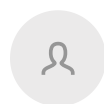
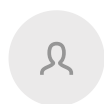


Fiscale eenheid en de vrijheid van vestiging: nog niet uitgepraat?

MBB 2020/45



Poppel, J. van



Schriek, K.

Zowel de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting als voor de omzetbelasting bevat een territoriale beperking die lastig valt te rijmen met de vrijheid van vestiging. Vragen aan het Hof van Justitie in dat kader hebben voor de vennootschapsbelasting tot gevolg gehad dat de fiscale eenheid aan vergaande modernisering toe is. In dit artikel onderzoeken de auteurs of deze EU-rechtelijke ontwikkelingen eveneens effect kunnen hebben op het fiscale-eenheidsregime in de omzetbelasting en worden mogelijke oplossingen besproken om beide regimes in lijn te brengen met (primair) EU-recht.

1. Inleiding

Zowel voor de omzetbelasting als de vennootschapsbelasting bestaat in Nederland de mogelijkheid om in beginsel zelfstandige belastingplichtigen aan te merken als één enkele belastingplichtige: een fiscale eenheid. Alhoewel beide regelingen van elkaar verschillen, hebben zij gemeen dat alleen in Nederland gevestigde belastingplichtigen deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid. Deze territoriale beperking valt lastig te rijmen met de interne markt, een gemeenschappelijke ruimte zonder binnengrenzen waarin eerlijke en vrije mededinging verzekerd is. De interne markt vereist dat ondernemers zich vrij kunnen vestigen binnen de EU ¹ en dat deze ondernemers door de lidstaten fiscaal gelijk worden behandeld als eigen onderdanen. ² Een ongerechtvaardigde inbreuk op deze vestigingsvrijheid is onverenigbaar met het Europees recht en verstoringen moeten door de lidstaten worden weggenomen.

Voorname fiscale-eenheidsregimes leiden tot bepaalde (fiscale) voordelen die door de territoriale beperking slechts worden toegekend aan in Nederland gevestigde belastingplichtigen. Ook andere lidstaten kennen soortgelijke fiscale-eenheidsregimes die in meer of mindere mate tot (fiscale) voordelen leiden. Net als in Nederland kennen die regelingen over het algemeen een territoriale beperking. Het is dan ook niet verwonderlijk dat bij het Hof van Justitie (hierna: HvJ) veelvuldig de vraag aan de orde is geweest of fiscale-eenheidsregimes in strijd zijn met de vrijheid van vestiging. De betreffende vragen zijn echter altijd gesteld in het kader van de vennootschapsbelasting. De meest recente arresten, *Groupe Steria* en *X BV* ³, hebben tot gevolg dat de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting aan vergaande modernisering toe is.

Het HvJ heeft zich tot op heden niet uitgelaten over de toelaatbaarheid van een territoriale beperking van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Recent is dit aspect wel aan de orde geweest bij Rechtbank Den Haag. ⁴

In deze bijdrage onderzoeken wij, aan de hand van het beslisschema van het HvJ, of de territoriale beperking van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting mogelijk in strijd kan zijn met de vrijheid van vestiging. In paragraaf 2 wordt allereerst de fiscale eenheid voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) besproken en gaan we kort in op de relevante jurisprudentie van het HvJ over de vrijheid van vestiging. In paragraaf 3 bespreken we de fiscale eenheid voor de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). In paragraaf 4 wordt de fiscale eenheid OB aan de hand van het beslisschema van het HvJ getoetst aan de vrijheid van vestiging. Vervolgens worden in paragraaf 5 enkele alternatieven voor de fiscale-eenheidsregelingen besproken.

2. De fiscale eenheid voor de Wet Vpb 1969

2.1 Wettelijke grondslag en voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid

Op grond van art. 15 Wet Vpb 1969 kan een concern, mits aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan, aangemerkt worden als **één** belastingplichtige. Zo dient de moedermaatschappij op het gewenste voegingstijdstip zowel de juridische als de economische eigendom van tenminste 95% van de aandelen in de dochtermaatschappij te bezitten. ⁵ Daarnaast dienen de tijdvakken waarover belasting wordt geheven samen te vallen en dienen bij beide belastingplichtigen dezelfde winstbepalingsregels van toepassing te zijn. Voorts moeten zowel de moeder als de dochtermaatschappij een bepaalde rechtsvorm hebben **én** mag de moedermaatschappij de aandelen in de dochtermaatschappij niet als voorraad houden. ⁶ ⁷ Het belangrijkste vereiste is echter de vestigingsplaatseis van art. 15 lid 3 onderdeel c Wet Vpb 1969. Zowel de moeder als de dochtermaatschappij dienen op basis van de nationale wet en op basis van de BRK, of een ander toepasselijk belastingverdrag, in Nederland te zijn gevestigd. ⁸ Buiten Nederland gevestigde kapitaalvennootschappen kunnen weliswaar worden gevoegd, maar alleen indien en voor zover zij een onderneming drijven vanuit een in Nederland gelegen vaste inrichting waarover Nederland het heffingsrecht heeft. ⁹

Als de belastingplichtigen voldoen aan al deze vereisten dan kunnen zij in beginsel tot maximaal drie maanden na het gewenste tijdstip van totstandkoming van de fiscale eenheid bij de inspecteur van de moedermaatschappij een verzoek indienen. ¹⁰ Het bestaan van de fiscale eenheid zal vervolgens worden vastgelegd in een beschikking.

2.2 Gevolgen van de toepassing van het fiscale-eenheidsregime

Indien een fiscale eenheid tot stand is gekomen, brengt dit verscheidene gevolgen mee. In art. 15 lid 1 Wet Vpb 1969 wordt het eerste gevolg van de fiscale eenheid al benoemd. Er zal voortaan worden geheven alsof er **één** belastingplichtige is. Dit brengt naast een administratief voordeel ook verschillende andere gevolgen mee.

Vermogensconsolidatie en resultatenconsolidatie

De vermogensbestanddelen van de dochter worden toegerekend aan de moedermaatschappij. Er ontstaat aldus één geconsolideerd vermogen. Het belangrijke gevolg van deze vermogensconsolidatie is dat onderlinge transacties en rechtsverhoudingen (internal dealings) fiscaal non-existent worden. Binnen de fiscale eenheid hoeft daarom niet at arms length ¹¹ te worden gehandeld. Deze 'onzichtbaarheid' van transacties geldt niet alleen voor de overdracht van vermogensbestanddelen, maar ook voor onderlinge overeenkomsten zoals een lening. Ook het resultaat wordt geconsolideerd, waardoor binnen de fiscale eenheid horizontale verliesverrekening mogelijk is.

Wat eveneens voortvloeit uit de vermogensconsolidatie is dat deelnemingsverhoudingen niet langer zichtbaar zijn binnen een fiscale eenheid. De Hoge Raad heeft in het verleden geoordeeld dat: *'De toepassing van artikel 15 van de Wet houdt, ingevolge lid 1 van dit artikel, in dat belasting wordt geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Dit brengt mede dat het bezit van de aandelen in een dochtermaatschappij waarmede een fiscale eenheid bestaat niet kan worden aangemerkt als een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet.'* ¹² Door deze onzichtbaarheid van deelnemingsverhoudingen is onder andere geruisloze herstructurering mogelijk ¹³ en kunnen bepaalde renteaftrekbeperkingen, zoals art. 10a Wet Vpb 1969 worden omzeild.

2.3 EU-jurisprudentie fiscale eenheid Wet Vpb 1969

Gelet op de besproken voordelen kan een fiscale eenheid zeer aantrekkelijk zijn voor bedrijven. Echter, zoals aangegeven, is voeging in beginsel alleen mogelijk indien zowel de moeder als de dochtermaatschappij op basis van de nationale wet en op basis van de BRK of een ander toepasselijk belastingverdrag in Nederland zijn gevestigd. ¹⁴ Door het stellen van deze

specifieke voorwaarde wordt een grensoverschrijdende fiscale eenheid uitgesloten. Het is dan ook niet verwonderlijk dat verwijzende rechters, gelet op de vrijheid van vestiging ex. art. 49 jo. 54 VWEU, veelvuldig vragen hebben voorgelegd aan het HvJ over de verenigbaarheid van het fiscale eenheid regime van de Wet Vpb 1969 met de EU-verdragsvrijheden.

Met een beroep op de EU-rechtelijke vestigingsvrijheid hebben verscheidene belastingplichtigen de afgelopen decennia geprobeerd om een grensoverschrijdende fiscale eenheid te vormen. Met het arrest X-holding leek het doek echter definitief gevallen. ¹⁵ In deze zaak oordeelde het HvJ dat de onmogelijkheid van een grensoverschrijdende fiscale eenheid weliswaar een belemmering opleverde van de vrijheid van vestiging, maar dat deze belemmering gerechtvaardigd was, gelet op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten. Immers, als een moedermaatschappij een fiscale eenheid kan vormen met haar buitenlandse dochtermaatschappij dan zou de moedermaatschappij – volgens het HvJ – door achtereenvolgens te voegen en te ontvoegen de vrijheid hebben om te kiezen welke belastingregeling op de verliezen van de dochteronderneming van toepassing is en waar deze verliezen worden verrekend. ¹⁶

Hoewel het HvJ dus de deur dicht leek te houden voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid, gelet op het gevaar van verliesimport, zette zij in 2014 met de arresten Société Papillon ¹⁷ en SCA Group Holding ¹⁸ toch de deur op een kier. In beide zaken oordeelde het HvJ dat feitelijk in een andere EU-lidstaat gevestigde vennootschappen in een concern er niet aan in de weg staan dat de *in Nederland* gevestigde vennootschappen van dat concern een fiscale eenheid met elkaar kunnen vormen. Naar aanleiding van deze arresten is de Wet Vpb 1969 aangepast en is het sindsdien mogelijk om een zogeheten ‘Papillon’- en ‘zusjes’ fiscale eenheid te vormen. ¹⁹

Met deze uitspraken leek de kous af, maar door de uitspraken van het HvJ inzake Groupe Steria, Finanzamt Linz, X BV en X NV ²⁰, waarin het HvJ de per-elementbenadering heeft aangenomen, is het fiscale-eenhedsregime wederom op losse schroeven komen te staan.

De per-elementbenadering houdt in dat hoewel een grensoverschrijdende fiscale eenheid op zich niet mogelijk is, belastingplichtigen desondanks aanspraak kunnen maken op bepaalde fiscale voordelen die zij zouden hebben genoten als de betrokken vennootschappen wel een fiscale eenheid met hun buitenlandse maatschappijen hadden kunnen aangaan. Per belastingvoordeel dient aldus een *afzonderlijke beoordeling* te worden verricht ten aanzien van de vraag of een lidstaat dat voordeel kan voorbehouden aan vennootschappen die deel uitmaken van een fiscale eenheid en kan onthouden in grensoverschrijdende situaties. ²¹

Om grondslaguitholling en budgettaire problemen te ondervangen, heeft de Staatssecretaris van Financiën, naar aanleiding van deze EU-rechtelijke arresten, de Wet Spoedreparatie Fiscale eenheid aangenomen, waarin bepaalde regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Het kabinet is voornemens om de spoedreparatiemaatregelen binnen afzienbare tijd te laten opvolgen door een robuuste en toekomstbestendige concernregeling. In dat kader heeft er op 14 februari 2019 een door het Ministerie van Financiën georganiseerde startbijeenkomst plaatsgevonden, waarin vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap hun visie op een gewenste nieuwe concernregeling hebben gegeven.

Alvorens wij ingaan op de verschillende voorstellen voor een nieuwe concernregeling, zullen wij eerst de eventuele gevolgen van de hierboven besproken jurisprudentie voor de fiscale eenheid in de omzetbelasting behandelen. Het is belangrijk te onderkennen dat de fiscale eenheid Vpb en OB niet één op één overeenkomen. Om deze reden zullen wij in de komende paragrafen aandacht besteden aan de voorwaarden en gevolgen van de fiscale eenheid OB.

3. De fiscale eenheid voor de Wet OB

3.1 Wettelijke grondslag

Art. 11 btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om in beginsel afzonderlijke belastingplichtigen aan te merken als één enkele belastingplichtige. Een aanmerkelijk deel van de lidstaten heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt. Nederland behoort echter tot de groep die dat wel heeft gedaan. Het fenomeen 'fiscale eenheid' was in Nederland al eerder ontwikkeld in jurisprudentie van de Tariefcommissie. ²² In die tijd was er nog geen sprake van een territoriale beperking. Bij de aanpassing van de Wet OB aan de Zesde richtlijn werd de fiscale eenheid opgenomen in de wet in het vierde lid van artikel 7. Volgens dat artikel is sprake van een fiscale eenheid wanneer ondernemers, die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel in Nederland een vaste inrichting hebben, in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen.

Als redenen voor het (Europese) fiscale-eenheidsregime worden de administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik genoemd. Het regime lijkt echter voornamelijk gebaseerd op de Duitse Organschaft-gedachte, namelijk het concern als economische eenheid. ²³ Dat sluit ook aan bij de ontwikkeling van het Nederlandse fiscale eenheidsbegrip door de Tariefcommissie, waarin de uitlegging van het begrip belastingplichtige, en meer specifiek het begrip 'eenieder', centraal stond. ²⁴ In Nederland wordt de gehele fiscale eenheid dan ook als één belastingplichtige gezien, met of zonder formele beschikking. ²⁵ De groep moet aan bepaalde verwevenheidseisen op financieel, organisatorisch en economisch vlak voldoen voordat sprake kan zijn van één eenheid en dus één belastingplichtige. De verwevenheidseisen worden zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB benoemd, maar niet nader gedefinieerd. De verwevenheidseisen zijn dan ook grotendeels ingevuld door de Hoge Raad en zullen hieronder kort worden behandeld. ²⁶

3.1.1 Verwevenheidseisen

In de meeste gevallen is voldaan aan de financiële verwevenheid wanneer de meerderheid van de aandelen (50% + 1), en de bijbehorende zeggenschap, middellijk of onmiddellijk, in dezelfde handen zijn. Voor organisatorische verwevenheid moet sprake zijn van een gezamenlijke, als eenheid functionerende leiding, dan wel van feitelijke ondergeschiktheid van de (leiding van de) ene vennootschap ten opzichte van de andere vennootschap.

De economische verwevenheid valt uiteen in verschillende mogelijkheden. Van economische verwevenheid is allereerst sprake wanneer de activiteiten in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring of het verrichten van soortgelijke prestaties. ²⁷ Ook is sprake van economische verwevenheid wanneer activiteiten in hoofdzaak worden uitgeoefend ten behoeve van een (ander) lid van de fiscale eenheid.

In recente arresten van de Hoge Raad is geoordeeld dat de verwevenheden in onderlinge samenhang moeten worden gezien. ²⁸ Ondernemers die in financieel en organisatorisch opzicht al (sterk) met elkaar zijn verweven, vormen een fiscale eenheid indien tussen deze twee ondernemers niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan. ²⁹

3.1.2 Ondernemerschap

Naast dat voldaan moet zijn aan de bovengenoemde verwevenheidseisen, dient eveneens voldaan te zijn aan het 'ondernemerschapsbegrip'. Volgens art. 7 lid 4 Wet OB kunnen namelijk alleen ondernemers deel uitmaken van de fiscale eenheid. In een reeks inbreukprocedures oordeelde het HvJ dat de btw-richtlijn geen ondernemerschap vereist, nu er (in art. 11) gesproken wordt van 'personen'. ³⁰ Uit de overwegingen van het HvJ volgt tegelijkertijd niet expliciet dat de lidstaten *verplicht* zijn om niet-ondernemers toe te laten tot de fiscale eenheid. ³¹

Uit jurisprudentie van het HvJ, alsmede de btw-richtlijn zelf, blijkt in dit kader dat de lidstaten voorwaarden kunnen opleggen waaraan marktdeelnemers moeten voldoen om als een btw-groep te kunnen worden beschouwd. ³² De door de lidstaten gestelde voorwaarden moeten wel passen binnen de doelstellingen van de btw-richtlijn, die erop zijn gericht misbruik te voorkomen en belastingfraude of belastingontwijking te bestrijden. Dirks en Mezouar menen dat de btw-richtlijn moet worden gevolgd, zodat ook (alle) niet-ondernemers, indien is voldaan aan de verwevenheidseisen, deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. ³³ Alhoewel we niet in gaan op de vraag of niet-ondernemers zouden moeten

worden toegelaten tot de fiscale eenheid omzetbelasting, of niet, heeft het uitbreiden van de fiscale eenheid tot niet-ondernemers wel gevolgen voor de heffing van omzetbelasting. Naar mate de fiscale eenheid belaste activiteiten verricht zal ook de niet-ondernemer, als onderdeel van de fiscale eenheid, aftrekrecht krijgen ten aanzien van algemene kosten. ³⁴ Eventuele niet-economische activiteiten van de niet-ondernemer zouden er omgekeerd weer voor kunnen zorgen dat de fiscale eenheid te maken krijgt met een pre pro rata – en dus beperking van het recht op aftrek. ³⁵

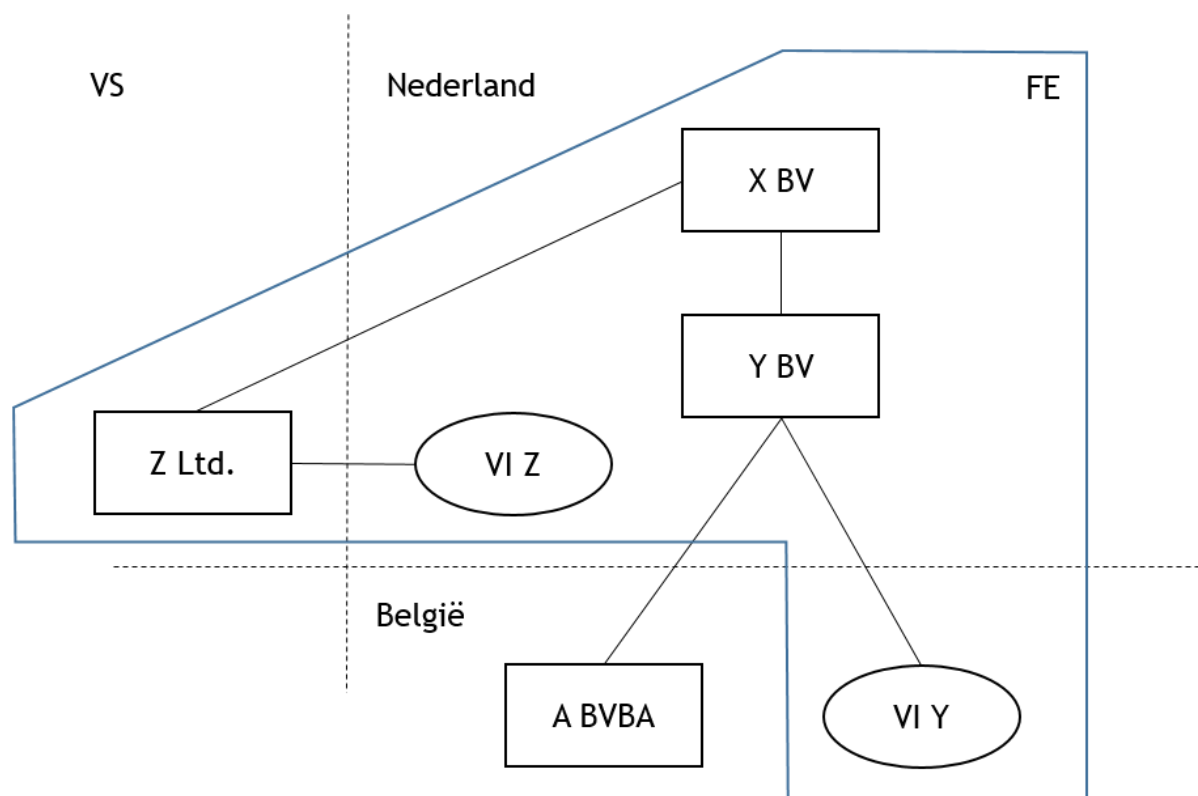
Nederland maakt al een uitzondering op het vereiste van ondernemerschap. Op basis van de holdingresolutie kunnen holdings met een sturende en beleidsbepalende functie op verzoek deel uitmaken van een fiscale eenheid. ³⁶ Daarnaast kunnen ook ondernemers die slechts gedeeltelijk economische activiteiten verrichten deel uitmaken van een fiscale eenheid. Ook al kan het verrichten van niet-economische activiteiten gevolgen hebben voor het aftrekrecht, het doet niets af aan het feit dat sprake is van ondernemerschap. Het voorgaande betekent dat ook het aftrekrecht van de gedeeltelijk ondernemer kan worden vergroot door deel uit te maken van een fiscale eenheid – en ook hier geldt omgekeerd dat de niet-belaste activiteiten in voorkomende gevallen effect kunnen hebben op het aftrekrecht van de gehele fiscale eenheid.

Vooralsnog kunnen we concluderen dat in beginsel sprake moet zijn van ondernemerschap om deel uit te kunnen maken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

3.1.3 Territoriale begrenzing

Om een fiscale eenheid te kunnen aangaan, dienen de personen – op grond van art. 11 btw-richtlijn – binnen het grondgebied van een lidstaat te zijn gevestigd. Op grond van deze voorwaarde wordt de fiscale eenheid OB, net als de fiscale eenheid Vpb, enkel voorbehouden aan binnenlandse ondernemers. ³⁷ Art. 11 btw-richtlijn biedt zelf geen aanwijzingen ten behoeve van het bepalen van de vestigingsplaats. Wij zijn met Merckx eens dat het begrip ‘is gevestigd’ alle vier de vestigingsplaatsvormen omvat van de ‘plaats van dienst-regels’ en dat dus ook een vaste inrichting voldoende is om deel uit te maken van een fiscale eenheid. ³⁸ ³⁹ In art. 7 lid 4 Wet OB wordt, net als in art. 15 lid 8 Wet Vpb 1969, ook expliciet benoemd dat een vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde ondernemer deel kan uitmaken van een fiscale eenheid in Nederland. Volgens de Nederlandse interpretatie behoren ook het buitenlandse hoofdhuis en eventuele buitenlandse vestigingen tot de fiscale eenheid OB. ⁴⁰ Nederland baseert zich op een arrest van de Hoge Raad waarin de HR oordeelt dat:

‘... noch uit de tekst van artikel 7, lid 4, van de Wet noch uit de geschiedenis van de totstandkoming daarvan is op te maken dat (...) het buitenlandse hoofdkantoor van een ondernemer met een vaste inrichting in Nederland geen deel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid (...). Het vorenstaande betekent in de eerste plaats dat de gevolgen die de fiscale eenheid voor de heffing van (Nederlandse) omzetbelasting heeft - in het bijzonder dat ter zake van onderlinge leveringen en diensten geen omzetbelasting verschuldigd is - zich uitstrekken tot alle betrekkingen tussen de personen en lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid (...). Voorts betekent hetgeen hiervoor is overwogen, dat een buiten Nederland gevestigd lichaam met een vaste inrichting in Nederland als zodanig, dat wil zeggen met inbegrip van de hoofdvestiging, voor de heffing van (Nederlandse) omzetbelasting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Er kan derhalve geen sprake zijn van aan de heffing van omzetbelasting onderworpen prestaties tussen de hoofdvestiging en de vaste inrichting.’ ⁴¹ ⁴²



Figuur 1: voorbeeld van hoe de Nederlandse fiscale eenheid er uit kan zien

Het arrest Skandia ⁴³ van het HvJ heeft in de praktijk geleid tot twijfels over de Nederlandse interpretatie. In dit arrest neemt het HvJ als gegeven aan dat het Zweedse fiscale-eenheidsregime, een buitenlands hoofdhuis juist niet tezamen met de wel gevoegde vaste inrichting toelaat. Uit het arrest Skandia zou dus kunnen worden afgeleid dat de Nederlandse praktijk onjuist is. Tegelijkertijd oordeelt het HvJ niet expliciet over de vraag of de Zweedse praktijk juist is of niet. De Staatssecretaris van Financiën volgt het arrest Skandia niet, in die zin dat de Nederlandse praktijk afwijkt van de Zweedse, en dat Skandia daarom een op zichzelf staande zaak is. ⁴⁴ Die constatering neemt echter niet weg dat het Skandia-arrest gevolgen kan hebben voor de (Nederlandse) heffing van btw. Daarom toch een korte weergave. ⁴⁵

Hoofdhuis Skandia America Corp. (SAC) kocht zonder btw externe IT-diensten in. ⁴⁶ Haar vaste inrichting in Zweden, Skandia Sverige, werkte de IT-diensten verder af alvorens de diensten ter beschikking werden gesteld aan overige leden van de Skandia-groep. Uit FCE Bank ⁴⁷ bleek al eerder dat een hoofdhuis in beginsel één belastingplichtige vormt met haar vaste inrichting(en) en dat onderlinge prestaties daarom in beginsel niet zijn onderworpen aan btw. ⁴⁸ De vaste inrichting maakt in de Skandia zaak echter, zonder hoofdhuis, deel uit van een fiscale eenheid. In beginsel is daarom sprake van twee verschillende belastingplichtigen (het hoofdhuis enerzijds en de fiscale eenheid anderzijds). Om die reden oordeelde het HvJ dat de onderlinge diensten tussen hoofdhuis SAC en de fiscale eenheid belastbare handelingen vormden. Bij dit oordeel van het HvJ speelt waarschijnlijk mee dat als de prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting, net als in FCE Bank, non-existent waren geweest, het voor de Skandia-groep tot gevolg zou hebben dat niet-aftrekbare voorbelasting (vanwege de vrijgestelde activiteiten) kan worden vermeden door diensten buiten de EU in te kopen.

De vraag komt ook op hoe het zit in de omgekeerde situatie (ook wel 'Reverse Skandia' genoemd), namelijk of de door een hoofdhuis aan een vaste inrichting verrichte diensten, waarbij het hoofdhuis, zonder vaste inrichting, deel uitmaakt van een fiscale eenheid, aan btw zijn onderworpen. In dat kader zijn dan ook inmiddels prejudiciële vragen gesteld, in de zaak Danske Bank. ⁴⁹ Op het eerste gezicht zou het logisch zijn als het HvJ de leer herhaalt dat de fiscale eenheid en de vaste inrichting afzonderlijke belastingplichtigen vormen, zodat onderlinge prestaties onderworpen zijn aan btw. ⁵⁰ Toch kan naar onze mening anders naar de 'reverse Skandia'-zaak worden gekeken. De fiscale eenheid is immers één ondernemer voor de btw. De vaste inrichtingen van vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, moeten dan ook worden gezien als vaste inrichtingen van de fiscale eenheid. ⁵¹ Op basis van FCE Bank kan, als ook hier geldt dat de vaste

inrichting niet (voldoende) onafhankelijk is, worden geoordeeld dat prestaties tussen fiscale eenheid en vaste inrichting niet aan btw zijn onderworpen. Het is nog afwachten welke route het HvJ zal gaan bewandelen en wat de gevolgen zullen zijn voor de Nederlandse praktijk.

Vooralsnog kunnen de verschillende interpretaties van lidstaten in de praktijk wel tot problemen leiden in de vorm van dubbele heffing of non-heffing. ⁵² Er zijn immers genoeg lidstaten die het figuur van de fiscale eenheid niet kennen en ook niet erkennen. Stel dat een hoofdhuis in Frankrijk ⁵³ alleen vrijgestelde prestaties levert. Het hoofdhuis koopt vervolgens in Frankrijk een dienst in en zet de dienst door aan een vaste inrichting die in een andere lidstaat deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Vanuit Frans perspectief zal sprake zijn van niet aan de btw onderworpen diensten tussen een hoofdhuis en vaste inrichting (FCE Bank). Is die andere lidstaat Nederland, dan is ook vanuit dat perspectief sprake van niet aan btw onderworpen diensten (omdat het hoofdhuis dan ook in de fiscale eenheid is opgenomen). Is die andere lidstaat bijvoorbeeld Zweden (net als in Skandia) dan is vanuit Zweeds perspectief sprake van wél aan de btw onderworpen diensten. Overeenkomstig de 'plaats van dienst-regels' zal in Zweden verlegde btw moeten worden aangegeven. ⁵⁴ Frankrijk zou het standpunt kunnen innemen dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, omdat de kosten niet worden gebruikt voor met btw belaste handelingen. Er kan dan dubbele heffing ontstaan, namelijk in Frankrijk en in Zweden.

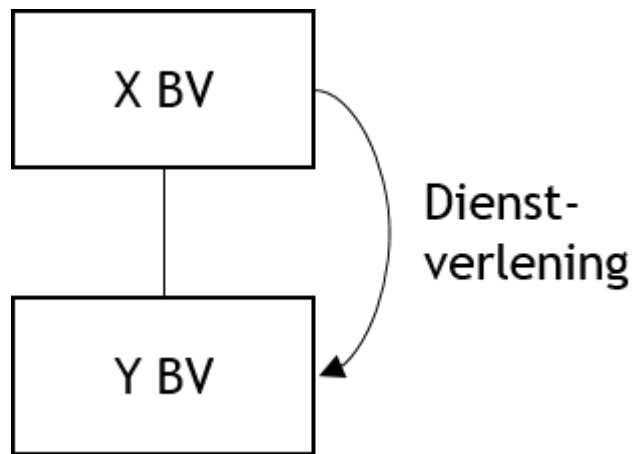
Andersom kan ook de vaste inrichting die in de fiscale eenheid in Zweden is opgenomen diensten inkopen en doorzetten aan het Franse hoofdhuis. Stel nu dat de fiscale eenheid enkel belaste activiteiten verricht. Vanuit Zweeds perspectief is de dienst van de vaste inrichting aan het hoofdhuis een met btw belaste dienst die op basis van de 'plaats van dienst-regels' belast is in Frankrijk. In Frankrijk zou dan verlegde btw moeten worden aangegeven, maar Frankrijk ziet de dienstverlening tussen een vaste inrichting en hoofdhuis niet en zal zodoende FCE Bank toepassen. De dienst wordt in Frankrijk daarom niet belast. In Zweden zal de voorbelasting in aftrek worden gebracht, want de fiscale eenheid verricht alleen belaste prestaties. Kortom, het hoofdhuis in Frankrijk heeft een btw-vrije dienst ingekocht. ⁵⁵

3.2 Gevolgen van de fiscale eenheid OB

In de vorige paragraaf is een aantal keer een gevolg van de fiscale eenheid naar voren gekomen. Voor de duidelijkheid worden de gevolgen van de fiscale eenheid OB in deze paragraaf op een rijtje gezet.

Wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 7 lid 4 Wet OB, dan vormen de verschillende onderdelen, en dus de fiscale eenheid, één ondernemer voor de btw. De fiscale eenheid is geen keuze en er is niet, net zoals in de Vpb, een verzoek aan de inspecteur nodig, maar er *kan* wel een formele beschikking worden afgegeven. In veel gevallen wordt daarvoor gekozen, zodat één 'geconsolideerde' aangifte voor de btw kan worden ingediend, hetgeen afhankelijk van de hoeveelheid entiteiten in de groep een enorme lastenverlichting op kan leveren. Keerzijde van de beschikking, althans voor belastingplichtigen, is dat de onderdelen van de fiscale eenheid, hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid, op grond van art. 43 Invorderingswet 1990. ⁵⁶

Omdat de fiscale eenheid één ondernemer is voor de btw zijn onderlinge transacties non-existent. ⁵⁷ Een voordeel doet zich voor wanneer (een onderdeel van) de fiscale eenheid vrijgestelde (of anderszins niet belaste) prestaties verricht.



Stel dat X BV diensten verricht aan dochter Y BV. Als Y BV niet-belaste activiteiten verricht, dan zou de btw die X BV rekent niet aftrekbaar zijn. Vormen X BV en Y BV een fiscale eenheid, dan is de onderlinge dienstverlening non-existent en wordt niet-aftrekbare voorbelasting bij Y BV voorkomen. Overigens, zijn niet per definitie alle onderlinge transacties onzichtbaar. Stel dat X BV een goed levert aan Y BV dat zich in Frankrijk bevindt (en niet wordt vervoerd), dan is die levering belast met btw in Frankrijk (daar waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering). Frankrijk zal er geen rekening mee houden dat X BV en Y BV in Nederland een fiscale eenheid vormen.

Aftrek van voorbelasting

De mate waarin aftrek van voorbelasting bestaat kan door het vormen van een fiscale eenheid worden vergroot. De algemene kosten van een vrijgesteld presterend onderdeel van de fiscale eenheid kunnen (gedeeltelijk) voor aftrek in aanmerking komen. De pro rata aftrek wordt immers bepaald op basis van de omzetverhoudingen van de fiscale eenheid. ⁵⁸ Uiteraard moeten de overige onderdelen van de fiscale eenheid dan wel (gedeeltelijk) belaste prestaties verrichten. Het omgekeerde is natuurlijk ook mogelijk, namelijk dat door het voegen van een vrijgestelde presterende ondernemer de pro rata zodanig lager wordt dat over het geheel gezien juist minder btw in aftrek gebracht kan worden ten aanzien van de algemene kosten.

Wanneer een houdster door middel van de Holdingresolutie deel kan uitmaken van de fiscale eenheid, dan zal ook de btw ten aanzien van de algemene kosten van de houdster (gedeeltelijk) voor aftrek in aanmerking komen, afhankelijk van de pro rata van de fiscale eenheid. Eventuele niet-economische activiteiten van de houdster kunnen wel tot gevolg hebben dat de fiscale eenheid te maken krijgt met een pre pro rata. ⁵⁹

4. Toetsing

Nu zowel de voorwaarden als de gevolgen van de fiscale eenheid OB uitgebreid uiteengezet zijn, komen we toe aan de EU-rechtelijke toetsing. Teneinde te bepalen of een bepaalde fiscale regeling in strijd is met de vrijheid van vestiging, doorloopt het HvJ een beslisschema. Wij zullen aan de hand van dit beslisschema toetsen of de territoriale beperking van de fiscale eenheid voor de OB een belemmering van de vrijheid van vestiging oplevert.

Het beslisschema van het HvJ EU:

1. Is er toegang tot het VWEU?
2. Is een maatregel discriminerend, belemmerend of is er sprake van een dispariteit?
3. Is er een rechtvaardigingsgrond aan te wijzen en zo ja, is de maatregel geschikt en proportioneel?

4.1 Toegang tot het verdrag

Allereerst beziet het HvJ of een belanghebbende toegang heeft tot de verdragsvrijheden (en voor deze bijdrage in het specifiek: de vrijheid van vestiging). Het is hierbij van belang dat een vennootschap is opgericht naar het recht van een lidstaat. Tevens dient de vennootschap zijn statutaire zetel, zijn hoofdbestuur of zijn hoofdvestiging binnen de Unie te hebben (personele werkingssfeer). ⁶⁰ Voorts moet de vennootschap grensoverschrijdende activiteiten verrichten binnen het grondgebied van de EU (geografische werkingssfeer). Zuivere interne situaties vallen hier aldus buiten. ⁶¹ , ⁶² Voor de btw is daarnaast ook nog interessant of het feit dat de fiscale eenheid is ontleend aan de btw-richtlijn (secundair EU-recht) nog invloed heeft op de toegang tot de verdragsvrijheden. Niet ter discussie staat dat de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Dat neemt niet weg dat de regelgeving in strijd kan zijn met het primair EU-recht. ⁶³ Ook Van Doesum en Van Norden stellen dat een richtlijn niet strijdig mag zijn met primair EU-recht. ⁶⁴ Dat betekent dat de btw-richtlijn getoetst mag worden aan primair EU-recht, tenzij sprake is van volledige harmonisatie. Wij zijn met Van Doesum en Van Norden eens dat daarvan geen sprake is. Art. 11 btw-richtlijn is een kanbepaling. Voorts zijn de in de btw-richtlijn genoemde voorwaarden niet geharmoniseerd. De lidstaten geven onder meer zelf invulling aan de financiële, organisatorische en economische verwevenheid. Het HvJ heeft daarnaast in de zaak Schmelz ⁶⁵ al eens de territoriale beperking van een andere (kan-)bepaling (een kleine ondernemersregeling) getoetst aan het vrije verkeer van diensten. Merckx twijfelt of toetsing van art. 11 btw-richtlijn aan primair EU-recht mogelijk is en merkt ten aanzien van de zaak Schmelz op dat het HvJ de mogelijkheid tot toetsen misschien in twijfel had getrokken wanneer er in de betreffende zaak geen sprake was geweest van een rechtvaardigingsgrond, om zo de betreffende regeling te redden. ⁶⁶ Zoals opgemerkt volgen wij echter het standpunt van Van Doesum en Van Norden dat toetsing van de verenigbaarheid van art. 11 btw-richtlijn met art. 49 jo. 54 VWEU mogelijk is.

4.2 Is een maatregel discriminerend, belemmerend of is sprake van een dispariteit?

Zoals eerder aangegeven dienen ondernemers zich vrijelijk tussen de nationale markten van de EU-lidstaten te kunnen bewegen en verdienen zij een gelijke fiscale behandeling ongeacht hun vestigingsplaats. ⁶⁷ De (fiscale) voordelen die aan eigen onderdanen worden toegekend, moeten zodoende ook worden toegekend aan onderdanen van een andere lidstaat. Weigert een lidstaat dit, dan kan er mogelijk sprake zijn van een belemmering. De vraag die daarbij relevant is, is of de opgeworpen verstoring veroorzaakt wordt door het handelen van een enkele EU-lidstaat (discriminatie/ belemmering) of dat de verstoring wordt veroorzaakt door een verschil tussen belastingssystemen van de EU-lidstaten (dispariteit). Belangrijk onderscheid is dat de verkeersvrijheden enkel bescherming bieden wanneer sprake is van een discriminatie of belemmering.

Duidelijk is dat de fiscale eenheid voor de btw fiscale voordelen kan bieden die, in beginsel, slechts toekomen aan in Nederland gevestigde ondernemers. ⁶⁸ Kiest een Nederlandse moedermaatschappij immers voor een Duitse dochtermaatschappij in plaats van een Nederlandse, dan kan géén sprake zijn van een fiscale eenheid, met als gevolg dat de onderlinge transacties tussen de Nederlandse moeder en Duitse dochter fiscaal zichtbaar zijn. De Nederlandse moeder en Duitse dochter profiteren niet van de in paragraaf 3.2 benoemde voordelen.

Van een dispariteit is naar onze mening geen sprake. Dat niet in Nederland gevestigde ondernemers de voordelen van een fiscale eenheid niet kunnen genieten komt immers niet door verschillen tussen de wetgeving van verschillende EU-lidstaten, maar is slechts het gevolg van het handelen van een enkele EU-lidstaat, hetgeen naar onze mening een belemmering oplevert van de vrijheid van vestiging.

4.3 Het karakter van de omzetbelasting

Voor we de specifieke door het HvJ benoemde rechtvaardigingsgronden gaan toetsen, is het naar onze mening belangrijk om te benoemen dat het beperken van de fiscale eenheid – en dus ondernemerschap – tot het binnenland voor de

omzetbelasting vreemd is, in tegenstelling tot misschien de vennootschapsbelasting. Ondernemerschap voor de omzetbelasting is niet gekoppeld aan nationaliteit of vestigingsplaats, een ieder (waar dan ook ter wereld) die zelfstandig economische activiteiten verricht is ondernemer. De regels inzake de plaats van dienst en plaats van levering bepalen vervolgens of daadwerkelijk in de EU of in Nederland btw wordt geheven. Uit arrest FCE Bank blijkt voorts dat ‘een ieder’ best iets grensoverschrijdends kan zijn, een vaste inrichting en een hoofdhuis vormen immers ook één ondernemer. Uit andere jurisprudentie leiden wij ook af dat een vennootschap in een andere lidstaat weleens als een vaste inrichting zou kunnen kwalificeren. ⁶⁹ In dat geval vormen moeder en dochter misschien ook één ondernemer voor de omzetbelasting.

Het doet voorts geen recht aan de concerngedachte dat een vaste inrichting wel tot een fiscale eenheid kan behoren en een buitenlandse dochter niet. Zeker gezien het feit dat concerns niet altijd vrij zijn in de keuze voor een vaste inrichting of een dochter. Immers, bepaalde regelgeving of bepaalde omstandigheden kunnen ertoe verplichten om te kiezen voor een dochtermaatschappij of juist voor een vaste inrichting. ⁷⁰ Afhankelijk van de keuze voor een bepaalde juridische jas treden dus concurrentievervalsingen op tussen verschillende concerns.

Daarnaast wordt het rechtvaardigen van een belemmering bemoeilijkt doordat er vrijwel geen parlementaire geschiedenis bestaat waarin de bedoeling van de (Europese) wetgever voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid wordt weergegeven. In de literatuur wordt de vrees voor concurrentievervalsing benoemd. ⁷¹ Grensoverschrijdende fiscale eenheden kunnen mismatches en concurrentievervalsingen veroorzaken en de verdeling van de heffingsbevoegdheid verstoren.

4.4 Rechtvaardigingsgronden

Om vast te stellen of de beperking van de fiscale eenheid OB tot het binnenland een belemmering oplevert van de vestigingsvrijheid, dient, conform het beslismodel van het HvJ EU, te worden bezien of hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat. De rechtvaardigingsgronden kunnen worden verdeeld in twee categorieën:

- de uitzonderingen die zijn opgenomen in het VWEU, oftewel de verdragsexcepties. Het gaat hierbij om rechtvaardigingsgronden zoals ‘de volksgezondheid’, de ‘openbare orde’ of de ‘openbare veiligheid’. Deze geschreven rechtvaardigingsgronden gaan naar onze mening niet op voor de beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland en laten wij aldus buiten beschouwing;
- de ‘rule of reason’, oftewel dwingende redenen van algemeen belang. Deze ongeschreven rechtvaardigingsgronden zijn onzes inziens meer van belang en hier zullen wij ons dan ook op richten in deze bijdrage.

Sinds het Marks & Spencer II-arrest zijn er in de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot de directe belastingen drie typen rechtvaardigingsgronden te onderscheiden. Het gaat om de volgende gronden:

- het bewaren van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de betrokken lidstaten;
- het voorkomen van dubbele verliesverrekening;
- het tegengaan van belastingontwijking.

Ad 1. het bewaren van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid

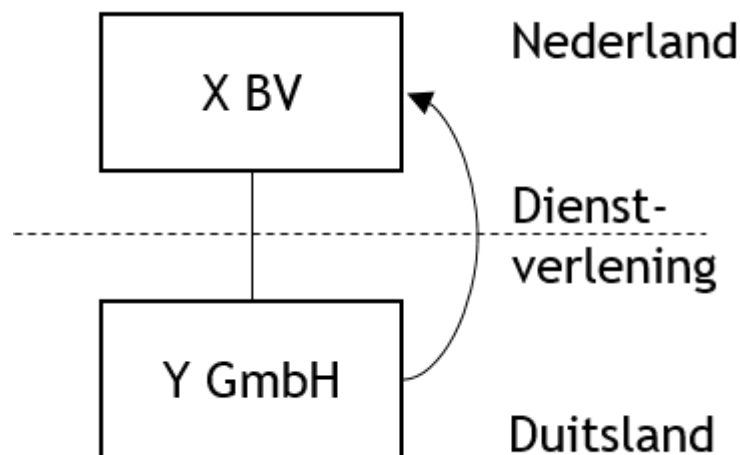
Het bewaren van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid is één van de door het HvJ benoemde rechtvaardigingsgronden. Naast het bewaren van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten spreekt het HvJ in zijn jurisprudentie ook vaak over ‘fiscale territorialiteitsbeginsel’, ⁷² ‘de samenhang van het belastingstelsel waarborgen’, ⁷³ en ‘de noodzaak om symmetrie veilig te stellen’. ⁷⁴ Naar onze mening betekenen deze

termen vrijwel hetzelfde en gaat het er bij deze rechtvaardigingsgrond om dat het HvJ het gerechtvaardigd acht als lidstaten in hun belastingsysteem maatregelen treffen om zeker te stellen dat binnenlandse inkomsten effectief in de belastingheffing worden betrokken en buitenlandse inkomsten daarbuiten blijven.

De omzetbelasting kent echter een heel ander (heffings-)systeem dan de vennootschapsbelasting, de heffing is in beginsel niet gebaseerd op woonplaats of vestigingsplaats, maar op de plaats van de prestatie. Omdat de btw in beginsel consumptie beoogt te belasten, wordt namelijk zo veel mogelijk aangesloten bij het verbruik van een goed of dienst. Diensten zijn echter vluchtig, het gebruik en verbruik ervan is moeilijk te volgen, dus wordt voor de bepaling van de plaats van dienst (behoudens uitzonderingen) aangesloten bij vestigingsplaats of woonplaats van de afnemer of de dienstverrichter. De plaats van de prestatie bepaalt welk land btw heft. In beginsel wordt de Nederlandse heffingsbevoegdheid dan ook niet groter of kleiner doordat een ondernemer deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan echter in bepaalde gevallen toch wel tot gevolg hebben dat géén btw wordt geheven, er dubbele heffing optreedt of dat de heffing wordt verplaatst naar een ander land.

Dat is met name het geval wanneer één of meer onderdelen van de fiscale eenheid vrijgesteld presteren.

Y koopt een dienst in en verkoopt de dienst door aan X. X verricht een vrijgestelde (externe) prestatie.



X en Y beiden vrijgesteld

Als X en Y in *Nederland* een fiscale eenheid vormen, dan is de btw ten aanzien van de inkoop niet aftrekbaar. De onderlinge dienst is niet zichtbaar, dus niet belast. De uitgaande dienst is vrijgesteld. De btw-druk bij de fiscale eenheid is gelijk aan de niet-aftrekbare btw op de ingekochte dienst. De btw druk is bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid precies hetzelfde. De onderlinge dienst is niet zichtbaar en de btw op de inkoop is niet aftrekbaar, omdat de dienst aan X vanuit Duits perspectief is vrijgesteld.

Prestatie van Y belast en X vrijgesteld

Als X en Y binnen *Nederland* een fiscale eenheid zouden vormen, dan is de btw ten aanzien van de inkoop niet aftrekbaar. De onderlinge dienst is niet zichtbaar, dus niet belast. De uitgaande dienst is vrijgesteld. De btw-druk bij de fiscale eenheid is gelijk aan de niet-aftrekbare btw op de ingekochte dienst.

Bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid blijft de interne dienst onbelast. De uitgaande dienst is nog steeds vrijgesteld. Vanuit Duits perspectief is de interne dienst echter belast, dus bestaat recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de

inkoop van Y. Er is géén btw-druk.

Prestaties van X belast en Y vrijgesteld

Als X en Y binnen *Nederland* een fiscale eenheid zouden vormen, dan is de btw ten aanzien van de inkoop aftrekbaar. De uitgaande dienst van X is nu immers belast. De onderlinge dienst is niet zichtbaar, dus niet belast. De btw druk is gelijk aan de btw die X rekent ten aanzien van haar dienst minus het aftrekrecht ten aanzien van de inkoop van Y.

Bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid blijft de interne dienst onbelast. De uitgaande dienst is nu wel belast. Vanuit Duits perspectief is de interne dienst echter vrijgesteld, dus bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de inkoop van Y. De btw-druk is gelijk aan de niet-aftrekbare btw op de ingekochte dienst plus de btw die X rekent ten aanzien van haar (externe) dienst.

Aldus blijkt dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid onbedoeld gevolgen kan meebrengen voor de heffing van omzetbelasting. ⁷⁵ Voor de samenhang van het btw-systeem is voorts de aftrek van voorbelasting van belang. Het recht op aftrek van voorbelasting is immers onlosmakelijk verbonden met de mate waarin belaste prestaties worden verricht. Het vormen van een fiscale eenheid kan ertoe leiden dat de mate waarin recht op aftrek van voorbelasting bestaat wordt vergroot bij personen die op zichzelf geen of weinig recht op aftrek van voorbelasting hebben, maar dat geldt zowel in binnenlandse als buitenlandse situaties. Zo kwam al eerder aan bod dat aftrek van voorbelasting kan worden vergroot doordat (gedeeltelijk) vrijgesteld of niet-economisch presterende personen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. En doordat onderlinge transacties niet zijn onderworpen aan btw wordt bewerkstelligd dat geen btw blijft hangen bij interne prestaties voor (gedeeltelijk) niet-belaste presterende onderdelen van de fiscale eenheid. Ook is het, door het toelaten van vaste inrichtingen inclusief hoofdhuis in de fiscale eenheid, mogelijk om btw-vrij diensten in te kopen in het buitenland. Alle bovengenoemde omstandigheden leiden ertoe dat de samenhang van het btw-systeem geheel of gedeeltelijk wordt weggenomen. Klaarblijkelijk is dat in binnenlandse situaties voor de wetgever niet zo'n probleem. De wetgever kan immers veel van die gevolgen wegnemen, bijvoorbeeld door middel van fictieve interne prestaties (art. 27 btw-richtlijn) en door het arrest Skandia van het HvJ te volgen.

Wij vragen ons af of hoe sterk het argument van het bewaren van een evenwichtige heffingsbevoegdheid is wanneer het stelsel van de btw ook in binnenlandse situaties, en ook door het voegen van een vaste inrichting inclusief buitenlands hoofdhuis, wordt verstoord. Daarnaast kan worden geconcludeerd dat een verstoring van het btw-systeem zich vooral, dan wel alleen, voordoet ingeval sprake is van niet-belaste prestaties. Dat betekent dat de maatregel, het onthouden van de voordelen van de fiscale eenheid, aan volledig belaste concerns ook niet proportioneel is. Daarnaast kan bij concerns, waarbij de hiervoor weergegeven problematiek speelt, worden gekozen voor het belasten van interne prestaties op basis van art. 27 btw-richtlijn. Voorts doen veel van de gevolgen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid zich ook in binnenlandse situaties voor. Wij betwijfelen dan ook ten zeerste of deze rechtvaardigingsgrond zal slagen, en als dat al zo is, of de toets van de proportionaliteit en geschiktheid zal worden doorstaan, aangezien er minder verdergaande mogelijkheden zijn om deze belemmering weg te nemen.

Ad 2. Het voorkomen van dubbele verliesverrekening

Deze rechtvaardigingsgrond is naar onze mening weinig relevant voor de omzetbelasting. De rechtvaardigingsgrond zou wel zo kunnen worden gelezen dat dubbele aftrek van voorbelasting of oneigenlijke aftrek van voorbelasting wordt voorkomen. Dit aspect is echter onzes inziens al voldoende aan bod gekomen bij de eerste rechtvaardigingsgrond en laten we hier aldus buiten beschouwing.

Ad 3. Het tegengaan van belastingontwijking

De derde rechtvaardigingsgrond betreft het tegengaan van belastingontwijking oftewel misbruikbestrijding. Het gaat erom dat het HvJ het gerechtvaardigd acht als de lidstaten in hun belastingssystemen maatregelen nemen om belastingontwijking te bestrijden. Het HvJ legt deze rechtvaardigingsgrond voor zowel de directe belastingen als de indirecte belastingen op vergelijkbare wijze uit. ⁷⁶

Het verdient opmerking dat deze rechtvaardigingsgrond niet zo snel zal worden aangenomen, daar belastingplichtigen zich mogen laten leiden door de fiscaliteit. Het is hen aldus toegestaan om de meest voordelige route/lidstaat te kiezen. ⁷⁷ Het feit dat een belastingplichtige voor de verwezenlijking van een rechtmatig zakelijk voornemen uit verschillende wettelijk toegelaten organisatorische mogelijkheden die mogelijkheid kiest die voor hem fiscaal het voordeligst uitvalt, vormt op zich nog geen grond voor de veronderstelling van belastingontwijking. ⁷⁸

Er is pas sprake van belastingontwijking indien het gaat om een door betrokkene in strijd met doel en strekking van de wet opgezette volstrekt kunstmatige constructie met het oogmerk op die manier belasting te ontgaan. ⁷⁹ Er dient aldus sprake te zijn van een ‘volstrekt kunstmatige constructie’ (lees: geen substance oftewel een brievenbusmaatschappij) die erop is gericht om de belastingwetgeving van een lidstaat te ontwijken (objectieve toets). ⁸⁰ Daarnaast moet de wil om het belastingvoordeel te verkrijgen aanwezig zijn (subjectieve toets).

Voor de btw gaat deze rechtvaardigingsgrond niet op. Ook al kan slim gebruikgemaakt worden van de mogelijkheden die de fiscale eenheid biedt, dat geldt eveneens voor binnenlandse situaties en voor vaste inrichtingen en de bijbehorende hoofdhuisen. Zoals hierboven ook al aangeven, zijn belastingplichtigen vrij om te kiezen voor de fiscaal voordeligste weg.

4.4 Tussenconclusie

Wij concluderen dat één van de door het HvJ gehanteerde rechtvaardigingsgronden (het bewaren van een evenwichtige heffingsbevoegdheid) het onthouden van de voordelen van de fiscale eenheid aan in het buitenland gevestigde ondernemers zou kunnen rechtvaardigen, omdat duidelijk is dat het btw-systeem door een (grensoverschrijdende) fiscale eenheid kan worden verstoord. Kanttekening hierbij is echter dat het btw-systeem in binnenlandse situaties ook wordt verstoord. Voorts kan worden gekozen voor minder vergaande maatregelen, zodat onzes inziens niet wordt voldaan aan de proportionaliteitstoets ⁸¹ en er aldus sprake is van een ongerechtvaardigde belemmering van de vrijheid van vestiging. ⁸² Wij komen daarmee toe aan onze laatste paragraaf: wat kunnen eventuele oplossingen zijn voor de fiscale eenheden vennootschapsbelasting en omzetbelasting?

5. Oplossingen

5.1 Vennootschapsbelasting

Zoals eerder in deze bijdrage aangegeven, heeft het kabinet tijdens de parlementaire behandeling van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid al aangekondigd voornemens te zijn om de spoedreparatiemaatregelen binnen afzienbare termijn te laten opvolgen door een robuuste en toekomstbestendige concernregeling. In dat kader heeft er – na de op 14 februari 2019 georganiseerde startbijeenkomst – een internetconsultatie plaatsgevonden, waarin vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap hun visie op de vier mogelijke oplossingsrichtingen hebben mogen geven.

Alvorens we ingaan op de vier alternatieven verdient het opmerking dat het kabinet in haar keuzedocument bepaalde randvoorwaarden schetst waaraan de nieuwe regeling moet voldoen. Zo dient de nieuwe groepsregeling robuust en juridisch bestendig te zijn. De nieuwe groepsregeling moet lang mee kunnen gaan, moet niet vatbaar zijn voor misbruik en moet geen budgettaire risico's met zich meebrengen. De EU-rechtelijke houdbaarheid van deze nieuwe regeling is aldus

van zeer groot belang. Tevens moet de nieuwe groepsregeling bijdragen aan een goed fiscaal ondernemingsklimaat en zowel voor de Belastingdienst als het bedrijfsleven, goed uitvoerbaar zijn.

Het geconsulteerde keuzedocument schetst vier alternatieven, te weten: (1) het continueren van het huidige regime en indien nodig uitbreiden met nieuwe reparatiemaatregelen; (2) het volledig afschaffen van de fiscale eenheid zonder vervangende groepsregeling; (3) het invoeren van een verlies- of winstoverdrachtsregeling; of (4) het invoeren van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling.

Ad 1.

In dit scenario blijft de consolidatiegedachte overeind en geldt slechts dat voor de toepassing van bepaalde regelingen moet worden gedaan alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid. ⁸³ De huidige fiscale eenheid kan aldus voortbestaan, hetgeen de staatssecretaris erg belangrijk lijkt te vinden. ⁸⁴ Afschaffing van het regime zal immers gepaard gaan met verscheidene problemen voor de uitvoeringspraktijk. De hoeveelheid Vpb-aangiftes respectievelijk Vpb-aanslagen zullen stijgen, transfer-pricingperikelen zullen ontstaan en reorganisaties zullen omslachtiger worden. ⁸⁵

Een nadeel van dit scenario is echter dat per belastingvoordeel gekeken dient te worden of het onthouden van het specifieke voordeel strijd oplevert met de EU- verdragsvrijheden. Belastingplichtigen zullen de (mogelijk) 'strijdige' bepalingen aan de kaak willen stellen en dit zal zorgen voor een toename aan procedures. Dit is een tijdrovend proces, wat de rechtszekerheid niet ten goede zal komen. Tevens zullen, in de situatie dat de rechter concludeert dat (wederom) een regeling in strijd is met het EU-recht, nieuwe vergelijkbare reparatiemaatregelen moeten worden ingevoerd om de incidentele budgettaire derving te dekken. De constante aanpassing van de wetgeving zal onzes inziens leiden tot grote wetgeving- en uitvoeringstechnische problemen en is daarom geen aan te bevelen oplossing.

Ad 2.

In dit scenario wordt de huidige fiscale-eenheidsregeling geheel afgeschaft zonder dat een vervangende groepsregeling daarvoor in de plaats komt. Kanttekening bij dit scenario is dat de voordelen van de fiscale eenheid zullen komen te vervallen, waardoor – naar onze mening – het vestigingsklimaat nadelig zal worden beïnvloed. Tevens zullen naar verwachting veel bedrijven door deze stelselwijziging hun concernstructuur gaan aanpassen door middel van fusies en liquidaties, waardoor er een toename van het aantal aangiften zal plaatsvinden. Voordeel van de afschaffing is echter dat veel gedetailleerde en veelal complexe regelingen zullen vervallen, maar dit weegt, volgens ons, niet op tegen de nadelige beïnvloeding van het vestigingsklimaat.

Ad 3.

Een andere mogelijkheid is het vervangen van het huidige fiscale-eenheidsregime door een verlies-of winstoverdrachtregeling. Kern van een dergelijke regeling is dat elk lichaam dat tot de fiscale groep behoort zijn eigen fiscale resultaat bepaalt en dat de winst respectievelijk het verlies vervolgens binnen de kwalificerende fiscale groep kan worden overdragen aan een andere maatschappij. Het belangrijkste voordeel van de fiscale eenheid, de horizontale verliescompensatie, blijft aldus gehandhaafd maar de overige voordelen (zoals onzichtbaarheid van transacties en geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen) zullen komen te vervallen. Zodoende zal het arrest Groupe Steria geen invloed meer hebben op een dergelijk systeem. Tevens is een groepsregeling die uitsluitend wordt beperkt tot verrekening van winsten en verliezen van vennootschappen die tot een binnenlandse fiscale groep behoren, naar het oordeel van het HvJ EU verenigbaar met het EU-recht. ⁸⁶

Echter, het onmiddellijk afschaffen van het huidige fiscale-eenheidsregime zonder gelijktijdige invoering van een nieuwe groepsregeling zal ingrijpende gevolgen hebben voor zowel het bedrijfsleven als voor de Belastingdienst, onder meer

omdat bestaande fiscale eenheden worden geraakt. De praktijk zal tijd nodig hebben om zich aan te passen aan een dergelijke stelselwijziging, waardoor overgangsrecht zal moeten worden ontwikkeld, hetgeen de complexiteit van de wetgeving verhoogt. Daarnaast zal de vervanging ernstige lastenverzwaringen voor de uitvoeringspraktijk met zich meebrengen. Veel voorheen gevoegde lichamen zullen weer zelfstandig belastingplichtig worden, hetgeen gepaard gaat met extra aangiftes en aanslagen. ⁸⁷ Oplossing hiervoor is de mogelijkheid om de fiscale winsten/verliezen van alle lichamen bij één aangewezen lichaam van de groep in aanmerking te nemen, welke vervolgens ook de gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting doet, zodat er maar één aangifte vennootschapsbelasting nodig is. Hoewel de administratieve lastenverzwaring dus (gedeeltelijk) kan worden voorkomen, zijn wij geen voorstander van dit alternatief. Een volledige stelselwijziging inclusief overgangsrecht zal veel ingrijpende gevolgen hebben voor de praktijk. Daarnaast vinden wij de overige voordelen van de consolidatiegedachte (zoals onzichtbaarheid van transacties en geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen) te waardevol om volledig afscheid te nemen van de fiscale eenheid Vpb.

Ad 4.

Invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten is ook een manier om het fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te brengen met het EU-recht. ⁸⁸ Door de concerngedachte volledig door te trekken naar grensoverschrijdende situaties ontstaat volledige fiscale neutraliteit tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties. Dit zou betekenen dat de huidige fiscale eenheid volledig in stand kan blijven en dat (bepaalde) bestaande spoedreparatiemaatregelen zouden kunnen vervallen. Het kabinet heeft echter aangegeven dat zij een grensoverschrijdende fiscale eenheid geen reële optie vindt, gelet op het risico van grondslaguitholling door internationaal opererende bedrijven. Zij stellen zich op het standpunt dat er nieuwe fiscale mismatches en bijkomende taxplanningmogelijkheden zullen ontstaan, omdat vanuit Nederlands perspectief de transacties tussen de moeder en buitenlandse dochtermaatschappijen fiscaal onzichtbaar zijn, terwijl deze bij het lichaam in het buitenland wel zichtbaar zijn voor de buitenlandse fiscus. Om deze nieuwe grondslaguithollingsmogelijkheden tegen te gaan, zullen allerlei nieuwe antimisbruikbepalingen moeten worden ontworpen, hetgeen de uitvoerbaarheid niet ten goede komt, meent het kabinet.

Wij zijn echter van mening dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid in serieuze overweging dient te worden genomen en sluiten ons dan ook aan bij de bijdrage van Kok en de Vries waarin zij een technische uitwerking geven hoe een evenwichtige grensoverschrijdende fiscale-eenheidsregeling met bijpassende flankerende maatregelen kan worden ingepast in de huidige Wet Vpb 1969. ⁸⁹ Voor een uitgebreide bespreking van al deze maatregelen willen wij verwijzen naar de bijdrage van Kok en de Vries. ⁹⁰

5.2 Omzetbelasting

Voor de omzetbelasting geldt dat Nederland bij een eventuele aanpassing van het fiscale-eenheidsregime gebonden is aan de mogelijkheden die de btw-richtlijn biedt. Nederland kan binnen dat kader overwegen om de fiscale eenheid af te schaffen of het fiscale-eenheidsregime met of zonder maatregelen te continueren. Daarnaast kan op richtlijnniveau worden overwogen om een grensoverschrijdende fiscale eenheid in te voeren. ⁹¹

Het afschaffen van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting is wat ons betreft geen reële en ook geen wenselijke optie. Zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst zal worden geconfronteerd met (veel) extra administratieve lasten. Wij vinden de fiscale-eenheidsgedachte ook juist passen binnen het btw-systeem waarin 'eenieder' (en dus ook een concern) ondernemer kan zijn. Binnen datzelfde systeem geldt ook dat in beginsel niet wordt geheven op basis van nationaliteit of vestigingsplaats, maar op basis van de plaats van de prestatie. Het territoriaal beperken van de fiscale eenheid, en dus het ondernemerschap, past niet goed binnen dat systeem. Het continueren van de huidige regelgeving met territorialiteitsbeperking vinden wij dan ook niet wenselijk.

Grensoverschrijdende fiscale eenheid (richtlijn niveau)

Wij vinden dat (op Europees niveau) zou moeten worden overwogen om een grensoverschrijdende fiscale eenheid toe te staan. ⁹² Een grensoverschrijdende fiscale eenheid zal alleen werken als de fiscale eenheid géén kan-bepaling meer is en alle lidstaten de (zelfde) fiscale eenheid invoeren. Derhalve zullen ook de verwevenheidseisen, en andere vereisten van de fiscale eenheid, moeten worden geharmoniseerd. Dat betekent dat alle lidstaten, dus ook de lidstaten die om moverende redenen geen fiscale eenheid hebben geïmplementeerd, ervan moeten worden overtuigd dat de (grensoverschrijdende) fiscale eenheid een wenselijke figuur is voor het btw-systeem. De kans dat alle lidstaten hiermee akkoord zullen gaan schatten wij niet hoog in. Wij blijven desalniettemin van mening dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid in serieuze overweging dient te worden genomen. Daarbij kan de door Kok en de Vries aangedragen oplossing voor de vennootschapsbelasting als inspiratie dienen.

Het idee is dan grofweg om de grensoverschrijdende fiscale eenheid op te delen in een hoofdhuis en één of meerdere vaste inrichtingen in het buitenland. Bestaande jurisprudentie op het gebied van onderlinge transacties (*FCE Bank*) en de aftrek van voorbelasting (*Le Crédit Lyonnais* ⁹³ en *Morgan Stanley* ⁹⁴) kunnen dan worden aangewend om de heffingsbevoegdheid. Voor de plaats van dienst en de verlegging van btw kan worden aangesloten bij bestaande regels met betrekking tot de vaste inrichting en het hoofdhuis. ⁹⁵

Per elementbenadering

Ook al is praktisch gezien niet veel mogelijk op richtlijn niveau, dat neemt niet weg dat Nederland ermee geconfronteerd kan worden dat de territoriale beperking van de fiscale eenheid in strijd is met de vrijheid van vestiging. Het is dan goed mogelijk dat een per-elementbenadering zal worden gehanteerd. Dat betekent dat sommige voordelen van een fiscale eenheid wellicht ook moeten worden toegekend aan buitenlandse ondernemers die slechts op basis van de territoriale beperking geen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Wij denken dan onder meer aan het niet onderwerpen van een dienst van een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap aan de in Nederland gevestigde moedervennootschap die geen recht op aftrek heeft. Dat betekent wel dat de fiscale eenheid voor gedeeltelijk buitenlandse concerns een loterij wordt zonder nieten. Ook dat lijkt ons niet wenselijk.

Conclusie

De titel van deze bijdrage luidt: *Fiscale eenheid en de vrijheid van vestiging: nog niet uitgepraat?* Wij concluderen dat we inderdaad nog niet uitgepraat waren en dat we dat ook nog steeds niet zijn. Voor de vennootschapsbelasting is de hervorming van de fiscale eenheid nog steeds een interessante kwestie en wij zijn dan ook zeer benieuwd welke route de wetgever zal gaan bewandelen om de huidige fiscale eenheid in lijn te brengen met Europees recht.

Voor de omzetbelasting geldt echter dat het afwachten is tot het moment dat de vrijheid van vestiging in relatie tot de fiscale eenheid een hot topic wordt. Ondanks flink wat bijdragen in de literatuur, onder meer Van Doesum en Van Norden kaartten het onderwerp al meer dan tien jaar geleden aan, is er immers vrijwel geen jurisprudentie verschenen op het gebied van de vrijheid van vestiging en de fiscale eenheid omzetbelasting. Daarom bestaat er op dit moment (nog) geen noodzaak om rigoureuze maatregelen te treffen. Toch is het goed mogelijk dat op enig moment een met de vennootschapsbelasting vergelijkbare situatie ontstaat. Het is goed om daarop voorbereid te zijn.

Mr. K. Schriek

Kaylee Schriek is werkzaam bij de Belastingdienst en als wetenschappelijk docent verbonden aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

Mr. J. van Poppel

Janine van Poppel is werkzaam als wetenschappelijk docent aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

Voetnoten

- 1). Dit wordt ook wel het primaire vestigingsrecht genoemd.
- 2). Het HvJ heeft onder andere in HvJ 27 september 1988, nr. 81/87 (Daily Mail), Jur. 1988, 5483, benadrukt dat art. 43 van het EG-verdrag (thans art. 49 VWEU) ook voor de lidstaat van vertrek een verbod inhoudt om de vestiging van een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken.
- 3). HvJ 22 februari 2018, C-398/16 en C-399/16 (gevoegde zaken *X BV* en *X NV*), ECLI:EU:C:2018:110, *NTFR* 2018/563.
- 4). Rb. Den Haag 27 januari 2020, nr. 18/8033, *NTFR* 2020/888. Het ging in deze zaak om een dochtervennootschap in Nederland met voornamelijk vrijgestelde activiteiten. De in Duitsland gevestigde moedervennootschap verrichtte diensten aan haar dochter waarvoor in Nederland verlegde btw moest worden aangegeven die niet voor aftrek in aanmerking kwam. Belanghebbende meende dat de vrijheid van vestiging in het geding kwam, omdat vennootschappen met een Nederlandse moeder een fiscale eenheid hadden kunnen vormen en zo onderlinge btw hadden kunnen vermijden. De rechtbank deed de zaak af met het oordeel dat de vrijheid van vestiging van de dochter niet wordt belemmerd, hooguit dat van de moeder, en dat voorts niet aannemelijk was gemaakt dat voldaan was aan de verwevenheidseisen waardoor geen sprake was van gelijke gevallen. Er is hoger beroep ingediend.
- 5). Het bezitspercentage van 95% sluit aan bij de civielrechtelijke uitkoopregeling van art. 2:92a BW en 2:201a BW en is zo hoog omdat het regime vergaande faciliteiten meebrengt, aldus de staatssecretaris. Zie in dit verband J.N. Bouwman & M.J. Boer, *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu 2015 & *Kamerstukken II* 1999/2000, 26854, nr. 3, p. 9 & *Kamerstukken II* 2000/01, 26854, nr. 6, p. 12 en 13.
- 6). Volgens de Hoge Raad zijn voorraadaandelen, aandelen die door de belastingplichtige zijn bestemd voor de verkoop, behoren tot diens vlottende kapitaal, betrekking hebben op vennootschappen die geen onderneming in materiële zin drijven en die geen activa of geen andere activa hebben dan liquide middelen en/of bezittingen die onverwijld zonder noemenswaardig verlies in liquide middelen kunnen worden omgezet. Zie HR 23 februari 2000, nr. 34253, *BNB* 2000/215.
- 7). Daarnaast heeft de staatssecretaris in een besluit goedgekeurd dat ingeval een kasgeldvennootschap als dochtermaatschappij wordt opgenomen in een fiscale eenheid, de moedermaatschappij wordt geacht de aandelen in de dochtermaatschappij niet onmiddellijk of middellijk, als voorraad te houden. De staatssecretaris verbindt hieraan wel de voorwaarde dat de discount bij aankoop en de upcount bij verkoop van de kasgeldvennootschap tot de winst wordt gerekend van het jaar waarin de aankoop respectievelijk verkoop plaatsvindt. Zie het Besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, *Stcrt.* 2010, 20684.
- 8). Voor de vestigingsplaats op basis van het nationale recht is de plaats waar het lichaam zijn feitelijke leiding uitoefent doorslaggevend. Indien een lichaam louter in Nederland is gevestigd op grond van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet Vpb 1969 wordt niet voldaan aan de vestigingsplaatsseis. Door het stellen van deze voorwaarde wordt derhalve een grensoverschrijdende fiscale eenheid uitgesloten.

- 9) . Zie art. 15 lid 8 Wet Vpb 1969.
- 10) . Art. 15 lid 9 Wet Vpb 1969.
- 11) . Art. 8b lid 1 Wet Vpb 1969.
- 12) . HR 4 juni 1986, 23381, *BNB* 1986/282.
- 13) . Buiten een fiscale eenheid zou dit ook mogelijk zijn op basis van de deelnemingsvrijstelling.
- 14) . Voor de vestigingsplaats op basis van het nationale recht is de plaats waar het lichaam zijn feitelijke leiding uitoefent doorslaggevend. Indien een lichaam louter in Nederland is gevestigd op grond van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet Vpb 1969 wordt niet voldaan aan de vestigingsplaatsseis.
- 15) . HvJ, 25 februari 2010, C-337/08 (*X-Holding*), *NTFR* 2010/541.
- 16) . HvJ, 25 februari 2010, C-337/08, r.o 31 (*X-Holding*), *NTFR* 2010/541.
- 17) . HvJ, 27 november 2008, C-418/07 (*Société Papillon*), *NTFR* 2008/2404.
- 18) . HvJ, 12 juni 2014, zaken C-39-41/13 (*SCA Group Holding*), *NTFR* 2014/1055.
- 19) . *Wet aanpassing fiscale eenheid: Kamerstukken II* 2015/16, 34323, nr. 6.
- 20) . HvJ 22 februari 2018, C-398/16 en C-399/16 (gevoegde zaken *X BV* en *X NV*), ECLI:EU:C:2018:110, *NTFR* 2018/563.
- 21) . HvJ 21 mei 2015, C-386/14, r.o. 27 & 28 (*Groupe Steria*), *NTFR* 2015/2456.
- 22) . Zie *BNB* 1962/123, *BNB* 1958/34, *BNB* 1956/332, *BNB* 1953/159, [BNB 1955/91](#).
- 23) . G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007.
- 24) . Zie ook A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 2009/1572.
- 25) . De fiscale eenheid voor de btw is dus geen keuze.
- 26) . HR 22 februari 1989, nr. 25068, *BNB* 1989/112 en HR 16 december 1998, nr. 33987.
- 27) . HR 22 februari 1989, nr. 25068, *BNB* 1989/112 en HR 16 december 1998, nr. 33987. Zie ook conclusie A-G van Hilten bij HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, *NTFR* 2013/2083.
- 28) . HR 11 oktober 2013, nr. 11/05102 en 11/05105, *NTFR* 2013/2083 en [HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, NTFR 2019/1808](#).
- 29) . 'In onderlinge samenhang bezien' betekent naar onze mening dat een mindere economische verwevenheid kan

worden gecompenseerd met een sterkere financiële en organisatorische verwevenheid. Zou een minimale financiële en organisatorische voldoende zijn, dan zou de economische verwevenheid vrijwel niet meer relevant zijn. Zie ook de noot van M.M.W.D. Merckx bij HR 5 juli 2019, *FED* 2020/9.

- 30) . De Europese Commissie meende dat, ondanks het gebruik van het woord ‘personen’ in plaats van ‘belastingplichtigen’ in art. 11 btw-richtlijn, slechts belastingplichtigen deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Dat standpunt heeft geleid tot een reeks inbreukprocedures, onder meer tegen Nederland (HvJ 25 april 2013, zaak C-65/11, *NTFR* 2013/1002 en HvJ 9 april 2013, zaak C-85/11, *NTFR* 2013/955).
- 31) . Het HvJ geeft in *Larentia & Minerva* (HvJ 16 juli 2015, zaak C-108/14 en C-109/14, *V-N* 2015/44.18) aan dat art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, thans art. 11 btw-richtlijn, geen rechtstreekse werking heeft. De Hoge Raad oordeelt in dezelfde zin in HR 11 september 2015, [ECLI:NL:HR:2015:2498](#), *BNB* 2015/215: ‘(...)Opgemerkt zij nog dat artikel 11 van Btw-richtlijn 2006 niet kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd.’
- 32) . Art. 11 btw-richtlijn en HvJ 25 april 2013, zaak C-480/10 (*Commissie versus Zweden*), *V-N* 2013/24.15 en HvJ 25 april 2013, zaak C-074/11 (*Commissie versus Finland*).
- 33) . R.D. Dirks & H. Mezouar, ‘Een voorstel voor een herziening van de fiscale eenheid btw’, *WFR* 2019/258. Zie ook J. Wessels, ‘Iedereen in de fiscale eenheid btw’, *MBB* 2013/07/08-2.
- 34) . Op grond van art. 15 Wet OB bestaat recht op aftrek van voorbelasting indien en voor zover belaste activiteiten worden verricht. Eén van de gevolgen van een fiscale eenheid is dat de fiscale eenheid één ondernemer is voor de btw. Alle activiteiten, economisch en niet-economisch, vrijgesteld en belast, worden dan ook samengenomen. Voor algemene kosten bestaat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting op basis van een (pre) pro rata: de verhouding tussen belaste en niet-belaste activiteiten. Doordat naar de verhouding van de hele fiscale eenheid wordt gekeken, kan ook aftrekrecht ontstaan voor de algemene kosten van de niet-ondernemer die an sich geen aftrekrecht heeft.
- 35) . Middels een pre pro rata wordt het recht op aftrek van voorbelasting berekend wanneer zowel economische als niet-economische activiteiten worden verricht.
- 36) . Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347. In dit geval is dus wel een beschikking van de inspecteur nodig.
- 37) . Voor de vennootschapsbelasting is de plaats waar het lichaam zijn feitelijke leiding uitoefent doorslaggevend en indien een lichaam louter in Nederland is gevestigd op grond van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet Vpb 1969 wordt niet voldaan aan de vestigingsplaatsseis.
- 38) . M.M.W.D. Merckx, ‘De woon- en vestigingsplaats in de BTW’ (FM nr. 137), *FED* 2011/9.4.3.
- 39) . De vaste inrichting wordt op verschillende plekken gedefinieerd, het meest belangrijk in art. 11 Btw-verordening. Lid 1 (zogenaamde inkoop-vaste inrichting): ‘iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.’ En lid 2 (zogenaamde verkoop-vaste inrichting): ‘iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt

wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken.’

- 40) . Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, nr. DGB 2003/6237M, V-N 2003/63.12.
- 41) . HR 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287.
- 42) . Dit brengt mee dat voor het toetsen van de verwevenheidseisen moet worden gekeken naar het geheel dat deel uit gaat maken van de fiscale eenheid. Ook de activiteiten van het in het buitenland gevestigde hoofdhuis zijn dus van belang. Dat kan er in de praktijk toe leiden dat vaste inrichtingen minder snel deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Immers zal het hoofdhuis in het buitenland in voorkomende gevallen niet bezig zijn met soortgelijke activiteiten of met prestaties aan de fiscale eenheid in Nederland, waardoor geen sprake is van economische verwevenheid. Zie ook G.J. van Norden, 'Fiscale eenheid voor de btw uitgebreid', *WFR* 2002/1541.
- 43) . HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (*Skandia*), *NFR* 2014/2486, V-N 2014/43.23.
- 44) . Staatssecretaris van Financiën, *Brief naar aanleiding van het algemeen overleg inzake Btw-vraagstukken op 2 juni 2016*, 8 juli 2016, V-N 2016/39.19.
- 45) . Zie voor een uitgebreide analyse onder meer: M.L. Schippers & J.M.B. Boender, 'De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?', *MBB* 2015/3/3, M.J.M.A. Toet, 'Btw en fiscale eenheid', *MBB* 2016/4/4, M.M.W.D. Merckx, 'Het Btw-comité over Skandia America Corporation', *WFR* 2017/91 en *BTW-bulletin* 2014/84, 2015/14 en 2015/59.
- 46) . Vanwege haar vestigingsplaats in de Verenigde Staten.
- 47) . HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04 (*FCE Bank*), *NFR* 2006/468, BNB 2006/164.
- 48) . Een in het Verenigd Koninkrijk gevestigd hoofdhuis had een vaste inrichting in Italië aan wie het hoofdhuis diensten verrichtte. Het HvJ stelt vast dat een prestatie slechts belastbaar is wanneer tussen prestatieverrichter en ontvanger een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Het HvJ onderzoekt in dat kader of de vaste inrichting zelfstandig een economische activiteit uitoefent. Daarbij is van belang of de vaste inrichting economisch bedrijfsrisico draagt. Volgens het HvJ is dat niet zo, de vaste inrichting is afhankelijk van het hoofdhuis, waarmee zij één enkele belastingplichtige vormt. Onderlinge prestaties zijn daarom in beginsel niet onderworpen aan btw.
- 49) . Zaak C-812/19. Zie ook: N. Wenting, 'Nieuwe prejudiciële vragen over diensten hoofdhuis aan vaste inrichting: Skandia 2.0', *Btw-bulletin* 2020/17.
- 50) . Daarbij merken wij op dat het in Danske Bank gaat om het Deense fiscale-eenheidsregime en niet om het Zweedse fiscale eenheidsregime, hetgeen kan betekenen dat andere feiten en omstandigheden van toepassing zijn die tot een andere uitkomst kunnen leiden.
- 51) . Zie in dezelfde zin A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid btw', *WFR* 2009/1572.
- 52) . Zie ook M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?', *WFR* 2016/204 en M.L. Schippers & J.M.B. Boender, 'De btw en de vaste inrichting: mysteries solved?', *MBB* 2015/03-03

- 53) . Frankrijk heeft de fiscale eenheid niet geïmplementeerd.
- 54) . Ervan uitgaande dat sprake is van een hoofdregel dienst. Als de fiscale eenheid geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verricht, dan is de verlegde btw in Zweden geheel of gedeeltelijk niet aftrekbaar.
- 55) . Als het hoofdhuis de dienst zelf in Frankrijk had ingekocht, dan was de btw niet aftrekbaar geweest.
- 56) . Dat geldt onzes inziens ook voor de hoofdhuizen die middels een vaste inrichting in Nederland deel uitmaken van een fiscale eenheid en zou dus ook moeten gelden wanneer buitenlandse vennootschappen en/of natuurlijke personen zouden worden toegelaten tot de fiscale eenheid.
- 57) . Dat kan leiden tot een liquiditeitsvoordeel: er wordt onderling geen btw in rekening gebracht en die btw hoeft dus ook niet te worden voldaan (door de prestatieverrichter) en in aftrek te worden gebracht (door de afnemer). In buitenlandse situaties zal dit voordeel minder groot zijn, omdat de plaats van dienst-regels in beginsel zullen bepalen dat de heffing wordt verlegd naar de in het buitenland gevestigde afnemer.
- 58) . De pro rata wordt als volgt berekend: belaste omzet/(vrijgestelde omzet + belaste omzet). Zie art. 15 lid 6 Wet OB jo. art. 11 Uitv.besch. OB.
- 59) . Dat geldt uiteraard niet voor interne (binnen FE) niet-economische activiteiten, zoals het houden van aandelen in de dochtervennootschappen zonder dat een management fee wordt gerekend. Dat betekent dat niet-economische activiteiten slechts een pre pro rata kunnen teweegbrengen, wanneer dat niet-economische activiteiten zijn jegens een derde (buiten FE).
- 60) . Zie art. 54 VWEU.
- 61) . Zie HvJ, zaak C-212/06 (*Vlaamse zorgverzekering*). Het HvJ acht zich echter wel bevoegd om uitleg te geven in puur binnenlandse situaties indien Europese wetgeving ook voor puur binnenlandse situaties in de nationale wet is geïmplementeerd. Zie onder meer: HvJ 26 januari 1993, C-112/91 (*Werner*), punt 17; HvJ 17 juli 1997, C-28/95 (*Leur-Bloem*), punt 33 en HvJ 22 december 2008, C-48/07 (*Les Vergers du Vieux Travers*), punt 27.
- 62) . In de zaak *Ullens de Schooten* heeft het HvJ het leerstuk van zuivere interne situaties verduidelijkt en aangegeven dat als in een situatie alle aspecten zich binnen een lidstaat afspelen, en er geen aanknopingspunt bestaat met een van de fundamentele vrijheden in het VWEU, de burger aan deze vrijheden geen rechten kan ontlenen, zie HvJ 15 november 2016, C-268/15 (*Ullens de Schooten*), ECLI:EU:C:2016:874.
- 63) . Zie bijvoorbeeld ook de zaak *Bosal*, waaruit volgde dat de Nederlandse regelgeving op zichzelf niet in strijd was met de moeder/dochter-richtlijn, maar wel een belemmering van de vrijheid van vestiging vormde. HvJ 18 september 2003, zaak C-168/01, *NTFR* 2003/1594.
- 64) . A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW', deel 1, *WFR* 2006/823, en deel 2, *WFR* 2006/853.
- 65) . HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09 (*Schmelz*), *NTFR* 2010/2576.
- 66) . M.M.W.D. Merckx. 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW (FM nr. 137)', *FED* 2011/9.4.4.

- 67) . Zie de overwegingen van het HvJ in zaak C-15/81 (*Gaston Schul*).
- 68) . Belangrijk is wel te onderkennen dat de fiscale eenheid voor de btw ook nadelen kan hebben. Omdat de fiscale eenheid geen keuze is, kan het voor belastingplichtigen dus ook negatief uitpakken.
- 69) . Alhoewel daar volgens het HvJ niet te snel vanuit moet worden gegaan. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95 (*DFDS A/S*). HvJ 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 (*Daimler AG* en *Widex A/S*), *NTFR* 2012/2647. HvJ 7 mei 2020, zaak C-547/18 (*Dong Yang Electronics sp. z.o.o.*), *NTFR* 2020/1662. Zie voor een uitgebreide beschouwing: A.M. Luiken, 'Dubbele geaardheid: zowel een dochtervennootschap als een vaste inrichting', *BtwBrief* 2020/52.
- 70) . Bijvoorbeeld vanwege vergunningen die aan een rechtspersoon worden toegekend, waardoor gekozen wordt voor een vaste inrichting. Anders zouden immers ook voor die nieuwe rechtspersoon weer vergunningen moeten worden aangevraagd. Omgekeerd vereist de regelgeving van een land weleens dat activiteiten worden uitgevoerd middels een in dat land gevestigde rechtspersoon.
- 71) . A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW', deel 1, *WFR* 2006/823, en deel 2, *WFR* 2006/853.
- 72) . Zie bijvoorbeeld HvJ EU, zaak C-371/10 (*National Grid*), *NTFR* 2011/2856.
- 73) . Zie HvJ EG, zaak C-204/90 (*Bachmann*).
- 74) . Zie bijvoorbeeld HvJ EU, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*).
- 75) . Zie voor nog meer voorbeelden: M.M.W.D. Merkk. 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW (FM nr. 137)', *FED* 2011/9.4.4.
- 76) . Vgl. bijvoorbeeld HvJ EG, zaken C-255/02 (*Halifax*), *NTFR* 2006/359, en C-425/06 (*Part Service*), *NTFR* 2008/28 voor de BTW, HvJ EG, zaak C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), *NTFR* 2006/2406, voor de vrijheden.
- 77) . Zie hierover bijvoorbeeld HvJ EG, zaak C-110/88 (*Centros*). Deze zaak ging over de vraag of Denemarken inschrijving van een Britse vennootschap in het Deense handelsregister moest toelaten. Het HvJ oordeelde dat Denemarken dit moest toestaan, ook al had men voor een Britse vennootschap gekozen in plaats van een Deense om op die manier onder de Deense kapitaalbeschermingsregels uit te komen. Zie tevens HvJ EG, C-167/01 (*Inspire Art*). Zie verder HvJ EU, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), *NTFR* 2011/81, waarin het HvJ in het kader van de btw overwoog dat marktdeelnemers ervoor mogen kiezen bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze te verwerven, ook als hiermee een besparing voor de btw wordt bereikt.
- 78) . Vgl. HvJ EU, zaak C-352/08 (*Zwijnenburg*), *NTFR* 2010/1562.
- 79) . Zie bijvoorbeeld HvJ EG, zaken C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), *NTFR* 2006/2406 en C-524/04 (*Thin Cap GLO*), *NTFR* 2007/470.
- 80) . Het objectieve element kwam eerder naar voren in zaken *Paletta* en *Centros*, zie HvJ EU 2 mei 1996, C-206/94, (*Paletta*) en HvJ EU 9 maart 1999, C-212/97 (*Centros*).
- 81) . Van Doesum en Van Norden komen tot dezelfde conclusie. Zie *WFR* 2006/853. Zie ook de noot van Brakeboer bij de

uitspraak van Rechtbank Den Haag, 27 januari 2020, nr. 18/8033, *NTFR* 2020/888. Van Osch en Oudshoorn denken dat geen sprake zal zijn van strijd met de vrijheid van vestiging, omdat geen sprake is van een belemmering dan wel er een rechtvaardigingsgrond is. Zie B.T.J.G. van Osch & K.E. Oudshoorn, 'De fiscale eenheid btw: spel zonder grenzen?', *BtwBrief* 2020/42.

- 82) . Het spreekt voor zich dat voldaan moet zijn aan de overige vereisten voor wordt toegekomen aan de territorialiteitsbeperking en aan strijd met de vrijheid van vestiging.
- 83) . *Kamerstukken II* 2018/19, 34959, nr. 7, p. 7.
- 84) . *Kamerstukken II* 2015/16, 34323, nr. 6.
- 85) . *Kamerstukken II* 2015/16, 34323, nr. 6, p. 5 en 6.
- 86) . Zie bijvoorbeeld persbericht MEMO/19/1472, onder 9, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1472_nl.htm inzake Finland dat een winstoverdrachtfaciliteit heeft.
- 87) . Naar schatting zijn er ongeveer 200.000 dochtermaatschappijen opgenomen in een fiscale eenheid, zie *Kamerstukken II* 2015/16, 34323, nr. 6, p. 5.
- 88) . Het HvJ heeft in de zaak Lidl Belgium destijds geoordeeld dat een objectvrijstelling een geschikte en proportionele manier is om buitenlandse resultaten buiten de heffingsgrondslag te houden, zie HvJ 15 mei 2008, C-414/06, (*Lidl Belgium*), *NTFR* 2008/1030.
- 89) . Kok en de Vries zijn niet de eersten die pleiten voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Zowel Van Sonderen als De Smit braken al eerder een lans voor het invoeren van een dergelijke regeling, zie in dit verband J.C.M. van Sonderen, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 1996 en R.C. de Smit, 'Onbegrensde kans', *WFR* 2010/4.
- 90) . Q.W.J.C.H. Kok & R.J. de Vries, 'Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2018/37.
- 91) . Als een andere mogelijkheid benoemt Merkx dat lidstaten de fiscale eenheid van een andere lidstaat erkennen. Dat betekent dan bijvoorbeeld dat een levering van een goed in een andere lidstaat van het ene aan het andere onderdeel van een fiscale eenheid niet belast is (omdat sprake is van een onderlinge transactie), ook al heeft die specifieke lidstaat zelf geen fiscale-eenheidsregime. Wij zijn met Merkx eens dat deze optie moeilijk te rijmen is met de neutraliteit. Een concern binnen die specifieke lidstaat wordt dan immers anders behandeld dan een buitenlands concern die volgens het recht van een andere lidstaat wel een fiscale eenheid kunnen vormen. Daarnaast vermoeden wij dat de lidstaten die zelf geen fiscale-eenheidsregime hebben geïmplementeerd, ook het systeem van andere lidstaten niet zullen willen erkennen. Zie M.M.W.D. Merkx. 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW (FM nr. 137)', *FED* 2011/9.4.4.
- 92) . Ook Merkx, Veltrop, Van Doesum en Van Norden pleiten voor een verplicht communautair fiscale-eenheidsregime in alle lidstaten, ook al is het ook volgens hen niet waarschijnlijk dat een dergelijk regime politiek haalbaar is. Zie: M.M.W.D. Merkx, 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW (FM nr. 137)', *FED* 2011/9.4.4, M.M.J.A. Veltrop, 'De Nederlandse fiscale eenheid: Een maatje te groot?', *WFR* 2016/204, A.J. van Doesum & G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw', *WFR* 2009/1572. Nathoeni pleit er in 2006

voor dat lidstaten de fiscale eenheden van andere lidstaten in ieder geval erkennen. Zie: S.I. Nathoeni, 'De wondere wereld van de fiscale eenheid', *Btw-bulletin* 2006, 27.

- 93) . HvJ 12 september 2013, C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), *V-N* 2013/48.15.
- 94) . HvJ 24 januari 2019, zaak C-165/17 (*Morgan Stanley*), *NTFR* 2019/359, *V-N* 2019/12.13. Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de zaak: M.M.W.D. Merckx & R. Starckenburg, 'Morgan Stanley: meten met twee (of meer) maten!', *WFR* 2019/161.
- 95) . Art. 6 lid 1 en art. 12 Wet OB.