

Economische verwevenheid binnen de fiscale eenheid omzetbelasting

Hoe verhoudt de Nederlandse fiscale eenheid zich ten opzichte van de Europese BTW Richtlijn en is dit veranderd na het arrest BNB 2014/7?

NAAM:	MARC CLAASSEN
STUDIERICHTING:	FISCALE ECONOMIE
SNR:	1274017
DATUM:	15 MEI 2019
DOCENT:	L. Ünal
TWEEDE BEOORDELAAR:	S.B. CORNIELJE

Inhoudsopgave

Lijst met afkortingen	4
Hoofdstuk 1 Inleiding.....	5
Paragraaf 1.1 Motivering van de keuze van het onderwerp.....	5
Paragraaf 1.2 De probleemstelling.....	6
Paragraaf 1.3 Verantwoording van de opzet	6
Hoofdstuk 2 Wat is de fiscale eenheid btw en wat zijn de Nederlandse vereisten	7
Paragraaf 2.1 Ontstaan van de fiscale eenheid.....	7
Paragraaf 2.2 Doel van de fiscale eenheid	7
Paragraaf 2.3 Keuze voor fiscale eenheid	7
Paragraaf 2.4 Wie kunnen er deelnemen aan de fiscale eenheid.....	8
Paragraaf 2.4.1 Het begrip persoon	8
Paragraaf 2.4.2 De holdingresolutie.....	8
Paragraaf 2.4.3 De directeur-groootaandeelhouder.....	8
Paragraaf 2.4.4 Gevestigd in Nederland.....	8
Paragraaf 2.5 De drie verwevenheidvereisten.....	9
Paragraaf 2.5.1 Organisatorische verwevenheid	9
Paragraaf 2.5.2 Financiële verwevenheid	9
Paragraaf 2.5.3 Economische verwevenheid	9
Hoofdstuk 3 Het vereiste van economische verwevenheid.....	10
Paragraaf 3.1 Het in hoofdzaak-criterium.....	10
Paragraaf 3.2 In hoofdzaak hetzelfde economische doel nastreven	10
Paragraaf 3.2.1 Gemeenschappelijke klantenkring.....	10
Paragraaf 3.2.2 Aanvullende prestaties	10
Paragraaf 3.3 In hoofdzaak presteren ten behoeve andere vennootschap.....	11
Paragraaf 3.3.1 Complementaire prestaties	11
Paragraaf 3.4 Niet verwaarloosbare economische betrekkingen	11
Paragraaf 3.4.1 Conclusie Hoge Raad.....	13
Paragraaf 3.4.2 Complexbenadering	13
Paragraaf 3.4.3 Betekenis vanuit concerngedachte.....	14
Paragraaf 3.5 Concluderend met betrekking tot de hoofdvraag	14
Hoofdstuk 4 De fiscale eenheid en het Europese Recht	15
Paragraaf 4.1 De fiscale eenheid en de BTW Richtlijn	15
Paragraaf 4.1.1 De fiscale eenheid in de BTW Richtlijn.....	15

Paragraaf 4.1.2 Verhouding tussen richtlijn en nationale wetgeving	15
Paragraaf 4.1.3 Een kan-bepaling.....	16
Paragraaf 4.2 De fiscale eenheid en de jurisprudentie van het Hof van Justitie	17
Paragraaf 4.2.1 Nalaten wetgever: invulling geven aan verwevenheden.....	17
Paragraaf 4.2.2 Het arrest BNB 2014/7	17
Paragraaf 4.2.3 Rechtstreeks beroep niet mogelijk	18
Hoofdstuk 5 Conclusie	19
Paragraaf 5.1 Inleiding tot de conclusie	19
Paragraaf 5.2 Beantwoording centrale onderzoeksvraag.....	19
Literatuurlijst.....	21

Lijst met afkortingen

Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in de belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
HR	Hoge Raad der Nederlanden
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Fiscale eenheid	Fiscale eenheid voor de BTW
EU	Europese Unie
BTW Richtlijn	Richtlijn 2006/112 EG van de Raad van 28 november 2006
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
P.	Pagina
Lidstaten	Lidstaten van de Europese Unie
EG	Europese Gemeenschap
EEG	Europese Economische Gemeenschap
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977
Europees Recht	Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
Nr.	Nummer
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
HvJ	Hof van Justitie
DGA	Directeur-groootaandeelhouder
Belastingplichtige	Belastingplichtige voor de BTW

Hoofdstuk 1 Inleiding

Paragraaf 1.1 Motivering van de keuze van het onderwerp

Het Nederlandse fiscale eenheidsregime in de omzetbelasting staat hevig ter discussie. Men twijfelt aan de wijze waarop de fiscale eenheid in Nederland is vormgegeven en of dit wel in lijn is met de Europese BTW Richtlijn. De Europese Commissie is hierover inbreukprocedures begonnen tegen enkele van haar lidstaten, waaronder Nederland.¹ Bovendien is er ook nog een hoop onduidelijkheid over de verwevenheidsvereisten die de Hoge Raad stelt aan het kunnen vormen van een fiscale eenheid. Met name op het gebied van de economische verwevenheid bestaat verwarring.²

De meeste verwarring is ontstaan na het arrest BNB 2014/7. De Hoge Raad lijkt in dit arrest een nieuw criterium voor economische verwevenheid te introduceren. Echter, er zijn ook stemmen binnen de literatuur die stellen dat de Hoge Raad met dit arrest juist de overige criteria om aan economische verwevenheid te toetsen achter zich laat en voor een andere benadering kiest dan voorheen.

In deze bachelor thesis tracht ik de lezer meer duidelijkheid te verschaffen over de Nederlandse fiscale eenheid. Ik zal hierbij met name ingaan op de economische verwevenheid omdat hierover de meeste onduidelijkheden bestaan. In het bijzonder zal ik onderzoeken wat de invloed is geweest van het arrest BNB 2014/7 op de economische verwevenheid. Tevens zal ik de vraag beantwoorden of het terecht is dat wordt beweerd dat de Nederlandse fiscale eenheid niet in overeenstemming zou zijn met de Europese BTW Richtlijn. Dit zal ik doen aan de hand van het Nederlandse recht, het Europese recht alsmede de relevante arresten van de Hoge Raad en het Hof van Justitie.

¹ Van Doesum & van Norden, *de grondslagen en de toepassing modaliteiten van de fiscale eenheid-btw*, WFR 2009

² Muller, *Fiscale eenheid btw laat te wensen over*, TaxLive 2019

(<https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/fiscale-eeheid-btw-laait-te-wensen-over/>)

Paragraaf 1.2 De probleemstelling

De probleemstelling die centraal staat in deze thesis luidt:

“Hoe verhoudt de Nederlandse fiscale eenheid zich ten opzichte van de Europese BTW Richtlijn en is dit veranderd na het arrest BNB 2014/7?”

Deze probleemstelling zal worden beantwoord met behulp van de volgende deelvragen:

- ❖ Wat is een fiscale eenheid btw en aan welke voorwaarden moet worden voldaan vanuit Nederlands perspectief?
- ❖ Wat houdt de voorwaarde van de economische verwevenheid in?
- ❖ Wat is de invloed van het arrest BNB 2014/7 op de economische verwevenheid en wat betekent dit arrest vanuit de concerngedachte?
- ❖ Hoe is de fiscale eenheid in de Europese BTW Richtlijn vormgegeven en is rechtstreeks beroep op artikel 11 van de Richtlijn mogelijk?
- ❖ Is het arrest BNB 2014/7 in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en in bijzonder het arrest Larentia + Minerva?

Paragraaf 1.3 Verantwoording van de opzet

Deze bachelor thesis zal na de inleiding beginnen in hoofdstuk 2 met algemene kennisgeving over de Nederlandse fiscale eenheid. In dit kader zal worden ingegaan op het doel van de regeling en aan welke voorwaarden hiervoor moet worden voldaan. Vervolgens ga ik uiteenzetten welke (rechts)personen mogen deelnemen aan de fiscale eenheid. In hoofdstuk 3 wordt speciale aandacht besteed aan het vereiste van economische verwevenheid. Bij het behandelen van dit onderdeel komt met name de focus te liggen op het arrest BNB 2014/7 en wat voor invloed dit arrest heeft gehad op het vereiste van economische verwevenheid. In hoofdstuk 4 wordt behandeld hoe de fiscale eenheid zich verhoudt ten opzichte van het Europese Recht. Hierin word eerst behandeld hoe de fiscale eenheid is vormgegeven in de Europese BTW Richtlijn alsmede hoe richtlijnen in het algemeen zich verhouden ten aanzien van nationaal recht. Vervolgens word bekeken of de fiscale eenheid in overeenstemming is met de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Tot slot zal ik in het laatste hoofdstuk mijn centrale onderzoeksvraag van de thesis beantwoorden.

Hoofdstuk 2 Wat is de fiscale eenheid btw en wat zijn de Nederlandse vereisten

Paragraaf 2.1 Ontstaan van de fiscale eenheid

De fiscale eenheid is met ingang van 1 januari 1979 in de Nederlandse wet opgenomen. Hiervoor kende Nederland al een vergelijkbare regeling welke was ontwikkeld vanuit de jurisprudentie. We zien hierdoor dan ook dat bij de Nederlandse uitleg van de fiscale eenheid nog steeds wordt teruggegrepen op de jurisprudentie van voor 1979.³ Nederland heeft grotendeels nog steeds haar eigen oorspronkelijke vorm van de fiscale eenheid in de wet staan, en de richtlijn geeft haar daar ook de ruimte toe. Lidstaten mogen namelijk in beginsel zelf bepalen of ze de fiscale eenheid opnemen in hun nationale wetgeving en hebben een bepaalde mate van vrijheid in de manier waarop ze de fiscale eenheid vormgeven.

Paragraaf 2.2 Doel van de fiscale eenheid

Het voornaamste voordeel van een fiscale eenheid is dat de onderdelen van de fiscale eenheid als één belastingplichtige worden aangemerkt. Als gevolg hiervan hoeft er maar een aangifte omzetbelasting ingediend te worden. Dit kan, met name voor grotere concerns, een administratief voordeel opleveren. Ook hoeven onderlinge leveringen en diensten tussen leden van de fiscale eenheid niet in aanmerking genomen te worden in de aangifte omzetbelasting, omdat deze prestaties niet aanwezig worden geacht voor de btw. Er is immers sprake van één belastingplichtige.

Buiten de voordelen van administratieve aard kan een fiscale eenheid ook een financieel voordeel opleveren. Hierbij doel ik op situaties waar belastingplichtigen geen volledig recht hebben op aftrek van de btw. Stel bijvoorbeeld dat een onderdeel van de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht aan een ander onderdeel van de fiscale eenheid. Indien de prestaties buiten de fiscale eenheid zouden plaatsvinden dan zou het vrijgestelde onderdeel een aftrekbeperking hebben. Echter wanneer de prestatie plaatsvindt binnen de fiscale eenheid wordt deze niet aanwezig geacht voor de btw. Het gevolg is dat er geen vrijgestelde prestatie meer wordt verricht en er dus geen beperking meer is van de aftrek voorbelasting.⁴

Er kleven ook nadelen aan het aangaan van een fiscale eenheid. Het betekent namelijk ook dat ieder onderdeel van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk wordt voor de btw schulden van de ander. Een ander nadeel treedt op wanneer een vennootschap binnen de eenheid vrijgestelde prestaties verricht terwijl de andere vennootschappen btw-belaste prestaties verrichten. Er vindt dan een aftrekbeperking plaats op de algemene kosten van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid bepaalt het recht op aftrek namelijk op het niveau van de fiscale eenheid.

Paragraaf 2.3 Keuze voor fiscale eenheid

Een fiscale eenheid voor de omzetbelasting ontstaat van rechtswege. Dit betekent dat je automatisch een fiscale eenheid bent als je aan de voorwaarden van de fiscale eenheid voldoet. Het is dus ook niet noodzakelijk om een beschikking aan te vragen bij de Belastingdienst. Een belastingplichtige kan dit wel doen indien hij meer rechtszekerheid wenst.

³ M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 94.

⁴ Idem

Paragraaf 2.4 Wie kunnen er deelnemen aan de fiscale eenheid

In beginsel kunnen alle zelfstandige ondernemingen die in Nederland gevestigd zijn en voldoende met elkaar verweven zijn op financieel, organisatorisch en economisch gebied met elkaar een fiscale eenheid aangaan. Je kunt dan ook met iedere rechtsvorm een fiscale eenheid vormen. Wel moet er minimaal één bv, cv, stichting of vereniging aanwezig zijn binnen de eenheid. Een fiscale eenheid met enkel natuurlijke personen is dus niet mogelijk.

Paragraaf 2.4.1 Het begrip persoon

Volgens het Hof van Justitie spreekt artikel 11 uit de BTW Richtlijn niet enkel over ondernemingen maar ook over personen die kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid. Het is dus niet zo dat toetreding tot de fiscale eenheid enkel voor belastingplichtigen is weggelegd. Dit is gebleken nadat de Europese Commissie in verschillende inbreukprocedures van mening was dat de faciliteit enkel voor ondernemers openstond. Het Hof gaf de Europese Commissie hierin echter geen gelijk. Het begrip persoon mag volgens het Hof namelijk zo ruim genomen worden, dat daartoe ook niet-belastingplichtige personen gerekend mogen worden.⁵

Paragraaf 2.4.2 De holdingresolutie

Een voorbeeld van een niet-ondernemer voor de btw, die in Nederland wel in de fiscale eenheid mag worden opgenomen, is een holding maatschappij. Een holding heeft vaak maar beperkte activiteiten en zal dus niet snel als ondernemer voor de btw worden aangemerkt. Toch is het in veel gevallen wenselijk dat een holding ook in de fiscale eenheid kan worden opgenomen. De Nederlandse wetgever geeft hier dan ook toestemming voor middels de holding resolutie. De houdstervennootschap dient wel een sturende en beleidsbepalende functie te vervullen ten opzichte van haar dochtervennootschappen.^{6 7}

Paragraaf 2.4.3 De directeur-groootaandeelhouder

Sinds het Van der Steen arrest⁸ is het een DGA niet meer toegestaan om toe te treden tot de fiscale eenheid. Het arrest bepaalde namelijk dat een DGA niet als ondernemer kwalificeert voor de btw. Een van de voorwaarden voor ondernemerschap is zelfstandigheid en een DGA is volgens de Hoge Raad geen zelfstandige te noemen. Volgens de Hoge Raad is de DGA namelijk in dienstbetrekking bij zijn eigen onderneming.

Paragraaf 2.4.4 Gevestigd in Nederland

Op grond van artikel 11 van de BTW Richtlijn is de fiscale eenheid omzetbelasting beperkt tot enkel binnenlandse verhoudingen. Een buitenlandse vennootschap kan echter wel worden toegelaten tot de fiscale eenheid als hij een vaste inrichting in Nederland heeft.⁹ De v.i. op zichzelf kan uiteraard ook toegelaten worden tot een Nederlandse fiscale eenheid aangezien deze wel in Nederland is gevestigd.

⁵ HvJ EU 25 april 2013, nr. C-65/11

⁶ Resolutie van 18 februari 1991, nr. BV 91/1347, V-N 1991, p. 715

⁷ HR 11 september 2015, nr. 14/01003

⁸ HR 18 oktober 2007, nr. C-355/06

⁹ Zie HR 14 juni 2002, nr. 35976

Paragraaf 2.5 De drie verwevenheidvereisten

Zoals in paragraaf 2.3 omschreven dienen de ondernemingen zowel op organisatorisch, financieel en economisch opzicht verweven te zijn om een fiscale eenheid te kunnen vormen. De Nederlandse wetgeving kent geen wettelijke bepalingen die een definitie geven van nauwe organisatorische, financiële of economische verwevenheid. Om deze reden is het aan de Hoge Raad om hier door middel van jurisprudentie regels aan te geven.

Paragraaf 2.5.1 Organisatorische verwevenheid

De eerste en tevens eenvoudigste verwevenheid die ik zal bespreken is de organisatorische verwevenheid. Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de bestuursfuncties van de verschillende onderdelen door eenzelfde persoon of lichaam wordt uitgeoefend. De onderdelen moeten dus onder een gemeenschappelijke leiding staan of de leidingen van de verschillende ondernemingen moeten hieraan ondergeschikt zijn. Belangrijk onderscheid wat hierin gemaakt dient te worden is dat het hier het feitelijke bestuur betreft en niet slechts het dagelijkse bestuur.¹⁰ Een voorbeeld van een gemeenschappelijke leiding kan onder andere een gemeenschappelijke directie of een gemeenschappelijke raad van commissarissen zijn.

Paragraaf 2.5.2 Financiële verwevenheid

Van financiële verwevenheid is sprake indien meer dan 50% van de aandelen en het stemrecht van de ondernemingen in dezelfde handen is. Het maakt voor de financiële verwevenheid niet uit dat een eventuele uiteindelijke aandeelhouder in het buitenland zit. Wanneer er bijvoorbeeld een topholding in het buitenland is gevestigd, mogen zijn dochterondernemingen in Nederland een fiscale eenheid met elkaar aangaan.¹¹ De topholding op zichzelf mag echter niet in de fiscale eenheid worden opgenomen.

Bij kapitaalvennootschappen is het dus niet bijzonder moeilijk om na te gaan of ze financieel verweven zijn, het valt namelijk vaak simpelweg te berekenen of ze aan de 50% norm van aandelenbelang voldoen. Moeilijker wordt het voor lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, zoals stichtingen. De Hoge Raad heeft aan de hand van twee arresten hier een ander criterium ontwikkeld om de financiële verwevenheid te bepalen. In deze situaties wordt financiële verwevenheid aanwezig geacht:

“de financiële positie en/of financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk van, dan wel rechtstreeks van invloed is op, de financiële positie van het andere lichaam”^{12 13}

Paragraaf 2.5.3 Economische verwevenheid

De economische verwevenheid is de verwevenheid waar doorgaans de meeste onduidelijkheid over bestaat. Dit is niet geheel vreemd aangezien het lastig is om objectief vast te stellen wanneer een bedrijf economisch verweven is. Waar de overige verwevenheden op basis van feiten gemakkelijk zijn vast te stellen, bijvoorbeeld een percentage aandelenbezit of een gezamenlijk bestuur, is dit bij de economische verwevenheid lastiger. De Hoge Raad heeft daarom door middel van enkele arresten geprobeerd uit te leggen wanneer er nu precies sprake is van economische verwevenheid. Deze arresten zal ik stap voor stap bespreken in het volgende hoofdstuk.

¹⁰ HR 26 augustus 1998, nr. 33802

¹¹ M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 100.

¹² HR 30 mei 1990, nr. 25722

¹³ HR 18 december 1991, nr. 27833

Hoofdstuk 3 Het vereiste van economische verwevenheid

Paragraaf 3.1 Het in hoofdzaak-criterium

In het arrest BNB 1989/112 heeft de Hoge Raad het 'in hoofdzaak-criterium' ontwikkeld. Van het in hoofdzaak-criterium constateert de Hoge Raad twee vormen. Van de eerste vorm is sprake wanneer vennootschappen in hoofdzaak eenzelfde economisch doel nastreven. Een voorbeeld wat hierbij genoemd wordt, is bijvoorbeeld wanneer vennootschappen een gemeenschappelijke klantenkring bedienen. Ook wanneer vennootschappen aanvullende prestaties verrichten ten opzichte van elkaar valt dit onder eenzelfde economisch doel nastreven.¹⁴

De tweede vorm waarvan de Hoge Raad een voorbeeld geeft, is wanneer de ene vennootschap haar activiteiten in hoofdzaak verricht ten behoeve van de andere vennootschap. Hiervan is bijvoorbeeld sprake wanneer een werkmaatschappij haar producten afzet middels een verkoopmaatschappij.

Paragraaf 3.2 In hoofdzaak hetzelfde economische doel nastreven

De Hoge Raad overweegt twee voorbeelden waaruit men onder andere kan afleiden of vennootschappen eenzelfde economische doel nastreven. Deze twee voorbeelden worden in navolgende subparagrafen besproken.

Paragraaf 3.2.1 Gemeenschappelijke klantenkring

Een gemeenschappelijke klantenkring wil zeggen dat de activiteiten van de vennootschappen hoofdzakelijk zijn gericht op dezelfde categorie afnemers. Wanneer dit precies het geval is, is niet geheel duidelijk afgebakend door de Hoge Raad. In de literatuur wordt beargumenteerd dat men met gemeenschappelijk niet bedoeld dat het exact dezelfde klanten dienen te zijn. Het zou meer gaan om een bepaald marktsegment.¹⁵

Voor welk percentage de klantenkring gemeenschappelijk dient te zijn, is vooralsnog onduidelijk. Verschuiving van de klantenkring zou dus tevens kunnen betekenen dat de fiscale eenheid verbroken wordt. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede en levert bovendien ook nog andere complicaties op. Een mogelijke oplossing hiervoor zou kunnen zijn om bijvoorbeeld aan te nemen dat een klantenkring voor 90% gelijk dient te zijn.¹⁶ Op deze manier is er namelijk iets meer ruimte voor verschuivingen en neemt het willekeurige karakter iets af.

Paragraaf 3.2.2 Aanvullende prestaties

Bij aanvullende prestaties kan gedacht worden aan situaties waarbij een zelfde soort producten wordt gemaakt, maar waarmee men wel verschillende klantenkringen probeert te bereiken. Een concern van elektronica producten kan bijvoorbeeld bluetooth speakers maken voor jongeren en tevens gewone audio apparatuur voor volwassenen. De beide onderdelen richten zich op een andere klantenkring, maar toch is het economische doel van de onderdelen hetzelfde. In dergelijke gevallen wordt economische verwevenheid door de Hoge Raad aanwezig geacht.

¹⁴ HR 22 februari 1989, nr. 25068

¹⁵ R.N.G. van der Paardt en E. Sparadis, 'Het begrip ondernemer in de omzetbelasting', Kluwer 2013, p. 113

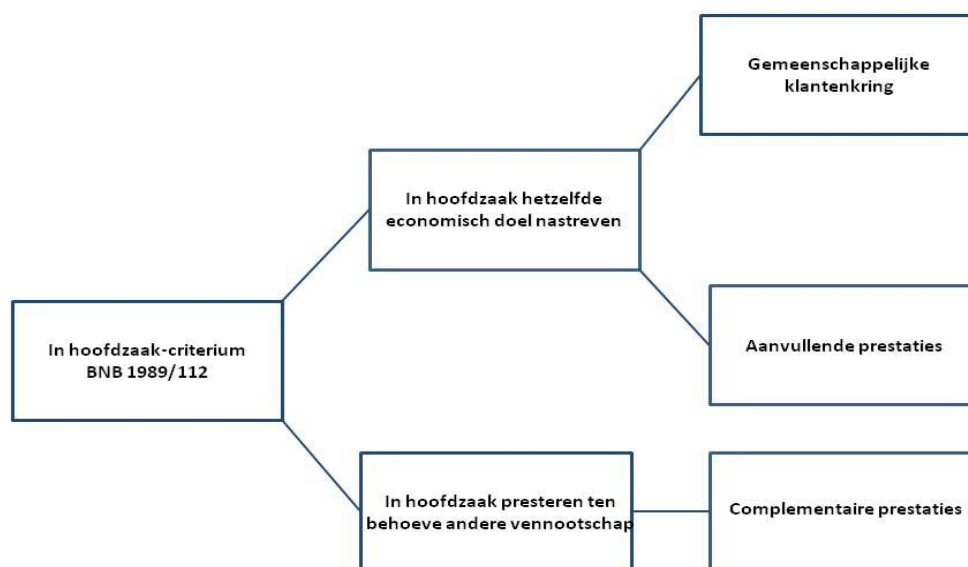
¹⁶ Aldus ook M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 100.

Paragraaf 3.3 In hoofdzaak presteren ten behoeve andere vennootschap

De tweede vorm waarmee aan het vereiste van economische verwevenheid voldaan kan worden, is wanneer hoofdzakelijk wordt gepresteerd ten behoeve van de andere vennootschappen binnen het concern. Dit wil zeggen dat er een zekere vorm van complementaire prestaties plaatsvindt aan de andere vennootschappen. Wat de Hoge Raad exact bedoeld met complementaire prestaties wordt in de volgende subparagraaf besproken.

Paragraaf 3.3.1 Complementaire prestaties

Complementaire prestaties worden door de Hoge Raad aanwezig geacht indien er sprake is van een vennootschap die zijn activiteiten hoofdzakelijk verricht ten dienste van de andere vennootschappen binnen de fiscale eenheid. Volgens het hof 's-Gravenhage staat hoofdzakelijk gelijk aan een percentage van minstens 50%.¹⁷ Een onderneming dient dus voor meer dan 50% aan prestaties te verrichten binnen het concern wil het kunnen voldoen aan het vereiste van economische verwevenheid. Het hierboven genoemde voorbeeld van een werkmaatschappij die haar producten afzet middels een verkoopmaatschappij kan een voorbeeld zijn van een complementaire prestatie. Ook kan gedacht worden aan bedrijven die bijvoorbeeld de marketing verzorgen of de boekhouding doen voor het gehele concern. Zolang maar meer dan 50% van de prestaties intern wordt verricht.



Hierboven heb ik de situatie tot en met het arrest BNB 1989/112 grafisch weergegeven. Dit waren tot dat moment de mogelijke routes om aan het vereiste van economische verwevenheid te voldoen.

Paragraaf 3.4 Niet verwaarloosbare economische betrekkingen

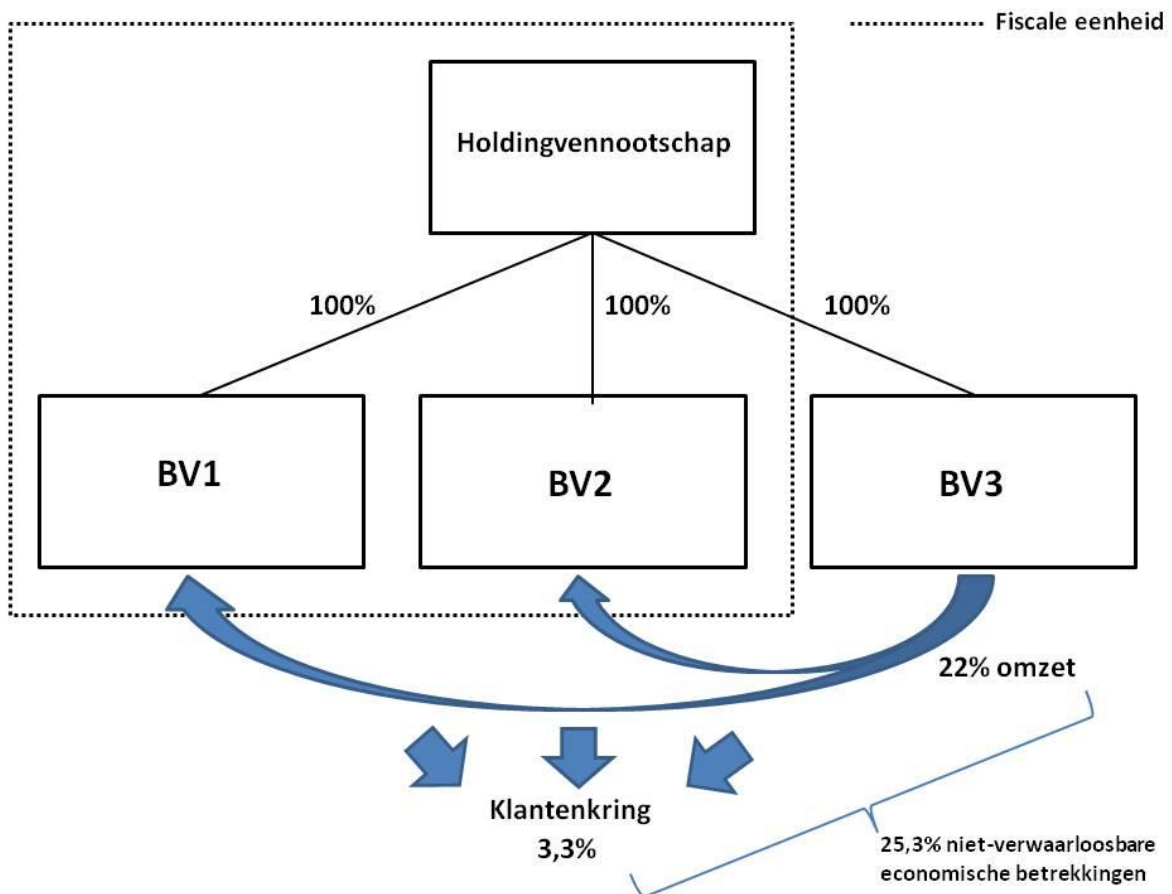
Op 11 oktober 2013 heeft de Hoge Raad in het arrest BNB 2014/7 een nieuw criterium ontwikkeld om aan het vereiste van economische verwevenheid te voldoen. Dit criterium wordt het 'onderling niet verwaarloosbaar-criterium' genoemd. In de literatuur wordt er op verschillende manieren gekeken naar dit nieuwe criterium. Hoe het nieuwe criterium precies moet worden geïnterpreteerd is nog niet geheel duidelijk, aldus ook A-G Ettema.¹⁸

¹⁷ Hof 's-Gravenhage, 7 februari 1990, nr. 3979/89-M-4

¹⁸ HR 31 december 2018 (concl. A-G C.M. Ettema), nr. 18/01450

Situatie

In het arrest staat een holdingvennootschap centraal met drie dochters (BV1, BV2 en BV3). In alle drie de dochters werd 100% van het aandelenbelang gehouden. De holding vormde al een fiscale eenheid tezamen met BV1 en BV2. Toen BV3 later ook toe wilde treden tot de fiscale eenheid ontstond er een geschil met de Belastingdienst. BV3 voldeed volgens de Belastingdienst namelijk niet aan de eis van economische verwevenheid. De holding behaalde slechts 10% van haar omzet uit prestaties richting BV3, terwijl BV3 slechts 22% van haar omzet ontving uit prestaties jegens BV1 en BV2.¹⁹ Hierdoor zou niet worden voldaan aan het hierboven genoemde 'in hoofdzaak-criterium'. Ook aan de overige twee voorbeelden van economische verwevenheid kon niet worden voldaan mede doordat de klantenkring maar voor 3,3% gelijk was. Zodoende was toetreding van BV3 tot de fiscale eenheid op dat moment niet mogelijk.



Hierboven heb ik de situatie in BNB 2014/7 grafisch weergegeven. Zoals je kunt zien presteerde BV3 maar voor 22% intern. Dit was niet afdoende om economisch verweven te zijn aangezien hiervoor voor minimaal 50% intern gepresteerd diende te worden. Ook aan de overige twee voorbeelden om economisch verweven te zijn kon men niet voldoen, dus was toetreding voor BV3 tot de fiscale eenheid op dat moment niet mogelijk. Wel waren er economische betrekkingen tussen de vennootschappen aanwezig ter hoogte van in totaal 25,3%.

¹⁹ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105

Uitspraak van het arrest

Men merkt al dat het onnatuurlijk aanvoelt dat deze vennootschap niet toe mag treden tot de fiscale eenheid. Dit omdat de verschillende vennootschappen economisch gezien verbonden zijn en samen overduidelijk een concern vormen. De Hoge Raad ging hierin mee en oordeelde dat in een situatie als hiervoor beschreven economische verwevenheid toch aanwezig wordt geacht. De Hoge Raad acht hierbij wel van belang dat de houdster management activiteiten tegen vergoeding verricht aan de dochtervennootschappen en dat de dochtervennootschappen onderling ook aan elkaar presteren. Zo overweegt de Hoge Raad:

“In een geval als het onderhavige waarin een houdstermaatschappij alle aandelen bezit van een of meer vennootschappen en elk van deze vennootschappen tegen een overeengekomen vergoeding bestuurt, en voorts tussen de vennootschappen onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, sprake van nauwe verbondenheid in economische opzicht in de zin van de hiervoor vermelde bepaling is. Daaraan doet niet af dat de vennootschappen in meer of minder belangrijke mate goederen leveren aan of diensten verrichten jegens derden.”²⁰

Paragraaf 3.4.1 Conclusie Hoge Raad

Binnen de literatuur wordt er op verschillende manieren gekeken naar hoe dit nieuwe criterium precies geïnterpreteerd dient te worden. Het is met name de vraag wat men dient te doen met gevallen die op enkele vlakken afwijken van de hierboven geschetste situatie. Zijn bijvoorbeeld niet verwaarloosbare economische betrekkingen ook voldoende voor economische verwevenheid indien men niet 100% aandelenbelang heeft, maar bijvoorbeeld een 90% aandelenbelang.

A-G Ettema meent dat dit niet het geval is. Dit omdat de Hoge Raad spreekt in het arrest over “in een geval als het onderhavige” en vervolgens uitdrukkelijk de feiten van het geval benoemt. Ook benadrukt de Hoge Raad volgens haar in het arrest dat het nieuwe criterium bestaat naast de hierboven genoemde gevallen van BNB 1989/112.²¹ Deze uitleg zou betekenen dat wanneer een houdstervennootschap niet 100% van de aandelen bezit, maar wel aan de overige vereisten van het arrest voldoet, er nog steeds geen sprake van economische verwevenheid is. Het word volgens de zienswijze van de A-G dus wel eenvoudiger voor veel belastingplichtigen om aan het vereiste van economische verwevenheid te voldoen, maar nog steeds kunnen op deze manier mijn inziens bepaalde belastingplichtigen onterecht worden buitengesloten van toetreding.

Paragraaf 3.4.2 Complexbenadering

Er zijn echter ook meningen binnen de literatuur die het arrest BNB 2014/7 op een geheel andere manier interpreteren.²² Zo is Hummel van mening dat met dit arrest er geen nieuw criterium is gecreëerd om aan economische verwevenheid te voldoen, maar dat de Hoge Raad de oude manier van toetsing achter zich laat en meer toewerkt naar een complexbenadering. Dit zou betekenen dat een minder sterke economische verwevenheid kan worden gecompenseerd door een sterke verwevenheid in organisatorisch of financieel opzicht. In het arrest wordt namelijk vermeld:

“Deze op het begrip ‘in hoofdzaak’ gebaseerde invulling van het vereisten van de economische verwevenheid, wordt hier door de Hoge Raad verlaten. (...)”.

²⁰ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105

²¹ HR 31 december 2018 (concl. A-G C.M. Ettema), nr. 18/01450

²² HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, na conclusie A-G Van Hilten, m.nt. Hummel, NTFR 2014/177

Hummel schrijft in haar noot in BNB 2014/7 dat het door deze formulering erop lijkt dat de Hoge Raad een andere benadering kiest dan voorheen. Waar de Hoge Raad voorheen namelijk uitging van een strikt afzonderlijke toetsing van de verwevenheidvereisten, lijkt het er nu op dat de Hoge Raad de criteria meer in samenhang ziet. Deze zienswijze zou ervoor zorgen dat het voor belastingplichtigen nog eenvoudiger wordt om een fiscale eenheid te vormen.

Paragraaf 3.4.3 Betekenis vanuit concerngedachte

Ongeacht hoe men de uitspraak van de Hoge Raad precies interpreteert, constateer ik dat het in ieder geval de concerngedachte zeer ten goede komt. Met dit arrest is het immers voor groepsmaatschappijen in beginsel gemakkelijker geworden om aan de voorwaarden van de fiscale eenheid te voldoen. Het maakt namelijk na dit arrest niet meer uit of een dochtermaatschappij in meer of mindere mate prestaties verricht jegens derden. De Hoge Raad zal dan ook met de concerngedachte in het achterhoofd gezeten hebben ten tijde van de uitspraak, gezien de fiscale eenheid hierin haar oorsprong vindt.

Het zou naar mijn mening ook buitengewoon vreemd zijn geweest als in bovengeschetste situatie van BNB 2014/7 de desbetreffende vennootschappen geen fiscale eenheid met elkaar zouden kunnen vormen. Daarin meegenomen dat ze onder een gezamenlijke leiding opereren en dat er ook nog eens 100% van het aandelenbelang wordt gehouden en het feit dat er in dergelijke mate economische betrekkingen tussen de vennootschappen aanwezig zijn. Het arrest valt in die zin, ongeacht de precieze uitwerking ervan, een gunstige ontwikkeling te noemen welke mijn inziens in lijn is met de oorspronkelijke gedachte van de fiscale eenheid.

Paragraaf 3.5 Concluderend met betrekking tot de hoofdvraag

Al met al is er dus verdeeldheid binnen de literatuur over hoe het arrest BNB 2014/7 dient te worden geïnterpreteerd en wat de precieze reikwijdte ervan is. Het is vooralsnog afwachten totdat de Hoge Raad ons hier iets meer duidelijk in zal gaan geven. Ongeacht de precieze uitwerking ervan lijkt het arrest in ieder geval ten gunste te komen aan de concerngedachte.

Hoofdstuk 4 De fiscale eenheid en het Europese Recht

Paragraaf 4.1 De fiscale eenheid en de BTW Richtlijn

Paragraaf 4.1.1 De fiscale eenheid in de BTW Richtlijn

De fiscale eenheid omzetbelasting is op Europees niveau geregeld in artikel 11 van de BTW Richtlijn. Het artikel geeft lidstaten de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden afzonderlijke belastingplichtigen aan te merken als één belastingplichtige. Het geeft anders geformuleerd belastingplichtigen dus de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen. Tot nu toe hebben vijftien lidstaten gebruik gemaakt van deze mogelijkheid.²³ Art 11 BTW Richtlijn luidt als volgt:

“Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (‘BTW-comité’) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”²⁴

De enige voorwaarden die dit artikel stelt aan het vormen van een fiscale eenheid is dat de onderdelen juridisch gezien zelfstandig moeten zijn, dat ze gevestigd dienen te zijn binnen het grondgebied van de lidstaat, en dat ze nauw verweven dienen te zijn op economisch, organisatorisch en financieel gebied. Over de precieze invulling van deze vereisten wordt in het artikel niet dieper ingegaan. Dit is bewust gedaan omdat men het in beginsel aan de lidstaten zelf over wil laten om invulling aan de vereisten te geven. Mede hierdoor kan het dan ook per lidstaat verschillen welke eisen worden gesteld aan het vormen van een fiscale eenheid.

Paragraaf 4.1.2 Verhouding tussen richtlijn en nationale wetgeving

Een richtlijn wordt op het niveau van de EU gecreëerd en is gericht aan alle lidstaten. Het is vervolgens aan de lidstaten zelf om deze richtlijn om te zetten naar nationale wetgeving. Een richtlijn is niet rechtstreeks werkend. Dit wil zeggen dat belastingplichtigen niet rechtstreeks rechten eraan kunnen ontleen. De richtlijn geeft slechts de hoofdlijn aan en het is aan de lidstaten zelf om hieraan invulling te geven. Gesteld zou kunnen worden dat de richtlijn slechts bindend is ten aanzien van het resultaat, de vorm en middelen waarmee dit resultaat bereikt wordt, wordt in beginsel overgelaten aan de lidstaten zelf.²⁵

Kameleon effect

Dat richtlijnen geen rechtstreekse werking hebben, wil echter niet zeggen dat lidstaten zomaar wat kunnen doen. De nationale btw wetgeving en de BTW Richtlijn dienen namelijk altijd in overeenstemming met elkaar te zijn. Nationale bepalingen dienen bij geschillen dan ook altijd uitgelegd te worden in overeenstemming met wat er in de richtlijn staat en het doel van de richtlijn. Dit zorgt voor het zogenaamde ‘kameleon effect’.²⁶ Het kameleon effect wil zeggen dat nationale

²³ A.J. van Doesum & G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw’, WFR 2009, 1572.

²⁴ Richtlijn nr. 06/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L347)

²⁵ M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 35.

²⁶ Aldus ook M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 35.

bepalingen, die voorheen op nationaal niveau wellicht anders werden uitgelegd, van kleur verschieten wanneer de bepalingen worden uitgelegd in overeenstemming met de richtlijn. Dit kameleon effect zorgt ervoor dat nationale bepalingen welke strijdig zijn met de richtlijn vanzelf niet meer strijdig raken met de richtlijn daar zij richtlijnconform uitgelegd dienen te worden.

Beroep op richtlijn/ toetsingschema Hof van Justitie

Het kan ook voorkomen dat een nationale bepaling dusdanig in strijd is met de richtlijn dat zelfs na richtlijnconforme uitleg de bepaling nog steeds niet in overeenstemming is met de richtlijn. Wanneer dit het geval is, is het voor de belastingplichtige mogelijk om rechtstreeks beroep te doen op de richtlijn. Wel moet voordat aan deze stap toegekomen wordt volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie aan de volgende cumulatieve voorwaarden voldaan worden:

1. de uitvoeringstermijn van de richtlijn moet verstreken zijn;
2. de desbetreffende bepaling moet niet, niet tijdig of niet correct in nationaal recht zijn omgezet;
3. de bepaling moet onvoorwaardelijkheid en voldoende nauwkeurig zijn of rechten vastleggen die een particulier tegenover de staat kan doen gelden.²⁷

Inbreukprocedures

Het niet, niet tijdig of niet adequaat implementeren van richtlijnen in nationaal recht kan tevens op communautair niveau aangepakt worden. Zo kan de Europese Commissie inbreukprocedures starten tegen haar lidstaten om implementatie af te dwingen. Een inbreukprocedure (ook wel beroep wegens niet-nakoming genoemd) wordt gebruikt indien een lidstaat Europese wetgeving niet uitvoert en is een middel om een lidstaat te verplichten Europese regelgeving alsnog goed toe te passen.²⁸

Paragraaf 4.1.3 Een kan-bepaling

Voordat onderzocht kan worden of de Nederlandse fiscale eenheid een strijdigheid met de richtlijn vertoont, dient aandacht te worden besteed aan het feit dat de fiscale eenheid in de BTW Richtlijn is opgenomen als een 'kan-bepaling'. Dit wil zeggen dat de keuze wordt gelaten aan de lidstaten of ze een bepaling wel of niet implementeren in hun nationale wetgeving. Deze keuzemogelijkheid is van belang in verband met een eventueel beroep op de richtlijn. Bij een kan-bepaling gaat het namelijk mis bij het derde punt van het hiervoor besproken toetsingschema van het Hof van Justitie.²⁹ Hierdoor is er bij een kan-bepaling dan ook geen mogelijkheid voor belastingplichtigen om een rechtstreeks beroep te doen op de richtlijn.^{30 31}

²⁷ M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 36.

²⁸ Nico Visser, 'Inbreukprocedure', Europa-nu.nl
(<https://www.europa-nu.nl/id/vh9yn89q4ewq/inbreukprocedure>)

²⁹ M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 37.

³⁰ HvJ 10 september 2002, Kügler, nr. C-141/00

³¹ HvJ 15 februari 2017, British Film Institute, nr. C-592/15

Paragraaf 4.2 De fiscale eenheid en de jurisprudentie van het Hof van Justitie

Paragraaf 4.2.1 Nalaten wetgever: invulling geven aan verwevenheden

Larentia+Minerva

Een van de voornaamste problemen van de Nederlandse fiscale eenheid bestaat in het feit dat er een hoop onduidelijkheid bestaat over de verwevenheidsvereisten. Met name op het gebied van de economische verwevenheid is dit probleem het meest zichtbaar. Het Hof van Justitie heeft vier jaar geleden in het arrest Larentia+Minerva al bepaald dat lidstaten die de mogelijkheid tot vormen van de fiscale eenheid opnemen in hun wetgeving, tevens bepalingen moeten opnemen in hun wetgeving die een omschrijving geven van nauwe economische, financiële en organisatorische verwevenheid.³² Nederland heeft wel de mogelijkheid tot vorming van een fiscale eenheid in haar wetgeving opgenomen, maar heeft vooralsnog nagelaten om de verwevenheden nader te omschrijven in nationale wetgeving.

Op nationaal niveau gespecificeerd

Dat de verwevenheidsvereisten op nationaal gespecificeerd dienen te worden ligt in beginsel niet geheel voor de hand. Artikel 11 uit de BTW Richtlijn verwijst namelijk niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten om de betekenis en draagwijdte van nauwe financiële, economische en organisatorische verwevenheid vast te stellen. Het spreekt hierdoor voor zich dat het Unierechtelijke begrippen betreffen. Toch oordeelde het Hof van Justitie in Larentia + Minerva anders. In het arrest bepaalde het Hof dat de uitleg op nationaal niveau plaats dient te vinden, en tevens dat lidstaten deze verwevenheden dienen vast te leggen in hun wetgeving.³³

Hoge Raad neemt taak wetgever over

De wetgever laat het vooralsnog na nadere regels te geven voor de verwevenheden. Zodoende heeft de Hoge Raad de taak op zich genomen om invulling aan de verwevenheden te geven. De Hoge Raad wordt hierin ook geen keuze gelaten en moet dit wel doen indien de wetgever hierin in gebreke blijft.³⁴ De situatie zoals die nu is valt echter allesbehalve ideaal te noemen. Het komt de rechtszekerheid namelijk niet ten goede dat belastingplichtigen aan de hand van voorgaande arresten moeten bepalen of ze wel of niet aan de vereisten van de fiscale eenheid voldoen. Ook is het de vraag wat men dient te doen in geval op enkele punten wordt afgeweken van de voorgaande arresten. Moet men dan wachten op het oordeel van de Hoge Raad, of dient men zelf te bepalen of er wel of niet aan de vereisten voldaan wordt? Op eigen initiatief invulling geven aan de verwevenheden zorgt voor enorme rechtsonzekerheid bij de belastingplichtige. Maar indien men dient te wachten op het oordeel van de Hoge Raad in haar specifieke geval, dan kan dat soms jaren duren.

Paragraaf 4.2.2 Het arrest BNB 2014/7

Bovendien zijn er ook nog de onduidelijkheden over de precieze interpretatie en reikwijdte van het arrest BNB 2014/7. We weten namelijk nog steeds niet of er met dit arrest een nieuw of aanvullend criterium is ontwikkeld om aan economische verwevenheid te voldoen, of dat de Hoge Raad met dit arrest een nieuwe weg inslaat richting de complexbenadering. Vooralsnog is dit onbekend en de

³² HvJ 16 juli 2015, Larentia+Minerva, nr. C-108/14

³³ HR 31 december 2018 (concl. A-G C.M. Ettema), nr. 18/01450

³⁴ Muller, *Fiscale eenheid btw laat te wensen over*, TaxLive 2019
(<https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/fiscale-eeheid-btw-laait-te-wensen-over/>)

Hoge Raad heeft hier ook nog geen verdere duidelijkheid over kunnen geven. Wat we hierin terugzien is een probleem dat mede ontstaan is doordat de regels met betrekking tot de verwevenheden niet zijn gespecificeerd door de wetgever. De onduidelijkheden die rondom het arrest BNB 2014/7 ontstaan zijn, zijn naar mijn mening dus met recht toe te rekenen aan het nalaten van de Nederlandse wetgever.

Belastingplichtigen moeten duidelijke regels vooraf krijgen hoe te voldoen aan de fiscale eenheid en die regels moeten ook duidelijk in de wet worden vastgelegd, zo meent ook A-G Ettema.³⁵ Alsnog kunnen onduidelijkheden bestaan met betrekking tot de verwevenheden, maar een groot gedeelte van de rechtsonzekerheid wordt hiermee wel weggenomen. Bovendien is het nalaten van de Nederlandse wetgever om invulling te geven aan de verwevenheden ook nog eens in strijd met het eerder genoemde arrest Larentia + Minerva³⁶ van het Hof van Justitie.

Paragraaf 4.2.3 Rechtstreeks beroep niet mogelijk

Zoals eerder in paragraaf 4.1.3 geconstateerd, is de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid opgenomen als een kan-bepaling in de BTW Richtlijn. Hierdoor is het voor belastingplichtigen niet mogelijk een rechtstreeks beroep op de richtlijn te doen. Doordat rechtstreeks beroep niet mogelijk is, zijn de verweringsmogelijkheden van belastingplichtigen beperkt en is de belastingplichtige grotendeels overgelaten aan de invulling die de Hoge Raad heeft gegeven aan de verwevenheden. Wanneer de Hoge Raad vervolgens onduidelijke regels verschaft met betrekking tot de verwevenheden, zijn er voor belastingplichtigen weinig aanknopingspunten hoe te voldoen aan de voorwaarden van de fiscale eenheid.

Naar mijn mening wordt de belastingplichtige in de huidige situatie teveel aan zijn lot overgelaten. Het is, voornamelijk op het gebied van de verwevenheidsvereisten, van belang dat er duidelijke regels komen welke vastgelegd staan in de wet. Dit is met name van belang ter bescherming van de belastingplichtige die op deze manier meer houvast en rechtszekerheid krijgt op het gebied van de fiscale eenheid. Zeker omdat hun verweringsmogelijkheden beperkt zijn acht ik dit van fundamenteel belang. Wanneer ook dit aspect wordt meegenomen, is het mijn inziens overduidelijk dat de huidige situatie onhoudbaar is geworden en spreekt het andermaal voor zich dat de Nederlandse wetgever met passende wetgeving dient te komen.

³⁵ HR 31 december 2018 (concl. A-G C.M. Ettema), nr. 18/01450

³⁶ HvJ 16 juli 2015, Larentia+Minerva, nr. C-108/14

Hoofdstuk 5 Conclusie

Paragraaf 5.1 Inleiding tot de conclusie

In deze bachelor thesis is uitgebreid stilgestaan bij de wet- en regelgeving en de problemen van de Nederlandse fiscale eenheid. Ook is aandacht besteed aan hoe de fiscale eenheid zich verhoudt ten opzichte van het Europese recht. Met behulp van de vooraf gestelde deelvragen heb ik getracht om de huidige situatie in beeld te brengen en ook te illustreren wat de pijnpunten zijn waar de huidige fiscale eenheid mee kampt. Door middel van het beantwoorden van de deelvragen zal een poging worden gedaan om uiteindelijk een antwoord te geven op de centrale onderzoeksvraag van deze thesis:

“Hoe verhoudt de Nederlandse fiscale eenheid zich ten opzichte van de Europese BTW Richtlijn en is dit veranderd na het arrest BNB 2014/7?”

In hoofdstuk 2 werd allereerst ingegaan op hoe de fiscale eenheid is vormgegeven in de Nederlandse wet- en regelgeving. Hierin werd mede aandacht besteed aan het ontstaan van de fiscale eenheid en werd toegelicht waarom bedrijven überhaupt gebruik zouden willen maken van de regeling. Hierna werd uiteengezet welke (rechts)personen mogen deelnemen aan de fiscale eenheid en aan welke vereisten men verder dient te voldoen.

Daarna is in hoofdstuk 3 het vereiste van economische verwevenheid aan bod gekomen. Als eerste werd de situatie besproken zoals die was tot aan het arrest BNB 1989/112. Daarna werd het recentere arrest BNB 2014/7 behandeld en werd met name ook aandacht besteed wat de invloed van dit arrest is geweest op het vereiste van economische verwevenheid.

Vervolgens werd in hoofdstuk 4 behandeld hoe de fiscale eenheid zich verhoudt ten opzichte van het Europese Recht. Zo heb ik bestudeerd hoe de fiscale eenheid in de Europese BTW Richtlijn is uitgewerkt. Vervolgens heb ik bekeken wat de verhouding is tussen een richtlijn en nationale wetgeving. Hierna werd geconcludeerd dat de fiscale eenheid in de BTW Richtlijn opgenomen staat als een ‘kan bepaling’. In het tweede deel van hoofdstuk 4 werd besproken wat de verhouding was tussen de fiscale eenheid en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Voorts werd geconcludeerd dat de wetgever heeft nagelaten om invulling te geven aan de verwevenheden en dat deze leegte door de Hoge Raad is opgevuld. Ook werd duidelijk dat rechtstreeks beroep op de richtlijn niet mogelijk is en wat dit impliceerde voor belastingplichtigen.

Paragraaf 5.2 Beantwoording centrale onderzoeksvraag

Het voornaamste probleem van de Nederlandse fiscale eenheid is mijn inziens het feit dat de Nederlandse wetgever het nalaat om een nadere omschrijving te geven van de verwevenheidsvereisten in de wet. De Hoge Raad is in dit lege gat gesprongen en heeft invulling gegeven aan de verwevenheden, maar deze situatie valt allesbehalve ideaal te noemen. Het komt de rechtszekerheid namelijk niet ten goede dat belastingplichtigen aan de hand van voorgaande arresten moeten herleiden of ze wel al dan niet aan de vereisten van de fiscale eenheid voldoen. Bovendien dient nog maar afgewacht te worden welke gevallen de Hoge Raad voor zich krijgt.

Daarbij kom ik bij het volgende punt van kritiek uit welke tevens samenhangt met het vorige punt. Het invulling geven van de verwevenheden door de Hoge Raad zorgt namelijk voor veel verwarring en onduidelijkheden. De meeste onduidelijkheid is met name ontstaan na het arrest BNB 2014/7. Het is namelijk nog steeds niet duidelijk hoe dit arrest moet worden geïnterpreteerd. De Hoge Raad heeft hier vooralsnog ook geen verdere duidelijkheid in gegeven. Het zou een nieuw criterium kunnen zijn om aan economische verwevenheid te voldoen, maar tevens zou het kunnen gaan om een nieuwe

weg van de Hoge Raad die toegaat naar een meer complexbenadering. Het is wachten tot de Hoge Raad ons hierin meer duidelijkheid verschaft.

De situatie zoals die nu is, is naar mijn mening zeer onpraktisch en onwenselijk. Bovendien wordt het vier jaar na het arrest Larentia+Minerva wel eens tijd voor de Nederlandse wetgever om actie te ondernemen met betrekking tot het invullen van de verwevenheden. Uit het arrest van het Hof van Justitie blijkt namelijk dat de begrippen van financiële, organisatorische en economische verwevenheid op nationaal niveau gespecificeerd dienen te worden en tevens vastgelegd in nationale wetgeving. De Nederlandse wetgever heeft dit vooralsnog nagelaten.

De noodzaak tot het specificeren op nationaal niveau en vastleggen in nationale wetgeving van de verwevenheden is mede van belang omdat de fiscale eenheid staat opgenomen als een 'kanbepaling' in de BTW Richtlijn. Hierdoor is er voor belastingplichtigen geen mogelijkheid om een rechtstreeks beroep op de richtlijn te doen. Doordat rechtstreeks beroep niet mogelijk is, zijn de verweringsmogelijkheden van belastingplichtigen beperkt. Hiervoor moeten zij beschermd worden. Dit kan onder andere bereikt worden door middel van duidelijke regels vooraf welke vastgelegd staan in nationale wetgeving.

Belastingplichtigen zijn dus gebaat bij duidelijke regels vooraf hoe te voldoen aan de fiscale eenheid en die regels moeten ook duidelijk in de wet worden vastgelegd. Alsnog kunnen onduidelijkheden bestaan met betrekking tot de verwevenheden, maar een groot gedeelte van de problematiek omtrent de fiscale eenheid wordt hiermee wel weggenomen. Het is dus tijd voor de Nederlandse wetgever om de pen op te pakken en verandering in de situatie te brengen. Alleen op deze manier kan er een einde komen aan de huidige discussie omtrent de fiscale eenheid.

Literatuurlijst

Boeken:

Van Hilten & van Kesteren 2017

M.E. Van Hilten & H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017

Artikelen:

Van Doesum & Van Norden 2009

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

Van der Paardt & Sparadis 2013

R.N.G. van der Paardt en E. Sparadis, 'Het begrip ondernemer in de omzetbelasting', Kluwer 2013, p. 113

Internet:

Muller, 'Fiscale eenheid btw laat te wensen over', TaxLive 2019
(<https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/fiscale-eenheid-btw-laait-te-wensen-over/>)

Nico Visser, 'Inbreukprocedure', Europa-nu.nl
(<https://www.europa-nu.nl/id/vh9yn89q4ewq/inbreukprocedure>)

Richtlijnen:

Richtlijn nr. 06/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L347)

Jurisprudentie:

HR 22 februari 1989, nr. 25068

HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105

HvJ EU 25 april 2013, nr C-65/11

Resolutie van 18 februari 1991, nr. BV 91/1347, V-N 1991, p. 715

HR 11 september 2015, nr. 14/01003

HR 18 oktober 2007, nr. C-355/06

HR 14 juni 2002, nr. 35976

HR 26 augustus 1998, nr. 33802

HR 30 mei 1990, nr. 25722

HR 18 december 1991, nr. 27833

Hof 's-Gravenhage, 7 februari 1990, nr. 3979/89-M-4

HR 31 december 2018 (concl. A-G C.M. Ettema), nr. 18/01450

HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, na conclusie A-G Van Hilten, m.nt. Hummel, NTFR 2014/177

HvJ 10 september 2002, Kügler, nr. C-141/00

HvJ 15 februari 2017, British Film Institute, nr. C-592/15

HvJ 16 juli 2015, Larentia+Minerva, nr. C-108/14