

2012

Master thesis
Fiscale economie

De Grensoverschrijdende Fiscale Eenheid in de Omzetbelasting

Naam: Luc Pfennings

ANR: 505939

Examencommissie: Mr. E.G. Bakker

Prof. Dr. H.W.M. van Kesteren

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	6
Hoofdstuk 1: Inleiding	
1.1 Inleiding	7
1.2 Probleemstelling	9
1.3 Verantwoording opzet	9
 Hoofdstuk 2: Btw en de fiscale eenheid	
2.1 Inleiding: de Btw	11
2.1.1 De belastingplichtige	12
2.1.2 Aftrek van voorbelasting	14
2.2 Het doel van de fiscale eenheid	16
2.2.1 De fiscale eenheid in de Btw-richtlijn	17
2.2.2 De fiscale eenheid in de Nederlandse wetgeving	20
2.2.3 De drie verwevenheden	22
2.3 Deelconclusie	25
 Hoofdstuk 3: De voordelen van de fiscale eenheid	
3.1 Inleiding: de fiscale eenheid	27
3.2 De voordelen	27
3.2.1 Het financieel voordeel	29
3.2.2 Het administratief voordeel	31
3.2.3 Het cashflow voordeel	31
3.3 Oneigenlijke voordelen van de grensoverschrijdende fiscale eenheid	32

3.4	Deelconclusie	35
 Hoofdstuk 4: De huidige grensoverschrijvende fiscale eenheid		
4.1	Inleiding: de vaste inrichting	37
4.2	Het begrip 'vaste inrichting'	37
4.3	De vaste inrichting in de Nederlandse fiscale eenheid	38
4.3.1	Kan de vaste inrichting in de fiscale eenheid	
4.3.1	De gevolgen van het Nederlandse hoofdhuis in de fiscale eenheid voor de buitenlandse vaste inrichting	40
4.4	Het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid	42
4.4.1	De gevolgen van het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid	44
4.4.2	Het hoofdhuis en de vaste inrichting in een fiscale eenheid	47
4.5	De vaste inrichting en dochtervennootschap vergeleken	48
4.6	Deelconclusie	49
 Hoofdstuk 5: Fiscale eenheid en de neutraliteit in de omzetbelasting		
5.1	inleiding: de fiscale neutraliteit	51
5.2	Het neutraliteitsbeginsel	51
5.3	Territoriale beperking in strijd met de fiscale neutraliteit	53
5.3.1	Territoriale beperking voorkomt strijdigheid fiscale neutraliteit	55
5.4	Deelconclusie	56

Hoofdstuk 6: De vrijheid van vestiging

6.1	Inleiding: de vrijheid van vestiging	57
6.1.1	Artikel 49 VwEU	57
6.1.2	Toegang tot het verdrag	58
6.1.3	Hiërarchie van het Gemeenschaprecht	59
6.2	Strijd met de vrijheid van vestiging	59
6.3	Uitzonderingen op de verdragsvrijheden	61
6.3.1	De zeven rechtvaardigheidsgronden	63
6.3.1.1	Doeltreffendheid van fiscale controles	63
6.3.1.2	Bilaterale overeenkomsten	64
6.3.1.3	Samenhang van het belastingsysteem	64
6.3.1.4	Belastingfraude of –ontwijking	65
6.3.1.5	Fiscaal territorialiteitsbeginsel	65
6.3.1.6	Bevordering van onderzoek en ontwikkeling	66
6.3.1.7	Gecombineerde rechtvaardigingsgronden Marks & Spencer II	66
6.4	Proportionaliteit	67
6.4.1	Noodzakelijkheidstoets	68
6.4.1.1	Het verplicht invoeren van de fiscale eenheid	68
6.4.1.2	Het uitsluiten van (deels)vrijgestelde belastingplichtige	68
6.4.1.3	Het gebruikmaken van artikel 18 en 27 Btw-richtlijn	69
6.4.1.4	Het stellen van additionele voorwaarden aan de fiscale eenheid	69
6.4.1.5	Het effectueren van de wederzijdse bijstand verordening	69
6.5	Deelconclusie	70

Hoofdstuk 7: De CCCTB en de omzetbelasting

7.1	Inleiding: de CCCTB en de omzetbelasting	73
7.2	De CCCTB	73
7.2.1	De fiscale eenheid in de CCCTB	74
7.2.2	Verdeling van de heffingsgrondslag in de CCCTB	75
7.2.3	Haalbaarheid van de CCCTB	76
7.3	Het principe van de CCCTB in de omzetbelasting	77
7.3.1	De fiscale eenheid in de CCVAT	78
7.3.2	Verdeling van de heffingsgrondslag in de CCVAT	80
7.3.3	Haalbaarheid van de CCVAT	81
7.4	Deelconclusie	82

Hoofdstuk 8: Samenvatting en conclusie

8.1	Samenvatting	84
8.2	Conclusie	86

Literatuur- en jurisprudentielijst	88
------------------------------------	----

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	artikel
BNB	Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse belastingrechtspraak
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde
CCCTB	Common consolidated Corporate Tax Base
CCVAT	Common consolidated Value Added Tax
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
IFRS	International Financial Reporting Standards
Nr.	nummer
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Rad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

Het doel van de btw is het belasten van de consumptie van goederen en diensten. Om administratieve lasten bij de gewone burger te voorkomen wordt besteding bij de ondernemer belast, die hierdoor belastingplichtige wordt.¹ Dit wordt gedaan bij elke ondernemer in de schakel van productie, distributie en verkoop. Toch wordt er ook btw geheven bij goederen en diensten die niet bedoeld zijn voor consumenten. Het btw systeem kent echter een systeem van aftrek van voorbelasting om deze heffing te neutraliseren. Belastingplichtigen hebben een onmiddellijk en volledig recht op aftrek van voorbelasting in verband met goederen en diensten die zijn gebruikt in hun belaste activiteiten. Dit voorkomt cumulatie van btw bij de verschillende schakels in het proces en zorgt ervoor dat de btw druk bij de consument ligt en niet de ondernemer.

De omzetbelasting is een neutrale belasting, het mag niet uitmaken op welke manier de goederen de consument bereiken. Dit neutraliteitsbeginsel speelt een centrale rol en sluit aan bij de doelstellingen van de Europese Unie. Vrij verkeer van goederen en diensten, een gezamenlijke vrije markt en een verbeterde Europese mededinging spelen hier een centrale rol. Om te voldoen aan het fiscale neutraliteitsbeginsel mag de omzetbelasting geen invloed hebben op de onderlinge concurrentie verhoudingen van belastingplichtige, de ondernemer.

Het begrip belastingplichtigen moet in deze context worden uitgelegd als alle (natuurlijke of rechts-) personen die zelfstandig een economische activiteit verrichten, ongeacht het oogmerk, de plaats of het resultaat van die activiteit.² Er zijn situaties waarin verschillende ondernemingen samen worden aangemerkt als één belastingplichtige voor de omzetbelasting; de fiscale eenheid omzetbelasting genoemd.³ In de Nederlandse wet is dit geregeld in artikel 7 lid 4 Wet OB. Het Nederlandse wetsartikel is gebaseerd op de 'kan' bepaling artikel 11 van de Btw-richtlijn⁴, dit betekent dat lidstaten de optie hebben om het artikel op te nemen in de nationale wetgeving. Artikel 11 luidt als volgt: *'[...]elke lidstaat kan personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien*

¹ Artikel 1, onderdeel a Wet OB: door een zodanig handelende ondernemer.

² Artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn.

³ Ook bekend als de Btw-groepoptie.

⁴ Artikel 4, lid 4, Zesde richtlijn.

*zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken[...].*⁵

De fiscale eenheid heeft tot gevolg dat transacties binnen de fiscale eenheid buiten de omzetbelasting blijven.⁶ Daarnaast wordt het recht op aftrek niet meer bepaald op individueel niveau, maar op basis van de gehele groep. Behalve een administratieve lastenverlichting kan dit in sommige gevallen ook leiden tot een fiscaal voordeel. De Btw-richtlijn creëert echter een aantal beperkingen ten aanzien van de fiscale eenheid. De belangrijkste hiervan is de territoriale beperking van artikel 11 Btw-richtlijn. In dit artikel wordt de fiscale eenheid namelijk beperkt tot *personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn*. Dit heeft als gevolg dat ondernemingen die niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd geen fiscale eenheid kunnen vormen met de rest van het concern en hierdoor niet kunnen profiteren van de mogelijk voordelige gevolgen.

In Nederland is de fiscale eenheid opgenomen in artikel 7 lid 4 Wet OB en is tekstueel in overeenstemming met de Btw-richtlijn. Dit heeft als gevolg dat de territoriale beperking van dit artikel wordt gelegitimeerd door de Btw-richtlijn. Hier ligt dan ook het probleem. Nationale bepalingen mogen niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht. De term gemeenschapsrecht wordt ingevuld door verschillende rechtsbronnen die worden opgesplitst in primair en secundaire bronnen. Primaire bronnen staan aan de basis van het gemeenschapsrecht en bestaan uit de basisverdragen⁷ en de algemene Europese rechtsbeginselen. De Btw-richtlijn zelf is een vorm van secundair gemeenschapsrecht. Het is dan ook de vraag of secundair gemeenschapsrecht in strijd mag zijn met primair gemeenschapsrecht. Het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU) bevat een aantal basis vrijheden, een hiervan is de vrijheid van vestiging van artikel 49. Dit artikel luidt als volgt: *'[...]beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat zijn verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende oprichtingen van agentschappen, filialen of dochterondernemingen[...].'* Artikel 11 Btw-richtlijn zou met zijn territoriale beperking in strijd kunnen zijn met de vrijheid uit artikel 49 VwEU.

Daarnaast is het mogelijk dat de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting wordt geschaad door territoriale begrenzing van de fiscale eenheid. Omdat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is en geen bedrijfsbelasting, moet verstoring van concurrentieverhoudingen tussen ondernemingen worden

⁵ Artikel 11, Btw-richtlijn 2006/112/EG.

⁶ Vergelijkbaar met het principe in HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/172.

⁷ Bijvoorbeeld het EG-verdrag, EU-verdrag, VwEU, en het Euratom-verdrag.

voorkomen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) gebruikt de term fiscale neutraliteit in haar uitspraken dan ook vaak. De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid zet druk op de concurrentie verhouding tussen concerns geheel gevestigd in het binnen land en concerns die gevestigd zijn in verschillende lidstaten.

De grensoverschrijvende fiscale eenheid is niet alleen onderwerp van gesprek bij de omzetbelasting. Ook bij de directe belastingen zijn er diverse arresten waarbij dit onderwerp aanbod komt. Een gemeenschappelijke markt is ook een van de doelen van de directe belastingen. Maar de directe belastingen zijn geen geharmoniseerde belastingen. Om belemmeringen voor ondernemingen met activiteiten in verschillende lidstaten te voorkomen wordt er gewerkt aan een Common Consolidated Corporate Tax Base (hierna: CCCTB). Dit moet uiteindelijk leiden tot een gemeenschappelijke berekening van de fiscale winst. Het hart van de CCCTB is de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Het is interessant om deze grensoverschrijdende fiscale eenheid te vergelijken met de fiscale eenheid omzetbelasting.

In deze thesis ga ik onderzoeken of de territoriale beperking van de fiscale eenheid omzetbelasting in strijd is met het primaire gemeenschapsrecht, zoals het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU), en het rechtsbeginsel van de fiscale neutraliteit. Daarnaast onderzoek ik of de fiscale eenheid uit de voorgestelde CCCTB een haalbaar alternatief is voor de omzetbelasting.

1.2 Probleemstelling

Het voorgaande kan gevangen worden in de volgende onderzoeksvraag en vormt de basis van deze thesis:

Is de territoriale beperking van de fiscale eenheid omzetbelasting houdbaar gezien het neutraliteitsbeginsel en de vrijheid van vestiging van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie? En vormt de fiscale eenheid uit de CCCTB een haalbaar alternatief?

1.3 Verantwoording opzet

De onderzoeksvraag is in zes deelvragen op te splitsen die afzonderlijk beantwoord kunnen worden. De eerste vraag is: wat is de Europese grondslag van de fiscale eenheid BTW en hoe vult Nederland dit in? Deze vraag zal beantwoord worden in hoofdstuk 2 en moet worden gezien als het theoretisch kader waarop deze thesis is gebaseerd. De tweede vraag die gesteld moet worden is wat de gevolgen zijn van de fiscale eenheid voor verschillende ondernemers en in welke mate er sprake is van oneigenlijke voor of nadelen bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Dit zal zijn terug te vinden in hoofdstuk 3. In

hoofdstuk 4 wordt een antwoord gegeven op de volgende vraag: in welke gevallen wordt een grensoverschrijvende fiscale eenheid toegestaan onder het huidige regime? Hier wordt de hoofdhuis vaste inrichting problematiek behandeld.

Neutraliteit speelt in de omzetbelasting een belangrijke rol en wordt gezien als een minimum vereiste. De vierde deelvraag luidt dan ook als volgt: creëert de territoriale beperking van de fiscale eenheid een breuk op de fiscale neutraliteit? Deze vraag komt onder de aandacht in hoofdstuk 5. Hier zal aandacht worden besteed aan de verschillende vormen van neutraliteit en hoe zij in verhouding staan met de fiscale eenheid. Naast de neutraliteit kan de territoriale beperking ook een inbreuk op de fundamentele vrijheden vormen. De vijfde deelvraag gaat daarom als volgt: is de territoriale beperking in strijd met de vrijheid van vestiging van artikel 49 VwEU en zo ja zijn er rechtvaardigheidsgronden die de proportionaliteit toets kunnen doorstaan? In deze vraag wordt de Btw-richtlijn (secundair gemeenschapsrecht) getoetst op het VwEU (primair gemeenschapsrecht). Hier eindigt deze vraag echter niet. In de Marks & Spencer II zaak⁸ hanteerde het HvJ een driedelig beslissingsmodel. Dit beslissingsmodel houdt in dat er niet alleen gekeken moet worden of er een beperking van vrijheid van vestiging is (stap 1), maar ook of er voor deze beperking een rechtvaardigheidsgrond is (stap 2). De derde stap van het beslissingsmodel van het HvJ is de proportionaliteitstoets. Het feit dat er rechtvaardigheidsgronden te vinden zijn voor een maatregel betekent niet automatisch dat deze legitiem is. Er moet gekeken worden of de maatregel (de territoriale beperking) geschikt is voor het doel dat geprobeerd bereikt te worden. Dit alles wordt behandeld in hoofdstuk 6.

In de laatste en zesde deelvraag, die wordt beantwoord in hoofdstuk 7, wordt een vergelijking getrokken tussen de indirecte en directe belastingen en de voorgestelde geharmoniseerde CCCTB. De deelvraag luidt als volgt: hoe staat de fiscale eenheid omzetbelasting in verhouding met de fiscale eenheid in de CCCTB en is dit alternatief haalbaar in de omzetbelasting? Om ook voor de directe belastingen een geharmoniseerde markt te creëren wordt er door de Europese commissie gewerkt aan een Common Consolidated Corporate Tax Base. De grensoverschrijvende fiscale eenheid speelt in de CCCTB een centrale rol. Tot slot zal ik tot een conclusie komen op de hoofdvraag van deze thesis in hoofdstuk 8.

⁸HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), V-N 2005/60.15.

Hoofdstuk 2: Btw en de fiscale eenheid

2.1 Inleiding: de btw

De Btw is een verbruiksbelasting maar wordt in Nederland omzetbelasting genoemd. Deze vorm van belasting wordt al eeuwen gebruikt en werd door de Romeinen verspreid in Europa. In Nederland werd in 1569 de eerste vorm van omzetbelasting geheven, namelijk de tiende penning van Alva. Deze belasting wordt door velen gezien als een belangrijk element in de Tachtigjarige oorlog.⁹ Pas in 1934 werd de omzetbelasting officieel ingevoerd in Nederland, deze werd uiteindelijk in 1968 doormiddel van de Wet OB vervangen door een systeem van heffingen over de toegevoegde waarde. Deze wet is voornamelijk gebaseerd op de eerste en tweede Btw-richtlijn.¹⁰ Latere aanpassingen naar aanleiding van de Zesde Richtlijn¹¹ zorgden voor een verdere harmonisatie.

Zoals eerder genoemd is de btw een verbruiksbelasting.¹² Dit houdt in dat er met de btw wordt getracht consumptie te belasten. Aangezien het praktisch onmogelijk is om werkelijke consumptie vast te stellen wordt de besteding van consumenten als maatstaf van consumptie gebruikt.¹³ Feitelijk drukt de omzetbelasting daardoor op de aanschaf van goederen en diensten door eindgebruikers. Er wordt daarom gesproken van een bestedingsbelasting.¹⁴ Om de heffing van omzetbelasting administratief mogelijk te maken wordt deze niet direct geheven bij de eindgebruiker, maar indirect bij de leverancier. Daarom wordt de btw een indirecte belasting genoemd. De indirecte heffingsmethode beperkt het aantal belastingplichtige en vergemakkelijkt daarmee de heffing voor de overheid.

Btw staat voor belastingen over de toegevoegde waarde. Belastingplichtigen moeten Btw afdragen aan de fiscus over de opbrengst van de door hen verrichte leveringen en diensten. De belastingplichtige mag vervolgens de btw die andere ondernemers hem in rekening hebben gebracht aftrekken.¹⁵ Dit heeft als resultaat dat de omzetbelasting niet drukt bij de ondernemer, maar bij de eindgebruiker. Door gebruik te maken van een aftrekregeling wordt cumulatie van belasting voorkomen en draagt de belastingplichtige alleen de btw over de toegevoegde waarde af.

⁹ Deckx, C. en Ruyschaert, S., *Van tiende penning tot Btw*, Maklu uitgevers Antwerpen-Apeldoorn 2009, p. 63.

¹⁰ De Eerste Richtlijn 68/151/EEG van de Raad van 9 maart 1968 en de Tweede Richtlijn 77/91/EEG van de Raad van 13 december 1976.

¹¹ Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977.

¹² Artikel 2, Eerste Btw-richtlijn (Richtlijn 67/227/EEG).

¹³ Hilten, M.E. van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld J.Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: uitgeverij FED 1973, p. 7.

¹⁵ Zie artikel 167 Btw-richtlijn e.v.

De btw kent twee tarieven, namelijk een laag tarief met een minimumpercentage van 5% en een standaard tarief met een minimumpercentage van 15%, beide minimumpercentages gelden binnen Europa.¹⁶ Het lage tarief is uitsluitend van toepassing op goederen en diensten die genoemd worden in artikel 98 lid 2 jo. annex III Btw-richtlijn. Hieronder vallen onder andere levensmiddelen, boeken en agrarische producten. In Nederland is het lage tarief 6% en het hoge tarief 19%.¹⁷ Naast het hoge en lage tarief zijn er de vrijgestelde prestaties. Bepaalde leveringen van goederen en diensten zijn vrijgesteld zoals medicijnen, medische hulp, onderwijs en bankdiensten.¹⁸ Tot slot is er nog het nultarief. Het verschil tussen vrijgestelde ondernemers en het nultarief is dat vrijgestelde ondernemers geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.¹⁹ Prestaties belast met het nultarief leveren wel recht op aftrek op, in wezen is het nul tarief een vrijstelling met recht op aftrek.

2.1.1 De belastingplichtige

Artikel 7 Wet OB bepaald dat de ondernemer de belastingplichtige is. De term ondernemer wordt vervolgens beschreven als: *'een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'*.²⁰ Maar het ondernemerschap moet voor de omzetbelasting breder worden gezien dan voor de inkomsten- of vennootschapbelasting, ook personen zonder winst oogmerk zoals verenigingen vallen hier onder.²¹ De Btw-richtlijn geeft mogelijk een betere definitie van de belastingplichtige, namelijk: *'ieder die[...] zelfstandig een economische activiteit verricht'*.²² Ondanks de verschillende definities komt de uitleg op hetzelfde neer en moeten zij als synoniemen worden beschouwd.²³

Het eerste lid van artikel 7 Wet OB bestaat uit drie begrippen namelijk; 'ieder', 'bedrijf' en 'zelfstandig'. Het begrip 'ieder' moet breed worden uitgelegd, hier vallen namelijk niet alleen natuurlijke of rechtspersonen hieronder, maar ook samenwerkingsverbanden en verenigingen.²⁴ De voorwaarden die hieraan gesteld worden zijn dat de combinatie zich als één geheel presenteert en feitelijke

¹⁶ Artikel 97 en 99 Btw-richtlijn.

¹⁷ Artikel 9 Wet OB. Vanaf 1/10/2012 bedraagt het standaard tarief 21%.

¹⁸ Artikel 11 Wet OB en artikel 135 Btw-richtlijn.

¹⁹ Artikel 138 en 169 Btw-richtlijn.

²⁰ Artikel 7 lid 1 Wet OB.

²¹ M.E. van Hilten en van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 59.

²² Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

²³ Zie o.a. HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.

²⁴ Zie o.a. TC 28 november 1977, nr. 111770, (*loonslagers*), *BNB* 1978/89 en HR 5 januari 1983, nr. 20 808, *BNB* 1983/76.

maatschappelijke zelfstandigheid bezit.²⁵ Het tweede begrip is 'bedrijf' welke in deze context gelijkgesteld moet worden aan de onderneming. Een vaste definitie van het begrip bedrijf is niet terug te vinden in de Wet OB zelf, wel is er door de jurisprudentie een richtlijn gevormd. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeftes te bevredigen.²⁶ Deze definitie is inmiddels achterhaald doordat de Hoge Raad in 1992 bepaalde dat een beroep niet perse door middel van een organisatie van kapitaal en arbeid hoeft te worden uitgevoerd.²⁷ Het begrip economische activiteit zoals gebruikt in de Btw-richtlijn is dan ook toepasselijker. Dit begrip wordt gedefinieerd als prestaties verrichten onder bezwarende titel. Dit moet echter ruim worden gezien omdat ook voorbereidende werkzaamheden hierin mee kunnen worden.²⁸ Van Norden is van mening dat economische activiteiten niet worden beperkt tot de belastbare handelingen genoemd in artikel 2 lid 1 Btw-richtlijn.²⁹ Het streven naar winst is niet van belang voor het ondernemerschap, zolang de prestaties maar regelmatig worden verricht.

Exploitatie van vermogensbestanddelen kan ook het ondernemerschap opleveren en wordt apart vermeld in de Wet OB en Btw-richtlijn.³⁰ Van Hilten en van Kesteren zijn van mening dat deze vermelding slechts een voorbeeld is van het ondernemerschap en geen werkelijke toevoeging oplevert.³¹ Ook hier geldt dat er duurzaamheid moet zijn en geen sprake van een incidentele transactie.³²

Een lastige kwestie in de btw wereld is de houdstervennootschap. Kan deze vennootschap als ondernemer worden aangemerkt of is er geen verschil tussen een particulier die aandelen houdt en een vennootschap die naast het houden van aandelen verder geen activiteiten verricht? Of moet dit worden gezien als exploitatie van vermogensbestanddelen, vergelijkbaar met verhuur van onroerende zaken? Het HvJ concludeerde in het Polysar arrest³³ dat de pure houdstervennootschap geen prestatie verricht. Het dividend is geen beloning voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen, want de houdstervennootschap stelt geen vermogen ter beschikking, er wordt louter een deel van het eigen

²⁵ HR 7 november 2003, nr. 37 800, *BNB* 2004/66.

²⁶ M.E. van Hilten en van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 65.

²⁷ HR 11 maart 1992, nr. 27 739. *BNB* 1992/173.

²⁸ HvJ EG 14 februari 1985, nr. C- 168/84 (*Rompelman*), *BNB* 1985/315.

²⁹ G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 96.

³⁰ Dit is terug te vinden in artikel 7 lid 2 sub b Wet OB en artikel 9 lid 1 2^{de} alinea Btw-richtlijn.

³¹ M.E. van Hilten en van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 71.

³² Zie o.a. HvJ EG 4 december 1990, (*Van Tiem*), C-186/89, *V-N* 1991.

³³ HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (*Polysar*), *V-N* 1991/2140.

vermogen in bezit genomen.³⁴ Uit het Polysar arrest kan worden geconcludeerd dat bij de exploitatie van vermogensbestanddelen, arbeid moet worden verricht die het normale vermogensbeheer te boven gaan om als ondernemer te kunnen kwalificeren.³⁵ Echter niet elke houdstervennootschap valt buiten het ondernemerschap. Als het houden van aandelen gepaard gaat met direct of indirect moeien in het beheer van de ondernemingen waarin de houdster deelneemt, kan dit het ondernemerschap als gevolg hebben.³⁶ Daarnaast kan een vennootschap ondernemer zijn als zij beroepsmatig handelt in aandelen, zoals in het kader van een effectenmakelaar.³⁷ Ten slotte kan een houdstervennootschap als ondernemer worden gezien als het houden van aandelen wordt gezien als het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belastbare activiteiten van de belastingplichtige.³⁸

Het derde en laatste element van de belastingplichtige is het begrip 'zelfstandige'. In de Btw-richtlijn is dit terug te vinden in artikel 10. *'De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteiten zelfstandig moeten worden verricht, sluit loontrekkende en andere personen van de belastingheffing uit'*. Hiermee worden personen met een dienstbetrekking uitgesloten van de belastingheffing. Het begrip dienstbetrekking moet niet civielrechtelijk bekeken worden, maar feitelijk. Niet natuurlijke personen worden hiermee uitgesloten.³⁹

2.1.2 Aftrek van voorbelasting

Om er voor te zorgen dat de omzetbelasting daadwerkelijk alleen op de toegevoegde waarde drukt wordt een systeem van aftrek van voorbelasting gehanteerd. De ondernemer kan de betaalde btw terug krijgen van de fiscus. Normaliter gebeurt dit door de betaalde btw te verrekenen met de btw die de ondernemer moet afdragen aan de fiscus. Als het verschil tussen de af te dragen btw en de te ontvangen btw negatief is keert de fiscus het verschil uit. Hiermee wordt de fiscale neutraliteit gewaarborgd, ook al betekent het dat dit leidt tot een teruggave van belasting.⁴⁰ De omzetbelasting is strikt evenredig aan de prijs van de goederen en diensten. De aftrek van voorbelasting is een essentieel

³⁴ HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (*Polysar*), V-N 1991/2140, r.o. 13.

³⁵ HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (*Polysar*), V-N 1991/2140, r.o. 14.

³⁶ Zie o.a. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (*Polysar*), FED 1991/633, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne en Berginvest*), V-N 2000/53.17 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo participations*), V-N 2001/55.7.

³⁷ HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome Trust*), V-N 1997/1034.

³⁸ HvJ 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Regie Dauphinoise*), BNB 1997/38.

³⁹ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus belastingrecht-omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, p. 133.

⁴⁰ Artikel 17 Wet OB en artikel 183 Btw-richtlijn.

deel van de omzetbelasting, zonder dit zou er cumulatie van belasting ontstaan. De wetgever wordt geacht de aftrek zo soepel mogelijk te laten verlopen en geen onnodige barricades op te werpen.⁴¹

De aftrek van voorbelasting is geregeld in artikelen 2, 15, 16, 16a en 17 van de Wet OB en in artikel 167 tot en met 192 Btw-richtlijn. Zowel de wet als de richtlijn wijst het recht van aftrek toe aan het tijdsvlak waarop de belasting betaald is.⁴² Het uiteindelijke doel van de aftrek is dat de goederen en diensten belastingvrij door de ondernemer gebruikt kunnen worden. Op deze manier ligt de belastingdruk bij de consument. De aftrek van voorbelasting is in een drietal situaties mogelijk. Allereerst is er het recht op aftrek bij belaste prestaties.⁴³ Daarnaast is er het recht op aftrek bij verrichte intracommunautaire verwervingen⁴⁴ en de derde en laatste mogelijkheid is als de invoer van goederen voor de ondernemer zijn bestemd.⁴⁵ Wel moet er op basis van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet OB voldaan worden aan een driedubbele eis: de belasting moet aan de ondernemer in rekening worden gebracht, het moet betrekking hebben op de door de ondernemer verrichte prestaties, en het moet vermeld staan op een correcte factuur.⁴⁶

De aftrek van voorbelasting wordt ingewikkelder op het moment dat ondernemers vrijgestelde prestaties verrichten die niet in aanmerking komen voor aftrek. Recht op aftrek ontstaat louter als de goederen en diensten waarop omzetbelasting drukt zijn gebruikt voor belaste prestaties.⁴⁷ Er moet een concrete samenhang zijn tussen de goederen en diensten en de belaste prestatie.⁴⁸ Uitzonderingen hierop worden weergegeven in artikel 15 lid 2 Wet OB. Vrijgestelde prestaties zijn prestaties die genoemd worden in artikel 11 van de Wet OB. De vrijstelling heeft niet alleen invloed op de heffing van de belasting, maar ook op de aftrek. Geen belasting, geen aftrek.

Naast belaste en vrijgestelde prestaties is er nog een derde mogelijkheid, namelijk het nul tarief.⁴⁹ Uit de Nederlandse wet kan worden opgemaakt dat deze prestaties feitelijk belast zijn, echter tegen een nihil percentage. Daarom is er wel recht op aftrek van voorbelasting. De Btw-richtlijn spreekt van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting.

⁴¹ HvJ EG 1 april 2004, nr. C-90/02 (*Gerhard Bockemuhl*), V-N 2004/20.18.

⁴² Aftrek recht na het tijdsvlak gaat verloren. Zie o.a. HR 19 mei 1993, nr. 28 687, *BNB* 1993.

⁴³ Artikel 15 lid 1 sub a Wet OB en 168 sub b Btw-richtlijn.

⁴⁴ Artikel 15 lid 1 sub b Wet OB 168 sub c Btw-richtlijn.

⁴⁵ Artikel 15 lid 1 sub c Wet OB 168 sub e Btw-richtlijn.

⁴⁶ In de Btw-richtlijn is dit artikel 168 aanhef en onderdeel a, jo. art 178 aanhef en onderdeel a.

⁴⁷ Artikel 15 lid 1 en lid 4 Wet OB.

⁴⁸ HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP*), V-N 1995 p. 3030 en HvJ EG 8 juni 2000, (*Midland Bank*), *BNB* 2001/118.

⁴⁹ Zie artikel 9 lid 2 sub b Wet OB en 138 Btw-richtlijn.

2.2 Het doel van de fiscale eenheid

Het principe van de fiscale eenheid houdt in dat juridisch onafhankelijke personen samen worden gezien als één belastingplichtige voor de omzetbelasting. Voor de omzetbelasting smelten zij samen tot een belastbaar persoon, met als consequentie dat individuele identificatie en aangifte niet langer mogelijk is.⁵⁰ De fiscale eenheid moet als geheel aangifte doen wat in de meeste gevallen een administratieve lasten verlichting veroorzaakt. Maar ook onderlinge leveringen vinden voor de omzetbelasting niet meer plaats en vallen hierdoor buiten de heffing.⁵¹ Ten slotte heeft de fiscale eenheid ook invloed op het recht van aftrek van voorbelasting. Dit recht wordt niet meer per onderneming bepaald, maar op basis van de groep als geheel. De totale belastingdruk verandert echter niet als de groep bestaat uit volledig aftrek gerechtigde personen.

Niet iedereen kan een fiscale eenheid vormen. Onafhankelijke entiteiten moeten ondernemer zijn voor de Btw en gevestigd zijn in dezelfde lidstaat. Daarnaast moeten zij verweven⁵² zijn op financieel, organisatorisch en economisch vlak. Dit wordt uiteengezet in artikel 7 lid 4 Wet OB.

Naast het eerdergenoemde administratieve voordeel kan er zich ook een financieel voordeel voordoen voor (deels) vrijgestelde ondernemers.⁵³ Een dochteronderneming die louter vrijgestelde prestaties verricht aan de moeder, heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. Nu behoort de dochteronderneming tot de fiscale eenheid en daardoor valt deze onderlinge transactie buiten de omzetbelasting. Het recht op aftrek wordt bepaald op basis van de fiscale eenheid als geheel, die deels belaste omzet heeft.⁵⁴ De vrijgestelde dochteronderneming heeft daardoor deels recht op aftrek van voorbelasting op haar algemene kosten die voorheen niet aftrekbaar waren. Het derde voordeel wordt ook wel het cashflowvoordeel genoemd. Wanneer onderlinge transacties binnen de groep belast zijn met btw is het mogelijk dat de leverancier de te betalen btw moet voorschieten totdat de afnemer heeft

⁵⁰ HvJ EG 22 mei 2008, (*Ampliscentifica*), C-162/07. In Nederland behoudt ieder onderdeel van de fiscale eenheid echter zijn eigen btw-identificatienummer. Het nummer blijft gelden voor intracommunautaire transacties.

⁵¹ Vergelijkbaar met het principe in HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/172.

⁵² De Btw-richtlijn heeft het over 'verbonden zijn'.

⁵³ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus belastingrecht-omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 p. 159.

⁵⁴ E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: FED, 1998, p.77.

betaald. Dit levert een financieringsnadeel op bij de leverancier, maar een financieringsvoordeel bij de afnemer.⁵⁵

De fiscale eenheid heeft ook voordelen voor de overheid. Praktisch alle lidstaten die de fiscale eenheid hebben ingevoerd hebben elk individueel onderdeel van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk gemaakt voor de btw schuld van de gehele groep.⁵⁶ Dit moet op basis van artikel 205 Btw-richtlijn geregeld worden in de nationale wetgeving. In Nederland is dit sinds 1 januari 1989 terug te vinden in artikel 43, invorderingswet 1990. Daarnaast levert de fiscale eenheid voordeel op in misbruik-situaties, zoals bij splitsing van ondernemingen om gebruik te maken van speciale regelingen. Ook kan er gedacht worden aan een opzetje tussen gelieerde ondernemingen. Vennootschap A brengt btw in rekening aan de gelieerde vennootschap B maar draagt de btw nooit af. Vervolgens trekt vennootschap B de voorbelasting wel in aftrek. De fiscale eenheid geeft de fiscus de mogelijkheid de aftrek te weigeren door te stellen dat deze transactie buiten het bereik van de btw heeft plaatsgevonden.⁵⁷

2.2.1 De fiscale eenheid in de Btw-richtlijn

Al bij het invoeren van de tweede richtlijn⁵⁸ is er een mogelijkheid opgenomen in de bijlage⁵⁹ tot het creëren van een fiscale eenheid. Het daadwerkelijke concept van de fiscale eenheid werd pas in de Zesde richtlijn opgenomen in artikel 4 lid 4.⁶⁰ De Europese commissie zag geen voordeel in het tezamen aanschouwen van ondernemingen. Zij waren bang dat de fiscale eenheid in Europees verband tot verstoringen zou kunnen leiden die niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen van het gemeenschappelijk stelsel van de btw.⁶¹ Uiteindelijk is de fiscale eenheid om redelijk negatieve redenen opgenomen in de Btw-richtlijn.⁶² Verschillende landen, waaronder Nederland en Duitsland⁶³, kenden al een fiscale eenheid bepaling in hun nationale wetgeving en wilden deze mogelijkheid behouden. Het doel van artikel 4 lid 4 was een administratieve lasten verlichting voor verweven ondernemingen en het

⁵⁵ J. Swinkels, 'The phenomenon of VAT groups under EU law and their VAT-saving aspects', *International VAT monitor*, 2010 January/February. Als de afnemer vooruit betaald is de situatie omgedraaid.

⁵⁶ J. Swinkels, 'The phenomenon of VAT groups under EU law and their VAT-saving aspects', *International VAT monitor*, 2010 January/February.

⁵⁷ Voorbeeld uit G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p.193.

⁵⁸ Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967.

⁵⁹ Dit gebeurde in annex A(2) 4^{de} paragraaf, de bijlagen waren een geïntegreerd deel van de richtlijn.

⁶⁰ Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977.

⁶¹ Eerste verslag van de Europese Commissie, 14 september 1983, COM(83426), p. 10.

⁶² Hilten, M.E. van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 88.

⁶³ Het Duitse Organschaft.

voorkomen van misbruik.⁶⁴ Hierbij moet bijvoorbeeld worden gedacht aan het splitsen van ondernemingen louter voor een fiscaal voordeel.

Op 24 juli 2006 werd aan artikel 4 lid 4 de tweede alinea toegevoegd ter voorkoming van misbruik van de fiscale eenheid.⁶⁵ De lidstaten konden hierdoor gepaste maatregelen nemen om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Na de herschikking van de Zesde Richtlijn is de bepaling fiscale eenheid terug te vinden in artikel 11 van de Btw-richtlijn, de formele voorwaarden zijn echter ongewijzigd gebleven. Het artikel luidt als volgt:

Artikel 11: ‘Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de belasting op de toegevoegde waarde 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.’⁶⁶

Artikel 11 Btw-richtlijn breidt het begrip zelfstandigheid uit. Het is aan lidstaten toegestaan om personen die in het binnenland gevestigd zijn en financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn samen aan te merken als een belastingplichtige. De eis dat personen in het binnenland gevestigd moeten zijn verscheen pas in de Zesde richtlijn.⁶⁷ In de bijbehorende toelichting werd geen officiële reden gegeven voor deze beperking. Bijl, van Hilten en van Vliet zijn van mening dat deze beperking is toegevoegd omdat artikel 11 een ‘kan’ bepaling is.⁶⁸ Dit zou volgens hen namelijk tot concurrentievervalsing kunnen leiden.

Artikel 11 van de Btw-richtlijn is een ‘kan’ bepaling en daarmee niet verplicht. Het invoeren van deze bepaling in nationale wetgeving is vrijwillig. Inmiddels hebben achttien lidstaten dit gedaan, waaronder

⁶⁴ Toelichting Zesde Richtlijn, COM(73)950 van 20.6.1973.

⁶⁵ Toelichting richtlijn 77/388/EEG- COM(2005) 89 van 16.3.2005.

⁶⁶ Artikel 11 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

⁶⁷ Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967.

⁶⁸ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 49.

Nederland.⁶⁹ De toepassing van deze 'kan' bepaling in de nationale wetgeving wordt gezien als een bijzondere nationale uitzondering op de algemene communautaire Btw-voorschriften.⁷⁰

Het probleem van het facultatieve artikel 11 is dat de Btw-richtlijn zelf geen invulling geeft aan de verwevenheideisen die als voorwaarden aan de fiscale eenheid worden gesteld.⁷¹ Het is dan ook de vraag of de lidstaten deze voorwaarden zelf mogen invullen. Van Norden⁷² is van mening dat uit het *Stichting goed wonen I* arrest⁷³ volgt dat bij een 'kan' bepaling lidstaten vrij zijn om de vereisten in te vullen. In dit arrest kent het HvJ lidstaten namelijk de vrijheid toe om voorwaarden te stellen met betrekking tot zakelijke rechten. Of deze uitspraak ook betrekking heeft op artikel 11 Btw-richtlijn is mijn inziens te betwijfelen, omdat deze mogelijkheid niet expliciet in de 'kan' bepaling staat vermeld. Daarnaast zou de vrijheid voor het invullen van de voorwaarden de harmonisatie van de btw in Europa tegen kunnen werken. Deze gedachte is ook terug te vinden in de rechtspraak van het HvJ. In de *JP Morgan* zaak⁷⁴ kwam het HvJ tot een uniforme benadering van het begrip 'gemeenschappelijke beleggingsinstellingen' van artikel 13, onderdeel B, d onder 6° Zesde richtlijn.⁷⁵ Dat dit ook voor 'kan' bepalingen geldt, komt na voren in onder andere de *Breitsohl* zaak.⁷⁶ In deze zaak bepaalde het HvJ dat ook het begrip 'erbij horend bouwterrein', van het facultatieve artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn, een communautair begrip is. Het is mijn inziens dan ook een voorbarige conclusie dat lidstaten vrij zijn om voorwaarden van facultatieve artikelen in te vullen.

⁶⁹ De fiscale eenheid is ingevoerd in: Oostenrijk, België, Tsjechië, Cyprus, Denemarken, Estland, Finland, Duitsland, Hongarije, Ierland, Nederland, Roemenie, Spanje, Letland, Italië, Zweden, Slowakije en het Verenigd Koninkrijk. In werkelijkheid valt de toepassing van artikel 11 in Italië, Roemenie en Spanje niet onder de fiscale eenheid, omdat onderlinge transacties nog steeds plaats vinden voor de btw.

⁷⁰ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325.

⁷¹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p. 1572.

⁷² G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 1541 (2002).

⁷³ HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Stichting goed wonen I*), *V-N* 2001/56.25.

⁷⁴ HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-363/05 (*JP Morgan*), *V-N* 2007/36.25.

⁷⁵ Artikel 135 lid 1 onder g Btw-richtlijn.

⁷⁶ HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98 (*Breitsohl*), *V-N* 2000/43.17.

2.2.2 De fiscale eenheid in de Nederlandse wetgeving

De fiscale eenheid komt in Nederland al lange tijd voor in de jurisprudentie. De Tariefcommissie overwoog in 1946 al:

*‘Wanneer een persoon (of lichaam) een andere in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk geheel beheerst, vormen zij tezamen één ondernemer’.*⁷⁷

Nog in dat zelfde jaar bepaalde de Hoge Raad dat twee commanditaire vennootschappen als één ondernemer voor de btw moesten worden beschouwd.⁷⁸ Volgens artikel 7 Wet OB is een ondernemer een ieder die een bedrijf zelfstandig uitvoert. Het Nederlandse leerstuk van de fiscale eenheid is opgebouwd om het begrip ‘een ieder’.⁷⁹ De Btw-richtlijn is gericht op het begrip ‘zelfstandigheid’: het wordt de lidstaten mogelijk gemaakt om economische (on-)zelfstandigheid voorrang te geven boven juridische zelfstandigheid.⁸⁰ Gericht op ‘een ieder’ concludeerde de Hoge raad in 1979 dat een combinatie van personen, die ieder afzonderlijk zelfstandig zijn, maar wel financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn als een eenheid beschouwd moeten worden.⁸¹

Na invoering van de Zesde richtlijn⁸² is het leerstuk van de fiscale eenheid op 1 januari 1979 officieel opgenomen in de Wet OB. Vanaf 1 januari 1989 werd een voor bezwaar bevatbare beschikking van de inspecteur als verplichting opgenomen. Het lijkt erop dat de Nederlandse bepaling tot op zekere hoogte een dwingend karakter heeft. Als er wordt voldaan aan de verwevenheidseisen wordt de groep gezien als een ondernemer. Dit betekent in principe dat de belastinginspecteur zelf het initiatief kan nemen. Kingma is echter van mening dat op basis van HR 22 april 2005 en de parlementaire geschiedenis het niet mogelijk is om met terugwerkende kracht gebonden te worden aan de fiscale eenheid.⁸³

Artikel 7 lid 4 Wet OB kent verschillende voorwaarden met betrekking tot de fiscale eenheid. Om mee te beginnen is het ondernemerschap op grond van artikel 7 Wet OB verplicht. Het is niet relevant of het ondernemerschap op basis van artikel 7 lid 1 of lid 2 is verkregen. In Europees verband gezien zou dit betekenen dat een zuivere holdingmaatschappij niet kan toetreden tot de fiscale eenheid, want deze

⁷⁷ Tariefcommissie 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

⁷⁸ Tariefcommissie 11 november 1946, nr. 3239, B. 8215.

⁷⁹ Zie kamerstukken II 1977/78, 14887, nrs. 1-3, p. 19.

⁸⁰ H.W.M. van Kesteren, *Fiscaal commentaar: Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2003, p. 232.

⁸¹ HR 19 december 1979, nr. 18.537, *BNB* 1980/45, zie ook TC 30 november 1976, nr. 11177, *BNB* 1978/89.

⁸² Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967.

⁸³ C. Kingma, ‘Terugwerkende kracht fiscale eenheid voor de BTW’, *BTW-bulletin*, 2005, nr. 5, p. 5-7.

wordt gelijk gesteld met een normale aandeelhouder.⁸⁴ Echter, in Nederland heeft de staatssecretaris in de holdingresolutie⁸⁵ bepaald dat ook zuivere holdingmaatschappijen, die een beleidsbepalende functie uitvoeren, in de fiscale eenheid mag worden opgenomen. Deze uitzondering op de term ondernemer wordt door de Europese commissie gezien als niet in overeenstemming zijnde met de Btw-richtlijn en is daarom de reden voor een inbreuk procedure en is inmiddels aanhangig gemaakt bij het HvJ.⁸⁶

Artikel 11 Btw-richtlijn spreekt niet over ondernemers, maar over personen. Het is dan ook de vraag of dit verplicht belastingplichtigen moeten zijn. Van Hilten en van Kesteren zijn van mening dat de Btw-richtlijn toelaat dat niet-ondernemers deel worden van de fiscale eenheid.⁸⁷ Ook van Doesum en van Norden zijn het hier mee eens.⁸⁸ Zij menen dat, bij de herschikking van de Zesde richtlijn, de opstellers van de Btw-richtlijn de term belastingplichtigen hadden gebruikt als dit werkelijk bedoeld werd. Zolang deze niet belastingplichtigen een reële economische functies vervullen zien zij geen principiële bezwaren tegen het toetreden van deze personen tot de fiscale eenheid.

De Commissie⁸⁹ is echter van mening dat de personen, genoemd in artikel 11 Btw-richtlijn, belastingplichtige voor de btw moeten zijn. Het argument van de Commissie is dat artikel 11 valt onder titel III 'belastingplichtigen' en geen uitzondering vormt op de definitie van belastingplichtige van artikel 9 lid 1. De reden dat het begrip 'personen' is gebruikt is om herhaling van de term 'belastingplichtige' te voorkomen. De Commissie stelt dat het daardoor geheel van redactionele aard is. Van Zadelhoff is het met de Commissie eens en stelt dat nauwe economische verbondenheid niet realiseerbaar is tussen ondernemers en niet-ondernemers.⁹⁰

Ik ben het met van Doesum en van Norden eens.⁹¹ De fiscale eenheid is een op zichzelf staande belastingplichtige en moet dus als geheel worden getoetst aan de criteria van artikel 9 Btw-richtlijn. Zolang de deelnemers een reële economische functie vervullen binnen de groep horen zij in de 'superonderneming' thuis.

⁸⁴ HvJ EG 20 Juni 1991, nr. C-60/90 (*polysar*), FED 1991/633.

⁸⁵ Resolutie 18 februari 1991, VB 91/347, V-N 1991 p. 715.

⁸⁶ De Europese commissie schakelt het HvJ in vanwege het op onderdelen onjuist toepassen van het Btw-regime van de fiscale eenheid door Nederland en zes andere lidstaten, V-N 2010/32.19. De zaak is aanhangig bij het HvJ EG onder nummer C-65/11.

⁸⁷ Hilten, M.E. van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 89.

⁸⁸ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p. 1576.

⁸⁹ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325.

⁹⁰ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: FED 1999, p. 46.

⁹¹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p. 1576.

De fiscale eenheid is een nationale aangelegenheid. Dit heeft als consequentie dat alleen in het binnenland gevestigde personen toegang hebben tot het leerstuk. Het grondbeginsel hiervan ligt in de Btw-richtlijn. Artikel 11 Btw-richtlijn houdt namelijk in '[...]personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd[...]'.⁹²

2.2.3 De drie verwevenheden

De Btw-richtlijn geeft een globale richtlijn waaraan verschillende delen van het concern aan moeten voldoen willen zij aanspraak kunnen maken op de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid. Ondernemingen moeten op financieel, organisatorisch en economisch opzicht nauw verweven zijn en niet op incidentele basis.⁹² Maar deze voorwaarden zijn niet verder ingevuld in de Btw-richtlijn. Een mogelijk verklaring hiervoor is het feit dat de fiscale eenheid als tijdelijk verschijnsel werd gezien, de fiscale eenheid zou immers worden afgeschaft als de Europese binnengrenzen zouden verdwijnen.⁹³ Van Doesum en van Norden zijn van mening dat de verwevenheidseisen een uniforme uitleg moeten krijgen, aangezien het communautaire begrippen zijn.⁹⁴ Afzonderlijke lidstaten zouden niet de bevoegdheid hebben om deze verwevenheidseisen naar eigen gelang in te vullen, zolang deze bevoegdheid niet expliciet wordt toebedeeld.⁹⁵ Daarnaast dragen zij aan dat een uniforme invulling van alle vereisten beter aansluit bij de strekking van de Btw-richtlijn; het creëren van een gemeenschappelijk begrip 'belastingplichtige'. Nu dit nog niet het geval is lijdt de invulling van de verwevenheidseisen vaak tot fiscale competitie tussen lidstaten.⁹⁶

De Europese Commissie heeft in juli 2009 een mededeling gedaan over de invulling van artikel 11 Btw-richtlijn.⁹⁷ Dit document heeft op zichzelf geen invloed, maar zou kunnen leiden tot een aanpassing van artikel 11. In ogenschouw moet wel genomen worden dat de Europese Commissie al in 1997 een brief stuurde naar de lidstaten met een verdere uniforme uitleg van de verwevenheidvoorwaarden.⁹⁸ Ook werden er al in 2007 en 2008 onderhandelingen gevoerd met de lidstaten over dit onderwerp.⁹⁹ Dit alles

⁹² HR 19 december 1979, nr. 18 537, *BNB* 1980/45.

⁹³ J. Sanders, 'Commentaar op artikel 7.4 wet OB 1968 fiscale eenheid', paragraaf 2.2, *NDRF*.

⁹⁴ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p.1576.

⁹⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (*Gemeente Emmen*), *FED* 1996/690.

⁹⁶ K.Vyncke, 'EU VAT grouping from a comparative tax law perspective', *Economic tax review* 2009-6, p. 299.

⁹⁷ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325.

⁹⁸ European Commission, 'Arrangements for levying VAT on groups', Brussels, 31 oktober 1997, nXXI/2138/97.

⁹⁹ European Commission, 'Consultation by Belgian, Spain, Ireland, United Kingdom, Romania and the Czech Republic', Working paper No. 556, Brussels, 30 oktober 2007, n Tax-UD/2161/07.

zonder direct resultaat. Het is dan ook de vraag of en in welk tijdsspanne deze nieuwe mededeling van invloed gaat zijn.

Naast de invulling van de verwevenheideisen kan ook de beoordeling op verschillende manieren plaats vinden. Er kan worden gekozen voor de complexbenadering, waar de drie verwevenheideisen gezamenlijk in onderlinge samenhang worden beoordeeld, zoals dit gebeurd in Duitsland en Oostenrijk. Zowel de Europese Commissie als de Nederlandse jurisprudentie¹⁰⁰ beoordeelt de verwevenheideisen ieder afzonderlijk. Van Doesum en van Norden geven aan de complexbenadering te prefereren, omdat de financiële en organisatorische verwevenheideisen elkaar in ieder geval overlappen.¹⁰¹ En dit zou volgens hen de nadruk leggen op de grondgedachte van de fiscale eenheid. Wat in de economische werkelijkheid één is, moet voor de btw als één worden behandeld.

In Nederland zijn deze verwevenheden in de loop der jaren door de jurisprudentie ingevuld. Ten eerste de financiële verwevenheid van ondernemingen. Financiële verwevenheid wordt bereikt door de financiële overheersing van een persoon door een ander.¹⁰² Dit kan op meerdere manieren worden bereikt. Een vennootschap kan meer dan 50% van de aandelen van een ander bezitten. Het louter in bezit hebben van aandelen is niet in alle gevallen genoeg.¹⁰³ Met het eigendom van de aandelen moet ook de feitelijke zeggenschap over de vennootschap in handen zijn wil er sprake zijn van financiële verwevenheid.¹⁰⁴ Een andere mogelijkheid is dat meerdere vennootschappen een gezamenlijke aandeelhouder hebben die feitelijk meer dan 50% van de aandelen in bezit heeft. Deze voorwaarde wordt door de Hoge Raad strikt nageleefd, 49.99% is onvoldoende om aan dit vereiste te voldoen.¹⁰⁵ Beelen/Braun/van Doesum/ Mobach en van Norden zijn van mening dat, voor het beoordelen van de financiële verwevenheid, het niet relevant is of de aandeelhouder in het buitenland gevestigd is.¹⁰⁶ Dit zou namelijk tot onwenselijke verstoringen kunnen lijden.

Er zijn ook ondernemingen die niet in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Financiële verwevenheid is bij deze lichamen moeilijker vast te stellen. Om te voldoen aan het vereiste moet de financiële positie van

¹⁰⁰ Zie HR 26 juni 2009, nr. 43 872, *BNB* 2009/232.

¹⁰¹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p. 1577.

¹⁰² H.W.M. van Kesteren, *Fiscaal commentaar: Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2003, p. 234.

¹⁰³ HR 3 februari 1988, nr. 24 101, *BNB* 1988/145.

¹⁰⁴ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, *BNB* 1989/112.

¹⁰⁵ HR 14 februari 2003, nr. 38 238, *BNB* 2003/191.

¹⁰⁶ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus belastingrecht-omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, p. 162.

het lichaam volledig afhankelijk zijn van de andere deelneming.¹⁰⁷ In feite moet het lichaam zijn eigen financiële beslissingsbevoegdheid hebben afgegeven aan de ander. De Nederlandse uitleg van de financiële verwevenheid is hiermee in overeenstemming met de gedachte van de Commissie.¹⁰⁸ Bij stichtingen loopt de financiële verwevenheid meestal door de benoeming van bestuursleden. Bij vennootschappen creëert aandeelhouderschap de aandeelhouder geen directe invloed op het dagelijkse bestuur van de onderneming. Het stemrecht van de aandeelhouders creëert invloed, maar geeft geen garantie op de werkelijke controle over de onderneming.¹⁰⁹ Daarom bestaat er naast de financiële verwevenheid ook economische en organisatorische verbondenheid.

De tweede eis is de economische verwevenheid. Economische verwevenheid houdt in dat verschillende personen hetzelfde economische doel hebben.¹¹⁰ Er zijn drie manieren om economische verwevenheid te bereiken. Ten eerste kan economische verwevenheid worden bereikt door een gemeenschappelijke klantenkring te bedienen. Het bedienen van dezelfde klantenkring moet ruim worden gezien, dezelfde potentiële klanten als doelgroep volstaat.¹¹¹ Als tweede kan het voornamelijk verrichten van aanvullende handelingen de grondslag zijn van de economische verwevenheid. Zo kan een glazenwasser een fiscale eenheid vormen met een glazenwasser ondanks het ontbreken van een gezamenlijke klantenkring. Tot slot kan een persoon voornamelijk interne handelingen verrichten voor andere binnen de groep of concern. Het Hof 's-Gravenhage bepaalde dat dit meer dan 50% van de handelingen moest bevatten.¹¹²

De invulling van het begrip 'economische verwevenheid' door de Europese commissie is vergelijkbaar met die van Nederland.¹¹³ Toch zijn van Doesum en van Norden van mening dat dit begrip ruimer moet worden uitgelegd.¹¹⁴ Ook personen die zich met andere producten en groepen klanten bezig houden zouden onder bepaalde omstandigheden als economisch verweven moeten worden beschouwd. Zij pleiten dat een enkele vennootschap immers zich ook vaker op met verschillende producten en klanten richt. Hierbij onderstrepen zij het belang van de eerder genoemde complexbenadering, de

¹⁰⁷ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 190/241.

¹⁰⁸ Mededeling Europese Commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325.

¹⁰⁹ R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht*, Fiscale monografieën nr. 128, Deventer: Kluwer 2008 p. 230.

¹¹⁰ HR 22 februari 1989, nr. 25 068 *BNB* 1989/112.

¹¹¹ HR 10 maart 1993, nr. 27 845, *BNB* 1993/157 en HR 31 maart 1995 nr. 92/1211, *FED* 1996/129.

¹¹² Hof 's-Gravenhage 7 februari 1990, *JOB* 1990/52.

¹¹³ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325 p. 9.

¹¹⁴ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009) p. 1578.

verwevenheideisen moeten in onderlinge samenhang beoordeeld worden. Mijns inziens hebben van Doesum en van Norden het bij het rechte eind. Voldoen aan de economische verwevenheid is voor grote concerns in veel gevallen onmogelijk. Iedereen kan wel een multinational bedenken die zich bezig houdt met totaal verschillende productgroepen en hierdoor geen fiscale eenheid zou kunnen vormen. Terwijl in deze gevallen duidelijk sprake is van een economische eenheid.

De laatste eis van verwevenheid is de organisatorische. Eenheid in organisatorisch opzicht houdt in dat verschillende onderdelen van een groep reëel gezien onder leiding staan van dezelfde personen.¹¹⁵ Bij algemene lichamen moet hierbij kan worden gedacht aan een gezamenlijk bestuur. Een enkel gemeenschappelijk bestuurslid volstaat echter niet.¹¹⁶ Het kan ook voorkomen dat een bestuur feitelijk ondergeschikt is aan een ander, zolang het bestuur maar als een eenheid functioneert. Louter een gecoördineerde bestuursbenoeming voldoet daar niet aan.¹¹⁷ Bij vennootschappen kan economische verwevenheid ook verkregen worden door de raad van commissarissen.

2.3 Deelconclusie

De btw is een verbruiksbelasting die tracht consumptie te belasten. Feitelijk gezien lijkt deze belasting op een bestedingsbelasting aangezien de aanschaf van goederen en diensten wordt belast. Om heffing mogelijk te maken wordt de btw op een indirecte manier geheven, namelijk bij de ondernemer. De ondernemer is de belastingplichtige en kan worden gedefinieerd als iedereen die zelfstandig een economische activiteit verricht. Exploitatie van vermogensbestanddelen vallen hier ook onder mits de arbeid die hierbij verricht moet worden het normale vermogensbeheer te boven gaat.

Om er voor te zorgen dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is wordt er een systeem van aftrek van voorbelasting gebruikt. Recht op aftrek van voorbelasting ontstaat hoofdzakelijk in drie situaties. Er is recht op aftrek bij het verrichten van belaste prestaties. Daarnaast ontstaat er recht op aftrek bij intracommunautaire verwervingen en bij invoer van goederen.

Verschillende juridisch onafhankelijk personen kunnen voor de omzetbelasting worden gezien als één belastingplichtige. Dit wordt ook wel de fiscale eenheid genoemd. Onderlinge leveringen vallen dan buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Dit veroorzaakt een administratieve lasten verlichten en sommige situaties ook een financieel en cashflow voordeel. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt

¹¹⁵ Dit is voor vennootschappen geformuleerd in HR 22 februari 1989, nr. 24 101, *BNB* 1988/145. Voor lichamen in het algemeen is dit neergelegd in HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 1990/241.

¹¹⁶ HR 4 november 1987, nr. 24 561, *BNB* 1988/5.

¹¹⁷ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 190/241.

namelijk bepaald op basis van de gehele eenheid. In het geval dat (deels) vrijgestelde ondernemers deel uitmaken van de groep levert dit een voordeel op. Ook voorfinanciering van Btw bij onderlinge transacties wordt overbodig. Maar ook de overheid profiteert van de fiscale eenheid. Er is een hoofdelijke aansprakelijkheid voor alle individuele groepsleden over de gehele belastingschuld. Daarnaast creëert het mogelijkheden om misbruiksituaties tegen te gaan.

De fiscale eenheid is al sinds de tweede richtlijn mogelijk en is uiteindelijk opgenomen in artikel 11 van de huidige Btw-richtlijn. Deze bepaling is echter facultatief en geeft zelf geen invulling aan de verwevenheideisen. Ook de Nederlandse wet kent de fiscale eenheid al geruime tijd en is onder huidige wetgeving terug te vinden in artikel 7 lid 4 Wet OB. De voorwaarden die aan de fiscale eenheid worden gesteld zijn dat allen leden ondernemers moeten zijn en in het binnenland gevestigd. Daarnaast moeten zij financieel, organisatorisch en economisch opzicht nauw verweven zijn.

Hoofdstuk 3: De voordelen van de fiscale eenheid

3.1 Inleiding: de fiscale eenheid

De Europese Commissie ging er bij de invoering van de fiscale eenheid vanuit dat dit figuur geen reële voordelen zou bieden. In principe hadden zij het bij het rechte eind en leidt de fiscale eenheid slechts tot administratieve voordelen. Omstandigheden kunnen echter andere voordelen creëren en maken de fiscale eenheid een populaire regeling. Deze voordelen worden hieronder behandeld.

3.2 De voordelen

Verrichte prestaties worden belast met btw. Slechts in twee situaties dient er geen btw gerekend te worden over de verrichte prestaties, namelijk bij de vrijstelling en het nul tarief. Ondanks dat er in beide situaties geen btw dient te worden betaald bestaat er een groot verschil tussen de belastingvrijstelling en het nul tarief. Bij de vrijstelling ontbreekt het recht op aftrek en kan er geen voorbelasting worden teruggevraagd.¹¹⁸ Een behandeling bij een tandarts is vrijgesteld van btw, maar daartegenover staat dat de tandarts geen recht op aftrek van voorbelasting op zijn bedrijfsmiddelen heeft. Daarnaast zijn er nog ondernemers die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verrichten. Voorbelasting kan door deze groep slechts gedeeltelijk in aftrek worden genomen op basis van de pro-rata breuk.¹¹⁹ Dit creëert een paradox: diegene die in de omzetbelasting worden belast zijn feitelijk gezien vrijgesteld. De vrijgestelde ondernemer is door belastingcumulatie in tegenstelling wel belast.¹²⁰ Het nul tarief is niks anders dan een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting.

Vrijstellingen zijn in strijd met het algemene karakter van de btw. De btw moet een verbruiksbelasting zijn en daarom worden geheven over elke levering of dienst die tegen prestatie wordt verricht. Het HvJ laat in haar jurisprudentie dan ook blijken dat de vrijstellingen zonder recht op aftrek strikt moeten worden uitgelegd.¹²¹ Louter particuliere eindgebruikers profiteren van de vrijgestelde prestatie. Ondanks dat er zich een cumulatie van btw in de prijs bevindt is de consument in de meeste gevallen voordeliger uit. Er ontbreekt namelijk btw over de toegevoegde waarde. Worden er echter vrijgestelde prestaties verricht aan een andere ondernemer, dan werkt dit kostprijs verhogend. De gecumuleerde btw in de prijs kan door de ondernemer niet in aftrek worden genomen. Van Hilten en van Kesteren

¹¹⁸ Artikel 168 Btw-richtlijn.

¹¹⁹ Artikel 173 Btw-richtlijn.

¹²⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 237.

¹²¹ Zie o.a. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (*Arthur Andersen*), BNB 2006/124 en HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (*United utilites*), V-N 2006/41.14.

noemen deze gecumuleerde btw 'de spookbelasting' omdat de prijs verborgen omzetbelasting herbergt.¹²²

Een goed voorbeeld van deze btw-problematiek is te zien bij financiële instellingen. Het probleem zit bij deze instellingen niet aan de uitgaande kant, men verricht immers vrijgestelde prestaties. De inkomende kant is echter lastiger. Op basis van artikel 168 Btw-richtlijn hebben financiële instellingen geen recht op aftrek van voorbelasting. Uitgezonderd zijn prestaties aan afnemers gevestigd buiten de Gemeenschap.¹²³ In de tijd voor de algemene automatisering van de financiële wereld bestonden de kosten voornamelijk uit arbeid en huisvesting. Op beide categorieën drukt geen btw en cumulatie van omzetbelasting was dan ook niet aan de orde. Maar in huidige tijden behoren investeringen in informatie technologie tot één van de hoogste kostenposten. De niet aftrekbare voorbelasting op deze investeringen veroorzaakt een belastingcumulatie in de bancaire producten en vormt een bestandsdeel van de prijs die aan ondernemers wordt gerekend. Dit heeft een kostprijsverhogende werking op de producten van de afnemer en veroorzaakt daarmee een verstoring. De hoogte van deze verstoring mag niet onderschat worden. PricewaterhouseCoopers beraamt de totale niet aftrekbare voorbelasting voor een gemiddelde Europese instelling tussen de 5% en 23% van de totale kosten.¹²⁴ De concurrentiepositie van financiële instellingen in Europa wordt door de vrijstelling zonder recht op aftrek op scherp gezet ten opzichte van niet Europese instellingen.

Het voornamelijk relevante probleem vindt plaats in concernverband. Concerns bestaan uit een groep juridisch onafhankelijke ondernemingen die samen in een economische eenheidsstructuur zitten.¹²⁵ Deze economische eenheidsstructuur heeft een gezamenlijke leiding en vormt in economisch opzicht een geheel.¹²⁶ Om bij het voorgaande voorbeeld te blijven wordt er opnieuw gekeken naar Europese financiële instellingen. Dochterondernemingen in andere lidstaten worden vaak doorbelast met concernkosten. Deze onderlinge kostendoorrekening is belast met btw welke wederom niet aftrekbaar is. Dit zorgt voor cumulatie van belasting en vergroot het probleem. De fiscale eenheid biedt hier een gemakkelijk oplossing.

¹²² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 238.

¹²³ Artikel 169 sub c Btw-richtlijn.

¹²⁴ Zie PricewaterhouseCoopers, *Shaping a new VAT regime for financial services, study to increase the understanding of economic effect of the VAT exemption for financial and insurance services*. December 2006.

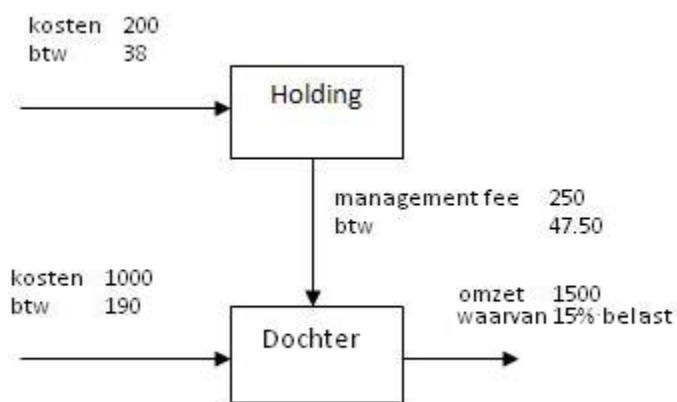
¹²⁵ G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 1.

¹²⁶ Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607.

3.2.1 Het financieel voordeel

Door de fiscale eenheid wordt de groep van ondernemingen beschouwd als één belastingplichtige. Dit heeft als consequentie dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt bepaald op basis van de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel. Maar misschien nog belangrijker: transacties tussen de verschillende onderdelen vallen buiten de reikwijdte van de btw. De fiscale eenheid kan hierdoor uitsluitend prestaties verrichten aan derde partijen. Bij volledig aftrekgerechtigde heeft dit geen invloed op de algemene btw-druk, want ook prestaties aan gelieerde ondernemingen levert een recht op aftrek op.¹²⁷ Bevinden zich (deels) vrijgestelde ondernemers in de groep, dan resulteert het wegvallen van onderlinge transacties in een verlaging van de belastingdruk. Het moge duidelijk zijn dat de fiscale eenheid voor vrijgestelde ondernemers een gedeeltelijk recht op aftrek kan creëren. Daarnaast wordt onnodige cumulatie van voorbelasting bij vrijgestelde ondernemers voorkomen.

De situatie wordt hieronder uit gelegd aan de hand van een aantal voorbeelden.¹²⁸ De eerste casus gaat over een holdingvennootschap en een dochtervennootschap beiden gelegen in Nederland. De holdingvennootschap verricht louter belaste managementdiensten aan de dochtervennootschap. De dochtervennootschap verricht 85% vrijgestelde prestaties en 15% belaste prestaties. In de uitgangssituatie is er geen sprake van een fiscale eenheid en wordt het recht op aftrek individueel bepaald. In de tweede situatie vormen de twee vennootschappen een fiscale eenheid en wordt het recht op aftrek bepaald op basis van deze eenheid. In figuur 3.1 wordt de casus schematisch weer gegeven.



Figuur 3.1: Schematische voorstelling holding dochter structuur in euro's.

¹²⁷ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 48.

¹²⁸ Een vergelijkbaar voorbeeld is terug te vinden in: R.N.G. van der Paard, *Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?*, in: BTW in Utopia (aangeboden aan prof. Mr. D.B. Bijl), Deventer: Kluwer 2001, p. 43.

De holdingvennootschap maakt 200 kosten plus btw en levert managementdiensten voor 250 met btw aan haar dochtervennootschap. De dochtervennootschap maakt 1000 kosten met btw en draagt de management fee. Haar totale omzet bedraagt 1500 waarvan 85% vrijgesteld is en 15% belast. Omdat de holdingvennootschap in de uitgangssituatie alleen belaste prestaties verricht is zij 100% aftrek gerechtigd. In figuur 3.2 wordt het resultaat van de uitgangssituatie en de fiscale eenheid weer gegeven.

	Aftrek percentage	Aftrekbare btw	Niet- aftrekbare btw
Uitgangssituatie			
Holdingvennootschap	100%	38	
Dochtervennootschap	15%	<u>35.63</u>	<u>201.88</u>
		73.63	201.88
		(26.73%)	(73.28%)
Fiscale eenheid			
Holdingvennootschap	15%	5.70	32.30
Dochtervennootschap	15%	<u>28.50</u>	<u>161.50</u>
		34.20	193.80
		(15%)	(85%)

Figuur 3.2: Uitwerking casus met en zonder fiscale eenheid in euro's

In deze uitgangssituatie komt de totale niet aftrekbare btw-druk rustend op de groep overeen met 201.88 (73.28%). Het aftrekbare deel betreft 73.63 (26.73%). De fiscale eenheid verandert de verhoudingen, onderlinge transacties zijn niet meer zichtbaar en vallen weg. Maar het recht op aftrek wordt bepaald op basis van de gehele groep. Aangezien alleen de dochtervennootschap presteert aan derden bepaalt zij het recht op aftrek, de procentuele aftrek wordt hierdoor verminderd. Maar door de weggefallen interne prestatie en de daarbij behorende btw wordt de niet aftrekbare btw verlaagd naar 193.80, een besparing van 8.08.

De fiscale eenheid verlaagd de btw-druk voor ondernemers en voorkomt dat de voorbelasting blijft hangen en hierdoor kostprijsverhogend werkt en vormt daarom een essentieel deel in onze omzetbelasting.¹²⁹

¹²⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 88.

3.2.2 Het administratief voordeel

Administratieve vereenvoudiging is een belangrijk argument achter de fiscale eenheid. De Europese Commissie benoemt dit voordeel zelfs tot één van de bestaansredenen van de fiscale eenheid.¹³⁰ Een administratieve lastenverlichting is altijd wenselijk, vooral voor kleine ondernemers is dit het dragend argument om te opteren voor de fiscale eenheid.¹³¹ Op transacties binnen de fiscale eenheid wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. Zonder de fiscale eenheid moet iedere transactie worden aangegeven en btw erover worden voldaan. Deze transacties vallen onder de factureringsverplichting¹³² waardoor de ondernemer kopieën van de factuur moet bewaren met daarop de prijs exclusief belasting, de te betalen btw en de verschillende tarieven. De tegenpartij moet vervolgens de btw verrekenen of terugvragen aan de fiscus. Daarbij komt de listingsplicht die in 2010 is ingevoerd.¹³³ De listingsplicht houdt in dat ondernemingen de waarde van hun grensoverschrijdende activiteiten en de identiteit van de afnemers periodiek moeten melden aan de fiscus. Dit veroorzaakt een administratieve rompslomp. Door de fiscale eenheid kan aan deze listingsverplichting worden voldaan door gezamenlijk de grensoverschrijdende activiteiten te melden. Een reële uitkomst lijkt mij; een onderneming ondergebracht in één rechtspersoon wordt hier niet mee belast. Het onderbrengen van activiteiten in verschillende entiteiten zou hier geen invloed op mogen hebben.

Naast de wegvallende onderlinge transacties ontstaat er een administratief voordeel door de geconsolideerde aangifte btw. De groep hoeft niet langer individueel aangifte te doen en een gezamenlijk opgave intracommunautaire leveringen voldoet.

3.2.3 Het cashflow voordeel

Naast een belastingvoordeel en een administratieve lastenverlichting kan de fiscale eenheid een derde voordeel veroorzaken, namelijk het cashflowvoordeel. Dit voordeel ontstaat zelfs als alle betrokkenen volledig aftrek gerechtigd zijn.¹³⁴ Dit komt omdat de voorfinanciering van btw bij onderlinge transacties overbodig wordt. Wanneer onderlinge transacties binnen de groep belast zijn met btw is het mogelijk dat de leverancier de te betalen btw moet voorschieten totdat de afnemer heeft betaald. Dit levert een

¹³⁰ Toelichting bij het voorstel tot een Zesde richtlijn, V-N 1973, Nr. 18A, p. 752.

¹³¹ Geschriften van de Vereniging Belastingwetenschap, nr. 214, Deventer: Kluwer 2000, p. 64.

¹³² Artikel 35, 35a, 35b, 35c en 35d van de Wet OB 1969 en artikel 220 Btw-richtlijn.

¹³³ Artikel 262 Btw-richtlijn en directive 2008/8 van 12 februari 2008, OJ L 44 20 februari 2008.

¹³⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 214.

financieringsnadeel op bij de leverancier, maar een financieringsvoordeel bij de afnemer.¹³⁵ Dit resulteert in een besparing op financieringskosten.

3.3 Oneigenlijke voordelen van de grensoverschrijdende fiscale eenheid

Er kan veel gezegd worden over de redenen achter de territoriale beperking van de fiscale eenheid, maar duidelijk zijn ze niet. Aangenomen wordt dat bepaalde lidstaten vreesden dat de fiscale eenheid tot een verstoorde concurrentie kon leiden en dat ter compensatie hiervan de fiscale eenheid geografisch beperkt moest worden.¹³⁶ In 1995 werd het voorstel tot een grenzeloze fiscale eenheid geweigerd omdat het te veel voordelen zou creëren voor deels vrijgestelde multinationals.¹³⁷ Theoretisch gezien zijn er meerdere types grensoverschrijdende fiscale eenheden mogelijk, namelijk:¹³⁸

1. De Nederlandse fiscale eenheid wordt erkend in andere lidstaten.
2. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid van een lidstaat, maar de fiscale eenheid wordt louter erkend in deze lidstaat.
3. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid en deze eenheid wordt door alle lidstaten erkend.

Bij het eerste type fiscale eenheid mogen buitenlandse ondernemers niet toetreden tot de fiscale eenheid, maar er is wel sprake van een fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking. Andere lidstaten moeten de fiscale eenheid erkennen en de verschillende delen als één onderneming beschouwen. Dit betekent dat als twee ondernemers die een fiscale eenheid vormen in lidstaat A een prestatie aan elkaar verrichten in lidstaat B deze prestatie voor de btw ook in lidstaat B buiten beschouwing blijft. Bij de tweede vorm van een grensoverschrijdende fiscale eenheid kunnen buitenlandse personen worden opgenomen in de fiscale eenheid. Deze fiscale eenheid wordt alleen erkend in de lidstaat van herkomst. Een Franse vennootschap kan in deze situatie deel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Frankrijk erkend deze eenheid echter niet, daarom heeft de fiscale eenheid geen grensoverschrijdende werking.

¹³⁵ Swinkels, 'The phenomenon of VAT groups under EU law and their VAT-saving aspects', *International VAT monitor*, 2010 January/February. Als de afnemer vooruit betaald is de situatie omgedraaid.

¹³⁶ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001.

¹³⁷ European parlement, Directorate-general for research, *Options for a definitive VAT system*, Economic affairs series E-5-9-1995.

¹³⁸ M.M.W.D. Merks, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 505-506.

De derde vorm van de grensoverschrijdende fiscale eenheid is een combinatie van de eerste twee types. De fiscale eenheid kan buitenlandse personen bevatten en wordt door alle lidstaten erkend. Deze vorm vereist dat alle lidstaten het figuur van de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving implementeren.¹³⁹ Daarnaast moeten de voorwaarden die aan de fiscale eenheid worden gesteld een uniforme uitleg krijgen. Het is een moeilijke tot onhaalbare opdracht om de lidstaten die het fiscale eenheidsregime niet geïmplementeerd hebben te overtuigen dit wel te doen. Ook het harmoniseren van de vereisten aan de fiscale eenheid zal niet zonder slag of stoot gaan. Daarom ben ik net zoals Merx van mening dat deze volledige grensoverschrijdende fiscale eenheid in kort tijdsbestek niet mogelijk is.¹⁴⁰ Uit de mededeling van de Europese Commissie blijkt dat de huidige vorm van de fiscale eenheid aansluit bij de fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking.¹⁴¹

Aangezien een volledig geharmoniseerde fiscale eenheid op korte termijn niet haalbaar is en hiermee de derde vorm van een grensoverschrijdende fiscale eenheid wordt uitgesloten, blijft alleen de tweede optie over. Invoering van het fiscale eenheidsregime in andere lidstaten is niet nodig. Aan de hand van een casus zal ik de mogelijke verstoring bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid toelichten.¹⁴²

Een Franse holdingvennootschap heeft een Nederlandse bank als dochtervennootschap. De Franse moeder verricht louter managementdiensten aan haar Nederlandse dochter. De Nederlandse dochter verricht 5% belaste prestaties en heeft daarom slechts recht op 5% aftrek van voorbelasting.

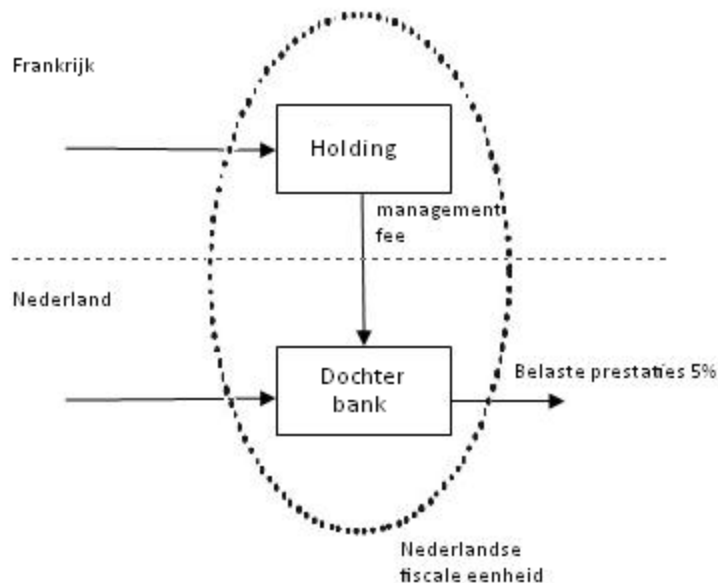
Aangenomen wordt dat Nederland het fiscale eenheidsregime kent en Frankrijk niet. In het geval dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid is toegestaan, kan de Franse holdingmaatschappij toetreden tot de Nederlandse fiscale eenheid. Dit wordt schematisch afgebeeld in figuur 3.3

¹³⁹ R.N.G. van der Paard, *Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?*, in: BTW in Utopia (aangeboden aan prof. Mr. D.B. Bijl), Deventer: Kluwer 2001, p. 53.

¹⁴⁰ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 507.

¹⁴¹ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325 p.10.

¹⁴² Zie voor andere voorbeelden: R.N.F. Zuidgeest, 'Cross-border VAT grouping', *International VAT monitor* January/February 2010 p. 30; A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2)', *WFR* 6680 (2006) p. 853-862.



Figuur 3.3: Grensoverschrijdende fiscale eenheid veroorzaakt een belastingvoordeel.

De verstoring ontstaat doordat Frankrijk de fiscale eenheid niet erkent. De Franse holdingvennootschap verricht namelijk managementdiensten aan de Nederlandse dochter. In Nederland wordt dit gezien als een onderlinge transactie binnen de fiscale eenheid die buiten de beschouwing van de btw blijft.

Frankrijk erkent de Nederlandse fiscale eenheid niet en ziet een belaste prestatie, maar op basis van artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst in Nederland en daarom zonder Franse btw. Aangezien de Franse holdingvennootschap volgens de Franse fiscus louter belaste prestaties verricht heeft zij een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Dit levert een materieel voordeel op als de Nederlandse dochter (deels)vrijgestelde prestaties verricht. De Nederlandse dochter ontvangt de diensten vrij van btw terwijl zij maar 5% belaste prestaties verricht en de Franse holdingvennootschap heeft een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Als beide vennootschappen in Nederland gelegen waren was het recht op aftrek van voorbelasting voor de holding vennootschap tot stand gekomen op basis van de gehele fiscale eenheid, dit zou resulteren in 5% aftrekgerechtigheid.

Recentelijk gaf de Europese Commissie een aantal redenen voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid.¹⁴³ De huidige concernstructuren zorgen ervoor dat het effect van de fiscale eenheid niet gelimiteerd blijft tot het nationale territorium van de lidstaten. Dit is in strijd met de neutraliteit en zou

¹⁴³ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325 p.7-8. In hoofdstuk 6 worden deze argumenten behandeld.

belastingconcurrentie tussen de verschillende lidstaten in de hand werken. Belastingconcurrentie en de aantasting van de neutraliteit wordt als schadelijk beschouwd voor de Europese interne markt.

3.3 Deelconclusie

De fiscale eenheid biedt meerdere voordelen, voornamelijk in concern verhouding. Als een concern bestaat uit (deels) vrijgestelde ondernemers ontstaat er belasting cumulatie als deze onderdelen onderlinge prestaties verrichten. Deze onderlinge prestaties zijn namelijk wel belast met btw, maar de vrijgestelde afnemer heeft geen recht op aftrek. Deze cumulatie wordt in de literatuur 'het paradox van de btw' genoemd. Een fiscale eenheid laat deze onderlinge transacties verdwijnen en bepaald het recht op aftrek op basis van de gehele fiscale eenheid. Daarnaast ontstaat er een administratieve lastenverlichting doordat onderlinge transacties niet meer onder de listing- en factureringsverplichting vallen. Ook hoeven de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid niet langer individueel aangifte te doen; een geconsolideerde aangifte btw en intracommunautaire leveringen voldoet. Het laatste voordeel van de fiscale eenheid staat bekend als het cashflowvoordeel. Voorfinanciering van btw op onderlinge transacties komt door het wegvallen van deze transacties niet meer voor. Dit resulteert in een besparing op rentekosten c.q. een financieringsvoordeel. Een concern gevestigd in meerdere lidstaten wordt deze voordelen ontzegd door de territoriale beperking.

Er zijn drie verschillende soorten van de grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk:

1. De Nederlandse fiscale eenheid wordt erkend in andere lidstaten;
2. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid van een lidstaat, maar de fiscale eenheid wordt louter erkend in deze lidstaat; en
3. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid en deze eenheid wordt door alle lidstaten erkend.

De Commissie gaat momenteel uit van de eerste situatie, de Nederlandse fiscale eenheid heeft een grensoverschrijdende werking. De derde situatie is een moeilijk haalbaar geval; alle lidstaten moeten hiervoor de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving implementeren en alle voorwaarden harmoniseren. De tweede situatie kan tot oneigenlijke voor- of nadelen leiden en is daarom in zijn huidige vorm niet wenselijk. Deze oneigenlijke voordelen ontstaan als de binnenlandse vennootschap vrijgestelde prestaties verricht en de buitenlandse vennootschap binnen de fiscale eenheid belaste prestaties verricht. De andere lidstaten erkennen de Nederlandse fiscale eenheid niet en zien een belaste prestatie, maar op basis van artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst in Nederland en

daarom zonder buitenlandse btw. Aangezien de buitenlandse vennootschap volgens de buitenlandse fiscus louter belaste prestaties verricht heeft zij een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Dit levert een materieel voordeel op als de Nederlandse dochter (deels) vrijgestelde prestaties verricht.

Hoofdstuk 4: De huidige grensoverschrijdende fiscale eenheid

4.1 Inleiding : de vaste inrichting

De vaste inrichting is een lastig rechtsfiguur en heeft tot veel vragen geleid in de fiscale wereld. Van Hilten noemde de vaste inrichting zelfs een onding.¹⁴⁴ Het is een begrip zonder heldere definitie, maar gebaseerd op een eenvoudig principe. Het is een materieel begrip dat gebruikt wordt in een juridische omgeving. Daarnaast is de fiscale eenheid een rechtsfiguur met onduidelijkheden, waarschijnlijk ingevoerd als Europees compromis. Hiermee is al aan te voelen dat beide problematische btw onderwerpen gecombineerd in één casus tot problemen moet leiden. Hieronder behandel ik het begrip vaste inrichting en hoe deze in nationaal en Europees verband deel uit kan maken van de fiscale eenheid.

4.2 Het begrip ‘vaste inrichting’

Een belastingplichtige kan slechts in één land de zetel van zijn bedrijfsuitvoering hebben, dit wordt ook wel de primaire vestigingsplaats genoemd. Als de belastingplichtige vestigingen heeft in meerdere lidstaten, dan wordt er een onderscheid gemaakt tussen het hoofdhuis en de secundaire vestigingen.¹⁴⁵ Deze secundaire vestigingsplaats wordt de vaste inrichting genoemd. Dit is geen zelfstandig ondernemer, want het hoofdhuis en de vaste inrichtingen vormen samen één juridische entiteit.¹⁴⁶ De vaste inrichting heeft als gevolg dat de belastingheffing van buitenlandse ondernemers gevestigd in Nederland vergelijkbaar wordt met dat van Nederlandse ondernemers.

De Btw-richtlijn geeft geen definitie van de vaste inrichting, wel geeft de uitvoeringsverordening in artikel 11 een definitie: ‘[...]zetel van bedrijfsuitvoering die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken[...]’.¹⁴⁷ Het begrip vaste inrichting heeft vorm gekregen aan de hand van uitspraken van het HvJ.¹⁴⁸ Uit deze jurisprudentie blijkt dat een vestiging moet beschikken over personeel en middelen die noodzakelijk zijn

¹⁴⁴ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, *BNB* 2002/287 met noot van Van Hilten.

¹⁴⁵ G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 121.

¹⁴⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 76.

¹⁴⁷ Artikel 11, Btw-uitvoeringsverordening Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011.

¹⁴⁸ De belangrijkste zijn: HvJ EG 4 juli 1985, nr. C- 164/84 (*Berkholz*), Jur. 1985, p. 2251, HvJ EG 2 mei 1996, nr. C- 231/94 (*Faaborg-Gelting Linie*), V-N 1996 p. 2120, HvJ EG 20 februari 1997, nr. C- 260/95 (*DFDS A/S*), V-N 1997, p. 1662, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (*ARO Lease*) V-N 1997 p. 2933, HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (*Leaseplan Luxembourg SA*), V-N 1998/57.19, HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL Channel Island*), V-N 2005/32.26, HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), *BNB* 2006/172 en HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg Sarl*), V-N 2007/36.23.

om de betrokken diensten duurzaam zelfstandig te verrichten. Het is onduidelijk hoe de vaste inrichting is ontstaan, de term komt niet voor in de Eerste of Tweede richtlijn. Pas in de Zesde richtlijn is zij opgenomen in artikel 9, lid 1. In het voorstel voor een Negentiende richtlijn is een definitie van de vaste inrichting opgenomen. Dit voorstel is echter in 1993 ingetrokken, hierdoor behoudt het HvJ beoordelingsvrijheid en de mogelijkheid om in individuele gevallen in te grijpen.¹⁴⁹

Nederland heeft een eigen nationale definitie voor de vaste inrichting. Deze definitie is vastgelegd in mededeling nr. 22.¹⁵⁰ De definitie is als volgt: *‘Een vaste inrichting is een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht. Dit betekent dat een tot een buitenlandse onderneming behorende inrichting als een vaste inrichting heeft te gelden, indien deze inrichting haar activiteiten ontplooit als ware zij een zelfstandig ondernemer in de zin van de omzetbelasting. In het algemeen zal een hier te lande gelegen fabriek, werkplaats, verkoopruimte of soortgelijke vestiging van een buitenlandse onderneming als een in Nederland gevestigde vaste inrichting dienen te worden aangemerkt. Een inrichting die slechts ondersteunende activiteiten ten behoeve van de buitenlandse zetel verricht zal niet als een vaste inrichting kunnen worden aangemerkt.’*

In principe bestaat deze definitie uit drie elementen: als eerst moet de vaste inrichting duurzaam zijn. Daarnaast moeten er vanuit de vaste inrichting prestaties worden verricht. Ten slotte moet de vaste inrichting behoren tot een ondernemer die gevestigd is in het buitenland. In de jurisprudentie wordt in een aantal situaties de vaste inrichting uitgesloten. Hierdoor wordt een verhuurd schip¹⁵¹, een verhuurde vakantiebungalow¹⁵² en verhuurde arbeidskrachten in het buitenland¹⁵³ niet gezien als een vaste inrichting. Ook is een bouwplaats geen vaste inrichting terwijl in de directe belastingen na negen maanden dit wel als een vaste inrichting geldt. In Nederland is de definitie van de vaste inrichting verschillend voor de directe en indirecte belastingen, in andere Europese landen komen deze wel overeen.

¹⁴⁹ Richtlijnvoorstel COM 2003/822 in paragraaf 8 ‘Betekenis van de vaste inrichting’.

¹⁵⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22) VN 1994 p. 2640. Met als opvolger de Mededeling van 21 november 2003, DGB 2003/6237M.

¹⁵¹ Hof Amsterdam, 12 oktober 1997, V-N 97/1109.

¹⁵² Hof ‘s-Hertogenbosch 19 juni 1997, JOB 95/457.

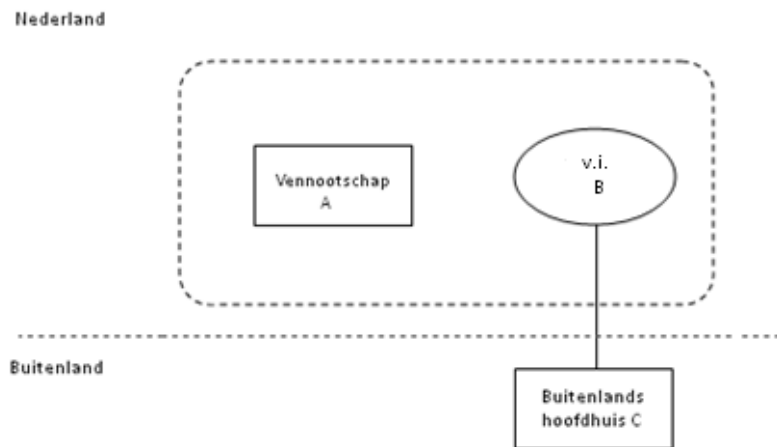
¹⁵³ HR 5 april 1978, nr. 18 223 BNB 1978/123.

Reeds in 1940, in het besluit op de omzetbelasting, werden de begrippen ‘duurzame inrichting’ en ‘vaste vertegenwoordiger’ genoemd. In de Wet op de omzetbelasting 1954 kwamen de termen ‘vaste bedrijfsinrichting’ en ‘vaste vertegenwoordiger’ voor. Deze twee groepen vielen niet onder de aansprakelijkheidsbepaling die ervoor zorgde dat Nederlandse ondernemers mede aansprakelijk konden worden gesteld voor de verschuldigde omzetbelasting van buitenlandse ondernemers.¹⁵⁴ Later werd de vaste inrichting in de Wet OB opgenomen in het plaats-van-dienst artikel.¹⁵⁵

4.3 De vaste inrichting in de Nederlandse fiscale eenheid

4.3.1 Kan de vaste inrichting in de fiscale eenheid

Naar de letter van de Wet OB is het mogelijk dat een vaste inrichting deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale eenheid zoals in figuur 4.1



Figuur 4.1: de vaste inrichting in de Nederlandse fiscale eenheid

Artikel 7 lid 4 Wet OB luidt immers: ‘[...]in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben[...]’. De Btw-richtlijn kent verschillende vormen van vestiging namelijk: de zetel van bedrijfsuitvoering, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats. Artikel 11 van de Btw-richtlijn spreekt over ‘gevestigd zijn’. Merx is dan ook van mening dat dit niet persé de zetel van bedrijfsuitvoering betekend.¹⁵⁶ Zij draagt hier als argument aan dat de term ‘gevestigd’ in de verleggingsregeling van artikel 194 en 196 van de Btw-richtlijn duidt op alle vier de vestigingsplaatsvormen. Een tegenargument is het feit dat de richtlijn spreekt over ‘[...] personen [...] die

¹⁵⁴ H.W.M. van Kesteren, *Het begrip vaste inrichting in de omzetbelasting*, Leids Fiscaal Jaarboek 1987, p. 96.

¹⁵⁵ Artikel 6, lid 2 Wet OB.

¹⁵⁶ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 502.

gevestigd zijn [...]. Hieruit kan worden opgemaakt dat het subject in Nederland moet zijn gevestigd en dus het hoofdhuis de Nederlandse nationaliteit moet hebben.¹⁵⁷

Vyncke, van Norden en Merx zijn alle drie van mening dat deze opvatting onjuist is. Dit leidt namelijk tot een ongelijke behandeling tussen vaste inrichting en Nederlandse vennootschap en zou in strijd zijn met de vrijheid van vestiging.¹⁵⁸ Van Hilten is van mening dat '*[...] personen [...] die gevestigd zijn [...]*' soepeler moet worden uitgelegd.¹⁵⁹ Als een buitenlands persoon gevestigd is in Nederland middels een vaste inrichting, dan is voldaan aan het vestigingscriteria, waardoor de gehele persoon van de ondernemer in de Nederlandse fiscale eenheid plaats kan nemen.

De Europese Commissie heeft zich in een mededeling over de btw-groepoptie uitgelaten over het begrip 'personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn'. Zij is van mening dat vennootschappen waarvan de zetel van bedrijfsuitvoering gevestigd is op het grondgebied van de lidstaat deel mogen uitmaken van de fiscale eenheid. Vaste inrichtingen gelegen in het buitenland vallen hier niet onder omdat dit een inbreuk op de fiscale soevereiniteit van betreffend lidstaat zou betekenen. Buitenlandse vaste inrichtingen gelegen op het grondgebied van de betreffende lidstaat kunnen daarentegen wel in de fiscale eenheid worden opgenomen.¹⁶⁰

4.3.2 De gevolgen van het Nederlandse hoofdhuis in de fiscale eenheid voor de buitenlandse vaste inrichting

De Europese Commissie is van mening dat de vaste inrichting door toetreding in de fiscale eenheid geen onderdeel meer is van het hoofdhuis. Zij worden door de Commissie voor btw-doeleinden als twee verschillende belastingplichtigen beschouwd.¹⁶¹ Zelfs als het hoofdhuis deel uit gaat maken van een fiscale eenheid zoals in figuur 4.2 beschouwen zij onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de buitenlandse vaste inrichting alsof de dienst tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen wordt verricht. Het hoofdhuis gaat immers deel uitmaken van een nieuwe belastingplichtige, de fiscale eenheid. De

¹⁵⁷ K.Vyncke, 'VAT Grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations', *International VAT monitor* July/August 2007, p. 256.

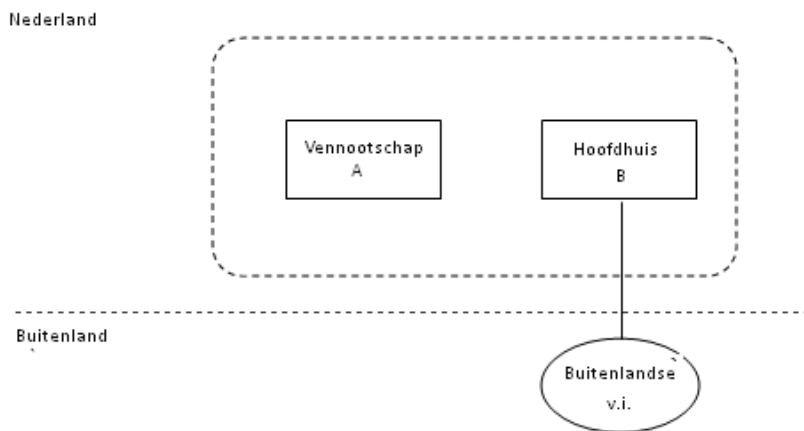
¹⁵⁸ K.Vyncke, 'VAT Grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations', *International VAT monitor* July/August 2007, p. 256; G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007, blz 223 en M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, blz 503.

¹⁵⁹ HR 14 juni 2002, nr. 35976, *BNB* 2002/287, met noot van M.E. van Hilten, punt 5.

¹⁶⁰ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325 p. 7.

¹⁶¹ Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325 p. 8.

Europese Commissie houdt geen rekening met het FCE-bank principe, met als argument dat de fiscale eenheid niet wordt genoemd in het betreffende arrest.¹⁶²



Figuur 4.2 Het Nederlandse hoofdhuis in de fiscale eenheid

In dit arrest ging het om een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank met een vaste inrichting in Italië. Het hoofdhuis verrichtte diensten, zoals consultancy en opleidingen, aan de Italiaanse vaste inrichting. Door de verleggingregeling van artikel 21, lid 1, onderdeel b van de Zesde richtlijn werd de btw verlegd naar de afnemer, c.q. de Italiaanse vaste inrichting. De vaste inrichting verrichtte vrijgestelde prestaties en had daarom geen recht op aftrek van voorbelasting. Uiteindelijk deed de vaste inrichting een verzoek tot teruggave van de afgedragen btw aan de Italiaanse fiscus. De zaak kwam voor het HvJ en die besliste dat de vaste inrichting geen zelfstandig economische activiteit verricht en daarom geen zelfstandig belastingplichtige kan vormen. Dit heeft tot gevolg dat er ook geen rechtsverhouding tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis kan bestaan en dus geen onderlinge belastbare prestaties verricht kunnen worden.¹⁶³

Mijns inziens maakt de Commissie een fout door geen rekening te houden met het FCE-bank arrest. De fiscale eenheid verandert niets aan het feit dat een vaste inrichting geen zelfstandige economische activiteiten verricht. De Commissie noemt in haar mededeling zelf het tegensprekende argument uit het Ampliscientifica arrest: *‘Hieruit volgt dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat deze afhankelijke personen verder afzonderlijk btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun*

¹⁶² HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/172.

¹⁶³ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271.

groep als belastingplichtige worden geïdentificeerd'.¹⁶⁴ De conclusie die mijns inziens hieruit te trekken valt is dat de fiscale eenheid de nieuwe belastingplichtige wordt waarvan de vaste inrichting een onderdeel is. Veranderingen in juridische of economische zelfstandigheid lijken mij te ontbreken. Prestaties tussen fiscale eenheid en vaste inrichting zien als een dienst die tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen wordt verricht is daarom rechtstreeks in strijd met het FCE-bank arrest.¹⁶⁵ Van Doesum en van Norden stellen dat de buitenlandse vaste inrichtingen, na toetreding van het hoofdhuis tot een fiscale eenheid, vaste inrichtingen van de fiscale eenheid worden.¹⁶⁶ De fiscale eenheid is de primaire vestigingsplaats geworden. Daarnaast staat de fiscale neutraliteit niet toe dat vergelijkbare belastingplichtigen, 'individuele belastingplichtigen' en 'fiscale eenheden' verschillend worden behandeld.¹⁶⁷

Nederland betreft diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting nooit in het economische verkeer. De fiscale eenheid verandert hier niets aan. Ook België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk heffen geen btw over dergelijke prestaties. Oorspronkelijk nam de staatssecretaris het standpunt in dat de prestaties verricht tussen fiscale eenheid en vaste inrichting belast moest worden.¹⁶⁸ Pas nadat de Hoge Raad in het arrest van 15 juni 2002¹⁶⁹ concludeerde dat dit niet mogelijk was veranderde de staatssecretaris zijn standpunt.¹⁷⁰

4.4 Het buitenlandse onderdeel in de fiscale eenheid

4.4.1 Het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid

In 2002 ontstond er een geschil bij de kostendoorberekening binnen een concernstructuur.¹⁷¹ In dit geschil gaat het om twee Engelse vennootschappen - X1 Ltd. en X2 Ltd.- die ieder in Nederland een vaste inrichting hebben. De twee vaste inrichtingen vormen een Nederlandse fiscale eenheid. De twee Engelse vennootschappen vormen samen met de vaste inrichting B van een Amerikaanse ondernemer een Engelse fiscale eenheid. De vaste inrichting B verricht werkzaamheden voor X1 Ltd. en X2 Ltd. en rekent

¹⁶⁴ HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.

¹⁶⁵ HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/172.

¹⁶⁶ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009), p. 1579.

¹⁶⁷ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009), p. 1579.

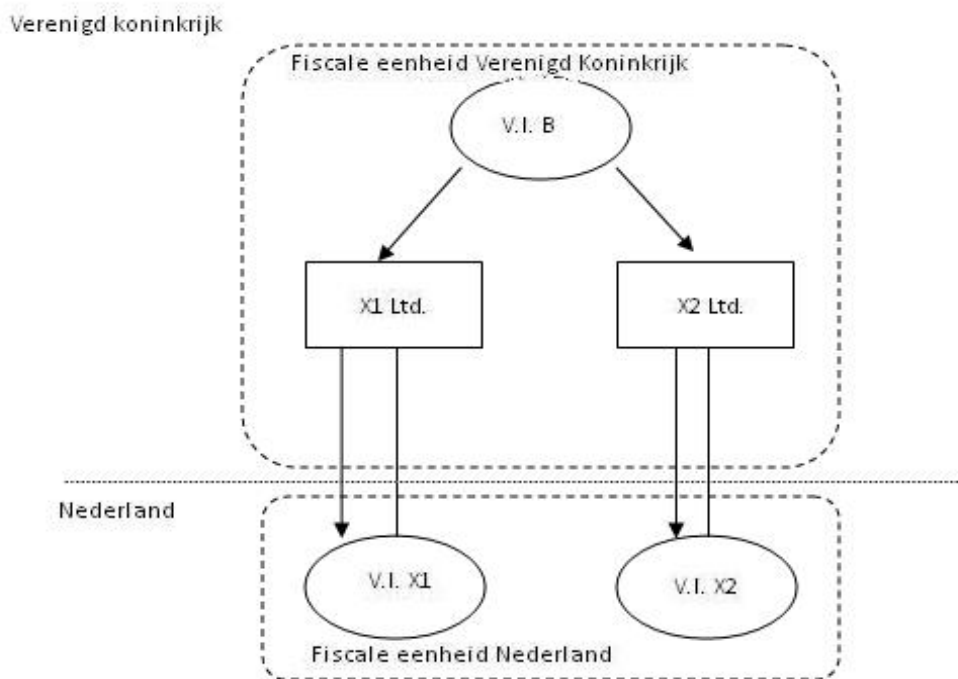
¹⁶⁸ De staatssecretaris deed dit in Mededeling 22, Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254.

¹⁶⁹ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

¹⁷⁰ De staatssecretaris deed dit in het besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, V-N 2002/51.22.

¹⁷¹ HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

daarvoor kosten op basis van het aantal gewerkte uren. Deze kosten zijn in het Verenigd Koninkrijk onbelast aangezien zij samen een fiscale eenheid vormen. X1 Ltd. en X2 Ltd. berekenen een deel van deze kosten door aan hun vaste inrichtingen in Nederland. In figuur 4.3 is de situatie schematisch voorgesteld.



Figuur 4.3: Schematische voorstelling HR 14 juni 2002.

Nu ontstond de volgende vraag: vindt de kostendoorberekening van X1 Ltd. en X2 Ltd. aan haar vaste inrichtingen, die deel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid, in het economisch verkeer plaats? Als dit het geval is, dan worden zij beschouwd als een belaste prestatie voor de btw.

Het Hof Amsterdam kwam tot het oordeel dat de kosten doorberekend aan de in Nederland gevestigde vaste inrichtingen niet als vergoeding voor een prestatie van artikel 4 Wet OB kon worden aangemerkt.¹⁷² Dit omdat de prestaties niet onder bezwarende titel werden verricht. De juridische rechtsbetrekking tussen beiden partijen ontbrak, omdat de Engelse vennootschap en de Nederlandse vaste inrichting samen een rechtspersoon zijn.¹⁷³ Uiteindelijk kwam de zaak voor de HR die tot de conclusie kwam dat artikel 7 lid 4 Wet OB niet uitsluit dat een buitenlands hoofdhuis met een Nederlandse vaste inrichting onderdeel van een Nederlandse fiscale eenheid kan zijn. De enige conclusie die uit artikel 7 lid 4 Wet OB kan worden getrokken is dat een buitenlandse onderneming zonder

¹⁷² Hof Amsterdam 27 januari 2000, nr. 99/00071, infobulletin 2000/286.

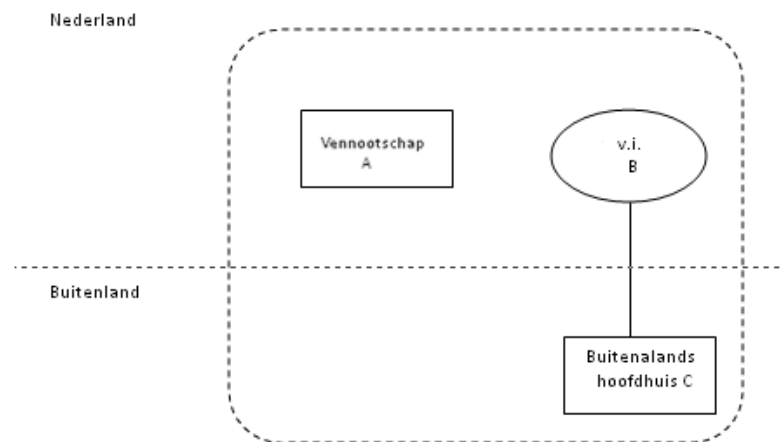
¹⁷³ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271.

Nederlandse vaste inrichting nooit deel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Artikel 7 lid 4 Wet OB laat hierover geen enkele twijfel, daarom kwam de HR niet toe aan het stellen van prejudiciële vragen. Van Norden is van mening dat na eventuele reparatiewetgeving de rechter zich alsnog over de verhouding tussen de Nederlandse Wet OB en Btw-richtlijn moet buigen.¹⁷⁴

De uitspraak van de HR sluit aan bij de algemene opvatting in de literatuur. Van Bijl is van mening dat het hoofdhuis en vaste inrichting als geheel de onderneming vormen, daarom is het niet mogelijk alleen de vaste inrichting deel te laten nemen aan de fiscale eenheid.¹⁷⁵ Deze gezamenlijke juridische entiteit kan niet worden doorbroken door het feit dat de vaste inrichting in een fiscale eenheid wordt opgenomen.¹⁷⁶ Zolang de vaste inrichting en het hoofdhuis één juridische entiteit vormen is het onmogelijk onderlinge prestaties in het economisch verkeer te verrichten.

4.4.2 De gevolgen van het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid

Het buitenlandse hoofdhuis kan via een in Nederlands gevestigde vaste inrichting in de fiscale eenheid komen zoals in figuur 4.4. Doordat er geen prestaties in het economische verkeer kunnen plaatsvinden tussen verschillende onderdelen van de fiscale eenheid vindt er geen kostendoorbelastingen plaats voor de btw. Het hoofdhuis kan hierdoor zowel onbelast prestaties verlenen aan de vaste inrichting als de andere onderdelen van de fiscale eenheid.



Figuur 4.4 Het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid

¹⁷⁴ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

¹⁷⁵ D.B. Bijl, aantekening bij Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, *FED* 1994/574, met aantekening van D.B. Bijl, onderdeel 7.

¹⁷⁶ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

De beslissing aan wie - het hoofdhuis of de vaste inrichting - een dienst verleend is kan door het arrest van 14 juni 2002 van belang zijn. Er is immers geen doorbelasting meer tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Zeker als het hoofdhuis in een derde land gevestigd is wordt het aantrekkelijk om de dienstverlening daar aan toe te schrijven, dienstverlening aan derde landen geschied immers zonder btw. De prestaties van de Nederlandse fiscale eenheid aan het buitenlandse hoofdhuis worden wel belast door de btw. De plaats van dienst is op basis van artikel 44 Btw-richtlijn in het land van de afnemer. Omdat dit land de Nederlandse fiscale eenheid niet erkent is de transactie alsnog belast met btw. Van Norden is van mening dat deze belastingvoorkomende structuren op gespannen voet staan met de algemene gedachte dat prestaties voor Nederlandse ondernemers, behoudens vrijstellingen, belast horen te worden.¹⁷⁷

De Nederlandse fiscus kan dit voorkomen door naar de rechter te stappen, deze rechter kan vervolgens de plaats van dienst in twijfel nemen. Als er aangetoond kan worden dat de vaste inrichting de werkelijke opdrachtgever is vindt de dienst plaats in Nederland. Naast de plaats van dienst kan de fiscus voor het standpunt gaan dat die dienst aan de Nederlandse fiscale eenheid is verricht, het hoofdhuis is hier immers een onderdeel van. Hier ontstaat het risico op dubbele belasting aangezien de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is van mening zal zijn dat de dienst in hun lidstaat thuis hoort.

Ten slotte kan er gekozen worden voor een fiscaal rationele interpretatie zoals gebruikt in het DFDS arrest.¹⁷⁸ De hoofdhuisstructuren passen namelijk niet bij het rechtskarakter van de omzetbelasting. Voor de toepassing van de fiscaal rationele interpretatie lijkt het HvJ een aantal criteria te hebben opgesteld in haar arresten. Het criterium voor toepassing van een fiscaal rationele interpretatie is geen heffing of dubbele heffing.¹⁷⁹ Daarnaast is de economische realiteit van belang¹⁸⁰ en wordt er gestreefd naar betrouwbaarheid, eenvoud en bruikbaarheid.¹⁸¹ Ten slotte is concurrentievervalsing een belangrijk argument voor de toepassing van deze oplossing.¹⁸² Van Rey is echter van mening dat het voorkomen

¹⁷⁷ G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.

¹⁷⁸ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C- 260/95 (*DFDS A/S*), *V-N* 1997, p. 1662. Zo ook in: HvJ EG 4 juli 1985, nr. C- 164/84 (*Berkholz*), *Jur.* 1985, p. 2251, HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linie*), *V-N* 1996 p. 2120, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (*ARO Lease*), *V-N* 1997 p. 2933, HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (*Leaseplan Luxembourg SA*), *V-N* 1998/57.19 en HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL Channel Island*), *V-N* 2005/32.26.

¹⁷⁹ HvJ EG 4 juli 1985, nr. C- 164/84 (*Berkholz*), *Jur.* 1985, p. 2251 en HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linie*), *V-N* 1996 p. 2120.

¹⁸⁰ HvJ EG 20 februari 1997, nr. C- 260/95 (*DFDS A/S*), *V-N* 1997, p. 1662 en HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL Channel Island*), *V-N* 2005/32.26.

¹⁸¹ HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (*ARO Lease*) *V-N* 1997 p. 2933 en HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (*Leaseplan Luxembourg SA*), *V-N* 1998/57.19.

¹⁸² HvJ EG 20 februari 1997, nr. C- 260/95 (*DFDS A/S*), *V-N* 1997, p. 1662.

van concurrentievervalsing het doel is van de fiscaal rationele oplossing en de andere criteria slechts als hulpstuk dienen.¹⁸³ Dat concurrentievervalsing in het geding is door bepaalde hoofdhuisstructuren valt niet te betwisten. Daarom is het mijns inziens legitiem om het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing toe te passen, zodat er ondanks de hoofdhuisstructuren tot een reële heffing gekomen kan worden.

Belastingplichtigen moeten echter objectief kunnen bepalen wat de btw gevolgen zijn van hun handelingen. Als de fiscaal rationele interpretatie gebeurtenissen onbeperkt zou kunnen oprekken is er een punt waar de rechtszekerheid in gevaar komt. Maar waar de fiscaal rationele oplossing stopt begint mijns inziens het leerstuk van misbruik van recht.

Met het arrest van 14 juni 2002 is de behandeling tussen vaste inrichtingen en dochterondernemingen in de fiscale eenheid rechtgetrokken. Dit arrest heeft nog een bijkomend gevolg; omdat het buitenlandse hoofdhuis deel uit kan maken van de fiscale eenheid moet deze voldoen aan de verwevenheidsvereisten met de fiscale eenheid.¹⁸⁴ Het hoofdhuis moet op economisch, financieel en organisatorisch vlak verweven zijn met de fiscale eenheid. De uitspraak van de HR kan negatief uitpakken voor ondernemingen in de situatie dat het hoofdhuis niet voldoet aan de verwevenheidseisen waardoor de vaste inrichting, die wel voldoet aan de verwevenheidseisen, niet aan de fiscale eenheid kan deelnemen.

Het arrest van 14 juni 2002 heeft ook invloed op de hoofdelijke aansprakelijkheid van de fiscale eenheid. Artikel 43 van de invorderingswet kent geen geografische limitering. Het is daarom aannemelijk dat het buitenlandse hoofdhuis hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschuld van de Nederlandse fiscale eenheid. Dit impliceert dat de schuld van de andere onderdelen van de fiscale eenheid bij haar verhaald kunnen worden. De Nederlandse fiscus zal deze invorderingsmethode, gezien de hoge kosten, slechts als laatste redmiddel inzetten.¹⁸⁵

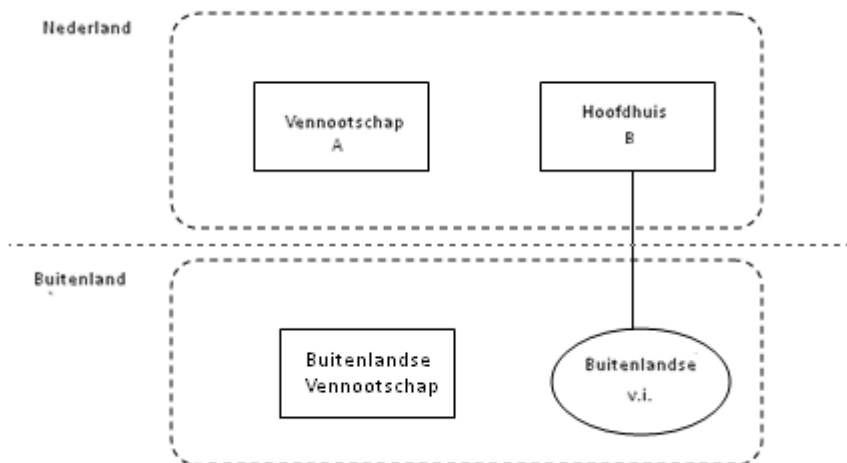
¹⁸³ L.M. van Rey, *Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese BTW*, Europese fiscale studies 2005/2006 p. 8.

¹⁸⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, VN 2002/51.22.

¹⁸⁵ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 499.

4.5. Dual residence in de btw

Zowel het hoofdhuis als de vaste inrichting kunnen in een afzonderlijke fiscale eenheid zitten, zoals in figuur 4.5.



Figuur 4.5 In twee lidstaten een fiscale eenheid

Dit is wellicht de moeilijkste situatie waar een concern zich in kan bevinden. De omzetbelasting is niet berekend op deze situatie en het begrippen apparaat schiet hier volgens van Doesum en van Norden te kort.¹⁸⁶ Zij dragen hier de term 'dual residence' uit de directe belastingen aan. Dual residence betekent in de directe belasting meestal dat een vennootschap in meer dan één land vennootschapbelastingplichtige is. Een belangrijke vraag die hier gesteld moet worden is of het FCE-bank principe op gaat in deze situatie. Zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis is opgenomen in een nieuwe belastingplichtige, de fiscale eenheid. Mijns inziens geldt het oordeel van het HvJ in het FCE-bank arrest ook hier. Diensten tussen de vaste inrichting en het hoofdhuis vallen buiten de btw. Diensten aan andere onderdelen van de fiscale eenheid moeten worden belast door middel van een fiscaal rationele oplossing. Toepassing van het FCE-bank principe in deze situatie leidt mijns inziens niet tot problemen.

4.6 De vaste inrichting en dochtervennootschap vergeleken.

Op basis van het FCE-bank arrest kan worden geconcludeerd dat een vaste inrichting en hoofdhuis één juridische entiteit vormen en samen moeten worden gezien als de belastingplichtige. Vervolgens blijkt

¹⁸⁶ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009), p. 1579.

uit het *Ampliscientifica* arrest¹⁸⁷ dat door toetreding tot een fiscale eenheid de verschillende leden samen één belastingplichtige vormen en onderling onderscheid niet meer mogelijk is. De conclusie die mijns inziens hieruit te trekken valt is dat de fiscale eenheid de nieuwe belastingplichtige wordt waarvan de vaste inrichting een onderdeel is. Waarom kan een in het buitenland gevestigde vaste inrichting wel in de fiscale eenheid en een buitenlandse dochtervennootschap niet?

In het *X Holding* arrest¹⁸⁸ werd het verschil in behandeling tussen een vaste inrichting en dochtervennootschap voor de directe belastingen aan het licht gebracht. De Europese Commissie en *X Holding* stelde dat de buitenlandse dochtervennootschap dezelfde behandeling verdiende als de vaste inrichting. Dit zou leiden tot een proportionele oplossing om de heffingsbevoegdheden te verdelen over lidstaten. Het HvJ was echter van mening dat de vaste inrichting en dochtervennootschap niet in vergelijkbare situaties verkeren omdat een dochtervennootschap onbeperkt belastingplichtige is in het land van vestiging. Een vaste inrichting daarentegen blijft in beginsel onderworpen in de lidstaat van oorsprong.¹⁸⁹

De verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten is in de btw geregeld door de bepalingen over de plaats van levering van een dienst of goed. De verdeling van heffingsbevoegdheden is identiek voor de vaste inrichting en dochtervennootschap. Het verschil ligt bij de aansprakelijkheid voor de btw. Een verschuiving van aansprakelijkheid ontstaat als een binnenlands hoofdhuis een business to business levering verricht in de lidstaat waar de vaste inrichting is gevestigd. Op basis van artikel 192 bis Btw-richtlijn verschuift de aansprakelijkheid van de btw verschuldigdheid naar de vaste inrichting als deze zich bemoeit heeft met de handeling.¹⁹⁰ In het geval dat er geen vaste inrichting maar een dochtervennootschap in de afnemende lidstaat is gevestigd wordt de afnemende partij aansprakelijk voor de verschuldigde btw. De verleggingsregeling van artikel 194 of 196 Btw-richtlijn is dan van toepassing. Dit heeft echter geen invloed op het heffingsrecht. Hoe je het ook wendt of keert, de afnemende lidstaat is heffingsbevoegd. Mijns inziens is de verdeling van heffingsbevoegdheden geen argument dat het verschil in behandeling van een vaste inrichting en dochtervennootschap kan verantwoorden.

¹⁸⁷ HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.

¹⁸⁸ HvJ EG 25 februari 2010, nr. C-337/08 (*X-Holding*), BNB 2010/166, r.o. 35.

¹⁸⁹ HvJ EG 25 februari 2010, nr. C-337/08 (*X-Holding*), BNB 2010/166, r.o. 38.

¹⁹⁰ W. van der Corput, 'Amendments to the EU VAT system', *International VAT monitor* 2008, no.1 p. 6-12.

Van Norden draagt vervolgens aan dat er een verschil van behandeling is bij onderlinge dienstverrichting.¹⁹¹ Op basis van het FCE-bank principe valt de onderlinge dienstverrichting tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten de btw. Onderlinge dienstverrichting tussen moeder en dochtervennootschappen zijn echter wel belastbaar. Van Norden merkt terecht op dat dit feit niks te maken heeft met de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten.¹⁹² Mogelijk zijn instanties het niet eens met het FCE-bank principe, maar deze stelling mag mijns inziens niet gebruikt worden als argument tegen de grensoverschrijdende fiscale eenheid.

Administratief gezien zijn een vaste inrichting en dochtervennootschap vergelijkbaar. Beide worden gecontroleerd door de plaatselijke fiscus en zijn verplicht tot het doen van een btw-aangifte. Ik ben het met van Hilten en van Kesteren eens dat dit een logische behandeling van de vaste inrichting is met als doel een vergelijkbare situatie te creëren voor zowel de vaste inrichting als voor binnenlandse ondernemers.¹⁹³

In het X-holding arrest waren er duidelijk verschillen tussen de heffingsbevoegdheden bij een vaste inrichting of dochtervennootschap. De heffingsbevoegdheid is geharmoniseerd in de btw en wordt geregeld door de plaats van prestatie. De plaats van dienst is voor vaste inrichtingen en dochtervennootschappen identiek. Het verschil in behandeling tussen een dochtervennootschap en een vaste inrichting in de btw kan daarom in tegenstelling tot het X-holding arrest niet worden verdedigd met de toedeling van heffingsbevoegdheden. Mijns inziens is er dan ook geen valide reden waarom vaste inrichtingen wel tot een binnenlandse fiscale eenheid mogen toetreden en een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap niet.

4.7 Deelconclusie

Naar de letter van de Wet OB is het mogelijk dat een vaste inrichting in de Nederlandse fiscale eenheid komt. De Btw-richtlijn spreekt bij de fiscale eenheid over '[...] personen [...] die gevestigd zijn[...]'. Als dit vereiste soepel wordt uitgelegd staat ook de Btw-richtlijn vaste inrichtingen toe in de fiscale eenheid.

In 2002 sprak de Hoge Raad zich uit in geschil bij de kostendoorberekening binnen een concernstructuur. De HR kwam hier tot de conclusie dat de Wet OB niet uitsluit dat een buitenlands hoofdhuis met een

¹⁹¹ G.J. van Norden, *Cross-border VAT grouping*, in From Marks & Spencer to X holding, EUCOTAX series on European taxation no. 29, Wolters Kluwers 2011, p. 183.

¹⁹² G.J. van Norden, *Cross-border VAT grouping*, in From Marks & Spencer to X holding, EUCOTAX series on European taxation no. 29, Wolters Kluwers 2011, p. 184.

¹⁹³ Hilten, M.E. van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 87.

Nederlandse vaste inrichting onderdeel van een Nederlandse fiscale eenheid kan zijn. Mits het hoofdhuis voldoet aan de drie verwevenheidseisen. Dit arrest heeft als gevolg dat het buitenlandse hoofdhuis in de Nederlandse fiscale eenheid plaats kan nemen en er geen belaste prestaties tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid verricht kunnen worden. Voornamelijk internationale concerns met vrijgestelde activiteiten profiteren hiervan. De prestaties van de Nederlandse fiscale eenheid aan het buitenlandse hoofdhuis worden wel belast met btw. De plaats van dienst is op basis van artikel 44 Btw-richtlijn in het land van de afnemer. Omdat dit land de Nederlandse fiscale eenheid niet erkend is de transactie alsnog belast met btw.

Hoofdhuisstructuren kunnen tot misbruik leiden. Hierbij kan gedacht worden aan situaties waar het hoofdhuis in een derde land ligt en plaatsneemt in de Nederlandse fiscale eenheid. Diensten worden door het hoofdhuis belastingvrij ontvangen en doorbelasting valt buiten de reikwijdte van de btw. De fiscus kan misbruik voorkomen door naar de rechter te stappen en de plaats van dienst in twijfel te trekken. Daarnaast kan er worden gekozen voor een fiscaal rationele interpretatie om geen of dubbele heffing te voorkomen, de economische realiteit te waarborgen, de mate van betrouwbaarheid, eenvoud en bruikbaarheid te verbeteren.

Een in het buitenland gevestigde vaste inrichting kan plaats nemen in de fiscale eenheid van het hoofdhuis. Een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap kan dit echter niet. In het X holding arrest werd er door X Holding en de Europese Commissie gepleit voor een gelijke behandeling tussen beide. Het HvJ verwierp dit idee echter met het argument dat een vaste inrichting en dochtervennootschap zich niet in dezelfde situatie bevinden. De heffingsbevoegdheden van lidstaten zijn namelijk verschillend bij vaste inrichtingen en dochtervennootschappen in de directe belastingen.

Maar gaat dit argument ook op voor de omzetbelasting? In de btw is de heffingsbevoegdheid geharmoniseerd en geregeld door de plaats van levering van goederen en diensten. De plaats van levering is voor de vaste inrichting en dochtervennootschap identiek. Daarnaast zijn de administratieve verplichtingen voor beiden vergelijkbaar. Mijns inziens is er dan ook geen valide reden waarom vaste inrichtingen wel tot een binnenlandse fiscale eenheid mogen toetreden en een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap niet.

Hoofdstuk 5: Fiscale eenheid en de neutraliteit in de omzetbelasting

5.1 Inleiding: de fiscale neutraliteit

Fiscale neutraliteit is een vaak gebruikte term in de omzetbelasting. In de literatuur wordt met belastingneutraliteit bedoeld dat economische keuzes zo min mogelijk moet worden beïnvloed door belastingen.¹⁹⁴ Maar belastingen zullen nooit geheel neutraal zijn en hebben altijd invloed op het economisch handelen.¹⁹⁵ Elasticiteit van de vraagcurve zorgt er namelijk voor dat de afzet van goederen verschillend reageert op een uniforme belasting.¹⁹⁶ Beoordeling van de neutraliteit is daarom lastig. Fiscale neutraliteit in de ene verhouding kan juist a-neutraal uitpakken in een andere verhouding. Dit hoofdstuk gaat daarom niet alleen over de vraag of de territoriale beperking van de fiscale eenheid de neutraliteit schendt, maar ook in welke verhouding de neutraliteit het zwaarst weegt.

5.2 Het neutraliteitsbeginsel

De omzetbelasting probeert het consumptieve gebruik te belasten. Daarom zou deze belasting tegenover niet consumenten neutraal moeten zijn en geen lasten met zich mee brengen. Onder lasten valt meer dan een financieel plaatje. Ook administratief moet de hinder minimaal zijn. Ondernemers in de btw zijn namelijk in wezen niet meer dan onbezoldigde belastingontvangers.¹⁹⁷ Daarom dient het neutraliteitsbeginsel vier doelen:

- 1) De voorkoming van belastingcumulatie;
- 2) Neutraliteit tussen belastingplichtigen garanderen;
- 3) Neutraliteit tussen eindgebruikers waarborgen; en
- 4) Belastingneutraliteit tussen verschillende transacties creëren.¹⁹⁸

Fiscale neutraliteit bestaat uit meerdere onderdelen. Voor de omzetbelasting zijn voornamelijk de economische of interne neutraliteit, juridische neutraliteit, mededingingsneutraliteit en externe

¹⁹⁴ J. Slemrod and J.M. Bakija, *Taxing ourselves: A citizen's guide to the debate over taxes*, Cambridge: MIT Press 2008, p. 131.

¹⁹⁵ M.E. van Hilten en van en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 13.

¹⁹⁶ A.C.J. Nouwens, *Beschouwingen over de afwenteling van belastingen*, Leiden: H.E. Stenfert Kroese 1957, p. 93.

¹⁹⁷ M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Rede bij aanvaarding ambt van bijzonder hoogleraar indirecte belastingen van de Vrij Universiteit Amsterdam, Deventer: Kluwer 2010, p. 9.

¹⁹⁸ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw*, Amersfoort: SDU 2000, p. 30-37.

neutraliteit belangrijk. Aangezien de omzetbelasting een verbruiksbelasting is en louter consumenten wil belasten, moet in beginsel de concurrentieverhouding tussen ondernemers onverstoorde blijven. Zou dit niet het geval zijn, dan wordt ook de omzetbelasting een bedrijfsbelasting aangezien een deel van de ondernemers de btw niet meer volledig zou kunnen afwentelen op de consument. De economische neutraliteit (ook wel interne neutraliteit genoemd) houdt in dat de omzetbelasting niet van invloed mag zijn op de efficiënte allocatie van productiemiddelen.¹⁹⁹

Juridische neutraliteit kan worden opgevat als evenredigheid;²⁰⁰ de btw moet evenredig zijn aan de prijs. Gelijke producten moeten gelijk belast worden en het moet irrelevant zijn bij welke ondernemer ze gekocht worden. Hierdoor wordt de btw-druk meetbaar. Van Hilten en van Kesteren stellen dat de meetbaarheid van de belastingdruk het belangrijkste criterium is dat aan een belasting gesteld moet worden.²⁰¹ Dit zorgt er namelijk voor dat het gelijke gelijk wordt behandeld en het ongelijke evenredig ongelijk behandeld kan worden.²⁰²

De juridische neutraliteit heeft een nauwe band met de mededelingsneutraliteit. Als de belastingdruk voor alle producten evenredig is aan de eindprijs dan verstoord zij de concurrentieverhouding niet en kan mededelingsneutraliteit bereikt worden. Van Doesum vindt de mededelingsneutraliteit een verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel.²⁰³ Het HvJ onderschrijft dit in het Gregg en Gregg arrest; in dit arrest concludeert het HvJ *'Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er namelijk meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw heffing[...] afhankelijk van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent'*²⁰⁴

In internationaal verband is externe neutraliteit van belang; de belastingdruk op ingevoerde en in het binnenland gemaakte goederen moet gelijk zijn. Volgens het bestemmingslandbeginsel moeten alle goederen belast worden tegen het binnenlandse tarief in het land waar ze geconsumeerd worden.²⁰⁵ Buitenlandse ondernemers die goederen of diensten leveren moeten dezelfde regels kunnen toepassen als binnenlandse ondernemers. Dit moet leiden tot een interne markt waar marktdeelnemers uit alle

¹⁹⁹ J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Uitgeverij FED Deventer, 1997, p. 22.

²⁰⁰ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 32.

²⁰¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 15.

²⁰² J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1965, p.5.

²⁰³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

²⁰⁴ HvJ EG 15 september 1998, (*Gregg en Gregg*), nr. C-126/97, BNB 1999/395, r.o. 20.

²⁰⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 11.

lidstaten onder gelijkwaardige concurrentievoorwaarden de mogelijkheid hebben te investeren, produceren en goederen en diensten te kopen of verkopen.²⁰⁶

5.3 Territoriale beperking in strijd met de fiscale neutraliteit

Een breuk in de fiscale neutraliteit kan worden veroorzaakt door een discriminatie, belemmering of dispariteit. Er wordt gesproken over discriminatie als er onderscheid wordt gemaakt op basis van nationaliteit. Dit kan op een directe of indirecte manier gebeuren, de meest voor de hand liggende vorm is de directe discriminatie. Personen krijgen een andere behandeling op basis van hun nationaliteit. Bij indirecte discriminatie kunnen personen gebruik maken van dezelfde regelingen. De vereisten voor de regelingen zijn echter voor personen met een buitenlandse nationaliteit moeilijker te voldoen. Dispariteit ontstaat bij een gebrek aan harmonisatie: verschil in wetgeving tussen de lidstaten kan dubbele heffing of geen heffing veroorzaken. Het primaire EG recht heeft geen betrekking op dispariteiten en het is niet aan het HvJ om dispariteiten op te lossen, maar de verantwoordelijkheid van de lidstaten.²⁰⁷

Belemmeringen hebben meestal betrekking op grensoverschrijdende situaties, grensoverschrijdende gevallen worden anders behandeld dan zuiver nationale situaties. Nationaliteit is in deze situatie niet van belang. De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid is een voorbeeld van een fiscale belemmering. De fiscale eenheidsregeling maakt namelijk een verschil tussen zuiver nationale gelegenheden en grensoverschrijdende situaties. De regeling kent een verschil in de behandeling tussen concerns verspreidt over meerdere lidstaten en concerns die geheel gevestigd zijn in één lidstaat.

Een grensoverschrijdend concern kan geen fiscale eenheid vormen met buitenlandse onderdelen. Onderlinge prestaties zijn hierdoor belast en door de verleggingsregeling van artikel 196 Btw-richtlijn kan deze belasting plaatsvinden in het buitenland. Hierdoor ontstaat de kans dat het concern niet de volledige voorbelasting in aftrek kan brengen, voornamelijk als (deels) vrijgestelde ondernemers deel uitmaken van de groep. Vrijgestelde ondernemers in de fiscale eenheid hebben recht op aftrek op basis

²⁰⁶ P.J.G. Kapteyn en R. Barents, *Het recht van de Europese Unie en van de Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 104.

²⁰⁷ Zie o.a. HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*), NTFR 2011/82.

van de pro rata breuk.²⁰⁸ Daarnaast wordt belastingcumulatie voorkomen door onderlinge prestaties buiten de btw te laten.²⁰⁹

Aanpassingen in de juridische structuur van het concern kunnen tot een oplossing leiden: in plaats van het gebruik van dochtervennootschappen kan het concern kiezen voor vaste inrichtingen. Op basis van het FCE-bank principe is dienstverlening onder bezwarende titel tussen vaste inrichting en hoofdhuis onmogelijk. Daarnaast wordt de territoriale beperking van de fiscale eenheid door gebruikmaking van een vaste inrichting omzeild door het arrest HR 14 juni 2002.²¹⁰ Fiscale neutraliteit houdt echter ook in dat een concern over een vrije keuze moet beschikken in de juridische vorm van haar secundaire vestiging. De keuzemogelijkheid wordt in de literatuur opgevat als rechtsvormneutraliteit.²¹¹ Daarnaast zijn er andere (fiscale) redenen waarom het gebruik van een vaste inrichting in sommige gevallen niet mogelijk is.

De territoriale beperking van de fiscale eenheid creëert een verschil in behandeling tussen zuiver nationale gelegenheden en grensoverschrijdende situaties. Mijns inziens is dit in strijd met de fiscale neutraliteit. Dezelfde prestaties moeten op eenzelfde manier aan de omzetbelasting worden onderworpen. Door wie en op welke wijze deze prestatie verricht wordt zou in dit kader niet van invloed mogen zijn. De territoriale beperking van de fiscale eenheid verstoort drie van de vier doelstellingen van de fiscale neutraliteit zoals aangehaald in hoofdstuk 5.1. Deze beperking veroorzaakt namelijk belastingcumulatie door de belasting op onderlinge prestaties en verbreekt de neutraliteit tussen in één lidstaat gevestigde concerns en concerns met buitenlandse vennootschappen. Daarnaast worden vergelijkbare transactie op verschillende wijze behandeld voor de btw.

Onderlinge prestaties in de zuiver binnenlandse situatie vallen buiten de btw, terwijl in het grensoverschrijdende geval zich een belastbaar feit voordoet. Hierdoor wordt vestigen in andere lidstaten fiscaal onaantrekkelijker gemaakt. Fiscale regelgeving zou vanuit de neutraliteitsgedachte de vorming van een concern niet in de weg mogen staan. Discriminaties en belemmeringen die de fiscale neutraliteit schenden zijn niet in alle gevallen verboden. Het VwEU biedt een aantal rechtvaardigingsgronden voor lidstaten in het geval van een discriminatie of belemmering. Deze

²⁰⁸ Artikel 173 e.v. Btw-richtlijn.

²⁰⁹ Hoofdstuk 3: De voordelen van de fiscale eenheid.

²¹⁰ Zie voor een verdere uitleg hoofdstuk 4: De huidige grensoverschrijdende fiscale eenheid.

²¹¹ W.M.H. Moes, 'Hoofdhuis versus moedermaatschappij: rechtsvormneutraliteit vanuit de oorsprongstaat in Europees fiscaalrechtelijk perspectief', Erasmus Universiteit Rotterdam: FEI-brochure no. 34, p. 60.

uitzonderingen bestaan uit verdragsexcepties en rechtvaardigheidsgronden met een dwingend karakter van algemeen belang.²¹²

5.4 Territoriale beperking voorkomt strijdigheid fiscale neutraliteit

Theoretisch gezien zijn er meerdere grensoverschrijdende fiscale eenheden mogelijk, namelijk:²¹³

1. De Nederlandse fiscale eenheid wordt erkend in andere lidstaten;
2. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid van een lidstaat, maar de fiscale eenheid wordt louter erkend in deze lidstaat; en
3. Buitenlandse rechtspersonen kunnen toetreden tot de fiscale eenheid en deze eenheid wordt door alle lidstaten erkend.

Bij het eerste type fiscale eenheid mogen buitenlandse ondernemers niet toetreden tot de fiscale eenheid, er is echter wel sprake van een fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking. Dit betekent dat als twee ondernemers – die een fiscale eenheid vormen in Nederland – een prestatie aan elkaar verrichten in Frankrijk, deze prestatie voor de btw ook in Frankrijk buiten beschouwing blijft. De fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking zorgt ervoor dat een groep ondernemers, die in Nederland een fiscale eenheid vormen, in Frankrijk anders wordt behandeld dan een vergelijkbare groep Franse ondernemers. Terwijl deze Franse ondernemers mogelijk ook voldoen aan de verwevenheidsvereisten van de fiscale eenheid.²¹⁴ Mijns inziens wordt de fiscale neutraliteit hiermee geschonden.

Bij de tweede grensoverschrijdende fiscale eenheid kan een Franse ondernemer toetreden tot de Nederlandse fiscale eenheid. Deze eenheid wordt echter in Frankrijk niet erkend. Hierdoor ontstaan oneigenlijke voordelen als de Franse ondernemer diensten verricht aan de Nederlandse onderdelen van de fiscale eenheid.²¹⁵ Frankrijk ziet een belaste dienst in Nederland en verstrekt daarom het recht op aftrek. In Nederland is deze dienst door de fiscale eenheid non-existent voor de btw. Hier ontstaat een gevolg dat indruist tegen doel en strekking van de omzetbelasting: geen belasting, wel aftrek. Deze verstoring is mijns inziens in strijd met de fiscale neutraliteit en schaadt de interne markt.

²¹² Zie hoofdstuk 6.3.

²¹³ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 505-506.

²¹⁴ M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011, p. 507.

²¹⁵ Zie hoofdstuk 3.2.

De derde en laatste variant van de fiscale eenheid zou de fiscale neutraliteit waarborgen, mits de fiscale eenheid binnen de interne markt uniform wordt ingevoerd. Dit houdt in dat alle lidstaten dezelfde voorwaarden aan de fiscale eenheid moeten stellen. Er kan alleen gesproken worden van een fiscale eenheid die de neutraliteit in stand houdt als de fiscale eenheid in alle lidstaten dezelfde personen bevat.

5.5 Deelconclusie

De territoriale beperking van de fiscale eenheid vormt een belemmering die een inbreuk maakt op de fiscale neutraliteit. In een zuiver binnenlandse situatie wordt een concern anders belast dan in een grensoverschrijdende situatie. Hierdoor ontstaat er een verschil tussen belastingplichtigen. Daarnaast worden onderlinge transacties anders behandeld: door de fiscale eenheid vallen deze prestaties buiten de btw, in grensoverschrijvende situaties worden deze echter wel belast. Daar bovenop komt het feit dat deze gevolgen tot belastingcumulatie kunnen leiden.

Een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan echter ook een inbreuk op de fiscale neutraliteit veroorzaken. Bij een fiscale eenheid met louter grensoverschrijdende werking wordt een groep buitenlandse personen anders behandeld dan een groep binnenlandse personen. En dit terwijl zij dezelfde handelingen verrichten. Bij de tweede variant kunnen buitenlandse rechtspersonen toetreden tot de fiscale eenheid, maar wordt de fiscale eenheid niet over de grens erkend. Deze fiscale eenheid werkt verstorend doordat het oneigenlijke voordelen creëert en belastingconcurrentie tussen lidstaten kan veroorzaken. Alleen als de fiscale eenheid uniform wordt ingevoerd is er een mogelijkheid tot een grensoverschrijdende fiscale eenheid die fiscale neutraliteit waarborgt.

De territoriale beperking van de fiscale eenheid creëert in de ene verhouding een inbreuk op de fiscale neutraliteit en waarborgt dezelfde neutraliteit in een andere verhouding. Gewichten aan deze verhoudingen hangen is een lastige zaak. Op korte termijn veroorzaakt een grensoverschrijdende fiscale eenheid mijns inziens strijdigheid met de neutraliteit in plaats van dat het die oplost. Wenselijkheid en werkelijkheid moeten hierbij in het oog gehouden worden. Uiteindelijk is de enige oplossing een uniforme grensoverschrijdende fiscale eenheid, zover zijn we echter nog niet en gezien het grote aantal lidstaten lijkt invoering van deze eenheid nog niet in het zicht.

Hoofdstuk 6: De vrijheid van vestiging

6.1 Inleiding: de vrijheid van vestiging

Is de territorialiteitsbeperking in strijd met de vrijheid van vestiging van artikel 49 VwEU? Van Doesum en van Norden²¹⁶ onderzoeken deze vraag aan de hand van het beslissingsmodel dat het HvJ hanteerde in het Marks & Spencer II arrest.²¹⁷ Niet iedere schending van een verdragsvrijheid leidt tot een onverbindendheid of verandering van de betreffende bepaling. Rechtvaardigingsgronden kunnen een dergelijke inbreuk verantwoorden. Het feit dat er rechtvaardigheidsgronden te vinden zijn voor een maatregel betekent niet automatisch dat deze legitiem is. Er moet gekeken worden of de maatregel (de territorialiteitsbeperking) geschikt is voor het doel dat men probeert te bereiken.

6.1.1 Artikel 49 VwEU: De vrijheid van vestiging

‘In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepaling welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.’²¹⁸

Artikel 49 VwEU garandeert inwoners van de Europese Unie dat zij zich vrijelijk in andere lidstaten als zelfstandige kunnen vestigen. Uit de tweede alinea van artikel 49 VwEU valt op te maken dat het recht van vrije vestiging niet alleen geldt voor natuurlijke personen, maar ook voor rechtspersonen, zoals de vestiging van agentschappen, filialen en dochterondernemingen in andere lidstaten. Met dit artikel wordt voorkomen dat lidstaten belemmerende maatregelen treffen. Meestal zijn dit maatregelen die een onderscheid maken tussen inwoners en niet inwoners. Maar belemmerende maatregelen zonder onderscheid zijn ook mogelijk.

²¹⁶ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(I)’, *WFR* 6679 p. 823.

²¹⁷ HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), *BNB* 2006/72 r.o. 27-59.

²¹⁸ Artikel 49 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

De vrijheid van vestiging bestaat uit twee kanten: een inkomende en uitgaande kant. De inkomende kant van de vrijheid van vestiging houdt in dat een lidstaat buitenlandse vennootschappen dezelfde voordelen moet geven als binnenlandse vennootschappen. De betreffende lidstaat mag geen belemmeringen opwerpen om vestiging van buitenlandse vennootschappen in het binnenland te voorkomen. Daarnaast is er de uitgaande kant van de vrijheid van vestiging, deze verbiedt lidstaten belemmeringen op te werpen voor binnenlandse vennootschappen om zich te vestigen in een andere lidstaat. Niet alleen lidstaten moeten het vrije vestigingsrecht respecteren, ook particuliere organisaties en verenigingen zijn hieraan gebonden.

Natuurlijke personen en rechtspersonen die voor onbepaalde tijd een vaste basis hebben in een andere lidstaat en reële activiteiten uitoefenen in die lidstaat, kunnen aanspraak maken op het vrije vestigingsrecht. Personen die op een tijdelijke basis activiteiten verrichten in een lidstaat vallen onder artikel 56 VwEU. Zonder een vaste basis in een andere lidstaat is er namelijk sprake van dienstverlening in een andere lidstaat.

6.1.2 Toegang tot het verdrag

Alle onderdanen van een lidstaat kunnen een beroep doen op het verdrag en de daarin neergelegde basisvrijheden. Hieronder vallen natuurlijke personen die onderdaan zijn van een lidstaat als wel vennootschappen. Artikel 54 VwEU bepaalt namelijk:

‘De vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en welke hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, worden voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk gelijkgesteld met de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten.’²¹⁹

Onder vennootschappen worden maatschappen naar burgerlijk of handelsrecht gerekend en tevens de coöperatieve vereniging of vennootschap. Daarnaast worden alle rechtspersonen die naar publiek- of privaatrecht zijn opgericht beschouwd als vennootschap. Vennootschappen die geen winst beogen zijn uitgesloten, deze uitzondering moet echter strikt worden uitgelegd.²²⁰ Uit het *Esso Espanola* arrest blijkt dat de verdragsvrijheden slechts van toepassing zijn als het een grensoverschrijdende situatie betreft.²²¹

²¹⁹ Artikel 54 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

²²⁰ D.M. Weber, *De belastingontwijker en de EG-Verdragsvrijheden*, Deventer: Kluwer 2003, p. 41.

²²¹ HvJ EG 30 november 1995, nr. C-134/94 (*Esso Espanola*), Jurispr. 1995, p. I-4223, r.o. 13.

6.1.3 Hiërarchie van het Gemeenschapsrecht

Binnen het Gemeenschapsrecht wordt een onderscheid gemaakt tussen primair en secundair recht. Het primaire recht bestaat uit de basisverdragen, zoals het VEU, het VwEU en de algemene rechtsbeginselen. De Raad van de Europese Unie, de Europese Commissie en het Europese Parlement hebben bevoegdheden op basis van dit primaire recht. Deze instituten hebben in het secundaire gemeenschapsrecht regelgeving vastgelegd door middel van richtlijnen en verordeningen.

De territoriale beperking van de fiscale eenheid in de Nederlandse Wet OB is in overeenstemming met de Btw-richtlijn. De vraag is dan ook of de Europese wetgever gebonden is aan de verdragsvrijheden. De hiërarchie tussen primair en secundair recht is niet geheel duidelijk,²²² maar op basis van artikel 5 VEU moet secundair gemeenschapsrecht voldoen aan het VEU en VwEU. Het secundaire gemeenschapsrecht geniet geen voorrang op het primaire gemeenschapsrecht ondanks de geldigheid van rechtswege of de onafhankelijkheid van de goedkeurende instelling.²²³

Hieruit valt te concluderen dat het HvJ secundaire wetgeving ongeldig kan verklaren als het in strijd is met de verdragsvrijheden zoals artikel 49 VwEU. In beginsel wordt secundair recht altijd geacht rechtsgeldig te zijn en valide rechtsgevolgen te creëren, totdat deze nietig wordt verklaard of ingetrokken.²²⁴ Alleen handelingen die gebaseerd zijn op een dusdanige onregelmatigheid dat zij door de communautaire rechtsorde niet kunnen worden getolereerd roepen geen rechtsgevolgen in het leven.²²⁵ Daarnaast zijn de consequenties van een ongeldig verklaring van Europese wetgeving dermate groot dat het HvJ dit slechts in exceptionele gevallen zal toepassen.²²⁶ Daarom ben ik van mening dat het HvJ een ruime marge zal nemen bij de beoordeling of secundair unierecht in strijd is met het primaire recht.

6.2 Strijd met de vrijheid van vestiging

Uit het voorgaande blijkt dat artikel 49 VwEU belemmeringen op de vestiging in andere lidstaten verbiedt. Inwoners van een lidstaat kunnen een beroep doen op het verdrag evenals vennootschappen die naar de wet van een lidstaat zijn opgericht en gevestigd zijn in de Europese Unie. Ondanks dat de

²²² C.B. Eskildsen, *VAT grouping versus freedom of establishment*, Economic tax review 2011-3, p. 114.

²²³ Zie artikel 7 VwEU.

²²⁴ HvJ EG 13 februari 1979, C- 101/78 (*Granaria*), Jurispr. 1979 p. 623, r.o. 4-5.

²²⁵ HvJ EG 5 oktober 2004, nr. C-475/01 (*EC vs. Griekenland*), Jurispr. 2004, p. I-8923, r.o. 18 en HvJ EG 15 juni 1994, nr. C-137/92 (*Commissie/BASF*), Jurispr. p. I-2555, r.o. 49.

²²⁶ HvJ EG 5 oktober 2004, nr. C-475/01 (*EC vs. Griekenland*), Jurispr. 2004, p. I-8923, r.o. 19.

territoriale beperking van de fiscale eenheid in de Nederlandse Wet OB geheel in overeenstemming is met de Btw-richtlijn kan het strijdig zijn met het primaire Gemeenschapsrecht. Secundair Gemeenschapsrecht moet namelijk in overeenstemming zijn met de primaire rechtsbronnen.

De belangrijkste vraag die nu gesteld moet worden is of de territoriale beperking van de fiscale eenheid in strijd is met de vrijheid van vestiging. De vrijheid van vestiging moet voor artikel 49 VwEU ruim worden uitgelegd, dit blijkt uit het *Centro di Musicologia Walter Stauffer* arrest.²²⁷

*'[...] dat een Unie duurzaam kan deelnemen aan het economische leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale vervlechting in de Gemeenschap op het terrein van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen.'*²²⁸

In het *Factortame II* arrest voegt het HvJ hier nog aan toe:

*'[...] dat daadwerkelijk een economische activiteit wordt uitgeoefend door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd in een andere lidstaat.'*²²⁹

Een dochteronderneming die in een andere lidstaat door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd economische activiteiten verricht valt op basis van het *Gebhard* en *Factortame II* arrest onder de vrijheid van vestiging.²³⁰ Een inbreuk op deze vrijheid wordt gerealiseerd op het moment dat de onderneming door de grensoverschrijdende situatie een fiscaal voordeel wordt ontzegd. De fiscale eenheid zorgt voor een financieel-, cashflow- en administratievoordeel.²³¹

De moederverenootschap wordt door de territoriale beperking van de fiscale eenheid uitgesloten van deze voordelen. Hierdoor wordt oprichting van vennootschappen in andere lidstaten minder aantrekkelijk. Mijns inziens kan hier niet anders worden geconcludeerd dan dat het ontzeggen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid een beperking is van de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 49 VwEU.

²²⁷ HvJ EG 14 september 2006, nr. C-386/04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer*), Jurispr. p. I-8203.

²²⁸ HvJ EG 14 september 2006, nr. C-386/04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer*), Jurispr. p. I-8203 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

²²⁹ HvJ EG 25 juli 1991, nr. C-221/89 (*Factortame II*), Jurispr. 1991, p. I-3905, r.o. 20.

²³⁰ HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55-94 (*Gebhard*), Jurispr. p. I-04615.

²³¹ Zie hoofdstuk 3.

De Commissie is het echter niet eens met deze zienswijze; zij stellen in de mededeling betreffende artikel 11 Btw-richtlijn dat de territorialiteitsbeperking in overeenstemming is met de verdragsvrijheden van het VwEU:

‘Net zoals duidelijk is dat artikel 11 de territoriale reikwijdte van een btw-groepregeling beperkt ligt het evenzeer voor de hand dat de interpretatie in overeenstemming moet zijn met de economische vereisten en het beginsel van de vrijheid van vestiging zoals vastgesteld in artikel 43, gelezen in samenhang met artikel 48, van het EG-verdrag, op grond waarvan vaste inrichtingen van een buitenlandse vennootschap in de betrokken lidstaat voor dezelfde fiscale voordelen in aanmerking komen als vennootschappen naar nationaal recht. De hierboven uiteengezette interpretatie staat toe dat vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die zijn gelegen in de lidstaat die de btw-groepsregeling ten uitvoer legt, in een groep kunnen worden opgenomen en in aanmerking komen voor dezelfde fiscale voordelen als de vennootschappen in die lidstaat, en zij is derhalve in overeenstemming met het EG-verdrag.’²³²

De Commissie is van mening dat de verdragsvrijheden niet worden geschonden omdat de vaste inrichting van buitenlandse vennootschappen tot de fiscale eenheid mogen toetreden. Hiermee krijgen zij dezelfde fiscale voordelen als Nederlandse vennootschappen. Mijns inziens verandert dit echter niets aan het feit dat een buitenlandse vennootschap, die niet in Nederland gevestigd is, niet kan profiteren van de voordelen van de fiscale eenheid.

6.3 Uitzonderingen op de verdragsvrijheden

6.3.1 Algemeen

In artikel 52 VwEU is er een mogelijkheid gecreëerd om een uitzondering te maken op de vrijheid van vestiging. De uitzonderingen moeten gebaseerd zijn op de doelstellingen van het verdrag. De doelstellingen zijn: openbare orde, openbare veiligheid en de volksgezondheid. Deze uitzonderingen mogen geen betrekking hebben op volledig geharmoniseerde zaken of geleid worden door economische motieven. In de literatuur komt men tot de logische conclusie dat bovengenoemde verdragexcepties niet van toepassing zijn op de grensoverschrijdende fiscale eenheid, omdat deze drie uitzondering geen betrekking hebben op deze fiscale maatregel.²³³ In het Segers arrest werd bestrijding van misbruik door

²³² Mededeling commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325, p.8.

²³³ Zie o.a: C.B. Eskildsen, ‘VAT grouping versus freedom of establishment’, *Economic tax review* 2011-3, p. 117 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)’, *WFR* 6680, p. 853.

het HvJ geschaard onder het beschermen van de openbare orde.²³⁴ Ik schaar mij echter achter de mening van Weber dat het HvJ hier louter de bestrijding van illegale fraude bedoelde en niet misbruik in de zin van legale ontwijking zoals op kan treden bij de grensoverschrijdende fiscale eenheid.²³⁵

Het HvJ heeft in het Gebhard arrest vier algemene eisen gesteld waaraan een inbreuk op de primaire verdragsvrijheden moet voldoen om als legitiem beschouwd te worden:

‘Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof, dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, aan vier voorwaarden moeten voldoen: Zij moeten zonder discriminatie worden toegepast, zij moeten hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, zij moeten geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen, en zij mogen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.’²³⁶

Deze rechtvaardigingsgronden met een dwingend karakter van algemeen belang worden ook wel de ‘rule of reason’ genoemd.²³⁷ Uitgesloten van deze lijst zijn economische²³⁸ en budgettaire²³⁹ beleidsdoelstellingen. Als er sprake is van een geheel geharmoniseerde regeling kan de ‘rule of reason’ niet meer worden aangedragen als een rechtvaardiging voor een belemmerende nationale regeling.²⁴⁰

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, ‘The internal market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT-groups’, *Economic Tax Review* 2007-1, p. 38.

²³⁴ HvJ EG 10 juli 1986, nr. C- 79/85 (*Segers*), Jurispr., p. 2375.

²³⁵ D.M. Weber, *De belastingontwijker en de EG-Verdragsvrijheden*, Deventer: Kluwer 2003, p. 169.

²³⁶ HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55-94 (*Gebhard*), Jurispr. blz I-04615, r.o. 37.

²³⁷ Zie Kapteyn- Verloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 491 voor een uitgebreide uitleg.

²³⁸ HvJ EG 25 juli 1991, nr. C-288/89 (*Gouda*), Jurispr. p. I-4007.

²³⁹ HvJ EG 6 juni 2000, nr. C-35/98 (*Verkooijen*), Jurispr. p. I-4071.

²⁴⁰ HvJ EG 31 maart 1993, nr. C-19/92 (*Kraus*), Jurispr. p. I-1663.

6.3.2 De zeven rechtvaardigheidsgronden

Als ‘*rule of reason*’ worden de volgende zeven argumenten aanvaard als rechtvaardigingsgrond voor een inbreuk op de verdragsvrijheden.²⁴¹

1. Doeltreffendheid van fiscale controles;²⁴²
2. De verstoring van het evenwicht en de wederkerigheid van de tussen een lidstaat en een derde land gesloten bilaterale internationale overeenkomst;²⁴³
3. De noodzaak om de samenhang van het belastingsysteem te handhaven;²⁴⁴
4. De bestrijding van belastingfraude of ontwijking;²⁴⁵
5. Het fiscale territorialiteitsbeginsel;²⁴⁶
6. De bevordering van onderzoek en ontwikkeling; en²⁴⁷
7. De gecombineerde rechtvaardigheidsgronden van Marks & Spencer II.

Hieronder zal ik de rechtvaardigingsgronden kort toelichten:

6.3.2.1 Doeltreffendheid van fiscale controles

Van Doesum en van Norden zijn van mening dat de doeltreffendheid van fiscale controles in het geval van de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid geen doorslaggevende rechtvaardigingsgrond kan zijn.²⁴⁸ Een grensoverschrijdende fiscale eenheid zal ingewikkelde controletechnieken vereisen om de heffing van btw rechtmatig te laten verlopen. Maar zoals van Doesum en van Norden aandragen kan dit efficiënt gebeuren op grond van de verordening voor wederzijdse bijstand.²⁴⁹ Mijns inziens moet het

²⁴¹ Voor een uitgebreide uitleg van de rechtvaardigheidsgronden zie A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)’, *WFR* 6680, p. 856.

²⁴² HvJ EG 20 februari 1979, nr. C-120/78 (*Cassis de Dijon*), *Jurispr.* 1979, p. 649, r.o. 8; HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (*Futura Participations*), *FED* 1998/365, r.o. 31 en HvJ EG 8 juli 1999, nr. C-254/97 (*Baxter*), *jurispr.* 1999, p. I-4809, r.o. 18.

²⁴³ HvJ EG 21 september 1999, nr. C-307/97 (*Saint Gobain*), *BNB* 2000/78, r.o. 59 en HvJ EG 15 januari 2002, nr. C-55/00 (*Gottardo*), *jurispr.* 2002, p. I-413, r.o. 36.

²⁴⁴ HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-2004/90 (*Bachmann*), *FED* 1992/286, r.o. 28 en HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (*Commissie/België*), *Jurispr.* 1992, p. I-305, r.o. 16,20 en 21.

²⁴⁵ HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-264/96 (*ICI*), *BNB* 1998/420, r.o. 25-27 en HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (*X en Y*), *BNB* 2003/221, r.o. 41-45 en 60-63.

²⁴⁶ HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (*Futura participation*), *FED* 1988/365, r.o. 20-22 en HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (*Bosal*), *BNB* 2003/344, r.o. 37-38.

²⁴⁷ HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-39/04 (*Laboratoires Fournier*) *Jurispr.* 2005, p. 2057, r.o. 23.

²⁴⁸ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II)’, *WFR* 6680, p. 857.

²⁴⁹ Verordening (EG) nr. 1798/2003 van 7 oktober 2003 en verordening (EEG) nr. 218/92, *PbEG* 2003 L 264, p. 1-11 en verordening (EG) nr. 1925/2004 van 29 oktober 2004.

belang van een doeltreffende fiscale controle niet worden onderschat. Dat in theorie de fiscale controle bij de grensoverschrijdende fiscale eenheid niet tot problemen zou hoeven te leiden moet worden meegenomen in de beoordeling van deze rechtvaardigingsgrond. De praktijk mag echter niet worden vergeten. Door de grensoverschrijdende fiscale eenheid worden de 27 lidstaten afhankelijk van elkaars fiscale administratie wat tot grote problemen kan leiden. Deze zienswijze werd door het HvJ gevolgd in het Schmelz arrest.²⁵⁰ In dit arrest ging het om een in Duitsland gevestigde mevrouw die in Oostenrijk een huisje verhuurde. Zij trachtte aanspraak te maken op de Oostenrijkse kleine ondernemingsregeling. Deze regeling was slechts beschikbaar voor in Oostenrijk gevestigde belastingplichtige. Het HvJ bepaalde dat dit een belemmering van de vrijheid van diensten was. Deze beperking was echter gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen. Op kort termijn kan de doeltreffendheid van fiscale controles naar mijn mening worden aangedragen als een legitieme rechtvaardigingsgrond. Op lang termijn kunnen deze problemen op een andere manier worden aangepakt.

6.3.2.2 Bilaterale overeenkomsten

In bilaterale overeenkomsten worden heffingsbevoegdheden tussen verschillende lidstaten buiten beschouwing gelaten. Daarom ben ik van mening dat deze verdragen niet als rechtvaardiging kunnen worden aangebracht voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid.

6.3.2.3 Samenhang van het belastingsysteem

Samenhang van het belastingsysteem betekent voor de btw de samenhang tussen belast presteren en recht op aftrek.²⁵¹ Een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan deze samenhang verstoren. Niet door de systematiek van de fiscale eenheid, maar door het feit dat niet alle lidstaten het figuur van de fiscale eenheid gebruiken. Hierdoor kan de economische samenhang van het systeem teniet worden gedaan. Het HvJ heeft deze '*rule of reason*' in het Bachmann²⁵² en Commissie/Belgie²⁵³ arrest geaccepteerd als legitieme rechtvaardigingsgrond. De samenhang van het belastingsysteem kan mijns inziens dan ook louter worden aangedragen als rechtvaardigingsgrond voor lidstaten die het figuur van de fiscale eenheid niet erkennen.

²⁵⁰ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (*Schmelz*), V-N/58.20.

²⁵¹ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, 'The internal market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT-groups', *Economic Tax Review* 2007-1, p. 39.

²⁵² HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (*Bachmann*), FED 1992/286.

²⁵³ HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (*Commissie/België*), Jurispr. p. I-305.

6.3.2.4 Belastingfraude of –ontwijking

Belastingfraude en –ontwijking kunnen een belangrijk argument vormen, ondanks dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid in principe niet leidt tot ontwijking of fraude. Ontwijking is bij een volledig geharmoniseerd systeem slechts mogelijk door diensten aan een afnemer in een derde land te laten verrichten en vervolgens binnen de fiscale eenheid door te leveren aan een vrijgestelde Europese fiscale eenheid. Van Doesum en van Norden²⁵⁴ zijn van mening dat het argument van fraude en ontwijking niet opgaat voor de grensoverschrijdende fiscale eenheid omdat de HR in het arrest van 14 juni 2002²⁵⁵ oordeelde dat deze structuren fiscaal houdbaar zijn. Mijns inziens gaat ontwijking van btw in tegen doel en strekking van de wet. Namelijk, dat alle in Nederland verrichtte diensten, behoudens vrijstellingen, belast moeten worden. Daarnaast zijn deze fiscale structuren nog niet getoetst door het HvJ. Daarom beschouw ik ook het voorkomen van belastingfraude of –ontwijking als een rechtvaardigingsgrond, in ieder geval totdat het HvJ zich gebogen heeft over deze problematiek.

6.3.2.5 Fiscaal territorialiteitsbeginsel

Het fiscale territorialiteitsbeginsel is een vaak gebruikte rechtvaardigingsgrond in de directe belastingen.²⁵⁶ Het territorialiteitsbeginsel houdt in dat winsten worden belast in de lidstaat waar ze gecreëerd zijn. Mijns inziens is dit beginsel niet van toepassing op de omzetbelasting. Doordat de btw een geharmoniseerde belasting is, is de verdeling van de heffingsbevoegdheid reeds bepaald. Van Doesum en van Norden stellen dat het fiscale territorialiteitsbeginsel van invloed is als de grensoverschrijdende fiscale eenheid leidt tot een dubbele heffing of helemaal geen heffing van btw.²⁵⁷ Zij dragen aan dat een lidstaat niet hoeft toe te staan dat het subject van heffing – de fiscale eenheid – wordt uitgebreid met buitenlandse vennootschappen. Mijns inziens past de grensoverschrijdende fiscale eenheid binnen de doelstellingen van de interne markt. De fiscale eenheid zou een Europese basis moeten hebben en niet gebonden zijn aan individuele territoriums van de verschillende lidstaten. Wenselijkheid en werkelijkheid zijn echter twee compleet verschillende werelden. Daarom kan ik mij voorstellen dat het territorialiteitsbeginsel, zoals het momenteel is ingevuld door het HvJ,²⁵⁸ als

²⁵⁴ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)', *WFR* 6680, p. 857.

²⁵⁵ Hr 14 juni 2002, nr. 35976, *BNB* 2002/287.

²⁵⁶ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), *BNB* 2006/72.

²⁵⁷ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)', *WFR* 6680 p. 858.

²⁵⁸ HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (*Futura participation*), *FED* 1988/365, r.o. 20-22 en HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (*Bosal*), *BNB* 2003/344, r.o. 37-38.

argument kan worden aangedragen om de fiscale eenheid als subject van heffing te beperken tot binnenlandse belastingplichtigen.

6.3.2.6 Bevordering van onderzoek en ontwikkeling

De fiscale eenheid en de territoriale beperking ervan heeft geen relatie met onderzoek en ontwikkeling, deze rechtvaardigingsgrond kan dan ook niet worden aangedragen.

6.3.2.7 Gecombineerde rechtvaardigingsgronden Marks & Spencer II

In het Marks & Spencer II arrest draagt het HvJ drie rechtvaardigingsgronden aan op de beperking van de vrijdagsvrijheden. Ten eerste, de bescherming van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten.²⁵⁹ Ten tweede, het gevaar op dubbele verliesverrekening en tot slotte het risico op belasting ontwijking.²⁶⁰ Deze rechtvaardigingsgronden gelden voor de directe belastingen en zijn daarmee niet automatisch toepasbaar in de omzetbelasting.

De verdeling van heffingsbevoegdheden wordt in de btw geregeld door de plaatsbepalingsartikelen. Zoals uit hoofdstuk 3 blijkt kan de grensoverschrijdende fiscale eenheid aftrek krijgen van voorbelasting terwijl deze voorbelasting aan vrijgestelde prestaties toerekenbaar is. Van Doesum en van Norden stellen dat hiermee de aftreksystematiek wordt verstoord en dus indirect de heffingsbevoegdheid.²⁶¹ Deze verstoring wordt niet veroorzaakt door de fiscale eenheid, maar door het feit dat niet alle lidstaten het figuur van de fiscale eenheid erkennen. Mijns inziens kan de verdeling van de heffingsbevoegdheid in het geding komen doordat diensten aan een buitenlands onderdeel van de fiscale eenheid worden verricht. Het buitenlandse onderdeel levert deze diensten door aan een Nederlands onderdeel van de fiscale eenheid. Door de fiscale eenheid valt deze transactie buiten de btw en kan Nederland.

Het voorkomen van dubbele verliesverrekening moet mijns inziens worden vertaald naar het onterecht verkrijgen van aftrek of het verkrijgen van diensten zonder btw die in principe niet zijn vrijgesteld. Een moedervennootschap kan met de grensoverschrijdende fiscale eenheid in combinatie met het FCE-bank

²⁵⁹ HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), BNB 2006/72, r.o. 46.

²⁶⁰ HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), BNB 2006/72, r.o. 47-48.

²⁶¹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)', *WFR* 6680 p. 859.

principe onbelaste diensten ontvangen.²⁶² Hiermee wordt onterecht btw ontlopen, waardoor dit argument naar mijn mening een legitieme rechtvaardigingsgrond kan zijn.²⁶³

De laatste rechtvaardigingsgrond uit het Marks & Spencer II arrest is de ontwijking van belastingen. Doordat de fiscale eenheid facultatief is en niet in alle landen wordt toegepast is het aantrekkelijk voor vennootschappen om een fiscale eenheid aan te gaan met belastingplichtigen die in een lidstaat zijn gevestigd die de fiscale eenheid niet erkent. Hierdoor kunnen oneigenlijke voordelen worden verkregen zoals vermeldt in hoofdstuk 3. Gezien het bovenstaande ben ik het met van Doesum en van Norden eens dat de drie rechtvaardigingsgronden; de verdeling van heffingsbevoegdheid, het onterecht verkrijgen van aftrek van voorbelasting en het ontwijken van belasting samen een rechtvaardigingsgrond voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid kunnen vormen. Het Marks & Spencer II arrest geldt dus ook – zij het in iets aangepast vorm – voor de fiscale eenheid btw.

6.3.3 Geldige rechtvaardigingsgronden

Valide rechtvaardigingsgronden zijn om mee te beginnen de effectiviteit van fiscale controles. De grensoverschrijdende fiscale eenheid maakt de 27 lidstaten afhankelijk van elkaars belastingadministratie, wat tot grote problemen kan leiden. Tevens is de samenhang van het belastingsysteem en de systematiek van de aftrek van voorbelasting een argument. Doordat niet alle landen het figuur van de fiscale eenheid erkennen kunnen er immers oneigenlijke voordelen ontstaan uit de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Het voorkomen van belastingfraude of –ontwijking is geen valide argument, omdat de HR in het arrest van 14 juni 2002²⁶⁴ oordeelde dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid houdbaar kan zijn. Het fiscaal territorialiteitsbeginsel is relevant omdat het subject van heffing door de grensoverschrijdende fiscale eenheid verandert, waardoor het territorialiteitsbeginsel onder druk komt te staan. Ten slotte zijn de gecombineerde rechtvaardigingsgronden uit het Marks & Spencer II arrest geldig.

²⁶² HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), *BNB* 2006/172.

²⁶³ Zie hoofdstuk 3.2.

²⁶⁴ Hr 14 juni 2002, nr. 35976, *BNB* 2002/287.

6.4 Proportionaliteit

6.4.1 Algemeen

Ondanks dat een beperking van de fundamentele verdragsvrijheden gerechtvaardigd kan worden maakt dit de beperking niet legitiem. De beperking moet ook proportioneel zijn met het doel.²⁶⁵ Dit principe is in een gelimiteerde vorm terug te vinden in het verdrag van Rome, maar voornamelijk gecreëerd door het HvJ.²⁶⁶ Proportionaliteit is belangrijk in alle gebieden van het Europese recht, A-G Jacobs verklaarde dan ook: '[...]there are few areas of Community law, if any at all, where the principle of proportionality is not relevant.'²⁶⁷ Het HvJ gebruikt een standaard formule om te bepalen of een maatregel in overeenstemming is met het proportionaliteitsbeginsel: is het gebruikte middel in overeenstemming met het belang van het doel en zo ja, is het middel noodzakelijk om het doel te bereiken.²⁶⁸ Deze twee onderdelen worden ook wel de noodzakelijkheidstoets en de geschiktheidstoets genoemd. Samen vormen zij de proportionaliteitstoets, waarbij de geschiktheidstoets bij het HvJ vaak slechts impliciet ter sprake komt.²⁶⁹ In deze problematiek is het duidelijk dat het verbieden van een grensoverschrijdende fiscale eenheid, in welke vorm dan ook, een geschikt middel is om bovengenoemde problemen te voorkomen. Daarom zal ik slechts de noodzakelijkheidstoets behandelen.

6.4.2 Noodzakelijkheidstoets

De reden van de territoriale beperking van de fiscale eenheid is relatief gezien onduidelijk. In de literatuur wordt aangenomen dat de fiscale eenheid is beperkt tot het binnenland om concurrentievervalsing en andere distorsies te voorkomen.²⁷⁰ Het figuur van de fiscale eenheid creëert op zichzelf echter geen verstoringen. De oorzaak achter deze verstoringen ligt in het facultatieve karakter van artikel 11 Btw-richtlijn. Hieronder zal ik toetsen of de territoriale beperking noodzakelijk is om de problemen van de grensoverschrijdende fiscale eenheid te voorkomen, door een aantal alternatieve oplossingen te onderzoeken.

²⁶⁵ Voor een uitgebreide uitleg van het proportionaliteitsbeginsel zie: T. Tridimas, *The general principles of EU law*, Oxford: University press 2006, p. 136-174.

²⁶⁶ HvJ EG 14 mei 1974, nr. C-4/73 (*Nold vs Commission*), ECR 491, p. 513; Zie HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), BNB 2006/72, r.o. 35; HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (*Schmelz*), V-N 2010/58.20, r.o. 58 en HvJ EG 25 februari, nr. C-337/08 (*X-Holding*), BNB 2010/166, r.o. 26.

²⁶⁷ HvJ EG 29 juni 1994, nr. C-120/94 (*Commissie vs Griekenland Fyrom*), ECR I-1513, p. 1533.

²⁶⁸ T. Tridimas, *The general principles of EU law*, Oxford: University press 2006, p. 139.

²⁶⁹ B.J. Kiegebeld en J. van Eijdsen, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2007, p. 7.

²⁷⁰ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 49 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 88.

6.4.2.1 Het verplicht invoeren van de fiscale eenheid

Een voor de hand liggende oplossing zou het verplicht invoeren van de fiscale eenheid – zonder territoriale beperking – in de nationale wetgeving van de lidstaten zijn. Het is echter aannemelijk dat de fiscale eenheid facultatief is omdat de lidstaten het niet eens konden worden over een verplichte fiscale eenheid.²⁷¹ Mijns inziens is deze oplossing gezien de huidige staat van de harmonisering niet haalbaar.

6.4.2.2 Het uitsluiten van (deels) vrijgestelde belastingplichtige

Daarnaast treedt concurrentieverstoring niet op als de fiscale eenheid bestaat uit volledig aftrekgerechtigde vennootschappen. Deze vennootschappen ontvangen geen oneigenlijke voordelen uit de fiscale eenheid. Een betere oplossing zou het uitsluiten van (deels) vrijgestelde vennootschappen tot de grensoverschrijdende fiscale eenheid zijn. Ook deze oplossing roept verdere vragen op: moet een (deels) vrijgestelde vennootschap worden uitgesloten van de grensoverschrijdende fiscale eenheid of tot het figuur van de fiscale eenheid als geheel? Mijns inziens is de fiscale eenheid essentieel voor (deels) vrijgestelde belastingplichtigen om versturende cumulatie van voorbelasting te voorkomen.

6.4.2.3 Het gebruikmaken van artikel 18 en 27 Btw-richtlijn

Maar de huidige Btw-richtlijn biedt door middel van artikel 18 en 27 minder ingrijpende maatregelen om concurrentieverstoringsen door de fiscale eenheid tegen te gaan.²⁷² Deze artikelen zorgen ervoor dat het btw-voordeel teniet kan worden gedaan als het aanschaffen van betreffende goed of dienst bij een belastingplichtige – die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid – geen recht op volledige aftrek van de btw zou geven voor de afnemer.

6.4.2.4 Het stellen van additionele voorwaarden aan de fiscale eenheid

Daarnaast dragen van Doesum en van Norden aan dat uit het Stichting Goed Wonen I arrest²⁷³ volgt dat lidstaten vrij zijn voorwaarden te stellen bij keuzes, zolang de voorwaarden de aard van de gebonden keuze niet wezenlijk wijzigt.²⁷⁴ In dit arrest kent het HvJ lidstaten namelijk de vrijheid toe om voorwaarden te stellen met betrekking tot zakelijke rechten. Of deze uitspraak ook betrekking heeft op

²⁷¹ C.B. Eskildsen, 'VAT grouping versus freedom of establishment', *Economic Tax review*, 2011-1, p. 119.

²⁷² D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 50.

²⁷³ HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Stichting goed wonen I*), *BNB* 2002/396.

²⁷⁴ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)', *WFR* 6680 p. 860.

artikel 11 Btw-richtlijn is mijns inziens te betwijfelen, omdat deze mogelijkheid niet expliciet in de 'kan' bepaling staat vermeld. Daarnaast zou de vrijheid voor het invullen van de voorwaarden de harmonisatie van de btw in Europa tegen kunnen werken. Deze gedachte is ook terug te vinden in de rechtspraak van het HvJ. In de JP Morgan zaak²⁷⁵ kwam het HvJ tot een uniforme benadering van het begrip 'gemeenschappelijke beleggingsinstellingen' van artikel 13, onderdeel B, sub d onder 6° Zesde richtlijn.²⁷⁶ Dat dit ook voor 'kan' bepalingen geldt komt onder andere naar voren in de Breitsohl zaak.²⁷⁷ In deze zaak bepaalde het HvJ dat ook het begrip 'erbij horend bouwterrein', van het facultatieve artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn, een communautair begrip is. Het is mijns inziens dan ook een voorbarige conclusie dat lidstaten geheel vrij zijn om voorwaarden van facultatieve artikelen in te vullen.

6.4.2.5 Het effectueren van de wederzijdse bijstand verordening

De laatste rechtvaardigingsgrond van de territoriale beperking is van praktische aard. Namelijk, de doeltreffendheid van fiscale controles, maar zijn er minder ingrijpende manieren om de kwaliteit van deze controles te garanderen? Van Doesum en van Norden merken terecht op dat lidstaten op basis van de verordening van wederzijdse bijstand²⁷⁸ in principe effectieve grensoverschrijdende controles kunnen uitvoeren.²⁷⁹ In het Schmelz arrest wordt de doeltreffendheid van fiscale controles echter geaccepteerd door het HvJ.²⁸⁰ Mijns inziens is het maar de vraag of er in de praktijk doeltreffende fiscale controles kunnen worden uitgevoerd. Rekening houdend met 27 verschillende lidstaten, ieder met hun eigen fiscale administratie en overwerkte belastingdienst. Landen zoals Italië of Griekenland krijgen dit naar mijn mening niet gerealiseerd.

Daarbij komt nog het probleem dat lidstaten de verwevenheidseisen verschillend invullen waardoor een vennootschap kwalificeert voor de fiscale eenheid in de ene lidstaat maar in de andere lidstaat niet voldoet aan de gestelde eisen. Zo legt Ierland de nadruk op economische verwevenheid terwijl het Verenigd Koninkrijk en Cyprus zich concentreren op de organisatorische verwevenheid. Van Doesum en

²⁷⁵ HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-363/05 (*JP Morgan*), V-N 2007/36.25.

²⁷⁶ Artikel 135, lid 1, onder g Btw-richtlijn.

²⁷⁷ HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98, (*Breitsohl*), V-N 200/43.17.

²⁷⁸ Verordening nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

²⁷⁹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(II)', *WFR* 6680, p. 860.

²⁸⁰ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (*Schmelz*), V-N 2010/58.20.

van Norden pleiten daarom voor een uniforme, communautaire invulling van de drie verwevenheidseisen.²⁸¹

6.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk werd gekeken of de territoriale beperking van de fiscale eenheid omzetbelasting in strijd is met artikel 49 VwEU. Artikel 49 VwEU garandeert inwoners van de Europese Unie dat zij zich vrijelijk in andere lidstaten als zelfstandige kunnen vestigen. Alle onderdanen van een lidstaat kunnen een beroep doen op het verdrag en de daarin neergelegde basisvrijheden.

Een inbreuk op de vrijheid van vestiging ontstaat als een onderneming in een grensoverschrijdende situatie een fiscaal voordeel wordt ontzegd dat binnenlandse belastingplichtigen wel verkrijgen. De fiscale eenheid zorgt voor een financieel-, cashflow- en administratievoordeel. De moedervernootschap kan niet profiteren van deze voordelen als zij dochtervernootschappen in andere lidstaten heeft, waardoor het vestigen in het buitenland minder aantrekkelijk wordt. Mijns inziens is dit in strijd met de vrijheid van vestiging. Deze strijdigheid komt voort uit de Btw-richtlijn, dat een vorm is van secundair recht. Maar ook secundair recht moet voldoen aan de fundamentele verdragsvrijheden. Wel heeft de Europese wetgever mijns inziens een ruime marge en zal het HvJ slechts in uitzonderlijke gevallen secundaire wetgeving ongeldig verklaren.

Als een inbreuk op de fundamentele verdragsvrijheden is geconstateerd accepteert het HvJ een aantal rechtvaardigingsgronden. Deze rechtvaardigingsgronden moeten wel zonder discriminatie worden toegepast, voortkomen uit dwingende redenen van algemeen belang en tevens proportioneel zijn tegenover het beoogde doel. Aangedragen rechtvaardigingsgronden zijn om mee te beginnen de effectiviteit van fiscale controles. De grensoverschrijdende fiscale eenheid maakt de 27 lidstaten afhankelijk van elkaars belastingadministratie, wat tot grote problemen kan leiden. Tevens is de samenhang van het belastingstelsel en de systematiek van de aftrek van voorbelasting een argument. Doordat niet alle landen het figuur van de fiscale eenheid erkennen kunnen er immers oneigenlijke voordelen ontstaan uit de grensoverschrijdende fiscale eenheid.

Ten slotte zijn er de rechtvaardigingsgronden zoals aangedragen in het Marks & Spencer II arrest. Doordat er in bepaalde lidstaten door de grensoverschrijdende fiscale eenheid onterecht aftrek van voorbelasting ontstaat wordt hiermee de heffingsbevoegdheid van deze lidstaat aangetast. Het

²⁸¹ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II)', *WFR* 6680, p. 861.

voorkomen van deze belastingontwijking is dan ook een belangrijke rechtvaardigingsgrond voor de inbreuk op de vrijheid van vestiging. Ook het voorkomen van dubbele verliesverrekening – zij het in een aangepaste vorm – kan worden aangedragen als rechtvaardigingsgrond.

De vraag is echter of deze rechtvaardigingsgronden de proportionaliteitstoets kunnen doorstaan. Is de territoriale beperking van de fiscale eenheid noodzakelijk om het beoogde doel te bereiken? Mijns inziens zijn er in theorie minder vergaande maatregelen voor de fiscale eenheid te bedenken. In de praktijk kan de uitvoerbaarheid van deze maatregelen echter op problemen stuiten. Om mee te beginnen kan het figuur van de fiscale eenheid verplicht worden gesteld voor alle lidstaten. Het is echter aannemelijk dat de fiscale eenheid facultatief is omdat de lidstaten het niet eens konden worden over een verplichte fiscale eenheid. Mijns inziens is deze oplossing gezien de huidige staat van de harmonisering niet haalbaar.

Daarnaast kan ervoor worden gekozen om (deels) vrijgestelde vennootschappen uit te sluiten van de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Een volledig aftrekgerechtigde fiscale eenheid krijgt immers geen oneigenlijke voordelen door grensoverschrijdende onderdelen. In de wereld van de vrijgestelde ondernemer speelt de fiscale eenheid echter een belangrijke rol. Uitsluiting van deze groep belastingplichtigen zou daarom tot grote problemen kunnen leiden. Gepleit kan worden dat de huidige Btw-richtlijn al passende maatregelen bevat – zoals artikel 18 en 27 – om misbruik van de grensoverschrijdende fiscale eenheid te voorkomen.

Concluderend kan worden gesteld dat de territoriale beperking niet noodzakelijk is. Er zijn minder vergaande opties beschikbaar, zoals het verplicht invoeren van de fiscale eenheid, het uitsluiten van (deels) vrijgestelde vennootschappen of het gebruik maken van bestaande mogelijkheden uit de Btw-richtlijn om verstoringen te voorkomen. Op papier zijn er geen rechtvaardigingsgronden die de proportionaliteitstoets doorstaan. De vraag is echter of deze oplossingen in de nabije toekomst haalbaar zijn.

Hoofdstuk 7: De CCCTB en de omzetbelasting

7.1 Inleiding

Zaken doen in meerdere lidstaten betekent in de meeste gevallen omgaan met meerdere belastingdiensten. Daarbij horen verschillende btw-verplichtingen en administratieve lasten, wat kan leiden tot een hoge kostenpost. Vestiging in meerdere lidstaten verzwaart de administratieve lasten nog verder. Zeker als wordt meegenomen dat het administratief lastenverlichtende figuur van de fiscale eenheid in grensoverschrijdende situaties niet mogelijk is. In de directe belastingen is men bezig met de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Aan het hart van dit geharmoniseerde systeem staat de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Niet alleen wordt hier de vennootschapsbelasting geharmoniseerd, het gaat eveneens gepaard met de introductie van nieuwe regels op het gebied van het formele belastingrecht. In de CCCTB geldt het principe van de *'one stop shop'*, waardoor er slechts aangifte verricht hoeft te worden bij één belastingdienst. In dit hoofdstuk zal ik onderzoeken of de systematiek achter de CCCTB toe te passen is in de omzetbelasting.

7.2 De CCCTB

7.2.1 Algemeen

Anders dan bij de indirecte belastingen, is de harmonisatie van de verschillende stelsels van vennootschapsbelasting van de verschillende lidstaten ver te zoeken. Het plan om tot een geconsolideerde heffingsgrondslag te komen in de vennootschapbelasting bestaat al jaren, maar pas op 16 maart 2011 verscheen een conceptrichtlijn van de Common Consolidated Corporate Tax Base²⁸². Deze geharmoniseerde vennootschapsbelasting moet zorgen voor een uniforme fiscale winstberekening en een Europese winstbelasting. Deze Europese winstbelasting heeft als doel het ondernemen in verschillende lidstaten te vergemakkelijken en het verbeteren van de interne markt van de Europese Unie.²⁸³ Na de toebedeling van de Europese winst aan de lidstaten geschiedt de heffing tegen nationaal tarief.

²⁸² Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁸³ Zie voor een introductie in de CCCTB: M.M.A. van Graafeiland en F.W.G. Kam, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing', *MBB* 2011/9, p. 368 e.v. en J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, FED fiscale brochures, Deventer: Kluwer 2011.

Kwalificerende groepen van vennootschappen, die samen een fiscale eenheid vormen, behoeven slechts aangifte te doen bij de belastingdienst van één lidstaat. Dit is de lidstaat waarin de moedermaatschappij is gevestigd. Deze belastingdienst vormt het loket voor de gehele groep. Eventuele toekomstige procedures moeten bij de rechterlijke macht van die lidstaat worden gevoerd.²⁸⁴ Dit is het reeds genoemde 'one stop shop' principe. Hierdoor hoeven multinationals gevestigd in de EU nog maar via één systeem aangifte te doen in één lidstaat voor de gehele Europese winst. Vervolgens wordt de belastingopbrengst met een verdeelsleutel toegewezen aan individuele lidstaten. Aangifte doen in meerdere lidstaten met ieder een eigen systeem behoort hierdoor tot het verleden. Daarnaast komt er een einde aan de transferpricing- en winstallocatie problematiek en wordt het risico op verliesverdamming verminderd. Dit brengt een aanzienlijke administratieve lastenverlichting met zich mee.²⁸⁵ Nationale vennootschapsbelastingstelsels worden door de CCCTB niet afgeschaft en de lidstaten mogen zelf de tarieven bepalen.

De winstberekening in de CCCTB vereist een universele aanpak. Om mee te beginnen wordt er een uniforme heffingsgrondslag toegepast, waarbij transacties tussen belastingplichtigen in de CCCTB-consolidatie non-existent worden. De CCCTB groep is immers vergelijkbaar met de fiscale eenheid. In beginsel zouden de International Financial Reporting Standards (IFRS) worden gebruikt bij de winstbepaling. Later werd echter afgezien van dit plan omdat niet alle lidstaten de IFRS standaarden toestaan en naast het realisatiebeginsel ook het voorzichtigheidsbeginsel een grote rol speelt binnen deze standaarden.²⁸⁶ Hierdoor blijft de financiële verslaggeving buiten het harmonisatieproces en creëert de CCCTB een autonome belastinggrondslag.²⁸⁷

7.2.2 De fiscale eenheid in de CCCTB

Het belangrijkste onderdeel van CCCTB is de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Dubbele belasting binnen een concern, ingewikkelde verrekenprijs activiteiten en het verdampen van verliezen door een gebrek aan grensoverschrijdende verliesverrekening, worden beëindigd door de grensoverschrijdende consolidatie. In tegenstelling tot het Nederlandse fiscale eenheid regime is consolidatie in de CCCTB verplicht als er voldaan is aan de gestelde voorwaarden. Dit heeft als gevolg dat individuele

²⁸⁴ J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, FED fiscale brochures, Deventer: Kluwer 2011, p. XI.

²⁸⁵ S.A.W.J. Strik en J.L. van Streek, 'Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB' in *Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur*, 2009/2.

²⁸⁶ CCCTB: possible elements of a technical outline, Working Document, CCCTB/WP057, p. 5.

²⁸⁷ Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058, p. 5.

groepsmaatschappijen niet zelfstandig kunnen kiezen voor de CCCTB. Een groep wordt gevormd met de vaste inrichtingen van een belastingplichtige en zijn (klein)dochters zolang die een kwalificerende dochteronderneming zijn.²⁸⁸

De gehele belastinggrondslag van de groep wordt geconsolideerd. Intra-groepstransacties moeten worden gedocumenteerd tegen kostprijs of fiscale boekwaarde. Deze '*ignore but recording costs*' komen in plaats van de eliminatiemethode om inter-company winsten uit de winst te verwijderen.²⁸⁹

7.2.3 Verdeling van de heffingsgrondslag

Om tot heffing te komen in de individuele lidstaten moet de heffingsgrondslag van de CCCTB-groep worden toegerekend aan de verschillende lichamen in de groep. De lidstaat laat vervolgens zijn eigen tarief en heffingssysteem los op het toegerekend bedrag. De heffingsgrondslag wordt toegerekend aan de verschillende groepsmaatschappijen in lidstaten doormiddel van een '*formula apportionment*'.²⁹⁰ De formule heeft vier globale uitgangspunten.²⁹¹

1. Eenvoud;
2. Niet te manipuleren;
3. Rechtvaardig; en
4. Geen ongewenste effecten op '*tax competition*'.

De toerekeningformule is gebaseerd op zowel de input als outputzijde van de productie. De inputzijde is verdeeld in arbeid en kapitaal en de outputzijde is gebaseerd op de omzet. De drie criteria wegen in gelijke mate mee.²⁹² Het arbeidscriterium is opgesplitst in twee gelijkwaardige onderdelen te weten: het aantal werknemers en de loonkosten. Door deze opsplitsing wordt er rekening gehouden met de verschillen in arbeidsproductiviteit tussen lidstaten. In de literatuur wordt vaak aangenomen dat relatief hoge loonkosten gekoppeld zijn aan een hoge arbeidsproductiviteit en vice versa.²⁹³

De tweede factor in de inputzijde is kapitaal.²⁹⁴ Kapitaal wordt in een vennootschap vertegenwoordigd door activa. Slechts vaste materiële activa mogen mee worden genomen in de berekening.²⁹⁵ Hierdoor

²⁸⁸ Artikel 54 en 55, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁸⁹ CCCTB: possible elements of a technical outline, Working Document, CCCTB/WB0057 bijlage II.

²⁹⁰ Artikel 86-103 de conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁹¹ CCCTB: *possible elements of the sharing mechanism*, Working Document CCCTB/WP0060.

²⁹² Artikel 86 eerste lid, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁹³ Zie o.a. P. Kavelaars, 'Verdeling heffingsgrondslag', *WFR* 2011/1415.

²⁹⁴ Artikel 92- 94, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

vallen immateriële en financiële activa buiten het toerekeningmechanisme. Kavelaars is van mening dat het uitsluiten van financiële activa terecht is, omdat de mobiliteit van deze activa manipulatie van de toerekening te eenvoudig zou maken.²⁹⁶ Mijns inziens worden bepaalde lidstaten hierdoor te kort gedaan maar zit het echte knelpunt in de uitsluiting van immateriële activa. Immateriële activa zoals patenten en octrooien op bepaalde technieken hebben een grote invloed op de winstgevendheid van een onderneming. Immateriële activa zijn uitgesloten van de toerekeningformule om praktische redenen: objectieve waardering van zelf gecreëerde immateriële activa is lastig en ook hier veroorzaakt de mobiliteit van de activa – zij het in mindere mate dan financiële activa – een mogelijkheid op tax-planning.²⁹⁷ Bovendien zijn sommige activa, zoals merknamen, niet specifiek toe te rekenen aan een vennootschap. Ondanks dat de argumentering te begrijpen is creëert het een tekortkoming in de winsttoerekening van kennis economieën.

De derde factor in de *'formula of apportionment'* is gebaseerd op de outputzijde namelijk de omzet. De omzetfactor is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel en bevat zowel de verkoop van goederen als diensten. De factor omzet wordt toegerekend aan de groepsmaatschappij die gevestigd is in de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen naar de verkrijger eindigt.²⁹⁸ Diensten worden toegerekend aan de lidstaat waar zij werkelijk worden verricht.²⁹⁹ Bevinden er zich meerdere groepsmaatschappijen in een betreffende lidstaat dan wordt de factor omzet verdeeld naar evenredigheid van hun aanwezige arbeid en activa.³⁰⁰ Als er in een lidstaat, waar de goederen of diensten worden geleverd, geen groepsmaatschappij is gevestigd wordt de omzet toegekend aan de andere maatschappijen, eveneens naar evenredigheid van hun factor arbeid en kapitaal.³⁰¹

7.2.4 Haalbaarheid van de CCCTB

De CCCTB heft een groot deel van de belemmeringen op die gecreëerd worden door de verschillende belastingstelsels van de lidstaten. Een nadeel van de CCCTB zijn de administratieve lasten voor de overheid.³⁰² Daarnaast verliezen lidstaten deels de bevoegdheid om directe belastingen te heffen. Dit

²⁹⁵ Artikel 92, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁹⁶ P. Kavelaars, 'Verdeling heffingsgrondslag', *WFR* 2011/1415, p. 6.

²⁹⁷ CCCTB: *possible elements of the sharing mechanism*, Working Document CCCTB/WP0060, p. 9.

²⁹⁸ Artikel 96 eerste lid, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

²⁹⁹ Artikel 96 tweede lid, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

³⁰⁰ Artikel 96 vijfde lid, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

³⁰¹ Artikel 96 vierde lid, conceptrichtlijn, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

³⁰² S. Hurkens en A. de Graff, 'Kruispunt: is de CCCTB al dood voordat deze ingevoerd wordt?' *Circulaire* November 2011.

kan zeker in de huidige economische situatie tot problemen leiden. Lidstaten gebruiken belastingheffing als middel om de concurrentiepositie te verbeteren. Het is dan ook de vraag of zij dit stimuleringsmiddel zonder slag of stoot willen opgegeven. Daarnaast leidt het gebruik van de CCCTB tot een verminderde opbrengst van vennootschapsbelasting voor veel EU lidstaten en heeft het een negatief gevolg op de economische groei.³⁰³ Tevens wordt er getwijfeld of de anti-misbruik bepalingen sluitend zijn. Het laatste kritieke punt betreft de verdeelsleutel. Deze zou niet aansluiten bij de huidige economie, doordat de factor arbeid en kapitaal landen met grote oude industries bevoordeelt.³⁰⁴

Mijns inziens wordt de CCCTB in zijn huidige vorm door bovengenoemde punten niet ingevoerd. Het lijkt mij eerder mogelijk dat een kleinere groep van Europese lidstaten de CCCTB zal invoeren. Harmonisatie van een belasting in 27 lidstaten is nou eenmaal een moeilijke klus. Dat überhaupt een conceptrichtlijn tot stand is gekomen moet al als een prestatie worden gezien.

7.3 Het principe van de CCCTB in de omzetbelasting

7.3.1 CCVAT

De Europese Unie heeft te maken met een snel verouderende bevolking en hoge arbeidskosten, daarom is een echte interne markt met 500 miljoen consumenten en miljoenen ondernemingen van cruciaal belang. Een levering van Amsterdam naar Stockholm zou op dezelfde wijze moeten worden behandeld als een levering van Amsterdam naar Maastricht. Dat dit ook tot Brussel is doorgedrongen valt op te merken uit de persberichten van de Europese Commissie:

‘De belasting over de toegevoegde waarde wordt door de burgers betaald, door de bedrijven geïnd en is goed voor meer dan 20% van de nationale inkomsten. Zij is daarom van aanzienlijk belang voor elke EU-burger. Het is nu echter 40 jaar geleden dat het EU-btw-stelsel voor het eerst is opgezet, en het stelsel past niet langer bij onze op dienstverlening gerichte en op technologie gebaseerde economie. De tijd is rijp voor een ambitieuze hervorming van de btw.’³⁰⁵

Een nieuw soort omzetbelasting in een aangepaste vorm van de CCCTB is hier mogelijk, met als toepasselijke naam de Common Consolidated Value Added Tax (CCVAT). Dit nieuwe systeem zou echter

³⁰³ L. Bettendorf, M.P. Devereux, A van der Horst, S. Loretz en R.A. de Mooij, *The economic effects of EU-reforms in corporate income tax systems*, Studies for the CCCTB impact assessment, Brussels 2011.

³⁰⁴ Ministerie van Financien, 1-7-2011, nrs. AFP/2011/300 en 4-7-2011 nr. AFP/2011/323.

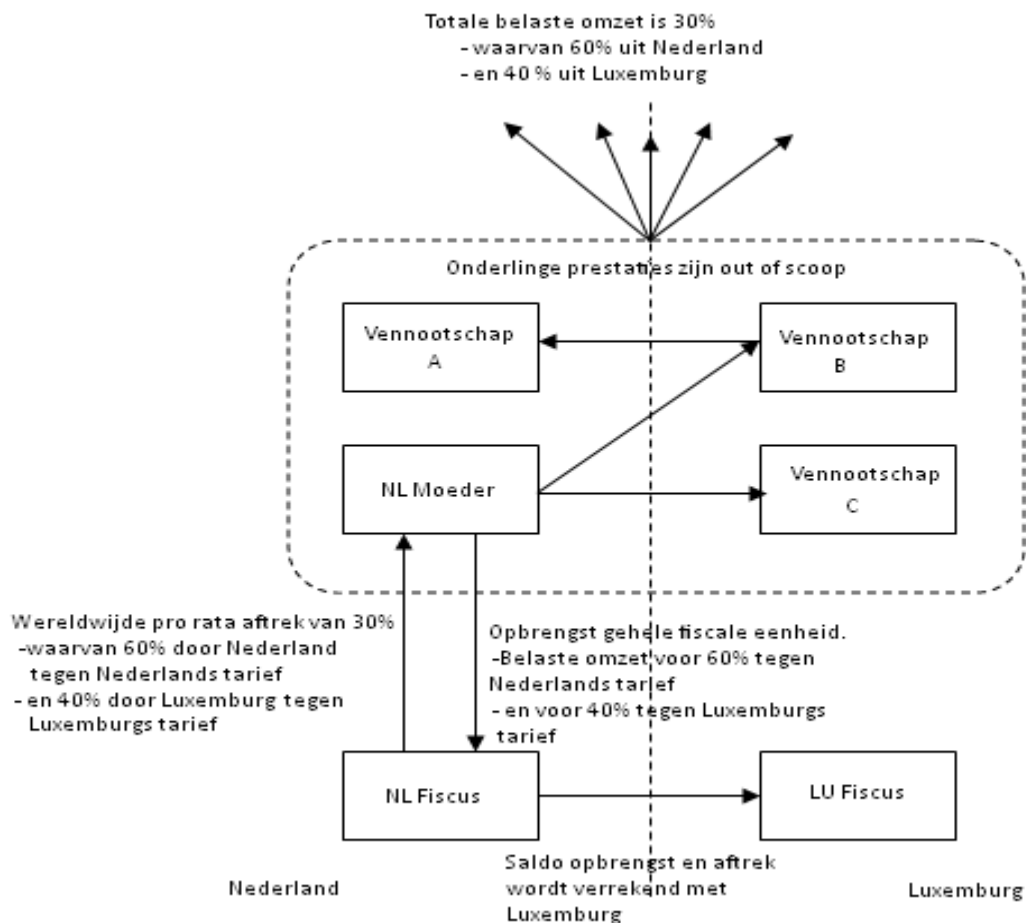
³⁰⁵ Algirdas Semeta, Commissaris voor belastingen en douane-unie, audit en fraudebestrijding, Persbericht van 6 december 2011 te Brussel.

verplicht worden en moet het huidige btw stelsel vervangen. Concerns die als groep kwalificeren voor een fiscale eenheid zijn hiertoe verplicht in deze aangepaste omzetbelasting. Grenzen tussen lidstaten vormen geen beperking. De fiscale eenheid behoeft slechts aangifte te doen bij de belastingdienst in de lidstaat waar de moedermaatschappij is gevestigd. Toewijzing van de belastingopbrengst gebeurt op basis van het bestemmingsland-principe en alle Europese intra-company handelingen gebeuren buiten de btw om. Dit veroorzaakt om twee redenen een enorme administratieve lastenverlichting. Ten eerste is registratie ten behoeve van de btw in meerdere lidstaten overbodig. Ten tweede wordt het aantal transacties verminderd door handelingen binnen het concern uit te sluiten.

De totale belastingdruk van de CCVAT blijft praktisch onveranderd. Slechts de uitsluiting van onderlinge transacties bij (deels) vrijgestelde ondernemers kan een verandering in opbrengst veroorzaken, maar dit waarborgt de fiscale neutraliteit.

7.3.2 De fiscale eenheid in de Common Consolidated Value Added Tax

De fiscale eenheid speelt een belangrijke rol in de CCVAT en moet een communautair begrip vormen. Deze fiscale eenheid is verplicht en geldt automatisch voor EU ondernemingen, als voldaan is aan de gestelde verwevenheidsvereisten. Hierbij geldt geen territoriale beperking en de rechtsvorm van de onderneming speelt geen rol. Hierdoor kan de eenheid gevormd worden met vaste inrichtingen en (klein) dochters. De fiscale eenheid behoeft slechts aangifte te doen bij de belastingdienst in de lidstaat waar de moedermaatschappij is gevestigd. De moedermaatschappij int alle btw van haar dochtervennootschappen en draagt deze af bij de belastingdienst in het land van vestiging. Door gebruikmaking van een clearingstelsel wordt de btw onder de verschillende lidstaten verrekend. Zie voor een voorbeeld figuur 7.1.



Figuur 7.1: De fiscale eenheid in de CCVAT

Deze grensoverschrijdende fiscale eenheid respecteert de vrijheid van vestiging uit artikel 49 VwEU en beperkt tegelijkertijd concurrentievervalsing tot een minimum. Deze verplichte fiscale eenheid werkt automatisch in alle lidstaten en heeft recht op aftrek van voorbelasting tegen een Europese pro rata-breuk. De pro rata breuk wordt bepaald op basis van alle transacties van de groep als geheel.³⁰⁶ De onderlinge prestaties tussen onderdelen van de fiscale eenheid vallen vanuit het perspectief van zowel Nederland als Luxemburg buiten de btw. Hierdoor is het zinloos geworden om goederen door een volledig aftrekgerechtigde vennootschap te laten kopen en vervolgens door te schuiven naar vrijgestelde onderdelen van de groep, ook de fiscale neutraliteit wordt daardoor gewaarborgd.

³⁰⁶ Een vergelijkbaar principe werd toegepast door het HvJ in het arrest HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/99 (*Monte Dei Pachi Di Siana*), V-N 2000/50.22.

7.3.3 Verdeling van de heffingsgrondslag

Toegegeven moet worden dat verschillende elementen van de CCCTB reeds van toepassing zijn in de btw. De heffingsgrondslag is communautair bepaald en effectuering van de heffing gebeurt tegen nationaal tarief. Daarnaast begint het bestemmingslandbeginsel doorslaggevend te worden in de omzetbelasting. Door de aard van de omzetbelasting is de verdeelsleutel van de CCCTB deels onbruikbaar. Slechts de derde factor in de *'formula of apportionment'* komt van pas. De toewijzing is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel en bevat zowel de verkoop van goederen als diensten.

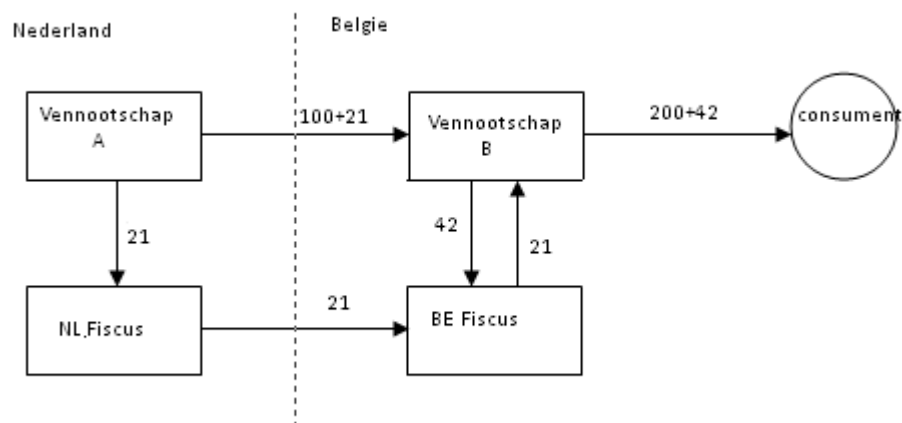
Door het bestemmingslandbeginsel wordt de inconsistente behandeling tussen binnenlandse leveringen en intracommunautaire leveringen weggenomen, waarbij de tarieven en vrijstellingen van het bestemmingsland gelden. Het bestemmingslandbeginsel sluit ook beter aan bij de systematiek van de gespreide betaling, dat gehanteerd wordt bij binnenlandse prestaties.³⁰⁷ Voor de plaatsbepaling worden de goederen fysiek gevolgd, diensten sluiten aan bij de plaats van vestiging van de afnemer. De levering is vervolgens belast met btw van de afnemende lidstaat.

Een ondernemer die goederen levert aan een ondernemer in een andere lidstaat moet deze voorbelasting kunnen aftrekken door gebruikmaking van een *'one stop shop'* systeem in het oorsprongland. Dit systeem is vergelijkbaar met het *'mini one stop shop'* principe dat momenteel geldt voor non-EU leveranciers van elektronische diensten.³⁰⁸ Om de verrekening van btw tussen lidstaten uit te voeren moet er gebruik worden gemaakt van een clearingstelsel.³⁰⁹ Door dit systeem gelden dezelfde regels voor intra communautaire leveringen als voor binnenlandse leveringen. Een Nederlandse vennootschap die een goed levert aan een Belgische ondernemer moet hierop Belgische btw in rekening brengen. De Belgische ondernemer kan deze btw door middel van het *'one stop shop'* systeem in België aftrekken. Als de Belgische vennootschap het goed vervolgens doorlevert brengt hij Belgische btw in rekening. Om te voorkomen dat de belastingopbrengst bij de verkeerde lidstaat terecht komt wordt gebruik gemaakt van een Europees verrekenstelsel waarbij de Nederlandse fiscus de btw-opbrengst aan België overmaakt. Het bovenstaande is te zien in Figuur 7.2

³⁰⁷ Groenboek, *over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solidair en efficiënter btw-stelsel*, Brussel 1.12.2010, COM(2010) 695 definitief.

³⁰⁸ Dit systeem wordt in 2015 uitgebreid met telecommunicatie en multimedia diensten. Zie Proposal for a council regulation No. 282/2011.

³⁰⁹ Een vergelijkbaar systeem is al eens voorgesteld in: Europese Commissie 14 juni 1985, *Completing the internal market, white paper from the Commission to the European Council*, Com(85) 310 final.



Figuur 7.2: Btw verrekening door een Europees clearingstelsel in euro's.

Voor het gemak is de verkoopprijs in Figuur 7.2 gesteld op 100 euro. De Nederlandse vennootschap verkoopt een goed voor 100 euro + 21 euro btw (Belgisch tarief). De 21 euro btw wordt afgedragen aan de Nederlandse fiscus. De kopende vennootschap kan de 21 euro btw aftrekken bij de Belgische fiscus, vervolgens verkoopt hij het product voor 200 euro + 42 euro btw. De 42 euro Belgische btw wordt afgedragen aan de Belgische fiscus. Om te voorkomen dat een deel van de btw-opbrengst onterecht in Nederland zou blijven maakt Nederland de 21 euro Belgische btw over aan de Belgische fiscus.

Het systeem met een clearinghouse stelsel past binnen de systematiek van de gespreide betaling en waarborgt de fiscale neutraliteit. Tegelijkertijd wordt de werking van de interne markt verbeterd en de administratieve lasten verlicht.

7.3.4 Haalbaarheid van de CCVAT

De CCVAT geeft ondernemers de vrijheid om in andere lidstaten activiteiten te verrichten zonder moeilijke registraties. Daarnaast wordt de vrijheid van vestiging gewaarborgd en de fraude gevoeligheid verminderd door gespreide betaling van btw door ondernemers. Ten aanzien van het huidige systeem brengt de CCVAT een vereenvoudiging met zich mee want: alle leveringen zijn gelijk belast en alle aftrek van voorbelasting vindt plaats in de lidstaat van de ondernemer.

Een nadeel van dit stelsel is dat lidstaten afhankelijk van elkaar worden en een groot deel van de administratieve lasten van de belastingplichtige op zich moet nemen. Waarschijnlijk zal de verrekening tussen lidstaten niet zonder slag of stoot gaan en zullen lidstaten onderling goed gespecificeerde btw-

claims vereisen. De kans is groot dat dit doorwerkt naar de ondernemers met als gevolg dat zij transacties afzonderlijk moeten registreren opgedeeld per lidstaat en het verschil met het huidige systeem verkleind wordt.

Een systeem waar lidstaten afhankelijk zijn van elkaar voor hun belastinginkomsten is in de huidige economische crisis ondenkbaar en betalingsproblemen in de zuidelijke lidstaten zijn geen ongeziene gast. Mijns inziens is de CCVAT een potentieel goed systeem waarbij de administratieve lasten voor ondernemers tot een minimum beperkt zijn en de interne markt verbeterd wordt. Ik verwacht echter niet dat het vertrouwen tussen de verschillende lidstaten groot genoeg is om dit systeem in te voeren op korte termijn. De Europese Commissie heeft al eerder een '*clearing house system*' voorgesteld,³¹⁰ maar uit angst voor verlies van autonomie werd dit idee afgestoten.³¹¹ Daarom is er destijds gekozen voor een overgangsregeling. In de toekomst zal Europa tot een echte interne markt moeten komen om economische groei te waarborgen, maar ik heb weinig vertrouwen in verbeteringen op korte termijn.

7.4 Deelconclusie

In de directe belastingen is men bezig met een geharmoniseerde belasting in de vorm van de CCCTB. Hiermee moet een uniforme fiscale winstberekening en Europese winstbelasting worden gecreëerd. Kwalificerende vennootschappen vormen automatisch een fiscale eenheid die ook grensoverschrijdend kan werken. Deze fiscale eenheid hoeft volgens het '*one stop shop*' principe slechts in één lidstaat aangifte te doen. Vervolgens wordt de verdeling van de heffingsgrondslag toegerekend op basis van een '*formula apportionment*' die bestaat uit drie factoren: arbeid, kapitaal en omzet.

De vraag in dit hoofdstuk is of de CCCTB in een aangepaste vorm ook mogelijk is in de omzetbelasting. De Europese Unie heeft te maken met een vergrijzende bevolking en hoge arbeidskosten en moet daarom zijn concurrentiepositie verbeteren. De verbetering van de werking van de interne markt speelt hierbij een belangrijke rol. De Common Consolidated Value Added Tax zou een systeem zijn waarmee de vrijheid van vestiging niet belemmerd zou worden. Toegegeven moet worden dat verschillende elementen van de CCCTB reeds van toepassing zijn in de btw. De heffingsgrondslag is communautair bepaald en effectuering van de heffing gebeurt tegen nationaal tarief. Maar het huidige systeem van de omzetbelasting vereist vaak registraties in meerdere lidstaten en een territoriale beperking van de fiscale eenheid die de vrijheid van vestiging belemmert.

³¹⁰ Europese Commissie 14 juni 1985, *Completing the internal market*, White paper from the Commission to the European Council, Com(85) 310 final.

³¹¹ A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2007, p. 95.

Daarom moet er in de omzetbelasting een *'one stop shop'* systeem worden toegepast. Daarnaast moet er geheel worden aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel, waardoor intra communautaire leveringen hetzelfde worden behandeld als binnenlandse leveringen. De intra communautaire leveringen moeten geschieden tegen het tarief van het bestemmingsland, maar de btw moet worden afgedragen in het oorsprongland. Door middel van een clearing house systeem komt de btw-opbrengst terecht bij de lidstaat van bestemming.

De grensoverschrijdende fiscale eenheid speelt een belangrijke rol en deze eenheid behoeft slechts in één lidstaat aangifte te doen. Transacties tussen onderdelen van de grensoverschrijdende fiscale eenheid gebeuren buiten de btw om. Hierdoor wordt een administratieve lastenverlichting gerealiseerd: men hoeft maar één aangifte te doen en het aantal transacties wordt beperkt. De fiscale eenheid betaalt btw in het land van vestiging van de moedermaatschappij en verkrijgt hier ook haar aftrek. De betreffende fiscus verrekent vervolgens de btw-opbrengst met andere lidstaten.

Men moet zich realiseren dat dit systeem in de nabije toekomst niet haalbaar is. Lidstaten zijn in de CCVAT voor hun belastinginkomsten afhankelijk van elkaar en verkrijgen een grotere administratieve last. In de huidige economische crisis is vertrouwen tussen lidstaten ver te zoeken en wekt het idee om belasting autonomie af te staan angst op. Verbetering van de interne markt moet er komen, maar zal waarschijnlijk nog even op zich laten wachten.

Hoofdstuk 8: Samenvatting en conclusie

8.1 Samenvatting

De economische realiteit speelt in de omzetbelasting een belangrijke rol. Daarom kunnen verschillende juridisch onafhankelijke personen voor de omzetbelasting gezien worden als één belastingplichtige door middel van een fiscale eenheid. Het figuur van de fiscale eenheid is geregeld in de vorm van een 'kan' bepaling in artikel 11 Btw-richtlijn en artikel 7 lid 4 Wet OB. De voorwaarden die aan de fiscale eenheid worden gesteld zijn dat alle leden in het binnenland gevestigde ondernemers moeten zijn. Daarnaast moeten zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht nauw verweven zijn. Mijn onderzoek is voornamelijk gericht op de territoriale beperking van de fiscale eenheid en op de vraag of deze beperking gezien het neutraliteitsbeginsel en de vrijheid van vestiging nog wel houdbaar is.

Door de fiscale eenheid vallen onderlinge leveringen buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Dit veroorzaakt een administratieve lastenverlichting en in sommige situaties ook een financieel- en cashflow voordeel. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt namelijk bepaald op basis van de gehele eenheid. Ook voorfinanciering van btw bij onderlinge transacties wordt overbodig. Een concern gevestigd in meerdere lidstaten wordt deze voordelen ontnomen.

Daartegenover staat dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de huidige situatie tot oneigenlijke voordelen kan leiden. Deze oneigenlijke voordelen vinden hun oorsprong in het feit dat niet alle lidstaten het figuur van de fiscale eenheid hebben toegepast. Als een buitenlandse vennootschap uit een lidstaat zonder fiscale eenheid tot een vrijgestelde groep zou toetreden, kan dit verstoringen veroorzaken. Dit gebeurt als de buitenlandse vennootschap louter belaste prestaties verricht binnen de fiscale eenheid. De andere lidstaat erkent deze fiscale eenheid niet en ziet een belaste prestatie met recht op aftrek. Echter, op basis van artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van dienst in Nederland en is door de fiscale eenheid de transactie non-existent.

Ondanks deze oneigenlijke voordelen is het in de huidige situatie onder bepaalde omstandigheden mogelijk een grensoverschrijdende fiscale eenheid te vormen. In 2002 kwam de HR tot de conclusie dat de Wet OB niet uitsluit dat een buitenlands hoofdhuis met een Nederlandse vaste inrichting onderdeel van een Nederlandse fiscale eenheid kan zijn. Hierdoor kan het hoofdhuis onbelaste prestaties verrichten aan de gehele fiscale eenheid. Deze structuren zouden tot misbruik kunnen leiden als het hoofdhuis in een derde land ligt. Diensten worden door het hoofdhuis belastingvrij ontvangen en

doorbelasting aan een vaste inrichting. Deze prestatie valt buiten de reikwijdte van de btw. De fiscus kan dit voorkomen door de plaats van dienst in twijfel te trekken of te pleiten voor een fiscaal rationele oplossing.

Het is mijns inziens vreemd dat een buitenlandse vaste inrichting plaats kan nemen in een fiscale eenheid, maar een dochtervennootschap niet. Deze vraag werd in de directe belastingen door het HvJ al behandeld in het X-holding arrest. Het HvJ kwam tot de conclusie dat - een vaste inrichting en dochtervennootschap - door het verschil van heffingsbevoegdheid, zich niet in dezelfde situatie bevinden. Ik ben echter van mening dat dit argument in de omzetbelasting niet opgaat. In de btw is de heffingsbevoegdheid geharmoniseerd en geregeld door de plaats van levering van goederen en diensten. De plaats van levering is voor de vaste inrichting en dochtervennootschap identiek. Mijns inziens is er dan ook geen valide reden waarom vaste inrichtingen wel tot een binnenlandse fiscale eenheid mogen toetreden en een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap niet.

Een concern gevestigd in meerdere lidstaten wordt de voordelen van de fiscale eenheid ontzegd. Daarbij is er een verschil in behandeling tussen een vaste inrichting en een dochtervennootschap. Dit heeft als gevolg dat de territoriale beperking van de fiscale eenheid een inbreuk maakt op de fiscale neutraliteit. De territoriale beperking van de fiscale eenheid heeft een tegenstrijdige werking op de fiscale neutraliteit. Doordat de fiscale eenheid gebaseerd is op een 'kan' bepaling zou in de huidige situatie een grensoverschrijdende fiscale eenheid verstorend werken. Dit omdat het oneigenlijke voordelen kan veroorzaken en belastingconcurrentie tussen lidstaten kan creëren. Alleen als de fiscale eenheid uniform wordt ingevoerd is een grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk die de fiscale neutraliteit waarborgt. De territoriale beperking van de fiscale eenheid creëert in de ene verhouding een inbreuk op de fiscale neutraliteit en waarborgt diezelfde neutraliteit in een andere verhouding. Gewichten aan deze verhoudingen hangen is een lastige zaak.

Behalve een inbreuk op de fiscale neutraliteit kan de territoriale beperking van de fiscale eenheid ook in strijd zijn met de vrijheid van vestiging van artikel 49 VwEU. Doordat een grensoverschrijdende fiscale eenheid niet mogelijk is worden ondernemers ontmoedigd zich te vestigen in het buitenland. Deze strijdigheid met de vrijheid van vestiging komt echter voort uit de Btw-richtlijn. Maar ook deze vorm van secundair recht moet voldoen aan de fundamentele verdragsvrijheden. Het HvJ accepteert echter een aantal rechtvaardigingsgronden zoals: de effectiviteit van fiscale controles, de samenhang van het belastingsysteem en de gecombineerde rechtvaardigingsgronden uit het Marks & Spencer II arrest. De vraag is of deze rechtvaardigingsgronden de proportionaliteitstoets kunnen doorstaan.

Theoretisch gezien zijn er minder vergaande middelen om de verstoringen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid tegen te gaan. Ik ben van mening dat deze oplossing op praktische problemen stuit. Een verplichte fiscale eenheid is een optie. Het is aannemelijk dat de fiscale eenheid facultatief is omdat de lidstaten het niet eens konden worden over een verplichte fiscale eenheid. Mijns inziens is deze oplossing gezien de huidige staat van de harmonisering niet haalbaar. Daarnaast kan ervoor worden gekozen om (deels) vrijgestelde vennootschappen uit te sluiten van de grensoverschrijdende fiscale eenheid. In de wereld van de vrijgestelde ondernemer speelt de fiscale eenheid echter een belangrijke rol. Uitsluiting van deze groep belastingplichtigen zou daarom tot grote problemen kunnen leiden. Gepleit kan worden dat de huidige Btw-richtlijn al passende maatregelen bevat – zoals artikel 18 en 27 – om misbruik van de grensoverschrijdende fiscale eenheid te voorkomen.

In de directe belastingen speelt de grensoverschrijdende fiscale eenheid een belangrijke rol in het concept van de geharmoniseerde vennootschapsbelasting. De vraag is of de CCCTB in een aangepaste vorm (de CCVAT) mogelijk is in de omzetbelasting. In de CCVAT gaat de btw-opbrengst naar het bestemmingsland, maar de btw wordt afgedragen in het oorsprongland. Door middel van een *'clearing house'* systeem komt de btw-opbrengst terecht bij de lidstaat van bestemming. De grensoverschrijdende fiscale eenheid speelt een belangrijke rol in de CCVAT. Deze eenheid behoeft slechts in één lidstaat aangifte te doen en betaald btw in het van vestiging van de moedermaatschappij en verkrijgt hier ook haar aftrek. De betreffende fiscus verrekent vervolgens de btw-opbrengst met andere lidstaten.

8.2 Conclusie

In mijn thesis heb ik getracht een antwoord te geven op de vraag of de territoriale beperking van de fiscale eenheid omzetbelasting houdbaar is, gezien het neutraliteitsbeginsel en de vrijheid van vestiging van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Alleen het neutraliteitsbeginsel veroorzaakt al problemen. Zoals van Hilten al stelde in haar rede bij de aanvaarding van het hoogleraarschap in 2009: 'In welke verhouding moet het waarborgen van neutraliteit het zwaarst wegen?' Hierbij speelt het karakter van de omzetbelasting een belangrijke rol. De omzetbelasting dient consumptie te belasten op een manier die zo min mogelijk hinder veroorzaakt voor ondernemers. De fiscale eenheid speelt een belangrijke rol in het ontzien van ondernemer. Op basis van het karakter van de omzetbelasting zou ik tot de conclusie komen dat het neutraliteitsbeginsel in theorie pleit voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid

creëert in de huidige situatie echter verstoringen ten aanzien van de neutraliteit. In de praktijk voorkomt de geografische beperking van de fiscale eenheid dat de fiscale neutraliteit wordt geschonden door de oneigenlijk voordelen die een grensoverschrijdende fiscale eenheid met zich mee brengt. Daarom ben ik van mening dat de fiscale neutraliteit, zolang deze verstoringen niet worden weggenomen, voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid pleit.

Naast het neutraliteitsbeginsel komt ook de vrijheid van vestiging onder druk te staan. Er zijn hierbij echter een aantal rechtvaardigingsgronden waar ik begrip voor heb. Theoretisch gezien zijn er beschikbare alternatieven voor de territoriale beperking die minder ingrijpend zijn. In de praktijk kan de uitvoerbaarheid van deze maatregelen echter op problemen stuiten. Werkelijkheid en wenselijkheid worden vaak door auteurs door elkaar gevlochten, waardoor theoretische antwoorden gecreëerd worden. Slechts met als kleine noot dat praktische beperkingen geen invloed mogen vormen. Maar zolang deze praktische beperkingen blijven bestaan zal de wenselijke situatie zich niet voordoen. Daarom zijn er mijns inziens - gezien de huidige staat van harmonisering- proportionele rechtvaardigingen, zoals de doeltreffendheid van fiscale controles en het voorkomen van fraude, die de inbreuk op de vrijheid van vestiging rechtvaardigen.

Ik verwacht dan ook dat dit de reden is dat deze problematiek nog niet voor het HvJ is geweest. Zeker na het Ingrid Schmelz arrest moet menig adviseur zich bedacht hebben om tijd en geld in deze zaak te steken. Theoretisch gezien kan een duidelijk antwoord gegeven worden: de territoriale beperking van de fiscale eenheid is een inbreuk op de fiscale neutraliteit en een belemmering van de vrijheid van vestiging, zonder theoretisch proportionele rechtvaardigingsgronden en is daarom onhoudbaar. Echter zolang de 27 lidstaten niet gezamenlijk tot een oplossing komen om de praktische problemen op te lossen is er geen andere mogelijkheid dan de territoriale beperking houdbaar te houden. Zolang deze overeenstemming niet bereikt wordt is de kans dat een systeem met elementen uit de CCCTB wordt toegepast nihil.

Literatuurlijst

- A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2007.
- A.C.J. Nouwens, *Beschouwingen over de afwenteling van belastingen*, Leiden: H.E. Stenfert Kroese 1957.
- A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, 'The internal market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups', *Economic tax review* 2007-1/34.
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 6840 (2009).
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(1)', *WFR* 2006/823.
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW(2)', *WFR* 2006/853.
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'T(w)o become one: The communication from the Commission on VAT grouping', *British tax review* 2009-6/657.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009.
- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer FED 1999.
- B.J. Kiekebeld en J. van Eijsden, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2007.
- C. Amand, 'Cross-border entities and EU VAT: A contradictory concept?' *International VAT monitor* 2010 January/February 20.
- C. Deckx en S. Ruyschaert, *Van tiende penning tot Btw*, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu uitgevers 2009.
- C. Kingma, 'Terugwerkende kracht fiscale eenheid voor de BTW', *BTW-bulletin* nr. 5 2005.
- C.B. Eskildsen, 'VAT grouping versus freedom of establishment', *Economic tax review* 2001-3/114.
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001.

- D.G. van Vliet, 'Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting', *WFR* 1991/461.
- D.M. Weber, *De belastingontwijker en de EG-Verdragsvrijheden*, Deventer: Kluwer 2003.
- E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: FED 1998.
- G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid', *WFR* 2002/1541.
- G.J. van Norden, *Cross-border VAT grouping*, in: From Marks& Spencer to X holding, Eucotax series on European taxation by D. Weber, Deventer: Kluwer 2011.
- G.J. van Norden, *Het concern in de Btw*, Fiscale monografieën 122, Deventer: Kluwer 2007.
- H.W.M. van Kesteren, *Fiscaal commentaar: Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2003.
- H.W.M. van Kesteren, *Het begrip vaste inrichting in de omzetbelasting*, Leids Fiscaal Jaarboek 1987.
- I. Lejeune, B. Caluwe, M. De Cramer, 'The Belgian VAT grouping rules compared with the non-harmonised rules used in the E.U by 13 other Member States', Belgium: PricewaterhouseCoopers 2007.
- J. Sanders, 'Commentaar op artikel 7.4 Wet OB 1968 fiscale eenheid', *NDRF*.
- J. Slemrod and J.M. Bakija, *Taxing ourselves: A citizen's guide to the debate over taxes*, Cambridge: MIT Press 2008.
- J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, FED fiscale brochures, Deventer: Kluwer 2011.
- J.J.P. Swinkels, 'The phenomenon of VAT groups under EU law and their VAT-saving aspects', *International VAT monitor* january/February 2010.
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw*, Amersfoort: SDU 2000.
- J.Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: FED 1973.
- K. Vyncke, 'EU VAT grouping from a comparative tax law perspective', *Economic tax review* 2009-6/299.
- K. Vyncke, 'VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitations', *International VAT monitor* 2007 July/August.

L. Bettendorf, M.P. Devereux, A van der Horst, S. Loretz en R.A. de Mooij, *The economic effects of EU-reforms in corporate income tax systems*, Studies for the CCCTB impact assessment, Brussels 2011.

L.M. van Rey, *Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing in de Europese BTW*, Europese fiscale studies 2005/2006.

M.E. van Hilten, en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Rede bij aanvaarding ambt van bijzonder hoogleraar indirecte belastingen van de Vrij Universiteit Amsterdam, Deventer: Kluwer 2010.

M.M.A. van Graafeiland en F.W.G. Kam, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing', *MBB* 2011/9.

M.M.W.D. Merks, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Fiscale monografieën 137, Deventer: Kluwer 2011.

P. Kavelaars, 'Verdeling heffingsgrondslag', *WFR* 2011/1415.

P.J.G. Kapteyn en R. Barents, *Het recht van de Europese Unie en van de Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003.

P.J.G. Kapteyn- Verloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003.

R.N.F. Zuidgeest, 'Cross-border VAT grouping', *International VAT monitor* 2010 January/February.

R.N.F. Zuidgeest, 'De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid', *WFR* 2006/618.

R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht*, Fiscale monografieën nr. 128, Deventer: Kluwer 2008.

R.N.G. van der Paard, *Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?*, in: *BTW in Utopia* (aangeboden aan prof. Mr. D.B. Bijl), Deventer: Kluwer 2001.

S. Hurkens en A. de Graff, 'Kruispunt: is de CCCTB al dood voordat deze ingevoerd wordt?' *Circulaire* November 2011.

S.A.W.J. Strik en J.L. van Streek, 'Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB' in *Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur*, 2009/2.

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus belastingrecht-omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2011.

T. Tridimas, *The general principles of EU law*, Oxford: University press 2006.

W. van der Corput, 'Amendments to the EU VAT system', *International VAT monitor* no.1 2008.

W.M.H. Moes, Hoofdhuis versus moedermaatschappij: rechtsvormneutraliteit vanuit de oorsprongstaat in Europees fiscaalrechtelijk perspectief, FEI-brochure no. 34, Erasmus Universiteit Rotterdam.

Overig

Algirdas Semeta, Commissaris voor belastingen en douane-unie, audit en fraudebestrijding, Persbericht van 6 december 2011 te Brussel.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, V-N 2002/51.22.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22) V-N 1994.

CCCTB: possible elements of a technical outline, Working Document, CCCTB/WP057.

CCCTB: possible elements of the sharing mechanism, Working Document CCCTB/WP0060.

Eerste verslag van de Europese Commissie, 14 september 1983, COM(83426).

European Commission, *Arrangements for levying VAT on groups*, Brussels, 31 oktober 1997, nXXI/2138/97.

European Commission, *Consultation by Belgium, Spain, Ireland, United Kingdom, Romania and the Czech Republic*, Working paper No. 556, Brussels, 30 oktober 2007, n Tax-UD/2161/07.

European parlement, Directorate-general for research, *Options for a definitive VAT system*, Economic affairs series E-5-9-1995.

Europese Commissie 14 juni 1985, *Completing the internal market, white paper from the Commission to the European Council*, Com(85) 310 final.

Geschriften van de Vereniging Belastingwetenschap, nr. 214, Deventer: Kluwer 2000.

Groenboek, *over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, soldier en efficiënter btw-stelsel*, Brussel 1.12.2010 COM(2010) 695 definitief.

Kamerstukken II 1977/78, 14887, nrs. 1-3.

Mededeling van 21 november 2003, DGB 2003/6237M.

Mededing commissie ten aanzien van artikel 11 Btw-richtlijn, COM(2009) 325.

Ministerie van Financien, 1-7-2011, nrs. AFP/2011/300 en 4-7-2011 nr. AFP/2011/323.

PricewaterhouseCoopers, *Shaping a new VAT regime for financial services, study to increase the understanding of economic effect of the VAT exemption for financial and insurance services*. December 2006.

Resolutie 18 februari 1991, Holding resolutie, VB 91/347, V-N 1991.

Toelichting richtlijn 77/388/EEG- COM(2005)89 van 16.3.2005.

Toelichting Zesde Richtlijn, COM(73)950 van 20.6.1973.

Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, COM(2011) 121 definitief – 2011/0058.

Jurisprudentieregister

TC 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8214.

TC 11 november 1946, nr. 3239, B. 8215.

TC 30 november 1976, nr. 11177, BNB 1978/89.

TC 28 november 1977, nr. 111770, BNB 1978/89.

HR 5 april 1978, nr. 18 223, *BNB* 1978/123.

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

HR 5 januari 1983, nr. 20 808, *BNB* 1983/76.

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

HR 4 november 1987, nr. 24 561, *BNB* 1988/5.

HR 3 februari 1988, nr. 24 101, *BNB* 1988/145.

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

Hof 's-Gravenhage 7 februari 1990, *JOB* 1990/52.

HR 30 mei 1990, nr. 25 722, *BNB* 190/241.

HR 11 maart 1992, nr. 27 739, *BNB* 1992/173.

HR 10 maart 1993, nr. 27 845, *BNB* 1993/157.

HR 31 maart 1995 nr. 92/1211, *FED* 1996/129.

Hof 's-Hertogenbosch 19 juni 1997, *JOB* 1995/457.

Hof Amsterdam, 12 oktober 1997, *V-N* 97/1109.

Hof Amsterdam 27 januari 2000, nr. 99/00071, *infobulletin* 2000/286.

HR 14 juni 2002, nr. 35 976, *BNB* 2002/287.

HR 7 november 2003, nr. 37 800, *BNB* 2004/66.

HR 14 februari 2003, nr. 38 238, *BNB* 2003/191.

HR 26 juni 2009, nr. 43 872, *BNB* 2009/232.

HvJ EG 14 mei 1974, nr. C-4/73 (*Nold vs Commission*), ECR 491, p. 513.

HvJ EG 13 februari 1979, nr. C- 101/78 (*Granaria*) jurispr. 1979 p. 623.

HvJ EG 20 februari 1979, nr. C-120/78 (*Cassis de Dijon*), Jurispr. 1979, p. 649.

HvJ EG 4 juli 1985, nr. C- 164/84 (*Berkholz*), Jurispr. 1985, p. 2251.

HvJ EG 14 februari 1985, nr. C- 168/84 (*Rompelman*), BNB 1985/315.

HvJ EG 10 juli 1986, nr. C- 79/85 (*Segers*), Jurispr. 1986, p. 2375.

HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (*Van Tiem*), BNB 1991/352.

HvJ EG 20 Juni 1991, nr. C-60/90 (*polysar*), FED 1991/633.

HvJ EG 25 juli 1991, nr. C-221/89 (*Factortame II*), Jurispr. 1991, p. I-3905.

HvJ EG 25 juli 1991, nr. C-288/89 (*Gouda*), Jurispr. 1991, p. I-4007.

HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (*Bachmann*), FED 1992/286.

HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (*Commissie/België*), Jurispr. 1992, p. I-305.

HvJ EG 31 maart 1993, nr. C-19/92 (*Kraus*), Jurispr. 1993, p. I-1663.

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

HvJ EG 15 juni 1994, nr. C-137/92 (*Commissie/BASF*), Jurispr. P. I-2555.

HvJ EG 29 juni 1994, nr. C-120/94 (*Commissie vs Griekenland Fyrom*), ECR I-1513, p. 1533.

HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP*), V-N 1995 p. 3030.

HvJ EG 30 november 1995, nr. C-134/94 (*Esso Espanola*), Jur. 1995, p. I-4223.

HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55-94 (*Gebhard*), Jurispr. P. I-04615.

HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (*Gemeente Emmen*), FED 1996/690.

HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linie*), V-N 1996 p. 2120.

HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome trust*), V-N 1997/1034.

HvJ 11 julie 1996, nr. C-306/94 (*Regie Dauphinoise*), BNB 1997/38.

HvJ EG 20 februari 1997, nr. C- 260/95 (*DFDS A/S*), V-N 1997, p. 1662.

HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (*Futura Participations*), FED 1998/365.

HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (*ARO Lease*) V-N 1997 p. 2933.

HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (*Leaseplan Luxembourg SA*), V-N 1998/57.19.

HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-264/96 (*ICI*), BNB 1998/420.

HvJ EG 15 september 1998, (*Gregg en Gregg*), nr. C-126/97, BNB 1999/395.

HvJ EG 8 juli 1999, nr. C-254/97 (*Baxter*), jurispr. 1999, p. I-4809.

HvJ EG 21 september 1999, nr. C-307/97 (*Saint Gobain*), BNB 2000/78.

HvJ EG 6 juni 2000, nr. C-35/98 (*Verkooijen*), Jurispr. p. I-4071.

HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (*Midland Bank*), BNB 2001/118.

HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98 (*Breitsohl*), V-N 200/43.17.

HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/99 (*Monte Dei Pachi Di Siana*), V-N 2000/50.22.

HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne en Berginvest*), V-N 2000/53.17.

HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo participations*), V-N 2001/55.7.

HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Stichting goed wonen I*), V-N 2001/56.25.

HvJ EG 15 januari 2002, nr. C-55/00 (*Gottardo*), Jurispr. 2002 p. 413.

HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (*X en Y*), BNB 2003/221.

HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (*Bosal*), BNB 2003/344.

HvJ EG 1 april 2004, nr. C-90/02 (*Gerhard Bockemuhl*), V-N 2004/20.18.

HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (*Lasterie du saillant*) , BNB 2004/258.

HvJ EG 5 oktober 2004, nr. C-475/01 (*EC vs. Griekenland*), Jurispr. 2004, p. I-8923.

HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (*Arthur Andersen*), BNB 2006/124.

HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-39/04 (*Laboratoires Founier*), NTRF 2005/394.

HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL Channel Island*), V-N 2005/32.26.

HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*), V-N 2005/60.15.

HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/172.

HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (*United utilites*), V-N 2006/41.14.

HvJ EG 14 september 2006, nr. C-386/04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer*), Jurispr. P. I-8203.

HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-363/05 (*JP Morgan*), V-N 2007/36.25.

HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg Sarl*), V-N 2007/36.23.

HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.

HvJ EG 25 februari 2010, nr. C-337/08 (*X-holding*), BNB 2010/166.

HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-97/09 (*Schmelz*), V-N 2010/58.20.