

**Tilburg University**

Nadruk verboden

Tilburg School of Economics and Management

Masterscriptie Fiscale Economie



---

School of Economics and Management

## Invloed van niet-economische activiteiten op de fiscale eenheid in de omzetbelasting

---

*Wat is de invloed van het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten op de beoordeling van het economische verwevenheidsvereiste van de fiscale eenheid omzetbelasting?*

Naam: N. Slijkhuis

ANR: 926960

Scriptiebegeleider: B. Willemsen LL.M.

Tweede beoordelaar: prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Datum: 15 mei 2019

Plaats: Den Haag

## Inhoudsopgave

<b>Lijst van gebruikte afkortingen</b>	<b>4</b>
<b>Hoofdstuk 1 – Inleiding</b>	
§1.1 Introductie	6
§1.2 Probleemstelling	7
§1.3 Afbakening van het onderzoek	8
§1.4 Opzet van het onderzoek	9
<b>Hoofdstuk 2 - Wet op de omzetbelasting 1968</b>	
§2.1 Inleiding	10
§2.2 Ontstaansgeschiedenis van de Wet op de omzetbelasting 1968	10
§2.3 Rechtskarakter van de omzetbelasting	11
§2.4 Verhouding tot het recht van de Europese Unie	12
§2.5 Belastbare handelingen	14
§2.6 Recht op aftrek van voorbelasting	15
§2.7 Ondernemersbegrip	16
§2.8 Fiscale eenheid	19
§2.8.1 Belang van de fiscale eenheid	20
§2.8.2 Niet-ondernemer in de fiscale eenheid	21
§2.8.3 Verwevenheidsvereisten van de fiscale eenheid	24
<b>Hoofdstuk 3 – Niet-economische activiteiten</b>	
§3.1 Inleiding	26
§3.2 Begrip ‘niet-economische activiteiten’	26
§3.3 Objectniveau: begrip ‘economische activiteiten’	29
§3.4 Subjectniveau: begrip ‘economische activiteit’	30
§3.5 Deels-ondernemer	32
§3.6 Deelconclusie	34
<b>Hoofdstuk 4 – Economische verwevenheid</b>	
§4.1 Inleiding	35

§4.2 Inhoud van economische verwevenheid als een taak van de Nederlandse rechtspraak	35
§4.3 Inhoud van economische verwevenheid	36
§4.4 Deelconclusie	42

**Hoofdstuk 5 – Invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste**

§5.1 Inleiding	44
§5.2 Invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste	44
§5.3 Vergelijking tussen een ondernemer met niet-economische activiteiten en een vrijgestelde ondernemer	46
§5.4 Mijn eigen visie op de wenselijkheid dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste	48
§5.5 Deelconclusie	51

**Hoofdstuk 6 – Conclusie** **52**

**Literatuurlijst** **55**

**Jurisprudentielijst** **57**

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
AWR 1959	Algemene wet inzake rijksbelastingen 1959
BNB	Beslissingen in Belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak.
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, PbEU 11 december 2006, L 347
Diss.	Proefschrift
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
Eerste Richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, PbEG 14 april 1967, L 71
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
HvJ EEG	Hof van Justitie van de Europese economische Gemeenschappen
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IW 1990	Invorderingswet 1990
M & R	Milieu & Recht
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
Nr.	Nummer
Nrs.	Nummers
NTRF	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht
P.	Pagina
R.o.	Rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
TVVS	Tijdschrift voor Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen

Tweede Richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, PbEG 14 april 1967, L 71
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
Vof	Vennootschap onder firma
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, PbEG 13 juni 1977, L 145

## Hoofdstuk 1 – Inleiding

### §1.1 Introductie

Nederland heft onder de naam 'omzetbelasting' een belasting over onder andere: *“leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht”*.<sup>1</sup> Op de verschuldigde belasting moet een ondernemer in aftrek brengen de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting die ziet op belaste handelingen<sup>2,3</sup> Artikel 7, lid 1, Wet OB 1968 omschrijft wie als ‘ondernemer’ is aan te merken: *“ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent”*.<sup>4</sup> In bepaalde gevallen zijn meerdere subjecten<sup>5</sup> tezamen één ondernemer. Natuurlijke personen en lichamen<sup>6</sup> die in Nederland als ondernemer voor de omzetbelasting optreden zijn namelijk één ondernemer als zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar zijn verweven<sup>7,8</sup> De gezamenlijke ondernemers zijn dan de fiscale eenheid, welke voor de heffing van omzetbelasting als zelfstandig ondernemer kwalificeert. Handelingen<sup>9</sup> tussen deze deelnemers van de fiscale eenheid zijn dan handelingen die binnen één ondernemer plaatsvinden, kwalificeren als interne prestaties en zijn niet aan heffing van omzetbelasting onderworpen.

Het aanmerken als één ondernemer en het niet in rekening brengen van omzetbelasting kan voordelig zijn als de afnemer van een belaste handeling geen recht heeft om de omzetbelasting in aftrek te brengen. De mogelijkheid tot het vormen van

---

<sup>1</sup> Artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968.

<sup>2</sup> Het begrip ‘belaste handelingen’ doelt op handelingen (in de zin van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968) die feitelijk zijn belast met omzetbelasting en dus niet zijn vrijgesteld (in de zin van artikel 11 Wet OB 1968). Daarentegen doelt het begrip ‘belastbare handelingen’ op handelingen (in de zin van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968) die mogelijk zijn vrijgesteld (in de zin van artikel 11 Wet OB 1968), dat hoeft dus niet zo te zijn. Het begrip ‘belastbare handelingen’ is ruimer en daaronder vallen meer handelingen dan het begrip ‘belaste handelingen’.

<sup>3</sup> Artikelen 2 en 15, lid 1, slot, Wet OB 1968.

<sup>4</sup> De leden 2 tot en met 7 van artikel 7 Wet OB 1968 geven een aantal aanvullingen op lid 1.

<sup>5</sup> Voor de doeleinden van deze thesis versta ik onder het begrip ‘subjecten’: juridisch zelfstandige personen (stichtingen, publiekrechtelijk lichamen, besloten vennootschappen en dergelijke).

<sup>6</sup> Lichamen in de zin van artikel 2, lid 1, onderdeel b, AWR 1959.

<sup>7</sup> De Btw-richtlijn heeft het in artikel 11 over ‘verbonden’ in plaats van ‘verweven’.

<sup>8</sup> De fiscale eenheidsbepaling van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 is in Nederland een *verplichting* als aan alle voorwaarden wordt voldaan. De fiscale eenheidsbepaling van artikel 11 Btw-richtlijn is een *facultatieve* bepaling: lidstaten kunnen de fiscale eenheid zowel verplicht als facultatief toestaan. Artikel 11 Btw-richtlijn zelf is een *kanbepaling*: lidstaten zijn niet verplicht om de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving te implementeren.

<sup>9</sup> Voor de doeleinden van deze thesis versta ik onder het begrip ‘handelingen’: de ruimst denkbare groep activiteiten. Zie voor nadere informatie A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 153.

een fiscale eenheid en daarmee geen omzetbelasting in rekening hoeven te brengen, heeft in de fiscale praktijk regelmatig geleid tot discussies of de fiscale eenheid van toepassing is in het geval een deelnemer (deels) een niet-ondernemer is, dan wel niet-economische activiteiten verricht.<sup>10</sup>

In deze thesis wil ik de vraag onderzoeken of de aanwezigheid van niet-economische activiteiten invloed heeft en/of zou moeten hebben op de mate van economische verwevenheid tussen subjecten. Met andere woorden, ik wil onderzoeken of subjecten die niet-economische activiteiten verrichten (volledig) deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid in de omzetbelasting.

## **§1.2 Probleemstelling**

In deze thesis onderzoek ik met behulp van zowel een probleemstelling als deelvragen de invloed van niet-economische activiteiten op de fiscale eenheid in de omzetbelasting. Met de beantwoording van de probleemstelling wil ik de gevolgen van niet-economische activiteiten op het vormen van een fiscale eenheid in de omzetbelasting inzichtelijk maken, zodat ik een antwoord kan geven op de in §1.1 opgeroepen vraag: kunnen subjecten die niet-economische activiteiten verrichten (volledig) deel uitmaken van een fiscale eenheid in de omzetbelasting?

### **Probleemstelling:**

*Wat is de invloed van het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten op de beoordeling van het economische verwevenheidsvereiste van de fiscale eenheid omzetbelasting?*

---

<sup>10</sup> Voor een voorbeeld van een dergelijke situatie, verwijs ik graag naar gerechtshof 's-Gravenhage 23 juni 2017, nrs. BK-16/00444, BK-16/00445 en BK-17/00432 tot en met BK-17/00438, V-N 2017/48.1.3. In dit arrest ging het om een stichting met als primaire taak het verzorgen van basisonderwijs. Naast het verzorgen van basisonderwijs verrichtte de stichting een nevenactiviteit. De stichting verkreeg op basis van haar nevenactiviteit de status van ondernemer. De omvang van de nevenactiviteit was gering in vergelijking met haar totaal aan activiteiten. De stichting had een dienstverlener die schoonmaakdiensten voor haar verrichtte en deze berekende hiervoor omzetbelasting aan de stichting. De stichting kon alleen de omzetbelasting in aftrek brengen welke betrekking had op de nevenactiviteit. De stichting wilde graag een fiscale eenheid vormen met haar dienstverlener. De dienstverlener zou hierdoor geen omzetbelasting meer hoeven te berekenen aan de stichting. De stichting zou hierdoor besparen op haar omzetbelasting die zij anders niet in aftrek kon brengen.

### §1.3 Afbakening van het onderzoek

Ondanks het communautaire karakter van de btw, sluit ik mij zoveel mogelijk aan bij de begrippen die in de Wet OB 1968 en de nationale jurisprudentie van Nederland (HR, gerechtshoven, rechtbanken) worden gehanteerd. De reden dat ik deze keuze maak, is omdat particulieren zich ten aanzien van de Nederlandse Belastingdienst slechts onder bepaalde voorwaarden<sup>11</sup> kunnen beroepen op een voor hen gunstigere Btw-richtlijn. De Nederlandse Belastingdienst kan zich ten aanzien van particulieren in zijn geheel niet beroepen op een mogelijk gunstigere Btw-richtlijn.<sup>12</sup>

Gelet op de hierboven gemaakte keuze gebruik ik in deze thesis het begrip 'omzetbelasting' in plaats van het communautaire equivalent daarvan: 'btw'. Om dezelfde reden, hanteer ik in deze thesis het begrip 'ondernemer' (artikel 7 Wet OB 1968) in plaats van het communautaire equivalent daarvan: 'belastingplichtige' (artikel 9 Btw-richtlijn). Indien ik in deze thesis verwijs naar EU-wetgeving of jurisprudentie van het HvJ<sup>13</sup> (EG/EU), hanteer ik ten gunste van een duidelijke afbakening wel de communautaire begrippen. In deze thesis ga ik verder uit van een zuiver nationale situatie. Alle (potentiële) deelnemers van de fiscale eenheid zijn in Nederland gevestigd en verrichten uitsluitend in Nederland activiteiten.

Op grond van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 heft Nederland onder de naam 'omzetbelasting' een belasting over onder andere: "*leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht*". In deze thesis laat ik de belastbare handelingen 'intracommunautaire verwerving' en 'invoer' buiten beschouwing, omdat zij voor de beantwoording van de probleemstelling niet relevant zijn.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> De bepalingen van een richtlijn moeten inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en de lidstaat moet hebben verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten of dit op een onjuiste wijze hebben gedaan (zie de niet op de btw-betrekking hebbende zaak HvJ 22 juni 1989, zaak 103/88 (Fratelli Costanzo), r.o. 29).

<sup>12</sup> HR 20 februari 1985, nr. 22.618, BNB 1985/128, r.o. 4.3.

<sup>13</sup> De hoogste rechtelijke macht binnen de EU is het HvJ EU (tot 1 december 2009 was dit het HvJ EG. Met het Verdrag van Lissabon is 'EG' gewijzigd in 'EU'). Artikel 19, lid 1, VEU omschrijft de taak van het HvJ EU. Deze taak houdt in het verzekeren van de eerbieding van het recht bij de uitleg en toepassing van het EU-recht.

<sup>14</sup> Artikel 1, onderdelen b, c en d, Wet OB 1968.



Artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 is in een aantal elementen te splitsen. De betreffende elementen zijn:

- Leveringen van goederen en diensten;
- In Nederland;
- Als zodanig handelende ondernemer;
- Onder bezwarende titel.

In deze thesis behandel ik uitsluitend het element van de 'als zodanig handelende ondernemer'. De overige elementen (leveringen van goederen en diensten, in Nederland en onder bezwarende titel) zijn voor de beantwoording van de probleemstelling niet relevant.

#### **§1.4 Opzet van het onderzoek**

Om in hoofdstuk zes (conclusie) een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling, behandel ik in de volgende hoofdstukken een drietal deelvragen. Alvorens ik in de hoofdstukken drie, vier en vijf begin met de behandeling van de deelvragen, behandel ik in hoofdstuk twee de Wet OB 1968. Laatste behandel ik om de werking van het omzetbelastingstelsel inzichtelijk te maken, vooral op die delen waar het de probleemstelling raakt. Voorts behandel ik in hoofdstuk drie niet-economische activiteiten. Dit behandel ik om een antwoord te kunnen geven op de eerste deelvraag: *Wat zijn, in de context van het btw-recht, niet-economische activiteiten?* Vervolgens behandel ik in hoofdstuk vier economische verwevenheid. Dit behandel ik om een antwoord te kunnen geven op de tweede deelvraag: *Wat is, naar de stand van het huidige recht, de inhoud van economische verwevenheid?* Verder behandel ik in hoofdstuk vijf de invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste. Dit behandel ik om een antwoord te kunnen geven op de derde deelvraag: *Wat is de invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste?*

## **Hoofdstuk 2 – Wet op de omzetbelasting 1968**

### **§2.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk behandel ik zowel de algemene kenmerken van de Wet OB 1968 als de voor de beantwoording van de probleemstelling relevante wetsartikelen. Om te beginnen behandel ik de algemene kenmerken van de Wet OB 1968: ontstaansgeschiedenis van de Wet OB 1968 (§2.2), rechtskarakter van de omzetbelasting (§2.3) en verhouding tot het recht van de EU (§2.4). Voorts behandel ik de onderwerpen die zien op de relevante wetsartikelen: belastbare handelingen (§2.5), recht op aftrek van voorbelasting (§2.6), ondernemersbegrip (§2.7) en fiscale eenheid (§2.8).

### **§2.2 Ontstaansgeschiedenis van de Wet op de omzetbelasting 1968**

In Nederland vindt met ingang van 1 januari 1969 heffing van omzetbelasting plaats op grond van de Wet OB 1968.<sup>15</sup> De Nederlandse wetgever voerde de Wet OB 1968 in als reactie op de eerste twee btw-gerelateerde richtlijnen van de EEG: Eerste Richtlijn en Tweede Richtlijn. De Nederlandse wetgever was verplicht<sup>16</sup> deze richtlijnen in zijn nationale wetgeving te implementeren. De Wet OB 1968 zorgde ervoor dat Nederland overging op hetzelfde basissysteem als alle andere EEG-lidstaten: de btw.<sup>17</sup> Ondanks hetzelfde basissysteem bleven tussen de EEG-lidstaten verschillen bestaan.

De Zesde Richtlijn had tot doel deze verschillen te verkleinen en creëerde een gemeenschappelijke belastinggrondslag voor btw-heffing. Hierdoor versterkte de fiscale harmonisatie tussen de EEG-lidstaten. Het gevolg was een wijziging<sup>18</sup> van de omzetbelastingwetgeving per 1 januari 1979 aan de bepalingen van de Zesde Richtlijn. Nederland heft sindsdien omzetbelasting op geharmoniseerde grondslag.<sup>19</sup> Per 1

---

<sup>15</sup> Wet van 28 juni 1968, Stb. 329.

<sup>16</sup> Artikel 288 VWEU bepaalt dat een richtlijn verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen.

<sup>17</sup> A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 9 november 2018 via [www.ndfr.nl](http://www.ndfr.nl), hoofdstuk 1, paragraaf 1.3.2.1.

<sup>18</sup> De Wet OB 1968 is bij Wet van 28 december 1978, Stb. 677 aangepast aan de Zesde Richtlijn.

<sup>19</sup> A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 9 november 2018 via [www.ndfr.nl](http://www.ndfr.nl), hoofdstuk 1, paragraaf 1.3.1.

januari 2007 is de Zesde Richtlijn vervangen door de Btw-richtlijn.<sup>20</sup> Hiermee werden geen inhoudelijke wijzigingen aangebracht.<sup>21</sup>

### §2.3 Rechtskarakter van de omzetbelasting

In de Wet OB 1968 is het rechtskarakter van de omzetbelasting niet omschreven.<sup>22</sup> De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn geeft in artikel 1, lid 2 wel een nadere omschrijving van het btw-stelsel: *“Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”*

De omzetbelasting zoals we die in Nederland kennen heeft het karakter van een algemene verbruiks- en bestedingsbelasting.<sup>23</sup> De omzetbelasting beoogt het consumptieve verbruik te belasten, hetgeen gerealiseerd middels een belasting op de bestedingen van een eindverbruiker<sup>24</sup>.

Heffing van omzetbelasting vindt plaats bij de overgang naar de eindverbruiker en is niet gericht op het feitelijk verbruik door deze eindverbruiker. Swinkels meent dat de

---

<sup>20</sup> Zie artikel 413 Btw-richtlijn.

<sup>21</sup> Zie overweging 3 van de considerans van de Btw-richtlijn.

<sup>22</sup> In de literatuur is zelfs betoogd dat het rechtskarakter van de btw niet bestaat, zie K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2002, p. 72.

<sup>23</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 1 en 2.

<sup>24</sup> Uit r.o. 9 van HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311 leid ik af dat het bij een eindverbruiker moet gaan om personen die de aan hen berekende belasting niet op anderen kunnen afwentelen, daar geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is. In r.o. 18 van HvJ EG 21 juni 1988, zaak 415/85 (Commissie/Ierland) overwoog het HvJ EG: *“In het algemene stelsel van de btw is de eindverbruiker degene die een goed of dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit en uit dien hoofde de belasting draagt.”* Zie in dit kader ook HvJ EG 24 oktober 1996, zaak C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996/p. 4573, r.o. 19. Hierin overwoog het HvJ EG: *“Het basisbeginsel van het btw-stelsel is dat enkel de eindverbruiker wordt belast...”* Voor de doeleinden van deze thesis versta ik onder het begrip ‘eindverbruiker’: iedereen die de aan hen berekende belasting niet kan afwentelen omdat zij zowel direct als indirect geen belastbare handelingen verrichten met de verworven goederen of diensten. Later in deze thesis moet blijken of dit een juiste definitie is van dit begrip.

omzetbelasting derhalve meer een juridische dan een economische benadering heeft.<sup>25</sup>

De heffing van omzetbelasting vindt plaats bij een ondernemer die goederen of diensten verkoopt aan een eindverbruiker.<sup>26</sup> De omzetbelasting is dan ook een indirecte belasting: geheven bij de ondernemer maar betaald door de eindverbruiker.<sup>27</sup>

## §2.4 Verhouding tot het recht van de Europese Unie

Het EU-recht is onder te verdelen in zowel het primaire EU-recht als het secundaire EU-recht.<sup>28</sup> Het primaire EU-recht bestaat onder andere uit: VEU en VWEU. Het VEU en VWEU vormen tezamen de grondslag van alle bevoegdheden van de EU-instellingen en bieden het kader waaraan men de uitoefening van hun bevoegdheden toetst. Tot het primaire EU-recht behoren tevens de vele bij verdragen behorende protocollen en volgens sommige auteurs de door het HvJ ontwikkelde 'algemene rechtsbeginselen'.<sup>29</sup>

In de zaak 26/62 (Van Gend & Loos)<sup>30</sup> overwoog het HvJ EEG (thans HvJ EU) dat de communautaire rechtsorde deel uitmaakt van de nationale rechtsorde en dat het primaire EEG-recht (thans EU-recht) rechtstreekse werking heeft in de EEG-lidstaten (thans EU-lidstaten). Uit dit arrest volgt dat het voor belanghebbenden mogelijk is om zich bij de nationale rechter te beroepen op handhaving van het primaire EU-recht.

---

<sup>25</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss. Amsterdam), Amsterdam: Centrale drukkerij Universiteit van Amsterdam 2000, p. 2 tot en met 4.

<sup>26</sup> Artikel 12, lid 1, Wet OB 1968.

<sup>27</sup> Dat om eenvoud- en doelmatigheidsredenen geen directe belasting op particuliere consumptie wordt geheven, doet volgens Van Doesum niets af van het uitgangspunt dat de btw particuliere consumptie beoogt te belasten (A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 35).

<sup>28</sup> A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss. Maastricht), Maastricht: Universiteit Maastricht 2012, p. 129.

<sup>29</sup> Zo schrijft Bomer op p. 130 van A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss. Maastricht), Maastricht: Universiteit Maastricht 2012, dat uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat de algemene rechtsbeginselen tot het primaire EU-recht behoren. Bomer acht met name van belang dat de algemene rechtsbeginselen hun basis vinden in zowel het VEU als VWEU. Dit heeft volgens hem een gelijke status tot gevolg.

<sup>30</sup> Zie de niet op de btw-betrekking hebbende zaak HvJ EEG 5 februari 1963, zaak 26/62 (Van Gend & Loos), BNB 1964/134.

Het secundaire EU-recht is afgeleid van het primaire EU-recht. Tot het secundaire EU-recht behoren onder andere: richtlijnen, verordeningen en besluiten.<sup>31</sup> Tussen het primaire EU-recht en het secundaire EU-recht is geen conflict mogelijk: het secundaire EU-recht legt het HvJ namelijk conform het primaire EU-recht uit.<sup>32</sup> Het secundaire EU-recht is een nadere invulling van het primaire EU-recht.<sup>33</sup>

De Wet OB 1968 vindt zijn grondslag in het secundaire EU-recht: de Btw-richtlijn. Uit artikel 288, derde alinea, VWEU volgt dat de Btw-richtlijn geen directe werking heeft maar dat EU-lidstaten deze in hun eigen nationale wetgeving moeten implementeren. Nationale bepalingen die uitvoering geven aan de Btw-richtlijn moeten wel een dwingend karakter hebben.<sup>34</sup> Om het doel van de Btw-richtlijn te bevorderen bestaat krachtens artikel 397 Btw-richtlijn de mogelijkheid tot het implementeren van uitvoeringsverordeningen. Verordeningen hebben in tegenstelling tot richtlijnen directe werking in de EU-lidstaten.<sup>35</sup> Niet al het Btw-recht is in het secundaire EU-recht geregeld. Zo heeft het HvJ overwogen dat de Zesde Richtlijn (thans Btw-richtlijn) niet altijd voorziet in regelgeving en dat de invulling onder voorwaarden is overgelaten aan de lidstaten.<sup>36</sup>

Richtlijnen hebben verticale rechtstreekse werking, echter geen horizontale rechtstreekse werking.<sup>37</sup> In bepaalde gevallen is verticale rechtstreekse werking niet mogelijk, maar wel richtlijnconforme interpretatie. Laatste betekent dat een nationale rechter de plicht heeft de nationale wetgeving zo veel als mogelijk te interpreteren in lijn met de relevante richtlijn.<sup>38</sup>

---

<sup>31</sup> Artikel 288 VWEU.

<sup>32</sup> Zie onder andere het niet op de btw-betrekking hebbende arrest HvJ EG 27 januari 1994, zaak C-98/91 (Herbrink), r.o. 9 en de daar aangehaalde jurisprudentie.

<sup>33</sup> Zie onder andere het niet op de btw-betrekking hebbende arrest HvJ EG 21 juli 2005, zaak C-349/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/38.26, r.o. 49.

<sup>34</sup> Zie onder andere HvJ EU 4 juni 2009, zaak C-102/08 (Salix), V-N 2009/28.12, r.o. 42 en 43.

<sup>35</sup> Artikel 288, tweede alinea, VWEU.

<sup>36</sup> Zie onder andere HvJ EG 14 september 2006, zaak C-72/05 (Wollny), V-N 2006/50.13, r.o. 28 en HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 35.

<sup>37</sup> Verticale rechtstreekse werking betekent dat men een bepaling voor de nationale rechter kan invoeren in de relatie overheid en particulier. Horizontale rechtstreekse werking betekent dat men een bepaling voor de nationale rechter kan invoeren in de relatie tussen particulieren tegenover elkaar. Zie voor het bestaan van verticale rechtstreekse werking onder andere HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (Becker), r.o. 25 en HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Comitato), M & R 1994 97, r.o. 8. Zie voor het *niet* bestaan van horizontale rechtstreekse werking onder andere HvJ EG 14 juli 1994, zaak C-91/92 (Faccini Dori), NJ 1995 321, r.o. 20.

<sup>38</sup> Zie onder andere de niet op de btw-betrekking hebbende zaak HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-355/96 (Silhouette), NJ 1999 392, r.o. 36. Voorts overwoog de HR in r.o. 3.4 van zijn arrest HR 10 augustus

## §2.5 Belastbare handelingen

Op grond van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 heft Nederland omzetbelasting over: *“leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht”*. Artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 is te splitsen in het volgende viertal elementen:

- a. Leveringen van goederen en diensten;
- b. In Nederland;
- c. Als zodanig handelende ondernemer;
- d. Onder bezwarende titel.

In deze paragraaf geef ik een korte omschrijving van elementen a, b, c (uitsluitend het begrip ‘als zodanig handelende’) en d. Element c (het begrip ‘ondernemer’, inclusief de uitbreiding van de fiscale eenheid) behandel ik in §2.7 en §2.8.

De artikelen 3, 3a en 4 Wet OB 1968 omschrijven voor zowel goederen als diensten het ‘leveringsbegrip’ (element a). Voor de beantwoording van de probleemstelling is een nadere omschrijving van deze artikelen niet relevant. De artikelen 5 tot en met 5b Wet OB 1968 omschrijven de ‘plaats van levering’ en 6 tot en met 6j de ‘plaats van een dienst’ (element b). Voor de beantwoording van de probleemstelling is een nadere omschrijving van deze artikelen niet relevant. Zowel de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn geeft geen nadere omschrijving van het begrip ‘onder bezwarende titel’ (element d). Voor mijn onderzoek vormt dit geen obstakel, een nadere omschrijving van dit begrip is voor de beantwoording van de probleemstelling niet relevant.

Voor belastbare handelingen (in de zin van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968) geldt de voorwaarde dat een ondernemer handelingen ‘als zodanig handelende’ verricht.<sup>39</sup> In zowel de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn staat niet onder welke voorwaarden een ondernemer aan deze eis voldoet. Van Zadelhoff schrijft dat ondernemers naast handelingen in de hoedanigheid van ondernemer ook andere handelingen kunnen

---

2007, nr. 43.169, BNB 2007/277 dat het HvJ de visie heeft dat bepalingen van nationaal recht zo veel mogelijk moeten worden uitgelegd in het licht van de bewoordingen van een op het betrokken gebied geldende richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken.

<sup>39</sup> Artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 stelt dezelfde voorwaarde.

verrichten.<sup>40</sup> Van Doesum meent dat het begrip ‘als zodanig handelende’ voor nevenactiviteiten een criterium biedt om de privésfeer te onderscheiden van de ondernemerssfeer.<sup>41</sup> Mijns inziens bepaalt het begrip ‘als zodanig handelende’ in welke hoedanigheid ondernemers bij hun handelingen handelen (als ondernemer of niet als ondernemer). In het derde hoofdstuk ga ik dieper in op de gevolgen van het begrip ‘als zodanig handelende’.

## **§2.6 Recht op aftrek van voorbelasting**

De Nederlandse wetgever omschrijft in artikel 2 Wet OB 1968 het recht op aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting is een onmisbaar deel van het omzetbelastingstelsel.<sup>42</sup> Een ondernemer brengt op de omzetbelasting die hij verschuldigd wordt ter zake van zijn belaste handelingen in mindering de aan hem berekende omzetbelasting voor het verrichten van deze leveringen van goederen of diensten.<sup>43</sup> Het verrekenende bedrag voldoet een ondernemer op zijn aangifte.<sup>44</sup> Als het bedrag aan voorbelasting hoger is dan de verschuldigde belasting bestaat in Nederland voor een ondernemer recht op teruggaaf.<sup>45</sup>

Het systeem van omzetbelasting is zo ontwikkeld dat binnen de bedrijfskolom geen voorbelasting drukt. Omzetbelasting hoort alleen bij een eindverbruiker te drukken. Ondernemers die met omzetbelasting ingekochte goederen of diensten gebruiken ten behoeve van niet-belastbare handelingen hebben voor deze handelingen geen recht op aftrek van voorbelasting.<sup>46</sup> Voor ondernemers met belastbare vrijgestelde handelingen geldt in beginsel hetzelfde.<sup>47</sup> In beide situaties verkeren deze ondernemers in een vergelijkbare positie als een eindverbruiker.

---

<sup>40</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de btw*, Deventer: Kluwer 2016, p. 42 tot en met 44.

<sup>41</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 184.

<sup>42</sup> Zie onder andere HvJ EG 6 juli 1995, zaak C-62/93 (BP Soupergaz), r.o. 18 en daar aangehaalde jurisprudentie.

<sup>43</sup> Artikel 15, lid 1, slot, Wet OB 1968.

<sup>44</sup> Artikel 14, lid 1, Wet OB 1968.

<sup>45</sup> Artikel 17 Wet OB 1968. Op grond van artikel 183 Btw-richtlijn mag een EU-lidstaat het krediet ook doen overbrengen naar het volgende tijdvak.

<sup>46</sup> In het derde hoofdstuk ga ik diepgaand in op het verband tussen niet-belastbare handelingen en het recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>47</sup> Een uitzondering op deze regel is bijvoorbeeld artikel 15, lid 2, onderdeel c, Wet OB 1968.

Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat de aftrekregeling tot doel heeft om een belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.<sup>48</sup> Het btw-stelsel houdt een volstrekt neutrale fiscale belasting in van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteiten, mits de activiteiten in beginsel aan btw-heffing zijn onderworpen. Bomer schrijft op basis van overwegingen vijf, zeven, dertien en dertig, Btw-richtlijn dat het beginsel van ‘fiscale neutraliteit’ gericht is op het belasten van het verbruik van goederen of diensten en het bevrijden van economische activiteiten van voorbelasting.<sup>49</sup> Mijns inziens houdt het beginsel van fiscale neutraliteit in dat een ondernemer de betaalde voorbelasting op ingekochte goederen of diensten moet terugvorderen als hij deze gebruikt voor zijn economische activiteiten.

Het hele concept van niet-economische activiteiten, althans voor zover in de praktijk toegepast, komt uitsluitend voort uit het recht op aftrek van voorbelasting. De gewezen arresten over niet-economische activiteiten zijn allemaal op een of andere wijze terug te leiden naar het wel of niet bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting. In het derde hoofdstuk ga ik dieper in op het verband tussen niet-economische activiteiten en het recht op aftrek van voorbelasting.

## **§2.7 Ondernemersbegrip**

De Nederlandse wetgever omschrijft in artikel 7, lid 1, Wet OB 1968 het ‘reguliere’ ondernemersbegrip: *“ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent”*. Artikel 7, lid 1, Wet OB 1968 is te splitsen in een drietal elementen:

- Ieder;
- Zelfstandig;
- Bedrijf (ook wel ‘economische activiteit’).

Hieronder behandel ik de hierboven genoemde elementen. Voorts omschrijven de leden 2 tot en met 7 van artikel 7 Wet OB 1968 aanvullingen op het reguliere ondernemersbegrip, hiervan behandel ik alleen de uitbreiding van de fiscale eenheid (§2.8).

---

<sup>48</sup> Zie onder andere HvJ EG 3 maart 2005, zaak C-32/03 (I/S Fini H), V-N 2005/15.8, r.o. 25.

<sup>49</sup> A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en btw. Wie, Wat, Waar belast*, Deventer: Wolters Kluwer 2013, p. 12.



## Begrip ‘ieder’

Zowel de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn geven geen omschrijving van het begrip ‘ieder’. Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt mijns inziens een ruime reikwijdte van het begrip ‘ieder’. Zo vallen onder dit begrip niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen maar ook entiteiten<sup>50</sup> die geen rechtspersoonlijkheid bezitten.<sup>51</sup> In Nederland vloeit de fiscale eenheid historisch gezien voort uit het element ‘zelfstandig’, zoals in de Btw-richtlijn. Vroeger, in de tijden van de Tariefcommissie, was de fiscale eenheid (toen dit begrip nog niet bestond) een uitvloeisel van het element ‘ieder’.<sup>52</sup> Tuk schrijft in zijn noot bij de gevoegde zaken 181/78 en 229/78 (Van Paassen)<sup>53</sup> dat de Tariefcommissie bij gebreke van enige aanvullende bepaling in de Nederlandse wetgeving ter zake het uitgangspunt heeft gekozen, dat in de toenmalige definitie: *“ondernemer is ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent”*, onder ‘ieder’ moet worden verstaan: feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid of entiteit en niet zoals in andere EEG-lidstaten (thans EU-lidstaten) de een of andere ‘juridische’ persoon. Op deze manier was het volgens de op dat moment heersende opvatting in de doctrine, voor de Tariefcommissie mogelijk om bijvoorbeeld meerdere subjecten te zien als één ondernemer (zonder dat in de toenmalige wetgeving van zowel de EU als Nederland ook nog maar een wettelijk geregelde fiscale eenheidsbepaling bestond).<sup>54</sup>

## Begrip ‘zelfstandig’

De Wet OB 1968 geeft geen omschrijving van het begrip ‘zelfstandig’. In artikel 10 Btw-richtlijn staat wel een nadere omschrijving: *“De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids-*

---

<sup>50</sup> Zie voor de inhoud van het begrip ‘entiteiten’ r.o. 13 van het niet op de btw-betrekking hebbende arrest HvJ EG 11 maart 1997, zaak C-13/95 (Süzen), TVVS 1997 85. In dit arrest overwoog het HvJ EG dat het begrip ‘entiteit’ doelt op: een georganiseerd geheel van personen en elementen, waarmee een economische activiteit met een eigen doelstelling kan worden uitgeoefend.

<sup>51</sup> Zie onder andere HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gemina Wrocław), V-N 2015/53.11, r.o. 28 en HvJ EU 12 oktober 2016, zaak C-340/15 (Christine Nigl e.a.), V-N 2016/57.15, r.o. 27.

<sup>52</sup> Zie onder andere Tariefcommissie 9 december 1952, nr. 6193 O, BNB 1953/159; Tariefcommissie 27 augustus 1956, nr. 8262 O, BNB 1956/332; Tariefcommissie 7 oktober 1957, nr. 8297 O, BNB 1958/34; Tariefcommissie 19 december 1961, nr. 9304 O, BNB 1962/123.

<sup>53</sup> Zie noot C.P. Tuk in BNB 1980/44.

<sup>54</sup> Zie noot C.P. Tuk in BNB 1954/214.

*en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.*”. Uit artikel 10 Btw-richtlijn volgt een beperkende functie, het moet loontrekkende en andere (vergelijkbare) personen buiten de btw-heffing houden. Met Swinkels meen ik dat het in de btw-heffing betrekken van deze groep personen voor een enorme toename van het aantal belastingplichtigen zou zorgen.<sup>55</sup>

Het begrip ‘zelfstandig’ heeft mijns inziens een breder bereik dan artikel 10 Btw-richtlijn. Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt namelijk dat om vast te stellen of een ‘ieder’ een activiteit ‘zelfstandig’ verricht, het belangrijk is om na te gaan of deze een activiteit uit eigen naam, verantwoordelijkheid, rekening verricht en of deze het economisch risico van de activiteit draagt.<sup>56</sup> Het regime van de fiscale eenheid maakt inbreuk op het begrip ‘zelfstandig’. Voor de vorming van een fiscale eenheid is het namelijk op grond van artikel 11, tweede alinea, Btw-richtlijn vereist dat het gaat om *juridische zelfstandige* entiteiten. Van Norden schrijft dat rechtspersonen zijns inziens in beginsel zelfstandig zijn voor de btw.<sup>57</sup> Deze zelfstandigheid ontbreekt als rechtspersonen deel uitmaken van een fiscale eenheid.

### **Begrip ‘bedrijf’**

De Wet OB 1968 geeft geen omschrijving van het begrip ‘bedrijf’. De Wet OB 1968 geeft in artikel 7, lid 2, Wet OB 1968 slechts een aanvullende definitie. De Btw-richtlijn heeft het in artikel 9, lid 1 niet over het begrip ‘bedrijf’ maar over het begrip ‘economische activiteit’. De HR heeft in het verleden over het verschil in terminologie tussen beiden arrest geweest. Zo overwoog de HR dat de Nederlandse wetgever met het begrip ‘bedrijf’ geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan het begrip ‘economische activiteit’ in de Zesde Richtlijn (thans Btw-richtlijn).<sup>58</sup> Voor het vervolg van deze thesis sluit ik mij aan bij het begrip ‘economische activiteit’ in de Btw-richtlijn. Dit begrip behandel ik diepgaand in het derde hoofdstuk.

---

<sup>55</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss. Amsterdam), Amsterdam: Centrale drukkerij Universiteit van Amsterdam 2000, p. 153.

<sup>56</sup> Zie onder andere HvJ EG 27 januari 2000, zaak C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 18; HvJ EG 18 oktober 2007, zaak C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52, r.o. 23; HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gemina Wrocław), V-N 2015/53.11, r.o. 34 en HvJ EU 12 oktober 2016, zaak 340/15 (Christine Nigl e.a.), V-N 2016/57.15, r.o. 28.

<sup>57</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 93.

<sup>58</sup> HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, BNB 1985/316, r.o. 3.3.

## §2.8 Fiscale eenheid

De fiscale eenheid is een uitbreiding van het reguliere ondernemersbegrip. In artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 is de fiscale eenheid nader omschreven: *“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.”*. Uit artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 volgt dat ondernemers verplicht een fiscale eenheid vormen als aan alle voorwaarden wordt voldaan.

Bij het vormen van een fiscale eenheid gaan meerdere ondernemers samen tot één nieuwe ondernemer. Deze ‘nieuwe ondernemer’ neemt voor de omzetbelasting de positie in van de vorige ondernemers.<sup>59</sup> Een ondernemer is in beginsel zelfstandig aan de Wet OB 1968 onderworpen, behalve bij het bestaan van een fiscale eenheid. In dat geval vormen de ondernemers tezamen, ook wel deelnemers, op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 één nieuwe ondernemer.

Zoals ik eerder in §2.7 schreef, vormt het regime van de fiscale eenheid op grond van artikel 11 Btw-richtlijn een inbreuk op het element ‘zelfstandig’. Bijl, Hiltten en Van Vliet schrijven dat het met de fiscale eenheid mogelijk is de economische zelfstandigheid te laten prevaleren boven de juridische zelfstandigheid.<sup>60</sup> In de zaak C-85/11 (Commissie/Ierland) overwoog het HvJ EU de doelstelling van de fiscale eenheid: *“...de Uniewetgever met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat is vervangen door dat artikel 11, heeft gewild de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve*

---

<sup>59</sup> Artikel 3a, lid 1, Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

<sup>60</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hiltten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 46.

*vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten.”*<sup>61</sup> Uit deze r.o. volgt mijns inziens dat de vorming van een fiscale eenheid gebaseerd moet zijn op administratieve lastenvereenvoudiging.<sup>62</sup>

Zowel voor de deelnemers aan de fiscale eenheid als de Belastingdienst kan de fiscale eenheid resulteren in mogelijke voor- en nadelen. In de volgende subparagrafen ga ik nader in op de fiscale eenheid. Zo behandel ik het belang van de fiscale eenheid (§2.8.1), de niet-ondernemer in de fiscale eenheid (§2.8.2) en de verwevenheidsvereisten van de fiscale eenheid (§2.8.3).

### **§2.8.1 Belang van de fiscale eenheid**

De fiscale eenheid is één ondernemer voor de Wet OB 1968 en als gevolg hiervan zijn geen onderlinge handelingen zichtbaar tussen deelnemers. Deelnemers aan een fiscale eenheid berekenen elkaar geen omzetbelasting. Dat deelnemers aan een fiscale eenheid elkaar geen omzetbelasting berekenen is een logisch gevolg van het feit dat de fiscale eenheid een bepaling is die slechts ziet op het ondernemerschap zelf. Deelnemers aan een fiscale eenheid kunnen geen belastbare handelingen verrichten jegens de fiscale eenheid als zodanig of jegens andere deelnemers daarvan. Voor ondernemers die een fiscale eenheid vormen kan dit een voordeel zijn. Zeker in die gevallen wanneer geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.<sup>63</sup>

In de zaak C-7/13 (Skandia America Corporation)<sup>64</sup> lijkt het HvJ EU naar mijn mening een nuancering aan te brengen op de bovenstaande regel. In dit arrest ging het om één rechtspersoon, waarvan een gedeelte van dezelfde rechtspersoon wel en een ander gedeelte niet in de fiscale eenheid werd opgenomen. Tussen deze twee delen binnen dezelfde rechtspersoon konden prestaties plaatsvinden. Buiten deze uitzondering kunnen normaliter uitsluitend handelingen van de fiscale eenheid naar derden aan heffing van omzetbelasting worden onderworpen.

---

<sup>61</sup> HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13, r.o. 47.

<sup>62</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, nr. 18/00106, r.o. 4.3 is dezelfde mening toegedaan.

<sup>63</sup> Een voorbeeld hiervan heb ik geschetst in voetnoot 10.

<sup>64</sup> HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia America Corporation), V-N 2014/53.23.

De fiscale eenheid kent voor deelnemers meer voordelen. De fiscale eenheid zorgt namelijk voor administratieve lastenverlichting.<sup>65</sup> Zo kan de fiscale eenheid één aangifte omzetbelasting doen en hoeven deelnemers aan een fiscale eenheid elkaar niet te factureren voor onderlinge handelingen (die zijn immers, eventuele uitzonderingen daargelaten, niet zichtbaar). Een ander mogelijk voordeel voor deelnemers aan een fiscale eenheid zijn liquiditeitsvoordelen. Als er geen fiscale eenheid bestaat, loopt de voldoening van omzetbelasting bij een ondernemer vaak niet parallel met de teruggaaf aan een andere ondernemer. Bij het bestaan van een fiscale eenheid zijn deze bedragen intern al met elkaar verrekend (de fiscale eenheid is immers één ondernemer en doet maar één aangifte).

Niet alleen voor deelnemers aan een fiscale eenheid bestaan mogelijke voordelen. Voor de Belastingdienst biedt de fiscale eenheid in bepaalde situaties ook voordelen. Zo kan de fiscale eenheid voordeel opleveren in misbruiksituaties.<sup>66</sup> Dit is meestal beperkt tot situaties waar de inspecteur de fiscale eenheid met *terugwerkende kracht* kan invoeren. Dat is in het Nederlandse recht omwille van rechtszekerheid niet het geval.<sup>67</sup> Een ander voordeel vanuit het oogpunt van de Belastingdienst (en nadeel voor deelnemers) is dat deelnemers aan een fiscale eenheid hoofdelijke aansprakelijkheid zijn voor elkaars omzetbelastingsschulden.<sup>68</sup>

### **§2.8.2 Niet-ondernemer in de fiscale eenheid**

Voor de Wet OB 1968 is het verplicht dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer zijn. De Nederlandse wetgever heeft dit in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 helder geformuleerd: *“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene*

---

<sup>65</sup> De vorming van een fiscale eenheid moet immers gebaseerd zijn op administratieve lastenvereenvoudiging.

<sup>66</sup> Van Norden geeft in G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 193 het volgende voorbeeld: *“Daarbij kan worden gedacht aan een 'opzetje' waarbij de bedoeling is dat een vennootschap A BTW in rekening brengt aan een gelieerde vennootschap B zonder de berekende btw te voldoen. B brengt de berekende btw echter wel in aftrek. Uiteindelijk 'ploft' A zonder ooit btw voldaan te hebben. Het opleggen van een fiscale eenheid heeft als gevolg dat de fiscus de btw-aftrek bij B kan weigeren.”*

<sup>67</sup> Zie bijvoorbeeld HR 22 april 2005, nr. 38.659, FED 2005/121, r.o. 3.4.

<sup>68</sup> Artikel 43, lid 1, IW 1990.

wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn...”.<sup>69</sup>

Op grond van artikel 11, eerste alinea, Btw-richtlijn is de fiscale eenheid niet slechts toegankelijk voor ‘belastingplichtigen’ maar voor het ruimere ‘personen’.<sup>70</sup> Hierover is in het verleden bij het HvJ geprocedeerd: met als resultaat dat de fiscale eenheid, op grond van de Btw-richtlijn, toegankelijk is voor niet-belastingplichtige personen. Zo overwoog het HvJ EU in r.o. 46 van zijn zaak C-85/11 (Commissie/Ierland)<sup>71</sup>: *“Bijgevolg kan niet worden ingestemd met het betoog van de Commissie dat artikel 11 van de btw-richtlijn, gelet op de context ervan, aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.”*<sup>72</sup>

Voor de Nederlandse praktijk hoeft de zaak C-85/11 (Commissie/Ierland) geen gevolgen te hebben, vooral gelet op de geheel afwijkende formulering in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 (‘ondernemers’ in plaats van ‘personen’). Daarnaast gaat het bij de

---

<sup>69</sup> De voorwaarde dat deelnemers aan de fiscale eenheid in Nederland ondernemer moeten zijn stond niet altijd in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968. Deze voorwaarde kwam pas in de wet toen de wetgever in 1995 besloot de voorwaarden van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 te wijzigen (Wet van 28 december 1995, Stb. 659), om ervoor te zorgen dat een artikel 7, lid 2, onderdeel b ondernemer deel kon blijven uitmaken van de fiscale eenheid (handelingen II 1994/95, p. 6150–6183, 1995/96, p. 202). De HR besliste namelijk in zijn arrest HR 1 april 1987, nr. 23.644, BNB 1987/203 dat van een fiscale eenheid slechts deel kunnen uitmaken natuurlijke personen en lichamen die, indien zij niet tot de fiscale eenheid zouden behoren, zelf als ondernemer zouden kwalificeren op grond van het recht dat gold vóór 1979. Volgens de HR ging dit niet op voor een artikel 7, lid 2, onderdeel b ondernemer. De Nederlandse wetgever achtte dit niet wenselijk en creëerde de mogelijkheid dat een artikel 7, lid 2, onderdeel b ondernemer wel deel kon blijven uitmaken van de fiscale eenheid.

<sup>70</sup> De niet meer van kracht zijnde Tweede Richtlijn stelde in bijlage A, onderdeel 2, bij artikel 4 nog wel de eis dat het moet gaan om afzonderlijke belastingplichtigen. De tekst daarvan luidde: *“... voorts biedt deze term elke Lidstaat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijk belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De Lidstaat die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, gaat over tot de in artikel 16 bedoelde raadpleging. ...”*.

<sup>71</sup> HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13.

<sup>72</sup> Hiernaast overwoog het HvJ EU dat personen die niet individueel als belastingplichtige kwalificeren, dat niet uitsluit dat deze personen, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als groep kwalificeren als belastingplichtige (HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13, r.o. 45. In r.o. 4.3 van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, nr. 18/00106 overwoog gerechtshof Arnhem-Leeuwarden op grond van deze r.o. van het HvJ EU dat zij van mening is dat de fiscale eenheid als zodanig belastingplichtige moet zijn). Zie ook r.o. 44 van HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.14. In deze zaak was de holdingresolutie (besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347) aanleiding van de inbreukprocedure van de Europese Commissie tegen Nederland. De holdingresolutie staat namelijk onder voorwaarden, maar tegen de wens van de Europese Commissie, het toetreden van een niet-belastingplichtige tot een fiscale eenheid toe.

fiscale eenheid om een kanbepaling. In de gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva)<sup>73</sup> werd deze vraag deels beantwoord. In r.o. 52 van zijn arrest overwoog het HvJ EU: *“Derhalve moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn niet kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd.”*. Uit deze r.o. volgt mijns inziens dat de fiscale eenheid van artikel 4, lid 4, Zesde Richtlijn (thans artikel 11 Btw-richtlijn) waarschijnlijk geen rechtstreekse werking heeft. De EU-lidstaten zijn waarschijnlijk niet verplicht om niet-belastingplichtigen toegang tot de fiscale eenheid te verlenen.

Dat artikel 11 Btw-richtlijn waarschijnlijk geen rechtstreekse werking heeft is mijns inziens wel lastig te vereenzelvigen met de zaak C-480/10 (Commissie/Zweden)<sup>74</sup>. In deze zaak overwoog het HvJ EU in r.o. 34 van zijn arrest: *“Met het oog op een uniforme toepassing van de btw-richtlijn is het van bijzonder belang dat het begrip “belastingplichtige”, zoals omschreven in titel III ervan, autonoom en eenvormig wordt uitgelegd. In deze context dient ook artikel 11 van de btw-richtlijn autonoom en eenvormig te worden uitgelegd, ook al is de daarin voorziene regeling facultatief voor de lidstaten, teneinde te voorkomen dat bij de toepassing ervan verschillen tussen de lidstaten ontstaan.”* Het blijft mijns inziens dan ook twijfelachtig of Nederland niet-belastingplichtigen mag weigeren als deelnemer aan een fiscale eenheid.

A-G Ettema schrijft in haar conclusie dat het begrip ‘personen’ als bedoeld in artikel 11, eerste alinea, Btw-richtlijn een Unierechtelijk begrip is.<sup>75</sup> De uitleg van het begrip ‘personen’ is volgens haar niet aan de nationale lidstaten overgelaten. Lidstaten die de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving hebben overgenomen mogen volgens A-G Ettema wel alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de fiscale eenheid te voorkomen. Gelet op de parlementaire geschiedenis van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 is dit volgens A-G Ettema

---

<sup>73</sup> HvJ EU 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), V-N 2015/44.18.

<sup>74</sup> HvJ EU 25 april 2013, zaak C-480/10 (Commissie/Zweden), V-N 2013/24.15.

<sup>75</sup> Conclusie van A-G Ettema, 31 december 2018, nrs. 17/03702 en 18/01450, V-N 2019/14.15, punten 3.5 tot en met 3.19.

niet het geval. De Nederlandse wetgever heeft volgens A-G Ettema zijn beoordelingsmarge overschreden door de fiscale eenheid uitsluitend te beperken tot het minder ruime ‘ondernemers’.

Voor de Nederlandse praktijk is het naar mijn mening waarschijnlijk dat geen rechtstreekse werking toekomt aan artikel 11 Btw-richtlijn. De HR overwoog in r.o. 2.4.5 van zijn arrest HR 11 september 2015, nr. 14/01003, FED 2016/10 namelijk: *“...Opgemerkt zij nog dat artikel 11 van Btw-richtlijn 2006 niet kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd...”*. Met Van Norden meen ik dat dat het begrip ‘ondernemer’ uitleggen als ‘personen’ richtlijnconforme interpretatie te buiten gaat.<sup>76</sup>

Gelet op de huidige stand van het recht ben ik van mening dat het in Nederland is vereist dat deelnemers aan een fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Voor het vervolg van deze thesis hanteer ik daarom het uitgangspunt dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Voor de toekomst sluit ik niet uit dat de fiscale eenheid toegankelijk wordt voor niet-ondernemers, met name gelet op de tegenstrijdige jurisprudentie, ben ik niet volledig zeker van het door mij ingenomen standpunt.

### **§2.8.3 Verwevenheidsvereisten van de fiscale eenheid**

De totstandkomingsvereisten van de fiscale eenheid bestaan op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 mede uit een drietal verwevenheidsvereisten (financieel, organisatorisch en economisch). Hieronder behandel ik kort zowel financiële verwevenheid als organisatorische verwevenheid. Voor de beantwoording van de probleemstelling is het economische verwevenheidsvereiste uitermate relevant, daarom analyseer ik deze diepgaand in het vierde hoofdstuk.

---

<sup>76</sup> Punt 9 van noot Van Norden in FED 2016/10.



De toetsingsmethode voor financiële verwevenheid is afhankelijk van de rechtsvorm.<sup>77</sup> Voor rechtsvormen met een in aandelen verdeeld kapitaal (besloten vennootschap, naamloze vennootschap en dergelijke) is sprake van financiële verwevenheid als ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen - daaronder begrepen de zeggenschap - middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.<sup>78</sup> Voor rechtsvormen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben (stichtingen, verenigingen en dergelijke) is sprake van financiële verwevenheid als het ene lichaam een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap, en de financiële relatie tussen de betrokken lichamen van dien aard is dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht. Van organisatorische verwevenheid is sprake als vennootschappen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding staan, dan wel de leiding van de ene vennootschap ten opzichte van die van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.

---

<sup>77</sup> Ondanks dat de toetsingsmethode naargelang rechtsvorm verschilt, heeft dit geen zwaardere eisen tot gevolg: de toetsingsmethode is rechtsvormneutraal (zie HR 26 juni 2009, nr. 43872/1, BNB 2009/232, r.o. 4.5 en 4.6).

<sup>78</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

## Hoofdstuk 3 – Niet-economische activiteiten

### §3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk beantwoord ik de eerste deelvraag: *Wat zijn, in de context van het btw-recht, niet-economische activiteiten?* Alvorens ik deze deelvraag in de deelconclusie (§3.6) beantwoord, behandel ik het volgende: begrip ‘niet-economische activiteiten’ (§3.2), objectniveau<sup>79</sup>: begrip ‘economische activiteiten’ (§3.3), subjectniveau<sup>80</sup>: begrip ‘economische activiteit’ (§3.4) en deels-ondernemer (§3.5).

### §3.2 Begrip ‘niet-economische activiteiten’

Volgens mij is het relevant om te weten onder welke specifieke omstandigheden sprake is van niet-economische activiteiten, omdat voor deze handelingen buiten de werkingssfeer van de btw geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.<sup>81</sup> Zijn de gevolgen van niet-belastbare handelingen bijvoorbeeld hetzelfde als die van niet-economische activiteiten? Het vorenstaande zou impliceren dat voor niet-belastbare handelingen geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Een dergelijke uitkomst is mijns inziens niet in lijn met het omzetbelastingstelsel, dat tot doel heeft om de eindverbruiker van goederen of diensten te belasten. Als voorbeeld noem ik het weggeven van het klassieke stukje worst door de slager of een handelsonderneming die een interne vergadering belegt die niets te maken heeft met een specifieke levering. Beiden zijn (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen, maar dienen wel de belastbare handelingen van een ondernemer, te bevorderen. Deze handelingen kwalificeren naar mijn mening *niet* als niet-economische activiteiten (maar als economische activiteiten, zie hiervoor §3.3). Hieronder zal ik dit nader motiveren.

De Tweede richtlijn vermeldde reeds in artikel 4 dat voor het zijn van belastingplichtige geen streven naar winst is vereist. Een belastingplichtige moet wel streven naar het duurzaam behalen van opbrengst.<sup>82</sup> Van Norden schrijft mijns inziens terecht dat

---

<sup>79</sup> Het objectniveau (object van heffing) betreft de belastbare handelingen in de zin van artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 (artikel 2, lid 1, onderdelen a en c, Btw-richtlijn).

<sup>80</sup> Het subjectniveau (subject van heffing) heeft betrekking op de ondernemer (belastingplichtige) in de zin van artikel 7 Wet OB 1968 (artikelen 9 tot en met 13 Btw-richtlijn).

<sup>81</sup> Zie onder andere HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Secureta), V-N 2008/14.20; HvJ EU 6 september 2012, zaak C-496/11 (Portugal Telecom), V-N 2012/51.21 en HvJ EU 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), V-N 2015/44.18. Zie ook r.o. 44 van HvJ 16 februari 2012, zaak C-118/11 (Eon Aset Menidjunt), V-N 2012/17.18. Hierin overwoog het HvJ EU dat voor handelingen buiten de werkingssfeer van de btw geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

<sup>82</sup> Artikel 9, lid 1, derde alinea, Btw-richtlijn.

'handelingen om niet' of uit 'vrijgevigheid'<sup>83</sup> een economische activiteit kunnen vormen.<sup>84</sup> Zo volgt namelijk uit de zaak 89/81 (Hong Kong) dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat als iemands werkzaamheden *uitsluitend* bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie.<sup>85</sup> Voorts volgt uit de zaak 89/81 (Hong Kong) dat is vereist dat werkzaamheden worden verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd. De zaak 89/81 (Hong Kong) laat mijns inziens de mogelijkheid bestaan dat handelingen om niet of uit vrijgevigheid, recht kunnen geven op aftrek van voorbelasting als zij in indirect verband staan met de belastbare handelingen van een ondernemer (en hierdoor *niet* kwalificeren als niet-economische activiteiten). In zijn latere jurisprudentie bevestigde het HvJ dat voor handelingen om niet, onder bepaalde specifieke voorwaarden, recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan.<sup>86</sup> Hiervoor is wel van belang dat deze handelingen in *rechtstreeks en onmiddellijk verband* staan met de (gehele) economische activiteit van een belastingplichtige.<sup>87</sup> Handelingen om niet, waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat, blijven naar mijn mening wel niet-belastbare handelingen: het ontbreekt op zijn minst aan een bezwarende titel. Voor het recht op aftrek van voorbelasting is het mijns inziens dan ook niet vereist dat sprake is van belastbare handelingen.<sup>88</sup>

De zinsnede 'alle werkzaamheden' uit artikel 9, lid 1, tweede alinea, Btw-richtlijn betekent naar mijn mening dat werkzaamheden die (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen zijn voor de btw, mogelijk wel voldoen aan de voorwaarden voor een economische activiteit (in de zin van dit artikel). Uit meerdere arresten van het HvJ

---

<sup>83</sup> Het principe van 'vrijgevigheid' komt overeen met de door de HR ontwikkelde leer van de 'symbolische vergoeding' (zie r.o. 3.2.3 van HR 16 juni 1993, nr. 28.619, BNB 1993/256). In r.o. 3.4.2 van HR 11 februari 2005, nr. 38.022, BNB 2005/223 bevestigde de HR dat beiden op hetzelfde zien.

<sup>84</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de Btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 98.

<sup>85</sup> HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 9 tot en met 11.

<sup>86</sup> Zie onder andere HvJ EU 22 oktober 2015, zaak C-126/14 (Sveda), V-N 2015/65.19 en HvJ EU 14 september 2017, zaak C-132/16 (Iberdrola), V-N 2017/46.15.

<sup>87</sup> In Nederland had de HR in een verder verleden al meerdere arresten gewezen over het verband tussen prestaties tegen vergoeding en handelingen om niet, zie onder andere HR 1 april 1987, nr. 23.732, BNB 1987/189; HR 17 februari 1988, nr. 24.275, BNB 1988/147; HR 14 juni 1989, nr. 25.104, BNB 1989/245; HR 16 juni 1993, nr. 28.619, BNB 1993/256; HR 25 januari 1995, nr. 29.652, BNB 1995/216; HR 30 augustus 1996, nr. 31.009, BNB 1996/391; HR 15 december 1999, nr. 34.958, BNB 2000/128 en HR 26 januari 2000, nr. 35.199, BNB 2000/129. Op grond van deze jurisprudentie konden handelingen om niet tot de economische activiteit van een ondernemer behoren als tussen beiden een *wederzijdse afhankelijkheid* bestond. De handelingen om niet kwalificeerde als economische activiteit in het kader van de ondernemer zijn onderneming en hiervoor bestond recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>88</sup> Wat hiervoor wel is vereist behandel ik in §3.3.

volgt namelijk dat voorbereidende handelingen en liquidatiewerkzaamheden kwalificeren als een economische activiteit (in de zin van artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn) als deze zich voordoen in relatie tot een (potentiële) economische activiteit.<sup>89</sup> Deze handelingen, ook wel interne handelingen, geven recht op aftrek van voorbelasting. Interne handelingen, met recht op aftrek van voorbelasting, blijven mijns inziens wel niet-belastbare handelingen: het ontbreekt op zijn minst aan zowel een bezwarende titel als de leveringen van goederen of diensten.

Op grond van het bovenstaande ben ik van mening dat niet-economische activiteiten handelingen zijn die op geen enkele wijze recht geven op aftrek van voorbelasting. In beginsel zijn de gevolgen van (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen hetzelfde als die van niet-economische activiteiten: beiden geven geen recht op aftrek van voorbelasting. Echter bepaalde van deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen geven, onder specifieke omstandigheden, wel recht op aftrek van voorbelasting (bijvoorbeeld 'handelingen om niet' of 'interne handelingen'). Deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen, met recht op aftrek van voorbelasting, kwalificeren hierdoor *niet* als niet-economische activiteiten. Mijns inziens vormen niet-economische activiteiten een kleiner gedeelte binnen het grotere geheel van niet-belastbare handelingen. Schematisch weergegeven ziet het er als volgt uit:



---

<sup>89</sup> Zie onder andere HvJ EG 14 februari 1985, zaak C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315 en HvJ EU 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair), NTFR 2018/39.

### **§3.3 Objectniveau: begrip ‘economische activiteiten’**

Het HvJ EG overwoog in r.o. 26 van zijn zaak C-437/06 (Securenta): *“Uit de toelichting van de verwijzende rechter blijkt dat Securenta drie soorten activiteiten verricht, namelijk ten eerste niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, ten tweede economische activiteiten, die bijgevolg wel binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen doch van de btw zijn vrijgesteld, en ten derde belaste economische activiteiten...”*. Uit deze r.o. leid ik af dat de begrippen ‘economische activiteiten’ en ‘niet-economische activiteiten’ mogelijk als elkaars tegenhanger functioneren: economische activiteiten vallen namelijk, in tegenstelling tot niet-economische activiteiten, binnen de werkingssfeer van de btw. Voorts geven economische activiteiten, in tegenstelling tot niet-economische activiteiten, recht op aftrek van voorbelasting.<sup>90</sup>

Zoals ik reeds in §3.2 schreef, bestaat voor een ondernemer recht op aftrek van voorbelasting voor meer handelingen dan alleen zijn (niet-vrijgestelde) belastbare handelingen. Een ondernemer heeft, onder specifieke omstandigheden, recht op aftrek van voorbelasting voor zijn (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen. Ook deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen kwalificeren mijns inziens als economische activiteiten, al voldoen deze niet aan alle voorwaarden voor belastbare handelingen. Voor het verrichten van economische activiteiten moet naar mijn mening slechts sprake zijn van een ‘als zodanig handelende ondernemer’ (en voor niet-economische activiteiten een ontbreken hiervan). De overige voorwaarden voor het verrichten van belastbare handelingen (zoals een bezwarende titel of leveringen van goederen of diensten) zijn naar mijn mening niet noodzakelijk voor het recht op aftrek van voorbelasting.

Op grond van het bovenstaande ben ik van mening dat economische activiteiten zowel belastbare handelingen zijn als een deel van (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen. Van de (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen zijn alleen die handelingen economische activiteiten, waar wordt opgetreden als een ‘als zodanig handelende ondernemer’. Mijns inziens vormen belastbare handelingen een kleiner

---

<sup>90</sup> Dit leid ik af uit r.o. 31 van HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.

gedeelte van het grotere geheel aan economische activiteiten. Schematisch weergegeven ziet het er als volgt uit:



### §3.4 Subjectniveau: begrip ‘economische activiteit’

Op grond van artikel 9, eerste alinea, Btw-richtlijn is het begrip ‘economische activiteit’ een noodzakelijk element om te bepalen of sprake is van een belastingplichtige.<sup>91</sup> De Btw-richtlijn geeft in artikel 9, lid 1, tweede alinea een nadere omschrijving van dit begrip. Voorts staat in artikel 9, lid 1, eerste alinea, Btw-richtlijn dat het oogmerk of resultaat van een activiteit niet relevant is om te bepalen of een activiteit kwalificeert als een economische activiteit.<sup>92</sup> Een activiteit in het algemeen belang of een bij de wet opgedragen taak kan kwalificeren als een economische activiteit.<sup>93</sup>

Het begrip ‘economische activiteit’ heeft een ruime werkingssfeer.<sup>94</sup> De ruime werkingssfeer van dit begrip is volgens Van Zadelhoff nodig om de doelstellingen van

<sup>91</sup> Het HvJ gebruikte dit begrip voor hetzelfde doel, zie onder andere HvJ EG 14 februari 1985, zaak C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315; HvJ EG 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14 en HvJ EG 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/ 22.12.

<sup>92</sup> Dat het oogmerk of resultaat van een activiteit niet relevant is toont het objectieve karakter van een economische activiteit aan, zie onder andere HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341, r.o. 8 en HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-263/11 (Rēdlihs), V-N 2012/51.19, r.o. 28.

<sup>93</sup> Zie onder andere HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie/Nederland), r.o. 10 en HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie/Finland), BNB 2010/94, r.o. 40.

<sup>94</sup> Zie onder andere HvJ EG 12 september 2000, zaak C-408/97 (Commissie/Nederland), BNB 2007/377, r.o. 25.

het gemeenschappelijk btw-stelsel te waarborgen.<sup>95</sup> Tegelijkertijd kent het begrip 'economische activiteit' zijn begrenzing om niet alle handelingen in het btw-stelsel te betrekken. Zo volgt mijns inziens uit de zaken 89/81 (Hong Kong Trade) en C-50/87 (Commissie/Frankrijk)<sup>96</sup> dat subjecten geen economische activiteit kunnen verrichten bij *uitsluitend* handelingen zonder bedongen vergoeding of uit vrijgevigheid.<sup>97</sup>

Van Norden schrijft dat het HvJ EG in de zaak C-50/87 (Commissie/Frankrijk) geen zakelijkheidstoets in volle omvang (maar in beperkte omvang) heeft aangelegd om te bepalen of handelingen kwalificeren als een economische activiteit.<sup>98</sup> Uit de latere zaken C-246/08 (Commissie/Finland) en C-520/14 (Gemeente Borsele) volgt mijns inziens een ruimere zakelijkheidstoets. Zo is geen sprake van een economische activiteit bij het ontbreken van een reëel verband tussen de betaalde prijs en de verrichte levering of dienst.<sup>99</sup> Voorts is hiervan geen sprake als niet wordt deelgenomen aan een markt.<sup>100</sup>

In de zaak C-306/94 (Regie Dauphinoise)<sup>101</sup> kwam het HvJ EG met het 'rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk'-criterium, ook wel het 'verlengstukcriterium'.<sup>102</sup> Op grond van dit criterium is het mogelijk dat een handeling die (op zichzelf bezien) niet kwalificeert als een economische activiteit, alsnog de status van economische activiteit verkrijgt. Bij de arresten die zien op de verlengstukgedachte ging het om (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen, welke op grond van de verlengstukgedachte alsnog kwalificeerden als belastbare

---

<sup>95</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de Btw*, Deventer: Kluwer 2016, p. 7.

<sup>96</sup> HvJ EG 21 september 1988, zaak 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306.

<sup>97</sup> Zie §3.2 voor mijn eerdere opmerkingen over HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

<sup>98</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de Btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 107.

<sup>99</sup> HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie/Finland), BNB 2010/94, r.o. 50 tot en met 51 en HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2016/27.20, r.o. 33 tot en met 35.

<sup>100</sup> In HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, V-N 2018/56.21.8 achtte de HR geen economische activiteit aanwezig omdat belanghebbende geen belastbare handelingen verrichtte (zie in dezelfde zin HR 19 oktober 2018, nr. 17/02812, V-N 2018/56.14). Gelet op de zaak C-520/14 (Gemeente Borsele) ben ik het met de HR eens dat bij het verrichten van handelingen, het ontbreken van belastbare handelingen, kan zorgen dat geen sprake is van een economische activiteit. De redenering van de HR begrijp ik echter niet, deze had namelijk de uitgezette lijn van het HvJ EU in de zaken C-246/08 (Commissie/Finland) en C-520/14 (Gemeente Borsele) kunnen volgen en uitsluitend in relatie tot de voorwaarden van een economische activiteit (op subjectniveau) kunnen bepalen dat hiervan geen sprake was. De koppeling met de voorwaarden voor belastbare handelingen (op objectniveau) was naar mijn mening niet nodig. In r.o. 2.5.4 van HR 19 oktober 2018, nr. 17/02608 tot en met 17/02609, V-N 2018/56.15 lijkt de HR expliciet van deze mogelijkheid af te wijken.

<sup>101</sup> HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-306/94 (Regie Dauphinoise), BNB 1997/38.

<sup>102</sup> Zie ook HvJ EG 6 februari 1997, zaak C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386.

handelingen. Deze arresten verschillen hierdoor van de in §3.2 aangehaalde (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen.<sup>103</sup>

Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat voor het verrichten van een economische activiteit is vereist dat de handelingen van een ondernemer dienstbaar zijn aan zijn belastbare handelingen. In r.o. twintig en 21 van de zaak C-520/14 (Gemeente Borsele) overwoog het HvJ EU namelijk dat alleen sprake is van een economische activiteit als een handeling tot gevolg heeft dat zich een van de belastbare handelingen voordoet. Hierin zie ik een bevestiging van mijn standpunt dat (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen niet hoeven te kwalificeren als niet-economische activiteiten: (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen hoeven slechts dienstbaar te zijn aan de belastbare handelingen van een ondernemer.

### §3.5 Deels-ondernemer

Zou het kwalificeren als deels-ondernemer<sup>104</sup> (op subjectniveau) voor het recht op aftrek van voorbelasting een verschil maken in vergelijking met een ondernemer die (op objectniveau) niet-economische activiteiten verricht? Als tussen beiden geen verschil bestaat is naar mijn mening geen nader onderzoek nodig.

Mijns inziens bestaat tussen beiden geen enkel verschil: beiden sluiten namelijk hetzelfde uit van het recht op aftrek van voorbelasting. Uit de voorgaande paragrafen volgt immers dat tussen enerzijds een economische activiteit (in de zin van artikel 7,

---

<sup>103</sup> In de arresten die zien op de verlengstukgedachte was alleen geen sprake van een economische activiteit en hierdoor geen 'als zodanig handelende ondernemer'. Aan alle overige voorwaarden voor belastbare handelingen werd wel voldaan. Bij de in §3.2 aangehaalde gevallen ontbrak het aan meer voorwaarden voor belastbare handelingen dan alleen een als zodanig handelende ondernemer (bijvoorbeeld een gebrek aan bezwarende titel of leveringen van goederen of diensten). Hierdoor kwalificeren deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen niet als belastbare handelingen, ook al is sprake van een als zodanig handelende ondernemer, met recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>104</sup> Voor de doeleinden van deze thesis versta ik onder het begrip 'deels-ondernemer': ondernemer met een geringere economische activiteit (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968) dan zijn totale activiteiten (deels-ondernemer voldoet wel voor zijn totale activiteiten aan de elementen 'ieder' en 'zelfstandig'). Een deels-ondernemer handelt ten aanzien van zijn activiteiten die *niet* kwalificeren als een economische activiteit (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968) *niet* als ondernemer. Uit de jurisprudentie volgt mogelijk bewijs voor een deels-ondernemer, zie reeks gewezen arresten van de HR dat een ondernemer niet als ondernemer handelde ten aanzien van zijn *niet* in het economische verkeer verrichtte activiteiten: HR 14 juni 1989, nr. 25.104, BNB 1989/245; HR 16 juni 1993, nr. 28.619, BNB 1993/256; HR 30 augustus 1996, nr. 31.009, BNB 1996/391; HR 15 december 1999, nr. 34.958, BNB 2000/128 en HR 26 januari 2000, nr. 35.199, BNB 2000/129. Zie ook de latere zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), hierin overwoog het HvJ EU dat een belastingplichtige niet in de hoedanigheid van belastingplichtige handelde, omdat deze bij het aanbieden van leerlingenvervoer geen economische activiteit (in de zin van artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn) verrichtte.



lid 1, Wet OB 1968) en anderzijds niet-economische activiteiten een wisselwerking bestaat. Indien bijvoorbeeld geen sprake is van een economische activiteit (hierdoor is geen sprake van een 'als zodanig handelende ondernemer'), dan kwalificeren handelingen ook als niet-economische activiteiten. Omgekeerd geldt precies hetzelfde: indien handelingen bijvoorbeeld kwalificeren als niet-economische activiteiten (hierdoor is voor deze handelingen geen sprake van 'directe of indirecte belastbare handelingen'), is ook geen sprake van een economische activiteit.

Daarnaast is het kwalificeren als deels-ondernemer - gelet op het omzetbelastingstelsel – naar mijn mening niet goed verdedigbaar. In artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968 staat namelijk dat het moet gaan om een 'als zodanig handelende' ondernemer.<sup>105</sup> De toevoeging van 'als zodanig handelende' is mijns inziens overbodig als een ondernemer voor een bepaalde handeling bij voorbaat al niet kwalificeert als 'ondernemer'.

---

<sup>105</sup> Ook in artikel 6, lid 1, Wet OB 1968 staat dat het moet gaan om een 'als zodanig handelende' ondernemer.

### §3.6 Deelconclusie

Niet-economische activiteiten zijn, in tegenstelling tot economische activiteiten, handelingen die buiten het omzetbelastingstelsel vallen en welke ook geen recht geven op aftrek van voorbelasting. Niet-economische activiteiten worden mijns inziens, in tegenstelling tot economische activiteiten, verricht als er geen sprake is van een 'als zodanig handelende ondernemer'. De overige voorwaarden voor belastbare handelingen ('bezwarende titel' of 'leveringen van goederen of diensten') zijn voor de aanwezigheid van niet-economische activiteiten niet relevant. Ondernemers hebben mijns inziens *niet* de hoedanigheid van een 'als zodanig handelende' ondernemer en verrichten hierdoor dus niet-aftrekbare niet-economische activiteiten, indien hun handelingen *niet* voldoen aan de voorwaarden van een economische activiteit (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968).

In beginsel zijn de gevolgen van (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen hetzelfde als die van niet-economische activiteiten. Echter bepaalde van deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen geven recht op aftrek van voorbelasting. Deze (op zichzelf bezien) niet-belastbare handelingen kwalificeren hierdoor *niet* als niet-economische activiteiten maar als economische activiteiten. Naar mijn mening vormen niet-economische activiteiten een kleiner gedeelte binnen het grotere geheel van niet-belastbare handelingen. Het overige gedeelte aan niet-belastbare handelingen zijn economische activiteiten.

## Hoofdstuk 4 – Economische verwevenheid

### §4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk beantwoord ik de tweede deelvraag. Voor de tweede deelvraag onderzoek ik de vraag: *Wat is, naar de stand van het huidige recht, de inhoud van economische verwevenheid?* Alvorens ik deze deelvraag in de deelconclusie (§4.4) beantwoord, behandel ik het volgende: inhoud van economische verwevenheid als een taak van de Nederlandse rechtspraak (§4.2) en de inhoud van economische verwevenheid (§4.3).

### §4.2 Inhoud van economische verwevenheid als een taak van de Nederlandse rechtspraak

De Btw-richtlijn geeft in artikel 11 (en de Btw-richtlijn in zijn algemeenheid) geen definitie van economische verwevenheid. De Europese Commissie<sup>106</sup> geeft in haar mededeling aan de Europese Raad<sup>107</sup> en het Europees Parlement<sup>108</sup> wel een niet-bindende definitie.<sup>109</sup> Ondanks dat deze definitie niet bindend is, maakt het mijns inziens wel inzichtelijk wat (een voor de btw-wetgeving belangrijk orgaan als)<sup>110</sup> de Europese Commissie onder economische verwevenheid verstaat.

Het HvJ heeft (tot op heden) geen nadere invulling gegeven van de verwevenheidsvereisten (financieel, organisatorisch en economisch). De kans dat dit in de nabije toekomst alsnog gebeurt acht ik niet heel waarschijnlijk. Mijn standpunt baseer ik op de gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva)<sup>111</sup>. Zo overwoog het HvJ EU in r.o. 50 van zijn arrest: *“Zoals de advocaat-generaal in punt 112 van zijn conclusie heeft aangegeven, dient de in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn neergelegde voorwaarde voor de vorming van een btw-groep, namelijk dat er*

---

<sup>106</sup> Zie Artikel 17 VEU voor de bevoegdheden van de Europese Commissie.

<sup>107</sup> Zie artikel 15 en 16 VEU voor de bevoegdheden van de Europese Raad.

<sup>108</sup> Zie artikel 14 VEU voor de bevoegdheden van het Europees Parlement.

<sup>109</sup> Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM (2009) 325, p. 9. Hierin geeft de Europese Commissie de volgende definitie van 'economische verwevenheid': *“De hoofdactiviteit van de groepsleden is van dezelfde aard, of de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of een groepslid verricht activiteiten die volledig of in aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden.”*. De Europese Commissie is van mening dat haar definitie als richtsnoer kan dienen.

<sup>110</sup> Btw-wetgeving komt voort uit de Btw-richtlijn. Uit artikel 288 VWEU volgt dat teneinde de bevoegdheden van de EU te kunnen uitoefenen, stellen de instellingen (op grond van artikel 13 VEU is de Europese Commissie een van de instellingen van de EU) mede (naast verordeningen, besluiten, aanbevelingen en adviezen) richtlijnen vast.

<sup>111</sup> HvJ EU 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), V-N 2015/44.18.

*nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokkenen bestaan, te worden gepreciseerd op nationaal niveau. Dit artikel is dus voorwaardelijk, aangezien het verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat.”.* Uit deze r.o. volgt dat de inhoud van de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau dient te worden gepreciseerd. Voor het HvJ EU zijn de verwevenheidsvereisten kennelijk geen Unierechtelijke begrippen.<sup>112</sup> Als gevolg hiervan is in Nederland, voor de inhoud van economische verwevenheid, uitsluitend het nationale recht van Nederland bepalend.<sup>113</sup>

De Nederlandse wetgever heeft de bevoegdheid om de inhoud van economische verwevenheid in het nationale recht te definiëren.<sup>114</sup> Het is de keuze van de Nederlandse wetgever om de wetgevingstechniek te kiezen die hem het meest geschikt lijkt.<sup>115</sup> De Nederlandse wetgever besloot om de in artikel 4, lid 4, Zesde richtlijn (thans artikel 11 Btw-richtlijn) geformuleerde uitdrukking van economische verbondenheid op te nemen en hiervan geen uitputtende definitie te geven. De Nederlandse wetgever laat het hierdoor aan de Nederlandse rechtspraak om de inhoud van economische verwevenheid nader te definiëren.<sup>116</sup>

### **§4.3 Inhoud van economische verwevenheid**

Het eerste rechtsvormende arrest over de inhoud van economische verwevenheid is HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112. De HR overwoog in r.o. 4.5 van zijn arrest in welk geval sprake is van economische verwevenheid: *“...Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel de activiteiten van de*

---

<sup>112</sup> Het oordeel van het HvJ EU dat de inhoud van de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau dient te worden gepreciseerd, wekte in de literatuur verbazing. Zie bijvoorbeeld Van Zadelhoff zijn noot in BNB 2015/215.

<sup>113</sup> Mijn standpunt is in overeenstemming met die van A-G Ettema, zie conclusie van A-G Ettema, 31 december 2018, nrs. 17/03702 en 18/01450, V-N 2019/14.15, punt 4.3.

<sup>114</sup> Ingevolge artikel 288, derde alinea, VWEU moet elke lidstaat zorgen dat het resultaat waartoe de richtlijn noopt, wordt bereikt via voorschriften in de nationale wet- of regelgeving.

<sup>115</sup> HvJ 22 februari 2018, zaak C-396/16 (T-2), V-N 2018/15.11, r.o. 50 en daar aangehaald jurisprudentie.

<sup>116</sup> De verplichting om een richtlijn om te zetten in nationale wetgeving geldt ook voor een rechter, zie de niet op de btw-betrekking hebbende zaak HvJ EG 13 november 1990, zaak C-106/89 (Marleasing), NJ 1993/163.

ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend.”. Uit deze r.o. volgt mijns inziens het *eerste criterium* voor economische verwevenheid, ook wel het *‘in hoofdzaak’-criterium*. Om aan dit criterium te voldoen moet aan minstens een van de twee onderstaande voorwaarden worden voldaan:

- I. De activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak<sup>117</sup> strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel<sup>118</sup>, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring;
- II. De activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend (ook wel ‘interne handelingen’)<sup>119, 120</sup>.

Het tweede rechtsvormende arrest over de inhoud van economische verwevenheid is HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7. De HR overwoog in r.o. 3.4 van zijn arrest een uitbreiding<sup>121</sup> op zijn eerder geformuleerde ‘in hoofdzaak’-criterium: *“In een geval als het onderhavige waarin een houdstermaatschappij alle aandelen bezit van een of meer vennootschappen (werkmaatschappijen) en elk van deze vennootschappen tegen een overeengekomen vergoeding bestuurt, en voorts tussen*

---

<sup>117</sup> Bijl schrijft in D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 1990, p. 82 dat ‘hoofdzakelijk’ betekent: voor meer dan de helft. Van Doesum schrijft in A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 184, voetnoot 142 dat ‘hoofdzaak’ betekent: meer dan 50%. Van Norden schrijft in G.J. van Norden, *Het concern in de Btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 229, voetnoot 425 dat ‘hoofdzaak’ betekent: meer dan 50%. Naar mijn mening betekent het begrip ‘in hoofdzaak’ (in overeenstemming met Bijl, Van Doesum en Van Norden) waarschijnlijk: meer dan 50%.

<sup>118</sup> Uit HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112 volgt mijns inziens een ruimere reikwijdte van ‘een zelfde economisch doel’ dan de bediening van een ‘gemeenschappelijke klantenkring’. Laatste is slechts een voorbeeld van een zelfde economisch doel, hetgeen ik afleid uit het gebruik van het woord ‘zoals’ (Bijl is dezelfde mening toegedaan, zie Bijl zijn noot in FED 1992/95). Voorts volgt uit r.o. 6.3 van gerechtshof ‘s-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129 dat activiteiten een zelfde economisch doel dienen als zij ‘van dezelfde aard zijn en gericht op dan wel verricht ten behoeve van groepen gelijksoortige afnemers’ (zie in dezelfde zin gerechtshof ‘s-Gravenhage 20 september 1993, nr. 92/2839, V-N 1994/644, 200, r.o. 6.3). A-G Van Hilten schrijft in punt 5.3.3 van haar conclusie op de zaak HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7 dat er ruimte is om op verschillende manieren aan te kijken tegen het(zelfde) economische doel: zowel vanuit het perspectief van de prestatie als vanuit het perspectief van de klant. Het begrip ‘een zelfde economisch doel’ is naar mijn mening breed interpreteerbaar. De vraag of aan dit begrip wordt voldaan is mijns inziens dan ook afhankelijk van alle feiten en omstandigheden.

<sup>119</sup> De handelingen tussen vennootschappen onderling kwalificeren als ‘interne handelingen’, te beginnen vanaf het moment dat zij ook daadwerkelijk tezamen een fiscale eenheid vormen (de handelingen tussen deze vennootschappen vinden dan immers plaats binnen één ondernemer, zie voor een mogelijk belang hiervan §2.8.1).

<sup>120</sup> Uit r.o. 3.3 van HR 16 december 1998, nr. 33.987, BNB 1999/105 volgt dat een ondernemer die wil deelnemen aan de fiscale eenheid zich ook kan richten op alle andere – in gezamenlijkheid bezien – ondernemers die deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid.

<sup>121</sup> Dat het hier om een uitbreiding gaat op zijn eerder geformuleerde ‘in hoofdzaak’-criterium, leid ik af uit r.o. 3.4 en dan vooral de zinsnede: *“evenals in de in onderdeel 4.5 van het hiervoor in 3.2 vermelde arrest van de Hoge Raad bedoelde gevallen”*.

de vennootschappen (werkmaatschappijen) onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, zoals in dit geval de verhuur van bedrijfsruimte door [BV II] aan belanghebbende en [BV I] en de levering van de hiervoor in 3.1.1 genoemde goederen door belanghebbende aan [BV I] en [BV II], is – evenals in de in onderdeel 4.5 van het hiervoor in 3.2 vermelde arrest van de Hoge Raad bedoelde gevallen – sprake van nauwe verbondenheid in economisch opzicht in de zin van de hiervoor vermelde bepalingen. Daaraan doet niet af dat de vennootschappen (in dit geval zowel [BV I] en [BV II] als belanghebbende) in meer of minder belangrijke mate goederen leveren aan of diensten verrichten jegens derden...”. Uit deze r.o. volgt mijns inziens het tweede criterium voor economische verwevenheid, ook wel het ‘onderling-niet-verwaarloosbaar’-criterium. Dit criterium houdt mijns inziens in dat ondernemers economisch met elkaar verweven zijn, indien zij (tot op een zekere hoogte)<sup>122</sup> zowel financieel als organisatorisch met elkaar verweven zijn en tussen deze ondernemers onderling niet verwaarloosbare<sup>123</sup> economische betrekkingen bestaan.<sup>124</sup> Het is naar mijn mening waarschijnlijk dat de HR bij zijn beoordeling van deze casus een (soort

---

<sup>122</sup> Wat deze ‘tot op een zekere hoogte’ is van zowel financiële als organisatorische verwevenheid, is niet geheel duidelijk. Ondernemers moeten mijns inziens waarschijnlijk wel voldoen aan de geldende minimale vereisten voor zowel financiële als organisatorische verwevenheid (zie voor meer informatie betreffende zowel financiële als organisatorische verwevenheid §2.8.3). Hummel is daarentegen van mening dat deze vraag niet zonder meer bevestigend kan worden beantwoord, zo schrijft Hummel in haar noot in BNB 2014/7 over het niet voldoen aan het minimale vereiste voor financiële verwevenheid: “De vraag of het criterium ‘niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ ook dient te worden toegepast in gevallen waarin de houdster een kleiner belang van bijvoorbeeld 51% van de aandelen houdt, kan dan ook niet zonder meer bevestigend worden beantwoord en hangt vermoedelijk mede af van de mate van de organisatorische verwevenheid.” A-G Ettema is in een (vergelijkbare) situatie als die van HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7 van mening dat ‘niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ alleen dan voldoende zijn als 100% van de aandelen in de onderling presterende vennootschappen in handen zijn van een moeder die deze vennootschappen bestuurt (zie conclusie van A-G Ettema, 31 december 2018, nrs. 17/03702 en 18/01450, V-N 2019/14.15, punt 5.9). A-G Ettema stelt dat het ‘in-hoofdzaak’-criterium voor zover het vereist dat “de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak worden uitgeoefend ten behoeve van de andere vennootschap” anders zinledig wordt. Naar mijn mening is het standpunt van A-G Ettema véél te strikt. Het ‘in-hoofdzaak’-criterium zou mijns inziens volgens de redenering van A-G Ettema ook zinledig worden als de moeder 100% van de aandelen van haar dochter bezit. Hiernaast vraag ik mij af, maakt het een (groot) verschil of 100% of bijvoorbeeld 95% van de aandelen in bezit zijn van de moeder? A-G Ettema geeft daarentegen in haar conclusie ten aanzien een niet met HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7 vergelijkbaar arrest - in lijn met rechtbank Gelderland 20 december 2016, nr. AWB – 15 \_ 5684, V-N 2017/18.18 - aan dat volgens haar sprake kan zijn van onderling niet verwaarloosbare betrekkingen in een geval dat de moeder minder dan 100% van de aandelen van haar dochter bezit.

<sup>123</sup> B.F.A. van Huijgevoort is van mening dat het begrip ‘verwaarloosbaar’ moet worden uitgelegd als ‘minder dan één procent’ (zie B.F.A. van Huijgevoort zijn ‘begrippenlijstjes’ in B.F.A. van Huijgevoort, *Begrippenlijstje 2016 en wensenlijstje*, NTFR 2016/781).

<sup>124</sup> In HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7 was sprake van ‘onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ bij naar mijn mening dezelfde soort activiteit als de tweede voorwaarde van het ‘in hoofdzaak’-criterium: ook wel de ‘interne handelingen’.

van) complexbenadering<sup>125</sup> hanteerde.<sup>126</sup> De HR houdt mijns inziens namelijk rekening met alle verwevenheden en de mate dat aan deze verwevenheden wordt voldaan. Dat de HR in dit latere arrest zijn eis van economische verwevenheid ‘afzwakte’ heeft naar mijn mening waarschijnlijk te maken met de aanwezigheid van een hoge mate van financiële verwevenheid en dat ook sprake was van organisatorische verwevenheid. Zouden niet alle aandelen in het bezit zijn geweest van de houdstermaatschappij (100%) maar net iets meer dan de helft (51%), dan bestond naar mijn mening een reële mogelijkheid dat de HR hier dan niet zijn ‘onderling-niet-verwaarloosbaar’-criterium had geïntroduceerd. De HR had dan naar mijn mening mogelijk wel gebleven bij zijn in HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112 geformuleerde – naar mijn mening strengere - voorwaarden van economische verwevenheid (‘in hoofdzaak’-criterium).<sup>127</sup>

In welk geval sprake is van ‘onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen’, is tot op heden niet geheel duidelijk. Uit rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 oktober 2018, nr. AWB – 16 \_ 1202 volgt dat hiervan sprake kan zijn als een ondernemer handelingen verricht aan een reeds bestaande fiscale eenheid. Uit rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2015, nr. AWB – 14 \_ 6578, V-N 2015/65.24.16 volgt dat hiervan ook sprake kan zijn als een ondernemer (dochter) handelingen verricht aan een andere ondernemer (moeder).<sup>128</sup> Daarentegen lijkt rechtbank ’s-Gravenhage 1 maart 2018, nr. AWB – 17 \_ 3091, V-N 2018/28.15.36 van ondernemers te eisen dat hiervan alleen sprake kan zijn, indien een dochter handelingen verricht aan haar moeder<sup>129</sup> en niet andersom.<sup>130</sup> Voorts volgt nog uit

---

<sup>125</sup> De complexbenadering houdt in dat de verwevenheden (financieel, organisatorisch en economisch) niet afzonderlijk, maar in onderlinge samenhang worden getoetst. Zie voor een nadere uitleg van de ‘complexbenadering’: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

<sup>126</sup> Hummel schrijft in haar noot in BNB 2014/7 dat de HR toegaat naar een ‘complexbenadering’. Zij haalt daarvoor ook A-G Van Hilten aan, zij schrijft namelijk in de punten 5.4.8 en 5.4.9 van haar conclusie bij de zaak HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7 dat zij van mening is dat de ‘drie verwevenheden’ elkaar deels kunnen overlappen (complexbenadering).

<sup>127</sup> Waar precies de grens ligt tussen het ‘in hoofdzaak’-criterium en het ‘onderling-niet-verwaarloosbaar’-criterium bij het beoordelen van een specifieke casus is niet geheel duidelijk. Mijns inziens is dit afhankelijk van de overige verwevenheden (financieel en organisatorisch).

<sup>128</sup> Hetzelfde geldt ook voor rechtbank Gelderland 20 december 2016, nr. AWB – 15 \_ 5684, V-N 2017/18.18.

<sup>129</sup> Moeder neemt deel aan een bestaande fiscale eenheid.

<sup>130</sup> Mijns inziens moet ook sprake kunnen zijn van ‘onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ als moeder (deelnemer aan een bestaande fiscale eenheid) handelingen verricht aan haar dochter.

deze uitspraak dat van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen' sprake kan zijn bij een 'gemeenschappelijke klantenkring'.

Mijns inziens kan sprake zijn van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen' in meer situaties dan de bovenstaande. Het is mijns inziens waarschijnlijk dat de voorwaarde van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen' moet worden gezien in de context van de geformuleerde voorwaarden in HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112. Als voorbeeld noem ik twee situaties die niet voldoen aan de in HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112 geformuleerde voorwaarden, maar naar mijn zienswijze mogelijk wel voldoen aan de voorwaarde van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen', zoals geformuleerd in HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7:

- 1) Een moedermaatschappij en haar dochtermaatschappij begeven zich beiden op geheel verschillende markten en bedienen ook niet vergelijkbare groepen aan klanten. De moedermaatschappij verricht wel managementdiensten aan haar enige dochtermaatschappij. De managementdiensten van de moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappij vormen 11% van de moedermaatschappij haar activiteiten. De dochtermaatschappij verricht zelf geen activiteiten aan haar moedermaatschappij. De activiteiten van de moedermaatschappij en die van haar dochtermaatschappij strekken niet in hoofdzaak tot de verwezenlijking van een zelfde economisch doel (zoals een gemeenschappelijke klantenkring) en worden ook niet in hoofdzaak ten behoeve van de ander uitgeoefend. De managementdiensten van de moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappij zijn daarentegen wel onmisbaar voor haar dochtermaatschappij's functioneren.<sup>131</sup>
- 2) Twee zustermaatschappijen (A & B) verrichten elkaar geen onderlinge prestaties. De zustermaatschappijen bedienen wel deels dezelfde soorten klanten op dezelfde soort markt en voor het overige andere klanten op verschillende soorten markten. Zustermaatschappij A verricht 13% van haar activiteiten aan openbaarvervoerbedrijven, door het tijdens werkzaamheden

---

<sup>131</sup> In HR 16 december 1998, nr. 33.987, BNB 1999/105 had met voorwaarde van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen' *mogelijk* ook economische verwevenheid tussen de moedermaatschappij (X BV, ook wel belanghebbende) en haar dochtermaatschappij (B NV) kunnen ontstaan. Het ging hier om het verrichten van management- en financieringsdiensten van in totaal 4% van de moedermaatschappij haar totale activiteiten aan haar dochtermaatschappij.



inzetten van vervangend vervoer. Ook zustermaatschappij B verricht 12% van haar activiteiten aan openbaarvervoerbedrijven, door het verzorgen van personeel dat het vervangen vervoer op locatie moet coördineren. De activiteiten van de zustermaatschappijen strekken niet in hoofdzaak tot de verwezenlijking van een zelfde economisch doel (zoals een gemeenschappelijke klantenkring) en worden ook niet in hoofdzaak ten behoeve van de ander uitgeoefend. Beide zustermaatschappijen zijn daarentegen wel van elkaar afhankelijk, de werkzaamheden overlappen elkaar immers en de openbaarvervoerbedrijven eisen van de onderneming een totaalpakket.

Gelet op de bovenstaande jurisprudentie volgt naar mijn mening uit de Nederlandse rechtspraak dat voor de beoordeling van economische verwevenheid tussen ondernemers<sup>132</sup> de volgende (categorieën) factoren relevant worden geacht:

- De activiteiten van ondernemers strekken zich in hoofdzaak tot de verwezenlijking van een zelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring;
- De activiteiten van een ondernemer worden in hoofdzaak ten behoeve van een andere ondernemer uitgeoefend;
- Ondernemers zijn (tot op een zekere hoogte) zowel financieel als organisatorisch met elkaar verweven en tussen deze ondernemers bestaan onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen.

---

<sup>132</sup> Deelnemers aan de fiscale eenheid moeten in Nederland naar alle waarschijnlijkheid ondernemer zijn (zie voor meer informatie hierover §2.8.2).

#### §4.4 Deelconclusie

Op grond van mijn bevindingen ben ik van mening dat de inhoud van economische verwevenheid uitsluitend is gedefinieerd in de Nederlandse rechtspraak.<sup>133</sup> Uit de Nederlandse rechtspraak volgt mijns inziens dat voor de beoordeling van economische verwevenheid tussen ondernemers de volgende (categorieën) factoren relevant worden geacht:

- De activiteiten van ondernemers strekken zich in hoofdzaak tot de verwezenlijking van een zelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring;
- De activiteiten van een ondernemer worden in hoofdzaak ten behoeve van een andere ondernemer uitgeoefend;
- Ondernemers zijn (tot op een zekere hoogte) zowel financieel als organisatorisch met elkaar verweven en tussen deze ondernemers bestaan onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen.

De inhoud van economische verwevenheid is door de Nederlandse wetgever niet gedefinieerd (ook wel een 'open norm'<sup>134</sup>). Bij zowel ondernemers als de Belastingdienst bestaat naar alle waarschijnlijkheid een bepaalde mate van onzekerheid over de precieze inhoud van economische verwevenheid. Vooral voor ondernemers die een fiscale eenheid wensen te vormen bestaat de kans op (onwenselijke) rechtsonzekerheid.<sup>135</sup> Daarentegen heeft een open norm ook zijn

---

<sup>133</sup> De inhoud van economische verwevenheid in de Nederlandse rechtspraak blijft leidend tot de EU/Nederlandse-wetgever besluit economische verwevenheid alsnog zelf in haar wetgeving te definiëren. Een andere mogelijkheid is dat het HvJ EU terugkomt op zijn eerdere overweging en alsnog besluit een Unierechtelijke definitie te geven van economische verwevenheid.

<sup>134</sup> Volgens Rozendal kan een 'open norm' worden omschreven als: "...een vorm van wetgeving, waarbij de wetgever geen gedetailleerde normstelling hanteert, maar een normstelling die ruimte biedt om de invulling over te laten aan de rechter..." (zie A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: SDU-uitgevers 2014, p. 43).

<sup>135</sup> Kathmann en Lennarts schrijven dat het gebruik van open normen mogelijk een negatieve invloed heeft op de rechtszekerheid (M.C.J.G. Kathmann & N.M.R. Lennarts, *'Welke kwaliteitscriteria staan op het spel bij het gebruik van open normen in het belastingrecht?'*, *Forfaitair* 2009/199-02). Volgens hen kan een ondernemer zich voor zijn rechtspositie niet enkel baseren op een wettekst, en zelfs al zou een ondernemer zich verdiepen in de jurisprudentie over de desbetreffende bepaling, hij aan deze jurisprudentie niet voldoende zekerheid kan ontleen. Jurisprudentie over een bepaalde open norm is volgens hen vaak erg casuïstisch. Volgens Rozendal wijzen tegenstanders van open normen op rechtsonzekerheid, ondernemers zijn namelijk meer genoodzaakt om te procederen en vanuit kosten oogpunt zich sneller bij een standpunt van de Belastingdienst zullen neerleggen (A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: SDU-uitgevers 2014, p. 44). Voorts is het volgens tegenstanders zo dat de rechtsgevolgen van een open norm onvoorspelbaar zijn en dat ondernemers die overeenkomstig eerdere jurisprudentie hebben gehandeld onvoldoende rechtszekerheid wordt geboden. Anderson stelt daarentegen dat deze vrees onterecht is

voordelen, zo geeft het bijvoorbeeld rechters mogelijkserwijs meer vrijheid om ongewenste gevolgen middels het economische verwevenheidsvereiste te voorkomen.<sup>136</sup>

Mijns inziens bestaan voor zowel het hanteren van een open norm als een wel afgebakende definitie voor- en nadelen. Mijn voorkeur gaat uit naar een combinatie tussen beiden, hiermee bedoel ik: de Nederlandse wetgever komt met duidelijke kaders van economische verwevenheid en laat de nadere invulling hiervan over aan rechters. Dit doet de Nederlandse wetgever dan wel wat uitgebreider dan tot nu toe het geval is, met het slechts benoemen van een naar mijn mening redelijk vage norm als 'economisch verweven'.<sup>137</sup>

---

en dat open normen ook binnen de fiscale wetgeving effectief kunnen zijn (R.J. Anderson, *Open normen in de fiscale wetgeving*, WFR 2018/15).

<sup>136</sup> Zo schrijven Kathmann en Lennarts dat een beslissing op basis van een open norm rechtvaardiger kan zijn. De rechter kan in zijn beslissing namelijk alle aspecten meewegen die hij voor het desbetreffende geval van belang acht. Volgens Rozendal wijzen voorstanders van open normen op dat deze flexibeler zijn en minder gevoelig voor misbruik.

<sup>137</sup> Stevens stelt in zijn pleidooi voor open normen dat de wetgever wel duidelijk moet zijn en kaders moet bieden en dat er geen sprake moet zijn van vage normen (zie L.G.M. Stevens, *Alles wat rechtswaarde heeft is weerloos*, in J.L.M. Gribnau, *Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 218). Het huidige 'economische verwevenheidsvereiste' in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 is naar mijn mening zo'n vage norm.

## **Hoofdstuk 5 - Invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste**

### **§5.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk beantwoord ik de derde deelvraag. Voor de derde deelvraag onderzoek ik de vraag: *Wat is de invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste?* Alvorens ik deze deelvraag in de deelconclusie (§5.5) beantwoord, behandel ik het volgende: invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste (§5.2), maak ik de vergelijking tussen een ondernemer met niet-economische activiteiten en een vrijgestelde ondernemer (§5.3) en geef ik mijn eigen visie op de wenselijkheid dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste (§5.4).

### **§5.2 Invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste**

De fiscale eenheid is in beginsel, althans op grond van artikel 11 Btw-richtlijn, toegankelijk voor niet-belastingplichtigen.<sup>138</sup> Indien het verrichten van niet-economische activiteiten een obstakel zou vormen voor economische verwevenheid, dan zou het toelaten van niet-belastingplichtigen tot de fiscale eenheid mijns inziens geen enkele functie meer hebben: niet-belastingplichtigen verrichten namelijk uitsluitend niet-economische activiteiten. Niet-belastingplichtigen worden dan, via de omweg van het economische verwevenheidsvereiste, alsnog buiten de fiscale eenheid gehouden.<sup>139</sup> Op grond van de Btw-richtlijn bestaat mijns inziens dan ook geen

---

<sup>138</sup> HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), *V-N* 2013/24.13, r.o. 46; HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (Commissie/Nederland), *V-N* 2013/24.14, r.o. 44. Zie voor meer informatie betreffende de toegang van een niet-ondernemer tot de fiscale eenheid §2.8.2.

<sup>139</sup> A-G Van Hilten schrijft in punt 6.6 van haar conclusie bij HR 11 september 2015, nr. 14/01003, BNB 2015/215 dat zij van mening is dat een niet-ondernemer economisch nauw verweven kan zijn met ondernemers. Volgens A-G Van Hilten volgt dit logischerwijze uit de arresten van het HvJ van april 2013: het oordeel in die arresten dat een niet-ondernemer deel kan uitmaken van een fiscale eenheid zou immers een dode letter zijn, indien het aannemen van een dergelijke verwevenheid *niet* mogelijk zou blijken. Voorts haalt A-G Van Hilten r.o. 48 van HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), *V-N* 2013/24.13 aan, waar het HvJ EU overwoog: “...dat wanneer dergelijke personen lid van een btw-groep zijn, dit zowel voor deze btw-groep als voor de belastingdienst administratieve vereenvoudiging in de hand werkt en het mogelijk maakt bepaalde vormen van misbruik te voorkomen, en zelfs daartoe onontbeerlijk kan blijken te zijn ingeval alleen de opname van niet-belastingplichtigen in een btw-groep de nauwe verbondenheid creëert die financieel, economisch en organisatorisch tussen de leden van deze groep moet bestaan om als één belastingplichtige te worden aangemerkt.” Uit deze r.o. volgt dat de deelname van een niet-belastingplichtige aan de fiscale eenheid zelfs noodzakelijk zou kunnen zijn om de economische verwevenheid te helpen creëren.

aanleiding om te veronderstellen dat het verrichten van niet-economische activiteiten door een belastingplichtige invloed heeft op het economische verwevenheidsvereiste.

In Nederland bestaat op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 een van artikel 11 Btw-richtlijn afwijkende situatie. De Nederlandse wetgever eist namelijk dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn.<sup>140</sup> De Nederlandse Belastingdienst kan hierdoor niet-ondernemers van de fiscale eenheid weigeren, daarmee mogelijk ook ondernemers die niet-economische activiteiten verrichten. Hierdoor moet het economische verwevenheidsvereiste mijns inziens op zichzelf bezien moet worden beoordeeld.

De inhoud van economische verwevenheid is uitsluitend omschreven in de Nederlandse rechtspraak.<sup>141</sup> Hieruit volgt naar mijn mening niet om wat voor activiteiten in de omzetbelasting het voor economische verwevenheid moet gaan. Mijns inziens sluiten de in de Nederlandse rechtspraak omschreven relevante (categorieën) factoren voor economische verwevenheid nog het beste aan bij een meer algemene economische beoordeling van economische verwevenheid. Een dergelijke beoordeling moet naar mijn mening volledig losgekoppeld zijn van de omzetbelastingkwalificaties van ondernemers hun activiteiten. Een meer algemene economische beoordeling van economische verwevenheid is naar mijn mening ook meer in lijn met die van de overige verwevenheidsvereisten (financieel en organisatorisch), welke mijns inziens eveneens niet aansluiten bij de omzetbelastingkwalificaties van ondernemers hun activiteiten.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> Zoals ik eerder in §2.8.2 schreef, ben ik van mening dat het vereist is dat deelnemers aan de fiscale eenheid in Nederland ondernemer moeten zijn. Voor de toekomst sluit ik zeker niet uit dat de fiscale eenheid in Nederland toegankelijk wordt voor niet-ondernemers, met name gelet op de hierover gewezen tegenstrijdige jurisprudentie. Zeker dat de Nederlandse wetgever de fiscale eenheid ook werkelijk *mag* beperken tot ondernemers ben ik niet. De kans dat de Europese Commissie een inbreukprocedure begint tegen Nederland - gelet op haar standpunt in HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.14 - acht ik niet heel waarschijnlijk. In Nederland bestaat op het moment wel een uitzondering op de regel dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn, om precies te zijn op grond van de holdingresolutie (Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347). De holdingresolutie staat onder voorwaarden namelijk het toetreden van een niet-ondernemer (zuivere holding) tot de fiscale eenheid toe.

<sup>141</sup> Zie voor meer informatie betreffende de inhoud van economische verwevenheid in de Nederlandse rechtspraak §4.3.

<sup>142</sup> Zie voor meer informatie betreffende de inhoud van zowel financiële als organisatorische verwevenheid in de Nederlandse rechtspraak §2.8.3.

Daarnaast valt uit de Nederlandse rechtspraak ook niet af te leiden dat er geen sprake kan zijn van economische verwevenheid als ondernemers ook niet-economische activiteiten verrichten.<sup>143</sup> Uit deze rechtspraak volgt namelijk dat als een ondernemer niet-economische activiteiten verricht, die dan geen invloed hebben op de mate van zowel zijn ondernemerschap als economische verwevenheid. Voorts volgt uit deze rechtspraak dat de fiscale eenheidsbepaling van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 geen eisen stelt aan de omvang van de ondernemersactiviteiten; vereist is slechts dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Verder volgt uit deze rechtspraak dat het door een ondernemer verrichten van een zeer beperkt gedeelte economische activiteiten (en een aanzienlijk gedeelte niet-economische activiteiten) niet aan de kwalificatie van de fiscale eenheid als ondernemer in de weg staat.

Op grond van de Wet OB 1968 bestaat mijns inziens, net als op grond van de Btw-richtlijn, geen aanleiding om te veronderstellen dat het verrichten van niet-economische activiteiten door een ondernemer invloed heeft op het economische verwevenheidsvereiste. Hiervoor bieden mijns inziens zowel de inhoud van economische verwevenheid in de Nederlandse rechtspraak als de jurisprudentie in diezelfde Nederlandse rechtspraak, welke specifiek ziet op de invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste, tot op heden geen aanleiding toe.

### **§5.3 Vergelijking tussen een ondernemer met niet-economische activiteiten en een vrijgestelde ondernemer**

Het kan voor ondernemers die niet-economische activiteiten verrichten aantrekkelijk zijn om een fiscale eenheid te vormen, zij kunnen via de fiscale eenheid namelijk een aftrek-voordeel realiseren.<sup>144</sup> Voor vrijgestelde ondernemers geldt precies hetzelfde. Vrijgestelde ondernemers verrichten immers, net als ondernemers met niet-economische activiteiten, handelingen waarvoor geen recht op aftrek van

---

<sup>143</sup> Het gaat onder andere om de volgende arresten/uitspraken: gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, nr. 18/00106; gerechtshof 's-Gravenhage 23 juni 2017, nrs. BK-16/00444, BK-16/00445 en BK-17/00432 tot en met BK-17/00438, V-N 2017/48.1.3; rechtbank Gelderland 20 december 2016, nr. AWB – 15 \_ 5684, V-N 2017/18.18 en rechtbank 's-Gravenhage 16 augustus 2016, nrs. AWB - 15 \_ 4660 en AWB - 16 \_ 545, V-N 2016/55.1.3.

<sup>144</sup> Zie mijn eerder geschetste voorbeeld in voetnoot 10.

voorbelasting bestaat.<sup>145</sup> Beide ondernemers verkeren hierdoor in een vergelijkbare positie als een eindverbruiker. Alleen kwalificeren vrijgestelde ondernemers mijns inziens, net als belaste ondernemers, voor de omzetbelasting niet als eindverbruiker.<sup>146</sup>

Zowel belaste als vrijgestelde ondernemers verrichten (vrijgestelde) economische activiteiten. Vrijgestelde ondernemers kunnen dus niet, op grond van het enkel verrichten van niet-economische activiteiten, toegang tot de fiscale eenheid worden geweigerd. Uit de bestaande rechtsbronnen kan ik ook niet afleiden dat bij het beoordelen van economische verwevenheid een onderscheid wordt gemaakt tussen belaste ondernemers, vrijgestelde ondernemers en ondernemers met niet-economische activiteiten. Hierin lees ik namelijk geen enkel bewijs dat de ondernemers mogelijk van elkaar onderscheidt. Wat mogelijk wel als onderscheid tussen de ondernemers kan dienen is dat niet-economische activiteiten buiten het omzetbelastingstelsel vallen. Daarentegen vallen (vrijgestelde) economische activiteiten binnen het omzetbelastingstelsel.<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> Zie voor meer informatie betreffende de vrijgestelde ondernemer en zijn recht op aftrek van voorbelasting §2.6. Zo bestaat voor vrijgestelde ondernemers bijvoorbeeld in bepaalde situaties wel recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>146</sup> Vrijgestelde ondernemers zijn naar mijn mening strikt juridisch genomen geen eindverbruiker. In voetnoot 23 schreef ik, dat een eindverbruiker degene is die een goed of dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit. Vrijgestelde ondernemers verrichten (vrijgestelde) economische activiteiten. Voor (vrijgestelde) economische activiteiten is een 'als zodanig handelende ondernemer' vereist en voor laatste een 'economische activiteit'. Een vrijgestelde ondernemer is naar mijn mening dan ook geen eindverbruiker. Het begrip 'eindverbruiker' doelt mijns inziens op: iedereen die de aan hen berekende belasting niet kan afwentelen omdat zij geen (vrijgestelde) economische activiteiten verrichten met de verworven goederen of diensten. Deze definitie van 'eindverbruiker' komt naar mijn mening, zij het in iets andere bewoordingen, overeen met de door mij in voetnoot 23 geformuleerde definitie.

<sup>147</sup> Een onderscheid maken tussen belaste en vrijgestelde ondernemers enerzijds en ondernemers met niet-economische activiteiten anderzijds, voldoet mijns inziens wel aan het beginsel van fiscale neutraliteit, indien het ziet op het recht op aftrek van voorbelasting. Eerder in §2.6 schreef ik, dat uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat het btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten inhoudt, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteiten, mits de activiteiten in beginsel aan btw-heffing zijn onderworpen. Niet-economische activiteiten zijn *niet* aan btw-heffing onderworpen. Daarentegen zijn (vrijgestelde) economische activiteiten van zowel een belaste als een vrijgestelde ondernemer (in beginsel) *wel* aan btw-heffing onderworpen. Voorts voldoet een onderscheid tussen de ondernemers mijns inziens aan het algemene gelijkheidsbeginsel. Het algemene gelijkheidsbeginsel vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (zie onder andere HvJ EG 10 april 2008, zaak C-309/06 (Mark & Spencer III), V-N 2008/21.22, r.o. 51). Niet-economische activiteiten die buiten het btw-stelsel vallen, zijn naar mijn mening wezenlijk wat anders dan (vrijgestelde) economische activiteiten die binnen het btw-stelsel vallen.

Echter het onderscheid tussen (vrijgestelde) economische activiteiten en niet-economische activiteiten ziet mijns inziens op het ondernemerschap (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968) en niet op het economische verwevenheidsvereiste. Zoals ik eerder in §3.5 schreef, heeft het door een ondernemer verrichten van niet-economische activiteiten mijns inziens geen gevolgen voor de mate van zijn ondernemerschap. Hierdoor ben ik van mening dat ook op grond van het ondernemerschapsvereiste van de fiscale eenheid geen onderscheid kan worden gemaakt tussen de ondernemers. Zou daarentegen het verrichten van niet-economische activiteiten wel invloed hebben op de mate van een ondernemer zijn ondernemerschap, dan had zich mogelijk een geheel andere situatie voorgedaan. Het kwalificeren als deels-ondernemer zou dan mogelijk wel zijn gevolgen hebben gehad voor het ondernemerschapsvereiste van de fiscale eenheid.<sup>148</sup>

#### **§5.4 Mijn eigen visie op de wenselijkheid dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste**

Het is naar mijn mening *niet* wenselijk dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste. Hieronder zal ik mijn standpunt nader toelichten. Om te beginnen maak ik een beoordeling op grond van het rechtskarakter van de omzetbelasting. Voorts maak ik nog een aanvullende beoordeling op grond van zowel de bewoordingen, de context als de doelstellingen van de fiscale eenheidsbepaling.<sup>149</sup> Verder geef ik nog een voorbeeld van een situatie met vergelijkbare gevolgen voor de omzetbelasting als het vormen van een fiscale eenheid.

Het rechtskarakter van de omzetbelasting is een algemene verbruiks- en bestedingsbelasting.<sup>150</sup> Het doel van de omzetbelasting is het belasten van de eindverbruiker. Ondernemers die ook niet-economische activiteiten verrichten,

---

<sup>148</sup> Dit acht ik alleen niet heel waarschijnlijk. Rechtbank 's-Gravenhage overwoog al in haar uitspraak dat de fiscale eenheidsbepaling van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 geen eisen stelt aan de omvang van de ondernemersactiviteiten; vereist is slechts dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn (rechtbank 's-Gravenhage 16 augustus 2016, nrs. AWB - 15 \_ 4660 en AWB - 16 \_ 545, V-N 2016/55.1.3, r.o. 22). Voorts heeft de Nederlandse wetgever in artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 bijvoorbeeld ook niet de voorwaarde opgenomen dat ondernemers mogen deelnemen aan de fiscale eenheid "voor zover ondernemers op grond dit artikel ondernemer zijn".

<sup>149</sup> HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13, r.o. 35.

<sup>150</sup> Zie voor meer informatie betreffende het rechtskarakter van de omzetbelasting §2.3.



kwalificeren naar mijn mening voor hun niet-economische activiteiten als eindverbruiker. Hiervoor beperken de ondernemers dan hun recht op aftrek van voorbelasting. Een dergelijke aftrekbeperking moet mijns inziens ook worden toegepast bij een fiscale eenheid die niet-economische activiteiten verricht en voor deze handelingen als eindverbruiker kwalificeert.

Echter het vormen van een fiscale eenheid kan voor ondernemers een omzetbelastingvoordeel opleveren. Het gaat dan specifiek om de situatie dat een ondernemer goederen of diensten inkoopt van een andere ondernemer (leverancier of dienstverrichter) waar hij tezamen een fiscale eenheid mee wil vormen, welke goederen of diensten hij vervolgens gebruikt ten behoeve van zijn niet-economische activiteiten. Bij het vormen van een fiscale eenheid vormen de ondernemers, ook wel deelnemers, immers gezamenlijk één nieuwe ondernemer, waardoor onderlinge handelingen tussen hen voor de omzetbelasting niet langer zichtbaar zijn. De voorheen door de ondernemer (leverancier of dienstverrichter) berekende omzetbelasting aan zijn afnemer, valt hierdoor ook niet langer onder de aftrekbeperking voor niet-economische activiteiten.<sup>151</sup> Ondernemers blijven naar mijn mening in beginsel voor hun geheel aan niet-economische activiteiten als eindverbruiker kwalificeren. Het behalen van een omzetbelastingvoordeel, zoals via de fiscale eenheid, is naar mijn mening op zichzelf bezien dan ook niet in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting: het belasten van de eindverbruiker van goederen of diensten.

Uit de bewoordingen van de fiscale eenheidspaling volgt echter dat ondernemers tezamen één nieuwe ondernemer kunnen vormen, indien zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen.<sup>152</sup> De fiscale eenheid moet mijns inziens dan ook in die context worden geplaatst, het vormt een uitbreiding op de ondernemer van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968. Ondernemers die een fiscale eenheid vormen moeten in gezamenlijkheid worden bezien. Hierdoor is het met de fiscale eenheid te behalen omzetbelastingvoordeel naar mijn mening toegestaan. Het vormen van de fiscale

---

<sup>151</sup> Deelnemers aan de fiscale eenheid berekenen elkaar immers geen omzetbelasting meer, hierdoor is er überhaupt ook geen aftrek meer voor de geleverde goederen of diensten te beperken.

<sup>152</sup> Artikel 7, lid 4, Wet OB 1968.

eenheid moet mijns inziens dan nog wel zijn gelegen in de doelstelling om te komen tot administratieve vereenvoudiging.<sup>153</sup> Het voldoen aan deze voorwaarde is mijns inziens volledig afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Het door ondernemers verrichten van niet-economische activiteiten is naar mijn mening op zichzelf bezien dan ook niet voldoende aanleiding om ondernemers van deelname aan de fiscale eenheid te weigeren.

Meerdere manieren van samenwerking kunnen een omzetbelastingvoordeel opleveren dan de fiscale eenheid. Zo kan de hierboven genoemde ondernemer die goederen of diensten inkoopt van een andere ondernemer (leverancier of dienstverrichter), welke goederen of diensten hij dan gebruikt ten behoeve van zijn niet-economische activiteiten, besluiten tezamen met deze ondernemer (leverancier of dienstverrichter) een samenwerkingsband in de vorm van een personenvennootschap (zoals een 'vof') of een ander feitelijk samenwerkingsverband op te richten en daar dan een deel van hun activiteiten in onder te brengen. Het samenwerkingsverband als zodanig bezien is een entiteit die dan kwalificeert als één ondernemer voor de omzetbelasting, indien deze entiteit dan wel zelfstandig een economische activiteit (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968) verricht. Het op deze manier besparen op omzetbelasting is mijns inziens in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting, het gaat immers om één ondernemer: het samenwerkingsverband. Een dergelijk samenwerkingsverband vindt - net als de fiscale eenheid onder de in het verleden gewezen jurisprudentie van de tariefcommissie<sup>154</sup> - zijn oorsprong in het begrip 'ieder' van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968.<sup>155</sup> Mijns inziens bestaat geen reden om een onderscheid te maken tussen het besparen op omzetbelasting - bij de aanwezigheid van niet-economische activiteiten - door het vormen van een fiscale eenheid of dat te doen door het oprichten van een samenwerkingsverband: beide methoden zijn mijns inziens in overeenstemming met het omzetbelastingstelsel.

---

<sup>153</sup> Het bestrijden van misbruik is een ander doel van de fiscale eenheid. Echter dient dit doel mijns inziens tot het bevorderen van de vorming van een fiscale eenheid en niet het ontcrachten daarvan (zie voor meer informatie betreffende de fiscale eenheid §2.8).

<sup>154</sup> Zie onder andere Tariefcommissie 9 december 1952, nr. 6193 O, BNB 1953/159; Tariefcommissie 27 augustus 1956, nr. 8262 O, BNB 1956/332; Tariefcommissie 7 oktober 1957, nr. 8297 O, BNB 1958/34; Tariefcommissie 19 december 1961, nr. 9304 O, BNB 1962/123.

<sup>155</sup> Zie onder andere HvJ EU 12 oktober 2016, zaak C-340/15 (Christine Nigl e.a.), V-N 2016/57.15, r.o. 27 en HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gemina Wroclaw), V-N 2015/53.11, r.o. 28.

## **§5.5 Deelconclusie**

De fiscale eenheid is op grond van artikel 11 Btw-richtlijn toegankelijk voor niet-belastingplichtigen. Hierdoor is het mijns inziens onwaarschijnlijk dat niet-economische activiteiten op grond van de Btw-richtlijn invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste. Niet-belastingplichtigen verrichten namelijk uitsluitend niet-economische activiteiten. Het toelaten van niet-belastingplichtigen tot de fiscale eenheid zou anders ook geen functie meer dienen, indien zij via het economische verwevenheidsvereiste alsnog worden geweigerd van de fiscale eenheid.

In Nederland bestaat op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 een van artikel 11 Btw-richtlijn afwijkende situatie. De Nederlandse wetgever eist namelijk dat deelnemers aan de fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Als gevolg hiervan kunnen ondernemers die niet-economische activiteiten verrichten mogelijk wel op grond van de Wet OB 1968 van de fiscale eenheid worden geweigerd. Hierdoor moet het economische verwevenheidsvereiste mijns inziens op zichzelf bezien worden beoordeeld.

Uit de Nederlandse rechtspraak volgt mijns inziens geen aanwijzing dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste. Mijn standpunt valt ook te lezen in de Nederlandse rechtspraak. Naar mij mening sluiten de in de Nederlandse rechtspraak omschreven relevante (categorieën) factoren voor economische verwevenheid meer aan bij een algemene economische beoordeling van economische verwevenheid, losgekoppeld van de omzetbelastingkwalificaties van ondernemers hun activiteiten. Een meer algemene economische beoordeling van economische verwevenheid is mijns inziens ook meer in lijn met die van de overige verwevenheidsvereisten (financieel en organisatorisch).

Het is naar mijn mening ook niet wenselijk dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste. Hiervoor geldt dan wel als voorwaarde dat het vormen van een fiscale eenheid is gelegen in de doelstelling om te komen tot administratie vereenvoudiging. Het door een ondernemer verrichten van niet-economische activiteiten is op zichzelf bezien dan ook geen bewijs dat hiervan geen sprake van kan zijn.

## Hoofdstuk 6 – Conclusie

In het kader van deze thesis heb ik onderzoek gedaan naar de invloed van niet-economische activiteiten op de fiscale eenheid in de omzetbelasting. Hiervoor heb ik de volgende probleemstelling onderzocht:

*Wat is de invloed van het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten op de beoordeling van het economische verwevenheidsvereiste van de fiscale eenheid omzetbelasting?*

Op grond van mijn bevindingen ben ik van mening dat het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten geen invloed heeft en ook niet zou moeten hebben op de beoordeling van het economische verwevenheidsvereiste van de fiscale eenheid omzetbelasting. Voorts is mijn conclusie dat subjecten die niet-economische activiteiten verrichten volledig deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid omzetbelasting: de aanwezigheid van niet-economische activiteiten als zodanig bezien vormt daartoe geen obstakel.

Voor hun niet-economische activiteiten hebben subjecten geen recht op aftrek van voorbelasting. Subjecten met niet-economische activiteiten moeten voor deze handelingen dan ook een aftrekbeperking toepassen. Voor subjecten met niet-economische activiteiten kan in zo'n geval het vormen van een fiscale eenheid met hun leveranciers of dienstverrichters een aantrekkelijke uitkomst bieden. Het vormen van een fiscale eenheid zorgt namelijk voor een potentieel omzetbelastingvoordeel: interne handelingen tussen deelnemers aan de fiscale eenheid zijn immers niet zichtbaar voor de omzetbelasting en hierdoor maken de belaste handelingen van leveranciers of dienstverrichters aan hun afnemers niet langer deel uit van de aftrekbeperking voor niet-economische activiteiten.

Subjecten verrichten mijns inziens niet-economische activiteiten, indien zij *niet* optreden in de hoedanigheid van een 'als zodanig handelende ondernemer'. De overige voorwaarden voor belastbare handelingen ('bezwarende titel' of 'leveringen van goederen of diensten') zijn voor de aanwezigheid van niet-economische activiteiten niet relevant. Subjecten treden mijns inziens *niet* op in de hoedanigheid

van een 'als zodanig handelende ondernemer', indien hun handelingen *niet* voldoen aan de voorwaarden van een economische activiteit (in de zin van artikel 7, lid 1, Wet OB 1968).

In Nederland bestaat op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB 1968 een van artikel 11 Btw-richtlijn afwijkende situatie. De Nederlandse wetgever eist namelijk, in tegenstelling tot de richtlijnwetgever, dat subjecten die willen deelnemen aan een fiscale eenheid ondernemer moeten zijn. Hierdoor moet de invloed van niet-economische activiteiten op het economische verwevenheidsvereiste mijns inziens worden beoordeeld op grond van een op zichzelf bezien economische verwevenheidsvereiste.

De inhoud van economische verwevenheid is uitsluitend omschreven in de Nederlandse rechtspraak. Uit de Nederlandse rechtspraak volgt mijns inziens dat voor de beoordeling van economische verwevenheid tussen subjecten de volgende (categorieën) factoren relevant worden geacht:

- De activiteiten van subjecten strekken zich in hoofdzaak tot de verwezenlijking van een zelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring;
- De activiteiten van een subject worden in hoofdzaak ten behoeve van een ander subject uitgeoefend;
- Subjecten zijn (tot op een zekere hoogte) zowel financieel als organisatorisch met elkaar verweven en tussen deze subjecten bestaan onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen.

Uit de bovenstaande relevante (categorieën) factoren voor economische verwevenheid volgt naar mijn mening geen aanwijzing dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste. Mijn standpunt volgt ook uit de Nederlandse rechtspraak. Mijns inziens past een meer algemene economische beoordeling van economische verwevenheid beter bij de hierboven omschreven relevante (categorieën) factoren voor economische verwevenheid. Dit moet naar mijn mening dan wel losgekoppeld zijn van de omzetbelastingkwalificaties van ondernemers hun activiteiten; hierdoor is het ook meer in lijn met die van de overige verwevenheidsvereisten (financieel en

organisatorisch). Voorts is het naar mijn mening ook niet wenselijk dat niet-economische activiteiten invloed hebben op het economische verwevenheidsvereiste: wel op voorwaarde dat het vormen van de fiscale eenheid dan is gelegen in de doelstelling om te komen tot administratie vereenvoudiging.

Zouden de niet-economische activiteiten van subjecten sowieso al een mate van invloed moeten kunnen hebben op het vormen van een fiscale eenheid, dan ben ik van mening dat dit via het ondernemerschapsvereiste van de fiscale eenheid moet plaatsvinden: niet-economische activiteiten zorgen dan via een verminderde economische activiteit, dat subjecten slechts kwalificeren als deels-ondernemer en hierdoor mogelijk ook niet in hun volledigheid kunnen deelnemen aan de fiscale eenheid. Echter de bestaande rechtsbronnen bieden hiervoor mijns inziens tot op heden geen enkel bewijs. Aanvullend onderzoek naar de volgende vraag is evenwel wel nodig om hier voldoende zekerheid over te kunnen geven: *Wat is de invloed van het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten op het ondernemerschapsvereiste van de fiscale eenheid van de omzetbelasting?* Dit onderzoek wordt mijns inziens wel overbodig als in Nederland niet alleen ondernemers, maar ook niet-ondernemers toegang zouden krijgen tot de fiscale eenheid. In dat geval staat naar mijn mening niets meer aan het door subjecten verrichten van niet-economische activiteiten en hun mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid in de weg; mits de fiscale eenheid als zodanig dan wel als ondernemer kwalificeert.

## Literatuurlijst

### Boeken

- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001;
- A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en btw. Wie, Wat, Waar belast*, Deventer: Wolters Kluwer 2013;
- A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd via [www.ndfr.nl](http://www.ndfr.nl);
- J.L.M. Gribnau, *Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011;
- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de btw*, Deventer: Kluwer 2016.

### Proefschriften

- D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 1990;
- A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss. Maastricht), Maastricht: Universiteit Maastricht 2012;
- K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2002;
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009;
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007;
- A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: SDU-uitgevers 2014;
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss. Amsterdam), Amsterdam: Centrale drukkerij Universiteit van Amsterdam 2000.

### Artikelen

- R.J. Anderson, *Open normen in de fiscale wetgeving*, WFR 2018/15;
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572;
- B.F.A. van Huijgevoort, *Begrippenlijstje 2016 en wensenlijstje*, NTFR 2016/781;

- M.C.J.G. Kathmann & N.M.R. Lennarts, *'Welke kwaliteitscriteria staan op het spel bij het gebruik van open normen in het belastingrecht?'*, *Forfaitair* 2009/199-02.

#### Europese richtlijnen en overige stukken

- Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting (PbEG, L 71);
- Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG, L 71);
- Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG, L 145);
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU, L 347).
- Europese Commissie 2 juli 2009, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, COM (2009) 325.



## Jurisprudentielijst

### Hof van Justitie van de Europese Economische Gemeenschap

- HvJ EEG 5 februari 1963, zaak 26/62 (Van Gend & Loos), BNB 1964/134.

### Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap

- HvJ EG 12 juni 1979, gevoegde zaken 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44;
- HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (Becker);
- HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311;
- HvJ EG 14 februari 1985, zaak C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315;
- HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341;
- HvJ EG 21 juni 1988, zaak 415/85 (Commissie/Ierland);
- HvJ EG 21 september 1988, zaak 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306;
- HvJ EG 22 juni 1989, zaak 103/88 (Fratelli Costanzo);
- HvJ EG 13 november 1990, zaak C-106/89 (Marleasing), NJ 1993/163;
- HvJ EG 27 januari 1994, zaak C-98/91 (Herbrink);
- HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Comitato), M en R 1994 97;
- HvJ EG 14 juli 1994, zaak C-91/92 (Faccini Dori), NJ 1995 321;
- HvJ EG 6 juli 1995, zaak C-62/93 (BP Soupergaz);
- HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-306/94 (Regie Dauphinoise), BNB 1997/38;
- HvJ EG 24 oktober 1996, zaak C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996/p. 4573;
- HvJ EG 6 februari 1997, zaak C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386;
- HvJ EG 11 maart 1997, zaak C-13/95 (Süzen), TVVS 1997 85;
- HvJ EG 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14;
- HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-355/96 (Silhouette), NJ 1999 392;
- HvJ EG 27 januari 2000, zaak C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297;
- HvJ EG 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/ 22.12;
- HvJ EG 12 september 2000, zaak C-408/97 (Commissie/Nederland), BNB 2007/377;
- HvJ EG 3 maart 2005, zaak C-32/03 (I/S Fini H), V-N 2005/15.8;
- HvJ EG 21 juli 2005, zaak C-349/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/38.26;

- HvJ EG 14 september 2006, zaak C-72/05 (Wollny), V-N 2006/50.13;
- HvJ EG 18 oktober 2007, zaak C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52;
- HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20;
- HvJ EG 10 april 2008, zaak C-309/06 (Mark & Spencer III), V-N 2008/21.22;
- HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie/Finland), BNB 2010/94.

#### Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EU 4 juni 2009, zaak C-102/08 (Salix), V-N 2009/28.12;
- HvJ 16 februari 2012, zaak C-118/11 (Eon Aset Menidjunt), V-N 2012/17.18;
- HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-263/11 (Rēdlihs), V-N 2012/51.19;
- HvJ EU 6 september 2012, zaak C-496/11 (Portugal Telecom), V-N 2012/51.21;
- HvJ EU 9 april 2013, zaak C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13;
- HvJ EU 25 april 2013, zaak C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.14;
- HvJ EU 25 april 2013, zaak C-480/10 (Commissie/Zweden), V-N 2013/24.15;
- HvJ EU 17 september 2014, C-7/13 (Skandia America Corporation), V-N 2014/53.23;
- HvJ EU 16 juli 2015, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), V-N 2015/44.18;
- HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gemina Wroclaw), V-N 2015/53.11;
- HvJ EU 22 oktober 2015, zaak C-126/14 (Sveda), V-N 2015/65;
- HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2016/27.20;
- HvJ EU 12 oktober 2016, zaak C-340/15 (Christine Nigl e.a.), V-N 2016/57.15;
- HvJ EU 14 september 2017, zaak C-132/16 (Iberdrola), V-N 2017/46.15;
- HvJ 22 februari 2018, zaak C-396/16 (T-2), V-N 2018/15.11;
- HvJ EU 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair), NTFR 2018/39.

#### Conclusie van advocaat-generaal

- Conclusie van A-G Van Hilten, 29 november 2012, nr. 11/05105, V-N 2013/18.17;
- Conclusie van A-G Van Hilten, 21 oktober 2014, nr. 14/01003, V-N 2015/3.13;
- Conclusie van A-G Ettema, 31 december 2018, nrs. 17/03702 en 18/01450, V-N 2019/14.15.

### Hoge Raad der Nederlanden

- HR 20 februari 1985, nr. 22.618, BNB 1985/128;
- HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, BNB 1985/316;
- HR 1 april 1987, nr. 23.644, BNB 1987/203;
- HR 1 april 1987, nr. 23.732, BNB 1987/189;
- HR 17 februari 1988, nr. 24.275, BNB 1988/147;
- HR 22 februari 1989, nr. 25.068, BNB 1989/112;
- HR 14 juni 1989, nr. 25.104, BNB 1989/245;
- HR 16 juni 1993, nr. 28.619, BNB 1993/256;
- HR 25 januari 1995, nr. 29.652, BNB 1995/216;
- HR 30 augustus 1996, nr. 31.009, BNB 1996/391;
- HR 16 december 1998, nr. 33.987, BNB 1999/105;
- HR 15 december 1999, nr. 34.958, BNB 2000/128;
- HR 26 januari 2000, nr. 35.199, BNB 2000/129;
- HR 11 februari 2005, nr. 38.022, BNB 2005/223;
- HR 22 april 2005, nr. 38.659, FED 2005/121;
- HR 10 augustus 2007, nr. 43169, BNB 2007/277;
- HR 26 juni 2009, nr. 43872/1, BNB 2009/232;
- HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7;
- HR 11 september 2015, nr. 14/01003, FED 2016/10;
- HR 19 oktober 2018, nrs. 17/02608 tot en met 17/02609, V-N 2018/56.15;
- HR 19 oktober 2018, nr. 17/02812, V-N 2018/56.14;
- HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, V-N 2018/56.21.8.

### Gerechtshoven

- Gerechtshof 's-Gravenhage 20 september 1993, nr. 92/2839, V-N 1994/644, 200;
- Gerechtshof 's-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129;
- Gerechtshof 's-Gravenhage 23 juni 2017, nrs. BK-16/00444, BK-16/00445 en BK-17/00432 tot en met BK-17/00438, V-N 2017/48.1.3;
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, nr. 18/00106.

### Rechtbanken

- Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2015, nr. AWB – 14 \_ 6578, V-N 2015/65.24.16;
- Rechtbank 's-Gravenhage 16 augustus 2016, nrs. AWB - 15 \_ 4660 en AWB - 16 \_ 545, V-N 2016/55.1.3;
- Rechtbank Gelderland 20 december 2016, nr. AWB – 15 \_ 5684, V-N 2017/18.18;
- Rechtbank 's-Gravenhage 1 maart 2018, nr. AWB – 17 \_ 3091, V-N 2018/28.15.36;
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 oktober 2018, nr. AWB – 16 \_ 1202.

### Tariefcommissie

- Tariefcommissie 9 december 1952, nr. 6193 O, BNB 1953/159;
- Tariefcommissie 27 augustus 1956, nr. 8262 O, BNB 1956/332;
- Tariefcommissie 7 oktober 1957, nr. 8297 O, BNB 1958/34;
- Tariefcommissie 19 december 1961, nr. 9304 O, BNB 1962/123.