

Bachelor thesis fiscale economie

De economische verwevenheid binnen de fiscale
eenheid in de omzetbelasting

L. P. J. E. Bernaards

U1268074

15 mei 2019

Bachelor thesis

Fiscale economie

Tilburg University

Begeleider: K. F. H. van Lierop

INHOUDSOPGAVE

<u>AFKORTINGENLIJST</u>	3
<u>HOOFDSTUK 1 – INLEIDING</u>	4
1.1 DE AANLEIDING	4
1.2 DE PROBLEEMSTELLING	4
1.3 STRUCTUUR	5
<u>HOOFDSTUK 2 – WETSSYSTEMATIEK</u>	6
2.1 EUROPESE INVULLING BEGRIP BELASTINGPLICHTIGE	6
2.2 NATIONALE INVULLING BEGRIP ONDERNEMER	7
2.3 EUROPESE INVULLING FISCALE EENHEID	7
2.4 NATIONALE INVULLING FISCALE EENHEID	9
2.5 DE BELEIDSVRIJHEID VAN LIDSTATEN VOOR DE FISCALE EENHEID	11
2.6 CONCLUSIE	12
<u>HOOFDSTUK 3 – INVULLING ECONOMISCHE VERWEVENHEID</u>	13
3.1 DE EUROPESE INVULLING VAN DE ECONOMISCHE VERWEVENHEID	13
3.2 DE NATIONALE INVULLING VAN DE ECONOMISCHE VERWEVENHEID	14
3.3 CONCLUSIE	15
<u>HOOFDSTUK 4 – CONCLUSIE VAN A-G ETTEMA OP ZAKEN NR. 18/01450 EN NR. 17/03702</u>	17
4.1 ZAAK NUMMER 18/01450 – DETACHERINGEN VAN PERSONEEL	17
4.2 ZAAK NUMMER 17/03702 – SCHOONMAAK-BV	18
4.3 GEZAMENLIJKE CONCLUSIE VAN A-G ETTEMA OP BOVENSTAANDE ZAKEN.	19
4.4 ADVIES AAN DE HOGE RAAD	21
<u>HOOFDSTUK 5 – CONCLUSIE</u>	23
<u>LITERATUURLIJST</u>	25
<u>JURISPRUDENTIELIJST</u>	25
WETGEVING EN BESLUITEN	25
JURISPRUDENTIE	25

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat Generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2206/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1 De aanleiding

In artikel 11 van de Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn) is beschreven dat lidstaten na raadpleging van het Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (hierna: BTW-comité) personen die binnen het grondgebied gevestigd zijn en zelfstandig zijn, samen als één belastingplichtige aan kunnen merken, indien zij financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar verbonden zijn.

In Nederland is deze bepaling opgenomen in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Artikel 7 Wet OB bepaalt dat natuurlijke personen en lichamen die ondernemer zijn en in Nederland zijn gevestigd, als één ondernemer aangemerkt kunnen worden indien zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig verweven zijn dat zij een eenheid vormen. Uit jurisprudentie volgt hoe deze verwevenheden ingevuld dienen te worden. Waar voor de financiële en organisatorische verwevenheden duidelijke vereisten zijn, is dit voor de economische verwevenheid nog onduidelijk.

Tot 2014 waren de vereisten voor economische verwevenheid dat de ondernemingen prestaties verrichten in dezelfde (potentiële) klantenkring of de ondernemingen prestaties aan elkaar verrichten. In *BNB 2014/7* heeft de Hoge Raad beslist dat wanneer tussen de ondernemingen niet-verwaarloosbare economische betrekkingen ontstaan, ook sprake kan zijn van nauwe verbondenheid in economisch opzicht. In de conclusie van Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Ettema op de zaken waarin onderwijsinstellingen een fiscale eenheid willen vormen met haar dochter-bv die diensten voor de onderwijsinstelling verricht, wordt het niet-verwaarloosbare criterium bevestigd.

1.2 De probleemstelling

Door de jaren heen is de invulling van de vereisten voor de economische verwevenheid steeds concreter uitgelegd door de Hoge Raad in haar uitspraken. Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft daarentegen geen invulling gegeven aan de economische verwevenheid.

De centrale vraag in deze thesis is:

“Hoe heeft Nederland voor het vormen van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting invulling gegeven aan de economische verwevenheid en hoe zijn deze voorwaarden gewijzigd als gevolg van BNB 2014/7 en de zaken 18/01450 en 17/03702?”

Deze vraag zal beantwoord worden aan de hand van de volgende vragen:

Hoe zijn de bepalingen van ondernemerschap en de vereisten van de fiscale eenheid neergelegd in de Nederlandse en Europese belastingwetgeving?

Hoe verhoudt de Nederlandse belastingwetgeving met betrekking tot de fiscale eenheid zich tegenover de bepaling in de Btw-richtlijn?

Hoe hebben de vereisten van de economische verwevenheid zich over de jaren ontwikkeld?

In hoeverre zijn de voorwaarden voor de economische verwevenheid gewijzigd naar aanleiding van BNB 2014/7?

Hoe luidt het advies aan de Hoge Raad in de zaken 18/01450 en 17/03702?

1.3 Structuur

In het volgende hoofdstuk zal beschreven worden aan welke vereisten een lichaam moet voldoen om te kwalificeren als ondernemer/belastingplichtige voor de omzetbelasting en wat de vereisten zijn van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting in de Europese en nationale wetgeving. Daarnaast zal beschreven worden hoe de Nederlandse wetgeving omtrent de fiscale eenheid zich verhoudt tot de bepaling in de Btw-richtlijn en of Nederland vrij is om zelf invulling te geven aan de vereisten voor de fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

In hoofdstuk 3 zal de ontwikkeling omtrent de vereisten voor de economische verwevenheid beschreven worden in zowel de Europese als de nationale wetgeving.

Vervolgens zullen in hoofdstuk 4 *de zaken 18/01450 en 17/03702* beschreven worden en vervolgens zal advies gegeven worden aan de Hoge Raad in de voorgenoemde zaken.

Tot slot wordt in het laatste hoofdstuk de conclusie besproken.

Hoofdstuk 2 – Wetssystematiek

2.1 Europese invulling begrip belastingplichtige

Als belastingplichtige voor de omzetbelasting wordt in de Btw-richtlijn beschouwd, ‘een ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit’.¹ Een economische activiteit bevat alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, inclusief de winning van delfstoffen, landbouw en de uitoefening van vrije beroepen en welke daaraan gelijk gesteld zijn. In het bijzonder wordt de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om duurzaam opbrengst te verkrijgen als economische activiteit beschouwd.² Om te kwalificeren als belastingplichtige conform de Btw-richtlijn oordeelt het HvJ eerst of sprake is van een levering of dienst onder bezwarende titel. Een levering of dienst onder bezwarende titel houdt in dat een rechtsbetrekking dient te bestaan tussen de verrichter en de afnemer, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvangen vergoeding van de afnemer een werkelijke tegenwaarde vormt voor de geleverde prestatie van de verrichter.³ Indien sprake is van een dienst of levering onder bezwarende titel, wordt vervolgens bekeken of sprake is van een economische activiteit. Indien sprake is van een dienst of levering onder bezwarende titel, houdt dit niet automatisch in dat sprake is van een economische activiteit. Er dient te worden bekeken of de belastingplichtige werkzaam is op een bepaalde markt. In de uitspraak van de Gemeente Borsele⁴ concludeerde het HvJ dat er geen werkzaamheden in een markt waren. Hier speelde de vraag of de gemeente een belastingplichtige was met als activiteit het vervoer van leerlingen. Het HvJ oordeelde dat geen sprake was van een economische activiteit. De redenering achter deze uitspraak was dat de gemeente de ontvanger en eindverbruiker is van het leerlingenvervoer en daardoor geen prestaties aanbood op de algemene markt van personenvervoer.⁵ Een andere uitspraak waar het optreden in een markt van belang is, is in de uitspraak van SPÖ Landesorganisation Kärnten.⁶ De politieke partij ontving voornamelijk lidmaatschapsbijdragen en overheidsmiddelen om verliezen van de hoofdactiviteit te dekken, namelijk externe propaganda-activiteiten. De activiteiten leverden geen duurzame opbrengsten op en de politieke partij was niet werkzaam op een markt.⁷ In het geval dat sprake is van een levering of dienst onder bezwarende titel en sprake is van activiteiten in het economisch verkeer waarbij belastingplichtige werkzaam is op een markt, kan de belastingplichtige voldoen aan de vereisten van artikel 9 van de Btw-richtlijn.

¹ Artikel 9 Richtlijn 2006/112/EG

² Artikel 9 Richtlijn 2006/112/EG

³ HvJ EG, 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:194:80 (*Tolsma*).

⁴ HvJ EU, 12-05-2016, nr. C-52015, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

⁵ HvJ EU, 12-05-2016, nr. C-52015, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

⁶ HvJ EU, 06-10-2009, nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

⁷ HvJ EU, 06-10-2009, nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

2.2 Nationale invulling begrip ondernemer

Waar in de Btw-richtlijn wordt gesproken over *belastingplichtige*, wordt in de wet op de omzetbelasting 1968 gesproken over *ondernemer*. Ondanks dat de definitie in de Btw-richtlijn afwijkt van de nationale invulling, is de uitleg van het HvJ ook van toepassing op het begrip ondernemer voor de nationale wetgeving.⁸ Om te kwalificeren als ondernemer voor de nationale wetgeving zijn de vereisten neergelegd in artikel 7 Wet OB. Zo dient sprake te zijn van een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. *Een ieder* is een breed begrip en zorgt ervoor dat niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen als ondernemer voor de omzetbelasting kunnen kwalificeren. Wanneer samenwerkende personen middels een entiteit deelnemen aan het maatschappelijk verkeer, kunnen zij kwalificeren als ondernemer. Uit het *loonslagers-arrest*⁹ valt af te leiden dat een belangrijke toetsing voor samenwerkende personen is of de samenwerkingsvorm zich als eenheid presenteert in het maatschappelijk verkeer. Van *zelfstandig* is sprake indien de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht. Daarnaast dient de belastingplichtige het verbonden economische risico te dragen van de activiteit.¹⁰ Van het *uitoefenen van bedrijf* is sprake indien een organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig is, welke duurzaam streeft naar het bevredigen van behoeften in het maatschappelijk verkeer. Een organisatie en kapitaal gaat vrijwel altijd samen met het duurzaam streven naar opbrengsten. Om duurzaam te streven naar opbrengsten wordt er gebruik gemaakt van arbeid en kapitaal. Een concreet vereiste wordt niet gegeven aan het begrip duurzaam. Mogelijk is sprake van duurzaamheid indien het een jaarlijkse activiteit betreft, maar ook wanneer het een activiteit betreft wat eenmalig plaatsvindt gedurende een langere periode. Een eenmalige incidentele prestatie is uitgesloten van de duurzaamheidseis aangezien in dit geval geen bedrijf wordt uitgeoefend. Om de behoefte te bevredigen in het maatschappelijk verkeer dient sprake te zijn van prestaties in het economisch verkeer. Dit vloeit voort uit het Hong Kong Trade Council-arrest.¹¹ In deze uitspraak leverde de organisatie prestaties om niet en had daardoor geen recht op aftrek van voorbelasting. Zij leverde wel prestaties in het maatschappelijke verkeer, maar doordat zij prestaties om niet leverde en dus geen vergoeding tegenover de prestatie stond, was er geen deelname aan het economisch verkeer. Daardoor werd niet aan het vereisten van uitoefening van bedrijf voldaan.

2.3 Europese invulling fiscale eenheid

Indien meerdere, juridisch zelfstandige rechtspersonen of personen onderling nauw verbonden zijn, kan het administratieve voordelen opleveren indien zij tezamen worden gezien als één belastingplichtige, een fiscale eenheid. Een voorbeeld van een administratief voordeel is dat de btw-aangifte voor de gehele

⁸ HR 2 mei 1984, nr. 22 153 ECLI:NL:HR:1984:AW8625, m.nt. A.L.C. Simons.

⁹ TC 28 november 1977, nr. 11 177, ECLI:DETARCO:1977:AX2691

¹⁰ HvJ EU, 12 oktober 2016, nr. C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764; HvJ EG, 27 januari 2000, nr. C-23/98, EU:C:2000:46; HvJ EG, 18 oktober 2007, nr. C-355/06, EU:C:2007:615 en HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14, EU:C:2015:635.

¹¹ HvJ EG, 1 april 1982, nr. C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong-Kong Trade*).

fiscale eenheid als één geheel gedaan kan worden, in plaats van meerdere btw-aangiften voor verschillende onderdelen. Daarnaast kan het belastingvoordelen opleveren indien vrijgestelde onderdelen van een concern zich in een fiscale eenheid kunnen voegen met de belast presterende onderdelen van het concern. In dit geval worden onderlinge prestaties buiten de btw-heffing gehouden. Een vereenvoudigd voorbeeld hiervan kan zijn wanneer een onderwijsinstelling, welke vrijgesteld is van de btw-heffing¹², zich samen kan voegen in een fiscale eenheid met een lichaam wat niet vrijgesteld is. Onderling kan bijvoorbeeld personeel gedetacheerd worden, wat mogelijk belast is met de btw. Deze btw kan de onderwijsinstelling niet aftrekken, aangezien zij vrijgesteld presteren. Wanneer samen een fiscale eenheid opgericht wordt, worden deze onderlinge prestaties buiten de btw-heffing gehouden.

De wettelijke grondslag voor de fiscale eenheid in het Europees belastingrecht is voor het eerst opgenomen in de Tweede Richtlijn, Bijlage A, nr. 2 uit 1967. Hierin staat benoemd dat personen welke onderling financieel, organisatorisch en economisch verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtige beschouwd worden, maar samen als een belastingplichtige aangemerkt kunnen worden. Vervolgens is dit ook opgenomen in het Voorstel voor de Zesde Richtlijn, in de Zesde Richtlijn en in de Btw-richtlijn zoals nu geldend. In de huidige Europese wetgeving is de fiscale eenheid neergelegd in artikel 11 Btw-richtlijn.

Lidstaten hebben conform artikel 11 Btw-richtlijn de keuze om personen die in de lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn als één belastingplichtige aan te merken indien zij financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Met andere woorden, de mogelijkheid bestaat om meerdere belastingplichtigen en personen samen als een fiscale eenheid te zien. Onder andere Nederland¹³ heeft van deze mogelijkheid gebruik van gemaakt. Dit heeft tot gevolg dat Nederland alle maatregelen kan vaststellen die nodig zijn om belastingontwijking- en fraude te voorkomen.

Opvallend is dat in de Btw-richtlijn de term ‘personen’ wordt gebruikt en niet de term ‘belastingplichtigen’. De term personen zal namelijk leiden tot een ruimere invulling van de fiscale eenheid dan wanneer enkel belastingplichtigen onderdeel hiervan zouden kunnen zijn. De Europese Commissie heeft in 2009 in een mededeling uitleg gegeven over de fiscale eenheid. De publicatie van de Europese Commissie heeft geen kracht van richtlijn of wet, maar geeft de zienswijze van de Economische Commissie weer met betrekking tot de fiscale eenheid. De Europese Commissie stelt dat de term “personen” “belastingplichtige” behoort te zijn en dat niet-belastingplichtigen niet in een fiscale eenheid opgenomen kunnen worden.¹⁴ Dit heeft tot diverse inbreukprocedures geleid.¹⁵ In de meest relevante inbreukprocedures werd geoordeeld dat niet-belastingplichtigen wel in een fiscale eenheid

¹² Artikel 11 lid 1 sub o wet op de omzetbelasting 1968

¹³ De overige landen zijn: België, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Oostenrijk, Roemenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, het Verenigd Koninkrijk en Zweden.

¹⁴ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, Brussel 2 juli 2009, COM(2009) 325 def.

¹⁵ Tegen Nederland, Ierland, Spanje, Finland, het Verenigd Koninkrijk, Tsjechië en Denemarken.

opgenomen zouden kunnen worden.¹⁶ Bijvoorbeeld in het arrest Commissie/Ierland heeft het HvJ geoordeeld dat er uit de bewoording en de context van artikel 11 van de Btw-richtlijn niet blijkt dat niet-belastingplichtigen niet in de btw-groep (fiscale eenheid) opgenomen zouden kunnen worden.¹⁷

Aan de verwevenheidsvereisten zijn geen uniforme invullingen gegeven door het HvJ. Doordat een ‘kan-bepaling’ opgenomen is in artikel 11 van de Btw-richtlijn, is elke lidstaat vrij om zelf invulling te geven aan deze begrippen. In de uitspraak van Larentia + Minerva¹⁸ heeft het HvJ geoordeeld dat nationale bepalingen vastgesteld dienen te worden om de voorwaarden betreffende de nauwe verbondenheid in te vullen. Hoe deze invulling in de Nederlandse wet eruitziet zal in de volgende paragraaf beschreven worden.

2.4 Nationale invulling fiscale eenheid

De fiscale eenheid is in Nederland ontstaan door een uitspraak van de Tariefcommissie¹⁹ in 1946. Op dat moment was geen Europese- en nationale regelgeving aanwezig wat zag op de fiscale eenheid. In voorgenoemde uitspraak van de Tariefcommissie is de fiscale eenheid ontstaan doordat zij in dit arrest het ondernemerschap in de omzetbelasting schetste. Zij oordeelde: “*Wanneer een persoon (of lichaam) een andere in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk geheel beheerst, vormen zij tezamen één ondernemer*”.²⁰

Tegenwoordig zijn de vereisten van een fiscale eenheid in de omzetbelasting gebaseerd op artikel 11 van de Btw-richtlijn en vast gelegd in artikel 7 Wet OB. Het vierde lid van artikel 7 Wet OB bepaalt dat het moet gaan om natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR die aan de hand van artikel 7 Wet OB kwalificeren als ondernemer. Daarnaast dienen zij in Nederland woonachtig te zijn of in Nederland een onderneming doormiddel van een vaste inrichting te drijven. Er dient sprake te zijn van financiële, organisatorische en economische verwevenheid en zij dienen van de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking te ontvangen, eventueel op verzoek van een of meer van de belastingplichtigen. In het geval dat voldaan is aan deze vereisten, worden de belastingplichtigen aangemerkt als één ondernemer voor de omzetbelasting. Dit is vanaf de eerste dag van de maand nadat de beschikking is afgegeven door de inspecteur.

De vereisten om te kunnen kwalificeren als ondernemer voor de nationale wetgeving zijn eerder dit hoofdstuk benoemd. Naast deze groep ondernemers kunnen echter ook moeiende holdings deel uit maken van de fiscale eenheid op basis van de Holdingresolutie²¹. Dit werd bevestigd in de uitspraak van

¹⁶ HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*), HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*) en HvJ EU, 25 april 2013, nr. C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265 (*Commissie/Nederland*).

¹⁷ HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*).

¹⁸ HvJ EU, 16 juli 2015, nr. C108/14, ECLI:EU:2015:496 (*Larentia en Minerva*).

¹⁹ Tariefcommissie 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8241.

²⁰ Tariefcommissie 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8241.

²¹ Besluit van 18 februari 1991, VB91/347

de Hoge Raad in 2015.²² Hierdoor komen mogelijk ook niet-ondernemers in aanmerking voor de fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

2.4.1 Financiële verwevenheid

Van financiële verwevenheid is sprake indien ten minste de meerderheid van de aandelen en daaronder begrepen de zeggenschap middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.²³ Het minimale bezit van de meerderheid van de aandelen met zeggenschap dient strikt toegepast te worden. De Hoge Raad heeft in 2003 geoordeeld dat het bezit van 49,99% onvoldoende is om te voldoen aan de financiële verwevenheid.²⁴ Het is voor stichtingen en andere lichamen, welk kapitaal niet in aandelen verdeeld is, toch mogelijk om onderdeel te zijn van een fiscale eenheid. Aan het financiële vereiste wordt in het geval van deze lichamen voldaan indien het ene lichaam voldoende zeggenschap heeft in het andere lichaam. Van voldoende zeggenschap is sprake indien de mate van zeggenschap vergelijkbaar is met een aandeelhouder welke een meerderheid bezit en het lichaam met de zeggenschap de mogelijkheid heeft om de financiële posities op gewenste wijze te laten verhouden.²⁵

2.4.2 Organisatorische verwevenheid

Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de vennootschappen onder een als eenheid functionerende leiding staan of als de leiding van de ene vennootschap feitelijk ondergeschikt is aan de andere vennootschap.²⁶ Dit vereiste geldt ook voor lichamen.²⁷ Bij vennootschappen waar het kapitaal in aandelen is verdeeld, zal sprake zijn van organisatorische verwevenheid indien voldaan is aan de financiële verwevenheid aangezien dan al een meerderheid in aandelen met zeggenschappen aanwezig zal zijn.

2.4.3 Economische verwevenheid

Tenslotte is sprake van economische verwevenheid indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot het verwezenlijken van hetzelfde economisch doel, bijvoorbeeld doormiddel van een gezamenlijke klantenkring, of wanneer de activiteiten in hoofdzaak van de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap wordt uitgeoefend.²⁸ Daarnaast zijn vennootschappen verbonden indien niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan.²⁹ In het volgende hoofdstuk zal nadere invulling worden gegeven aan het economische verwevenheidsvereiste.

²² HR 11 september 2015, nr. 14/01003, ECLI:NL:HR:2015:2498

²³ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

²⁴ HR 14 februari 2003, nr. 38 238, ECLI:NL:HR:2003:AF4532, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

²⁵ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, m.nt. J. Reugebrink.

²⁶ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

²⁷ HR 30 mei 1990, nr. 25 722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, m.nt. J. Reugebrink.

²⁸ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

²⁹ HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. C.J. Hummel.

2.5 De beleidsvrijheid van lidstaten voor de fiscale eenheid

Zoals reeds is besproken in dit hoofdstuk, is de kwalificatie voor ondernemerschap voor de fiscale eenheid niet enkel afhankelijk van de bepalingen in het nationaal recht, maar is ook Europese regelgeving van toepassing. De bepalingen betreffende de omzetbelasting zijn te vinden in de Btw-richtlijn. Zoals eerder in dit hoofdstuk besproken, wordt in de richtlijn gesproken over “personen” en in de wet over “ondernemers”. Volgens de richtlijn kunnen ook niet-belastingplichtigen opgenomen worden in de fiscale eenheid,³⁰ terwijl in de wet louter ondernemers beschreven staat en niet personen. De vraag rijst in hoeverre Nederland de bepaling van de richtlijn moet volgen in de nationale wetgeving. Een richtlijn, zoals de Btw-richtlijn, is verbindend op grond van artikel 288 VWEU derde alinea. Dit houdt in dat elke lidstaat het beoogde resultaat van de richtlijn in de nationale wetgeving op dient te nemen. De lidstaat is hierin vrij de vorm en de middelen te kiezen, maar de lidstaat is wel verplicht de geschikte maatregelen te treffen om het doel van de richtlijn te volgen. Het is afhankelijk van de striktheid van de richtlijn of ruimte bestaat voor de lidstaten om eigen beleid in de nationale wetgeving toe te voegen.

Uit het arrest *Zita-Modes*³¹ blijkt dat indien in de richtlijn verwezen wordt naar nationaal recht, het desbetreffende begrip geen Unierechtelijk begrip is en wanneer niet verwezen wordt naar nationaal recht, het wel een Unierechtelijk begrip is. Dit heeft tot gevolg dat indien het desbetreffende begrip, zoals in de Btw-richtlijn “personen”, Unierechtelijk is, deze in de gehele Unie autonoom en op eenvormige wijze uitgelegd dient te worden.³² A-G Ettema geeft in haar conclusie op de zaken 18/01450 en 17/03702 aan dat artikel 11 Btw-richtlijn niet verwijst naar het nationale recht voor het begrip ‘personen’ en dat het begrip in de gehele Unie autonoom en eenvormig uitgelegd dient te worden.³³ Uit de arresten *Commissie/Ierland*³⁴ en *Larentia + Minerva*³⁵ blijkt dat onder het begrip “personen” belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen vallen en dat de lidstaten naast de voorwaarde van nauwe financiële, organisatorische en economische banden geen andere voorwaarden mogen stellen waaraan marktdeelnemers dienen te voldoen om deel uit te kunnen maken van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Nederland dient derhalve de term “personen” te volgen. Overigens kan wel afgeweken worden van de voorwaarden indien beoogd wordt om daarmee belastingfraude en –ontwijking te bestrijden.³⁶

Wat betreft de verwevenheden, of zoals het in de Btw-richtlijn wordt genoemd, de nauwe verbondenheid, hebben de lidstaten meer vrijheid om deze in te vullen. In *Larentia + Minerva* komt naar voren dat de voorwaarde om een fiscale eenheid te vormen, de nauwe verbondenheid, op nationaal niveau geconcretiseerd dient te worden. Uit deze uitspraak volgt mede dat er geen rechtstreekse werking

³⁰ HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*).

³¹ HvJ EG, 27 november 2003, nr. C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*).

³² HvJ EG, 15 juli 2004, C-321/02 (na conclusie A-G Léger), ECLI:EU:C:2004:447.

³³ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

³⁴ HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*).

³⁵ HvJ EU, 16 juli 2015, nr. C-108/14, ECLI:EU:2015:496 (*Larentia en Minerva*).

³⁶ HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*).

is op belastingplichtigen en dat zij geen beroep kunnen doen op deze bepaling indien de wetgeving van de lidstaat niet verenigbaar is met de bepaling.³⁷

2.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is de ontwikkeling en invulling van de economische verwevenheid binnen de fiscale eenheid uiteengezet voor zowel de Europese wetgeving als de nationale wetgeving. Daarnaast is besproken hoe de nationale wetgeving zich verhoudt tegenover het Europese recht. Voor het toetreden tot de fiscale eenheid in de omzetbelasting wordt in het Europese recht gesproken over ‘personen’ en in het nationale recht over ‘ondernemers’. Uit *Larentia + Minerva* is naar voren gekomen dat het begrip “persoon” een Unierechtelijk begrip is en deze in de gehele Unie uniform uitgelegd dient te worden. Gevolg van deze jurisprudentie is dat niet-belastingplichtigen toch onderdeel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. In tegenstelling tot het begrip “personen” zijn de verwevenheden geen Unierechtelijke begrippen. Dit heeft tot gevolg dat de nationale wetgever de verwevenheden zelf kan invullen. Tot slot is naar voren gekomen dat aan het vereiste van de economische verwevenheid voldaan wordt indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot het verwezenlijken van hetzelfde economisch doel, bijvoorbeeld doormiddel van een gezamenlijke klantenkring, of wanneer de activiteiten in hoofdzaak van de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap wordt uitgeoefend. Ook kan sprake zijn van economische verwevenheid indien niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan.

³⁷ HvJ EU, 16 juli 2015, nr. C108/14, ECLI:EU:2015:496 (*Larentia en Minerva*).

Hoofdstuk 3 – Invulling economische verwevenheid

Zoals in voorgaand hoofdstuk besproken, wordt voldaan aan het vereiste van de economische verwevenheid indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot het verwezenlijken van hetzelfde economisch doel, bijvoorbeeld doormiddel van een gezamenlijke klantenkring, of wanneer de activiteiten in hoofdzaak van de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap wordt uitgeoefend.³⁸ Daarnaast kan sprake zijn van economische verwevenheid indien niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan.³⁹ In dit hoofdstuk wordt besproken hoe de huidige invulling van de economische verwevenheid tot stand is gekomen.

3.1 De Europese invulling van de economische verwevenheid

De wettelijke grondslag voor de fiscale eenheid is, zoals in het voorgaande hoofdstuk benoemd, voor het eerst opgenomen in de Tweede Richtlijn, Bijlage A, nr. 2. Tegenwoordig is de Btw-richtlijn van kracht en zijn de vereisten voor de fiscale eenheid in artikel 11 van deze richtlijn neergelegd.

De Europese Commissie heeft zoals eerder benoemd een mededeling gedaan betreffende de fiscale eenheid. In deze mededeling werd gesteld dat personen geen onderdeel konden uitmaken van een fiscale eenheid. Daarnaast stelde de Europese Commissie dat een afzonderlijke toetsing van de verwevenheidsvereisten plaats dient te vinden en dat aan alle drie de cumulatieve voorwaarden voldaan dient te worden.⁴⁰ Het hebben van sterke financiële en organisatorische verwevenheid en minder sterke economische verwevenheid is dan niet voldoende om te voldoen aan de voorwaarden van een fiscale eenheid. Van Doesum en Van Norden delen het standpunt van de Economische Commissie niet en zijn van mening dat een complexbenadering, het toetsen van de verwevenheden in onderlinge samenhang, meer voor de hand ligt. Als argumenten geven zij dat de financiële en organisatorische verwevenheid overlappen, het afzonderlijk toetsen niet leidt tot rechtsvorm neutrale uitkomsten en de gedachte van de fiscale eenheid, dat wat economisch één is ook voor de btw één zou moeten zijn, niet altijd tot zijn recht zal komen.⁴¹ De Europese Commissie stelt wat betreft de economische verwevenheid dat dit in zal moeten houden dat “*de hoofdactiviteit van de groepsleden van dezelfde aard is of dat de activiteiten van de groepsleden elkaar aanvullen of dat die activiteiten van elkaar afhangen*”.⁴² Deze invulling van de economische verwevenheid is ruimer dan de invulling van de Hoge Raad.⁴³

³⁸ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

³⁹ HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. C.J. Hummel.

⁴⁰ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, Brussel 2 juli 2009, COM(2009) 325 def.

⁴¹ A.J. Van Doesum & G.J. Van Norden, *De grondslag en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

⁴² Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, Brussel 2 juli 2009, COM(2009) 325 def.

⁴³ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

Vanuit het HvJ is geen jurisprudentie met betrekking tot de economische verwevenheid in de fiscale eenheid. Reden hiervoor is dat de nationale wetgever, zoals besproken in hoofdstuk 2, de mogelijkheid heeft de verwevenheden zelf in te vullen. Indien er geen jurisprudentie vanuit het HvJ is, geldt de nationale jurisprudentie.

3.2 De nationale invulling van de economische verwevenheid

Op nationaal niveau is de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, zoals eerder benoemd, in 1946 door de Tariefcommissie ontstaan. Op dat moment bestond nog geen wettelijke grondslag voor de fiscale eenheid. In 1968 is de Wet op de omzetbelasting ingevoerd, dit is de wet zoals nu van kracht is. In lid 4 van artikel 7 Wet OB is de fiscale eenheid opgenomen. In de wet is geen invulling gegeven aan de verwevenheden, deze vereisten worden afgeleid uit jurisprudentie.

Het eerste arrest waarin de concrete invulling aan de economische verwevenheid gegeven is, is *BNB* 1989/112. Hieruit is af te leiden dat voldaan wordt aan de economische verwevenheid indien:

- (i) *“De activiteiten in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde doel, zoals de bediening van gemeenschappelijke klantenkring; of*
- (ii) *De activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap uitgeoefend worden.”*

Hierbij stellen Van der Paardt & Sparidis dat als ‘gemeenschappelijke klantenkring’ ook potentiële klanten gezien kunnen worden.⁴⁴ Dit volgt ook uit *BNB* 1993/157.⁴⁵

In *JOB* 1990/53 werd de grens van het ‘in hoofdzaak’ criterium, met betrekking tot het uitoefenen van activiteiten in de andere vennootschap, op 50% gelegd.⁴⁶ Bijl meent echter dat de grens op 70% behoort te liggen.⁴⁷

In *BNB* 2014/7 werd aan de reeds besproken vereisten toegevoegd dat indien niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, economische verwevenheid mogelijk is. Belanghebbende is in deze zaak een van de drie vennootschappen welke onder een holding valt. Deze holding bezit alle aandelen in de drie vennootschappen en voert tegen een managementvergoeding de directie over de vennootschappen. De holding en de andere twee dochtervennootschappen vormen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Er was voor 22% sprake van leveringen onderling en voor 3% opbrengsten uit gezamenlijke klanten voor belastingplichtige. Met deze opbrengsten aan elkaar en tezamen wordt het vereiste van minimaal 50% verwevenheid uit *JOB* 1990/53 niet behaald. De Hoge Raad oordeelt echter dat indien een holding alle aandelen bezit van de dochtervennootschappen, deze tegen een vergoeding bestuurt en er tussen de werkmaatschappijen onderling niet-verwaarloosbare betrekkingen bestaan,

⁴⁴ R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013

⁴⁵ HR 10 maart 1993, nr. 27 845, ECLI:NL:HR:1993:ZC5283, m.nt. J.P. Scheltens.

⁴⁶ Hof 's Gravenhage 7 februari 1990, nr. 3979/89-M-4, *JOB* 1990/53

⁴⁷ D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, Deventer: Kluwer 1990

sprake is van nauwe economische verbondenheid. De niet-verwaarloosbare betrekkingen zijn in deze zaak het verhuren van een bedrijfsruimte van een dochtervennootschappen aan belanghebbende en de levering van goederen door belanghebbende aan beide dochtervennootschappen. Dat de drie vennootschappen in mindere mate aan derden leveren of diensten verrichten aan derden doet hier niet aan af volgens de Hoge Raad.⁴⁸

Hummel stelt in de noot bij dit arrest dat de Hoge Raad het “in hoofdzaak” criterium verlaat. Daarnaast schrijft zij dat de Hoge Raad kiest voor de complexbenadering. Dit houdt in dat een minder sterke verwevenheid gecompenseerd kan worden door de sterkere verwevenheid in de financiële en/of organisatorische verwevenheid. Deze complexbenadering ligt dicht aan tegen de Organschaft welke wordt gehanteerd in Duitsland. Van Doesum en van Norden gaven, zoals eerder besproken, de voorkeur aan deze benadering.⁴⁹ Hummel is van mening dat het onduidelijk blijft wat wordt verstaan onder de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. Het is niet duidelijk of deze niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan wanneer een holding 51% van de aandelen in de dochtervennootschappen heeft en wat de ondergrens van de economische verwevenheid is. Met oog op de rechtszekerheid vindt zij het jammer dat de Hoge Raad geen nadere invulling heeft gegeven.⁵⁰

De redactie van Vakstudie Nieuws stelt evenals Hummel dat de uitspraak geen verduidelijking van de economische verwevenheid oplevert. Zij verwachten dat er nieuwe discussies zullen ontstaan tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen. Zij vragen zich af of de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen ook zullen bestaan wanneer een holding minder dan 100% bezit of wanneer er geen vergoeding wordt betaald aan de holding voor het besturen.⁵¹

3.3 Conclusie

Hieruit samenvattend kan de economische verwevenheid als volgt worden ingevuld:

- Er dient sprake te zijn van activiteiten welke in hoofdzaak strekken tot de verwezenlijking van eenzelfde doel, zoals het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring, waar ook potentiële klanten onder vallen; of
- De activiteiten worden in hoofdzaak door de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap uitgeoefend; of
- Er is sprake van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen.

Hoe het laatste vereiste ingevuld dient te worden is met de huidige jurisprudentie naar mijn mening niet duidelijk. In ieder geval kan sprake zijn van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen indien een holding een managementvergoeding krijgt voor het besturen en daarnaast 100% van de aandelen in de

⁴⁸ HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. C.J. Hummel.

⁴⁹ A.J. Van Doesum & G.J. Van Norden, *De grondslag en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

⁵⁰ HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. C.J. Hummel.

⁵¹ HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

dochtermaatschappijen heeft, zoals in *BNB 2014/7*. De vraag is hoe de economische verwevenheid ingevuld kan worden indien de feiten anders liggen.

Hoofdstuk 4 – Conclusie van A-G Ettema op zaken nr. 18/01450 en nr. 17/03702

In het voorgaande hoofdstuk is besproken hoe de invulling van de economische verwevenheid is ontstaan en hoe deze tot en met de uitspraak van *BNB 2014/7* eruitzag. Onlangs is een gezamenlijke conclusie verschenen van A-G Ettema op twee zaken waarin in geschil is of onderwijsinstellingen met een andere bv een fiscale eenheid kunnen vormen. In dit hoofdstuk zal de kern van deze twee zaken toegelicht worden en vervolgens zal de gezamenlijke conclusie van A-G Ettema over deze zaken besproken worden. Tot slot zal ik mij middels een advies wenden richting de Hoge Raad.

4.1 Zaak nummer 18/01450 – Detacheringen van personeel

In deze zaak is sprake van een onderwijsinstelling en een opgerichte bv welke detacheringen verricht naar de onderwijsinstelling en overige aangesloten onderwijsinstellingen. Tot 1 juni 2014 had de onderwijsinstelling 70% van de aandelen in de bv en na 1 juni 2014 is dit gestegen naar 72%. De opbrengsten van de bv bestaat voor 27,2% uit detacheringen naar de onderwijsinstelling en de overige opbrengsten zijn afkomstig van de overige onderwijsinstellingen. De onderwijsinstelling is ondernemer voor de omzetbelasting en er is sprake van financiële en organisatorische verwevenheid. In geschil is de economische verwevenheid tussen de onderwijsinstelling en de detacherings-bv.⁵²

Het geven van onderwijs en daarmee samenhangende diensten en leveringen zijn vrijgesteld van de omzetbelasting op grond van artikel 11 lid 1 sub o Wet OB. Dit houdt in dat de onderwijsinstelling geen btw kan aftrekken en geen btw in rekening brengt voor de activiteiten samenhangend met het geven van onderwijs.⁵³ In het geval dat de detacheringen nauw verbonden zijn met het geven van onderwijs, dus bijvoorbeeld het detacheren van een leraar, is dit een vrijgestelde activiteit. Wanneer een personeelslid echter wordt gedetacheerd voor een functie welke niet nauw verbonden is met het geven van onderwijs, bijvoorbeeld het detacheren van een ICT-medewerker, is dit geen vrijgestelde activiteit.⁵⁴

4.1.1 Rechtbank Gelderland

De Rechtbank Gelderland concludeert in deze zaak dat wat betreft de activiteiten van de onderwijsinstelling, deels sprake is van economische activiteiten en deels sprake is van niet-economische activiteiten. Daarnaast wordt geconcludeerd dat de eis van de gemeenschappelijke klantenkring en eenzelfde economische doel, zoals volgt uit *BNB 2014/7*, niet noodzakelijk is indien sprake is van onderling niet-verwaarloosbare economische betrekkingen tussen beide partijen. De Rechtbank oordeelt dat met 27,2% opbrengsten van de onderwijsinstelling naar de detacherings-bv voldoende sprake is van onderling niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. Daarnaast is het

⁵² A-G Ettema, 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436

⁵³ Artikel 16 lid 1 Wet OB.

⁵⁴ Artikel 11 lid 1 sub o Wet OB.

niet van belang dat deels niet-economische prestaties worden geleverd. Reden hiervoor is dat de onderwijsinstelling geheel ondernemer is voor de omzetbelasting en dus ook voor de niet-economische activiteiten. De Rechtbank oordeelt dat sprake is van een fiscale eenheid tussen de onderwijsinstelling en de detachings-bv nu voldaan is aan de economische verwevenheid. De overige verwevenheden stonden niet ter discussie.⁵⁵

4.1.2 Hof Arnhem-Leeuwarden

De inspecteur heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank. In het hoger beroep is wederom in geschil of sprake is van economische verwevenheid tussen de onderwijsinstelling en de detachings-bv. Het Hof stelt dat het vereiste van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen door de Hoge Raad is geïntroduceerd om volledige werking te geven aan de Holdingresolutie. Bij grote concerns staat namelijk het “in hoofdzaak” criterium de vorming van de fiscale eenheid in de weg. Het criterium van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen geldt niet wanneer sprake is van verticaal gelieerde (rechts)personen aldus het Hof. In deze zaak is geen sprake van een concern en daardoor dient te worden getoetst aan het “in hoofdzaak” criterium. Zoals in voorgaand hoofdstuk benoemd bestaat het hoofdzaak criterium uit: (i) de activiteiten dienen in hoofdzaak te strekken tot verwezenlijking van eenzelfde doel en (ii) de activiteiten van het ene lichaam wordt in hoofdzaak ten behoeve van het andere lichaam uitgeoefend.⁵⁶ Volgens het Hof kan niet worden gesteld dat sprake is van de verwezenlijking van eenzelfde doel, in de zin van de gemeenschappelijke klantenkring. De klanten van de onderwijsinstelling zijn namelijk leerlingen welke primair onderwijs volgen en de detachings-bv is opgericht met het economische doel om docenten te detacheren. De onderwijsinstellingen waar de detachings-bv personeel naar detacheert zijn dan de klanten. Daarnaast stelt het Hof dat de opbrengsten van 27,2% door de onderwijsinstelling aan de detachings-bv niet voldoende is om te voldoen aan het hoofdzaakkriterium. In dit geval is geen sprake van economische verwevenheid en daardoor kan geen fiscale eenheid worden gevormd.⁵⁷

4.2 Zaak nummer 17/03702 – Schoonmaak-bv

In deze zaak is in geschil of een onderwijsinstelling een fiscale eenheid kan vormen met een opgerichte schoonmaak-bv. De onderwijsinstelling houdt 100% van de aandelen in de schoonmaak-bv. De activiteiten van de schoonmaak-bv zijn het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden en/of overige facilitaire werkzaamheden voor de onderwijsinstelling en voor andere met de onderwijsinstelling verbonden partijen. In 2010 waren de onderwijsinstelling en schoonmaak-bv een fiscale eenheid, vanaf 2012 niet meer. Twijfel bestaat over de organisatorische verwevenheid en de economische

⁵⁵ Rb. Gelderland, 20 december 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6801, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁵⁶ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

⁵⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 27-02-2018, nr. 17/00277, ECLI:NL:GHARL:2018:1892.

verwevenheid.⁵⁸ In verband met de relevantie voor deze thesis zal enkel de economische verwevenheid in deze zaak besproken worden en zal de organisatorische verwevenheid achterwege worden gelaten.

4.2.1 Rechtbank Den Haag

De Rechtbank Den Haag stelt dat in deze zaak niet in geschil is dat zowel de onderwijsinstelling als de schoonmaak-bv ondernemer zijn voor de omzetbelasting. Financiële en organisatorische verwevenheid is aanwezig. Daarnaast wordt voldaan aan de economische verwevenheid aangezien de activiteiten van de schoonmaak-bv in hoofdzaak uitgeoefend worden ten behoeve van de onderwijsinstelling. Dat naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten worden uitgevoerd door de onderwijsinstelling heeft niet tot gevolg dat geen sprake kan zijn van economische verwevenheid. Om deze reden wordt voldaan aan de economische verwevenheid en een fiscale eenheid voor de omzetbelasting kan gevormd worden.⁵⁹

4.2.2 Hof Den Haag

De inspecteur heeft hoger beroep ingesteld. Het Hof oordeelt dat de uitspraak van de Rechtbank juist is en verwerpt het hoger beroep.⁶⁰

4.3 Gezamenlijke conclusie van A-G Ettema op bovenstaande zaken.

A-G Ettema heeft zich in haar gemeenschappelijke conclusie uitgelaten over beide zaken. Twee centrale vragen kwamen naar voren:

- Mag een niet-belastingplichtige worden uitgesloten van een fiscale eenheid?
- Hoe wordt de economische verwevenheid ingevuld?

4.3.1 Mag een niet-belastingplichtige worden uitgesloten van een fiscale eenheid?

De Staatssecretaris stelt dat geen sprake kan zijn van economische verwevenheid tussen een onderwijsinstelling en schoonmaak-bv doordat de activiteiten van de schoonmaak-bv nagenoeg geheel plaats zouden vinden ten behoeve van de niet-economische activiteiten van de onderwijsinstelling, namelijk het geven van onderwijs. De Staatssecretaris beargumenteert deze stelling door middel van *BNB 2014/7*, de mededeling van de Europese commissie en bewoording en context van artikel 11 Btw-richtlijn. Hieruit zou blijken dat de fiscale eenheid uitgaande economische activiteiten moet verrichten en niet hoofdzakelijk consument is. Dit is niet het geval in de zaak van de schoonmaak-bv volgens de Staatssecretaris.⁶¹

⁵⁸ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

⁵⁹ Rb. Den Haag, 16 augustus 2016, nr. AWB -15, 4660; AWB – 16, 545.

⁶⁰ Hof Den Haag, 23 juni 2017, nr. BK-16/00444, BK-16/00445 en BK-17/00432 t/m BK-17/00438, ECLI:NL:GHDHA:2017:2416.

⁶¹ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

A-G Ettema concludeert met onderbouwing van het arrest Commissie/Ierland dat personen onderdeel uit kunnen maken van de fiscale eenheid.⁶² Het begrip personen is een uniforme uitleg aangezien niet wordt verwezen naar het nationale recht. Hierdoor dient het begrip personen in de gehele Unie autonoom en op eenvormige wijze uit te worden gelegd rekening houdend met de context van de bepaling en met het doel van de regeling.⁶³ Gevolg is dat personen toegelaten kunnen worden tot een fiscale eenheid. Daardoor is het ook mogelijk dat lichamen die zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten deel uitmaken van een fiscale eenheid indien voldaan aan de overige criteria. Daarnaast is in de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting geen bepaling opgenomen waaruit blijkt dat lichamen die zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten niet toe kunnen treden tot een fiscale eenheid. Wel heeft de Nederlandse belastingwet het over ondernemers in plaats van personen. Er is geen aanleiding om aan te kunnen nemen dat de beperking tot ondernemers is opgelegd om belastingfraude en –ontwijking te voorkomen. A-G Ettema stelt dat beide onderwijsinstellingen, de detacherings-bv en schoonmaak-bv in deze zaken ondernemers zijn voor de omzetbelasting. Dat zij gedeeltelijk niet-economische activiteiten verrichten heeft niet tot gevolg dat zij niet tot een fiscale eenheid zouden kunnen treden.⁶⁴

4.3.2 De economische verwevenheid

Zoals in hoofdstuk 2 besproken is, zijn de verwevenheden geen uniforme begrippen en is elke lidstaat vrij om zelf invulling te geven aan deze begrippen. Dit volgt uit het arrest Larentia + Minerva en in deze thesis zal dan ook aangenomen worden dat de verwevenheden op nationaal niveau ingevuld dienen te worden. Uit hoofdstuk 3 volgt dat het vereiste van de niet-economische betrekkingen niet duidelijk ingevuld is. A-G Ettema stelt naar aanleiding van *BNB 2014/7* de vraag of deze niet-verwaarloosbare economische betrekkingen specifiek van toepassing zijn op die specifieke zaak of dat het een verruiming van de economische verwevenheid inhoudt. Zij is van mening dat het oordeel van de Hoge Raad een verruiming van de economische verwevenheid is. Vervolgens vraagt zij zich af of sprake is van economische verwevenheid indien een vennootschap niet-verwaarloosbare economische betrekkingen heeft met een andere vennootschap of dat de economische betrekkingen enkel voldoende zijn wanneer 100% van de aandelen door een moeder in handen zijn die de vennootschappen bestuurt. Zij stelt dat uit *BNB 2014/7* naar voren komt dat het laatstgenoemde juist is aangezien de Hoge Raad het 100% belang en de activiteiten van de dochtermaatschappijen in de zaak benadrukt. Het Hof stelt bij de detacherings-bv dat de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen enkel gelden bij verticaal gelieerde betrekkingen en daarom enkel getoetst dient te worden aan het “in hoofdzaak” criterium. Ettema ziet niet in waarom de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen niet zouden kunnen gelden bij

⁶² HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*).

⁶³ HvJ EG, 15 juli 2004, nr. C-321/02, ECLI:EU:C:2004:447

⁶⁴ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

horizontaal gelieerde betrekkingen. Naar haar mening wordt voldaan aan de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen en wordt niet toegekomen aan het “in hoofdzaak” criterium.

Waar de Staatssecretaris stelt dat uit *BNB* 2014/7 blijkt dat geen economische verwevenheid kan bestaan indien de ene persoon enkel prestaties verricht ten behoeve van niet-economische activiteiten van de andere persoon, stelt Ettema dat dit niet af te leiden valt uit het arrest. Niet-belastingplichtigen kunnen namelijk ook onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.⁶⁵

4.3.3 Advies aan de Hoge Raad

Tot slot adviseert A-G Ettema de Hoge Raad in haar conclusie om in beide zaken te beslissen dat sprake is van economische verwevenheid.⁶⁶

4.3.4 Overig commentaar

De Redactie van Vakstudie Nieuws gaat mee in de conclusie van A-G Ettema, het is volgens hen terecht dat het 70% aandelenbelang van de onderwijsinstelling in de detachings-bv niet in de weg staat aan de economische verwevenheid. Daarnaast zijn zij voorstander van de ruime interpretatie van de economische verwevenheid.⁶⁷ Van Helden bevestigt in haar commentaar in *NL Fiscaal* het standpunt van A-G Ettema dat deels niet-belastingplichtigen niet uitgesloten mogen worden van een fiscale eenheid aangezien niet-belastingplichtigen al niet mogen worden uitgesloten.⁶⁸ Daarnaast geeft Blom⁶⁹ aan dat hij voorstander is van de complexbenadering zoals besproken door Van Doesum en Van Norden.⁷⁰ Blom vindt de toetsing van de onderlinge samenhang van de verwevenheden namelijk sterker dan de afzonderlijke toetsing. Daarnaast vindt ook hij dat geen onderscheid gemaakt kan worden tussen de economische activiteiten en niet-economische activiteiten betreffende de economische verwevenheid. Hij stelt dat het goed zou zijn voor de rechtszekerheid als de wetgever duidelijke criteria ontwikkelt voor de verwevenheden.⁷¹

4.4 Advies aan de Hoge Raad

Op basis van de zaken 18/01450 en 17/03702 ben ik van mening dat zij een fiscale eenheid kunnen vormen met de desbetreffende bv. In beide zaken wordt aan het ondernemerschap, de organisatorische en financiële verwevenheid voldaan. Er is sprake van een duidelijke organisatorische en financiële verwevenheid en mijn voorkeur gaat dan ook uit naar de complexbenadering waarin minder sterke

⁶⁵ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

⁶⁶ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

⁶⁷ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G) m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁶⁸ HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G) m.nt. M. van Helden.

⁶⁹ M. Mulder, ‘Fiscale eenheid btw laat te wensen over’, *taxlive.nl*, 22 februari 2019.

⁷⁰ A.J. Van Doesum & G.J. Van Norden, De grondslag en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw, *WFR* 2009/1572.

⁷¹ M. Mulder, ‘Fiscale eenheid btw laat te wensen over’, *taxlive.nl*, 22 februari 2019.

verwevenheden gecompenseerd worden door de sterke verwevenheden. Het opnemen van de onderwijsinstelling en bv's in een fiscale eenheid leidt tot een administratieve vereenvoudiging en dit is, zoals besproken in hoofdstuk 2, het doel van een fiscale eenheid. Daarnaast ben ik het niet eens met het oordeel van het Hof in de zaak van de detachings-bv. Het Hof stelt dat geen sprake is van een concern en daardoor geen niet-verwaarloosbare betrekkingen als argument kunnen bestaan. Naar mijn mening moet geen onderscheid bestaan in het vormen van een fiscale eenheid tussen een concern en geen concern, dit volgt niet uit *BNB 2014/7*. Daarnaast maakt het onderscheid in concern de economische verwevenheid nog ingewikkelder dan nodig. Ik vraag mij dan af wanneer sprake is van een door het Hof genaamd "groter" concern.

Wat betreft het standpunt van de staatssecretaris over de niet-economische activiteiten van de onderwijsinstellingen ben ik van mening dat dit niet relevant is voor het bepalen van de fiscale eenheid. De onderwijsinstellingen zijn ondernemer voor de btw en daarnaast kunnen zelfs personen toetreden tot een fiscale eenheid, dan is het niet in lijn met de wetgeving dat ondernemers met niet-economische activiteiten uitgesloten worden van de fiscale eenheid.

Naar mijn mening dient de Hoge Raad te oordelen dat beide onderwijsinstellingen een fiscale eenheid kunnen vormen met de desbetreffende bv. Daarnaast ben ik van mening dat de wetgever een concrete invulling dient te geven aan de verwevenheden en specifiek de economische verwevenheid.

Hoofdstuk 5 – Conclusie

In de voorgaande hoofdstukken is de ontwikkeling en invulling van de economische verwevenheid binnen de fiscale eenheid voor de omzetbelasting behandeld voor zowel de Europese- als de nationale wetgeving. Hierbij is bekeken hoe de nationale wetgeving zich verhoudt tegen over het Europese recht. In het Europese belastingrecht is tot op heden geen uitspraak geweest over de invulling van de economische verwevenheid. Uit *Larentia + Minerva* is naar voren gekomen dat het begrip “persoon” een Unierechtelijk begrip is en deze in de gehele Europese Unie uniform uitgelegd dient te worden, terwijl in Nederland het begrip “ondernemer” gebruikt wordt om een fiscale eenheid voor de omzetbelasting te vormen. Het gevolg van de Europese jurisprudentie is dat niet-belastingplichtigen toch onderdeel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. In tegenstelling tot het begrip “persoon” zijn de verwevenheden geen Unierechtelijke begrippen. Dit heeft tot gevolg dat de nationale wetgever de verwevenheden zelf kan invullen. In Nederland is de fiscale eenheid voor de omzetbelasting ontstaan in 1946 en sinds 1968 opgenomen in de Wet OB. Uit de eerste richtinggevende jurisprudentie, *BNB* 1989/112, wordt als vereiste voor de economische verwevenheid gegeven:

- Er dient sprake te zijn van activiteiten welke in hoofdzaak strekken tot de verwezenlijking van eenzelfde doel, zoals het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring; of
- De activiteiten worden in hoofdzaak door de ene vennootschap ten behoeve van de andere vennootschap uitgeoefend;

Dit is in *BNB* 2014/7 uitgebreid met de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen indien sprake is van niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. De exacte invulling van dit aanvullende vereiste is nog onduidelijk. Zoals in hoofdstuk 4 besproken ziet het Hof dit vereiste als een mogelijkheid tot een fiscale eenheid voor de omzetbelasting binnen grote concerns, terwijl A-G Ettema in haar conclusie aangeeft dat zij geen reden kan geven waarom beide onderwijsinstellingen niet zouden voldoen aan het principe van de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen. Het is aan de Hoge Raad om hierover uitspraak te doen. Blom stelt daarnaast dat het de rechtszekerheid ten goede zal komen indien de wetgever een nadere invulling geeft aan het economische verwevenheidsvereiste.

Punt van discussie is geweest of lichamen met zowel economische als niet-economische activiteiten kunnen toetreden tot een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Naar mijn mening kunnen zij toetreden, aangezien het begrip personen in artikel 11 van de Btw-richtlijn een uniform begrip is en zoals reeds besproken, op Europees niveau bepaald is dat niet-belastingplichtigen kunnen toetreden. Het zou niet in verhouding staan als personen wel kunnen toetreden tot een fiscale eenheid en een ondernemer voor de Nederlandse omzetbelasting welke ook niet-economische activiteiten verricht niet zou kunnen toetreden. Omtrent de discussie van de economische verwevenheid ben ik tot de conclusie gekomen dat de invulling hiervan op nationaal niveau ligt. Ik ben dan ook van mening dat de wetgever hier een concrete invulling aan moet geven en zo de onduidelijkheid weg kan nemen. Er is namelijk niet

duidelijk naar voren gekomen uit *BNB 2014/7* hoe de verwevenheid daadwerkelijk ingevuld zal moeten worden. Ik vraag mij dan af, net als Ettema en de Redactie Vakstudie Nieuws, of de niet-verwaarloosbare economische betrekkingen ook gelden wanneer een zaak behandeld wordt waar de feiten dermate afwijken van de feiten in *BNB 2014/7*.

Zoals in hoofdstuk 4 benoemd ben ik van mening dat de onderwijsinstellingen in de genoemde zaken een fiscale eenheid kunnen vormen met de desbetreffende bv. In beide zaken wordt aan het ondernemerschap, de organisatorische en financiële verwevenheid voldaan. Mijn voorkeur gaat uit naar de complexbenadering waarin minder sterke verwevenheden gecompenseerd worden door de sterke verwevenheden. Het opnemen van de onderwijsinstelling en bv's in een fiscale eenheid leidt tot een administratieve vereenvoudiging en dit is het doel van een fiscale eenheid. Daarnaast stelt het Hof dat geen sprake is van een concern en daardoor geen niet-verwaarloosbare betrekkingen als argument kunnen bestaan. Dit standpunt volg ik niet. Naar mijn mening moet geen onderscheid bestaan in het vormen van een fiscale eenheid tussen een concern en geen concern, dit volgt niet uit *BNB 2014/7*. Daarnaast maakt het onderscheid in concern de economische verwevenheid nog ingewikkelder dan nodig.

Naar mijn mening is nog veel onduidelijkheid over de daadwerkelijke invulling van de economische verwevenheid sinds *BNB 2014/7* en de zaken 18/01450 en 17/03702 en dient de wetgever een concrete invulling hieraan te geven. Wellicht dat de Hoge Raad in de zaken 18/01450 en 17/03702 een baanbrekende uitspraak zal doen, maar dit betwijfel ik.

Literatuurlijst

Bijl, 1990

D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, Deventer: Kluwer 1990

Mulder, *Taxlive* 2019

M. Mulder, 'Fiscale eenheid btw laat te wensen over', *taxlive.nl*, 22 februari 2019.

Van der Paardt & Sparidis, 2013

R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013

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

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

Jurisprudentielijst

Wetgeving en besluiten

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome, 25-03-1957

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

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977

Richtlijn 2006/112/EG

Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groep optie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, Brussel 2 juli 2009, COM(2009) 325 def.

Wet op de Omzetbelasting

Besluit van 18 februari 1991, VB91/347

Jurisprudentie

HvJ EG, 1 april 1982, nr. C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong-Kong Trade*).

HvJ EG, 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

HvJ EG, 27 januari 2000, nr. C-23/98, EU:C:2000:46

HvJ EG, 27 november 2003, nr. C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*)

HvJ EG, 15 juli 2004, C-321/02 (na conclusie A-G Léger), ECLI:EU:C:2004:447.
HvJ EG, 18 oktober 2007, nr. C-355/06, EU:C:2007:615
HvJ EU, 06 oktober 2009, nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (SPÖ Landesorganisation Kärnten).
HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-85/11, ECLI:EU:C:2013:217 (*Commissie/Ierland*).
HvJ EU, 9 april 2013, nr. C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie/Zweden*).
HvJ EU, 25 april 2013, nr. C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265 (*Commissie/Nederland*).
HvJ EU, 16 juli 2015, nr. C108/14, ECLI:EU:2015:496 (*Larentia + Minerva*).
HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14, EU:C:2015:635
HvJ EU, 12 mei 2016, nr. C-52015, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).
HvJ EU, 12 oktober 2016, nr. C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764

TC 3 oktober 1946, nr. 3186, B. 8241.

TC 28 november 1977, nr. 11 177, ECLI:DETARCO:1977:AX2691

HR 2 mei 1984, nr. 22 153 ECLI:NL:HR:1984:AW8625, m.nt. A.L.C. Simons.

HR 22 februari 1989, nr. 25 068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, m.nt. L.F. Ploeger.

HR 30 mei 1990, nr. 25 722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, m.nt. J. Reugebrink.

HR 10 maart 1993, nr. 27 845, ECLI:NL:HR:1993:ZC5283, m.nt. J.P. Scheltens.

HR 14 februari 2003, nr. 38 238, ECLI:NL:HR:2003:AF4532, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. C.J. Hummel.

HR 11 oktober 2013, nr. 11 05105, ECLI:NL:HR:2013:837, m.nt. Redactie Vakstudie

Nieuws

HR 11 september 2015, nr. 14/01003, ECLI:NL:HR:2015:2498

HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G).

HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G) m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HR 31 december 2018, nr. 18/01450, nr. 17/03702, ECLI:NL:PHR:2018:1436 (concl. A-G) m.nt. M. van Helden.

Hof 's-Gravenhage 7 februari 1990, nr. 3979/89-M-4, JOB 1990/53.

Hof Den Haag, 23 juni 2017, nr. BK-16/00444, BK-16/00445 en BK-17/00432 t/m BK-17/00438, ECLI:NL:GHDHA:2017:2416.

Hof Arnhem-Leeuwarden 27-02-2018, nr. 17/00277, ECLI:NL:GHARL:2018:1892.

Rb. Den Haag, 16 augustus 2016, nr. AWB -15, 4660; AWB – 16, 545.

Rb. Gelderland, 20 december 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6801, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

