle Europese lidstaten vallen interne transacties op dit moment buiten het bereik van de omzetbelasting. Tot zover bekend is Spanje het enige land binnen de EU die het concept van belastbare onderlinge prestaties binnen de fiscale eenheid kent.<sup>137</sup> Het is relevant om op voorhand te analyseren wat de impact van belastbare interne transacties zullen zijn en hoe belastingplichtigen en de fiscus in Nederland zich hierop kunnen beramen.

Voornamelijk btw-ondernemers met geen of slechts een beperkt aftrekrecht – zoals ondernemers in de financiële en verzekeringssector – zullen de gevolgen voelen bij de introductie van een btw-heffing. Het belasten van de interne transacties kan op financieel vlak leiden tot aanzienlijk hogere kosten. Bovendien rijst het vraagstuk hoe moet worden omgegaan met facturatieverplichtingen en hoe de interne transacties gerapporteerd moeten worden in de btw-aangiften. De analyse naar een richtlijnconforme interpretatie van het Nederlandse fiscale eenheidsregime is eveneens van belang, om uit te kunnen sluiten of bijvoorbeeld een naheffing met terugwerkende kracht van de btw op interne prestaties mogelijk is. Een heroverweging van de btw-aftrekpositie van de fiscale eenheid kan ook niet buitenwege blijven. De fiscale eenheid als geheel wordt geacht de handelingen af te nemen in het geval dat de fiscale eenheidsonderdelen belastbare handelingen verrichten. Het vraagstuk is of het btw-aftrekrecht moet worden aangewezen aan de gehele fiscale eenheid of aan de ontvanger van de dienst – aldus een onderdeel van de fiscale eenheid.

Voor dit hoofdstuk zal ik ervan uit gaan dat het HvJ EU de vragen van het Bundesfinanzhof bij Finanzamt T bevestigend zal beantwoorden, met als gevolg dat een belastingheffing op interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw geïntroduceerd zal worden. Naar aanleiding van deze afwegingen worden de laatste twee deelvragen behandeld in dit hoofdstuk:

---

<sup>136</sup> HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

<sup>137</sup> Sparidis & Wu 2023, par. 5.2.



***Wat zijn de potentiële gevolgen van het belasten van interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw, en in hoeverre voldoen deze gevolgen aan het neutraliteitsbeginsel?***

en

***Welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen door de fiscus en belastingplichtigen geïmplementeerd worden om het beheer en de naleving van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw te waarborgen?***

In paragraaf twee zullen de gevolgen van belastbare interne transacties bestudeerd worden, waarbij het effect van deze ontwikkeling op verschillende vlakken behandeld zal worden. Om te beginnen zullen de kosten naar aanleiding van belastbare interne transacties dermate toenemen. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen ondernemers met een substantieel of volledig btw-aftrekrecht en ondernemers met geen of slechts een beperkt btw-aftrekrecht. De toenemende kosten kunnen dusdanig op de ondernemingen drukken, dat zij genoodzaakt zijn de druk over te dragen op hun afnemers. Eveneens zal een transformatie plaatsvinden op het gebied van administratie, compliance en facturatie. Iedere transactie die intern plaatsvindt moet gerapporteerd en gefactureerd worden. Nu elke interne transactie in de scope van btw valt, moet ook het btw-aftrekrecht in ogenschouw genomen worden. Een belangrijke vraag die rijst is of een richtlijnconforme interpretatie van art. 7, lid 4 van de Wet OB 1968 mogelijk is. Dit zal bestudeerd worden door middel van de begrenzings van de richtlijnconforme interpretatie. Naast de belastingplichtigen, zal ook de fiscus te kampen krijgen met de gevolgen van belastbare interne prestaties. Zij zal de naleving van de nieuwe btw-verplichtingen moeten bewaken. Tot slot is een internationale samenwerking voor een geharmoniseerde aanpak met betrekking tot belaste interne prestaties in mijn ogen onvermijdelijk.

Het in kaart brengen van de potentiële gevolgen van belastbare interne prestaties gaat hand in hand met een toetsing aan de economische en juridische zijde van de neutraliteit. Het vraagstuk is namelijk of de interne belastingheffing in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Voor de economische neutraliteit is het van belang dat de optimale verdeling van de welvaart, of wel de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers, niet of nihil verstoord worden en dat een evenwichtige belastingdruk over alle fasen van de productie- en distributieketen wordt gehandhaafd.<sup>138</sup> Lidstaten hebben zelf in de hand of zij een fiscale eenheidsregime implementeren in hun nationale wetgeving. De fiscale eenheid btw is een kan-bepaling en dit houdt in dat deze op nationaal niveau als een uitzondering op de hoofdregel kan worden gekwalificeerd. De introductie van een interne belastingheffing binnen de fiscale eenheid betekent dat entiteiten zagezegd terugvallen op de 'hoofdregel', die in beginsel pleit voor een belaste dienstverlening tussen ondernemers. Dit zou een argument kunnen zijn dat de economische zijde van het

---

<sup>138</sup> Zie §2.3.1.

neutraliteitsbeginsel niet wordt geschonden. Het is hierbij belangrijk om op te merken dat het toetsen van de potentiële gevolgen op nationaal niveau nog moet plaatsvinden. De juridische neutraliteit streeft naar een uniforme belastingheffing en concurrentieverhouding tussen gelijkwaardige goederen en diensten. De aankoop van een goed of het afnemen van een dienst van de ene ondernemer ten opzichte van de andere ondernemer mag geen invloed uitoefenen op de belastingdruk.<sup>139</sup>

In de derde paragraaf worden beleidsmaatregelen en strategieën voorgedragen om het beheer en de naleving van de belastbare interne transacties te waarborgen. Zo stel ik voor om een overgangsregeling voor belastingplichtigen te introduceren om een goede overgang naar de nieuwe wetgeving te bevorderen. Voor ondernemingen is het geraden om vanaf heden intercompany transacties bij te gaan houden door middel van het bijwerken van de huidige systemen en de financiële strategie te heroverwegen, eventueel met behulp van kunstmatige intelligentie. Het is van belang dat de fiscus eventuele bedrijfsintegratie in de gaten houdt en hierbij art. 4, lid 3 Wet OB 1968 juncto art. 27 Btw-richtlijn in ogenschouw neemt. Het hoofdstuk zal eindigen met een deelconclusie waarin de deelvraag wordt beantwoord.

## **§5.2 – Gevolgen belastbare interne prestaties**

### **§5.2.1 – Kosten**

In mijn ogen zal de aanzienlijke toename van kosten het belangrijkste gevolg zijn van belastbare interne dienstverlening binnen de fiscale eenheid. Transacties die voorheen buiten het bereik van de omzetbelasting vielen, zullen vanaf nu onderhevig zijn aan btw. Over iedere interne transactie zal verschuldigde btw moeten worden afgedragen aan de fiscus. Partijen met een substantieel of volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben een minder grote financiële impact, omdat zij de voorbelasting op de interne transacties kunnen aftrekken op grond van art. 15 van de Wet OB 1968 juncto art. 167 tot en met 192 van de Btw-richtlijn. Deze wetsbepalingen bieden ondernemingen het recht om de voorbelasting in de btw-aangiften in aftrek te brengen zolang de goederen en diensten gebruikt worden voor btw-belaste prestaties. Een kanttekening die gemaakt kan worden is dat ondernemingen mogelijk wel implicaties kunnen ondervinden met betrekking tot de voorfinanciering. Er kunnen problemen ontstaan op het gebied van liquiditeit op het moment dat het ene fiscale eenheidsonderdeel de btw moet betalen, voordat het andere fiscale eenheidsonderdeel de factuur met btw heeft betaald.

---

<sup>139</sup> Zie §2.3.2.

Ondernemingen met een beperkt of geen recht op aftrek van voorbelasting hebben een aanzienlijkere financiële impact, omdat zij weinig tot geen voorbelasting in aftrek mogen brengen. Dit geldt in het bijzonder voor verzekeringsmaatschappijen en financiële instellingen, die voornamelijk btw-vrijgestelde prestaties leveren. Er wordt geen btw-aftrekrecht verleend voor kosten die betrekking hebben op dergelijke vrijgestelde prestaties of prestaties die buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen.

### §5.2.2 – Administratie en compliance

Het heffen van btw op interne prestaties zal consequenties opleveren voor de administratieve processen van fiscale eenheden. Voorheen was het voor deze maatschappijen niet nodig om de interne prestaties op te nemen in hun systemen, omdat deze toch niet belast waren. Het rapporteren en factureren van iedere interne dienstverlening leidt tot een toename van administratieve lasten en laat de complexiteit van de belastingadministratie toenemen. Daarenboven gaan belastbare interne transacties gepaard met nieuwe aangifte- en factureringsverplichtingen. Bij iedere interne transactie zal een factuur inclusief btw moeten worden opgesteld, die moet worden verstrekt aan een ander fiscale eenheidsonderdeel. Het is noodzakelijk dat deze transacties op de correcte wijze worden opgenomen in de periodieke btw-aangiften van de fiscale eenheid. De over de transacties verschuldigde btw moet nauwkeurig berekend en gerapporteerd worden. Het is cruciaal dat fiscale eenheden zorgvuldig handelen en voldoen aan de nieuwe regelgeving. Het niet naleven van deze nieuwe aangifte- en facturatieverplichtingen kan bijvoorbeeld leiden tot een administratieve boete op grond van art. 67d van de Algemene Wet inzake Rijkebelastingen (hierna: 'AWR').

### §5.2.3 – Btw-aftrekrecht

Een andere consequentie is het heroverwegen van de btw-aftrekpositie van de fiscale eenheid. In beginsel hebben belastingplichtigen slechts recht op btw-aftrek voor zover deze voorbelasting betrekking heeft op belastbare prestaties voor de omzetbelasting. Het belasten van interne prestaties kan een positieve impact hebben op het btw-aftrekrecht, omdat een groter deel van de prestaties zal kwalificeren als belastbare prestaties waardoor het pro rata percentage een significantere omvang zal hebben. Daarenboven is het de vraag of het btw-aftrekrecht moet worden toegekend aan de fiscale eenheid als geheel of dat het btw-aftrekrecht verschilt per individueel onderdeel. Nu op grond van de zaak NGD de fiscale eenheidsonderdelen hun activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en aldus niet direct hun zelfstandigheid verliezen, lijkt mij dat er sprake zal zijn van het laatste geval. Dit zal resulteren in een individueel btw-aftrekrecht voor onderdelen van de fiscale eenheid, waardoor zij niet langer kunnen profiteren van het gezamenlijke btw-aftrekrecht.

#### §5.2.4 – Richtlijnconforme interpretatie

Een belangrijke vraag die niet kan achterblijven is of een retroactieve richtlijnconforme interpretatie van art. 7, lid 4 van de Wet OB 1968 ten nadele van de belastingplichtige mogelijk is. Dit is van groot belang voor de vraag of de Nederlandse fiscus met een terugwerkende kracht van vijf jaar de btw op interne prestaties binnen de fiscale eenheid kan naheffen conform art. 20, lid 1 AWR, zodra het Hof in Finanzamt T beslist dat interne belastbare prestaties mogelijk zijn. De verplichting tot een richtlijnconforme interpretatie betekent dat lidstaten hun nationale wetgeving – afgezien van een verschil in de formulering – zoveel als mogelijk in lijn met de doelstelling en bewoording van de richtlijnen moeten uitzetten. Deze uitzetting kan in het voordeel of nadeel van burgers plaatsvinden.<sup>140</sup>

In oenschouw moet worden genomen dat de richtlijnconforme interpretatie begrenzingen kent. Als we de bewoordingen van art. 7, lid 4 Wet OB 1968 observeren, kan opgemaakt worden dat het doel van de wetgever is geweest om natuurlijke personen, die voldoen aan de verwevenheidsvereisten, aan te merken als één belastingplichtige. De richtlijnconforme interpretatie mag niet resulteren in een interpretatie die strijdigheid oplevert met de bewoordingen van de nationale wetgeving, oftewel een *contra legem*. Uit de tekst van art. 7, lid 4 Wet OB 1968 kan afgeleid worden dat de dienstverlening tussen de onderdelen van de fiscale eenheid intern plaatsvindt binnen één en dezelfde belastingplichtige. Dit houdt onherroepelijk in dat de individuele onderdelen zelf geen hoedanigheid van belastingplichtige meer bezitten en onderlinge prestaties out of scope zijn voor de btw. Als gevolg stuit de richtlijnconforme interpretatie op dit punt al af. De bepaling uit de richtlijn kan derhalve niet ten nadele van een belastingplichtige worden ingeroepen. In het geval dat de richtlijnconforme interpretatie hier niet op zou afstuiten, dan zou deze nog begrensd kunnen worden door de algemene rechtsbeginselen, zoals het verbod van terugwerkende kracht en het rechtzekerheidsbeginsel, of een richtlijnconforme interpretatie ten nadele van belastingplichtigen.<sup>141</sup> Het beoordelen of een richtlijnconforme interpretatie van de fiscale eenheidsbepalingen van andere Europese lidstaten mogelijk is, valt verder niet binnen de reikwijdte van dit onderzoek.

#### §5.2.5 – Fiscus

Naast consequenties voor fiscale eenheden, zullen belastbare interne prestaties ook consequenties hebben voor de fiscus. Haar administratieve last zal toenemen door de noodzaak om de belasting op de interne prestaties te innen en controleren. Om de juiste btw-bedragen te

<sup>140</sup> Prinssen 2004, hoofdstuk 3, par. 2.1.

<sup>141</sup> Prinssen 2004, hoofdstuk 3, par. 3.6.

berekenen en innen moeten de huidige belastingsystemen bijgewerkt worden en moeten wellicht zelfs nieuwe systemen ontwikkeld worden. De fiscus is genoodzaakt om dubbele belastingheffing, belastingontduiking of -ontwijking nauwkeurig te monitoren. Het is daarenboven de taak van de fiscus om in de gaten te houden of de nieuwe btw-verplichtingen worden nageleefd. Het voorgaande lijkt mij problematisch voor de belastingdienst, gezien het structurele personeelstekort de afgelopen jaren. Zo komt de fiscus bijvoorbeeld al 400 extra personeelsleden tekort naar aanleiding van de uitgestelde belastingschulden door de coronacrisis.<sup>142</sup> Een positief gevolg is dat de belastingdienst een toename zal zien in haar btw-inkomsten en schatkist. Het is maar de vraag of de toenemende btw-opbrengsten opwegen tegen de toenemende administratieve lasten.

#### §5.2.6 – Internationale coördinatie

In mijn ogen zal er geen probleem ontstaan op internationaal vlak bij de introductie van belastbare interne transacties, omdat een fiscale eenheid territoriaal beperkt is en er geen sprake zal zijn van grensoverschrijdende fiscale eenheden. Er zal bijvoorbeeld geen onduidelijkheid zijn over welke jurisdictie mag heffen.

Conform het fiscale neutraliteitsbeginsel lijkt het mij echter wel noodzakelijk dat Europese lidstaten samenwerken om consistente btw-regels vast te stellen en een uniforme methode omtrent belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid te hanteren. Momenteel is Spanje het enige land in de EU die te maken heeft met belastbare interne transacties. Spanje kent twee vormen van het fiscale eenheidsregime. In de basisvorm worden de individuele btw-teruggaven en -afdrachten van ieder afzonderlijk deel van de fiscale eenheid bij elkaar opgesomd. De onderlinge transacties blijven belastbaar. Bij de geavanceerde vorm wordt de maatstaf van heffing geïdentificeerd door middel van de kostprijs van de transacties en niet zodanig door de onderlinge prijzen die zijn overeengekomen tussen de onderdelen.<sup>143</sup> Als het HvJ EU beslist dat er sprake is van belastbare interne prestaties, zouden de Europese lidstaten een vergelijkbare benadering als die van Spanje kunnen volgen. Internationale samenwerking en coördinatie is derhalve van essentieel belang.

---

<sup>142</sup> Algemene Rekenkamer 2024, par. 4.3.

<sup>143</sup> [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en\\_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-grupo-entidades/funcionamiento-rege.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-grupo-entidades/funcionamiento-rege.html), geraadpleegd op 17 februari 2024.

### §5.2.7 – Neutraliteit

Om te beginnen komt een interne belastingheffing binnen de fiscale eenheid de economische zijde van de neutraliteit ten goede, omdat de situatie ten opzichte van een grensoverschrijdende concern – met dezelfde feiten en omstandigheden – wordt gelijkgetrokken. In beide situaties is nu sprake van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw. Echter, in gedachte moet worden gehouden dat in de grensoverschrijdende situatie een verleggingsregeling aanwezig kan zijn en van een financieringsprobleem minder snel sprake zal zijn. Bovendien zal de heroverweging van het btw-aftrekrecht resulteren in een evenwichtigere belastingdruk over alle fasen van de productie- en distributieketen, omdat ondernemingen meer aftrek van voorbelasting kunnen claimen, wat resulteert in minder verschuldigde btw. De belastingdruk zal minder zwaar wegen op ondernemingen en de lasten zullen gelijkmatiger worden verdeeld over alle fasen van de waardeketen, wat bijdraagt aan de economische zijde van het neutraliteitsbeginsel.

Daar staat tegenover dat de onderdelen van de fiscale eenheid niet langer kunnen profiteren van het btw-aftrekrecht van de fiscale eenheid als geheel. Zij zullen beschikken over een individueel btw-aftrekrecht, waardoor de belastingdruk minder evenwichtig over alle fasen van de productie- en distributieketen zal worden verdeeld. Dit levert strijdigheid op met de economische neutraliteit. Bovendien is een onontkoombaar gevolg dat ondernemers hun activiteiten in één entiteit zullen onderbrengen, zodat alle dienstverlening plaatsvindt binnen dezelfde entiteit en op deze wijze (gedeeltelijk) omzetbelasting kan worden ontgaan. Het economisch handelen en de ondernemingsbeslissingen worden zodoende beïnvloed door een heffing van btw, wat in strijd komt met de economische neutraliteit.

De fiscale neutraliteit is relatief en moet worden gezien in relatie tot iets anders. In mijn ogen is de laatste benadering de correcte wijze om de economische zijde van de neutraliteit te beoordelen, omdat de fiscale eenheid btw wordt gezien als één eenheid en het daarom moet worden gezien in relatie tot één enkele entiteit. Het voorgaande zal ook doorwerken naar de juridische kant van het neutraliteitsbeginsel, omdat afnemers de prikkel krijgen om eerder een goed aan te kopen of dienst af te nemen van de ondernemer die alles in één entiteit heeft ondergebracht.

## §5.3 – Beleidsmaatregelen en strategieën

### §5.3.1 – Beleidsmaatregelen

Om de overgang van onbelaste interne prestaties naar belaste interne prestaties te verzachten, raad ik de fiscus aan een overgangsregeling te treffen om fiscale eenheden tegemoet te komen.

Een overgangperiode van de huidige wetgeving, waarbij interne prestaties binnen de fiscale eenheid onbelast zijn, naar de nieuwe wetgeving, waarbij interne prestaties binnen de fiscale eenheid belast zijn, zou mijns inziens bijdragen aan de beperking van administratieve lasten en liquiditeitsproblemen voor fiscale eenheden. Zo zullen ondernemingen de ruimte hebben om tijdig maatregelen te treffen, zoals het herinventariseren van hun systemen en boekhouding. Ik zou een overgangperiode voorstellen van één jaar waarin belastingplichtigen nog kunnen profiteren van het huidige fiscale eenheidsregime, nadat het Hof zijn oordeel heeft uitgesproken. De interne prestaties binnen de fiscale eenheid zullen op deze wijze nog één jaar onbelast blijven en geeft de fiscale eenheden de tijd om te bedenken hoe zij de interne prestaties na ingang van de nieuwe wetgeving willen inrichten. Zodra de nieuwe wetgeving in werking treedt zullen de fiscale eenheden tijdig voorbereid zijn en direct kunnen voldoen aan de nieuwe wetgeving en administratieverplichtingen.

### §5.3.2 – Strategieën

Voor ondernemingen die fiscale eenheden voor de btw hebben opgericht is het van essentieel belang om op het gebied van administratie, compliance en facturatie mee te gaan met de nieuwe ontwikkeling van belastbare interne transacties. Op grond van art. 250 van de Btw-richtlijn zijn belastingplichtigen namelijk genoodzaakt om te voldoen aan de voorgeschreven administratieve vereisten.

Het optimaliseren van de huidige administratieve processen of het implementeren van nieuwe systemen is hierbij noodzakelijk. De eerste stap is om vast te stellen wat onder handen genomen moet worden. In dit geval betreft het de niet eerder bijgehouden intercompany transacties die vanaf heden geïdentificeerd en gerapporteerd moeten worden. Hierbij kunnen ondernemingen in software en systemen investeren die specifiek onderworpen zijn voor het bijhouden en rapporteren van transacties. Ik adviseer ondernemingen echter om te investeren in de huidige systemen die worden gebruikt voor het bijhouden van transacties tussen de fiscale eenheid btw en derde partijen. Deze kunnen na investering en optimalisatie zo ook ingezet worden voor interne transacties. Ik acht het hierbij van essentieel belang om de verschillende btw-tarieven en vrijstellingen voor elke transactie in kaart te brengen, omdat deze kunnen variëren per transactie.

Ondernemingen zullen als gevolg van belastbare interne dienstverlening meer btw betalen die niet altijd aftrekbaar is – voornamelijk bij de financiële en verzekeringssector – waardoor de operationele kosten kunnen toenemen. Dit kan resulteren in een lagere winstgevendheid, waardoor ik het van belang acht dat ondernemingen die voornamelijk bestaan uit fiscale eenheden hun financiële positie opnieuw beoordelen. Het kan verstandig zijn de financiële strategie te heroverwegen als de business sterk afhankelijk was van de voorheen onbelaste

interne prestaties binnen de fiscale eenheid. Zo kan de impact van de belastingheffing op interne transacties geminimaliseerd worden. De voorgestelde overgangperiode van één jaar zal hierbij te pas komen. Mogelijke opties zijn de algehele operationele efficiëntie verbeteren, nieuwe inkomsten verkrijgen via andere wegen of de huidige kosten minimaliseren. Ondernemingen kunnen bijvoorbeeld investeren in nieuwe technologieën zoals kunstmatige intelligentie om hun processen te optimaliseren. Door proactief te reageren op de veranderende btw-wetgeving en de bedrijfsstrategie aan te passen, kunnen ondernemingen de gevolgen van belastbare interne prestaties tijdig onder handen nemen.

Mijns inziens moet de fiscus de opgezette structuren, om alle activiteiten in één entiteit te stoppen, aanpakken met behulp van art. 4, lid 3 van de Wet OB 1968 juncto art. 27 van de Btw-richtlijn. Deze bepalingen maken het mogelijk om een integratiedienst in te voeren. Ter voorkoming van ernstige concurrentievervalsingen zou de minister kunnen bepalen dat de interne diensten binnen de enkele entiteit moeten worden beschouwd als een belastbare dienst. Ter zake van deze interne diensten zou dan toch omzetbelasting verschuldigd zijn binnen de enkele entiteit. Deze oplossing acht ik slechts wenselijk in extreme gevallen waarin omzetbelasting wordt ontgaan, omdat anders de neutraliteit van de enkele entiteiten wordt aangetast.

#### §5.4 – Deelconclusie

In hoofdstuk vijf zijn de gevolgen van belastbare interne prestaties voorbijgekomen en zijn aanbevelingen gedaan voor beleidsmaatregelen en strategieën om met de gevolgen van belastbare interne dienstverlening om te gaan. De vierde en vijfde deelvraag van dit onderzoek, namelijk ***“Wat zijn de potentiële gevolgen van het belasten van interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw, en in hoeverre voldoen deze gevolgen aan het neutraliteitsbeginsel?”*** en ***“Welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen door de fiscus en belastingplichtigen geïmplementeerd worden om het beheer en de naleving van belastbare interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw te waarborgen?”*** zijn uitgewerkt in dit hoofdstuk.

Het belasten van de interne dienstverlening binnen de fiscale eenheid kan leiden tot complexiteit, waarbij belastingplichtigen, maar ook de fiscus de lasten zullen voelen. Allereerst zullen aanzienlijke kostenstijgingen plaatsvinden, omdat over iedere interne transactie btw moet worden afgedragen. Ondernemers met een btw-aftrekrecht zullen de pijn minder voelen, omdat zij de btw over de interne transacties als voorbelasting mogen aftrekken in hun btw-aangiften. Implicaties op het gebied van voorfinanciering kunnen ontstaan op het moment dat het ene onderdeel binnen de fiscale eenheid de btw moet betalen, voordat het andere onderdeel de btw heeft voldaan. Bovendien worden de verplichtingen op gebied van administratie, compliance en facturatie complexer, omdat interne transacties gerapporteerd moeten worden en op iedere



factuur nu btw berekend moet worden. De heroverweging van het btw-aftrekrecht van de fiscale eenheid kan niet missen. Nu de onderdelen van de fiscale eenheid hun zelfstandigheid niet per definitie verliezen, lijkt het erop dat het btw-aftrekrecht per individueel onderdeel bepaald moet worden. Een retroactieve richtlijnconforme interpretatie van art. 7, lid 4 Wet OB 1968 ten nadele van de belastingplichtige is niet legitiem, omdat er sprake is van een contra legem situatie. Het naheffen van de btw op interne transacties met een terugwerkende kracht van vijf jaar is hierdoor niet mogelijk. Tegelijkertijd zal de belastingdienst te maken krijgen met een toename van de administratieve last voor het bewaken van de naleving van belastbare interne prestaties. Een uniforme aanpak van belastbare interne transacties op internationaal vlak is onvermijdelijk.

De economische neutraliteit wordt positief beïnvloed doordat de situatie ten opzichte van grensoverschrijdende concerns wordt geharmoniseerd, omdat in beide situaties de interne prestaties belastbaar zullen zijn. Bovendien leidt de heroverweging van het btw-aftrekrecht tot een evenwichtigere belastingdruk over alle fasen van de waardeketen. Hier tegenover staat dat de fiscale eenheidsonderdelen niet langer kunnen profiteren van het gezamenlijke btw-aftrekrecht, maar een individueel btw-aftrekrecht verkrijgen. De fiscale eenheid btw wordt als één entiteit beschouwd, waardoor de economische neutraliteit in mijn ogen moet worden gezien in relatie tot een enkele entiteit. Nu ondernemers worden aangespoord om hun activiteiten binnen één entiteit onder te brengen om (gedeeltelijk) omzetbelasting te ontgaan en het economisch handelen derhalve wordt beïnvloed, wordt de economische neutraliteit uiteindelijk geschonden. Dit werkt ook door naar de juridische neutraliteit, omdat afnemers geneigd zijn eerder goederen of diensten af te nemen van een ondernemer die alles binnen één entiteit heeft ondergebracht.

Om de uitdagingen onder handen te nemen, worden beleidsmaatregelen en strategieën aanbevolen. Het is aanbevelenswaardig om een één-jarige overgangsregeling voor belastingplichtigen te treffen. Hiermee kunnen ondernemingen één jaar langer profiteren van de huidige voordelen en hebben zij de ruimte om tijdig maatregelen te treffen op het gebied van hun systemen en boekhouding. Op strategisch niveau dienen bedrijven hun administratieve processen te optimaliseren en moeten hiervoor mogelijk nieuwe systemen implementeren om te voldoen aan de nieuwe administratieve behoeften. Het is raadzaam om de intercompany transacties in kaart brengen door het optimaliseren van de huidige systemen die nu worden ingezet om de transacties tussen de fiscale eenheid en derde partijen bij te houden. Het herzien van de financiële strategie, eventueel met behulp van kunstmatige intelligentie, is eveneens noodzakelijk om de impact van de btw-heffing op de interne dienstverlening te minimaliseren. Voor de fiscus acht ik het raadzaam om mogelijke bedrijfsintegratie in de gaten te houden, omdat ondernemingen de prikkel zullen hebben om hun activiteiten te stoppen in één entiteit. Dit onvermijdelijke gevolg kan in extreme gevallen aangepakt worden met de invoering van een integratiedienst conform art. 4, lid 3 Wet OB 1968 juncto art. 27 Btw-richtlijn.

## Hoofdstuk 6: Conclusie

### §6.1 – Inleiding

Het fiscale eenheidsregime in de omzetbelasting die wij dezer dagen kennen stelt dat interne prestaties tussen maatschappijen binnen de fiscale eenheid onbelast zijn. Conform art. 11 van de Btw-richtlijn worden personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en die voldoen aan de financiële, economische en organisatorische verwevenheid, namelijk als één belastingplichtige aangemerkt. Fiscale eenheidsonderdelen zullen bij het uitoefenen van economische activiteiten geen zelfstandigheid bezitten. De transacties die plaatsvinden tussen deze onderdelen zullen derhalve binnen de muren van de fiscale eenheid blijven en buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen.

Eind 2022 lijkt het HvJ EU in contrast met het voorgaande, in de arresten NGD en Finanzamt T, een nieuw licht te werpen op de huidige fiscale eenheidsregeling. De suggestie wordt gewekt dat de groepsentiteiten de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en in het bijzonder ook zelf de economische risico's dragen. De zelfstandigheid van de onderdelen binnen de fiscale eenheid btw gaat niet per definitie verloren, waardoor de onderlinge prestaties tussen deze onderdelen aan btw onderworpen kunnen zijn.

De centrale vraag is of deze opvatting verenigbaar is met de economische en juridische zijde van de fiscale neutraliteit. In beginsel streeft de fiscale neutraliteit naar een btw-systeem dat geen verstoringen veroorzaakt in de economische besluitvorming en bovendien dienen vergelijkbare transacties op dezelfde wijze te worden behandeld. De volgende vraag is of de opvatting in overeenstemming is met het doel en de strekking van de fiscale eenheid, die primair streeft naar een administratieve vereenvoudiging en het voorkomen van misbruik. Tot slot wordt onderzocht welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen worden aanbevolen aan de fiscus en belastingplichtigen om de gevolgen van belastbare interne prestaties te waarborgen. In navolging hiervan luidde de probleemstelling van dit onderzoek als volgt:

**“Is het belasten van interne prestaties tussen maatschappijen binnen een fiscale eenheid voor de btw in strijd met het neutraliteitsbeginsel en het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, en welke beleidsmaatregelen en strategieën kunnen worden voorgesteld om de gevolgen van belastbare interne prestaties te beheren en optimaliseren?”**

Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen zijn vijf deelvragen behandeld.

## §6.2 – Antwoord op de deelvragen

De fiscale neutraliteit is een van de algemene basisprincipes van het Europese btw-systeem en is te onderscheiden in een economische en juridische zijde. In economisch opzicht houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de btw-heffing de optimale verdeling van de concurrentieverhouding niet of nihil dient te verstoren. In beginsel heeft het betrekking op het voorkomen van geconcentreerde structuren binnen bedrijfskolommen die uitsluitend door belastingheffing worden beïnvloed. De belasting dient bovendien evenredig te zijn aan de prijs, afwentelbaar te zijn en mag uitsluitend drukken op de particuliere consumptie. In juridisch opzicht houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de btw uniform dient te zijn voor gelijkwaardige goederen en diensten. De belastingdruk mag niet beïnvloed worden door het onderscheid tussen de aankoop van een goed of het afnemen van een dienst van de ene ondernemer ten opzichte van de andere ondernemer.

De Europese grondslag van de fiscale eenheid ligt verankerd in art. 11 Btw-richtlijn. Deze bepaling geeft lidstaten de gelegenheid om personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn en juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verweven zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De ontwikkeling van de Nederlandse fiscale eenheid, zoals gedefinieerd in art. 7, lid 4 Wet OB 1968, vindt haar oorsprong in de begrippen 'zelfstandig' en 'ieder', die beide onderdeel uitmaken van het begrip 'belastingplichtige'. Het fiscale eenheidsregime is bedoeld om de administratieve lasten te vereenvoudigen en potentieel misbruik, zoals het splitsen van een maatschappij in verschillende belastingplichtigen om zo gebruik te kunnen maken van een bepaalde regeling, te vermijden. Bovendien wordt het profiteren van het aftrekrecht van de fiscale eenheid door een onderdeel dat vrijgestelde prestaties levert ook als één van de doelen van de fiscale eenheid erkend door de Europese Commissie. De drie vereisten voor het vormen van een Nederlandse fiscale eenheid zijn: (1) het begrip 'personen' waarbij niet-belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden ook kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid, (2) de geografische beperking tot binnenlands gevestigde personen, en (3) de financiële, economische en organisatorische verwevenheid.

Het belangrijkste gevolg dat de fiscale eenheid btw met zich meebrengt is dat de onderdelen als één belastingplichtige worden gekwalificeerd, wat bovendien wordt ondersteund door de Europese Commissie en art. 11 Btw-richtlijn. Prestaties die plaatsvinden binnen de fiscale eenheid zijn niet onderhevig aan btw, omdat deze plaatsvinden binnen één en dezelfde belastingplichtige. Prestaties tussen de fiscale eenheid en externe concernvennootschappen of derden vallen wel binnen de reikwijdte van de omzetbelasting.

De arresten Ampliscientifica en Amplifin, KIC, Larentia + Minerva, Skandia en Danske Bank vormen de fundering om de uitspraak van het HvJ in NGD te interpreteren. De algemene benadering dat interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw niet zichtbaar zijn, omdat de fiscale eenheid wordt gekwalificeerd als één enkele belastingplichtige, is de rode draad in deze jurisprudentie. Het NGD-arrest staat in het middelpunt van dit onderzoek, omdat deze de vraag opwerpt of belastbare interne prestaties mogelijk zijn binnen de fiscale eenheid btw. Het Hof oordeelt in deze zaak dat de overkoepelende entiteit de taak heeft om de btw-aangiften in te dienen, maar dit zich niet weerhoudt van het feit dat de onderdelen de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en in het bijzonder ook zelf de economische risico's dragen. Het onderdeel zijn van een fiscale eenheid betekent dus niet per definitie dat zij niet meer zelfstandig zijn. Hiermee wekt het HvJ EU de indruk dat interne prestaties belastbaar kunnen zijn, wat regelrecht in strijd is met het concept van één belastingplichtige zoals herleid kan worden uit art. 11 Btw-richtlijn. In de praktijk luidt de kreet dat interne prestaties binnen de fiscale eenheid onbelast moeten blijven. Ondanks dat het Hof het bij het verkeerde eind lijkt te hebben, blijft het voor de praktijk raadzaam om op de hoede te blijven. Het antwoord op de vierde prejudiciële vraag is dermate algemeen geformuleerd, dat het oordeel van het Hof toch invloed kan hebben op de aard van de rechtsfiguur van de fiscale eenheid en de zelfstandigheid van de onderdelen. Men is in afwachting van een antwoord van het Hof op de opnieuw gestelde prejudiciële vragen door het Duitse Bundesfinanzhof, waarbij meer opheldering wordt verwacht over de interne prestaties. Desalniettemin is het van essentieel belang om in kaart te brengen wat de gevolgen zullen zijn van belastbare interne prestaties.

Voor belastingplichtigen is het aanzienlijkste gevolg van een interne belastingheffing dat er kostenstijgingen zullen plaatsvinden, omdat over iedere interne transactie btw zal moeten worden afgedragen. In tegenstelling tot ondernemers die voornamelijk btw-vrijgestelde prestaties leveren, kunnen partijen met een btw-aftrekrecht de btw op de interne transacties in aftrek brengen. De verplichtingen op het gebied van administratie, compliance en facturatie zullen complexer worden, omdat alle interne transacties bijgehouden en gerapporteerd moeten worden en iedere factuur nu verstrekt moet worden inclusief btw. Een heroverweging van het btw-aftrekrecht van de fiscale eenheid kan niet missen. Het belasten van interne prestaties kan positief uitwerken voor het aftrekrecht, omdat een groter deel van de prestaties zal kwalificeren als belastbare prestaties waardoor het pro rata percentage zal stijgen. Echter rijst de vraag of het btw-aftrekrecht moet worden toegekend aan de fiscale eenheid als geheel of dat het verschilt per afzonderlijk onderdeel. Het laatste lijkt logisch, omdat de onderdelen van de fiscale eenheid op grond van het NGD-arrest hun zelfstandigheid niet per definitie verliezen. Een retroactieve richtlijnconforme interpretatie van art. 7, lid 4 van de Wet OB 1968 ten nadele van de belastingplichtige is niet mogelijk vanwege een contra legem situatie, waardoor een naheffing van de fiscus van de btw met een terugwerkende kracht van vijf jaar ook niet uitvoerbaar is.

Tegelijkertijd zal de belastingautoriteit te kampen krijgen met een toeneming van de administratieve lasten als gevolg van het bewaken van de naleving van belastbare interne prestaties, wat problematisch kan zijn gezien het structurele personeelstekort. Een positief gevolg is dat de fiscus een toename zal zien in haar btw-inkomsten. Een internationale coördinatie acht ik van belang, om te streven naar een uniforme aanpak van belastbare interne prestaties.

Het gelijktrekken van de binnenlandse en grensoverschrijdende situatie door middel van een interne belastingheffing in beide situaties werkt positief uit voor de economische neutraliteit. Echter, de fiscale eenheid wordt gezien en behandeld als één entiteit, waardoor de economische neutraliteit mijns inziens moet worden gezien in relatie tot de situatie van een enkele entiteit. Het economisch handelen en de ondernemingsbeslissingen zullen worden beïnvloed, omdat ondernemers onontkoombaar gedwongen worden alle activiteiten in één entiteit te stoppen om (gedeeltelijk) omzetbelasting te ontgaan. Afnemers zullen sneller geneigd zijn een goed aan te kopen of dienst af te nemen van deze ondernemer, waardoor de interne belastingheffing ook niet rijmt met de juridische neutraliteit. Het heroverwegen van het btw-aftrekrecht kan resulteren in een evenwichtiger belastingdruk over de gehele waardeketen, omdat meer voorbelasting kan worden afgetrokken. Een kritiekpunt hierop is dat de fiscale eenheidsonderdelen een individueel btw-aftrekrecht zullen krijgen, wat weer een negatieve impact zal hebben op de economische neutraliteit.

Om de uitdagingen die gepaard gaan met belastbare interne prestaties onder handen te nemen, adviseer ik de fiscus om een één-jarige overgangsregeling in te voeren. Ondernemingen kunnen zo één jaar langer profiteren van de huidige voordelen van de fiscale eenheid en zullen zodoende de ruimte hebben om tijdig maatregelen te treffen met betrekking tot hun systemen en boekhouding. Voor ondernemingen acht ik het van belang om de huidige systemen voor het bijhouden van transacties met eventuele derde partijen te updaten, zodat deze na investering en optimalisatie ingezet kunnen worden voor het bijhouden van interne transacties binnen de fiscale eenheid. Bovendien is het verstandig de financiële strategie, eventueel met behulp van kunstmatige intelligentie, te heroverwegen in het geval de business in het verleden sterk leunde op onbelaste interne prestaties. De fiscus moet scherp in de gaten houden of er geen bedrijfsintegratie zal plaatsvinden. Ondernemers zullen namelijk de prikkel krijgen om hun activiteiten onder te brengen in één entiteit, zodat (gedeeltelijk) omzetbelasting kan worden ontgaan. Het invoeren van een integratiedienst op grond van art. 4, lid 3 Wet OB 1968 juncto art. 27 Btw-richtlijn lijkt mij een gepaste oplossing in slechts extreme gevallen. Ter voorkoming van de concurrentievervalsingen zou de minister kunnen bepalen dat er toch btw wordt geheven over de interne diensten binnen de fiscale eenheid.

### §6.3 – Antwoord op de probleemstelling

Met inachtneming van de antwoorden op de deelvragen kom ik tot de eindconclusie dat het toetsingskader van dit onderzoek, namelijk het neutraliteitsbeginsel en het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, niet wordt gewaarborgd bij de introductie van een belastingheffing op interne prestaties binnen de fiscale eenheid.

Lidstaten hebben de vrije keuze om al dan niet een fiscale eenheidsregeling in hun nationale wetgeving te implementeren. De fiscale eenheid in de Btw-richtlijn is derhalve een kan-bepaling, waardoor deze op nationaal niveau gezien kan worden als een uitzondering op de hoofdregel. Als de interne prestaties binnen de fiscale eenheid belast worden, zullen de entiteiten binnen de fiscale eenheid als het ware terugvallen op de ‘hoofdregel’, die in beginsel impliceert dat prestaties tussen ondernemingen belast zijn. Concerns met en zonder fiscale eenheid worden zodoende hetzelfde in de heffing betrokken. Door interne prestaties te belasten zullen de binnenlandse en grensoverschrijdende concerns in een gelijke situatie bovendien overeenkomstig behandeld worden. Het voorgaande zou het standpunt ondersteunen dat de economische zijde van de neutraliteit niet wordt geschonden. Als er ingezoomd wordt op nationaal niveau zou hier een stokje voor gestoken kunnen worden. De belastingheffing op interne prestaties leidt ertoe dat ondernemers gedwongen worden hun activiteiten in één entiteit te stoppen om (gedeeltelijke) btw-heffing te ontkomen. Het economisch handelen van deze ondernemers wordt zodoende beïnvloed, wat in strijd is met de economische neutraliteit. Dit effect werkt door naar de juridische zijde van de fiscale neutraliteit, omdat afnemers eerder een goed zullen aankopen of dienst zullen afnemen van de ondernemer met alle activiteiten in één entiteit. Deze kan lagere prijzen op haar producten en diensten rekenen. Hierdoor wordt de belastingdruk beïnvloedt door het onderscheid tussen de aankoop van een goed of het afnemen van een dienst van de ene ondernemer ten opzichte van de andere ondernemer. Al hoewel een heroverweging van het btw-aftrekrecht een positief invloed kan hebben op de economische neutraliteit, moet in overweging worden genomen dat de onderdelen van de fiscale eenheid niet meer kunnen profiteren van het btw-aftrekrecht van de fiscale eenheid als geheel. Zij zullen te maken krijgen met een individueel btw-aftrekrecht, wat kan leiden tot een minder evenwichtige belastingdruk over alle fasen van de productie- en distributieketen. De opvattingen vanuit de nationale invalshoek wegen naar mijn mening zwaarder, waardoor ik belastbare interne prestaties in strijd acht met de algehele fiscale neutraliteit.

Wat betreft het doel en de strekking van het fiscale eenheidsregime, lijkt een belastingheffing op interne prestaties hier ongetwijfeld mee in strijd te zijn. De fiscale eenheid is bedoeld om de administratieve lasten te vereenvoudigen, zoals het niet meer hoeven indienen van individuele btw-aangiften, en potentieel misbruik te voorkomen, zoals het splitsen van een entiteit in

verschillende ondernemingen om gebruik te kunnen maken van een bepaalde regeling. Bovendien wordt het profiteren van het btw-aftrekrecht van de fiscale eenheid, door een onderdeel dat vrijgestelde prestaties levert, door de Europese Commissie ook gezien als een van de doelen van de fiscale eenheid. Een belastingheffing op de interne dienstverlening zou de administratieve lasten niet ten goede komen, omdat iedere interne transactie nu geïdentificeerd en gerapporteerd moet worden voor btw-doeleinden en het verstrekken van de onderlinge facturen eveneens moet plaatsvinden inclusief btw. De complexiteit op het gebied van administratie, compliance en facturatie neemt louter toe. Daarenboven kan de belastingheffing op interne prestaties nieuwe deuren openen voor potentieel misbruik, omdat ondernemingen hun interne transacties dusdanig kunnen inrichten om zo onder de heffing van omzetbelasting uit te komen. Denk aan de situatie waarin verschillende entiteiten hun activiteiten samenvoegen tot één enkele entiteit, zodat (gedeeltelijk) btw kan worden ontgaan. Nu op grond van de zaak NGD de onderdelen van de fiscale eenheid niet per definitie hun zelfstandigheid verliezen, kan gepleit worden dat het btw-aftrekrecht als gevolg per individueel onderdeel bepaald moet worden. De entiteiten met vrijgestelde prestaties kunnen niet meer zoals voorheen profiteren van het gezamenlijke btw-aftrekrecht, wat niet in overeenstemming is met de voordelen van de fiscale eenheid.

Om de gevolgen van belastbare interne prestaties te beheren en optimaliseren, kunnen verschillende beleidsmaatregelen en strategieën worden overwogen. Allereerst kan een overgangsregeling ingevoerd worden zodat belastingplichtigen langer kunnen profiteren van de voordelen van de fiscale eenheid en de ruimte hebben om hun systemen en boekhouding te herinventariseren. Op strategisch gebied kunnen ondernemingen hun huidige systemen, die zij inzetten voor het bijhouden van transacties met externe partijen, optimaliseren zodat deze vervolgens ook ingezet kunnen worden voor het bijhouden van interne transacties. Daarenboven kan de financiële strategie heroverwogen worden om de impact van belastbare interne prestaties te minimaliseren, door bijvoorbeeld het verbeteren van de algehele efficiëntie of het minimaliseren van de kosten. De fiscus kan een mogelijke bedrijfsintegratie in extreme gevallen bestrijden met het invoeren van een integratiedienst op grond van art. 4, lid 3 Wet OB 1968 juncto art. 27 Btw-richtlijn.

Van een paradigmaverschuiving in de btw zal uiteindelijk geen sprake zijn, aangezien ik met goede hoop vertrouw op een heroverweging van het standpunt van het Hof in de zaak Finanzamt T. Hierdoor kunnen wij hopelijk terugkeren naar de oude vertrouwde situatie waarin de dienstverlening tussen fiscale eenheidsonderdelen onbelast is (en blijft) voor de btw.

## Lijst van aangehaalde literatuur en jurisprudentie

### Boeken

#### **Algemene Rekenkamer 2024**

Algemene Rekenkamer, *Focus op coronabelastingsschulden*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2024.

#### **Keulemans 2021**

A.E. Keulemans, *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel* (Fiscale Monografieën nr. 170), Deventer: Wolters Kluwer 2021.

#### **Prinssen 2004**

J.M. Prinssen, *Doorwerking van Europees recht. De verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid* (Universiteit van Amsterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2004.

#### **Sparidis 2020**

E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2020.

#### **Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht**

R.J. Koopman, P.B. Plasman, M. Rabenort & D.J. Sinke (red.), *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

#### **Van Doesum 2009**

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (diss.), Deventer: Wolters Kluwer 2009.

#### **Van Doesum & Norden 2023**

A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *Omzetbelasting* (Fiscale Studietoelichting nr. 6), Deventer: Wolters Kluwer 2023.

#### **Van Norden 2007**

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

### Artikelen

#### **Bormann-Bakker, BTW-bulletin 2023/39**

M. Bormann-Bakker, 'Verwarring over de zogenoemde btw-groep (fiscale eenheid), eenheid of entiteit', *BTW-bulletin* 2023/39.

#### **Cornielje, WFR 2022/49**

S.B. Cornielje, 'De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de btw', *WFR* 2022/49.



**Cornielje & Van Gennep, MBB 2021/25**

S.B. Cornielje & L.S.M.M. van Gennep, 'De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest', *MBB* 2021/25.

**Merkx, NLF-W 2023/0016**

M.M.W.D. Merkx, 'End of VAT grouping (life) as we know it?', *NLF-W* 2023/0016.

**Merkx & Leenders, BTW-bulletin 2022/86**

M.M.W.D. Merkx & M. Leenders, 'Eindejaarstips en tips voor 2023', *BTW-bulletin* 2022/86.

**Sparidus & Wu, NLF-W 2023/19**

E. Sparidis & L.S. Wu, 'De btw-groep: een oud concept in een ander daglicht', *NLF-W* 2023/19.

**Van Doesum & Van Norden, WFR 2009/1572**

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

**Van Doesum & Van Norden, WFR 2023/225**

A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'Een onafhankelijk persoon', *WFR* 2023/225.

**Van Norden & Reiniers, WFR 2021/97**

G.J. van Norden & I.H.T. Reiniers, 'Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt?', *WFR* 2021/97.

***Jurisprudentie******Hoge Raad***

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

HR 30 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, BNB 1990/241.

HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4858, BNB 1992/115.

HR 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD6434, BNB 2002/287.

HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT4477, BNB 2005/230.

HR 27 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0408, BNB 2006/312.

HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7276, BNB 2013/40.

HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837, BNB 2014/7.

HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:118, BNB 2019/135.

HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, BNB 2022/64.

***Hof van Justitie***

HvJ EG 12 juni 1979, zaak 181-229/78 (*Ketelhandel P. van Paassen BV*).

HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (*Schmeink & Strobel*).

HvJ EG 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (*Stichting Goed wonen I*).

HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica en Amplifin*).

Conclusie A-G Jääskinen 27 november 2012, C-85/11, ECLI:EU:C:2012:753 (*Commissie/Ierland*).

HvJ EU 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265 (*Commissie/Nederland*).

HvJ EU 25 april 2013, C-74/11, ECLI:EU:C:2013:266 (*Commissie/Finland*).

HvJ EU 25 april 2013, C-86/11, ECLI:EU:C:2013:267 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*).

HvJ EU 25 april 2013, C-95/11, ECLI:EU:C:2013:268 (*Commissie/Denemarken*).

HvJ EU 13 april 2014, C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217, V-N 2013/24.13 (*Commissie/Ierland*).

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

HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva en Marenave*).

HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danse Bank*).

HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*).

HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*).

#### Noten

HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (*Ampliscientifica en Amplifin*), V-N 2008/25.20, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 9 april 2013, C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265 (*Commissie/Nederland*), V-N 2013/24.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225 (*Skandia America Corporation*), V-N 2014/53.23, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 16 juli 2015, C-108 en C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva en Marenave*), V-N 2015/44.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), NLF 2020/2607, m.nt. M.M.W.D. Merkx.

HvJ EU 18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934 (*Kaplan International colleges UK*), V-N 2020/62.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 11 maart 2021, C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196 (*Danske Bank*), FED 2021/51, m.nt. M.M.W.D. Merkx.

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

Conclusie A-G Medina 13 januari 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), NLF 2022/0250, m.nt. E. Sparidis.

Conclusie A-G Medina 27 januari 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60 (*Finanzamt T*), NLF 2022/0298, m.nt. W.J.C.M. Gelderblom.

HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), V-N 2023/4.13, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), FED 2023/39, m.nt. M.D.J. van der Wulp.

HvJ EU 1 december 2022, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943 (*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*), NLF 2022/2498, m.nt. S.B. Cornielje.

HvJ EU 1 december 2022, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:944 (*Finanzamt T*), V-N 2023/4.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

### **Overige parlementaire stukken**

Besluit van 18 februari 1991, VB91/1347 (*Holdingsresolutie*).

Besluit van 17 december 2020, 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975, V-N 2021/8.17 (*Vaste inrichting*).

Besluit van 1 juli 2022, 2022-13545, *Stcrt.* 2022, 16197, V-N 2022/34.14 tot wijziging van het Besluit van 17 december 2020, 2020-25513, *Stcrt.* 2020, 62975, V-N 2021/8.17 (*Vaste inrichting*).

Mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009, COM(2009)325 definitief.

Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950.

### **Verdragen**

Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, *Trb.* 1957.

Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, *PbEG* 1992/C 191/01.

Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, *PbEU* 2007/C 306/01.

### **Online bronnen**

[https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu\\_nl](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_nl), geraadpleegd op 8 januari 2024.

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en\\_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-grupo-entidades/funcionamiento-rege.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-grupo-entidades/funcionamiento-rege.html), geraadpleegd op 17 februari 2024.