

Mr.dr. G.J. van Norden

Het concern in de BTW

Het concern in de BTW

Fiscale monografieën

Redactie

Prof. dr. P.H.J. Essers

Prof. dr. M.W.C. Feteris

Mw. mr. dr. M.E. van Hilten

Prof. mr. C. van Raad

Prof. dr. L.G.M. Stevens

Monografie nr. 122

Dit boek werd op 16 mei 2007 als proefschrift verdedigd aan de Universiteit van Tilburg.

Promotor: prof. dr. H.W.M. van Kesteren.

Mr. dr. G.J. van Norden

Het concern in de BTW

Grafische vormgeving: Bert Arts BNO
Omslagontwerp: Alfred Birnie

Samensteller(s) en uitgever zijn zich volledig bewust van hun taak een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te verzorgen. Niettemin kunnen zij geen aansprakelijkheid aanvaarden voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

ISBN 978 90 13 04613 7
NUR 826-609

© 2007, Kluwer, Deventer

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, in fotokopie of anderszins zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voorzover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

No part of this book may be reproduced in any form, by print, photoprint or any other means without written permission from the publisher.

Het complete productaanbod vindt u in de online Kluwershop: www.kluwershop.nl

INHOUDSOPGAVE

Lijst van gebruikte afkortingen / XV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Het concern / 1
- 1.2 Onderwerp van het onderzoek / 2
- 1.3 Probleemstelling / 4
- 1.4 Belang van het onderzoek / 5
- 1.5 Afbakening / 7
 - 1.5.1 Algemeen / 7
 - 1.5.2 Juridische structuur / 7
 - 1.5.3 Functionele structuur / 11
 - 1.5.4 Functionele structuur: extern karakter / 11
 - 1.5.5 Functionele structuur: intern karakter / 12
- 1.6 Verantwoording onderzoeksmethode / 15
- 1.7 Opbouw van het onderzoek / 16

HOOFDSTUK 2

Toetsingskader / 19

- 2.1 Inleiding / 19
- 2.2 Begrippen 'rechtsgrond', 'rechtsgrondslag' en 'rechtskarakter' / 19
- 2.3 Rechtsgrond van de BTW / 20
- 2.4 Rechtsgrondslag van de BTW / 21
- 2.5 Rechtskarakter van de BTW / 25
- 2.6 Conclusie / 30

HOOFDSTUK 3

Het concern juridisch en fiscaal / 31

- 3.1 Inleiding / 31
- 3.2 Het begrip 'concern' / 32
 - 3.2.1 Algemeen / 32
 - 3.2.2 Wettelijke definities / 32

3.2.3	Het begrip 'concern' in de doctrine / 34
3.2.3.1	Algemeen / 34
3.2.3.2	Juridisch zelfstandige entiteiten / 35
3.2.3.3	Centrale leiding / 35
3.2.3.4	Economische eenheid / 39
3.2.4	Definitie concernbegrip / 40
3.3	Enkelvoudige versus concernverhoudingen / 40
3.3.1	Algemeen / 40
3.3.2	Ondernemingsrecht / 42
3.3.3	Vennootschapsbelasting / 43
3.3.4	BTW / 44
3.4	Het enkelvoudige subject / 45
3.4.1	Algemeen / 45
3.4.2	Ondernemingsrecht / 47
3.4.3	Vennootschapsbelasting / 47
3.4.4	BTW / 51
3.5	Het concern als subject / 52
3.5.1	Algemeen / 52
3.5.2	Houdstervennootschap / 53
3.5.3	Dochtervennootschappen / 54
3.5.3.1	Algemeen / 54
3.5.3.2	Rechtsvorm / 54
3.5.3.3	Functie en aard activiteiten / 56
3.5.4	Concernregelingen / 57
3.5.4.1	Algemeen / 57
3.5.4.2	Ondernemingsrecht / 57
3.5.4.3	Vennootschapsbelasting / 58
3.5.4.4	BTW / 59
3.6	Het enkelvoudige object / 61
3.6.1	Algemeen / 61
3.6.2	Ondernemingsrecht / 63
3.6.3	Vennootschapsbelasting / 64
3.6.4	BTW / 65
3.7	Concernhandelingen als object / 69
3.7.1	Algemeen / 69
3.7.2	Houdstervennootschap / 70
3.7.3	Dochtervennootschappen / 73
3.7.3.1	Algemeen / 73
3.7.3.2	Rechtsvorm / 73
3.7.3.3	Functie en aard activiteiten / 74
3.7.4	Concernregelingen / 75
3.7.4.1	Algemeen / 75
3.7.4.2	Ondernemingsrecht / 75
3.7.4.3	Vennootschapsbelasting / 76
3.7.4.3.1	Algemeen / 76
3.7.4.3.2	Fiscale eenheid (art. 15 Wet Vpb 1969) / 78

- 3.7.4.3.3 Deelnemingsvrijstelling (art. 13 Wet Vpb 1969) / 80
- 3.7.4.4 BTW / 82
- 3.8 Wenselijkheid harmonisatie begrippen en regels / 83

HOOFDSTUK 4

Het subject van heffing in de BTW / 87

- 4.1 Inleiding / 87
- 4.2 Eenieder / 89
- 4.3 Zelfstandigheid / 90
 - 4.3.1 Algemeen / 90
 - 4.3.2 Zelfstandigheid rechtspersonen / 92
- 4.4 Economische activiteit / 95
 - 4.4.1 Algemeen / 95
 - 4.4.2 Indeling economische activiteit / 97
 - 4.4.3 Regelmaat / 100
 - 4.4.4 Exploitatie van (on)lichamelijke zaken / 102
- 4.5 Reikwijdte economische activiteiten / 105
 - 4.5.1 Handelingen uitsluitend om niet / 105
 - 4.5.2 Handelingen tegen een 'te lage' vergoeding / 106
 - 4.5.3 Handelingen tegen een onzakelijke vergoeding / 111
 - 4.5.4 Handelingen om niet of tegen een 'te lage' vergoeding naast handelingen onder bezwarende titel / 114
 - 4.5.5 Tussenconclusie / 116
- 4.6 Incidentele handelingen / 117
- 4.7 Als zodanig / 118
- 4.8 Vestigingsplaats belastingplichtige / 119
 - 4.8.1 (Primaire) vestigingsplaats / 119
 - 4.8.2 Secundaire vestigingsplaats (vaste inrichting) / 121
- 4.9 Begin en einde belastingplicht / 126
- 4.10 Samenvatting en conclusie / 127

HOOFDSTUK 5

Concernvennootschappen in de BTW: het subject van heffing / 131

- 5.1 Inleiding / 131
- 5.2 Houdstervennootschap / 132
 - 5.2.1 Algemeen / 132
 - 5.2.2 Particuliere belegger versus belastingplichtige / 133
 - 5.2.2.1 Afbakening in de directe belastingen en in de BTW / 133
 - 5.2.2.2 Afbakening op basis van consumptieve en productieve sfeer / 135
 - 5.2.2.3 Reflectie op afbakening op basis van consumptieve en productieve sfeer / 136
 - 5.2.3 Zuivere houdstervennootschap / 138
 - 5.2.4 Moeiende houdstervennootschap / 141
 - 5.2.4.1 Algemeen / 141

5.2.4.2	Het arrest Polysar / 142
5.2.4.3	Het arrest Floridienne/Berginvest / 144
5.2.4.4	Invloed latere jurisprudentie / 148
5.2.5	Verlengstukgedachte / 148
5.2.6	Bedrijfsmatige handel in effecten / 153
5.2.7	Beleggingsinstellingen / 157
5.2.8	Reikwijdte belastingplicht houdstervennootschappen / 161
5.2.8.1	Geknipte' houdstervennootschappen / 161
5.2.8.2	Betekenis kapitaalsrelatie / 163
5.2.9	Kenmerkende activiteiten houdstervennootschap / 169
5.2.10	Concernfinanciering / 171
5.2.10.1	Algemeen / 171
5.2.10.2	Geconsolideerde kredietverlening aan de houdstervennootschap / 173
5.2.10.3	Paraplukredietverlening / 176
5.2.10.4	Achtergestelde en renteloze leningen / 177
5.3	Dochtervennootschap / 178
5.3.1	Algemeen / 178
5.3.2	Belastingplicht dochtervennootschap / 178
5.3.3	Betekenis concernrelatie / 179
5.4	Verkoopmaatschappij / 180
5.4.1	Algemeen / 180
5.4.2	Belastingplicht verkoopmaatschappij / 180
5.4.3	Betekenis concernrelatie / 180
5.5	Limited risk distributor / 181
5.5.1	Algemeen / 181
5.5.2	Belastingplicht limited risk distributor / 181
5.5.3	Betekenis concernrelatie / 182
5.6	Agent / 182
5.6.1	Algemeen / 182
5.6.2	Belastingplicht agent / 184
5.6.3	Betekenis concernrelatie / 185
5.7	Commissionair / 186
5.7.1	Algemeen / 186
5.7.2	Belastingplicht commissionair / 189
5.7.3	Betekenis concernrelatie / 190
5.8	Fiscale eenheid / 191
5.8.1	Algemeen / 191
5.8.2	Zelfstandigheid / 194
5.8.3	Facultatieve bepaling / 197
5.8.4	Onderdelen fiscale eenheid / 202
5.8.4.1	Algemeen / 202
5.8.4.2	Houdstervennootschap / 205
5.8.4.3	Niet-belastingplichtige sfeer / 207
5.8.5	Geografische reikwijdte / 208
5.8.5.1	Beperking tot het grondgebied van een lidstaat / 208
5.8.5.2	Vrijheid van vestiging (art. 43 EG-verdrag) / 212

5.8.6	Vaste inrichting en fiscale eenheid / 218
5.8.7	Nauwe verbondenheid / 223
5.8.7.1	Algemeen / 223
5.8.7.2	Financiële verbondenheid / 226
5.8.7.3	Economische verbondenheid / 229
5.8.7.4	Organisatorische verbondenheid / 232
5.8.8	Begin en einde fiscale eenheid / 233
5.8.9	Rechtvaardiging fiscale eenheid / 235
5.9	Samenvatting en conclusie / 237

HOOFDSTUK 6

Het object van heffing in de BTW / 241

6.1	Inleiding / 241
6.2	Binnen het grondgebied van een lidstaat en plaats van handeling / 242
6.3	Door een als zodanig handelende belastingplichtige / 244
6.4	Onder bezwarende titel / 246
6.4.1	Algemeen / 246
6.4.2	Rechtstreeks verband en rechtsbetrekking / 247
6.4.3	Rechtsbetrekking en BTW als algemene verbruiksbelasting / 250
6.5	Geen verbruiskriterium / 252
6.6	Onderscheid levering van goederen en diensten / 255
6.7	Levering van goederen / 258
6.7.1	Algemeen / 258
6.7.2	Begrip 'goederen' / 260
6.7.2.1	Goederen en lichamelijke zaken / 260
6.7.2.2	Documenten die goederen vertegenwoordigen / 261
6.7.2.3	Uitbreiding begrip 'lichamelijke zaak' / 262
6.7.3	Overdracht of overgang / 265
6.7.4	Macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken / 267
6.7.4.1	Communautaire invulling / 267
6.7.4.2	Bevoegdheden eigenaar / 269
6.7.4.3	Risicofactoren / 275
6.7.5	Ketentransacties en vertegenwoordiging / 276
6.7.6	Gelijkstellingen met de levering van goederen / 282
6.7.6.1	Algemeen / 282
6.7.6.2	Verplichte gelijkstelling met de levering van goederen / 282
6.7.6.3	Mogelijkheden tot gelijkstelling met de levering van goederen / 285
6.7.7	Algemeenheid van goederen / 288
6.8	Diensten / 293
6.8.1	Algemeen / 293
6.8.2	Diensten en bezwarende titel / 294
6.8.3	Gelijkstellingen met diensten onder bezwarende titel / 295
6.8.3.1	Algemeen / 295
6.8.3.2	Verplichte gelijkstelling met diensten onder bezwarende titel / 295
6.8.3.3	Mogelijkheid tot gelijkstelling met diensten onder bezwarende titel / 298

6.8.4	Algemeenheid van 'diensten' / 300
6.8.5	Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting / 301
6.8.5.1	Geen diensten onder bezwarende titel / 301
6.8.5.2	FCE Bank-arrest / 302
6.8.5.3	Eventueel ongewenste gevolgen / 304
6.9	Combinaties van handelingen / 306
6.10	Intracommunautaire transacties / 310
6.10.1	Algemeen / 310
6.10.2	Voorwaarden intracommunautaire transacties / 311
6.10.3	Overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat / 314
6.10.4	Ketentransacties / 316
6.11	Invoer / 317
6.11.1	Invoer volgens de BTW-richtlijn / 317
6.11.2	Ketentransacties / 320
6.11.3	Vereenvoudigingsregeling: Nederlandse art. 23 vergunning / 320
6.12	Tijdstip van en verschuldigdheid bij belastbare handelingen / 321
6.12.1	Tijdstip van levering van goederen en diensten / 321
6.12.2	Verschuldigdheid bij levering van goederen en diensten / 325
6.12.3	Tijdstip van intracommunautaire verwervingen / 326
6.12.4	Verschuldigdheid intracommunautaire verwervingen / 327
6.12.5	Tijdstip van invoer / 327
6.12.6	Verschuldigdheid bij invoer / 327
6.13	Maatstaf van heffing / 328
6.13.1	Algemeen / 328
6.13.2	Subjectieve maatstaf van heffing / 328
6.14	Vrijstellingen / 330
6.14.1	Algemeen / 330
6.14.2	Vrijstellingen met recht op aftrek / 331
6.14.3	Vrijstellingen zonder recht op aftrek / 331
6.15	Aftrek van voorbelasting / 333
6.16	Afnemer van de prestatie / 335
6.16.1	Algemeen / 335
6.16.2	Criterium van de rechtsbetrekking / 335
6.16.3	Alternatieve criteria / 339
6.16.4	Eventuele reparatie / 341
6.17	Samenvatting en conclusie / 342

HOOFDSTUK 7

Concernvennootschappen in de BTW: het object van heffing / 345

7.1	Inleiding / 345
7.2	Betekenis concernrelatie voor vormgeving concernhandelingen / 346
7.3	Betekenis concernrelatie voor het object van heffing / 347
7.3.1	Algemeen / 347
7.3.2	Kapitaalsrelatie / 348
7.3.3	Mogelijkheid tot vormgeven prestaties / 351

7.3.4	Maatstaf van heffing / 352
7.3.5	Afnemer van de prestatie / 354
7.4	Houdstervennootschap / 355
7.4.1	Algemeen / 355
7.4.2	Houden van aandelen en dividend / 355
7.4.3	Management / 359
7.4.4	Advisering / 363
7.4.5	(Concern)financiering / 365
7.4.5.1	Algemeen / 365
7.4.5.2	Geconsolideerde kredietverlening aan de (top)houdstervennootschap / 365
7.4.5.3	Paraplukredietverlening / 369
7.4.5.4	Achtergestelde en renteloze leningen / 370
7.4.6	Kostendoorberekeningen / 374
7.4.6.1	Belastbare kostendoorberekeningen / 374
7.4.6.2	Kostendoorberekeningen tegen een te lage vergoeding / 379
7.4.6.3	Kostendoorberekeningen tegen een te hoge vergoeding / 381
7.4.6.4	Achterwege laten kostendoorberekeningen / 381
7.4.7	Global contracting / 382
7.4.7.1	Algemeen / 382
7.4.7.2	Civil recht / 384
7.4.7.3	Afnemer van de prestatie / 384
7.4.7.4	Onzekerheden met betrekking tot consumptiebelastingen / 388
7.4.8	Fusies, overnames en splitsingen / 389
7.4.8.1	Algemeen / 389
7.4.8.2	Bedrijfsfusie / 390
7.4.8.3	Aandelenfusie / 391
7.4.8.3.1	Algemeen / 391
7.4.8.3.2	Aankoop van aandelen / 391
7.4.8.3.3	Verkoop en overdracht van aandelen / 392
7.4.8.4	Juridische fusie / 402
7.4.8.4.1	Civilrechtelijke aspecten / 402
7.4.8.4.2	BTW / 405
7.4.8.5	Contractuele fusie / 408
7.4.8.5.1	Civilrechtelijke aspecten / 408
7.4.8.5.2	BTW / 408
7.4.8.6	Juridische splitsing / 409
7.4.8.6.1	Civilrechtelijke aspecten / 409
7.4.8.6.2	BTW / 411
7.4.9	Aantrekken kapitaal / 414
7.4.9.1	Aantrekken eigen vermogen / 414
7.4.9.1.1	Emissie van aandelen / 414
7.4.9.1.2	Aftrek van voorbelasting bij emissie van aandelen / 418
7.4.9.1.3	Herplaatsing van aandelen / 419
7.4.9.2	Aantrekken vreemd vermogen / 420
7.4.9.2.1	Aantrekken leningen / 420

7.4.9.2.2	Uitgifte obligaties / 420
7.5	Dochtervennootschap / 422
7.6	Verkoopmaatschappij / 422
7.6.1	Algemeen / 422
7.6.2	Verbintenisrechtelijke aspecten / 423
7.6.3	Goederenrechtelijke aspecten / 425
7.6.4	De verkoopmaatschappij in de directe belastingen / 426
7.6.5	De verkoopmaatschappij en de levering van goederen / 427
7.6.6	De verkoopmaatschappij en diensten / 431
7.6.7	Vrijstellingen zonder recht op aftrek / 431
7.6.8	Bijkomende dienstverlening / 432
7.7	Limited Risk Distributor / 432
7.7.1	Algemeen / 432
7.7.2	De LRD in het civiele recht / 433
7.7.3	De LRD in de directe belastingen / 434
7.7.4	De LRD en levering van goederen / 435
7.7.5	De LRD en diensten / 436
7.7.6	Vrijstellingen zonder recht op aftrek / 437
7.7.7	Bijkomende dienstverlening / 437
7.8	Agent / 437
7.8.1	Algemeen / 437
7.8.2	De agent in het civiele recht / 438
7.8.2.1	Algemeen / 438
7.8.2.2	Verbintenisrechtelijke aspecten / 438
7.8.2.3	Goederenrechtelijke aspecten / 440
7.8.3	De agent in de directe belastingen / 441
7.8.4	Begrip 'bemiddeling' in de BTW / 443
7.8.5	Uniforme uitleg begrip 'bemiddeling' in de BTW-richtlijn / 448
7.8.6	Bemiddeling bij levering van goederen / 451
7.8.6.1	Bemiddeling bij levering onroerende goederen / 451
7.8.6.2	Bemiddeling bij levering roerende goederen / 451
7.8.7	Bemiddeling bij diensten / 453
7.8.8	Vrijstellingen zonder recht op aftrek / 456
7.8.8.1	Vrijgestelde bemiddeling in de BTW-richtlijn / 456
7.8.8.2	Wenselijkheid algehele vrijstelling bemiddelingsdiensten bij vrijgestelde prestaties / 459
7.8.9	Bijkomende dienstverlening / 461
7.9	Commissionair / 462
7.9.1	Algemeen / 462
7.9.2	Commissionair in het civiele recht / 463
7.9.2.1	Algemeen / 463
7.9.2.2	Verbintenisrechtelijke aspecten / 463
7.9.2.3	Goederenrechtelijke aspecten / 465
7.9.2.3.1	Algemeen / 465
7.9.2.3.2	Inkoopcommissionair / 465
7.9.2.3.3	Verkoopcommissionair / 468

7.9.2.3.4	Afronding / 471
7.9.3	Commissionair in de directe belastingen / 471
7.9.4	Goederencommissionair in de BTW / 473
7.9.4.1	Regeling in de BTW-richtlijn / 473
7.9.4.2	Verhouding met art. 14 lid 1 BTW-richtlijn / 476
7.9.5	Dienstencommissionair in de BTW / 477
7.9.6	Vrijstellingen zonder recht op aftrek / 479
7.9.7	Bijkomende dienstverlening / 481
7.10	Fiscale eenheid / 483
7.10.1	Algemeen / 483
7.10.2	Prestaties binnen fiscale eenheid / 483
7.10.3	Prestaties tussen fiscale eenheid en concernvennootschappen buiten fiscale eenheid / 484
7.10.4	Prestaties tussen fiscale eenheid en derden / 484
7.10.5	Prestaties tussen fiscale eenheid en buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting / 485
7.11	Samenvatting en conclusie / 486

HOOFDSTUK 8

Samenvatting en conclusies / 491

Literatuuroverzicht / 501

Lijst van aangehaalde jurisprudentie / 537

Trefwoordenregister / 549

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Achtste richtlijn	Richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetsbelasting Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, PbEG 1979 L 331/11
AFT	Algemeen Fiscaal Tijdschrift (Bel)
AG	Aktiengesellschaft (Dui)
A-G	Advocaat Generaal
AktG	AktienGesetz (Dui)
AO	Abgabe Ordnung (Dui)
art.	artikel / artikelen
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
B.	Beslissingen in Belastingzaken (tot 1953)
Bb	Bedrijfsjuridische berichten
BFH	Bundesfinanzhof (Dui)
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BStBl	Bundes Steuerblatt (Dui)
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
BTW-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1
BV	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CDW	Communautair douanewetboek; Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG 1992 L 302/1
CISG	United nations convention on Contracts for the International Sale of Goods (Weens Koopverdrag)
COM	Commissiestuk
c.q.	casu quo
Dertiende richtlijn	Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetsbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, PbEG 1986 L 326/40
d.w.z.	dat wil zeggen
e.a.	en andere
ECL	European Company Law

Lijst van gebruikte afkortingen

Eerste richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting van 11 april 1967, PbEG van 14 april 1967, nr. 71
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EG-verdrag	Verdrag van Rome tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EP	Eerste protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
ESB	Economisch Statistische Berichten
EU	Europese Unie
EU-verdrag	Verdrag van Maastricht betreffende de Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
FED	FED Fiscaal weekblad
GST	Goods and Services Tax
HFR	Humboldt Forum Recht (Online Resource) (Dui)
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
i.c.	in casu
Inv.w.	Invorderingswet 1990
jo.	juncto
JOR	Jurisprudentie Onderneming & Recht
JORPlus	Jurisprudentie Onderneming & Recht Plus
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
JZ	Juristenzeitung (Dui)
LRD	Limited Risk Distributor
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
NTBR	Nederlands Tijdschrift voor Burgerlijk Recht
NTER	Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	Naamloze Vennootschap
nr.	nummer
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PG	Parlementaire geschiedenis
r.o.	rechtsoverweging
RvdW	Rechtspraak van de Week
SE	Societas Europaea (Europese vennootschap)
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
S.T.C.	Simon's Tax Cases (VK)
TC	Tariefcommissie

TCDW	Het toepassingswetboek van het Communautair douanewetboek; Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, Pb EG 1993 L253/1
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TFR	Tijdschrift voor Fiscaal Recht (Bel)
Trb.	Tractatenblad
TVVS	Tijdschrift voor vennootschappen, verenigingen en stichtingen
Tweede richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 1967, blz. 1303
Uitv. besch. OB 1968	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitv. besl. OB 1968	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
Uitv. besl. WBR	Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971
Uitv. reg. AWR 1994	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
UR	Umsatzsteuer Rundschau (Dui)
UStG	Umsatzsteuergesetz (Dui)
UTC	Uitspraken van de Tariefcommissie en andere rechtscolleges, inzake in- en uitvoer
vgl.	vergelijk
V-N	Vakstudie-Nieuws
V&O	Vennootschap & Onderneming
Voorstel voor een herschikking van de Zesde richtlijn	Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) van 15 april 2004, COM(2004)246def.
Voorstel voor een Negentiende richtlijn	Voorstel voor een Negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van richtlijn 77/388/EEG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM/84/684def., PbEG 1984, C 347/5
Voorstel voor een Zesde richtlijn	Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753 e.v.
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
WBTW	Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (Bel)
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet Sr	Wetboek van Strafrecht
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wft	Wet op het financieel toezicht
WOR	Wet op de ondernemingsraden
WPNR	Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie
Wtb	Wet toezicht beleggingsinstellingen
WvK	Wetboek van Koophandel
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977 L 145/1

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Het concern

Het recht dient voor de ordening van de maatschappij. Het is bedoeld om het functioneren van de samenleving te reguleren. Via het civiele recht worden de omgangsvormen tussen burgers gestroomlijnd. Zo zijn er regels in het leven geroepen om goederen over te dragen, afdwingbare afspraken te maken en het handelsverkeer te structureren. Het fiscale recht draagt ook bij aan de regulering van de samenleving. Het fiscale instrumentarium beoogt namelijk primair de financiering van de overheidsuitgaven en vervult daarmee een cruciale rol voor de wijze waarop de overheid functioneert. De rechtvaardiging van belastingheffing moet in de eerste plaats dan ook gevonden worden in de collectieve behoefte van de samenleving. Op individueel niveau zullen rechtssubjecten er in de regel steeds naar streven zo min mogelijk belasting te betalen. De vorm waarin een onderneming wordt gedreven heeft dan ook vaak fiscale motieven.

Het concern is inmiddels uitgegroeid tot de belangrijkste organisatievorm voor ondernemingen.¹ Van een concern is sprake indien meerdere, in juridisch opzicht zelfstandig georganiseerde ondernemingen, binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding.² Concerns ontstaan uit de wens te geraken tot concentratie, die wordt bewerkstelligd door het zodanig samenvoegen van ondernemingen dat zij in economisch opzicht een geheel gaan vormen.³ Concernvorming wordt ook in verregaande mate bepaald door fiscale motieven. In het spraakgebruik pleegt het concern te worden geassocieerd met multinationals.⁴ De vormgeving van internationale concernstructuren wordt in hoofdzaak door fiscale overwegingen bepaald, aldus Van Brunschot.⁵

1. L. Timmerman, Twee opvattingen over concernrecht, TVVS 1994, nr. 7, blz. 179.
2. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607.
3. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607.
4. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 7.
5. F.W.G.M. van Brunschot, 'Fraus legis in internationale concernverhoudingen', in: Van Dijk-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 40.

1.2 Onderwerp van het onderzoek

In de Nederlandse rechtswetenschap heeft het (civielrechtelijke) concernrecht inmiddels een vaste plaats verworven. Het Nederlandse ondernemingsrecht is gestoeld op de idee van de enkelvoudige vennootschap, onder leiding van een binnen de grenzen van wet en statuten autonoom optredend bestuur. In de praktijk richt het bestuur zich echter veelal naar de wil van de belangrijkste aandeelhouder, de moedermaatschappij. Die discrepantie tussen juridisch concept en economische werkelijkheid levert een spanningsveld op, ten diepste veroorzaakt door het feit dat vanuit de rechtsorde een zelfstandig economisch belang van elke vennootschap wordt verondersteld, terwijl in de praktijk van de bedrijfsvoering het concernbelang dikwijls doorslaggevend is.⁶ In de directe belastingen brengen concernverhoudingen tevens spanning met zich mee. Het uitgangspunt van de vennootschapsbelasting is namelijk de enkelvoudige vennootschap of het enkelvoudige lichaam.⁷ Elementair in de vennootschapsbelasting is dan ook dat de invloed van de aandeelhouder als zodanig wordt geëlimineerd uit de fiscale winstberekening.⁸ De verhoudingen binnen concern dienen met het oog op een juiste winsttoerekening, bij fictie tot zakelijke verhoudingen te worden teruggebracht, ondanks het feit dat sprake is van één ondernemingsvorm. Wel kent de vennootschapsbelasting enige specifieke regelingen die recht trachten te doen aan de bijzondere positie van het concern. De belangrijkste daarvan zijn de fiscale eenheid van art. 15 Wet Vpb 1969 en de deelnemingsvrijstelling van art. 13 Wet Vpb 1969.

De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: 'BTW') is blijkens het per 1 januari 2007 geldende art. 1 lid 2 BTW-richtlijn⁹ (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) een algemene verbruiksbelasting. De BTW beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten.¹⁰ Hiertoe vindt heffing plaats met betrekking tot transacties, leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Op grond van art. 93 EG-verdrag dienen de belastingwetgevingen op het gebied van de omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen te worden geharmoniseerd voorzover dat noodzakelijk is voor de instelling en de werking van de interne markt. Via de BTW-richtlijn heeft deze harmonisatie vorm gekregen. De BTW-richtlijn vormt de basis waarop de omzetbelasting in de lidstaten berust. Op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is belastingplichtige voor de BTW eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Naar heersende leer is de juridische huls daarbij niet van belang. Deze rechtsvormneutraliteit correspondeert

6. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 3–4. Zie tevens S.M. Bartman, Concernbeleid en aansprakelijkheid (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 1.
7. Zie art. 2 Wet Vpb 1969 voor de binnenlands belastingplichtigen en art. 3 Wet Vpb 1969 voor de buitenlands belastingplichtigen.
8. J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 75.
9. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1, hierna aan te duiden als: 'BTW-richtlijn'.
10. Dit kan worden afgeleid uit het Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel, 1962, blz. 49.

met de belastingneutraliteit die de BTW beoogt. In een algemene verbruiksbelasting en een transactiebelasting als de BTW staat de aard van de handelingen centraal en niet de formele (juridische) status van het subject. Dat betekent dat natuurlijke personen, rechtspersonen, maar ook personenvennootschappen en andere samenwerkingsvormen als belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. Naar nationaal recht is het uitgangspunt voor belastingplicht van samenwerkende partijen dat partijen gezamenlijk naar buiten toe moeten optreden.¹¹ Uit het Polysar-arrest van het Hof van Justitie EG kan worden opgemaakt dat een (wereldwijd) concern als zodanig niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt.¹² Naar huidig recht moeten de onderdelen van een concern dus apart worden gezien voor de BTW.

In de BTW manifesteert zich de discrepantie tussen juridisch concept en economische werkelijkheid, die ook in het ondernemingsrecht naar voren komt. In de BTW-richtlijn staat het juridische concept belastingplichtige als zelfstandig subject namelijk centraal. Daarbij wordt veelal voorbij gegaan aan de praktijk waarin het concern, en niet de individuele onderdelen daarvan, voorop staat. Ook de spanning met betrekking tot de kapitaalsrelatie, zoals deze zich voor doet in de vennootschapsbelasting, is aanwezig in de BTW. Het omvangrijke aantal arresten van het Hof van Justitie EG met betrekking tot de BTW-positie van houdstervennootschappen en effecten getuigt daarvan.¹³ In de BTW als algemene verbruiksbelasting en transactiebelasting staan de prestaties, de handelingen, centraal. De gelieerdheid van concernonderdelen maakt het mogelijk dat prestaties richting derden en prestaties binnen concern op een zo efficiënt en goedkoop mogelijke wijze worden georganiseerd. In dat verband maken concerns bijvoorbeeld gebruik van bepaalde distributiestructuren, zoals agentstructuren, commissionairstructuren en limited risk distributor structuren. Ook vindt binnen concerns veelal specialisatie plaats, waarbij aan concernonderdelen bijzondere taken worden toebedeeld. Daarbij kan gedacht worden aan concernfinancierings- en vastgoedmaatschappijen. De onderlinge verbondenheid van concernonderdelen heeft derhalve invloed op de prestaties van het concern en de wijze waarop deze verricht worden. De BTW kent voorts slechts één specifieke concernregeling, namelijk de fiscale eenheid van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4

11. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (loonslaggers) en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

12. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633. Het Hof van Justitie EG overweegt in r.o. 15 dat volgens art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, enkel tezamen als een belastingplichtige kunnen worden beschouwd, wanneer zij op het grondgebied van een en dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Zie over deze problematiek nader paragraaf 5.2.4.

13. Zie HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

Zesde richtlijn). Gelet op het vorenstaande, verdient concernproblematiek dan ook een aparte plaats binnen de BTW.¹⁴

1.3 Probleemstelling

Heffing van BTW vindt plaats ter zake van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die worden verricht door als zodanig handelende belastingplichtigen.¹⁵ Zoals reeds opgemerkt, is de BTW een algemene verbruiksbelasting en transactiebelasting. Dat brengt met zich mee dat de hoedanigheid van de partijen die betrokken zijn bij transacties niet van belang is, zolang deze belastingplichtige zijn en als zodanig optreden.

Kenmerkend voor concerns is echter dat de wijze waarop de concernonderdelen gestructureerd zijn en de handelingen die de concernonderdelen verrichten juist bepaald worden door de concernrelatie van de betrokken lichamen. Concerns en (nauw) gelieerde verhoudingen plaatsen wetgever, praktijk en rechter immers voor de vraag of en hoe regels voor 'enkelvoudige' verhoudingen moeten worden aangepast voor zodanige samengestelde verhoudingen.¹⁶ De BTW is echter bij uitstek een belasting die zich richt op deze enkelvoudige verhouding. In deze belasting staat namelijk de transactie of wel de prestatie centraal. Het spanningsveld dat hierdoor kan ontstaan, vormt de essentie van dit onderzoek. De centrale probleemstelling is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen.

Deze probleemstelling is te splitsen in twee deelproblemen. In de eerste plaats is het namelijk de vraag welke overeenkomsten en verschillen bestaan tussen de BTW-heffing van enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen. In de tweede plaats dient te worden onderzocht wat de rechtvaardiging is van de gevonden overeenkomsten en verschillen. Voor deze beoordeling is een toetsingskader nodig. Dit toetsingskader zet ik in hoofdstuk 2 uiteen.

In elke belasting zijn de meest kenmerkende elementen het subject van heffing en het object van heffing. De evaluatie van overeenkomsten en verschillen zal dan ook geschieden met betrekking tot het subject van heffing en het object van heffing in de BTW. Daarbij onderzoek ik welke gevolgen de concernrelatie heeft op het subject van heffing in de BTW (de belastingplichtige als bedoeld in art. 9-13 BTW-richtlijn;

14. Op het gebied van de directe belastingen neemt de concernproblematiek reeds een eigen plaats in, zo constateren A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 959.

15. Art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Tevens vindt heffing van BTW plaats bij intracommunautaire verwervingen van goederen (art. 2 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn; voorheen: art. 28bis Zesde richtlijn) en bij de invoer van goederen (art. 2 lid 1 onderdeel d BTW-richtlijn; voorheen: art. 2 lid 2 Zesde richtlijn).

16. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 151.

voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). Met andere woorden, wat is de betekenis van de concernrelatie voor de belastingplicht van concernonderdelen. In dat kader sta ik onder meer stil bij de enige concernregeling die de BTW kent, de fiscale eenheid van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). Daarnaast onderzoek ik welke gevolgen de concernrelatie heeft op het object van heffing in de BTW (leveringen van goederen en diensten). Het gaat er derhalve om wat de betekenis is van de gelieerdheid van de concernonderdelen voor de handelingen van die onderdelen. Naar aanleiding van de evaluaties op beide niveaus ga ik na of de gevonden overeenkomsten en verschillen zijn te rechtvaardigen. Volgens deze lijnen is het onderzoek neergelegd in de navolgende hoofdstukken.

1.4 Belang van het onderzoek

De BTW is één van de weinige belastingen op communautaire grondslag.¹⁷ De BTW-richtlijn geldt voor alle lidstaten van de Europese Unie.¹⁸ Daarnaast neemt het belang van belastingen die op indirecte wijze worden geheven, zoals de BTW, de laatste jaren toe. Indirecte belastingen, die niet ter zake van inkomen worden geheven, bieden ten opzichte van directe belastingen, die ter zake van inkomen worden geheven, namelijk het voordeel dat zij een solide belastingopbrengst garanderen en een eenvoudige heffingssystematiek kennen.¹⁹ In het recht en in het economische verkeer komt een bijzondere positie toe aan het concern. In de ondernemingsrechtelijke literatuur en de fiscale literatuur op het gebied van de directe belastingen is veelvuldig

17. Bij belastingen op communautaire grondslag kan voorts gedacht worden aan douanerechten en accijnzen.

18. Per 1 januari 2007 omvat de Europese Unie de volgende 27 lidstaten: België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

19. Zie bijvoorbeeld de parlementaire geschiedenis bij de invoering van de Wet IB 2001, *Kamerstukken II* 1998/1999, 26 727, nr. 3 (MvT), blz. 21 waarin het volgende wordt opgemerkt: 'Een stabielere belastingopbrengst kan worden gevonden in een verschuiving van directe naar indirecte belastingen. Zoals in het regeerakkoord is aangegeven, wordt in dit kader het algemene BTW-tarief verhoogd. Dit leidt enerzijds toe dat een groter deel van de belastingopbrengst minder gevoelig wordt voor economische ontwikkelingen. Anderzijds draagt dit bij aan de mogelijkheid van tariefsverlaging in de loon- en inkomstenbelasting.' Mede in deze context moet ook de verhoging van het Duitse BTW-tarief van 16% naar 19% per 1 januari 2007 worden gezien.

aandacht besteed aan het concern en zijn bijzonderheden.²⁰ In de literatuur met betrekking tot de BTW is tot op heden echter relatief weinig aandacht besteed aan het concern als zodanig en zijn handelingen.²¹

Wel is in de literatuur veel aandacht geweest voor de BTW-positie van de houdster-vennootschap.²² De aanleiding daarvoor is een groot aantal arresten van het Hof van Justitie EG en lagere rechters over houdstervennootschappen geweest.²³ De houdstervennootschap vormt een essentieel onderdeel van een concern. In het grote aantal arresten over de BTW-positie van houdstervennootschappen van de hoogste (Europese) BTW-rechter zie ik dan ook een weerspiegeling van het belang dat aan concerns in het economische verkeer toekomt. Systematisch onderzoek naar de BTW-behandeling van concerns heeft echter nog niet plaatsgevonden.

Gelet op het belang van het (Europese) grensoverschrijdende karakter van de BTW, het toenemende belang van indirecte belastingen en het belang van de concernvorm in het economische verkeer, acht ik een systematisch onderzoek naar huidig en wenselijk recht geboden met betrekking tot de BTW-behandeling van het concern, zijn onderdelen en zijn handelingen. Dit onderzoek beoogt recht te doen aan het belang

20. Zonder aanspraak te maken op volledigheid verwijs ik naar W.K. Franken, *Aspecten van concernrecht* (diss), H.D. Tjeenk Willink, Groningen, 1976, L. Timmerman, *Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers* (diss), Kluwer, Deventer, 1988, M.P. van Achterberg, *De juridische definitie van het economische verschijnsel concern* (diss), Kluwer, Deventer, 1989, S.M. Bartman, *Concernbeleid en aansprakelijkheid* (diss), Kluwer, Deventer, 1989, J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteijn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006 (inzake ondernemingsrecht), J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgeverij, Den Haag, 2000, blz. 151-185 (inzake ondernemingsrecht en fiscaal recht), A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, (art. 15 Wet Vpb), FED, Deventer, 1983, H.G.M. Dijkstelbloem, *Fiscale faciliteiten bij interne reorganisaties van naamloze en besloten vennootschappen* (diss), Kluwer, Deventer, 1984, J.A.G. van der Geld, *De herziene deelnemingsvrijstelling, met name in internationale verhoudingen* (diss), Kluwer, Deventer, 1990, R.J. de Vries, *De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1995 en Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting* (diss), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005 (inzake fiscaal recht).
21. Zie in dit kader bijvoorbeeld wel A.H. Bommer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 959-969.
22. Zonder aanspraak te maken op volledigheid verwijs ik naar D.B. Bijl, *De houdstervennootschap in de omzetbelasting*, WFR 1991/5977, blz. 1301-1309, M.E. van Hilten, *Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting*, WFR 1994/6086, blz. 15-26, T. Braakman en H.W.M. van Kesteren, *De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij*, WFR 1998/6281, blz. 323-334, A.H. Bommer en H.W.M. van Kesteren, *De houdstermaatschappij: geknipt voor de BTW*, WFR 1999/6329, blz. 264-274, K.M. Braun, *De BTW-belastingplicht van moeiende holdings: een legpuzzel waarvan de stukjes niet passen*, WFR 1999/6326, blz. 167-172 en J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW* (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 179-212.
23. Het startpunt van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG over de BTW-positie van houdstervennootschappen ligt in 1991 toen HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633 werd gewezen.

van het concern als bijzondere ondernemingsvorm in relatie tot een algemene verbruiksbelasting als de BTW waarbij juist het object van heffing en niet het subject van heffing de kern van de belasting vormt.

1.5 Afbakening

1.5.1 Algemeen

Dit onderzoek richt zich op de heffing van BTW met betrekking tot het concern en zijn handelingen. Regelingen van ondernemingsrechtelijke en vennootschapsbelastingrechtelijke aard kunnen waardevolle informatie opleveren voor de analyse van de huidige en wenselijke BTW-behandeling van het concern en zijn handelingen. Voor zover nodig voor een beter begrip van de aan de orde komende problematiek, betrek ik die regelingen – in het bijzonder de specifieke concernregelingen – dan ook bij het onderzoek

De concernvorm is een bijzondere vorm om een onderneming te drijven. De basisvorm van een concern bestaat uit een houdstervenootschap en een dochtermaatschappij. De variëteit aan concernstructuren, concernonderdelen en activiteiten is echter welhaast oneindig. De concernonderdelen kunnen verschillende taken, functies en verantwoordelijkheden hebben. Een allesomvattende behandeling van de verschillende concernonderdelen en hun activiteiten is binnen het bestek van dit onderzoek niet mogelijk. In dat kader heb ik de directeur-groootaandeelhouder en familieconcerns niet in het onderzoek betrokken. Het onderzoek ziet op grote (multinationale) concerns. Zoals Lennarts aangeeft, is het concern bij uitstek de organisatievorm van de multinationale onderneming.²⁴ Ik richt mij in dit onderzoek op een aantal 'basistypen' of 'archetypen' van concernonderdelen. Deze basistypen zal ik hierna in de volgende subparagrafen toelichten. In dat kader ga ik achtereenvolgens in op de juridische en functionele structuur van concerns. Bij de functionele structuur maak ik een onderscheid tussen de functies met een extern karakter of een externe gerichtheid en functies met een intern karakter.

1.5.2 Juridische structuur

De basisvorm waarin een onderneming kan worden gedreven is de eenmanszaak. De ontwikkeling van de eenmanszaak naar kapitaalvennootschappen met rechtspersoonlijkheid is in Nederland verlopen via de Verenigde Oost-Indische Compagnie (VOC) die voor het eerst gestalte gaf aan de rechtsfiguur die later als naamloze vennootschap werd betiteld.²⁵ In dit onderzoek staat de enkelvoudige vennootschap, de kapitaalvennootschap, zoals NV of BV, tegenover de kapitaalvennootschap in concernverband. Bedacht dient te worden dat de enkelvoudige vennootschap de basis vormt voor het concern. De enkelvoudige vennootschap is immers de bouwsteen van

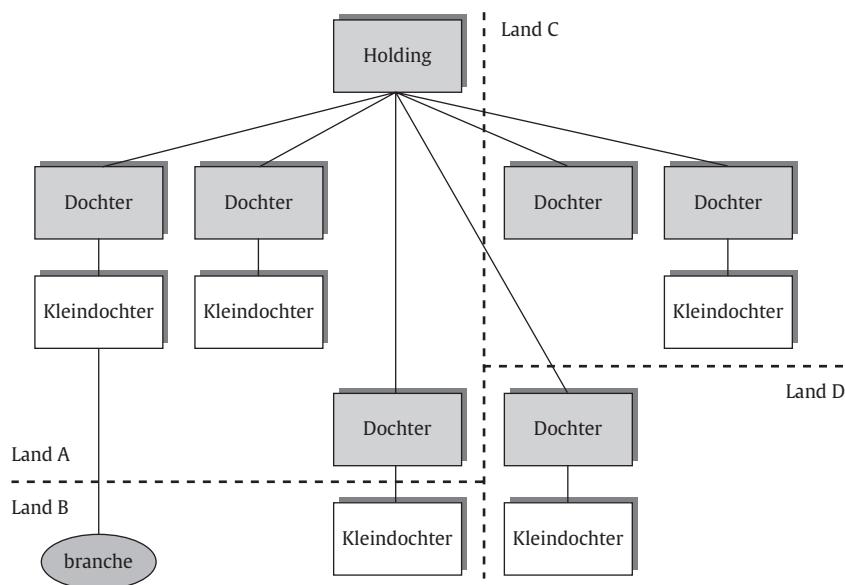
24. M.L. Lennarts, *Concernaansprakelijkheid* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 1.

25. Zie Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 1 en E.J.J. van der Heijden en W.C.L. van der Grinten, *Handboek voor de naamloze en besloten vennootschap*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1992, nr. 2.

het concern. De aandeelhoudersrelatie tussen deze vennootschappen vormt de band waardoor het concern ontstaat.

Buitenlandse branches of filialen kunnen ook onderdeel uitmaken van een concern. In civielrechtelijk opzicht komt aan dergelijke branches of filialen geen betekenis toe. Zij vormen slechts een buitenlands onderdeel van een kapitaalvennootschap zonder eigen civielrechtelijke status. In de fiscaliteit kunnen branches en filialen van belang zijn, omdat zij vanuit fiscale optiek een zelfstandig toerekeningspunt van fiscale rechten en verplichtingen kunnen vormen. Deze figuur wordt aangeduid als vaste inrichting.²⁶ Ik wijs er op dat ook een enkelvoudige vennootschap een vaste inrichting kan hebben. Ter illustratie heb ik in figuur 1 een voorbeeld opgenomen van een juridische structuur van een internationaal concern.

Figuur 1. Voorbeeld juridische structuur



Er kunnen diverse motieven worden aangedragen voor een concernstructuur.²⁷ Veelal speelt niet slechts één motief een rol, maar gaat het om meerdere motieven tegelijk.²⁸ Op het juridische vlak liggen naar mijn mening het risico- en aansprakelijkheidsmotief, het beschermingsmotief en het fiscale motief.²⁹ Met betrekking tot

26. Zie nader over de vaste inrichting paragraaf 4.3.2, 5.8.6, 6.8.5 en 7.10.5.

27. Vgl. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 8-16.

28. In dezelfde zin Q.W.J.C.H. Kok, De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (diss), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 26-27.

29. Deze motieven zijn ontleend aan S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 12-16. De positionering van deze motieven op het juridische vlak, en niet op het organisatorische vlak, komt voor mijn rekening.

het eerste motief merk ik op dat het gebruik van één kapitaalvennootschap reeds met zich brengt dat de aansprakelijkheid van de aandeelhouder(s) wordt beperkt. Crediteuren kunnen zich alleen verhalen op het vermogen van de bewuste vennootschap, maar kunnen zich niet met succes tot de aandeelhouders wenden om hen de schulden van de vennootschap te laten voldoen. Dit essentiële kenmerk van de kapitaalvennootschap kan met hetzelfde doel worden ingezet in concernverhoudingen. Het beperken en kanaliseren van aansprakelijkheid kan dan ook als een belangrijk motief worden gezien om een onderneming vorm te geven door gebruik te maken van meerdere rechtspersonen. Doordat de activiteiten van de onderneming in meerdere rechtspersonen zijn ondergebracht, hoeft het mislukken van een bepaalde economische activiteit niet het einde van de gehele onderneming te betekenen. Ook bij het gebruik van een afzonderlijke kapitaalvennootschap is een aansprakelijkstelling niet uitgesloten. Dit betreft dan echter niet de aandeelhouder(s) als zodanig, maar de aandeelhouder(s) in de hoedanigheid van bestuurder. Ik wijs dan ook op mogelijke bestuurdersaansprakelijkheid jegens de fiscus en in faillissement.³⁰

De oprichting van dochtervennootschappen is een goede methode om bij nieuwe projecten en activiteiten, waarvan de kans van slagen niet op voorhand te voorspellen is, het financiële risico te beperken. Daarnaast kan het risico voor het concern als zodanig voor eventuele claims vanwege wanprestatie, onrechtmatige daad en productaansprakelijkheid door de oprichting van aparte dochtervennootschappen worden beheerst.³¹ Ook risicoafscherming kan er toe leiden dat bepaalde vermogensbestanddelen van een onderneming in een apart concernonderdeel worden ondergebracht. Daarbij kan gedacht worden aan overvloedige liquiditeiten, onroerend goed en het benodigde kapitaal ter financiering van pensioenen die in eigen beheer worden gehouden.³²

Met betrekking tot het tweede hierboven genoemde motief, het beschermingsmotief, draait het om de tegengestelde krachten die gaan spelen als kapitaalvennootschappen behoefte hebben aan extern aangetrokken kapitaal, maar tevens de wens koesteren om de zeggenschap te behouden. Zoals Bartman en Dorresteyn aangeven, kan het aantrekken van kapitaal, bijvoorbeeld via de open kapitaalmarkt, tot gevolg hebben dat de zeggenschap uiteindelijk uit handen moet worden gegeven.³³ Aan de andere kant kan het vasthouden aan de geldende aandeelverhoudingen er in resulteren dat de vennootschap niet de vereiste financiële armslag verwerft die zij nodig heeft om bedrijfsmatig optimaal te functioneren. Dit dilemma kan het hoofd worden

30. Art. 36 Inv.w. respectievelijk art. 2:138 BW voor de NV en art. 2:248 BW voor de BV. Zie J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 55-64.

31. In dezelfde zin S.M. Bartman, *Inleiding concernrecht*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1986, blz. 27 over het mislukken van nieuwe activiteiten en productaansprakelijkheid.

32. C.P. Engwerda, M.W.C. Feteris en G.J. van Muijen, *Holdingstructuren*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 41.

33. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 12-13.

geboden door gebruik te maken van een zogenoemde piramidestructuur.³⁴ Hierbij kan door het tussenschuiven van meerdere vennootschappen waarin steeds voor meer dan de helft wordt deelgenomen toch de uiteindelijke zeggenschap behouden worden en tevens een beroep worden gedaan op de kapitaalmarkt. Zo behoudt een holding A die 51% van de aandelen houdt in een tussenholding B die op haar beurt weer 51% van de aandelen houdt in werkmaatschappij C wel de zeggenschap in werkmaatschappij C, terwijl holding A eigenlijk maar 26% van de aandelen in werkmaatschappij C houdt. Naarmate er meer vennootschappen worden tussen geschoven, kan meer kapitaal worden aangetrokken. Voorwaarde is wel dat er voldoende minderheidsaandeelhouders te vinden zijn die aan de piramidestructuur wensen deel te nemen. Dat zal gelet op de relatief geringe inspraak die deze minderheidsaandeelhouders krijgen niet altijd eenvoudig zijn. Gelet op de huidige corporate governance discussie, zal de piramidestructuur overigens op steeds minder sympathie kunnen rekenen.³⁵

Het derde motief op het juridische vlak is het fiscale motief. Het creëren van een zo gunstig mogelijke fiscale positie voor het concern als geheel speelt bij de vorming en (her)structurering van het concern een belangrijke rol.³⁶

Zoals aangegeven in paragraaf 1.5.1, richt ik mij in dit onderzoek op een aantal 'basistypen' of 'archetypen' van concernonderdelen. De basistypen die ik, gezien vanuit de juridische structuur van een concern, aan de orde zal stellen, zijn de houdstervennootschap en de dochtervennootschap. De meest gebruikelijke concernverhouding is namelijk de kapitaalsrelatie, waarbij het kapitaal van de dochtervennootschap in aandelen is verdeeld. Het onderzoek richt zich uitsluitend op concerns waarbij deze concernrelatie aan de orde is. Het gaat derhalve om concerns waarbij het ene concernonderdeel aandelen houdt in een ander concernonderdeel. Het onderzoek ziet in beginsel dan ook enkel op kapitaalvennootschappen. Daarmee breng ik een simplificering aan op de werkelijkheid waarin bijvoorbeeld kleindochtervennootschappen voorkomen, waardoor dochtervennootschappen tevens houdstervennootschap zijn (zie figuur 1). Centraal in dit onderzoek staat echter de vergelijking tussen de enkelvoudige vennootschap en de vennootschap in concernverband. Diversificatie naar het niveau die vennootschappen waartussen een concernrelatie bestaat binnen het concern innemen, valt dan ook buiten het kader van dit onderzoek.

34. Vanuit het perspectief van corporate governance bestaan wel bezwaren tegen een dergelijke structuur. De piramidestructuur is weinig transparant en biedt minderheidsaandeelhouders weinig zekerheid.

35. Corporate governance ziet op de principes die de bij een vennootschap betrokken personen (onder andere bestuurders en commissarissen) en partijen (onder andere institutionele beleggers) tegenover elkaar in acht zouden moeten nemen. Een kernthema binnen corporate governance is transparantie. Die transparantie ontbreekt in een piramide structuur. Zie voor de Nederlandse Corporate Governance Code (ook wel code Tabaksblat genoemd) www.commissiecorporate-governance.nl.

36. F.W.G.M. van Brunschot, 'Fraus legis in internationale concernverhoudingen', in: Van Dijk-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 40 stelt vast dat de vormgeving van internationale concernstructuur in hoofdzaak door fiscale overwegingen wordt bepaald.

1.5.3 *Functionele structuur*

Naast de juridische structuur kan bij concerns een functionele structuur worden onderscheiden. Onder functionele structuur versta ik de structuur waarin de verschillende functies van de concernonderdelen zichtbaar worden gemaakt. Onder een functie versta ik in navolging van Blommaert e.a.: een klasse (soort) van werkzaamheden die van andere klassen wordt onderscheiden op grond van de aard en de inhoud van de werkzaamheden, dan wel op grond van de bedoeling (de gerichtheid) van de werkzaamheden.³⁷ Binnen multinationale concerns zijn dikwijls diverse typen vennootschappen te vinden, zoals productie-entiteiten, dienstverlenende entiteiten of distributie-entiteiten.³⁸ Dit zijn voorbeelden van functies die concernonderdelen binnen een concern uitoefenen.

De functies van de concernonderdelen zijn in een onderzoek op het gebied van BTW van groot belang. De BTW is immers een algemene verbruiksbelasting die beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten. Centraal staan de leveringen van goederen en diensten door een belastingplichtige. Dat de BTW consumptief verbruik van goederen en diensten beoogt te belasten, blijkt duidelijk uit het feit dat het verrichten van leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding het meest essentiële onderdeel vormt bij de bepaling van de belastingplicht.³⁹

1.5.4 *Functionele structuur: extern karakter*

Bij de functionele structuur maak ik een onderscheid tussen de functies met een extern karakter of een externe gerichtheid en functies met een intern karakter. De functies met een extern karakter zijn (in)direct gericht op het leveren van goederen of het verrichten van diensten aan afnemers buiten het concern. Het betreft activiteiten die verticaal in de bedrijfskolom worden verricht. Daar waar de enkelvoudige vennootschap deze functies zelf verricht of in veel gevallen daarvoor derden inschakelt, kunnen deze functies binnen het concern door de verschillende concernonderdelen worden vervuld. Functies die kunnen worden geïnternaliseerd zijn onder meer de aankoop of winning van grondstoffen, de productie van goederen, eventuele nadere bewerking en de verkoop en distributie van de producten.⁴⁰ Bij de distributiefunctie onderscheid ik de volgende vier basistypen: de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. De genoemde functies zullen door hun aard in de regel vaker voorkomen in concerns die zich voornamelijk richten op de levering van goederen dan in concerns die zich voornamelijk toeleggen op

37. A.M.M. Blommaert, J.M.J. Blommaert, J.L. Bouma, T.L.C.M. Groot en J.G. Kuijl, *Bedrijfseconomische grondslagen*, Delwel, 's-Gravenhage, 1996, blz. 82.

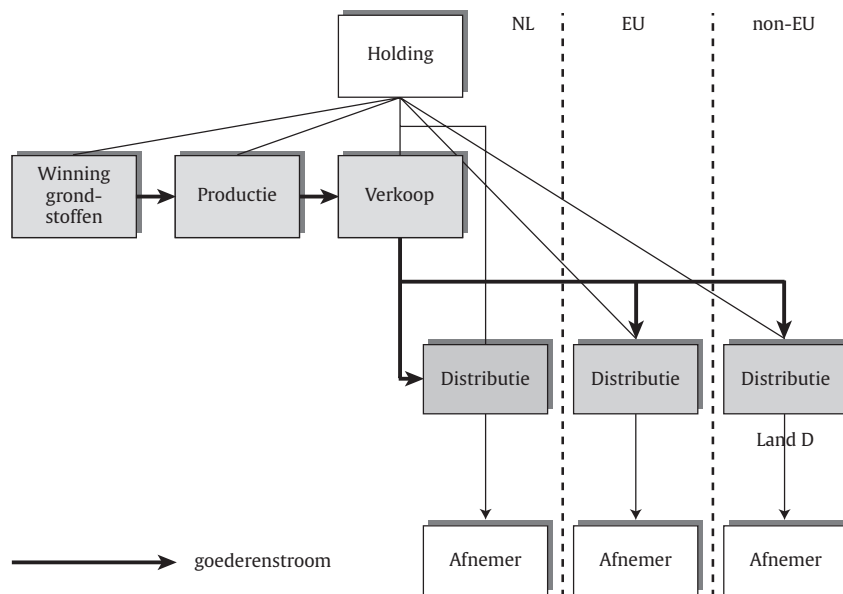
38. A.J. Bakker, *Transfer pricing*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 15.

39. In art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is dit verwoord als een economische activiteit. Afgezien van de voor- en nap periode van de belastingplicht, komt het begrip 'economische activiteit' neer op het leveren van goederen en het verrichten van diensten tegen vergoeding. Zie paragraaf 4.4 en 4.5.

40. A.A.C.J. van Oijen, *Besturing door het hoofdkantoor en diversificatie (diss)*, Katholieke Universiteit Brabant, 1997, blz. 1 duidt productie en verkoop aan als primaire functies.

diensten. Ter illustratie heb ik in figuur 2 een voorbeeld opgenomen van een functionele structuur van een internationaal concern waarin de functies met een extern karakter naar voren komen.

Figuur 2. Voorbeeld functionele structuur: functies met extern karakter



Zoals aangegeven in paragraaf 1.5.1, richt ik mij in dit onderzoek op een aantal 'basistypen' of 'archetypen' van concernonderdelen. In paragraaf 1.5.2 heb ik uiteengezet dat ik, gezien vanuit de juridische structuur van het concern, de houdstervennootschap en de dochtervennootschap zal behandelen. Vanuit het perspectief van de functionele structuur van het concern heb ik een nadere inperking gemaakt met betrekking tot de dochtervennootschap. Aangezien het onmogelijk is om in te gaan op alle functies van dochtervennootschappen, richt ik mij op de volgende basistypen. Allereerst is dat de verkoopmaatschappij. Deze dochtervennootschap is vergelijkbaar met de enkelvoudige vennootschap. Daarnaast richt ik mij op drie bijzondere typen distributiefiguren: de limited risk distributor⁴¹, de agent en de commissionair.

1.5.5 Functionele structuur: intern karakter

In paragraaf 1.5.3 heb ik bij de functionele structuur een onderscheid gemaakt tussen de functies met een extern karakter of een externe gerichtheid en functies met een intern karakter. Onder functies met een intern karakter rangschik ik de functies die concernonderdelen ten opzichte van elkaar vervullen. Een uitermate belangrijke

41. De distributiestructuur met een limited risk distributor wordt ook wel aangeduid als stripped buy-sell structuur.

functie in dit verband is de managementfunctie.⁴² Blommaert e.a. definiëren het management als het geheel van activiteiten en relaties die resulteren in:

- a. Het geven van aanwijzingen (taakopdrachten) aan participanten omtrent het 'wat, hoe, hoeveel, waar en wanneer' van hun werkzaamheden. De aanwijzingen aan de participanten berusten op besluiten, waarbij het niet is uitgesloten, dat een participant meewerkt aan het vaststellen van zijn taakopdrachten.
- b. Het bevorderen van de bereidheid van de participanten de aanwijzingen op te volgen.⁴³

Binnen een concern is de managementfunctie essentieel voor een goede bedrijfsvoering. Het hoofdkantoor, veelal de uiteindelijke houdstervernootschap, draagt zorg voor het centrale management van het gehele concern. Althans dit is het traditionele beeld van de multinationale onderneming, waarin het gaat om een groot (industriële) bedrijf met activiteiten in verschillende landen en een gecentraliseerde 'chain of command'.⁴⁴ Indien het concern een divisiestructuur heeft, zullen de divisies over het algemeen beschikken over een eigen management.⁴⁵

Een andere belangrijke interne functie bij concerns is de financieringsfunctie. De financiering van een concern onderscheidt zich van de financiering van volledig zelfstandige rechtspersonen doordat in een concern de mogelijkheid bestaat tot consolidatie van de liquiditeit en de solvabiliteit van de verschillende concernvennootschappen. Bij veel concerns vindt de kredietverlening daarom niet op individuele basis plaats, maar op geconsolideerde grondslag.⁴⁶ Bij geconsolideerde kredietverlening aan de (top)houdstervernootschap vervult deze vennootschap binnen concern de financieringsfunctie. De financieringsfunctie kan ook worden vervuld door een ander concernonderdeel dan de (top)houdstervernootschap.

De management- en financieringsfunctie kunnen onderdeel uitmaken van een meeromvattende hoofdkantoorfunctie. De tophoudstervernootschap zal in de regel deze hoofdkantoorfunctie uitoefenen. Onderdeel van de hoofdkantoorfunctie kunnen ook zijn het verzorgen van de juridische zaken en het kwaliteitsmanagement.⁴⁷

42. A.M.M. Blommaert, J.M.J. Blommaert, J.L. Bouma, T.L.C.M. Groot en J.G. Kuijl, *Bedrijfseconomische grondslagen*, Delwel, 's-Gravenhage, 1996, blz. 81 onderscheiden logistiek-operationele functies en managementfuncties. De in paragraaf 1.5.3 behandelde functies met een extern karakter zijn logistiek-operationele functies.

43. A.M.M. Blommaert, J.M.J. Blommaert, J.L. Bouma, T.L.C.M. Groot en J.G. Kuijl, *Bedrijfseconomische grondslagen*, Delwel, 's-Gravenhage, 1996, blz. 82.

44. Vgl. R. Grosse, 'The theory of the multinational firm', in: M.A. Hitt en J.L.C. Cheng (ed.), *Theories of the multinational enterprise: diversity, complexity and relevance*, Elsevier Ltd., London, 2004, blz. 83.

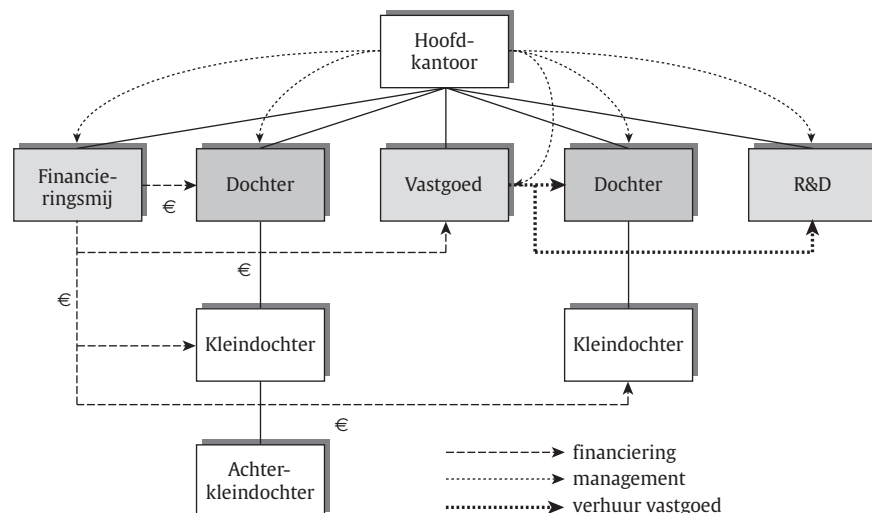
45. In deze zin A.A.C.J. van Oijen, *Besturing door het hoofdkantoor en diversificatie* (diss), Katholieke Universiteit Brabant, 1997, blz. 1.

46. J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 37.

47. Zie A.A.C.J. van Oijen, *Besturing door het hoofdkantoor en diversificatie* (diss), Katholieke Universiteit Brabant, 1997, blz. 39-40.

Een belangrijk onderdeel van de hoofdkantoorfunctie kan voorts het verzorgen van de centrale inkoop van goederen en/of diensten zijn. Wanneer dat aan de orde is, kan de hoofdkantoorfunctie ook een (her)verdelingsfunctie met zich brengen in het kader waarvan het hoofdkantoor extern in rekening gebracht gekregen kosten doorberekent aan andere concernvennootschappen. Het hoofdkantoor kan uiteraard ook eigen kosten doorberekenen. Het uitgangspunt bij kostendoorberekeningen is dat alle tot het concern behorende onderdelen, inclusief het hoofdkantoor, geacht worden kosten te maken met het uiteindelijke oogmerk om winst te genereren.⁴⁸ Dat uitgangspunt is een uitwerking van het algemeen aanvaarde bedrijfseconomische principe dat een concern, ongeacht zijn structuur en opbouw, bedrijfseconomisch naar winst streeft. Interne functies waaraan verder kan worden gedacht, zijn de research en development functie, de intellectuele eigendomsfunctie, de marketingfunctie en de vastgoedfunctie. Binnen concerns is het niet ongebruikelijk om deze functies onder te brengen in verschillende concernvennootschappen die op de respectievelijke deelgebieden zorg dragen voor interne dienstverlening aan de overige concernvennootschappen. Ter illustratie heb ik in figuur 3 een voorbeeld opgenomen van een functionele structuur van een internationaal concern waarin de functies met een intern karakter naar voren komen.

Figuur 3. Voorbeeld functionele structuur: functies met intern karakter



Aangezien het onmogelijk is om alle mogelijke intragroepsactiviteiten van concernonderdelen te behandelen, richt ik mij op de meest kenmerkende activiteiten die zich binnen concern kunnen voordoen. Ik ga in op het houden van aandelen, management, advisering, financiering, fusies en overnames, (global) contracting en kostendoorberekeningen.

48. Vgl. A.H. Boekhoudt en M.W. van der Vliet, Hoofdkantoorkosten, WFR 2001/6451, blz. 1363.

1.6 Verantwoording onderzoeksmethode

Het voorliggende onderzoek betreft de BTW. Deze algemene verbruiksbelasting is per 1 januari 2007 opgenomen in de BTW-richtlijn.⁴⁹ De Europese regelgeving met betrekking tot de BTW was voor die datum neergelegd in de Zesde richtlijn. De Zesde richtlijn is vervangen door de BTW-richtlijn om een heldere en rationele presentatie van de bepalingen te realiseren conform het beginsel van betere regelgeving. De structuur en de formulering van de Zesde richtlijn zijn herschikt waarbij evenwel geen principiële materiële wijzigingen zijn beoogd.⁵⁰ De BTW-richtlijn vormt de basis van de heffing van BTW in de lidstaten van de EU. Alle lidstaten zijn gehouden om de bepalingen van de BTW-richtlijn in hun nationale wetgeving te implementeren. De richtlijn bevat een communautair begrippenkader dat in alle lidstaten eenvormig uitgelegd en toegepast moet worden. Het Hof van Justitie EG is in hoogste aanleg verantwoordelijk voor de uitleg van de BTW-richtlijn en voorheen van de Zesde richtlijn. In de Nederlandse wetgeving is de Europese BTW-regelgeving geïmplementeerd in de Wet op de omzetbelasting 1968.⁵¹

Gelet op het sterke Europese karakter van de in dit onderzoek centraal staande belasting, zal ik bij de behandeling van de problematiek steeds de BTW-richtlijn als uitgangspunt nemen.⁵² Daaruit vloeit voort dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG centraal staat in dit onderzoek. Terminologisch sluit ik mij aan bij de begrippen zoals die in de BTW-richtlijn worden gebezigd. Zo zal ik bijvoorbeeld het subject van heffing in navolging van de richtlijn aanduiden als 'belastingplichtige' en niet als 'ondernemer', welke term in de Wet OB 1968 wordt gebruikt.

Concrete fiscale problemen zullen zich echter in eerste instantie manifesteren op nationaal en niet op Europees niveau. Daarnaast kan nationale jurisprudentie waardevolle inzichten opleveren omtrent de BTW-problematiek. Daar waar de nationale wetgeving, jurisprudentie of doctrine van waarde kunnen zijn voor het onderzoek van onderzoek komen deze dan ook aan de orde. Het gaat dan in het bijzonder om gevallen waarin de BTW-richtlijn nationale wetgevers ruimte laat voor een eigen invulling. Het gaat dan bijvoorbeeld om de 'kan'-bepaling van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) inzake de fiscale eenheid.

49. In art. 2 BTW-richtlijn wordt de BTW aangemerkt als een algemene verbruiksbelasting. Ook in art. 2 Eerste richtlijn werd de BTW aangeduid als een algemene verbruiksbelasting. Zie paragraaf 2.5 waarin het rechtskarakter van de BTW nader aan de orde komt.

50. Considerans bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1, punt 3.

51. De Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet van 28 juni 1968, *Stb.* 1968, 329) is bij Wet van 28 december 1978, *Stb.* 1978, 677 per 1 januari 1979 aangepast aan de Zesde richtlijn.

52. (Toenmalig A-G) J.W. van den Berge gaf tijdens zijn gastcollege op (thans) de Universiteit van Tilburg op 3 december 2002 aan dat de Hoge Raad door de toegenomen jurisprudentie van het Hof van Justitie EG (bijvoorbeeld) op het gebied van de omzetbelasting toepasser van EG-recht is geworden.

Hoe zeer de BTW ook als 'ware koningin der belastingen' kan worden bestempeld⁵³, feit blijft dat deze belasting (in de praktijk) niet altijd het vertrekpunt vormt. Zo ligt bijvoorbeeld bij de problematiek inzake kostendoorberekeningen het primaat bij de bedrijfsvoering en in fiscale zin bij de vennootschapsbelasting. Daarom zal ik, daar waar nodig voor beter begrip en inzicht van de materie, tevens aandacht besteden aan het ondernemingsrecht en de vennootschapsbelasting. Niet over de rand van het eigen (beperkte) wetenschapsgebied kijken, kan immers verkokering opleveren.⁵⁴

1.7 Opbouw van het onderzoek

Het onderzoek richt zich op het subject en het object van heffing in concernverband en hun onderlinge relatie. Voor de beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek is een toetsingskader noodzakelijk. Dit toetsingskader zet ik uiteen in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 bezie ik vervolgens het concern vanuit een brede civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke hoek. Daarbij gaat de aandacht in het bijzonder uit naar de behandeling van het concern en zijn handelingen in het ondernemingsrecht en in de directe belastingen. In hoofdstuk 3 zal tevens worden gezien of beide rechtsgebieden specifieke concernregelingen kennen, en zo ja, wat de redenen daarvoor zijn.

In hoofdstuk 4 komt het subject van heffing in de BTW, de belastingplichtige zoals gedefinieerd in art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn), in algemene zin aan de orde. Voordat in de evaluatie kan worden toegekomen aan de belastingplicht in concernverband, is het noodzakelijk om in te gaan op de belastingplichtige in de BTW in enkelvoudige verhoudingen, dus zonder concernrelaties. Op die wijze kunnen de overeenkomsten en verschillen tussen de belastingplicht in enkelvoudige verhoudingen en de belastingplicht van het concern en/of zijn onderdelen het meest duidelijk in kaart worden gebracht.

In hoofdstuk 5 staat het subject van heffing in de BTW in concernverband centraal. In dit hoofdstuk komt een beperkt aantal verschillende concernonderdelen aan de orde. Gelet op de veelheid aan concernvormen en mogelijke concernactiviteiten, is in het kader van dit onderzoek gekozen om de belastingplicht van de houdstervennootschap, de verkoopmaatschappij, de agent, de commissionair en de limited risk distributor te bezien.⁵⁵ In hoofdstuk 5 wordt tevens ingegaan op de belastingplicht van de fiscale eenheid, zoals bedoeld in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). De fiscale eenheid is de enige specifieke concernregeling in de BTW. In dit hoofdstuk tracht ik de overeenkomsten en verschillen weer te geven tussen de

53. De afscheidsbundel voor prof. mr. J. Reugebrink, B.J.M Terra en R.F.W. van Brederode (red.), *De ware koningin der belastingen*, Kluwer, Deventer, 1990, draagt deze naam.

54. G.C.J.J. van den Bergh, *Eigendom: grepen uit de geschiedenis van een omstreden begrip*, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 3 merkt in dit verband op: 'Gevangenschap in eigen begrippen is een verblinding die tot ernstige vergissingen leiden kan'.

55. Zie paragraaf 1.5.

belastingplicht in enkelvoudige en in concernverhoudingen. Tevens onderzoek ik of de gevonden overeenkomsten en verschillen zijn te rechtvaardigen.

Hoofdstuk 6 is gewijd aan het object van heffing in de BTW in algemene zin. Dat betekent dat ingegaan wordt op de belastbare feiten in de BTW. Het gaat daarbij om leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwerving van goederen en invoer.⁵⁶ Gelet op het belang van meerpartijentransacties voor concerns, wordt in dit hoofdstuk niet alleen aandacht besteed aan situaties waarbij twee partijen betrokken zijn, maar tevens aan transacties waarbij meerdere partijen een rol spelen. Dit hoofdstuk over het object van heffing in enkelvoudige verhoudingen vormt de opmaat voor het onderzoek naar de overeenkomsten en verschillen met het object van heffing in concernverhoudingen.

Hoofdstuk 7 richt zich op het object van heffing in de BTW in concernverband. In dit hoofdstuk wordt voor wat betreft de te onderzoeken concernhandelingen aangesloten bij de concernonderdelen die in hoofdstuk 5 in het kader van het subject van heffing aan de orde zijn geweest. In dit hoofdstuk worden dan ook de handelingen bezien van de houdstervernootschap en de dochtervernootschap. Daarnaast komen de handelingen aan de orde van de vier eerder onderscheiden archetypen dochtervernootschappen, te weten de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. Tevens sta ik stil bij het object van heffing bij de fiscale eenheid. De BTW-behandeling van deze handelingen zet ik af tegen de BTW-behandeling van de handelingen van belastingplichtigen in enkelvoudige verhoudingen. Een belangrijke vraag die in dit hoofdstuk wordt behandeld betreft de eventuele gevolgen van de concernrelatie op de BTW-behandeling van de handelingen van voornoemde concernonderdelen en van de handelingen van de fiscale eenheid. In dit hoofdstuk onderzoek ik voorts of de gevonden overeenkomsten en verschillen zijn te rechtvaardigen.

In hoofdstuk 8 sluit ik dit onderzoek af met een samenvatting en een conclusie.

56. Op grond van art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn) zijn aan de BTW onderworpen a. de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, b. de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, c. de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, en d. de invoer van goederen.

HOOFDSTUK 2

Toetsingskader

2.1 Inleiding

Zoals aangegeven in paragraaf 1.3, is de centrale probleemstelling van dit onderzoek of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in eenvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. Deze probleemstelling heb ik gesplitst in twee deelproblemen. In de eerste plaats onderzoek ik welke overeenkomsten en verschillen bestaan tussen de BTW-heffing van eenvoudige vennootschappen en van concernvennootschappen. In de tweede plaats onderzoek ik wat de rechtvaardiging is van de gevonden overeenkomsten en verschillen. Om deze laatste onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, is het noodzakelijk om het toetsingskader voor de beantwoording van deze vraag te expliciteren. In dit hoofdstuk geef ik daarom het toetsingskader weer aan de hand waarvan ik ga beoordelen of de gevonden overeenkomsten en verschillen te rechtvaardigen zijn.

2.2 Begrippen 'rechtsgrond', 'rechtsgrondslag' en 'rechtskarakter'

Bij de bepaling van het toetsingskader is het van belang om terminologische verwar- ring te voorkomen. In deze paragraaf ga ik daarom in op de begrippen 'rechtsgrond', 'rechtsgrondslag' en 'rechtskarakter'. Bij ieder belastingmiddel kunnen de volgende drie vragen worden gesteld. In de eerste plaats wat de *rechtsgrond* van de belasting is. In de tweede plaats wat de *rechtsgrondslag* van de belasting is. In de derde plaats wat het *rechtskarakter* van de belasting is. Den Boer geeft duidelijk het verschil aan tus- sen rechtsgrond en rechtsgrondslag.¹ De rechtsgrond van een rijksbelasting is gele- gen in een formele wet, terwijl bij de rechtsgrondslag wordt gezocht naar de recht- vaardiging van een belasting. Bij de rechtsgrondslag wordt gezocht naar een juridi-

1. P. den Boer, 'Discussiebijdrage I', in: J.H. Christiaanse, Deelnemingsvrijstelling en holdings, Belas- tingconsulentendag '75, Uitgeverij FED BV, Deventer 1975, blz. 25. Zie ook P. den Boer, Discussie- nota inzake de zogenaamde economische dubbele heffing, WFR 1970/5017, blz. 1026 en P. den Boer, Boekbespreking D. Juch, De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting diss 1974, WPNR (1975) 5304, blz. 294. Overigens is het onderscheid tussen rechtsgrond en rechts- grondslag in fiscalibus nog geen gemeengoed. Zie bijvoorbeeld R. Kranenburg, Positief recht en rechtsbewustzijn, P. Noordhoff, Groningen, 1928, blz. 124 en relatief recent L.G.M. Stevens, In- komstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 10 die de term 'rechtsgrond' gebruiken, waar zij (althans in de terminologie van Den Boer) 'rechtsgrondslag' bedoelen.

sche, normatieve rechtvaardiging om belasting te mogen heffen.² De rechtsgrondslag van bijvoorbeeld de inkomstenbelasting is de draagkrachtgedachte.³ De term 'rechtskarakter' is minder eenduidig. Van Kesteren noemt als twee uitersten van de schaal waarop het begrip kan worden gedefinieerd⁴:

- a. Het rechtskarakter is een algemeen – reeds bij ontwerp van wet geformuleerd – ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald; het is een leidraad die aangeeft wie en wat belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk in het Staatsblad verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.
- b. Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtige is en wat er wordt belast.⁵ Het verkregen totaalbeeld is normstellend bij de uitleg en bij de opbouw van de wet.

Idealiter beantwoordt het rechtskarakter van een belasting aan de omschrijving onder a. Daarbij is het rechtskarakter normatief voor opbouw en uitleg van de wet. Het rechtskarakter kan dan dienen als leidraad die aangeeft wie en wat belast moet worden. Zoals Braun terecht constateert, verloopt het wetgevingsproces van belastingwetten echter niet altijd zodanig, dat de wetgever in een vroeg stadium expliciet formuleert wie en wat hij wenst te belasten en wat de rechtvaardiging van die belasting is.⁶ Dat geldt niet alleen voor nationale belastingwetten, maar tevens (of misschien zelfs in grotere mate) voor Europese belastingregelgeving.

Hierna onderzoek ik of de rechtsgrond, rechtsgrondslag en/of het rechtskarakter van de BTW kunnen fungeren als toetsingskader voor beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek.

2.3 Rechtsgrond van de BTW

De rechtsgrond van een rijksbelasting is gelegen in een formele wet. Op grond van art. 104 Grondwet kunnen belastingen van het Rijk slechts worden geheven uit kracht van een wet. In het geval van de Nederlandse BTW is deze wet de Wet op de omzetbelasting 1968.⁷ Voor de andere lidstaten geldt dat de rechtsgrond van de BTW hun nationale BTW-wet is. De BTW-richtlijn kan als rechtsgrond van de Europese BTW worden beschouwd. Die richtlijn is het formele rechtsinstrument waarmee de

2. J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 14.

3. Zie in dit verband onder meer L.G.M. Stevens, Inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 11.

4. H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 55-56.

5. In dezelfde zin A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 14 die aangeeft dat met de vraag naar het rechtskarakter van de omzetbelasting de vraag wordt gesteld wat en wie men rechtens wil belasten.

6. K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 46.

7. Wet van 28 juni 1968, *Stb.* 1968, 329.

ationale wetgevingen inzake de omzetbelasting zijn geharmoniseerd. De rechtsgrond van de Europese BTW kan niet dienen als toetsingsmaatstaf voor de beantwoording van de centrale probleemstelling. Die rechtsgrond vormt slechts de juridische basis voor het bestaan van de BTW. Daaraan kan de rechtvaardiging van eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen dus niet worden getoetst.

2.4 Rechtsgrondslag van de BTW

Voor de rechtsgrondslag van een belasting dient gezocht te worden naar de rechtvaardiging van die belasting.⁸ De rechtsgrondslag van de inkomstenbelasting is, naar algemeen wordt aanvaard, het draagkrachtbeginsel.⁹ De rechtsgrondslag van de vennootschapsbelasting is minder eenvoudig te duiden. Van der Geld komt tot de conclusie dat er geen overtuigende grondslagen zijn voor een zelfstandige vennootschapsbelasting, die los van de inkomstenbelasting van de aandeelhouder geheven wordt.¹⁰ Verburg lijkt het om twee redenen minder zinvol om te speuren naar de rechtsgrondslag van de vennootschapsbelasting.¹¹ De eerste reden omschreef Smeets als volgt: 'Ons samenstel van belastingen is historisch gegroeid; daardoor zit er geen groote lijn in en kunnen tal van beweegredenen naar voren worden gebracht'.¹² De tweede reden schuilt, zoals Verburg opmerkt, in het door Kranenburg signaleerde verschijnsel dat op bijna geen onderdeel van het rechtsgebied zo verduidelijkt met gekunstelde rechtsgronden (rechtsgrondslagen; *G/vN*) het feitelijk onrechtvaardige is verdedigd als bij het belastingrecht.¹³

Voor de rechtsgrondslag van de BTW geldt naar mijn mening het door Smeets aangevoerde argument onverkort. Het belastingstelsel bestaat uit een aantal verschillende belastingen die historisch zijn gegroeid. De diverse belastingen vormen één geheel, waarvan zowel belastingen op inkomen als belastingen op uitgaven deel uitmaken. Het is mijns inziens dan ook niet haalbaar om de rechtsgrondslag van de BTW te bepalen. Braun wijst er bijvoorbeeld op dat er in Nederland van oudsher een verband bestaat tussen de loon- en inkomstenbelasting enerzijds en de omzetbelasting anderzijds. In 1934 is in Nederland een omzetbelasting ingevoerd als aanvulling op de inkomstenbelasting, omdat een verdere verhoging van deze laatste niet moge-

8. Zie paragraaf 2.2.

9. Vgl. L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 11.

10. J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 22. Zie tevens J.A.G. van der Geld, *De herziene deelnemingsvrijstelling, met name in internationale verhoudingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 19.

11. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 1. Verburg hanteert overigens de term 'rechtsgrond', waar ik in navolging van Den Boer de term 'rechtsgrondslag' gebruik. Zie paragraaf 2.2.

12. M.J.H. Smeets, *Boekbespreking van Mr. Dr. H.A. Zeven: Belastingheffing van naamloze vennootschappen – H.D. Tjeenk Willink en Zoon N.V.*, Haarlem 1941, *Maandschrift Economie*, 6^e jaargang, blz. 407.

13. R. Kranenburg, *Positief recht en rechtsbewustzijn*, P. Noordhoff, Groningen, 1928, blz. 124.

lijk bleek.¹⁴ Dat verband blijkt ook uit de verhoging van het BTW-tarief van 17,5% naar 19% bij de inkomstenbelastingverlaging als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001.¹⁵ Idealiter zou het draagkrachtbeginsel echter ten grondslag moeten liggen aan de BTW als zelfstandige belasting.¹⁶ Rijkers geeft aan dat wanneer de wetgever het draagkrachtbeginsel als verdelingsmaatstaf kiest, dat niet onvermijdelijk voert tot een inkomstenbelasting.¹⁷ Kavelaars noemt drie mogelijke verdelingsmaatstaven voor het draagkrachtbeginsel: inkomen, vermogen en consumptie.¹⁸ Stevens merkt op dat de invoering van een belasting met verbruik als maatstaf van draagkracht op grote praktische problemen stuit.¹⁹ In theorie kan het draagkrachtbeginsel echter als rechtsgrondslag dienen voor een heffing zoals de BTW. De BTW is immers een consumptiebelasting.²⁰

De considerans van de BTW-richtlijn bevat geen rechtsgrondslag voor de BTW. Punt 4 van de considerans vermeldt slechts dat het verwezenlijken van de doelstelling om een interne markt in te stellen, vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Op Europees niveau is het bestaan van een omzetbelasting in de lidstaten kennelijk beschouwd als een gegeven. Ook de considerans van de Eerste richtlijn, van de Tweede richtlijn en van de Zesde richtlijn bieden geen aanknopingspunten voor een rechtsgrondslag voor de BTW.

Naar mijn mening kan het draagkrachtbeginsel niet worden gezien als de rechtsgrondslag van de BTW.²¹ De BTW houdt in de eerste plaats geen rekening met persoonlijke omstandigheden. In de tweede plaats is de BTW een heffing naar consumptie, waardoor de afstand tot de daadwerkelijke draagkracht van individuen groter is dan bij een heffing naar inkomen en/of vermogen. De heffing van BTW is immers afhankelijk van de behoeften van individuen. Het lijkt aannemelijk dat er een minder rechtstreeks evenredig verband bestaat tussen draagkracht en consumptie-behoeften dan tussen draagkracht en inkomen en/of vermogen. Dat neemt niet weg dat de BTW elementen kent waarin het draagkrachtbeginsel naar voren komt. Het belangrijkste element is de tariefsdifferentiatie. Stevens meent dat tariefsdifferenti-

14. Zie A.J. van Doesum, *De geschiedenis van de omzetbelasting in Nederland 1933 – 1954*, (deel 1), Fiskaal 1998, nr. 8, blz. 285.

15. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 34.

16. Naast het draagkrachtbeginsel vormt het profijtbeginsel een aanvaardbare rechtsgrondslag voor een belasting. Het profijtbeginsel speelt naar mijn mening echter geen rol bij de BTW.

17. A.C. Rijkers, 'Aanmerkelijkbelangregime', in: *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 492.

18. P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst* (oratie), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 11.

19. L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht* (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 499.

20. Zie over het rechtskarakter van de BTW en het onderscheid tussen verbruiks-, consumptie- en bededingsbelasting paragraaf 2.5.

21. B.J.M. Terra, *The place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, blz. 5 merkt in dit verband op dat 'VAT, like most taxes on goods and services, had little to do with the ability to pay.'

atie de omzetbelasting het karakter kan geven van een draagkrachtheffing.²² De lidstaten hebben op grond van art. 98 lid 2 BTW-richtlijn jo. Bijlage III (voorheen: art. 12 lid 1 onderdeel 3 Zesde richtlijn jo. Bijlage H) de mogelijkheid om voor bepaalde eerste levensbehoeften een verlaagd tarief te introduceren. Bij eerste levensbehoeften gaat het in beginsel om die goederen en diensten die in het huishoudbudget van de sociaal zwakkeren een relatief grote plaats innemen.²³ Het bestaan van de mogelijkheid tot tariefsdifferentiatie en het bestaan van vrijstellingen maakt de BTW mijns inziens echter nog geen draagkrachtheffing.

Braun rechtvaardigt de heffing van BTW in combinatie met de loon- en inkomstenbelasting op grond van het draagkrachtbeginsel met, kort gezegd, de volgende argumenten:

1. Het vaststellen van omzet is eenvoudiger dan het vaststellen van inkomen. Wie de inkomstenbelasting ontloopt, ontkomt nog niet aan BTW die door leveranciers en dienstverleners wordt afgewenteld.
2. De BTW roept over het algemeen minder weerstand op dan de inkomstenbelasting.
3. De inkomstenbelasting is conjunctuur gevoelig, de BTW is dat minder.
4. De inkomstenbelasting ziet alleen op het in een bepaalde periode verdiende inkomen en houdt er geen rekening mee met hoeveel inspanning dit inkomen verdiend is. Een bovengemiddelde lange werktijd kan het inkomen verhogen en daarmee de progressie versterken. Een min of meer proportionele BTW kan dit effect afzwakken.
5. De regelgeving en de uitvoering van de BTW zijn eenvoudiger dan die van de inkomstenbelasting.
6. Als het bedrag dat de BTW opbrengt extra geheven zou moeten worden in de vorm van inkomstenbelasting, zou het IB-tarief tot onaanvaardbare hoogte moeten stijgen.²⁴

Vanuit rechtspolitieke optiek acht ik deze argumenten valide om tot heffing van BTW over te gaan. Naar mijn mening leiden de argumenten er echter niet toe dat het draagkrachtbeginsel als rechtsgrondslag kan gelden voor de BTW. De gebezigde argumenten gelden namelijk (in meer of mindere mate) evenzeer voor belastingen als de overdrachtsbelasting en de per 1 januari 2006 afgeschafte kapitaalsbelasting die evident een rechtsgrondslag ontberen.²⁵ Ik meen dat de BTW in de huidige vorm

22. L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht* (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 200.

23. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 200.

24. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 40.

25. Zie bijvoorbeeld J.E.A.M. van Dijk, *Vermogenswinstbelasting*, WFR 1988/5850, blz. 1675, P. Kavelaars, *Vermogenswintheffing: verlies of (aan-)winst* (oratie), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 63, R.T.G. Verstraaten en Y.E. Gassler, *Cursus belastingrecht* (Belastingen van rechtsverkeer), Gouda Quint, Deventer (losbl.), onderdeel 0.0.2 en Y.E. Gassler, *De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 7-16 inzake de overdrachtsbelasting en L.G.M. Stevens, *Fiscale beleidsnotities 2006*, WFR 2005/6640, blz. 1278 inzake de kapitaalsbelasting.

geen heffing naar draagkracht is. Kavelaars verwoordt het aldus dat een omzetbelasting of BTW geen van beide draagkrachtheffingen zijn; dat zijn immers strikt zakelijke heffingen waar persoonlijke omstandigheden niet van betekenis zijn.²⁶ De tariefsdifferentiatie in de BTW geeft de belasting naar mijn mening wel een draagkrachtelement, maar maakt de belasting nog niet tot een heffing naar draagkracht. De tariefsdifferentiatie is voorts niet volledig terug te voeren op het draagkrachtbeginsel. Het verlaagde tarief kan namelijk niet alleen voor eerste levensbehoeften worden toegepast, maar tevens voor een aantal andere goederen en diensten, zoals de levering van boeken, het verstrekken van vakantieaccommodatie en het verlenen van toegang tot sportevenementen.²⁷ Zoals Stevens terecht opmerkt, is de tariefsdifferentiatie niet slechts gebaseerd op draagkrachtoverwegingen, maar steunt deze tevens op het welvaartbeginsel.²⁸ Bovendien spelen ook budgettaire overwegingen een rol bij de tariefsdifferentiatie. Gelet op het vorenstaande kan het draagkrachtbeginsel naar mijn mening dan ook niet dienen als toetsingsmaatstaf voor de beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek.

De BTW zou wel een heffing naar draagkracht kunnen zijn als de door Denie beschreven aanpassingen worden doorgevoerd.²⁹ Denie geeft aan dat men tot een bepaald inkomen voorbelasting zou kunnen teruggeven. Deze teruggave zou men kunnen binden aan een bepaalde omvang van de bestedingen. Men zou dan handelen vanuit 'koopkrachtplaatjesoptiek', of herverdelingsmotief, of vanuit het gelijkheidsbeginsel. Een teruggave zou men ook op traditionele basis kunnen schoeien, namelijk binden aan een pakket noodzakelijke levensbehoeften hetgeen primair een streven vanuit het vrijheidsbeginsel vertegenwoordigt. Daarnaast kan Denie zich in combinatie met de inkomstenbelasting voorstellen dat de voorbelasting wordt verrekend (tax-credit) met de inkomstenbelastingaanslag, hetzij gebonden aan een totaal van bestedingen en voorbelasting, hetzij gebonden aan een pakket. In deze laatste variant past de gedachte die Bijl heeft geopperd tijdens zijn afscheidsrede.³⁰ Aangezien een uitvoerige consumptiebelasting praktisch niet mogelijk is, opperde hij dat een box IV in de inkomstenbelasting met heffing over verbruik misschien uitkomst kan bieden. In een dergelijk scenario zou rekening gehouden kunnen worden met persoonlijke omstandigheden.³¹

26. P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst* (oratie), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 18, noot 5. In (kennelijk) andere zin K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 51, die meent dat de heffing van een algemene verbruiksbelasting (zoals de BTW; *G/vN*) niet anders kan worden gerechtvaardigd, dan met het argument dat zij aanknoopt bij de draagkracht van de belastingdestinatarissen (consumenten), en dat zij drukt naar rato van de consumptie, waarbij die consumptie de draagkracht weerspiegelt.
27. Zie art. 98 lid 2 BTW-richtlijn jo. Bijlage III (voorheen: art. 12 lid 1 onderdeel 3 Zesde richtlijn jo. Bijlage H).
28. L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht* (diss), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 200.
29. A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 57.
30. Zie G.J. van Norden, *Een Europese constructie in Utopia*, Verslag van de afscheidsrede van prof. mr. D.B. Bijl en van het congres ter gelegenheid van zijn afscheid, WFR 2001/6458, blz. 1702.
31. Verrekening van box IV met andere boxen past overigens niet binnen het huidige analytische stelsel, waarin de boxen strikt van elkaar zijn afgebakend. Wel wordt de persoonsgebonden aftrek over de boxen heen verrekend.

Het budgettaire belang van de BTW is niet weg te denken.³² De rechtvaardiging voor de heffing van BTW is naar mijn mening slechts dit budgettaire belang. Ik acht het dan ook niet zinvol om deze rechtgrondslag te hanteren als toetsingsmaatstaf voor de centrale probleemstelling. Toetsing van eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen aan het budgettaire belang kan niet plaatsvinden, aangezien dat buiten het bestek van dit onderzoek valt. Dit onderzoek is fiscaal juridisch van aard en niet (fiscaal) economisch. De probleemstelling is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de *heffing van BTW* in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. Het betreft derhalve een fiscaal-technische vraag en niet een vraag naar de rechtvaardiging van eventuele verschillen in *belasting-opbrengst* tussen enkelvoudige en concernverhoudingen.

2.5 Rechtskarakter van de BTW

Zoals aangegeven in paragraaf 2.2, kan het rechtskarakter van een belasting dienen als leidraad die aangeeft *wie* (het beoogde subject van heffing) en *wat* (het beoogde object van heffing) belast behoort te worden. Dit roept de vraag op of het rechtskarakter van de BTW kan dienen als toetsingsmaatstaf voor de beantwoording van de centrale probleemstelling.

Voorop moet worden gesteld dat de BTW in art. 1 lid 2 BTW-richtlijn wordt aangeduid als een algemene verbruiksbelasting. Deze aanduiding was tevens opgenomen in art. 2 Eerste richtlijn. Aan het Neumark-rapport en het ABC-rapport, die zijn opgesteld in het kader van het vooronderzoek naar de invoering van een Europese BTW, kan worden ontleend dat een verbruiksbelasting het consumptieve verbruik van goederen en diensten beoogt te betrekken in de heffing.³³ De term 'algemeen' houdt in dat BTW-heffing plaatsvindt ter zake van alle leveringen van goederen en diensten die belastingplichtigen verrichten. Door dit algemene karakter verschilt de BTW van bijzondere verbruiksbelastingen, zoals de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten³⁴, die worden geheven ter zake van bepaalde (categorieën) consumptiegoederen. Het algemene karakter van de BTW heeft het Hof van Justitie EG ook diverse keren benadrukt in zijn jurisprudentie.³⁵

32. Ter indicatie de belastingopbrengst voor de omzetbelasting is voor 2007 geraamd op € 42 366 miljoen, terwijl de geraamde belastingopbrengsten voor de loon- en inkomstenbelasting en voor de vennootschapsbelasting respectievelijk € 38 567 miljoen en € 16 489 miljoen bedragen.

33. Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel, 1962, blz. 49 en ABC-rapport, januari 1962, blz. 24.

34. Vgl. Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten; Wet van 24 december 1992, *Stb.* 1992, 683.

35. Zie onder meer HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559, r.o. 10, HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 17, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 31, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 27 en HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen e.a.), V-N 2006/7.20, r.o. 41.

In de literatuur is het rechtskarakter van de BTW vele malen aan de orde geweest. Er is een aantal verschillende opvattingen te onderkennen. Het is opvallend dat in de literatuur de twee elementen van het rechtskarakter van de BTW, namelijk het beoogde subject van heffing en het beoogde object van heffing, niet altijd even duidelijk uit elkaar zijn getrokken.³⁶ Het subject van heffing in de BTW is de belastingplichtige, zoals gedefinieerd in art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). Algemeen wordt erkend dat het beoogde subject van heffing in de BTW de particuliere consument is.³⁷ Hiermee is de BTW een indirecte belasting. Het subject van heffing en het beoogde subject van heffing zijn immers niet hetzelfde.

Het object van heffing in de BTW is gedefinieerd in art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn), te weten a. de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, b. de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, c. de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, en d. de invoer van goederen. De meningen met betrekking tot het beoogde object van heffing lopen uiteen. Zo meent Tuk dat de BTW een verbruiksbelasting is, die er toe strekt het verbruik van goederen en diensten te treffen, in het bijzonder de vertering door particuliere consumenten (gezinshuishoudingen).³⁸ Reugebrink en Denie zien de BTW als een bestedingsbelasting.³⁹ Ploeger is van mening dat de BTW een verbruiksbelasting is die om redenen van doelmatigheid aanknoopt bij de bestedingen.⁴⁰ Van Hilten en Van Kesteren menen dat een verbruiksbelasting (zoals de BTW; *GjvN*) nog het beste te omschrijven is als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Ondanks het feit dat de consumptie vaak niet synchroon loopt met de kosten die daarvoor worden gemaakt, is de besteding naar hun mening de meest gereede maatstaf voor consumptie.⁴¹

36. Een afzonderlijke behandeling kan wel worden aangetroffen bij H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 70-73.

37. Vgl. onder meer *Kamerstukken II* 1967/1968, 9324, nr. 6 (MvA), blz. 6, W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, N.V. Uitgeversmaatschappij Æ.E. Kluwer, Deventer, 1964, blz. 51, L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting* (I), WFR 1972/5109, blz. 971, C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 33, J. Reugebrink, 'Het rechtskarakter van de omzetbelasting', in: *Leids fiscaal jaarboek 1984*, Gouda Quint BV, Arnhem, 1984, blz. 87, A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 37-38 en H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 70.

38. C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 33.

39. J. Reugebrink, 'Het rechtskarakter van de omzetbelasting', in: *Leids fiscaal jaarboek 1984*, Gouda Quint BV, Arnhem, 1984, blz. 94, J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1990, blz. 6 en A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 58.

40. L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting* (I), WFR 1972/5109, blz. 976.

41. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 9. Zie in dit verband tevens M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 16 en H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 73.

De omschrijving van Van Hilten en Van Kesteren acht ik het meest treffend. De omschrijving doet ook het meeste recht aan de omgekeerde piramidale structuur van beoogd object van heffing naar het daadwerkelijke object van heffing, zoals gedefinieerd in de BTW-richtlijn. Het daadwerkelijke object van heffing in de BTW wordt gevormd door de deelverzameling leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.⁴² Deze deelverzameling maakt onderdeel uit van de verzameling leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Hierdoor worden bestedingen bij niet-belastingplichtigen buiten de BTW-heffing gehouden. Immers ook indien een goed wordt gekocht van een niet-belastingplichtige is sprake van een besteding. De overkoepelende verzameling is dan ook leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Deze verzameling maakt onderdeel uit van de verzameling bestedingen door consumenten. Daarbij moet worden opgemerkt dat in het huidige BTW-stelsel ook bestedingen door belastingplichtigen in de heffing worden betrokken.⁴³ De grootste deelverzameling, en daarmee het beoogde object van heffing, is het (consumptieve) verbruik. Onder 'consumptie' in economische zin kan worden verstaan het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van behoeften van particulieren.⁴⁴ Er kan vanuit worden gegaan dat de richtlijnwetgever om redenen van eenvoud en doelmatigheid het uiteindelijke object van heffing heeft gedefinieerd als leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.⁴⁵ Ter illustratie heb ik in figuur 1 de omgekeerde piramidale structuur opgenomen van beoogd object van heffing naar het uiteindelijke object van heffing.

42. Hierbij laat ik de belastbare feiten invoer en intracommunautaire verwerving buiten beschouwing.
43. H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 72 merkt op dat met de term 'besteding' meer wordt aangeduid dan met de term 'consumptie'. Een besteding van een ondernemer aan een ondernemer is geen consumptie in economische zin, maar valt wel onder het bereik van de huidige BTW.
44. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 14 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 9.
45. In vergelijkbare zin L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting* (I), WFR 1972/5109, blz. 976 en K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 49.

Figuur 1



* Opgemerkt dient te worden dat ook bestedingen door belastingplichtigen in het huidige BTW-stelsel aan heffing zijn onderworpen

Mede gelet op de twee voorgaande paragrafen, komt voor de beantwoording van de centrale probleemstelling toetsing aan het rechtskarakter van de BTW het meest in aanmerking. Het dient derhalve getoetst te worden of overeenkomsten en verschillen tussen BTW-heffing in enkelvoudige en in concernverhoudingen te rechtvaardigen zijn met het oog op wie en wat de BTW beoogt te belasten. Het beoogde subject van heffing in de BTW is de particuliere consument. Het beoogde object van heffing in de BTW is (consumptief) verbruik van goederen en diensten.

Bij de toetsing moet naar mijn mening steeds gelet te worden op de normen die de richtlijnwetgever zelf heeft geformuleerd in de BTW-richtlijn. Dat betekent dat voor het subject van heffing in beginsel normstellend is de belastingplichtige, zoals gedefinieerd in art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). Met betrekking tot het object van heffing is art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn) in beginsel normstellend. Naar haar systematiek, zoals de richtlijnwetgever die heeft neergelegd in de BTW-richtlijn, is de BTW een transactiebelasting of verkeersbelasting.⁴⁶ Een transactie- of verkeersbelasting betreft bepaalde handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden in de heffing.⁴⁷

46. Vgl. W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, N.V. Uitgeversmaatschappij Æ.E. Kluwer, Deventer, 1964, blz. 37 en H.J. Tehler, *Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehrs- und/oder Verbrauchssteuer* (diss.), Köln, 1986. Ook A.H. Bommer en H.W.M. van Kesteren, *Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie*, WFR 2003/6529, blz. 794 geven aan dat het in de BTW gaat om een transactiebelasting (een objectbelasting).

47. Vgl. A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 50-51 en B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 42.

Uit het arrest Kerrutt kan worden afgeleid dat het Hof van Justitie EG de BTW ook als een verkeersbelasting ziet.⁴⁸ Het Hof van Justitie EG vermeldt immers in het dictum van dit arrest:

'geen enkele bepaling van gemeenschapsrecht verzet zich ertegen, dat een lidstaat over een krachtens de Zesde richtlijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handeling eveneens andere overdrachts- en verkeersbelastingen heft – zoals de Duitse "grunderwerbsteuer" –, mits deze belastingen niet het karakter van een omzetbelasting hebben.'

Door het woord 'andere' te gebruiken, maakt het Hof van Justitie EG duidelijk dat de BTW een verkeersbelasting is. De typering als verkeers- of transactiebelasting wordt mijns inziens ook benadrukt in de recente arresten Optigen e.a.⁴⁹, Halifax⁵⁰, University of Huddersfield⁵¹ en BUPA Hospitals.⁵² Het Hof van Justitie EG stelt in die arresten immers het transactiekarakter van de BTW voorop. Indien voldaan is aan de objectieve criteria van art. 2 lid 1 jo. art. 14 en 24 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 jo. art. 5 en 6 Zesde richtlijn), dan vinden belastbare leveringen van goederen of diensten plaats. Om de doelstellingen te verwezenlijken van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de BTW te vergemakkelijken, moet worden afgegaan op de objectieve aard van de betrokken handelingen.⁵³

Van Hilten en Van Kesteren wijzen er naar mijn mening terecht op dat moet worden bedacht dat de term 'verkeersbelasting' in dit verband veeleer duidt op een heffingstechniek dan op het rechtskarakter van de BTW.⁵⁴ Bij de beantwoording van de centrale probleemstelling moet dan ook getoetst worden aan het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Daarbij moet het feit dat de BTW een transactiebelasting is echter wel worden meegewogen, te meer daar de 'transactie' de kern vormt van zowel het subject van heffing als het object van heffing in de BTW. De BTW gaat uit van het object – verbruik, in de regelgeving vertaalt in leveringen en diensten – en om de belasting te kunnen heffen is er een persoon bij gezocht.⁵⁵

48. HvJ EG 8 juli 1986, nr. 73/85 (Kerrutt), Jur. 1986, blz. 2219. In dezelfde zin onder meer B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde (diss), FED, Deventer, 1992, blz. 42 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 6.

49. HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen e.a.), V-N 2006/7.20.

50. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

51. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171.

52. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172.

53. Vgl. EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49.

54. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 8.

55. Vgl. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht, deel I, L.J. Veen's Uitgeverij, N.V., Amsterdam, 1954, blz. 153.

2.6 Conclusie

De centrale probleemstelling van dit onderzoek is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. In dit hoofdstuk heb ik onderzocht welk toetsingskader in aanmerking komt om de probleemstelling te beantwoorden. Daartoe heb ik gezien of de rechtsgrond, de rechtsgrondslag en/of het rechtskarakter van BTW als toetsingsmaatstaf kan fungeren. Aan de rechtsgrond van de BTW kan niet worden getoetst, omdat de rechtsgrond van de Europese BTW, de BTW-richtlijn, slechts de juridische basis is voor het bestaan van de BTW. De rechtvaardiging van eventuele verschillen en overeenkomsten tussen BTW-heffing in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen kan niet aan de BTW-richtlijn worden getoetst, aangezien de BTW-heffing juist uit die BTW-richtlijn voortvloeit. Ik heb vastgesteld dat het draagkrachtbeginsel niet de rechtsgrondslag vormt voor de BTW. De enkele rechtsgrondslag die ik voor de BTW aanwezig acht, is het budgettaire belang van de belasting voor de overheid. Toetsing aan dit belang valt buiten het bestek van dit onderzoek, omdat het onderzoek fiscaal juridisch van aard is en niet (fiscaal) economisch. De centrale probleemstelling betreft een fiscaal-technische vraag en niet een vraag naar de rechtvaardiging van eventuele verschillen in belastingopbrengst tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Ik heb vastgesteld dat voor de beantwoording van de centrale probleemstelling wel toetsing aan het rechtskarakter van de BTW kan plaatsvinden. Het rechtskarakter van een belasting geeft aan wie en wat belast behoort te worden. Het rechtskarakter is derhalve normatief van aard. Daarom kan daaraan getoetst worden of verschillen en overeenkomsten tussen BTW-heffing in enkelvoudige en in concernverhoudingen te rechtvaardigen zijn. Er dient dus getoetst te worden of verschillen en overeenkomsten tussen BTW-heffing in enkelvoudige en in concernverhoudingen te rechtvaardigen zijn met het oog op wie en wat de BTW beoogt te belasten. Het beoogde subject van heffing in de BTW (wie) is de particuliere consument. Het beoogde object van heffing in de BTW (wat) is (consumptief) verbruik van goederen en diensten. Bij de toetsing moet naar mijn mening echter steeds gelet te worden op de normen die de richtlijnwetgever zelf heeft geformuleerd in de BTW-richtlijn. In beginsel zijn die immers normstellend.

HOOFDSTUK 3

Het concern juridisch en fiscaal

3.1 Inleiding

Het recht is een betrekking, een betrekking die aan beide zijden een aanknopingspunt vindt in subject en object.¹ Het recht in enkelvoudige verhoudingen heeft altijd een (rechts)subject en een object nodig. De concernrelatie voegt hieraan een extra element toe dat van invloed is of kan zijn op zowel het rechtssubject² als het rechtsobject, de handelingen van het subject.

De omvang en complexiteit van een onderneming hangt af van de aard van de activiteiten.³ Fiscale overwegingen zijn vaak doorslaggevend bij opzet en keuze van samenwerkingsvormen en lichamen.⁴ Concerns ontstaan uit de wens om te komen tot concentratie, die wordt bewerkstelligd door het zodanig samenvoegen van ondernemingen dat zij in economisch opzicht een geheel gaan vormen, aldus Asser-Maeijer.⁵ Het concern is in principe te beschouwen als ondernemingsvorm.⁶ Het concern als zodanig zou dan ook als (rechts)subject behandeld kunnen worden. In het ondernemingsrecht staan de zelfstandige dragers van rechten en plichten echter steeds centraal. Zoals in paragraaf 1.2 reeds aangegeven, speelt bij het concern steeds de spanning tussen de juridische veelheid en de economische eenheid. Dit geldt niet alleen voor het ondernemingsrecht, maar ook voor de vennootschapsbelasting en de BTW.

1. Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 7.
2. Denk daarbij aan de fiscale eenheid BTW, zoals bedoeld in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). Zie daarover nader paragraaf 5.8 en 7.10.
3. M.J.G.C. Raaijmakers, *Onderneming en overdracht onder algemene titel*, Preadvies van de vereniging 'Handelsrecht', W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002, blz. 15.
4. Pitlo/Raaijmakers, *Vennootschaps- en rechtspersonenrecht*, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 1.07. P. Sanders en W. Westbroek, *BV en NV*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 3 merken op dat de fiscalist vaak de eerste viool speelt bij de keuze van de rechtsvorm, terwijl de beoefenaar van het vennootschapsrecht veelal de tweede viool speelt.
5. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607.
6. L. Timmerman, *Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers* (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59. Terecht plaatsen S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 6 de kanttekening dat 'het' concern niet bestaat; het is een ideaaltypische aanduiding van in werkelijkheid zeer gevarieerd gestructureerde eenheden in het economisch verkeer.

In dit hoofdstuk ga ik allereerst in op het begrip 'concern'. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt de spanning tussen juridische veelheid en economische eenheid in de drie bovengenoemde rechtsgebieden nader in kaart gebracht. Daarom zet ik de situatie in enkelvoudige verhoudingen af tegen de situatie in concernverhoudingen. Daarbij behandel ik het subject- en het objectniveau afzonderlijk. Dat doe ik om aansluiting te houden met de opbouw van dit onderzoek dat het concern in de BTW met betrekking tot zowel het subject van heffing als het object van heffing behandelt.

3.2 Het begrip 'concern'

3.2.1 Algemeen

Het is van belang om vast te stellen wat in het kader van dit onderzoek onder een concern wordt verstaan. In het algemene, maar ook in het ondernemingsrechtelijke en fiscale, spraakgebruik is veelal wel duidelijk wat met de term 'concern' wordt bedoeld.⁷ In de regel wordt onder 'concern' een multinational bedoeld.⁸ Er bestaan echter ook kleinere concerns.

3.2.2 Wettelijke definities

De Nederlandse ondernemingsrechtelijke wetgeving bevat geen definitie van het begrip 'concern'. Wel is in art. 2:24b BW de term 'groep' gedefinieerd. Onder 'groep' wordt verstaan een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden.

In de fiscale wetgeving kwam het begrip 'concern' tot 1 januari 2006 op twee plaatsen voor. Het ging daarbij om art. 15b lid 1 onderdeel c Wet Vpb 1969 en art. 37 lid 4 WBR. Met de afschaffing van de kapitaalsbelasting per 1 januari 2006 komt het begrip 'concern' alleen nog maar voor in eerstgenoemde bepaling. De term 'concern' komt niet in de BTW-richtlijn voor en niet in de Wet OB 1968.

Art. 15b Wet Vpb 1969 is ingevoerd per 1 januari 1997⁹ en betreft een afzonderlijke regeling voor de winst behaald met concernfinancieringsactiviteiten.¹⁰ Nederland heeft met deze regeling een succesvolle poging gedaan om de internationale finan-

7. R.T.G. Verstraaten, *Overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting*, Gouda Quint, Deventer, 1999, blz. 191 merkt op dat in het spraakgebruik onder concern wordt verstaan: een belangengemeenschap van vennootschappen. In dezelfde zin R.T.G. Verstraaten en Y.E. Gassler, *Cursus belastingrecht (belastingen van rechtsverkeer)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.3.14.B.

8. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 7.

9. Wet van 13 december 1996, *Stb.* 1996, 651.

10. Art. 15b Wet Vpb 1969 beoogt tegemoet te komen aan de specifieke risico's verbonden aan het internationaal opereren van in Nederland gevestigde ondernemingen en de daarmee samenhangende financieringsrisico's. Afhankelijk van de omstandigheden kan tot maximaal 80% van de winst gereserveerd worden. Zie over het begrip 'concern' in de zin van art. 15b Wet Vpb 1969 A.J.H. van Suilen, *Risicoreserve (diss)*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 47-69 en M.L.B. van der Lande, *Risicoreserve*, FED, Deventer, 1997, blz. 22-23.

cieringsactiviteiten van de Nederlandse multinationals terug naar ons land te halen.¹¹ De regeling is inmiddels echter in Europees verband aangemerkt als schadelijke belastingconcurrentie. Art. 15b Wet Vbp 1969 is dan ook ingetrokken met terugwerkende kracht tot 1 juli 2001.¹² In het kader van de regeling is thans in lid 1 onderdeel c van die bepaling het concernbegrip gedefinieerd. Onder 'concern' wordt verstaan:

de belastingplichtige tezamen met de met hem verbonden lichamen als bedoeld in art. 10a lid 4 waarbij voor de bepaling van het belang als bedoeld in dat artikellid buiten aanmerking blijven aandelen die bij de ontbinding van het lichaam niet delen in de reserves van het lichaam.

Bij verbonden lichamen in de zin van art. 10a lid 4 Wet Vpb 1969 gaat het kort gezegd om dochter-, moeder- en zusterrelaties.¹³ Per 1 januari 2004 is in de thincapregeling van art. 10d Wet Vpb 1969 het groepsbegrip van art. 2:24 BW opgenomen. Art. 10d Wet Vpb 1969 beoogt in essentie om de fiscale renteaftrek met betrekking tot bovenmatig met vreemd vermogen gefinancierde en aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen te beperken.¹⁴ Via het inmiddels aangenomen wetsvoorstel Werken aan winst wordt een nieuw art. 12c Wet Vpb 1969 voorgesteld, waarmee de zogenoemde groepsrentebox moet worden geïntroduceerd.¹⁵ Voordat tot daadwerkelijke invoering wordt overgegaan, moet de Europese Commissie eerst een beschikking 'geen steun' afgeven. Voor het begrip 'verbondenheid' wordt in art. 12c Wet Vpb 1969 aangesloten bij voornoemde criteria van art. 10a lid 4 Wet Vpb 1969, met dien

11. H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 212.
12. Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (vervallen van de concernfinancieringsregeling), *Stb.* 2005, 468. In het kader van het op 21 januari 2003 in de Europese ministerraad bereikte principeakkoord over een belastingpakket met betrekking tot een regeling voor de belasting van spaartegoeden, een richtlijn over de belastingheffing van royalty- en rentebetalingen binnen concernverband en de Code of Conduct is een compromis gesloten over het concernfinancieringsregime van art. 15b Wet Vpb 1969. Het regime mag tot 31 december 2010 worden gehandhaafd voor bestaande gevallen.
13. Als verbonden lichaam wordt aangemerkt: a. een lichaam waarin de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, b. een lichaam dat voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige, c. een lichaam waarin een derde voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, terwijl deze derde tevens voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige en d. een lichaam dat met de belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid als bedoeld in art. 15 en 15a, tenzij het de toepassing betreft van art. 10d, 15ad en 15b. Blijkens *Kamerstukken II* 1986/1987, 19 968, nr. 3 (MvT), blz. 11 gaat het niet alleen om directe, maar tevens om indirecte relaties tussen de genoemde lichamen.
14. P. Kavelaars en R.A.H. Smittenberg, *Het groepsbegrip in de thincapregeling*, WFR 2004/6563, blz. 165.
15. *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 572, nr. 2, blz. 8-9, V-N 2006/30.2.

verstande dat de grens wordt gelegd bij een meerderheidsbelang in plaats van een belang van een derde.¹⁶

Bij het groepsbegrip van art. 2:24b BW in het ondernemingsrecht en de vennootschapsbelasting sta ik in paragraaf 3.7.4.2 respectievelijk 3.7.4.3 nader stil.

3.2.3 *Het begrip 'concern' in de doctrine*

3.2.3.1 *Algemeen*

In de Nederlandse ondernemingsrechtelijke literatuur zijn in de loop van de tijd verschillende definities van het begrip 'concern' gegeven.¹⁷ Volgens Asser-Maeijer is sprake van een concern indien meerdere in juridisch opzicht zelfstandig georganiseerde ondernemingen binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding.¹⁸ Daarvoor schreef Maeijer dat slechts sprake is van een concern indien meer dan een in juridisch opzicht zelfstandig georganiseerde onderneming binnen een grotere economische ondernemingseenheid is onderworpen aan een gemeenschappelijke, uniforme concernleiding.¹⁹ Westbroek spreekt van een concern indien meer dan een, in vermogensrechtelijk opzicht zelfstandig georganiseerde onderneming, met behulp van haar interne structuur aan een gemeenschappelijke leiding onderworpen is.²⁰ Bij Van Schilfgaarde en Winter is van een concern sprake wanneer een aantal juridisch zelfstandige ondernemingen organisatorisch is verbonden in een economische eenheid.²¹ Bartman en Dorresteyn definiëren het concern als economisch verschijnsel als een eenheid, waarin rechtspersonen en/of vennootschappen onder centrale leiding organisatorisch zijn verbonden, gericht op duurzame deelneming aan het economisch verkeer.²² Eerder omschreef Bartman het concernbegrip als een samenstel van juridisch zelfstandige ondernemingen onder een centrale leiding.²³ Franken destilleert uit de literatuur dat de gebruikelijke concerndefinitie is dat hierbij twee of meer juridisch zelfstandig blijvende ondernemingen door gemeenschappelijke leiding tot één economische

16. Hiervoor is blijkens *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 572, nr. 3 (MvT), blz. 53, V-N 2006/30.3, gekozen om te voorkomen dat de toepassing van de box zich ook uitstrekt tot minderheidsbelangen met de bijbehorende complicaties, met name bij joint ventures. Daarbij kan immers gemakkelijk sprake zijn van tegengestelde belangen waarbij de renteontvanger wel en de rentebetalder niet van de box gebruik wil maken.

17. In deze maak ik geen aanspraak op volledigheid, wel meen ik hiermee een overzicht te hebben gegeven van de definities van de belangrijkste schrijvers op dit terrein.

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

19. J.M.M. Maeijer, *Vennootschapsrecht in beweging*, Samsom Uitgeverij, Alphen aan den Rijn-Brussel, 1978, blz. 235-236.

20. W. Westbroek, *Zijn wettelijke bepalingen gewenst in verband met concernverhoudingen?*, Vereniging 'Handelsrecht', Zwolle, 1969, blz. 83.

21. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, *Van de BV en de NV*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 27. Deze definitie ligt dicht aan tegen het groepsbegrip van art. 2:24b BW.

22. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 1.

23. S.M. Bartman, *Inleiding concernrecht*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1986, blz. 19.

eenheid worden samengevoegd.²⁴ Van Achterberg constateert in dit verband dat in de diverse omschrijvingen van het begrip 'concern' in de literatuur de volgende begrippen steeds terugkeren: juridisch zelfstandige ondernemingen, uniforme, gemeenschappelijke of centrale leiding, al dan niet in samenhang met economische eenheid.²⁵ Deze drie elementen licht ik hierna toe.

3.2.3.2 Juridisch zelfstandige entiteiten

Kenmerkend element van het concernbegrip in de ondernemingsrechtelijke literatuur is dat sprake moet zijn van juridisch zelfstandige ondernemingen. Onder juridisch zelfstandige ondernemingen dienen niet alleen Nederlandse kapitaalvennootschappen, zoals de NV en BV, te worden begrepen, maar tevens alle andere Nederlandse en buitenlandse rechtspersonen die een onderneming uitoefenen alsmede contractuele vennootschappen, zoals de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap.²⁶ Daarbij dient aangetekend te worden dat concerns in de praktijk voor het grootste gedeelte bestaan uit kapitaalvennootschappen. Naar het mij voorkomt, dient het uitoefenen van een onderneming niet als strikte voorwaarde te gelden. Ook concernonderdelen die geen onderneming in eigenlijke zin drijven, zoals sommige (tussen)houdstervenootschappen, dienen naar mijn mening tot het concern gerekend te worden. Zij vervullen immers ook een functie binnen het concern. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan bescherming tegen vijandige overnames of het vergemakkelijken van de eventuele verkoop van concernonderdelen. In het vervolg van dit onderzoek refereer ik dan ook aan 'juridisch zelfstandige entiteiten' in plaats van aan 'juridisch zelfstandige ondernemingen'.²⁷ Het is naar mijn mening voor een individuele entiteit niet noodzakelijk dat hij een onderneming drijft om tot een concern te kunnen behoren.

3.2.3.3 Centrale leiding

De aanwezigheid van een centrale leiding is een essentiële voorwaarde om van een concern te kunnen spreken. Wat exact onder centrale leiding moet worden verstaan is niet vastomlijnd. Centrale leiding omvat in de literatuur in zijn algemeenheid het in meer of minder grote mate bepalen van het beleid van de dochterondernemin-

24. W.K. Franken, Aspecten van concernrecht (diss), H.D. Tjeenk Willink, Groningen, 1976, blz. 17.

25. M.P. van Achterberg, De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 77.

26. In dezelfde zin M.P. van Achterberg, De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 77 en R.J. de Vries, 'Branch report The Netherlands', in: Group taxation, Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004, blz. 462.

27. In bijvoorbeeld de Zwitserse doctrine komt het element 'ondernemingen' ook niet terug in het concernbegrip. Vgl. R. von Büren, Handelsrecht, Der Konzern (sechster Teilband), Helbing & Lichtenhahn, Basel, 2005, blz. 13 die het volgende vermeldt: 'Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass ein Konzern vorliegt, wenn mehrere juristisch selbständige Gesellschaften unter einheitlicher wirtschaftlicher Leitung zusammengefasst werden.'

gen.²⁸ Hoever de invloed op het beleid feitelijk moet reiken om van centrale leiding te kunnen spreken, valt mijns inziens niet eenduidig aan te geven.²⁹ De Vries stelt naar mijn mening terecht vast dat centrale leiding niet zozeer een juridisch maar een feitelijk/economisch begrip is. De wijze waarop en de mate waarin centrale leiding wordt uitgeoefend, vertoont in de praktijk enorme verschillen vanwege omstandigheden als de grootte en structuur van een concern, de ontstaansgeschiedenis van een concern, de aard van de te verrichten activiteiten, de door de top van het concern aangehangen filosofie omtrent het leidinggeven en de juridische en/of economische verwevenheid tussen de betrokken maatschappijen.³⁰

Duidelijk is dat door het voeren van een centrale leiding de bestuursautonomie van de juridisch zelfstandige dochtervennootschappen wordt beperkt. Het is de vraag in hoeverre deze autonomie kan worden ingeperkt, of – anders geformuleerd – hoever het instructierecht van de moedervennootschap strekt. Bij enkelvoudige vennootschappen ligt dit op grond van het Forumbank-arrest redelijk eenvoudig.³¹ Als hoofdregel geldt daar immers dat de algemene vergadering van aandeelhouders niet bevoegd is om instructies te geven aan een ander orgaan van de vennootschap, zoals het bestuur, indien de algemene vergadering van aandeelhouders daarmee op het terrein zou komen dat blijkens wet of statuten aan dat andere orgaan is voorbehouden.

De vraag is gerezen of de beslissing in het Forumbank-arrest onverkort van toepassing is in concernverhoudingen.³² In de literatuur is veel aandacht besteed aan deze vraag.³³ De heersende visie is dat de moedervennootschap concernonderdelen in-

28. In dezelfde zin M.P. van Achterberg, *De juridische definitie van het economische verschijnsel concern* (diss.), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 81.

29. H.J.M.N. Honée, *Concernrecht en medezeggenschapsregelingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1981, blz. 19 concludeert dat de minimumvereisten waaraan de centrale leiding dient te voldoen niet met een eenduidig juridisch criterium zijn aan te geven.

30. R.J. de Vries, *De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 33 en R.J. de Vries, *Branch report The Netherlands, Group taxation*, Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004, blz. 462. In vergelijkbare zin S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 6.

31. HR 21 januari 1955, NJ 1959, 53 (Forumbank).

32. A-G Fennelly geeft in punt 28 van zijn conclusie van 4 april 2000 bij de BTW-zaak HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 aan dat wanneer de ondernemingsrechtelijke structuur wordt gerespecteerd een moedervennootschap geen economische activiteiten verricht door dividend te ontvangen van een dochtervennootschap. Slechts als de 'corporate veil' op onrechtmatige wijze wordt doorbroken, kan sprake zijn van economische activiteiten van de moedervennootschap door middel van haar dochtervennootschap. Fennelly gaat dus ook uit van gescheiden verantwoordelijkheden en posities van moeder- en dochtervennootschappen.

33. M.J.G.C. Raaijmakers, *Onderneming en overdracht onder algemene titel*, Preadvies van de vereniging voor handelsrecht, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002, blz. 6 merkt op dat veel inkt is opgegaan aan onderwerpen die voorbij gingen aan de rechtswerkelijkheid in besloten verhoudingen, zoals het 'instructierecht'. Aangezien dit onderzoek ziet op concernverhoudingen in grotere verbanden, dient wel aandacht besteed te worden aan het instructierecht.

structies mag geven, aangezien het Forumbank-arrest enkel betrokken dient te worden op enkelvoudige vennootschappen en niet op concernvennootschappen. Grondslag van het concernrecht is immers dat een groep centraal geleid wordt. Het bestuur van de vennootschap die aan het hoofd van een groep (concern) staat heeft de 'plicht' om het concern te leiden.³⁴ Dat brengt met zich mee dat de autonomie van de dochtervennootschappen beperkter is dan in enkelvoudige verhoudingen. De begrenzing van de invloed van de centrale leiding moet echter gevonden worden in een belangenafweging tussen de belangen van de groep enerzijds en die van de betrokken dochtermaatschappij anderzijds.³⁵

Per 1 september 2001 kent art. 2:129/239 BW een nieuw vierde lid dat bepaalt dat:

'De statuten kunnen bepalen dat het bestuur zich dient te gedragen naar de aanwijzingen van een orgaan van de vennootschap die de algemene lijnen van het te voeren beleid op nader in de statuten aangegeven terreinen betreffen'.³⁶

Thans staat vast dat een instructierecht in de statuten van een dochtervennootschap rechtsgeldig is.³⁷ Het gaat daarbij wel om een algemeen instructierecht. Het geven van algemene instructies is statutair toegelaten. Het is onduidelijk of het opnemen in de statuten van een concrete instructiebevoegdheid van de algemene vergadering van aandeelhouders jegens het bestuur is toegestaan.³⁸ Zo meent Van den Ingh dat statutair geen bevoegdheid tot het geven van concrete instructies kan worden geschapen.³⁹ Timmerman, Buijn, De Kluiver en Meinema alsmede Bartman en Dorresteyn achten een concrete instructiebevoegdheid daarentegen wel mogelijk.⁴⁰ Uit de arresten Meijers-Mast en Sobi/Hurks kan wel worden afgeleid dat onder omstan-

34. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 128.

35. P. Sanders en W. Westbroek, BV en NV, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 595. Deze passage is niet meer opgenomen in de negende druk uit 2005.

36. Per diezelfde datum zijn de Departementale Richtlijnen bij oprichting en statutenwijziging van NV's en BV's ingetrokken. Paragraaf 9 van deze richtlijnen luidde: 'Toegestaan wordt te bepalen dat het bestuur zich moet gedragen naar de aanwijzingen van een vennootschapsorgaan betreffende de algemene lijnen van het te voeren financiële, sociale, economische en personeelsbeleid'.

37. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 87 en F.J.P. van den Ingh, 'De bevelstructuur in de vennootschap', in: Concernverhoudingen, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 14.

38. Rapport van de Expertgroep Vereenvoudiging en flexibilisering van het Nederlandse BV-recht van 6 mei 2004, blz. 34.

39. F.J.P. van den Ingh, 'De bevelstructuur in de vennootschap', in: Concernverhoudingen, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 26 en F.J.P. van den Ingh, Reactie op de column van Timmerman, Ondernemingsrecht 2002, blz. 31. In vergelijkbare zin P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 128 en P.J. van der Korst, Bestuursautonomie, JORPlus 2002, nr. 1, blz. 23. L. Timmerman, Instructierecht, Ondernemingsrecht 2001, nr. 16, blz. 477 meent dat concrete instructies niet zonder meer verboden zijn.

40. L. Timmerman, Instructierecht, Ondernemingsrecht 2001, nr. 16, blz. 477, F.K. Buijn, De inrichting van statuten van vennootschappen, Ondernemingsrecht 2002, nr. 9, blz. 265, H.J. de Kluiver en M. Meinema, Dwingend vennootschapsrecht na de Wet herziening preventief toezicht en de mogelijkheden van statutaire of contractuele afwijking en aanvulling, WPNR (2002) 6503, blz. 654 en S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 88-89.

digheden een concreet instructierecht kan bestaan.⁴¹ Het statutair opnemen van een concrete instructiebevoegdheid vormt dan een toegelaten aanvulling op het dwingendrechtelijke systeem.

Bartman en Dorresteyn merken op dat de discussie zich in de toekomst niet meer zo zeer zal richten op de *bestaanbaarheid* van een instructierecht, maar op de vraag of de *uitvoering* ervan in concreto afdwingbaar is, gegeven alle andere, daarbij betrokken belangen.⁴² Aangetekend dient te worden dat het instructierecht, zoals gegeven door art. 2:129/239 lid 4 BW, enkel toe kan komen aan een orgaan van de dochtervennootschap, in de regel de algemene vergadering van aandeelhouders, en niet aan het bestuur van de moedervennootschap als zodanig. In geval van 100%-belangen zal dit onderscheid geen rol spelen, maar bij andere aandeelverhoudingen kan dit wel van belang zijn. Van der Geld en Raaijmakers constateren nog dat het niet slechts gaat om de vraag of een moedermaatschappij tot leiding van het concern bevoegd is, maar daartoe – onder controle van haar eigen algemene vergadering van aandeelhouders – ook gehouden is.⁴³

Gelet op de onduidelijkheid over de instructiebevoegdheid, heeft de Expertgroep Vereenvoudiging en flexibilisering van het Nederlandse BV-recht, de aanbeveling gedaan om het onderscheid tussen algemene en concrete aanwijzingen te schrappen. De Expertgroep beveelt aan te bepalen dat het bestuur zich dient te gedragen naar aanwijzingen van een ander orgaan, voor zover hierdoor het belang van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming niet wordt geschaad.⁴⁴ In het in februari 2005 ter consultatie gepubliceerde ambtelijke voorontwerp heeft het ministerie van Justitie voorgesteld om het onderscheid tussen algemene en concrete aanwijzingen te laten vervallen. Ook concrete instructies krijgen bindende kracht.⁴⁵ De wettelijke grens ligt daar waar strijd met het vennootschappelijk belang begint.⁴⁶ De voorgestelde tekst gaat, evenals de huidige wettekst, uit van instructies die een or-

41. HR 4 december 1992, nr. 14 824, NJ 1993, 271 (Meijers-Mast) en HR 21 december 2001, nr. C 99/341, RvdW 2002, 6, JOR 2002/38 (Sobi/Hurks).

42. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 89.

43. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 154-155. Zie tevens M.J.G.C. Raaijmakers, 'Over de verhouding tussen plicht en bevoegdheid van de moedermaatschappij tot centrale leiding van de groep', in: *Beschouwingen over concernfinanciering*, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 33-60.

44. Rapport van de Expertgroep Vereenvoudiging en flexibilisering van het Nederlandse BV-recht van 6 mei 2004, blz. 35.

45. Memorie van Toelichting, Ambtelijk voorontwerp Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met de regeling voor besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (eerste tranche: orgaanstructuur en bevoegdheden / aandelen en certificaten), blz. 31. De voorgestelde tekst van art. 2:239 lid 4 BW luidt: 'De statuten kunnen bepalen dat het bestuur zich dient te gedragen naar de aanwijzingen van een ander orgaan van de vennootschap. Het bestuur is gehouden de aanwijzingen op te volgen, tenzij deze in strijd zijn met het belang van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming.'

46. P. Sanders en W. Westbroek, *BV en NV*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 668.

gaan van de vennootschap, derhalve de algemene vergadering van aandeelhouders of de raad van commissarissen, geeft.

Naast statutaire instructiebevoegdheid kan contractuele instructiebevoegdheid worden onderscheiden. Daarbij kan het gaan om een bestuurdersovereenkomst, waarbij een bestuurder zich persoonlijk verbindt om zich bij de uitoefening van zijn bestuurstaak te richten naar de aanwijzingen van een ander, of een beheersovereenkomst, waarbij het bestuur als orgaan de vennootschap beoogt te binden om te handelen volgens de aanwijzingen van een ander.⁴⁷

In het bovenstaande ben ik ingegaan op de formele invulling van de centrale leiding binnen concerns. Zoals Honée terecht opmerkt, zal de centrale leiding doorgaans echter op informele wijze plegen te worden uitgeoefend en niet via formele besluiten van de algemene vergadering van aandeelhouders of op contractsbasis.⁴⁸ Van den Ingh stelt voorts vast dat in de praktijk allerlei informele wegen bestaan om invloed uit te oefenen, die belangrijker zijn dan de formele instructiemogelijkheid.⁴⁹ Het komt mij voor dat in de reguliere praktijk de informele instructiemogelijkheden van groter belang zijn dan de formele instructiemogelijkheden. Vooral in conflictsituaties zal het formele instructierecht op de voorgrond treden.

3.2.3.4 Economische eenheid⁵⁰

Om van een concern te kunnen spreken is verder nodig dat de juridisch zelfstandige entiteiten als een economische eenheid opereren. Een concern functioneert als economische eenheid, aldus Timmerman.⁵¹ Volgens Bartman is het geen vereiste dat het concern zich naar buiten toe als economische eenheid presenteert.⁵² De verbonden ondernemingen treden naar buiten toe juist als afzonderlijke ondernemingen

47. Vgl. omtrent contractuele instructiebevoegdheid S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 93-96 alsmede de aldaar vermelde literatuur.

48. H.J.M.N. Honée, Om of door de rechtspersoon heen?, NJB 1977, blz. 685.

49. F.J.P. van den Ingh, 'De bevelstructuur in de vennootschap', in: Concernverhoudingen, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 13.

50. Het element 'economische eenheid' vormt samen met het element 'organisatorische verbondenheid' de elementen van het groepsbegrip van art. 2:24b BW. Uit de parlementaire geschiedenis *Kamerstukken II 1969/1970*, 10 751, nr. 3 (MvT), blz. 13 kan overigens worden opgemaakt dat voor het groepsbegrip tevens de eis van een centrale leiding wordt gesteld. In dezelfde zin Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 608, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 30 en J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 160.

51. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 58-59.

52. S.M. Bartman, Inleiding concernrecht, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1986, blz. 20.

op.⁵³ Hier ligt een fundamenteel verschil met het begrip 'belastingplichtige' in de BTW, waarvoor juist vereist is dat naar derden toe als eenheid wordt opgetreden of dat wordt voldaan aan de verwevenheidseisen voor een fiscale eenheid.⁵⁴ Waar Timmerman het concern kwalificeert als ondernemingsvorm, kan het concern in de BTW naar de huidige leer (buiten de fiscale eenheid om) niet worden gezien als belastingplichtige.⁵⁵

Economische eenheid dient echter niet absoluut uitgelegd te worden. Wel dient mijns inziens sprake te zijn van een economische samenhang, die zich niet zo zeer dient te kenmerken door het gezamenlijk naar derden toe bedrijfsmatig optreden, maar wel aanwezig dient te zijn. Raaijmakers wijst er naar mijn mening dan ook terecht op dat het begrip 'economische eenheid' niet absoluut is. De wijze waarop in de praktijk vorm wordt gegeven aan de economische samenhang verschilt van concern tot concern en kan in concrete gevallen nog van dochtervennootschap tot dochtervennootschap verschillen. De eenheid berust op de door de moedervennootschap uitgeoefende algemene concernleiding.⁵⁶

3.2.4 Definitie concernbegrip

Geconstateerd kan worden dat in de wettelijke fiscale concernomschrijvingen van art. 15b lid 1 onderdeel c Wet Vpb 1969 en het tot 1 januari 2006 geldende art. 37 lid 4 WBR in tegenstelling tot de ondernemingsrechtelijke concernomschrijvingen puur technische kwantitatieve normen worden aangelegd. Mijns inziens biedt de ondernemingsrechtelijke benadering een beter inzicht in hetgeen onder een concern verstaan moet worden. Voor het concernbegrip zijn mijns inziens de elementen juridisch zelfstandige entiteiten, centrale leiding en economische eenheid essentieel. Gelet op het vorenstaande, versta ik in dit onderzoek dan ook onder 'concern': meerdere in juridisch opzicht zelfstandige entiteiten die binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding.

3.3 Enkelvoudige versus concernverhoudingen

3.3.1 Algemeen

Enkelvoudige verhoudingen staan centraal in het ondernemingsrecht en in het fiscale recht. In het privaatrecht, waarvan het ondernemingsrecht deel uitmaakt, zijn de

53. M.P. van Achterberg, De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 78, vgl. tevens W.J. Slagter, Concernrecht, centraal kasbeheer en verschaffing van zekerheden door dochters, TVVS 1987, nr. 2, blz. 3.

54. Vgl. onder meer TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (loonslaggers), HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222 en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66 alsmede paragraaf 4.2 en paragraaf 5.8.

55. Zie paragraaf 5.2.2.3 en 5.2.3.

56. M.J.G.C. Raaijmakers, Over verschuivingen in het toerekeningspatroon bij rechtspersonen, preadvies, Handelingen 1977 der Nederlandse Juristen-vereniging, deel 1, eerste stuk, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1977, blz. 19-20.

normadressanten in beginsel natuurlijke personen en rechtspersonen.⁵⁷ Het privaatrecht richt zich tevens op rechtssubjecten die geen rechtspersoonlijkheid bezitten, zoals personenvennootschappen.⁵⁸ De bepalingen van Boek 2 BW zien op de enkelvoudige rechtspersoon. In het ondernemingsrecht staan de zelfstandige dragers van rechten en plichten steeds centraal. Of om met Van Schilfgaarde te spreken: 'Ons recht is geent op de enkelvoudige vennootschap.'⁵⁹ Raaijmakers verwoordt het aldus: 'Het Nederlandse vennootschapsrecht is ten principale gebouwd op de conceptie van de enkelvoudige vennootschap.'⁶⁰ Ook het fiscale recht gaat voor de belastingplicht uit van enkelvoudige verhoudingen. Dat geldt voor zowel de vennootschapsbelasting als de BTW. In de vennootschapsbelasting zijn namelijk lichamen als belastingplichtige aangewezen.⁶¹ In de BTW is belastingplichtige eenieder die zelfstandig (bezien vanuit de enkelvoudige verhoudingen) een economische activiteit verricht.⁶²

Juridisch gezien is het concern opgebouwd uit zelfstandige vennootschappen/ondernemingen. De regels en normen die zijn geformuleerd voor enkelvoudige verhoudingen zouden in principe ook moeten gelden voor een concern. Concerns bestaan immers uit juridisch zelfstandige ondernemingen waarop deze regels en normen ook van toepassing (moeten) zijn. Vanuit economisch perspectief is echter sprake van één onderneming.⁶³ Dat roept de vraag op hoe in concernverhoudingen omgegaan moet worden met normen en regels die bedoeld zijn voor enkelvoudige situaties. Die vraag correspondeert met de centrale problemstelling van dit onderzoek, namelijk of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen.⁶⁴

In de eerste plaats zijn bij een concern de juridisch zelfstandige concernonderdelen onderworpen aan een centrale leiding. In de tweede plaats zijn die onderdelen ingekapseld in een economische eenheid met andere concernonderdelen. De juridisch zelfstandige concernvennootschappen richten zich in de praktijk naar de wil van de

57. Rechtspersoon naar huidig nationaal civiel recht zijn publiekrechtelijke rechtspersonen (art. 2:1 BW), kerkgenootschappen, hun zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd (art. 2:2 BW) en verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en stichtingen (art. 2:3 BW).
58. Personenvennootschappen naar huidig nationaal privaatrecht zijn de maatschap, de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap. Op grond van wetsvoorstel 28 746 tot vaststelling van titel 7.13 BW kunnen de openbare vennootschap (de huidige maatschap en de vennootschap onder firma) en de commanditaire vennootschap voor rechtspersoonlijkheid opteren.
59. P. van Schilfgaarde, 'Vennootschapsrecht na 27 jaren', in: Tot Vermaak Van Slagter (Slagter-bundel), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 259.
60. M.J.G.C. Raaijmakers, Nederlandse wetgeving inzake concernverhoudingen, TVVS 1983, nr. 6, blz. 152. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607 stelt vast dat onze vennootschapswetgeving bij haar regeling de enkelvoudige NV of BV tot uitgangspunt neemt.
61. Art. 2 en 3 Wet Vpb 1969.
62. Art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn).
63. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59 merkt het concern aan als ondernemingsvorm.
64. Zie paragraaf 1.3.

concernleiding.⁶⁵ Vooral in grotere concerns komt het wel voor dat een houdster-vennootschap zowel (middellijk of onmiddellijk) enig aandeelhouder als enig bestuurder is van een concernvennootschap.⁶⁶ Datzelfde doet zich uiteraard voor bij kleinere concerns met een directeur-grotaandeelhouder. De handelingen en de wijze van opereren van de juridisch zelfstandige concernvennootschappen worden bepaald door de centrale leiding. De invloed van de centrale leiding kan gevolgen hebben voor het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW. Het is de vraag of voor concernverhoudingen aparte normen en regels zouden moeten gelden. Aangezien het concern gezien kan worden als ondernemingsvorm⁶⁷, zou het concern bijvoorbeeld zelf als rechtssubject kunnen worden behandeld.⁶⁸ In dat geval wordt het concern in plaats van de individuele concernvennootschap aangemerkt als adressant van ondernemingsrechtelijke en fiscale regels en normen.

Een algemeen, allesomvattend concernrecht, op ondernemingsrechtelijk⁶⁹ en/of fiscaal vlak⁷⁰, bestaat noch op Europees noch op Nederlands niveau. De spanning tussen het juridische concept van de zelfstandige concernvennootschap en de economische werkelijkheid dient in Nederland door wetgever, rechter en praktijk het hoofd te worden geboden via algemene regelingen en specifieke concernregelingen op deelgebieden. Op ieder deelterrein presenteert de tegenstelling tussen juridische veelheid en economische eenheid zich op een eigen wijze.

3.3.2 Ondernemingsrecht

In het ondernemingsrecht staat vooral de eigen positie van de concernonderdelen door de invloed van de centrale leiding van het concern onder druk. De concernvennootschap heeft immers zijn eigen vennootschappelijk belang.⁷¹ Dit belang is de re-

65. Vgl. de informele invulling van de centrale leiding binnen concerns, zoals besproken in paragraaf 3.2.3.3.

66. Vgl. de formele invulling van de centrale leiding binnen concerns, zoals besproken in paragraaf 3.2.3.3.

67. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59.

68. Zie in dit verband paragraaf 3.5.4.

69. Vgl. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 1-2 en W.J. Slagter, Compendium van het ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 619. Wel kunnen in de Nederlandse wetgeving op verschillende plaatsen concernrechtelijke bepalingen worden aangetroffen. Daarbij kan gedacht worden aan art. 2:24 a-c BW (dochtermaatschappij, groep en deelneming), art. 2:98d/207d BW (verbod opgelegd aan dochter om aandelen te verkrijgen in de moeder indien de moeder dat zelf niet mag), art. 2:153/263 BW (structuurregeling), art. 2:334 BW (fusie), art. 2:334ii BW (splitsing), art. 2:351 lid 2 BW (enquête), art. 2:261, 367, 379, 389, 396 lid 2, 397 lid 2, 402-405 e.v. BW (jaarrekening) en art. 33 e.v. WOR (ondernemingsraden).

70. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 166.

71. Zie hierover uitgebreid M.M. Mendel, Het vennootschappelijk belang, mede in concernverband beschouwd (oratie), Kluwer, Deventer, 1989.

sultante van de in aanmerking komende deelbelangen, waaronder die van de aandeelhouders en de werknemers, de deelbelangen op korte termijn naast die op lange termijn.⁷² Is de vennootschap ingebed in een concern dan betekent dit al dadelijk dat de vennootschapsorganen in hun doen en laten mede afhankelijk zijn van het in het concern gevoerde beleid. Het concernbelang (dat zelf weer een resultante is van een aantal belangen) gaat dan als een buitenvennootschappelijk belang een rol van betekenis spelen.⁷³ Gesteld kan worden dat het vennootschappelijk belang van de individuele dochter door het concernbelang in hoge mate wordt 'gekleurd'.⁷⁴ Uit HR 26 oktober 2001, nr. C99/194, JOR 2002/2 blijkt dat het concernbelang niet doorslaggevend kan zijn in die zin dat het prevaleert boven de andere bij de concernvennootschappen betrokken belangen. De concernband voegt een extra dimensie toe aan de afweging van de bij een vennootschap betrokken belangen, zoals die van werknemers, eventuele minderheidsaandeelhouders en belangen buiten de eigen organisatie.⁷⁵ Het concernbelang verkleurt de bandbreedte van het vennootschappelijk belang.

3.3.3 Vennootschapsbelasting

Lichamen, zoals BV's en NV's, zijn vennootschapsbelasting verschuldigd over de winst die zij maken.⁷⁶ De lichamen die onderdeel uitmaken van een concern staan onder een centrale leiding en vormen één onderneming. Daarnaast mogen belastingplichtigen fiscaal de meest gunstige weg kiezen, tenzij hun handelingen in strijd komen met doel en strekking van de wet.⁷⁷ Het staat de ondernemer uiteraard vrij om zich bij de concernopbouw van zijn (multinationale) onderneming (ook) te laten leiden door fiscale overwegingen.⁷⁸ Dit alles maakt dat in een concern de neiging bestaat om winsten en verliezen fiscaal zo gunstig mogelijk te verdelen over de concernonderdelen.⁷⁹ Echter, voor de heffing van vennootschapsbelasting dienen de verhoudingen binnen concern zakelijk gehouden te worden. Om ongeoorloofde winstverschuivingen tegen te gaan, heeft de OESO in internationaal verband regels

72. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 11.

73. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 12.

74. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 23.

75. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 13 noemen de belangen van de crediteuren, de toeleveranciers, de consument, eventueel de belangen van de staat of het land, onder omstandigheden meer abstracte belangen zoals die van volkshuisvesting, het milieu, de gewenste sociale of maatschappelijke ontwikkeling, de werkgelegenheid, het behoud van de nationale identiteit, etc.

76. Op grond van art. 7 lid 1 Wet Vpb 1969 wordt vennootschapsbelasting geheven naar het belastbare bedrag. Het belastbare bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de op voet van Hoofdstuk IV Wet Vpb 1969 te verrekenen verliezen.

77. Vgl. HR 12 oktober 1955, nr. 12 538, BNB 1955/360, HR 8 maart 1961, nr. 14 368, BNB 1961/134 en HR 27 december 1967, nr. 15 772, BNB 1968/70.

78. J. Verburg, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 172.

79. F.W.G.M. van Brunschot, 'Fraus legis in internationale concernverhoudingen', in: Van Dijk-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 40 merkt zelfs op dat de vormgeving van internationale concernstructuren in hoofdzaak wordt bepaald door fiscale overwegingen.

gegeven voor het vaststellen van zakelijke verrekenprijzen.⁸⁰ De prijzen die de verschillende concernonderdelen aan elkaar berekenen, moeten in fiscaal opzicht overeenstemmen met de prijzen die gelden tussen onafhankelijke ondernemingen. De concernverhouding, in het bijzonder de kapitaalsrelatie, zorgt voor spanning bij de winstbepaling en de winstallocatie. De belangrijkste vraag bij concerns is dan ook in hoeverre het feit dat bedrijfsonderdelen in afzonderlijke vennootschappen zijn ondergebracht, invloed moet hebben op de belastingheffing van het concern.⁸¹

3.3.4 BTW

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Het belang van belastingplicht in de BTW is in de regel gelegen in het recht op aftrek van voorbelasting dat de status van belastingplichtige met zich meebrengt.⁸² In voorkomende gevallen wordt getracht de BTW-druk te minimaliseren bij niet-belastingplichtigen en niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen.⁸³ Als gevolg van de centrale leiding in concernverhoudingen is het eenvoudiger om mogelijkheden te scheppen om BTW te besparen. In dit kader kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het verrichten van belastbare handelingen tegen een lagere prijs dan gebruikelijk in het economisch verkeer ten behoeve van een concernvennootschap die niet al zijn input-BTW in mindering kan brengen. De vergoeding wordt op dat niveau vastgesteld, omdat er (concern)banden bestaan tussen de leverancier/dienstverrichter en de koper.⁸⁴ BTW-voordeel kan ook worden behaald door in concernverhoudingen een te hoge prijs in rekening te brengen.⁸⁵ Het aftrekrecht op basis van het zogenoemde pro rata van de presterende belastingplichtige wordt hierdoor verbeterd, terwijl de hogere prijs via een andere weg, bijvoorbeeld de kapitaalsfeer, wordt ver-

80. Zie de OESO transfer pricing richtlijnen.

81. Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens art. 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 199, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 11.

82. Recht op aftrek bestaat op grond van art. 168 BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 2 Zesde richtlijn) voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.

83. Denk aan publiekrechtelijke lichamen, niet-belastingplichtige houdstervenootschappen en belastingplichtigen die vrijgestelde prestaties in de zin van art. 132-137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 Zesde richtlijn) verrichten.

84. Toelichting bij Voorstel van 16 maart 2005 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM(2005)89def, blz. 6. Vgl. tevens *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3 (MvT), blz. 15, V-N 2005/19.5, blz. 45 waar wordt opgemerkt dat de hoofdregel dat de belasting wordt berekend over het in rekening gebrachte bedrag wringt in die gevallen waarin er geen sprake is van marktconforme omstandigheden, zoals bij gelieerde verhoudingen.

85. Toelichting bij Voorstel van 16 maart 2005 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM(2005)89def, blz. 7.

rekend met de afnemer.⁸⁶ Concernverhoudingen maken het verder mogelijk dat prestaties kunnen worden verricht, althans gefactureerd, aan het vanuit BTW-perspectief gewenste concernonderdeel. Dit is niet per definitie het concernonderdeel dat de bewuste prestaties nodig heeft voor haar bedrijfsuitoefening en ook daadwerkelijk gebruikt. In concernverhoudingen kan het bepalen van de afnemer van de prestatie dus problemen opleveren.⁸⁷ Concernverhoudingen kunnen met zich meebrengen dat de BTW-druk bij de afzonderlijke concernonderdelen wordt verlaagd ten opzichte van enkelvoudige verhoudingen.

3.4 Het enkelvoudige subject

3.4.1 Algemeen

Rechtsregels betreffen een abstract en algemeen geformuleerd voorschrift voor gedrag, dat in beginsel geldt voor iedereen, die zich in een overeenkomstige situatie bevindt en – in tegenstelling tot de ruimere groep van sociale regels – steeds door of op instigatie van de overheid is gemaakt of door deze wordt erkend.⁸⁸ Rechtsregels richten zich tot subjecten die in datzelfde stelsel van rechtsregels zijn aangewezen. Het rechtssubject is de persoon die in het recht is erkend als de drager van subjectieve rechten en plichten.⁸⁹ In ons recht is ieder mens rechtssubject.⁹⁰ Uitgangspunt is de fundamentele gelijkwaardigheid van alle mensen, waarop – anders dan in vroeger tijden het geval was – geen inbreuk kan worden gemaakt vanwege onderlinge verschillen in sexe, ras, godsdienst of maatschappelijke status.⁹¹ Naast de mens of natuurlijke persoon is in ons recht de rechtspersoon rechtssubject.⁹² Rechtspersoonlijkheid betekent dat de rechtspersoon, net zoals de natuurlijke persoon, rechtshandelingen moet kunnen verrichten. Hiertoe is vereist dat de rechtspersoon kan worden vertegenwoordigd.⁹³

86. Uiteraard dient de afnemer dan wel recht op aftrek van voorbelasting te hebben. Anders wordt het beoogde BTW-voordeel op concernniveau (gedeeltelijk) niet bereikt.

87. J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1838 merkt op dat het bij transacties in gelieerde verhoudingen een stuk moeilijker is om de afnemer te vinden dan in niet-gelieerde verhoudingen.

88. H. Franken e.a., Inleiding tot de rechtswetenschap, Gouda Quint, Arnhem, 1995, blz. 191. De passage is niet meer opgenomen in de tiende druk uit 2003 (H. Franken e.a., Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003).

89. H. Franken e.a., Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 240. R.J.B. Bergman, De persoon in het recht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 15 omschrijft het begrip rechtssubject als: alles wat zelfstandig drager van rechten, verplichtingen en bevoegdheden kan zijn.

90. Wel bestaan hier beperkingen op. Denk bijvoorbeeld aan minderjarige kinderen of de leeftijds-grens bij het actieve en passieve kiesrecht.

91. H. Franken e.a., Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 263-264.

92. Privaatrechtelijke rechtspersonen zijn op grond van art. 2:3 BW verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en stichtingen. Rechtspersoonlijkheid bezitten voorts publiekrechtelijke rechtspersonen (art. 2:1 BW) en kerkgenootschappen, hun zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd (art. 2:2 BW).

93. Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 39.

Wie met betrekking tot concrete rechtsregels het rechtssubject is, hangt af van de aard van de rechtsregels.⁹⁴ Zo richt het publiekrecht, waaronder het fiscale recht moet worden begrepen, zich, anders dan het civiele recht, niet alleen op burgers, maar tevens op de overheid.⁹⁵ Ons recht behandelt natuurlijke personen en rechtspersonen in principe op dezelfde wijze. Zo staat een rechtspersoon bijvoorbeeld op grond van art. 2:5 BW wat het vermogensrecht betreft, gelijk met een natuurlijk persoon, tenzij uit de wet het tegendeel voortvloeit. In het strafrecht was de oorspronkelijke opvatting van de wetgever dat alleen de mens subject van strafbare feiten kan zijn. Per 1 september 1976 bepaalt art. 51 Wet Sr echter dat strafbare feiten kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen.⁹⁶ Het staats- en bestuursrecht kent, naast natuurlijke personen en rechtspersonen, nog een eigen aparte categorie rechtssubjecten: overheidsorganen, waaronder de bestuursorganen in de zin van de Awb.⁹⁷

Het vennootschapsrecht heeft zich de afgelopen jaren ontwikkeld tot ondernemingsrecht.⁹⁸ De regelgeving ziet niet langer uitsluitend op de BV en de NV. De regelgeving richt zich steeds meer op ondernemingen ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden gedreven.⁹⁹ Daarnaast spelen in het ondernemingsrecht de belangen van andere partijen die zijn betrokken bij de onderneming een steeds belangrijker rol.¹⁰⁰ Desalniettemin heeft een belangrijk deel van het ondernemingsrecht nog steeds betrekking op BV's en NV's. Het belastingrecht geeft regels voor belastingplichtigen en de overheid. De belastingplichtige is het subject van heffing. Wie belastingplichtige is voor een bepaalde belasting, is gedefinieerd in de betreffende belastingwet.

In de volgende subparagrafen komt het subject in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde.

94. R.J.B. Bergman, *De persoon in het recht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 31 verwoordt het aldus: De bestempeling van 'iets' tot rechtssubject moet niet alleen per rechtsstelsel, maar ook per deelterrein van het recht worden bekeken.

95. Daarbij dient de kanttekening gemaakt te worden dat het civiele recht zich tevens richt op overheidsorganen indien en voor zover die in dezelfde hoedanigheid optreden als burgers.

96. Vgl. Hazewinkel-Suringa/Rommelink, *Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Gouda Quint, Deventer, 1996, blz. 137-160 en C. Kelk, *Studieboek materieel strafrecht*, Gouda Quint, Deventer, 2001, blz. 371-399.

97. R.J.B. Bergman, *De persoon in het recht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 31. Op grond van art. 1:2 Awb kunnen natuurlijke personen, rechtspersonen en andere entiteiten belanghebbende in de zin van art. 1:3 Awb zijn. Vgl. J.C.A. de Poorter, *De belanghebbende (diss)*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 137-139.

98. W.J. Slagter, *Compendium van het ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 3.

99. Denk bijvoorbeeld aan de Wet op de ondernemingsraden, de SER-Fusiegedragsregels en het feit dat ook andere rechtsvormen zijn opgenomen in Boek 2 BW.

100. De belangen van werknemers en aandeelhouders zijn binnen het ondernemingsrecht steeds meer op de voorgrond geraakt. In dat kader moet ook de huidige corporate governance discussie gezien worden.

3.4.2 Ondernemingsrecht

Hét ondernemingsrecht bestaat niet. Het ondernemingsrecht omvat een groot aantal wettelijke regelingen die meer of minder specifiek zijn.¹⁰¹ Voor het ondernemingsrecht is boek 2 BW van groot belang. De kern daarvan is het organisatierecht: verdeling van bevoegdheden, besluitvorming, vertegenwoordiging en dergelijke regelingen.¹⁰² Afhankelijk van de aard van de rechtsregels is in de betrokken ondernemingsrechtelijke regelgeving een normadressant aangewezen. In boek 2 BW zijn dat de rechtspersonen waarvan de BV en de NV, althans voor wat betreft dit onderzoek, de belangrijkste zijn.¹⁰³ De rechtspersonen van Boek 2 BW worden aangewend vanwege economische activiteiten waarmee het rechtspersonenrecht economische belangen in de maatschappij dient.¹⁰⁴ In het ondernemingsrecht is ook vaak, zoals in de Wet op de ondernemingsraden en de Handelsregisterwet, de 'ondernemer' de geadresseerde van de norm, ongeacht diens rechtsvorm.¹⁰⁵ Onder 'ondernemer' wordt dan verstaan degene die een onderneming in stand houdt.¹⁰⁶

3.4.3 Vennootschapsbelasting

In Nederland is de belasting naar winst voor lichamen de vennootschapsbelasting zoals neergelegd in de Wet Vpb 1969.¹⁰⁷ De crux van de vennootschapsbelasting schuilt niet in haar bestaan als zodanig, maar in de wijze waarop zij zich verhoudt tot de inkomstenbelasting. De winst van lichamen wordt met vennootschapsbelasting getroffen, terwijl vervolgens de aandeelhouders over het uitgekeerde dividend inkomstenbelasting verschuldigd zijn.¹⁰⁸ Deze wijze van heffen wordt aangeduid als het klassieke stelsel. Vennootschaps- en inkomstenbelasting worden geheven zon-

101. Zo kunnen onder het ondernemingsrecht begrepen worden de bepalingen van: Boek 2 BW, de Wet op de ondernemingsraden, de Handelsnaamwet en de Handelsregisterwet. Ook regelgeving op het gebied van het effectenrecht, zoals de Wet op het financieel toezicht, kan tot het ondernemingsrecht gerekend worden. Daarnaast vinden ook algemene privaatrechtelijke leerstukken, zoals redelijkheid en billijkheid, goede trouw en de algemene bepalingen inzake vertegenwoordiging, toepassing in het ondernemingsrecht. Het volstaat hier om te concluderen dat het ondernemingsrecht zeer omvangrijk is.

102. J.B. Huizink, Een adequaat vehikel? (oratie), Kluwer, Deventer, 2001, blz. 10.

103. Boek 2 BW richt zich voorts op publiekrechtelijke rechtspersonen (art. 2:1 BW), kerkgenootschappen, hun zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd (art. 2:2 BW) en verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, stichtingen (art. 2:3 BW).

104. R.J.B. Bergman, De persoon in het recht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 36.

105. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 153.

106. Dat kan een eenmansbedrijf zijn, maar ook een rechtspersoon of een personenvennootschap.

107. De belasting naar winst van natuurlijke personen, daaronder begrepen transparante samenwerkingsverbanden, is neergelegd in de Wet IB 2001, vgl. afdeling 3.2 Wet IB 2001 inzake belastbare winst uit onderneming (art. 3.2. Wet IB 2001 e.v.).

108. J. Verburg, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 2-3.

der dat daarbij rekening wordt gehouden met de andere heffing.¹⁰⁹ Over de rechtvaardiging van de vennootschapsbelasting is reeds veel en door velen geschreven. De algemene conclusie is dat geen overtuigende juridische normatieve rechtvaardiging gevonden kan worden voor een zelfstandige vennootschapsbelasting die apart van de inkomstenbelasting van de aandeelhouder geheven wordt.¹¹⁰ Hoewel harmonisatie van wetgeving op het gebied van de winstbelastingen nog ver weg is, is de invloed van Europa op dit terrein onmiskenbaar aanwezig. Het Europese recht doet zich voelen via de vier vrijheden van het EG-verdrag, de richtlijnen op het gebied van de winstbelastingen¹¹¹ en de rechtspraak van het Hof van Justitie EG.¹¹² Voorstellen tot daadwerkelijke harmonisatie van de winstbelastingen in Europa hebben in het verleden door het ontbreken van politieke wil nimmer tot resultaat geleid. Gelet op de internationalisering van het bedrijfsleven en fiscale concurrentie, zal uiteindelijk ook op dit terrein wel harmonisatie plaatsvinden.¹¹³

De aard van de vennootschapsbelasting kan van belang zijn voor de wijze waarop deze belasting wordt geheven van concerns en hun onderdelen. In dat verband komt de vraag op of de vennootschapsbelasting een subjectieve of een objectieve belasting is.¹¹⁴ Verburg geeft aan dat in de juridische structuur van de vennootschapsbelasting wordt gekozen voor het lichaam als (subjectief) uitgangspunt.¹¹⁵ Economisch is de belasting – aldus Hofstra¹¹⁶ – echter ‘een zakelijke belasting van bepaalde inkomsten en dus objectief’. Volgens Verburg is er reden tot twijfel. De term ‘onderworpen’, zoals die in art. 2 en 3 Wet Vpb 1969 wordt gebruikt¹¹⁷, duidt immers op de aanwezig-

109. Overigens geldt het klassieke stelsel per 1 januari 1997 alleen nog onverkort voor de kleine aandeelhouder. Via het aanmerkelijk belang regime (box 2) wordt in de inkomstenbelasting wel rekening gehouden met de eerdere heffing van vennootschapsbelasting.

110. Zie voor een overzicht van de grondslagen voor de vennootschapsbelasting J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 14-23. Vgl. tevens recentelijk Q.W.J.C.H. Kok, De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (diss), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 61-63.

111. Onder meer de moeder-dochterrichtlijn (richtlijn 90/345/EEG van 23 juli 1990, nr. zoals gewijzigd bij Besluit van 26 juli 1993 (COM(93)293 def)), de fusierichtlijn (richtlijn 90/434/EEG van 23 juli 1990, aangevuld met wijzigingen van 26 juli 1993 (COM(93)293 def) alsmede de meer recente rente/royalty richtlijn (richtlijn 2003/49/EG van 3 juni 2003, zoals gerectificeerd bij richtlijn 2004/76/EG van 29 april 2004).

112. Zie onder meer H.T.P.M. van Hurk, Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen (diss), Kluwer, Deventer, 2002.

113. Zie hierover D. Juch, Op weg naar een Europese vennootschapsbelasting (afscheidsrede), Kluwer, Deventer, 2002.

114. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht, deel I, L.J. Veen's Uitgeverij, N.V., Amsterdam, 1954, blz. 153 vermelden het volgende over het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen: ‘De subjectieve belastingen gaan uit van de persoon; om deze te belasten wordt er een objectieve maatstaf bij gezocht. De objectieve belastingen gaan uit van het object; om de belasting te kunnen heffen wordt er een persoon bij gezocht.’

115. J. Verburg, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 35.

116. H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 34. In dezelfde zin H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss), Gouda Quint, Arnhem, 1994, blz. 64.

117. In art. 2 en 3 Wet Vpb 1969 zijn respectievelijk de binnenlandse en de buitenlandse belastingplicht geregeld.

heid van een persoonlijke belasting. In een zodanige belasting pleegt de aanwijzing van het belastingsubject aan die van het belastingobject vooraf te gaan.¹¹⁸ Het antwoord op de vraag of de vennootschapsbelasting een subjectieve of een objectieve belasting is, is afhankelijk van de wijze waarop lichamen, en dan met name kapitaalvennootschappen, worden gezien. Indien het lichaam niet meer is dan de achter haar staande aandeelhouders, kan de winst van het lichaam niet worden gezien als een zelfstandig belastingobject.¹¹⁹ De vennootschapsbelasting is dan een objectieve belasting die een aanvulling op de inkomstenbelasting vormt. Indien wordt uitgegaan van de (meest gangbare) visie dat moderne lichamen verzelfstandigd zijn, en een eigen leven leiden los van de personen van de aandeelhouders¹²⁰, is de vennootschapsbelasting een subjectieve belasting. Naar mijn mening heeft de vennootschapsbelasting een hybride karakter en heeft zij zowel kenmerken van een subjectieve als van een objectieve belasting.

In beginsel richt de vennootschapsbelasting zich op individuele lichamen, ongeacht de vraag of het desbetreffende lichaam deel uitmaakt van een economische of juridische eenheid.¹²¹ Lichamen vormen het subject van heffing in de vennootschapsbelasting, zo blijkt uit art. 1 Wet Vpb 1969. Natuurlijke personen en transparante samenwerkingsverbanden, zoals de maatschap en de vennootschap onder firma, vallen niet onder de werkingssfeer van de vennootschapsbelasting. Belastingplichtige lichamen kunnen worden onderverdeeld in binnenlands en buitenlands belastingplichtigen.

Binnenlands belastingplichtig zijn de lichamen die limitatief in art. 2 Wet Vpb 1969 zijn opgesomd en die tevens in Nederland gevestigd zijn.¹²² In art. 2 lid 4 Vpb 1969 is een fictie opgenomen dat een lichaam geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn, indien de oprichting van het lichaam naar Nederlands recht heeft plaatsgevonden. In veel gevallen heeft deze vestigingsplaatsfictie geen betekenis, aangezien in vrijwel alle door Nederland gesloten belastingverdragen is bepaald dat ingeval van een dubbele woonplaats een lichaam geacht wordt te zijn gevestigd in het land waarin de

118. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 35.

119. Vgl. H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 117.

120. Vgl. H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 117.

121. H.M.N. Schonis, *Recente ontwikkelingen in de belastingheffing van ondernemingen* (diss.), FED, Deventer, 1985, blz. 87.

122. Het betreft hier de volgende lichamen: NV, BV, open commanditaire vennootschap, andere vennootschappen welker kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen verdeeld is (2-1-a), coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag (2-1-b), onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden (2-1-c), hiervoor niet genoemde verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voorzover zij een onderneming drijven (2-1-d), fondsen voor gemene rekening (2-1-e) en nader aangeduide ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen (2-1-f).

plaats van de werkelijke leiding zich bevindt.¹²³ Ten aanzien van de binnenlands belastingplichtigen kan een nader onderscheid gemaakt worden tussen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen. Onbeperkt belastingplichtigen, zoals de BV en de NV, worden geacht hun onderneming te drijven met hun gehele vermogen, terwijl beperkt belastingplichtigen alleen in de heffing worden betrokken indien en voor zover zij een onderneming drijven.¹²⁴ De wetgever heeft de vennootschapsbelasting voor de onbeperkt belastingplichtigen vorm gegeven als een subjectbelasting¹²⁵ (rechtsvorm is uitgangspunt) en voor de beperkt belastingplichtigen als ondernemingsbelasting (onderneming is uitgangspunt).¹²⁶ Bij de onbeperkt belastingplichtigen treedt middels de concernregelingen het karakter van een ondernemingsbelasting ook op de voorgrond.

Buitenlands belastingplichtig zijn de in art. 3 Wet Vpb 1969 opgesomde niet in Nederland gevestigde lichamen die Nederlands inkomen genieten.¹²⁷ Het belastingobject, het verkrijgen van binnenlands inkomen, is bepalend voor de subjectieve buitenlandse belastingplicht. Zonder de aanwezigheid van binnenlands inkomen is er geen sprake van belastingplicht in Nederland. De subjectieve buitenlandse belastingplicht is gebaseerd op het situs- of oorsprongsbeginsel. Het genieten van Nederlands inkomen impliceert deelname aan het economisch verkeer in Nederland op grond waarvan – en mede ter voorkoming van concurrentievervalsingen met in Nederland gevestigde ondernemingen – de heffing van vennootschapsbelasting gerechtvaardigd wordt geacht.¹²⁸

123. N.H. de Vries en R.J. de Vries, *Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1.0.2.c.1. Vgl. over de vestigingsplaatsfictie onder meer E.A. Brood, *De vestigingsplaats van vennootschappen (diss)*, Kluwer, Deventer, 1989.

124. Vgl. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 53 en J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 43.

125. Het onderscheid subjectbelasting en ondernemingsbelasting zegt naar mijn mening niets over de vraag of de vennootschapsbelasting een subjectieve of een objectieve belasting is. Het door Van der Geld gemaakte onderscheid ziet uitsluitend op de reikwijdte van de belastingplicht in de vennootschapsbelasting, namelijk op het onderscheid tussen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen.

126. J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 44. Op de regels van subjectieve belastingplicht bestaan overigens uitzonderingen. Deze zogeheten subjectieve vrijstellingen zijn neergelegd in art. 5 en 6 Wet Vpb 1969. Het gaat daarbij onder meer om natuurschoonlichamen, grote pensioenfondsen, ziekenhuizen en verpleeghuizen. Het gemeenschappelijke van de subjectieve vrijstellingen is er in gelegen dat zij een sociale achtergrond hebben of zijn geïnspireerd door het algemeen belang. Daarnaast speelt de ruime uitleg die aan het begrip 'drijven van een onderneming' in de Wet Vpb 1969 is gegeven een rol. Zie J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 118.

127. Het betreft hier: verenigingen en andere rechtspersonen (onderdeel a), open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welke kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld (onderdeel b) en doelvermogens (onderdeel c).

128. N.H. de Vries en R.J. de Vries, *Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1.06.A.

3.4.4 BTW

De aard van de BTW kan van belang zijn voor de wijze waarop deze belasting wordt geheven van concerns en hun onderdelen. In dat verband komt, evenals bij de vennootschapsbelasting, de vraag op of de BTW een subjectieve of een objectieve belasting is. De BTW is een objectieve belasting, omdat deze belasting blijkens art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) een algemene verbruiksbelasting is. De BTW beoogt consumptief verbruik te belasten.

Op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Anders dan de vennootschapsbelasting kent de BTW een materiële invulling van het begrip 'belastingplichtige'. Een materiële benadering ligt in een neutrale algemene verbruiksbelasting als de BTW ook voor de hand. Centraal in de heffing staat immers het object van heffing. Het begrip 'belastingplichtige' kent drie kernelementen: eenieder, zelfstandig en economische activiteit. Kort gezegd, houdt het element 'eenieder' in dat belastingplicht kan bestaan ongeacht de rechtsvorm van het subject. Belastingplichtige kunnen zijn natuurlijke personen, rechtspersonen en gekwalificeerde en niet-gekwalificeerde samenwerkingsverbanden. Door de eis van de 'zelfstandigheid' te stellen is in het bijzonder beoogd om werknemers uit te sluiten van het begrip 'belastingplichtige'. Op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), dat ziet op het element 'zelfstandigheid', kan elke lidstaat, na raadpleging van het BTW-comité, personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.¹²⁹ Onder 'economische activiteit' wordt, kort gezegd, verstaan het verrichten van handelingen tegen vergoeding in het economisch verkeer. Op grond van art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 tweede volzin Zesde richtlijn) wordt in het bijzonder als economische activiteit beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het oogmerk of het resultaat van de activiteiten is niet van belang. Hierdoor wordt bewerkstelligd dat zowel de bedoeling als de uitkomst van een activiteit niet van invloed is op de kwalificatie als belastingplichtige. Een eventuele eis op dit punt zou in strijd komen met de bedoeling van de BTW om neutraal uit te werken. In de BTW bestaan, evenals in de vennootschapsbelasting, vrijstellingen.¹³⁰ Anders dan in de vennootschapsbelasting, gaat het feitelijk om objectieve vrijstellingen. Het vrijstellen van het object van heffing sluit aan bij het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. In hoofdstuk 4 komt het subject van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen uitgebreid aan de orde.

129. Deze figuur wordt wel aangeduid als fiscale eenheid en speelt een belangrijke rol in concernverband. Zie hierover nader paragraaf 3.5.4.4 en hoofdstuk 5.

130. Zie art. 131-166 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13-16 Zesde richtlijn).

3.5 Het concern als subject

3.5.1 Algemeen

Het onderwerp van dit onderzoek is het concern in de BTW. In paragraaf 3.2.4 is het concern gedefinieerd als meerdere in juridisch opzicht zelfstandige entiteiten die binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding. Een concern bestaat uit verschillende juridisch zelfstandige rechtspersonen en/of vennootschappen. 'Het' concern bestaat eigenlijk niet; het is een ideaaltypische aanduiding van in werkelijkheid zeer gevarieerd gestructureerde eenheden in het economisch verkeer.¹³¹ Er vallen twee typen concerns te onderscheiden: het onderschikkings- en het nevenschikkingsconcern. Het eerste type concern is het meest voorkomende en bestaat uit één moedervernootschap die de vereiste bestuurlijke invloed op alle concernonderdelen uitoefent. Bij de tweede concernvorm wordt het concern geleid door twee of meer rechtspersonen. De gezamenlijke bestuurlijke invloed kan gebaseerd zijn op een tussen hen gesloten overeenkomst, op bepalingen in hun statuten of op de omstandigheid dat hun besturen in meerderheid uit dezelfde personen bestaan.¹³² In de regel wordt de top van een dergelijk concern gevormd door twee topholdingvennootschappen die in verschillende landen gevestigd zijn.¹³³

De juridische structuur van het concern kan echter een onjuist beeld geven van zijn feitelijke organisatiestructuur. Veelal wordt geopereerd in organisatiestructuren die zijn gebaseerd op een productionele, functionele of geografische scheiding van activiteiten. Binnen concerns worden verschillende juridisch zelfstandige concernonderdelen wel samengebracht in divisies. Zo kunnen organisatiestructuren opgebouwd zijn uit productiedivisies. Hierbij wordt de operationele verantwoordelijkheid voor bepaalde producten of productgroepen ondergebracht in een divisie. Deze productiedivisies opereren dan op autonome basis binnen het concern, waarbij uiteraard wel binnen de door de concernleiding gestelde bandbreedtes wordt gehandeld. Daarnaast wordt wel gebruik gemaakt van functionele divisies. Dergelijke divisies hebben de operationele verantwoordelijkheid toegedeeld gekregen naar func-

131. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 6. Vgl. tevens R. van Rooij, 'De moeder, de dochter, het concern en de calamiteit' in: Aansprakelijkheden; opstellen rond het thema 'Ontwikkelingen in het aansprakelijkheidsrecht' bij gelegenheid van het 60-jarig bestaan van het Nederlands Genootschap van bedrijfsjuristen, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 187 en 193.

132. M.P. van Achterberg, De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 54.

133. Zie over (voormalige) nevenschikkingsconcerns M.C.M. Brandjes en J. Vegter, Een Koninklijke Plc Royal Dutch Shell, NJB 2006, nr. 7, blz. 369-375, Ch.E. Honée, Shell, van nevenschikking naar een(vormig)heid, Ondernemingsrecht 2004, nr. 17, blz. 652-654, F.J.P. van den Ingh, De bestuursstructuur van Fortis, Ondernemingsrecht 2000, nr. 6, blz. 138-143, A.C. Metzelaar, Concernstructuur Reed Elsevier, De NV 1997, 75, blz. 3-8 en H.J.M.N. Honée, 'Grensoverschrijdende fusie (op basis van gelijkwaardigheid naar huidig recht)', in: Grensoverschrijdende samenwerking van ondernemingen, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 1-17.

ties, zoals productie, marketing of financiën. Verder komen regionale divisies voor die de operationele verantwoordelijkheid voor geografische gebieden, zoals Europa, Zuid-Amerika en Azië, krijgen. Op deze wijze kan makkelijker worden ingespeeld op de behoeften van de klanten in specifieke regio's.

De bouwstenen van het concern zijn evenwel steeds de juridisch zelfstandige entiteiten. Zoals in paragraaf 3.2.3.2 opgemerkt, begrijp ik hieronder ook concernonderdelen die geen onderneming in eigenlijke (materiële) zin drijven, zoals zuivere (tussen)houdstervennootschappen. In de volgende subparagrafen sta ik stil bij de bouwstenen van het concern. Daarbij maak ik een tweedeling tussen de houdstervennootschap (paragraaf 3.5.2) en dochtervennootschappen (paragraaf 3.5.3). De (top)-houdstervennootschap van een concern oefent de centrale leiding uit over de concernonderdelen en fungeert in feite als het 'hoofd' van het concern. De dochtervennootschappen verrichten de eigenlijke ondernemingsactiviteiten van het concern. Zij fungeren als het 'lichaam' van het concern. Tevens komen aan de orde concernregelingen op het niveau van het subject in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW (paragraaf 3.5.4).

3.5.2 *Houdstervennootschap*

Een houdstervennootschap is een kapitaalvennootschap die rechtssubject is net zoals een kapitaalvennootschap in enkelvoudige verhoudingen dat is. Onder houdstervennootschap versta ik de moedervennootschap die aandelenpakketten in dochtervennootschappen houdt. Het komt voor dat een dergelijke houdstervennootschap zich ook bezig houdt met het beheer, het beleid en de financiering van de met haar verbonden concernonderdelen. De houdstervennootschap is op grond van art. 2:5 BW wat betreft het vermogensrecht gelijk te stellen aan een natuurlijk persoon, tenzij uit de wet het tegendeel voortvloeit. De bepalingen van boek 2 BW over onder meer de verdeling van bevoegdheden tussen organen, besluitvorming en vertegenwoordiging gelden in enkelvoudige verhoudingen, maar ook voor de houdstervennootschap. Op het niveau van het subject in het ondernemingsrecht bestaan mijns inziens geen verschillen tussen een houdstervennootschap en een kapitaalvennootschap in enkelvoudige verhoudingen.

Het zijn van houdstervennootschap is niet van belang voor het subject van heffing in de vennootschapsbelasting. Indien een houdstervennootschap een BV of een NV is, dan is zij belastingplichtig.¹³⁴ De rechtsvorm is bepalend. Het feit dat de vennootschap aandelen houdt, speelt geen rol.

Voor belastingplicht in de BTW is op grond van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) vereist dat een houdstervennootschap een economische activiteit verricht. Dat houdt in ieder geval in dat een houdstervennootschap die handelingen onder bezwarende titel verricht, belastingplichtige is voor de BTW. Een dergelijke houdstervennootschap is gelijk te stellen met een kapitaalvennootschap in enkel-

134. Art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

voudige verhoudingen die onder bezwarende titel presteert. Uit het arrest Polysar volgt dat een zuivere houdstervennootschap, dat wil zeggen een vennootschap die uitsluitend aandelen houdt, geen belastingplichtige voor de BTW is.¹³⁵ De vraag of en op welke wijze het houden van aandelen naast het verrichten van prestaties onder bezwarende titel van invloed is op de belastingplicht van een houdstervennootschap komt aan de orde in hoofdstuk 5. Een houdstervennootschap kan op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) deel uitmaken van een fiscale eenheid.¹³⁶ Dat is een verschil met enkelvoudige verhoudingen waarin dat bij gebrek aan financiële verwevenheid niet mogelijk is.

3.5.3 *Dochtervennootschappen*

3.5.3.1 *Algemeen*

Dochtervennootschappen vormen het 'lichaam' van het concern. De dochtervennootschappen leveren goederen en/of verrichten diensten aan derden. In feite zijn de dochtervennootschappen de kern van de onderneming die het concern drijft. Binnen concernverband zijn de dochtervennootschappen direct of indirect dochters van de uiteindelijke houdstervennootschap. In de volgende twee paragrafen komen het belang van de rechtsvorm (paragraaf 3.5.3.2) en de functie van de dochtervennootschap binnen concern (paragraaf 3.5.3.3) aan de orde voor het subject in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW.

3.5.3.2 *Rechtsvorm*

De BV en NV worden vaak gebruikt als rechtsvorm voor een onderneming in de zin van een organisatie waarin kapitaalverschaffers en werknemers onder leiding van een ondernemer of bestuur samenwerken tot de productie van goederen of diensten welke is gericht op een duurzame verwerving van inkomen ten behoeve van de samenwerkenden.¹³⁷ In de regel zullen dochtervennootschappen de vorm van een BV

135. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

136. Zie paragraaf 3.5.4.4 en paragraaf 5.8.4.2.

137. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 16. Deze omschrijving laat de oorsprong van de kapitaalvennootschap, een samenwerkingsverband, nog zien. Inmiddels zijn kapitaalvennootschappen – zeker in concernverband – zelfstandige instituten geworden en is het karakter van samenwerkingsverband op de achtergrond geraakt.

hebben.¹³⁸ Dochtervennootschappen in de vorm van een NV komen niet vaak voor. Binnen concernverband zal aan vrije overdraagbaarheid van aandelen van dochtervennootschappen vaak geen behoefte bestaan. De aandelen van een BV zijn niet vrij overdraagbaar, terwijl bij de NV het uitgangspunt is dat aandelen wel vrij overdraagbaar zijn. Voorts is het vereiste minimumkapitaal bij een NV € 45 000, terwijl het minimumkapitaal bij een BV € 18 000 bedraagt.¹³⁹ Daarnaast vallen in de (typische kleinere) BV de taken kapitaalverschaffing, bestuur en toezicht relatief vaker samen dan in de (typische grotere) NV.¹⁴⁰ Binnen concernverband is een scheiding van deze taken veelal niet nodig. De BV zal in de meeste gevallen voor een dochtervennootschap dan ook een geschiktere rechtsvorm zijn dan de NV.

De rechtsvorm heeft in gelieerde verhoudingen voor het subject in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW geen andere betekenis dan in enkelvoudige verhoudingen. Het feit dat een dochtervennootschap een BV, en dus een rechtspersoon is, maakt haar rechtssubject in het privaatrecht. De organisatieregels van Boek 2 BW zijn van toepassing op de dochtervennootschap net zoals dat geldt voor andere ondernemingsrechtelijke regels.¹⁴¹ De rechtsvorm van de dochtervennootschap is van grote betekenis voor de belastingplicht in de vennootschapsbelasting. Alleen lichamen in de zin van art. 2 en 3 Wet Vpb 1969, waaronder BV's zijn begrepen, zijn subject van heffing in de vennootschapsbelasting. Er bestaat op dat punt geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. In de BTW, die een materiële benadering van de belastingplicht kent, is de rechtsvorm niet van belang voor het subject van heffing. Uitsluitend het verrichten van een economische activiteit is daarvoor van belang.¹⁴² Ook in de BTW bestaat met betrekking tot de rechtsvorm geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen.

138. Aangezien het onderzoek zich richt op kapitaalvennootschappen, blijven werkmaatschappijen in de vorm van bijvoorbeeld een stichting buiten beschouwing. R.W.F. Hendriks, *De stichting in concernverband* (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994, blz. 4 vermeldt dat (concernverbonden) stichtingen in de commerciële sector bijvoorbeeld werkzaam zijn op het gebied van de landbouw en visserij, delfstoffenwinning, industrie, nutsbedrijven, bouwnijverheid- en installatiebedrijven, groothandel en tussenhandel, detailhandel, horeca en reparatiebedrijven, transport-, opslag-, en communicatiebedrijven, bank- en verzekeringswezen, zakelijke dienstverlening, pensioenfondsen, stichtingen ter exploitatie van en handel in onroerend goed, algemene spaarbanken en zelfs holdings; dat wil zeggen stichtingen tot beheer van aandelen die zich al dan niet actief inlaten met het beleid van de (werk)maatschappijen waarin wordt deelgenomen. Naast de rechtsvorm BV en NV komen werkmaatschappijen dus ook voor als stichting. Verenigingen kunnen ook rechtsdrager zijn van een onderneming; vgl. Pitlo/Raaijmakers, *Vennootschaps- en rechtspersonenrecht*, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 6.04. Verenigingen kunnen in concernverband in principe ook fungeren als werkmaatschappij.

139. Vgl. art. 2:67 lid 2 BW respectievelijk art. 2:178 lid 2 BW.

140. H. Kerkmeester en R.W. Holzhauser, *De economische structuur van het ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 74.

141. Denk bijvoorbeeld aan de Wet op de ondernemingsraden en de Handelsregisterwet, mits de werkmaatschappij, evenzeer als in enkelvoudige verhoudingen, als normadressant geldt.

142. Tevens moet sprake zijn van 'eenieder' en van 'zelfstandigheid'. Met betrekking tot deze twee elementen van het begrip 'belastingplichtige' bestaat geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen.

3.5.3.3 Functie en aard activiteiten

Binnen concerns zijn de dochtervennootschappen veelal op een systematische wijze georganiseerd. Zo kunnen de dochtervennootschappen ingedeeld zijn op basis van (1) vestigingspunten, (2) bedrijfsdivisies, waarbij verschillende fasen van hetzelfde productieproces in afzonderlijke vennootschappen zijn ondergebracht, en (3) aard van de activiteiten.¹⁴³ Het gebruik van verschillende dochtervennootschappen heeft een aantal voordelen. Er ontstaat een betere risicospreiding. Verder wordt het mogelijk om gedeelten van het concern op eenvoudige wijze afzonderlijk af te stoten. Tevens worden de resultaten per bedrijfsonderdeel duidelijker zichtbaar gemaakt en kunnen de verschillende managers aan worden gesproken op het resultaat van de afdeling waarvoor zij verantwoordelijk zijn.¹⁴⁴

Binnen concern komt het voor dat functies worden geconcentreerd. Dat geldt bijvoorbeeld voor de concentratie van de verkoopfunctie waardoor dochtervennootschappen gaan functioneren als verkoopmaatschappij, limited risk distributor, agent of commissionair. Ook komen binnen concern eigen financierings- en verzekeringsmaatschappijen voor.¹⁴⁵

De functies en activiteiten van dochtervennootschappen hebben echter geen betekenis op het niveau van het subject. Onafhankelijk van haar functie en de aard van haar activiteiten is een dochtervennootschap als kapitaalvennootschap rechtssubject in het privaatrecht en normadressant in het ondernemingsrecht.¹⁴⁶ Voor de dochtervennootschap geldt hetzelfde als in enkelvoudige verhoudingen. Ook in de vennootschapsbelasting zijn op het niveau van het subject van heffing dezelfde normen en regels van toepassing op de dochtervennootschap als op het lichaam in enkelvoudige verhoudingen. Als de dochtervennootschap een lichaam in de zin van art. 2 Wet Vpb 1969 is, is zij belastingplichtige. De functie en de aard van de activiteiten van de dochtervennootschap zijn niet van belang. In de BTW is de belastingplicht van dochtervennootschappen ook niet anders geregeld dan in enkelvoudige verhoudingen het geval is. Indien de dochtervennootschap een economische activiteit in de zin van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) verricht, is zij aan te merken als belastingplichtige voor de BTW. Dochtervennootschappen kunnen op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) nog wel deel uitmaken van een fiscale eenheid.¹⁴⁷ Daarbij is de aard van de activiteiten van de dochtervennootschap in het kader van de economische verwevenheid wel van belang voor de vraag of de dochtervennootschap deel kan uitmaken van een belastingplichtige fiscale

143. Vgl. C.P. Engwerda, M.W.C. Feteris en G.J. van Muijen, *Holdingstructuren*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 82-83.

144. C.P. Engwerda, M.W.C. Feteris en G.J. van Muijen, *Holdingstructuren*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 83.

145. Zie over de functies en aard van activiteiten van dochtervennootschappen nader paragraaf 3.7.3.3.

146. Voor bepaalde ondernemingsrechtelijke normen en regels is bijvoorbeeld wel het aantal werknemers van belang; vgl. de structuurregeling en de Wet op de ondernemingsraden. Daarbij gaat het echter niet om de functie of de aard van de handelingen van de werkmaatschappij.

147. Zie paragraaf 3.5.4.4 en hoofdstuk 5.

eenheid. Dat is een fundamenteel verschil met de enkelvoudige verhoudingen, omdat bij gebrek aan financiële verwevenheid in enkelvoudige verhoudingen geen fiscale eenheid gevormd kan worden.

3.5.4 Concernregelingen

3.5.4.1 Algemeen

Het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW kennen bijzondere regels voor gelieerde verhoudingen. In deze paragraaf komen de concernregelingen die zien op het subject, indien en voor zover deze bestaan, aan bod.

3.5.4.2 Ondernemingsrecht

Voor concernverhoudingen kent het ondernemingsrecht een aantal bijzondere regels. In art. 2:24b BW is het begrip 'groep' opgenomen. Een groep is een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. De groep als zodanig is geen subject van (privaatrechtelijke) wetgeving, aangezien zij geen rechtspersoonlijkheid heeft.¹⁴⁸ De groep is dan ook geen rechtssubject in het ondernemingsrecht. Het ondernemingsrecht richt zich op de enkelvoudige vennootschap en kent bijzondere regels voor handelingen van de vennootschap die onderdeel uitmaakt van een concern.¹⁴⁹

Slagter heeft wel betoogd dat het wenselijk is dat de groep rechtspersoonlijkheid heeft. Hij heeft het voorstel gedaan om het concern niet alleen als een economische eenheid, maar ook als een juridische eenheid te beschouwen.¹⁵⁰ Het voorstel van Slagter vindt zijn grondslag in de gedachte dat de juridische vorm van het concern moet aansluiten bij de economische realiteit. Tevens brengt het voorstel (dogmatische) voordelen met zich. Slagter denkt daarbij in de eerste plaats aan een logischer en realistischer fundering voor het instructierecht, dat in de beoogde opzet zou berusten op de 'lidmaatschapsverhouding' waarin de concernonderdelen tot elkaar zouden staan. Hoewel het een lovenswaardig streven is om de juridische en economische werkelijkheid met elkaar in overeenstemming te brengen, heeft het voorstel van Slagter tot op heden weinig bijval gekregen, zoals Slagter zelf ook erkent.¹⁵¹

Raaijmakers heeft het voorstel van Slagter bestreden. Zijns inziens komt het concern geen rechtspersoonlijkheid toe en is voorts niet helemaal duidelijk welke voordelen

148. A.F.M. Dorresteyn, *Rechtspersonen*, Kluwer, Deventer (losbl.), artikel 2:24b BW, aantekening 3.

149. Zie paragraaf 3.7.4.2.

150. W.J. Slagter, *Enkele rechtsvergelijkende beschouwingen over moeder-dochterverhoudingen*, Pre-advies voor de Vereniging voor Rechtsvergelijking, Kluwer, Deventer, 1988 en W.J. Slagter, 'Interne en externe concernverhoudingen' in: *De bankier als jurist, tegen wil en dank* (Langman-bundel), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 193-194.

151. W.J. Slagter, 'Interne en externe concernverhoudingen' in: *De bankier als jurist, tegen wil en dank* (Langman-bundel), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 193.

verbonden zijn aan de erkenning van het concern als rechtspersoon.¹⁵² Bartman acht erkenning van de rechtspersoonlijkheid van het concern niet goed verenigbaar met de, ook wenselijke, spanning tussen economische eenheid en juridische veelheid binnen het concern. Hij verwijst in dat verband naar de belangrijke mogelijkheid van risicokanaliserende de juridische veelheid van het concern biedt.¹⁵³ Ook volgens Huizink heeft het weinig zin om het concern als onderneming rechtspersoonlijkheid toe te kennen. Dat gaat volgens hem recht tegen de stroom in en dat moet men niet teveel willen doen. Ook als de onderneming als rechtssubject wordt aangemerkt, blijft naar zijn mening een van de belangrijkste discussies met betrekking tot concern, de stakeholdersdiscussie – aandeelhouders, werknemers en crediteuren hebben rechten jegens, in dit geval, de onderneming – bestaan.¹⁵⁴

Ik acht het niet wenselijk om het concern aan te merken als zelfstandige rechtspersoon. Bij concernvorming staat juist de juridische veelheid voorop, zoals ook blijkt uit de diverse motieven voor concernvorming.¹⁵⁵ Door het concern als een rechtspersoon aan te merken wordt niet langer beantwoord aan de behoefte die in de maatschappij bestaat aan een concernopbouw met afzonderlijke rechtspersonen. Mijns inziens is het wenselijker dat de juridische werkelijkheid aansluiting zoekt bij de economische behoefte dan bij de economische werkelijkheid van het concern als één ondernemingsvorm. Het argument voor rechtspersoonlijkheid van het concern, zoals gepropageerd door Slagter, lijkt met name gelegen te zijn in het oplossen van de problemen op het gebied van het instructierecht. Dat argument weegt voor mij niet zwaar genoeg om het concern rechtspersoonlijkheid toe te kennen.

3.5.4.3 *Vennootschapsbelasting*

Op grond van art. 1 Wet Vpb 1969 wordt onder de naam ‘vennootschapsbelasting’ een directe belasting geheven van de lichamen vermeld in de artikelen 2 en 3. De vennootschapsbelasting gaat uit van een formeel ondernemingsbegrip. Zoals we gezien hebben in paragraaf 3.4.3, zijn in art. 2 Wet Vpb 1969 de binnenlands belastingplichtigen limitatief opgesomd en in art. 3 Wet Vpb 1969 de buitenlands belastingplichtigen. Hoofdstuk I van de Wet Vpb 1969 inzake de belastingplicht bevat geen

152. M.J.G.C. Raaijmakers, Dient een concern te worden beschouwd als rechtspersoon, TVVS 1990, nr. 2, blz. 25-28. Overigens merkt Slagter in zijn naschrift op dat Raaijmakers zijn pijlen gericht heeft op iets dat Slagter nimmer betoogd heeft, namelijk dat het concern naar huidig recht als een vereniging gezien moet worden.

153. S.M. Bartman, Concernbeleid en aansprakelijkheid (diss.), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 7, noot 23 en blz. 145.

154. J.B. Huizink, Een adequaat vehikel? (oratie), Kluwer, Deventer, 2001, blz. 19-20.

155. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 8-16 onderscheiden de volgende motieven voor concernvorming: bedrijfseconomische, organisatorische, beschermings- en risico- en aansprakelijkheidsmotieven. Daarnaast spelen ook fiscale motieven een rol bij concernvorming.

concernregeling(en).¹⁵⁶ Op het niveau van het subject van heffing wordt in de vennootschapsbelasting geen correctie aangebracht op de enkelvoudige verhoudingen.

De belasting heeft een sterk subjectieve (privaatrechtelijke) inslag. De concernregelingen zijn allemaal getroffen op het niveau van het object van heffing en niet op het subjectniveau.¹⁵⁷ In de vennootschapsbelasting is de concerngedachte, in de zin dat het concern in feite één onderneming vormt, dan ook niet opgenomen. Ik wijs er op dat, anders dan in de BTW, de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (art. 15 Wet Vpb 1969) een regeling op het niveau van het object van heffing is.¹⁵⁸ Als de wetgever daadwerkelijk recht wil doen aan de concerngedachte, ligt het voor hand om uit te gaan van één belastingplichtige.¹⁵⁹

3.5.4.4 BTW

Art. 11 BTW-richtlijn (art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) biedt elke lidstaat de mogelijkheid om, na raadpleging van het BTW-comité, personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken.¹⁶⁰ Lidstaten kunnen derhalve juridisch zelfstandige personen, waaronder ook (kapitaal)vennootschappen begrepen moeten worden, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden als één belastingplichtige aanmerken.

Deze figuur wordt in Nederland wel aangeduid met de term 'fiscale eenheid'. In feite wordt hiermee bewerkstelligd dat vennootschappen die een nauwe concernrelatie met elkaar hebben als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. Het betreft mijns inziens dan ook een concernregeling. Anders dan in de (subjectieve) vennootschapsbelasting, is de fiscale eenheid in de (objectieve) BTW een regeling op het niveau van het subject van heffing. De omschrijving van de fiscale eenheid ligt ook

156. De resterende art. 4, 5 en 6 die in dit hoofdstuk zijn opgenomen zien op respectievelijk het drijven van een onderneming door beperkt belastingplichtigen (art. 4 Wet Vpb 1969) en subjectieve vrijstellingen (art. 5 en 6 Wet Vpb 1969).

157. Bij de invoering van het nieuwe regime voor de fiscale eenheid per 1 januari 2003 is de oorspronkelijk voorgestelde consolidatiebenadering komen te vervallen en is feitelijk de oude 'opgaan-in'-benadering gehandhaafd. Daarbij is echter uitdrukkelijk bepaald dat de gevoegde dochtervennootschappen subjectief belastingplichtig blijven.

158. Zie paragraaf 3.7.4.3 over de fiscale eenheid vennootschapsbelasting.

159. De vennootschapsbelasting heeft echter een strikt formele en geen materiële benadering van de belastingplichtige. Tevens vormt de vennootschapsbelasting in feite voorheffing op de inkomstenbelasting, die ook uitgaat van de individuele belastingplichtige, waardoor een concernbenadering via het object van heffing in de vennootschapsbelasting meer voor de hand ligt dan een benadering via het subject van heffing.

160. Momenteel kennen Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Ierland, Hongarije, Nederland, Oostenrijk, Roemenië en het Verenigd Koninkrijk een fiscale eenheid BTW. Per 1 april 2007 kent België ook een fiscale eenheid; vgl. Kenneth Vyncke, Belgische 'btw-eenheid' vanaf 1 april 2007, BTW-bulletin 2006, nr. 12, blz. 1-5. In Spanje wordt per 1 januari 2008 eveneens een fiscale eenheid geïntroduceerd.

heel dicht aan tegen het begrip 'groep' van art. 2:24b BW.¹⁶¹ Over de achtergrond van de fiscale eenheid is, mede doordat op Europees niveau wetsgeschiedenis ontbreekt, weinig bekend. Aangenomen wordt echter dat de fiscale eenheid in de Zesde richtlijn, en dus ook in de BTW-richtlijn, gebaseerd is op de Duitse figuur van de 'Organschaft'.¹⁶² Vennootschappen die structureel verbonden zijn en onderling van elkaar afhankelijk zijn, kwalificeren daaronder als één belastingplichtige. De 'Organschaft' bestaat in Duitsland niet alleen voor de BTW, maar ook voor de Körperschaftsteuer (vennootschapsbelasting) en de Gewerbesteuer (regionale ondernemingsbelasting). De eisen voor de 'Organschaft' zijn echter per belasting verschillend. In de BTW-richtlijn is voornoemde verbondenheid geconcretiseerd door voor een fiscale eenheid te eisen dat sprake moet zijn van een nauwe financiële, economische en organisatorische verbondenheid.

De fiscale eenheid heeft als gevolg dat geen prestaties plaatsvinden tussen de onderdelen van de fiscale eenheid. Er is immers sprake van één belastingplichtige. Er kan een liquiditeitsvoordeel optreden doordat zonder fiscale eenheid voldoening bij het ene onderdeel van de fiscale eenheid niet parallel loopt met de teruggaaf aan het andere onderdeel. Verder kan de fiscale eenheid voordeel opleveren als een belastingplichtig onderdeel daarvan binnen de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht. Zonder de fiscale eenheid kan dit onderdeel geen voorbelasting in aftrek brengen. Door de fiscale eenheid bestaat echter aftrek op basis van de (belaste) uitgaande prestaties van de gehele fiscale eenheid. Tevens biedt de fiscale eenheid administratieve (aangifte) voordelen. Met de fiscale eenheid wordt BTW-technisch vormgegeven aan de concerngedachte waarin het concern één onderneming vormt.¹⁶³ Hoe sterk de gelieerdheid – nauwe financiële, economische en organisatorische verbondenheid in de terminologie van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) – moet zijn om als één belastingplichtige te kunnen worden, is in de praktijk afhankelijk van de wijze waarop de lidstaten invulling hebben gegeven aan deze 'kan'-bepaling.¹⁶⁴ Op zichzelf lijken de verbondenheidseisen echter communautaire begrippen te zijn die in iedere lidstaat op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd.

161. J.C.M. van Sonderen, Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 7.

162. De Europese Commissie geeft in haar schriftelijke opmerkingen bij de zaak HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44 aan dat in de Zesde richtlijn aan de lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om uitdrukkelijk te opteren voor het Duitse stelsel van de 'Organschaft'.

163. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988 blz. 59. L. Timmerman, Twee opvattingen over concernrecht, TVVS 1994, nr. 7, blz. 179, constateert voorts dat het concern is uitgegroeid tot de belangrijkste ondernemingsvorm.

164. In Nederland is voor financiële verbondenheid bij kapitaalvennootschappen bijvoorbeeld aanwezig bij meer dan 50% van de aandelen – daaronder begrepen de zeggenschap – bezit (HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112), terwijl in Denemarken, Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk percentages gelden van respectievelijk 100%, 75% en 51%. Vgl. G. Michie, 'Value added tax on financial services in the European Union', in: Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 65.

Via richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking is aan art. 4 lid 4 Zesde richtlijn een extra alinea toegevoegd.¹⁶⁵ Op grond daarvan kan een lidstaat die de fiscale eenheid heeft ingevoerd, alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de fiscale eenheid te voorkomen. De lidstaten moeten maatregelen kunnen nemen om te vermijden dat in de Europese BTW-regelgeving opgenomen faciliteringen ten behoeve van bedrijven met betrekking tot de bepaling van de belastingplichtige worden misbruikt om de BTW te ontwijken, aldus onderdeel 2 van de considerans bij richtlijn 2006/69/EG. Deze mogelijkheid is thans in art. 11 BTW-richtlijn opgenomen. Als een lidstaat gebruik maakt van de nieuwe bepaling, kan het zo zijn dat voor bepaalde concerns, bijvoorbeeld concerns met onderdelen die vrijgestelde prestaties verrichten, de vorming van een fiscale eenheid niet langer mogelijk is. Dat acht ik niet in overeenstemming met de concerngedachte die ten grondslag ligt aan art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). In die gedachte wordt immers ieder concern, onafhankelijk van de aard van de activiteiten van de concernonderdelen, als één onderneming en daarmee één belastingplichtige beschouwd.

In hoofdstuk 5 komt het subject van heffing in de BTW in concernverhoudingen aan de orde. Daarin wordt de fiscale eenheid in de BTW uitgebreider behandeld.

3.6 Het enkelvoudige object

3.6.1 Algemeen

Recht heeft het oog op vragen van 'mogen', c.q. 'niet-mogen' en 'moeten', waarbij de overheid op enigerlei wijze een rol speelt.¹⁶⁶ Dat betekent dat het recht handelingen moet definiëren die rechtssubjecten mogen verrichten, niet mogen verrichten of moeten verrichten. Rechtsregels kunnen niet bestaan zonder subject, maar ook niet zonder object.

In het privaatrecht geeft een subjectief recht het rechtssubject recht op 'iets'. Datgene waarop de gerechtigde recht heeft, noemt men het object of voorwerp van het recht.¹⁶⁷ Het rechtsobject is een onderliggend goed¹⁶⁸ of een onderliggende presta-

165. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

166. H. Franken e.a., Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 46.

167. C.C. van Dam en A.J. Verheij (red.), Privaatrecht als opdracht, Ars Aequi, Nijmegen, 2001, blz. 13.

168. Op grond van art. 3:1 BW zijn goederen alle zaken en vermogensrechten. Zaken zijn de voor men- selijke beheersing vatbare stoffelijke objecten (art. 3:2 BW) en vermogensrechten zijn rechten die, hetzij afzonderlijk hetzij tezamen met een ander recht, overdraagbaar zijn, of ertoe strekken de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen, ofwel verkregen zijn in ruil voor verstrekt of in het vooruitzicht gesteld stoffelijk voordeel (art. 3:6 BW). Let wel dat het begrip 'goederen' in de zin van art. 14 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 Zesde richtlijn) niet gelijk is aan voormeld begrip 'goederen'.

tie waarop het rechtssubject recht heeft door middel van zijn subjectieve recht.¹⁶⁹ Het verband tussen het rechtssubject en het rechtsobject in het privaatrecht wordt gevormd door subjectieve vermogensrechten. Deze subjectieve vermogensrechten zijn te onderscheiden in absolute en relatieve rechten. Absolute rechten hebben een goed tot object, terwijl relatieve rechten een prestatie tot object hebben.¹⁷⁰ Bij de absolute rechten moet gedacht worden aan rechten op goederen (zaken en vermogensrechten) en rechten op voortbrengselen van de geest.¹⁷¹ Bij relatieve of persoonlijke rechten gaat het om rechten die voortvloeien uit verbintenissen tussen personen. In het oog moet worden gehouden dat het rechtsobject niet gelijk te stellen is met het subjectieve vermogensrecht dat een rechtssubject toekomt. Het recht van de een, de schuldeiser, heeft tot voorwerp (object; *G/vN*) een prestatie van de ander, de schuldenaar.¹⁷² De belangrijkste bron van verbintenissen is de overeenkomst.¹⁷³ Een overeenkomst is, kort gezegd, een rechtshandeling, totstandgekomen door de overeenstemmende en onderling afhankelijke wilsverklaringen van twee of meer partijen, gericht op het teweegbrengen van rechtsgevolg ten behoeve van een der partijen en ten laste van de andere partij, of ten behoeve en ten laste van beide (alle) partijen over en weer.¹⁷⁴

Net zoals het privaatrecht zowel een rechtssubject als een rechtsobject kent, zijn ook in het belastingrecht subject en object aanwezig. Om belasting in de schatkist te kunnen laten vloeien is het namelijk noodzakelijk dat vast staat *wie* belasting moet betalen en ter zake *waarvan* hij belasting moet betalen. Het subject van heffing is de belastingplichtige. Deze is aan de orde gekomen in paragraaf 3.4. Wat het object van heffing is, hangt af van de specifieke belasting die in het geding is. In wezen is het object van heffing in de vennootschapsbelasting en de BTW winst respectievelijk prestaties onder bezwarende titel.

In de volgende subparagrafen komt het object in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde.

169. C.C. van Dam en A.J. Verheij (red.), *Privaatrecht als opdracht*, Ars Aequi, Nijmegen, 2001, blz. 13 illustreren dit mijns inziens duidelijk. In de door hen gebruikte voorbeelden geven zij aan dat het rechtsobject van een eigendomsrecht een huis kan zijn, het rechtsobject van een recht van hypotheek een huis kan zijn, maar dat het rechtsobject van een vorderingsrecht een prestatie bestaande in het teruggeven van een uitgeleend boek is en niet een in bruikleen gegeven boek zelf.

170. H. Franken e.a., *Encyclopedie van de rechtswetenschap*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 272. Asser-Hartkamp 4-I, 2004, nr. 7 vermeldt met betrekking tot verbintenissen dat datgene waartoe de schuldeiser gerechtigd, de schuldenaar verplicht is, de prestatie, het voorwerp of het object der verbintenis wordt genoemd.

171. Het betreft onder meer het recht van eigendom (art. 5:1 BW), erfdienstbaarheid (art. 5:70 lid 1 BW) en het recht van opstal (art. 5:101 lid 1 BW). Bij rechten op voortbrengselen van de geest kan gedacht worden aan intellectuele eigendomsrechten.

172. Asser-Hartkamp 4-I, 2004, nr. 16.

173. Asser-Hartkamp 4-II, 2005, nr. 1.

174. Asser-Hartkamp 4-II, 2005, nr. 8.

3.6.2 Ondernemingsrecht

Zoals opgemerkt in de vorige paragraaf, is in het privaatrecht het rechtsobject een onderliggend goed of een onderliggende prestatie waarop een rechtssubject recht heeft door middel van zijn subjectieve recht. In het ondernemingsrecht zijn rechtspersonen en ondernemingen rechtssubject.¹⁷⁵ De goederen en prestaties waarop een rechtspersoon recht heeft, kunnen legio zijn en zijn afhankelijk van de aard van de activiteiten van de rechtspersoon. Aangezien in de belasting die in dit onderzoek centraal staat, de BTW, het object van heffing leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel is, is het goed om aandacht te besteden aan de verhouding tussen rechtssubject en rechtsobject in het ondernemingsrecht.

De verhouding die tussen goederen¹⁷⁶ als rechtsobject en de rechtspersoon als rechtssubject bestaat, wordt geregeld door het goederenrecht.¹⁷⁷ De verhouding die tussen prestaties als rechtsobject en de rechtspersoon als rechtssubject bestaat, wordt geregeld door het verbintenissenrecht. Om wijzigingen aan te brengen in de rechtsverhoudingen dient de rechtspersoon rechtshandelingen te verrichten. Rechtshandelingen vormen de belangrijkste categorie handelingen die door een rechtspersoon worden verricht. Van een rechtshandeling spreekt men, indien het rechtsgevolg intreedt omdat het door de handelende persoon (personen) was beoogd, waarmee gelijk te stellen is het geval dat de wederpartij van de handelende persoon bij hem redelijkerwijs het bestaan van een op rechtsgevolg gerichte wil mocht aannemen.¹⁷⁸ Rechtshandelingen van rechtspersonen worden feitelijk verricht door vertegenwoordigers van de rechtspersoon. Een rechtshandeling bestaat in de regel uit een mondelinge of schriftelijke verklaring waarvoor menselijk handelen vereist is. Rechtspersonen worden door het bestuur vertegenwoordigd, tenzij uit de wet anders voortvloeit.¹⁷⁹

In het goederenrecht en in het bijzonder voor dit onderzoek, is de overdracht van goederen op grond van art. 3:83 BW van belang. Voor een overdracht is vereist een geldige titel, beschikkingsbevoegdheid en een levering.¹⁸⁰ De titel zal in de meeste

175. Zie paragraaf 3.5.2.

176. Op grond van art. 3:1 BW wordt onder goederen verstaan: alle zaken en alle vermogensrechten.

177. Het goederenrecht geeft regels over de rechtsposities met betrekking tot goederen en de mutaties daarin, aldus H.J. Snijders en E.B. Rank-Berenschot, *Goederenrecht*, Kluwer, Deventer, 2001, nr. 1.

178. Asser-Hartkamp 4-II, 2005, nr. 2.

179. Zie art. 2:240 BW inzake de BV en art. 2:130 BW inzake de NV.

180. Net zoals de begrippen 'goederen' in het privaatrecht en in de BTW niet hetzelfde zijn, hebben ook de begrippen 'levering' in beide rechtsgebieden een andere inhoud. De civielrechtelijke levering is op grond van art. 3:84 BW samen met een geldige titel en beschikkingsbevoegdheid vereist voor een geldige overdracht van een goed. Zie paragraaf 6.7 voor het begrip 'levering' in de BTW.

gevallen gevormd worden door een wederkerige overeenkomst.¹⁸¹ In het kader van dit onderzoek is de overeenkomst uit het verbintenissenrecht van belang. Naar mag worden aangenomen, komt in het handelsverkeer het meeste belang toe aan de wederkerige overeenkomst.¹⁸²

De rechtspersoon in enkelvoudige verhoudingen heeft naast de goederenrechtelijke en verbintenissenrechtelijke verplichtingen die hij op zich heeft genomen ook nog verplichtingen die eigen zijn aan het ondernemingsrecht. Daarbij denk ik bijvoorbeeld aan de verplichtingen om een jaarvergadering te houden (art. 2:108/218 BW), een jaarrekening en jaarverslag op te maken (art. 2:101/210 BW) en het structuurregime toe te passen (art. 2:153/263 BW).¹⁸³

3.6.3 *Vennootschapsbelasting*

Het object van heffing voor binnenlands belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting is op grond van art. 7 Wet Vpb 1969 het belastbare bedrag, dat is opgebouwd uit de winst verminderd met de aftrekbare giften en de compensabele verliezen.¹⁸⁴ In de Wet Vpb 1969 wordt niet uitgegaan van een zelfstandig winstbegrip. Art. 8 Vpb 1969 verwijst immers voor zowel de opvatting inzake het begrip 'winst' als de winstbepaling naar de Wet IB 2001. Het winstbegrip uit de inkomstenbelasting is derhalve uitgangspunt in de vennootschapsbelasting, behoudens een aantal uitzonderingen.¹⁸⁵

De totale winst uit onderneming omvat alle voordelen die gedurende de gehele bestaansperiode van het lichaam zijn behaald. Het totaalwinstbegrip brengt met zich

181. Het handelen van de rechtspersoon kan in drie groepen worden verdeeld: het verrichten van rechtshandelingen, het feitelijk handelen in het bijzonder het onrechtmatig handelen en het procesuele handelen. Beide laatste categorieën handelingen zien echter op zuiver juridische aspecten die in een te ver verwijderd verband staan met het onderwerp van dit onderzoek. Bespreking hiervan gaat het bestek van dit onderzoek dan ook te buiten. Vgl. Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 73.

182. Op grond van art. 6:261 lid 1 BW is overeenkomst wederkerig indien elk van partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de wederpartij zich daartegenover jegens haar verbindt.

183. Het structuurregime voorziet in controle door een onafhankelijke Raad van Commissarissen met sterk uitgebreide bevoegdheden ten opzichte van de situatie van de 'normale' vennootschap.

184. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 129 merkt het belastbare bedrag aan als een kunstterm.

185. Dit betreft de vorming van een oudedagsreserve, de gevallen waarin door een fundamenteel verschil tussen natuurlijke personen en lichamen de bepalingen uit de inkomstenbelasting niet onverkort kunnen worden toegepast in de vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld het feit dat een buitenlands belastingplichtige in de vennootschapsbelasting zelf 5% van de aandelen in een deelneming moet hebben alvorens een aanmerkelijk belang aanwezig is; een lichaam kan immers niet gehuwd zijn of bloed- en aanverwanten hebben) en de gevallen waarin de Wet Vpb 1969 of art. 3.65 Wet IB 2001 anders bepalen (art. 9 en 10 Vpb 1969 beperken de aftrekbaarheid van kosten bijvoorbeeld in situaties waarin op grond van het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 wel aftrek zou bestaan).

dat een strikt onderscheid gemaakt dient te worden tussen de kapitaalsfeer en de winstsfeer. Kapitaalstortingen en kapitaal terugbetalingen beïnvloeden weliswaar het vermogensresultaat, maar vormen geen winst respectievelijk verlies. Om de fiscale winst te bepalen dienen deze vermogensmutaties derhalve geëlimineerd te worden. Dat betekent dat de invloed van de aandeelhouder uit de winstbepaling van de vennootschap, waarin hij aandelen houdt, moet worden verwijderd. Dat geldt zowel voor natuurlijke personen die aandelen houden als voor kapitaalvennootschappen die aandelen houden. In de kapitaalsfeer zijn mutaties niet aftrekbaar dan wel onbelast, terwijl mutaties in de winstsfeer wel aftrekbaar dan wel belast zijn. De bepaling van de totaalwinst geschiedt met behulp van art. 9 en 10 Wet Vpb 1969. Beide artikelen vormen in feite een species van de bepaling van art. 3.8 Wet IB 2001 (art. 7 Wet IB 1964). Alle winstuitkeringen aan anderen dan de verschaffers van eigen vermogen zijn ingevolge art. 9 Wet Vpb 1969 winstbepalende uitgaven en mitsdien aftrekbare ondernemingskosten. De gemeenschappelijke noemer van de bepalingen in art. 10 Wet Vpb 1969 is dat daarin genoemde uitgaven/vermogensverminderingen niet in aftrek komen bij de berekening van de (totale) winst uit onderneming.¹⁸⁶

In internationaal verband is met betrekking tot het object van heffing het 'arm's length'-beginsel nog van belang.¹⁸⁷ Het beginsel houdt in feite in dat alle onzakelijke elementen, zoals de invloed van de kapitaalsrelatie, het aandeelhouderschap, buiten de fiscale winstbepaling gehouden moeten worden.

Het object van heffing in de vennootschapsbelasting voor buitenlands belastingplichtigen is neergelegd in art. 17 Wet Vpb 1969. Het belastingobject wordt gevormd door het verkrijgen van binnenlands inkomen. Het binnenlandse inkomen betreft het gezamenlijke bedrag van winsten en zuivere inkomsten.¹⁸⁸ In dit kader merk ik nog op dat er sprake moet zijn van winstsplitsing om tot een correcte heffing te komen. De vaste inrichting vormt immers een onzelfstandig gedeelte van een onderneming. In Nederland is gekozen voor het systeem van de ondernemingssplitsing.¹⁸⁹ Het belastingobject is dus bepalend voor de subjectieve buitenlandse belastingplicht.

3.6.4 BTW

Het object van heffing in de BTW is omschreven in art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en 28bis Zesde richtlijn). Op grond van deze bepaling zijn aan BTW-heffing onderworpen a. de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel

186. N.H. de Vries en R.J. de Vries, *Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.2.2.A.a.

187. Vgl. art. 9 OESO-modelverdrag alsmede de OESO transfer pricing richtlijnen.

188. Bronnen van binnenlands inkomen zijn: zuivere inkomsten uit arbeid, zuivere inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken, zuivere inkomsten uit rechten op aandelen in de winst, aanmerkelijk belang inkomen, alsmede de winst uit binnenlandse onderneming (vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting). Vgl. hieromtrent onder meer J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 440-454.

189. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 455.

worden verricht, b. de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht¹⁹⁰, c. de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, en d. de invoer van goederen.

De meest prominente belastbare feiten zijn de levering van goederen en diensten. De levering van een goed is object van heffing voor de BTW. Er wordt niet geheven ter zake van het civielrechtelijke rechtsobject¹⁹¹ (het goed), maar ter zake van de levering van dit goed (in civielrechtelijke termen de rechtshandeling bestaande in de overdracht van het goed). Datzelfde principe komt tot uiting bij diensten als object van heffing in de BTW. Heffing vindt niet plaats ter zake van het civielrechtelijke rechtsobject (een onderliggende prestatie waarop het rechtssubject recht heeft op grond van zijn subjectieve recht), maar ter zake van het feitelijke verrichten van deze dienst (in civielrechtelijke termen het daadwerkelijk verkrijgen van de onderliggende prestatie op grond van het subjectieve recht). Ter illustratie wil ik het voorbeeld van Van Dam en Verheij gebruiken.¹⁹² Zij geven aan dat het civielrechtelijke rechtsobject van een vorderingsrecht inzake een boek een prestatie is bestaande in het teruggeven van het boek. Het teruggeven van het boek is het civielrechtelijke rechtsobject of het boek nu wel of niet wordt teruggegeven. Voor de BTW zou het feitelijk teruggeven van het boek het object van heffing vormen, mits dat onder bezwarende titel zou gebeuren. Dat laatste ligt niet voor de hand, maar dit voorbeeld illustreert naar mijn mening wel het onderscheid tussen het civielrechtelijke rechtsobject en het object van heffing voor de BTW.

Voor belastbaarheid van leveringen van goederen, intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten is vereist dat deze handelingen binnen het grondgebied van een lidstaat worden verricht en dat zij onder bezwarende titel, of met andere woorden tegen vergoeding, geschieden. Onder 'grondgebied van een lidstaat' wordt blijkens art. 5 lid 2 BTW-richtlijn verstaan het grondgebied van iedere lidstaat van de Gemeenschap waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap overeenkomstig zijn art. 299 van toepassing is, met uitzondering van het (de) in artikel 6 BTW-richtlijn genoemde gebied(en). In art. 6 BTW-richtlijn worden vervolgens bepaalde gebieden uitdrukkelijk van de werkingssfeer van de richtlijn uitgesloten. In art. 7 BTW-richtlijn worden bepaalde gebieden uitdrukkelijk onder de werkingssfeer van de richtlijn gebracht. Tot het binnenland behoren ook eventuele vrijhavens (vrije zones in de zin van art. 166 CDW) en de territoriale wateren. De BTW-richtlijn kent geen bijzondere bepaling met betrekking tot het continentale plat. Verder is in de BTW-richtlijn geen fictie opgenomen ten aanzien van schepen en

190. Ook niet-belastingplichtigen kunnen het belastbare feit intracommunautaire verwerving verrichten. Zie art. 2 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 28 bis lid 1 onderdeel b en c Zesde richtlijn).

191. Zie over het rechtsobject in het civiele recht paragraaf 2.6.1.

192. C.C. van Dam en A.J. Verheij (red.), *Privaatrecht als opdracht*, Ars Aequi, Nijmegen, 2001, blz. 13.

luchtvaartuigen die in een bepaalde lidstaat hun thuishaven hebben.¹⁹³ Leveringen en diensten die niet op het grondgebied van een lidstaat plaatshebben, vormen derhalve geen object van heffing in de Gemeenschap. In de Zesde richtlijn werd niet gesproken over handelingen 'binnen het grondgebied van een lidstaat', maar over handelingen in het 'binnenland'.¹⁹⁴ Aangezien met de BTW-richtlijn slechts de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn zijn herschikt waarbij geen principiële materiële wijzigingen zijn beoogd¹⁹⁵, moet het er voor worden gehouden dat geen betekenis toekomt aan het verschil in terminologie. De plaatsbepaling is voor de levering van goederen geregeld in art. 31-39 BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 Zesde richtlijn) en voor diensten in art. 43-59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn).

Ingevolge art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als levering van goederen beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.¹⁹⁶ Uit de arresten *SAFE* en *Auto Lease Holland* van het Hof van Justitie EG blijkt dat uit de bewoordingen van deze bepaling volgt dat het begrip 'levering van een goed' niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in de gelegenheid stelt daadwerkelijk daarover te beschikken, als ware zij de eigenaar van die zaak.¹⁹⁷ In een communautaire belasting zoals de BTW mogen de belastbare feiten niet afhankelijk zijn van nationale juridische regelingen. Op grond van art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als dienst aangemerkt elke handeling die geen levering van goederen is. Het object van heffing wordt hiermee uitgebreid tot alle economische activiteiten die onder bezwarende titel worden verricht en die geen levering van goederen vormen. Deze uitbreiding hoort zeker thuis in een algemene verbruiksbelasting als de BTW. Naast de economische activiteiten met een fysiek karakter dienen tevens economische activiteiten met een niet-fysiek karakter voor de BTW belastbaar te zijn. Voorbeelden van diensten zijn management, advisering en verhuur. Naast de levering van goederen en diensten is in art. 14-19 en art. 26-29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 en 6 Zesde richtlijn) een aantal handelingen daarmee gelijk gesteld. Op grond van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten zich verder op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden in geval van

193. D.B. Bijl. M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 22.

194. Vgl. bijvoorbeeld art. 2 lid 1 en art. 3 lid 2 Zesde richtlijn.

195. *Considerans* bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1, punt 3.

196. Op grond van art. 15 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 2 Zesde richtlijn) worden elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken met lichamelijke zaken gelijkgesteld. Verder kunnen lidstaten op grond van art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 3 Zesde richtlijn) als lichamelijke zaken beschouwen: a. bepaalde rechten op onroerende goederen, b. de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerend goed te gebruiken en c. de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.

197. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*SAFE*), BNB 1990/271, r.o. 7 en 8 en HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), BNB 2003/171, r.o. 32.

overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap. Dege- ne op wie de goederen overgaan, treedt dan in de plaats van de overdrager. In art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) is een vergelijkbare bepaling op- genomen voor diensten. Het belang van het onderscheid tussen leveringen van goe- deren en diensten is gelegen in de toepassing van de regels met betrekking tot de plaats van prestatie, het tarief, de vrijstellingen en het recht op aftrek van voorbelas- ting (geen herziening op diensten).¹⁹⁸

Object van heffing voor de BTW is verder de invoer van goederen vanuit derde lan- den in de Gemeenschap. De invoer van goederen vindt plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan zij zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap be- vinden, tenzij de goederen onder een douaneregeling worden gebracht. In dat laatste geval vindt de invoer plaats in de lidstaat waar de goederen aan de douaneregeling worden onttrokken. Gelet op het karakter van invoer, wordt daarbij niet de eis ge- steld dat deze onder bezwarende titel moet worden verricht. Ingevolge art. 85 BTW- richtlijn (voorheen: art. 11B lid 1 Zesde richtlijn) is de maatstaf van heffing voor de invoer van goederen de waarde die in het Communautair Douanewetboek als de douanewaarde wordt omschreven.

Per 1 januari 1993 is de intracommunautaire verwerving van goederen als belastbaar feit voor de BTW opgenomen in art. 28bis Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 onder- deel b BTW-richtlijn). Bij het vervallen van de fiscale grenzen binnen de Gemeen- schap per die datum is een overgangsregeling getroffen voor goederenbewegingen tussen lidstaten. Van invoer mocht in die situatie immers geen sprake meer zijn. De oorspronkelijke gedachte was dat de regeling inzake de intracommunautaire trans- acties een overgangsregeling zou zijn, in afwachting van een clearingsysteem op Ge- meenschapsniveau. Een dergelijk clearingsysteem, waarbij de ene lidstaat de BTW die in de schatkist van een andere lidstaat terecht is gekomen teruggeeft aan een be- lastingsplichtige, lijkt echter voorlopig niet tot stand te komen. De overgangssystema- tiek behelst een zogenaamde vrijgestelde intracommunautaire levering, met vooraf- trek, in de lidstaat van vertrek van de goederen en een daarmee corresponderende intracommunautaire verwerving van goederen in de lidstaat van bestemming van de goederen.¹⁹⁹ De voor een intracommunautaire verwerving verschuldigde BTW dient de belastingschuldige die de verwerving verricht in zijn land bij de fiscus aan te ge- ven. Deze BTW kan hij in dezelfde aangifte weer in aftrek kan brengen, tenzij de ver-

198. Via Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13 is aan art. 20 lid 4 Zesde richtlijn een alinea toegevoegd waarin is bepaald dat lidsta- ten ook bevoegd zijn om herziening op diensten te introduceren als die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toege- schreven. Deze bevoegdheid is thans opgenomen in art. 190 BTW-richtlijn.

199. In Nederland is de vrijstelling met recht op vooraftrek van art. 138 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quaterA onderdeel a Zesde richtlijn) vormgegeven als een nultarief, vgl. art. 9 lid 2 onder- deel b Wet OB 1968 jo. Tabel II post a.6.

worven goederen worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties van de belastingplichtige.

In hoofdstuk 6 komt het object van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen uitgebreid aan de orde.

3.7 Concernhandelingen als object

3.7.1 Algemeen

Het concern oefent zijn onderneming uit door middel van de ondernemingsactiviteiten van zijn concernonderdelen. Een groot deel van deze ondernemingsactiviteiten zullen vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen ook verrichten. Voor zover het leveringen van goederen en/of diensten betreft die jegens derden worden verricht, bestaat geen verschil tussen enkelvoudige en gelieerde verhoudingen. De aanwezigheid van een concernrelatie kan echter wel invloed hebben op de handelingen van de concernonderdelen. In de eerste plaats kan deze relatie de *aard* van de handelingen die concernonderdelen verrichten beïnvloeden. In de tweede plaats kan de concernrelatie invloed hebben op de *voorwaarden* waaronder de handelingen van de concernonderdelen worden verricht.

Aard concernhandelingen

De invloed van de concernrelatie laat zich bijvoorbeeld gelden in de wijze waarop de producten van een concern uiteindelijk bij de afnemer komen. Binnen (multinationale) concerns kunnen distributiestructuren voorkomen. Daarbij kan gedacht worden aan structuren met een verkoopmaatschappij, een limited risk distributor, een agent of een commissionair. Daarnaast zetten sommige concerns in andere landen centrale magazijnen op voor de opslag van producten die voor regionale verkoop bestemd zijn.²⁰⁰ Naast voormelde distributiestructuren valt bij concerns op dat zij in meer of mindere mate overgaan tot het internaliseren van activiteiten binnen concern. Voor bepaalde activiteiten worden niet langer derden ingeschakeld. Deze worden echter binnen concern uitgevoerd. Hierbij kan gedacht worden aan eigen financierings- of verzekeringsmaatschappijen.²⁰¹ Verder komt het voor dat concentratievorming van concernactiviteiten binnen een bepaald concernonderdeel optreedt. Bekende voorbeelden in dit kader zijn de eigen onroerend goed-, licentie- of royaltyvennootschap. Het komt ook steeds vaker voor dat bedrijven overgaan tot factoring waarbij zij hun schuldvorderingen centraliseren bij één of enkele (groeps)vennootschappen.²⁰² Bovenstaande handelingen kunnen tevens in enkelvoudige verhoudingen worden verricht, maar zullen vermoedelijk vaker voorkomen in concernverband.

200. Denk aan magazijnen voor call off stock en consignment stock.

201. Vgl. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 18.

202. R.A. Gaienda, De factor nader beschouwd vanuit BTW-perspectief, BTW-bulletin 2003, nr. 9, blz. 5.

Voorwaarden concernhandelingen

De concernrelatie kan niet alleen de aard van de handelingen van de concernonderdelen beïnvloeden, maar kan ook van invloed zijn op de voorwaarden waaronder deze handelingen worden verricht. Het gaat dan in het bijzonder om onderlinge transacties tussen concernonderdelen. Indien concernonderdelen onderling presteren, kunnen de voorwaarden als gevolg van de concernrelatie afwijken van de voorwaarden waaronder aan een derde zou zijn gepesteed. Intercompany leningen kunnen bijvoorbeeld tegen gunstigere voorwaarden, bijvoorbeeld tegen een lagere rente, worden verstrekt. In dit soort situaties komt de vraag op of de transacties ontstaan moeten worden van de invloed van de gelieerdheid. Dienen de voorwaarden waaronder de transacties zijn overeengekomen te worden teruggebracht naar de voorwaarden die voor enkelvoudige verhoudingen gelden? Zoals uit paragraaf 3.6.3 blijkt, moet de invloed van de aandeelhoudersrelatie in ieder geval uit de winstberekening voor de vennootschapsbelasting worden geëlimineerd. Overigens dient niet uit het oog worden verloren dat de prijsstelling in gelieerde verhoudingen niet alleen door fiscale aspecten wordt beïnvloed. Ook commerciële redenen, zoals concurrentieverhoudingen, en bijvoorbeeld niet-fiscale overheidsmaatregelen, zoals valutaregulering, prijscontrole en anti-dumpingregels²⁰³, spelen hierbij een belangrijke rol.

In de volgende subparagrafen ga ik in op de handelingen van de houdstervennootschap (3.7.2), de handelingen van de dochtervennootschappen (3.7.3) en op de bijzondere concernregelingen die bestaan in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW (3.7.4).

3.7.2 Houdstervennootschap

Het doel van deze paragraaf is om de kenmerkende en veel voorkomende handelingen van een houdstervennootschap te identificeren. Op basis van de bevindingen in deze paragraaf ga ik in hoofdstuk 7 in op de BTW-aspecten van de kenmerkende handelingen van een houdstervennootschap. Het voornaamste kenmerk van een houdstervennootschap is dat deze aandelen houdt in andere concernvennootschappen.²⁰⁴ De structuur van grotere concerns zal meerdere houdstervennootschappen omvatten. In principe oefent één houdstervennootschap de voor een concern vereiste bestuurlijke invloed uit op alle overige concernonderdelen.²⁰⁵ Deze houdstervennootschap kan worden aangeduid met de term 'topholding'. Deze houdstervennoot-

203. Dit wordt ook erkend in het OESO-rapport van 1995, onderdeel 1.55. Vgl. R.P.F.M. Hafkenscheid en A.P.G.M. Hosman, Commentaar op de OECD transfer pricing guidelines 1995, TFO 1995, nr. 22, blz. 213.

204. Zoals opgemerkt in paragraaf 3.5.2, versta ik daaronder de moedervennootschap die aandelenpakketten in dochtervennootschappen houdt. Veelal zal de houdstervennootschap zich ook bezig houden met het beheer, het beleid en de financiering van de met haar verbonden concernonderdelen.

205. Bij een nevenschikkingsconcern wordt het concern echter geleid door twee of meer rechtspersonen. De gezamenlijke bestuurlijke invloed kan gebaseerd zijn op een tussen hen gesloten overeenkomst, op bepalingen in hun statuten of op de omstandigheid dat hun besturen in meerderheid uit dezelfde personen bestaan. Zie paragraaf 3.5.1.

schap vormt het 'hoofd' van het concern en oefent de centrale leiding uit die vereist is om van een concern te kunnen spreken. Kenmerkend voor een dergelijke topholding is dat zij zich in sterke mate bezighoudt met de besluitvorming binnen het concern, volledig in dienst staat van de bedrijfsvoering van de dochtervennootschappen en derhalve een belangrijke factor vormt voor de instandhouding van het concern en zijn ondernemingsactiviteiten.²⁰⁶

Naast het eigen vennootschappelijk belang, zal de houdstervennootschap het concernbelang dienen.²⁰⁷ De topholding oefent daartoe via haar (directe of indirecte) aandeelhouderschap van en eventuele (directe of indirecte) bestuursfuncties bij de dochtervennootschappen haar centrale leiding over het concern uit. De activiteiten van de topholding beperken zich niet altijd tot het uitoefenen van de centrale leiding.

De houdstervennootschap verricht in voorkomende gevallen nog andere activiteiten ten behoeve van de concernonderdelen ter bevordering van hun bedrijfsactiviteiten. Activiteiten die in de verhouding houdstervennootschap – dochtervennootschap tegen vergoeding worden verricht zijn: management, advisering en financiering (al dan niet door middel van achtergestelde leningen). De topholding handelt daarbij in privaatrechtelijk opzicht op dezelfde wijze als een niet gelieerde derde doet. De concernband doet zich echter voelen in de condities, waaronder bijvoorbeeld de prijsstelling, waaronder de overeenkomsten ter zake worden gesloten. Dat brengt privaat- en ondernemingsrechtelijk geen correcties van de activiteiten van de houdstervennootschap naar enkelvoudige verhoudingen met zich mee.

De activiteiten van de houdstervennootschap voor de dochtervennootschappen kunnen gevolgen hebben voor het handelen van die dochtervennootschappen. Dat geldt bijvoorbeeld bij concernfinanciering waarbij de dochtervennootschappen aan een bank garanties verstrekken of zekerheden verschaffen, zodat de bank onder gunstige voorwaarden een lening verstrekt aan de houdstervennootschap. Deze leent de gelden vervolgens binnen concern weer door aan de dochtervennootschappen. Ondernemingsrechtelijke vragen die aan de orde kunnen komen zijn of het vennootschappelijk belang, zoals bedoeld in art. 2:7 BW, van de dochtervennootschap niet in het geding komt²⁰⁸ en wat de reikwijdte is van de aansprakelijkheid in concernverhoudingen. Concernfinanciering is in feite een voorbeeld van centrale inkoop waarbij de prestaties vervolgens binnen concern worden doorgeleid. Op andere vlakken kopen houdstervennootschappen centraal prestaties in die geheel of gedeeltelijk bedoeld zijn om gebruikt te worden door andere concernonderdelen. Het gaat dan om kostendoorberekeningen van externe kosten door de houdstervennootschap aan haar directe of indirecte dochtervennootschappen. Het komt ook voor dat de houd-

206. Vgl. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, FED 1991/266 (holdingresolutie), onderdeel 7.

207. Het concernbelang is een resultante van een aantal deelbelangen, dat het enkele vennootschappelijke belang van de individuele vennootschap overstijgt. Zie paragraaf 3.3.2.

208. Zie J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, F. Heyning, *Beschouwing inzake concernoverschrijding, doeloverschrijding, derdenonderzetting*, NV 1993, nr. 7/8, blz. 168-172, M. Keijzer, *Ultra vires* in de Nederlandse financieringspraktijk, V&O 2002, nr. 5, blz. 82-87 en J.C. Belder, *Concernfinanciering en doeloverschrijding*, V&O 2004, nr. 3, blz. 42-45.

stervennootschappen zogenoemde hoofdkantoorkosten in rekening brengt aan de andere concernonderdelen. Boekhoudt en Van der Vliet omschrijven hoofdkantoorkosten als alle directe en indirecte kosten die worden opgeroepen door, en samenhangen met, de activiteiten van het hoofdkantoor, inclusief de kosten van externe ondersteuning.²⁰⁹ Het betreft kosten voor centrale stafdiensten zoals planning, juridische dienstverlening, administratie, documentatie, management en andere activiteiten die op het centrale niveau voor het gehele concern worden verricht. Afhankelijk van de mate waarin het concern gecentraliseerd is, zullen deze kosten hoger zijn. Verdergaande centralisatie betekent in de regel dat kostendoorberekeningen zowel in aantal als in omvang toenemen.

Naast inkoop van prestaties op centraal niveau en doorgeleiding van die prestaties binnen concern door de houdstervennootschap zelf, zijn ook varianten denkbaar waarbij de inkoop van prestaties op centraal niveau wordt verzorgd, maar waarbij de ingekochte prestaties niet binnen concern worden doorgezet. Dat doet zich bijvoorbeeld voor bij 'global contracting'. Daarbij sluit de houdstervennootschap van een multinationalaal concern een raamcontract²¹⁰ met een onderneming voor bepaalde prestaties. In dit raamcontract is geregeld dat deze onderneming door middel van haar wereldwijde netwerk de overeengekomen prestaties levert aan de lokale dochtervennootschappen van de houdstervennootschap. Bij global contracting heeft de concernrelatie, net zoals bij concernfinanciering, invloed op de handelingen van de dochtervennootschappen. Deze dienen namelijk de prestaties van de onderneming waarmee de houdstervennootschap heeft gecontracteerd af te nemen.

Aangezien ondernemingen niet statisch van aard zijn, geldt dit tevens voor concerns. Dat betekent dat een concern op gezette tijden nieuwe concernonderdelen verwerft. Een concern zal aan de andere kant ook concernonderdelen afstoten. Deze aan- en verkopen kunnen geschieden in de vorm van activa en passiva transacties (bedrijfsfusie), maar ook via aandelentransacties (aandelenfusie). Aandelentransacties zullen door houdstervennootschappen worden gedaan. Activa en passiva transacties vinden eerder plaats op het niveau van de dochtervennootschap. Naast deze fusievormen komen ook juridische fusies voor.²¹¹ Voor concernuitbreiding is kapitaal nodig. Dit kapitaal kan worden verkregen door het aantrekken van eigen vermogen en door het aantrekken van vreemd vermogen. Om eigen vermogen te verkrijgen kan een emissie van aandelen worden gedaan op de openbare kapitaalmarkt.²¹² De topholding van het concern verzorgt in de regel de uitgifte van nieuwe aandelen.

209. A.H. Boekhoudt en M.W. van der Vliet, Hoofdkantoorkosten, WFR 2001/6451, blz. 1362.

210. Hiermee doel ik dus niet op de voorlopige of voorbereidende overeenkomst die ook wel wordt aangeduid als raamovereenkomst. Andere termen die voor een dergelijk contract worden gebruikt zijn deel-, rompovereenkomst, beginselackoord, conceptovereenkomst, principe-overeenkomst en letter of intent. Zie in dat verband Asser-Hartkamp 4-II, 2005, nr. 76.

211. Zie Derde richtlijn 77/855/EEG van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 9 oktober 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende fusies van naamloze vennootschappen, PbEG 1978 L 295/36 en art. 2:308-334ii BW.

212. Zie bijvoorbeeld recentelijk de aandelenemissie van Triodos Bank, persbericht van 23 september 2005. Beschikbaar op www.triodos.nl [geraadpleegd 29 januari 2006, 18.47 uur].

Een bijzondere houdstervennootschap vormt de tussenholding. Overwegingen die bij de oprichting van een dergelijke houdstervennootschap een rol kunnen spelen zijn: (1) het vestigen van een tussenholding in een land waar met het oog op de toepassing van belastingverdragen dividendstromen heen moeten worden geleid, (2) het inschakelen van een tussenholding vanwege de toepassing van het structuurregime²¹³, (3) het onderbrengen van onroerende zaken in de tussenholding²¹⁴ en (4) het afdichten van risico's bij het opstarten van activiteiten in een nieuw 'onbekend' land. Tussenholdings worden ook wel opgericht om een divisie of andersoortige concerntak in één keer over te dragen. De activiteiten die in het bovenstaande met betrekking tot de topholding zijn weergegeven, kunnen tussenholdings in het concern uiteraard ook verrichten. In het bijzonder bij een concernopbouw waarin de activiteiten in functionele divisies zijn ondergebracht zal de tussenholding die als divisiehoofd fungeert activiteiten als management, financiering en advisering verrichten.

In deze subparagraaf heb ik als kenmerkende en veel voorkomende handelingen van een houdstervennootschap de volgende handelingen geïdentificeerd: het houden van aandelen, management, advisering, financiering, kostendoorberekeningen, global contracting, fusies en overnames en het aantrekken van kapitaal. In hoofdstuk 7 onderzoek ik de BTW-aspecten van deze handelingen.

3.7.3 *Dochtervennootschappen*

3.7.3.1 *Algemeen*

Dochtervennootschappen van concerns leveren in principe goederen aan derden en/of verrichten diensten aan derden. In zoverre zijn dochtervennootschappen te vergelijken met ondernemingen in enkelvoudige verhoudingen. In de volgende twee subparagrafen komt het belang van de rechtsvorm (paragraaf 3.7.3.2) en de functie van de dochtervennootschap binnen concern (paragraaf 3.7.3.3) aan de orde voor het object in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW.

3.7.3.2 *Rechtsvorm*

De rechtsvorm van een dochtervennootschap is in principe niet van invloed op de activiteiten die dochtervennootschappen verrichten. Tussen enkelvoudige en concernverhoudingen bestaat op dit punt geen verschil. Voor het overige verwijs ik naar paragraaf 3.5.3.2.

213. Het structuurregime voorziet in controle door een onafhankelijke Raad van Commissarissen met sterk uitgebreide bevoegdheden ten opzichte van de situatie van de 'normale' vennootschap. De inhoud van het structuurregime is vervat in art. 2:158-164 (voor de NV) en in art. 2:268-274 (voor de BV). Het structuurregime heeft betrekking op: de samenstelling van de raad van commissarissen (benoeming, schorsing en ontslag) bij de zogenoemde grote vennootschap en de bevoegdheden die aan die raad van commissarissen toekomen.

214. C.P. Engwerda, M.W.C. Feteris en G.J. van Muijen, *Holdingstructuren*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 83.

3.7.3.3 Functie en aard activiteiten

Dochtervennootschappen kunnen binnen concern allerlei verschillende functies vervullen. In veel gevallen zullen de activiteiten van dochtervennootschappen dezelfde zijn als die worden verricht door vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen. Dat betekent dat deze dochtervennootschappen zich doorgaans bezig houden met de productie en levering van goederen en diensten.

Op het gebied van productie en verkoop vindt binnen concernverband in voorkomende gevallen concentratie plaats. De concentratie van productie is veelal gericht op het behalen van schaalvergrotingsvoordelen.²¹⁵ Het aantal landen en locaties waar geproduceerd wordt, zal beperkt worden. De concentratie hoeft overigens niet te betekenen dat de productieactiviteiten bij één concernvennootschap komen te liggen. Er kan verder gebruik worden gemaakt van een centraal magazijn voor de opslag van de producten die voor de verkoop bestemd zijn. In dit kader wordt ook wel gebruik gemaakt van call-off stock voorraden en consignatiegoederen. Het wegvallen van de grenzen binnen de EU per 1 januari 1993, en ten aanzien van tien nieuwe lidstaten per 1 mei 2004²¹⁶, heeft aan deze ontwikkelingen uiteraard bijgedragen.

Parallel aan de concentratie van de productie loopt de concentratie van de verkoopactiviteiten. Verkoop kan gezien worden als een uitvoerende taak die voornamelijk een regionale verantwoordelijkheid zal blijven met niet meer dan regionale coördinatie door het concern.²¹⁷ De lokale concernonderdelen die als zelfstandig verkoopkantoor optraden zijn echter in veel gevallen wel omgevormd tot zogenoemde commissairen. De als commissair optredende concernvennootschap verkoopt op eigen naam maar voor rekening van de concernproducent, zijn principaal, producten aan de klanten. Kenmerkend voor de figuur van de commissair is dat de eigenaard van de verkochte producten rechtstreeks overgaat van de principaal naar de uiteindelijke klant.²¹⁸ Andere varianten die binnen concernverband worden gehanteerd zijn de agent en de limited risk distributor.²¹⁹ Bij een agentstructuur treedt een concernvennootschap als agent of bemiddelaar op. Deze vennootschap verkoopt op naam en voor rekening van zijn concernprincipaal goederen aan derden. In geval van een limited risk distributor handelt een concernvennootschap strikt juridisch gezien op eigen naam en voor eigen risico, maar komen de risico's van de transacties voornamelijk voor rekening van zijn concernprincipaal. Dergelijke distributiestructuren komen bij concerns ook aan de aankoopzijde voor. Dan fungeert een concernvennootschap als centraal inkoopkantoor voor de overige concernvennootschappen.

215. F.C. de Hosson, De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (II), TVVS 1996, nr. 2, blz. 40.

216. Daarnaast zijn per 1 januari 2007 Bulgarije en Roemenië tot de EU toegetreden.

217. F.C. de Hosson, De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (II), TVVS 1996, nr. 96/2, blz. 41.

218. Zie voor de voordelen van een commissairstructuur ten opzichte van een buy-sell structuur paragraaf 5.7.1.

219. De structuur met een limited risk distributor wordt ook aangeduid als stripped buy-sell structuur.

Veel van bovenstaande activiteiten kunnen zowel in enkelvoudige als in concernverhoudingen worden uitgevoerd. In zoverre bestaat dan ook geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Concentratie van activiteiten binnen concern maakt echter dat bovenstaande figuren, zoals commissionairs en financieringsvennootschappen, vooral in concernverband voorkomen. De bijzondere positie van de dochtervennootschappen met betrekking tot object in het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW komt aan de orde in de volgende paragraaf.

3.7.4 Concernregelingen

3.7.4.1 Algemeen

Het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW kennen bijzondere regels voor gelieerde verhoudingen. In deze paragraaf komen de concernregelingen die zien op het object, indien en voorzover deze bestaan, aan bod. De regelingen beogen tegemoet te komen aan de economische eenheid die het concern eigen is.

3.7.4.2 Ondernemingsrecht

Op het niveau van de handelingen van concernonderdelen bestaat in principe geen verschil tussen vennootschappen in enkelvoudige en in concernverhoudingen. In beide gevallen worden rechtshandelingen verricht, overdrachten van goederen gerealiseerd en overeenkomsten gesloten. Er bestaan geen bijzondere concernregelingen op dat vlak. Op het gebied van de verplichtingen die eigen zijn aan het ondernemingsrecht bestaan wel enige verschillen.

Op meerdere plaatsen in het ondernemingsrecht is het namelijk van belang of sprake is van een groep in de zin van art. 2:24b BW. Onder 'groep' wordt verstaan een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Uit de parlementaire geschiedenis kan overigens worden opgemaakt dat voor het groepsbegrip tevens de eis van een centrale leiding wordt gesteld.²²⁰ Het groepsbegrip heeft vooral betekenis voor de (geconsolideerde) verslaglegging door commerciële rechtspersonen en de vrijstellingsmogelijkheid voor groepsmaatschappijen en voor de bepaling van de internationale houdstervrijstelling in de structuurregeling.²²¹ Ook in art. 33 lid 3 WOR komt het groepsbegrip aan de orde.

220. *Kamerstukken II* 1969/1970, 10 751, nr. 3 (MvT), blz. 13. In deze zin Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 608, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 30 en J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 160. Zie voorts paragraaf 3.2.3.3 over centrale leiding.

221. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 160. Vgl. inzake de vrijstelling voor verslaglegging art. 2:403 BW en inzake de internationale houdstervrijstelling in de structuurregeling art. 2:155 en art. 2:265 BW.

Een belangrijk verschil tussen enkelvoudige verhoudingen en concernverhoudingen ligt nog in de vrijheid van handelen die een concernvennootschap heeft. De autonomie van de dochtervennootschappen is beperkter dan die van vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen. In dit verband verwijs ik naar paragraaf 3.3.

3.7.4.3 Vennootschapsbelasting

3.7.4.3.1 Algemeen

Het 'arm's length'-beginsel is van fundamenteel belang met betrekking tot het object van heffing in concernverhoudingen.²²² Het betreft weliswaar geen fiscale concernregeling, maar het beginsel speelt een grote rol bij de winstbepaling van concernvennootschappen. Daarom komt het 'arm's length'-beginsel op deze plaats aan de orde. Het beginsel is als leidraad opgenomen in het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: 'OESO') voor de toedeling van heffingsrechten ten aanzien van de winst van ondernemingen tussen de betrokken landen. Ten aanzien van gelieerde vennootschappen is het 'arm's length'-beginsel neergelegd in art. 9 OESO-modelverdrag. Veruit de meeste belastingverdragen zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag en nemen het 'arm's length'-beginsel derhalve als uitgangspunt.

Het beginsel houdt in feite in dat onzakelijke invloeden buiten de fiscale winstbepaling gehouden moet worden. Sinds 1 januari 2002 is dit beginsel neergelegd in art. 8b Wet Vpb 1969. Daarmee zijn echter geen fundamentele wijzigingen aangebracht in het fiscale winstbegrip, aangezien deze gedachte sinds jaar en dag deel uitmaakt van de winstbepaling in Nederland.²²³ Als transacties niet onder zakelijke voorwaarden plaatsvinden, dient een correctie te worden gemaakt voor de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat transacties in concernverband voor de heffing van vennootschapsbelasting steeds teruggebracht dienen te worden tot zakelijke verhoudingen. In feite moet in fiscale zin worden geopereerd alsof de concernband of de gelieerdheid niet bestaat, maar wordt gehandeld met onafhankelijke derden. Het object van heffing in de vennootschapsbelasting wordt, anders dan in de BTW, dan ook geobjectiveerd. Eventueel prijsverschil in gelieerde ten opzichte van onafhankelijke verhoudingen dient op de fiscale winst te worden gecorrigeerd. Dit geschiedt door middel van vermomde winstuitdelingen en informele kapitaalstortingen. Een alternatief is

222. Vgl. art. 9 OESO-modelverdrag alsmede de OESO transfer pricing richtlijnen.

223. In dezelfde zin J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 59 en 75 en Gerard Meussen and Erik Velthuisen, APAs en ATRs: the new Dutch regime in a European perspective, EC Tax Review 2002, nr. 1, blz. 4. Ook de staatssecretaris van Financiën was dit in april 1998 nog van mening getuige de opmerking in de Tweede Kamer dat hij specifieke wetgeving om de OESO transfer pricing richtlijnen in de Nederlandse wetgeving te implementeren niet nodig achtte. De 'arm's length'-benadering maakte volgens de staatssecretaris reeds deel uit van het Nederlandse belastingrecht; vgl. Notitie 'Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht', *Kamerstukken II 1997/1998*, 25 087, nr. 4, V-N 1998/22.3.

om de commerciële prijzen achteraf aan te passen. Dit zal echter niet altijd praktisch en wenselijk zijn.

Zoals opgemerkt in paragraaf 3.5.4.3, is het concern als zodanig geen belastingplichtige in de vennootschapsbelasting. Belastingplichtig zijn de lichamen die zijn opgenomen in art. 2 en 3 Wet Vpb 1969. Het is wenselijk dat de belastingheffing aansluit bij de ontwikkeling dat concerns opgebouwd kunnen zijn uit een groot aantal binnenlandse en buitenlandse lichamen. De belangrijkste vraag in dat verband is in hoeverre het feit dat bedrijfsonderdelen in afzonderlijke vennootschappen zijn ondergebracht, invloed moet hebben op de belastingheffing van het concern.²²⁴ Het behoeft, aldus Verburg, niet te verwonderen dat juist in het fiscale recht een opening is gemaakt voor het primaat van de economische beschouwingswijze.²²⁵ Er zijn in de vennootschapsbelasting dan ook enige faciliteiten getroffen, waarbij rekening is gehouden met het feit dat het concern een economische eenheid vormt. De faciliteiten zijn niet op het niveau van het subject van heffing getroffen, maar op het niveau van het object van heffing. De vennootschapsbelasting kent op het niveau van het object van heffing de volgende concernregelingen: de deelnemingsvrijstelling (art. 13 Vpb 1969), de bedrijfsfusiefaciliteit (art. 14 Wet Vpb 1969)²²⁶ en de fiscale eenheid (art. 15 Wet Vpb 1969).²²⁷ De fiscale eenheid en de deelnemingsvrijstelling, die de belangrijkste regelingen van fiscaal concernrecht zijn die we in Nederland kennen²²⁸, komen hierna aan de orde. Tot slot wijs ik nog op art. 10d Wet Vpb 1969 waarin het groepsbegrip van art. 2:24b BW is opgenomen. Zoals opgemerkt in paragraaf 3.2, beoogt art. 10d Wet Vpb 1969 de fiscale renteaftrek te beperken met betrekking tot bovenmatig met vreemd vermogen gefinancierde en aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen. Een belangrijk doel van de thincapregeling is om een on-evenwichtige verdeling van de financieringslasten binnen concerns tegen te gaan.²²⁹ Art. 10d Wet Vpb 1969 betreft dan ook een concernregeling die de invloed van de

224. Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens art. 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 199, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 11.

225. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 392.

226. Op de bedrijfsfusiefaciliteit ga ik in dit onderzoek niet verder in. De regeling komt er in het kort op neer dat fiscaal een geruisloze bedrijfsoverdracht kan worden bereikt.

227. De regelingen van art. 13 (deelnemingsvrijstelling), art. 14 (bedrijfsfusiefaciliteit) en art. 15 Wet Vpb (fiscale eenheid) worden in het algemeen als concernregelingen aangeduid. Vgl. in dat verband D. Brüll, *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip*, NV Uitgeverij FED, Amsterdam, 1964, blz. 299, D. Juch, *De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1974, blz. 13, A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, (art. 15 Wet Vpb), FED, Deventer, 1983, blz. 149, H.G.M. Dijkstelbloem, *Fiscale faciliteiten bij interne reorganisaties van naamloze en besloten vennootschappen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1984, blz. 78-79 alsmede R.J. de Vries, *De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 25 en 46.

228. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 178.

229. *Kamerstukken II 2003/2004*, 29 210, nr. 8, blz. 9, V-N 2003/50.13.

centrale leiding op de allocatie van vermogen binnen concern tracht terug te brengen tot zakelijke verhoudingen.

3.7.4.3.2 Fiscale eenheid (art. 15 Wet Vpb 1969)

De fiscale eenheid vormt de meest ingrijpende en meest verstrekkende fiscale concernregeling in de Wet Vpb 1969.²³⁰ De regeling van de fiscale eenheid maakt het mogelijk dat houdstervenootschappen samen met hun deelnemingen in de belastingheffing worden betrokken. De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is facultatief. Voor de totstandkoming van een fiscale eenheid is vereist dat de betrokken vennootschappen hiertoe gezamenlijk een verzoek doen. Ditzelfde geldt bij de beëindiging of uittreding uit de fiscale eenheid. Voor de fiscale eenheid gelden formele criteria. De regeling is niet materieel van karakter, zoals het groepsbegrip van art. 2:24b BW of de fiscale eenheid in de BTW. Reden hiervoor kan zijn dat materiële criteria vager zijn dan formele en het van groot belang is dat volstrekt duidelijk is wanneer er een fiscale eenheid is.²³¹ Nadeel van de materiële benadering van art. 2:24b BW is voorts dat bij een minderheidsbelang wel degelijk sprake kan zijn van een groep.²³² Bij een koppeling van de fiscale eenheid aan het groepsbegrip zouden bedrijfsmiddelen geruisloos binnen de 'groep' kunnen worden overgedragen, terwijl de 'groep' economisch slechts een minderheidsbelang zou hebben.²³³

Resultaat van de fiscale eenheid is dat winsten en verliezen van de in één fiscale eenheid opgenomen lichamen voor de heffing van vennootschapsbelasting samen genomen worden. Aldus wordt rekening gehouden met de mogelijkheid dat een concern als geheel verlies lijdt, terwijl één of meer concernvennootschappen wel vennootschapsbelasting moeten voldoen. Een ander voordeel van de fiscale eenheid betreft de verruimde mogelijkheden tot zogenaamde verticale verliescompensatie. Verliezen die tijdens het bestaan van de fiscale eenheid bij een vennootschap zijn ontstaan, kunnen gedurende de fiscale eenheid tevens met winsten van andere vennootschappen uit andere jaren worden verrekend. Gevolg van het bestaan van een fiscale eenheid is verder dat transacties tussen onderdelen van een fiscale eenheid non-existent zijn voor de vennootschapsbelasting. Het totale resultaat van de fiscale eenheid wordt niet beïnvloed door onderlinge transacties. De fiscale eenheid biedt ver-

230. R.J. de Vries, De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 47 en 52.

231. C.B. Bavinck, Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 25 geeft dit als reden waarom de desbetreffende Commissie geen aansluiting heeft gezocht bij het groepsbegrip van art. 2:24b BW en de fiscale eenheid in de BTW.

232. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 608, geeft aan dat minderheidsdeelnemingen tot een groepsverband kunnen leiden indien de deelneming met bijzondere rechten is versterkt. Vgl. Bundel NV en BV, blz. Ixq-art. 24b-1.

233. In deze zin ook C.B. Bavinck, Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 25.

der de mogelijkheid om binnen concern geruisloos te reorganiseren. Activa en/of passiva kunnen immers zonder gevolgen voor de vennootschapsbelasting binnen fiscale eenheid worden overgedragen.²³⁴ Een belangrijk nadeel van de fiscale eenheid is dat de dochtervennootschappen die zijn opgenomen in de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de vennootschapsbelastingsschulden van de moedermaatschappij.²³⁵

Het regime voor de fiscale eenheid is per 1 januari 2003 herzien. In het nieuwe fiscale eenheidsregime is de moedervennootschap tijdens het bestaan van een fiscale eenheid het subject van heffing. De dochtervennootschappen zijn echter wel zelfstandig Vpb-plichtig om toepassing van internationale belastingverdragen zeker te stellen. Formele voorwaarde voor vorming van een fiscale eenheid is dat de moedervennootschap ten minste 95% van de aandelen in de dochtervennootschap in bezit moet hebben.²³⁶ Onder het oude regime ging het nog om alle aandelen (in de praktijk teruggebracht tot 99%). De versoepeling dat de moedermaatschappij thans ten minste 95% in plaats van alle aandelen in de dochtervennootschap dient te bezitten, sluit aan bij de concerngedachte. Een materiële ondernemingseis is ook nu niet gesteld.

Het feitelijk-economische criterium inzake de centrale leiding, zoals besproken in paragraaf 3.2.3.3, speelt bij de fiscale eenheid geen enkele rol. Niet vereist is dat daadwerkelijk als een economische eenheid in het maatschappelijk verkeer wordt geopereerd.²³⁷ Als moedersubject kunnen slechts binnen Nederland gevestigde BV's, NV's, coöperatieve verenigingen en onderlinge waarborg maatschappijen fungeren. Alleen in Nederland gevestigde BV's of NV's kunnen dochtersubject zijn. Uit het Marks & Spencer II-arrest kan worden opgemaakt dat de huidige beperking van de fiscale eenheid tot in Nederland gevestigde lichamen niet in strijd is met Europees recht.²³⁸ De vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet Vpb 1969 geldt overigens sinds 1 januari 2003 niet langer voor de fiscale eenheid. Lichamen opgericht naar buiten-

234. Uiteraard kan wel BTW of overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, tenzij sprake is van een vrijstelling. BTW-heffing komt evenwel niet aan de orde indien er sprake is van een fiscale eenheid voor de BTW ex art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). Een fiscale eenheid Vpb brengt echter niet tevens een fiscale eenheid BTW met zich. De Wet belastingen van rechtsverkeer kent het instituut van de fiscale eenheid niet.

235. Art. 39 Inv.w. Zie onder meer J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 40-41, P.J. Wattel (red.), *Fiscaal commentaar invordering*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 444-445 en J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 291-292.

236. In het Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens art. 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 199, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 35 en 125 is de aanbeveling gedaan om het wettelijke percentage te verlagen tot 95%. De aanbeveling is overgenomen en vormt thans geldend recht.

237. R.J. de Vries, *De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 48. A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting* (Artikel 15 Wet Vpb. 1969), FED, Deventer, 1983, blz. 25-26 en J.C.M. van Sonderen, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting* (oratie), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 9-14 pleiten voor een meer materiële benadering van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting.

238. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2005/72.

lands recht die naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de hiervoor genoemde rechtsvormen, kunnen tevens in een fiscale eenheid worden opgenomen, mits de lichamen in Nederland gevestigd zijn.²³⁹ De aandelen in de dochtermaatschappij mogen voorts niet middellijk of onmiddellijk als voorraad worden gehouden. Ook vreemdrechtelijke lichamen met een vaste inrichting in Nederland kunnen ingevolge art 15 lid 4 Wet Vpb 1969 onder omstandigheden deel uitmaken van een fiscale eenheid. Hiermee worden onder meer bezwaren weggenomen die voortvloeien uit een mogelijk beroep op de non-discriminatiebepaling van het EG-verdrag, op de Belastingregeling voor het Koninkrijk en op de met Nederland afgesloten bilaterale belastingverdragen.²⁴⁰ Een vaste inrichting kan alleen in een fiscale eenheid worden opgenomen, voorzover het heffingsrecht over de resultaten van de vaste inrichting zowel onder het nationale recht als op basis van het toepasselijke belastingverdrag aan Nederland toekomt.²⁴¹ De heffing van vennootschapsbelasting alsof sprake is van één belastingplichtige is beperkt tot de Nederlandse onderneming van het buitenlandse lichaam.²⁴²

3.7.4.3.3 Deelnemingsvrijstelling (art. 13 Wet Vpb 1969)

De deelnemingsvrijstelling van art. 13 Wet Vpb 1969 is een fundamentele regeling van fiscaal concernrecht op het niveau van het object van heffing. Van der Geld merkt terecht op dat zonder de deelnemingsvrijstelling concernvorming niet mogelijk zou zijn c.q. fiscaal zeer zou worden ontmoedigd. Elke laag binnen een concern zou dan immers extra vennootschapsbelasting oproepen.²⁴³ Op grond van het *ne-bis-in-idem*-beginsel is het onjuist om meerdere malen dezelfde belasting te heffen van in wezen dezelfde winst. Concernvorming en buitenlandse activiteiten zouden zonder deelnemingsvrijstelling 'vrijwel onmogelijk' worden.²⁴⁴ Van oudsher is de – vanuit internationaal perspectief beziene – deelnemingsvrijstelling een visitekaartje voor het Nederlandse vestigingsklimaat.²⁴⁵ In zekere zin is de deelnemingsvrijstelling te vergelijken met het systeem van aftrek van voorbelasting. Door aftrek van voorbelasting wordt immers ook cumulatie van belasting vermeden bij belastingplichtigen. In de kern komt de deelnemingsvrijstelling er op neer dat bij een kwalificerende moedervennootschap alle voordelen uit hoofde van haar belang (waaronder dividenden en vermogenswinsten) in een kwalificerende dochtervennootschap bui-

239. Vgl. Art. 15 lid 3 onderdeel d en e Wet Vpb 1969 alsmede art. 3 Besluit fiscale eenheid 2003, *Stb.* 2002, 646, V-N 2003/8.2.

240. S.A.W.J. Strik, *Het herziene regime van de fiscale eenheid*, Sdu, Amersfoort, 2003, blz. 45.

241. S.A.W.J. Strik, *Het herziene regime van de fiscale eenheid*, Sdu, Amersfoort, 2003, blz. 47 alsmede *Kamerstukken II 2000/2001*, 26 854, nr. 6, blz. 21-25.

242. Vgl. Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting* (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 341.

243. J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 111.

244. P. den Boer, recensie van D. Juch, *De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting*, diss. 1974, WPNR (1975) 5304, blz. 294.

245. *Kamerstukken II 2005/2006*, 30 572, nr. 3 (MvT), blz. 12, V-N 2006/30.3.

ten de fiscale winstbepaling vallen. Dit betekent dat negatieve resultaten ook niet aftrekbaar zijn.²⁴⁶

De deelnemingsvrijstelling geldt van rechtswege. Anders dan de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is de deelnemingsvrijstelling geen facultatieve bepaling. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing bij zowel binnenlandse als buitenlandse belastingplichtige moedervennootschappen. Per 1 januari 2007 is de deelnemingsvrijstelling aangepast naar aanleiding van de Wet werken aan winst.²⁴⁷ De Wet werken aan winst beoogt zowel de concurrentiepositie van Nederland als het Nederlandse vestigingsklimaat te versterken.²⁴⁸ Ingevolge het aangepaste art. 13 lid 2 Wet Vpb 1969 geldt dat als kwalificerende deelnemingen uitsluitend in aanmerking komen vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, open fondsen voor gemene rekening, coöperaties of verenigingen op coöperatieve grondslag en open commanditaire vennootschappen waarin voor ten minste 5% wordt geparticipeerd. Hiermee wordt een inbreuk gemaakt op het ne-bis-in-idem-beginsel, omdat de deelnemingsvrijstelling slechts wordt verleend als het belang 5% of meer is. De procentuele grens vormt een uitwerking van de verlengstukgedachte, waarin eenvoudige belastingheffing alleen dan ongewenst is als de dochtervennootschap kan worden beschouwd als een verlengstuk van de houdstervennootschap.

Het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse deelnemingen vervalst. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op alle belangen van 5% of meer in een in Nederland of in het buitenland gevestigde deelneming. De niet-ter-beleggingseis, de onderworpenheidseis en de non-voorraadeis zijn vervallen. Hiervoor is in de plaats gekomen het vereiste dat geen sprake mag zijn van een laagbelaste beleggingsdeelneming. Belangen van minder dan 5% worden hierbij in beginsel geacht als belegging te worden gehouden. Dergelijke belangen vallen echter wel onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling als een verbonden lichaam²⁴⁹ reeds een kwalificerende deelneming in de betreffende vennootschap houdt (meetrekregeling van art. 13 lid 5 Wet Vpb 1969). De eis dat voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling slechts 5% van de aandelen in de deelneming gehouden hoeft te worden, doet recht aan de concerngedachte. Concerns opereren immers ook met deelnemingen waarin niet (nagenoeg) alle aandelen worden gehouden, maar die wel onder de centrale concernleiding vallen. Om de deelnemingsvrijstelling internationaal aanvaardbaar te houden, is daarin een nieuwe regeling opgenomen die voorkomt dat inkomsten uit mobiel kapitaal dat in laagbelaste landen is ondergebracht, via de Nederlandse deelnemingsvrijstelling belastingvrij kunnen worden genoten. Daarom is in art. 13 lid 9

246. De uitzonderingen hierop worden gevormd door de liquidatieverliesregeling van art. 13d Wet Vpb 1969 en de regeling inzake tijdelijke verliesneming in de eerste vijf jaar na oprichting of aankoop van een deelneming in art. 13ca Wet Vpb 1969. Laatstgenoemde regeling is komen te vervallen met ingang van 1 januari 2006.

247. Wet van 30 november 2006, *Stb.* 2006, 631.

248. Vgl. *Kamerstukken II 2005/2006*, 30 572, nr. 3 (MvT), blz. 2, V-N 2006/30.3.

249. Zie art. 10a lid 4 Wet Vpb 1969 voor de definitie van een verbonden lichaam.

Wet Vpb 1969 bepaald dat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op voordelen uit hoofde van een zogenoemde laagbelaste beleggingsdeelneming.²⁵⁰

3.7.4.4 BTW

Zoals opgemerkt in paragraaf 3.5.4.4 is de figuur van de fiscale eenheid, die is neergelegd in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), de enige concernregeling die de BTW kent. Op het niveau van het object van heffing zijn geen regelingen getroffen. Wel hebben lidstaten via richtlijn 2006/69/EG de bevoegdheid gekregen om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden in situaties waarin gelieerde partijen aanwezig zijn.²⁵¹

Lidstaten kunnen een normale waarde introduceren als maatstaf van heffing voor prestaties tussen verbonden partijen waarbij de vergoeding niet gelijk is aan de normale waarde en een van beide geen volledig recht op aftrek heeft.²⁵² Lidstaten moe-

250. Voor kwalificatie als laagbelaste beleggingsdeelneming geldt een driedubbele toets. Een laagbelaste beleggingsdeelneming is een deelneming (a) waarvan de bezittingen grotendeels, onmiddellijk of middellijk, bestaan uit beleggingen (bezittingeneis), (b) die niet is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst (winstbelastingeis) en (c) die niet is een vastgoeddeelneming (art. 13 lid 13 Wet Vpb 1969).

251. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

252. Het desbetreffende art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) luidt als volgt:

1. Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is:
 - a) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft;
 - b) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft en de handeling uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 367 en 377, artikel 378, lid 2, of artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390, is vrijgesteld;
 - c) wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft.

Voor de toepassing van de eerste alinea kan een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekkingen gelden.

2. Wanneer zij gebruik maken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid, kunnen de lidstaten de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn, omschrijven.

3. De lidstaten stellen het BTW-Comité in kennis van de nationale maatregelen die zij uit hoofde van lid 1 hebben genomen indien het geen maatregelen betreft die voor 13 augustus 2006 door de Raad overeenkomstig artikel 27, leden 1 tot en met 4, van Richtlijn 77/388/EEG zijn toegestaan en uit hoofde van genoemd lid 1 worden verlengd.

ten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven, aldus onderdeel 3 van de considerans van richtlijn 2006/69/EG. Voordat lidstaten een dergelijke regeling mogen implementeren, dienen zij wel de raadplegingsprocedure van art. 398 BTW-richtlijn (voorheen: art. 29 Zesde richtlijn) te volgen. Het bijzondere aan de nieuwe bevoegdheden van de lidstaten is dat hiermee inbreuk wordt gemaakt op het principe dat de BTW een subjectieve maatstaf kent.²⁵³ Opmerkelijk is dat de lidstaten de familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden, die noodzakelijk zijn om tot aanpassing van de vergoeding tot de normale waarde te komen, zelf mogen omschrijven. In een communautaire belasting als de BTW had het meer voor de hand gelegen als de BTW-richtlijn zelf zou voorzien in een omschrijving van de vereiste verbondenheid. Het toekennen van die bevoegdheid aan de lidstaten kan waarschijnlijk verklaard worden uit het karakter van richtlijn 2006/69/EG. De richtlijn beoogt namelijk om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan. De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is een doel dat door de BTW-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.²⁵⁴

In hoofdstuk 7 komt het object van heffing in de BTW in concernverhoudingen uitgebreid aan de orde. In dat hoofdstuk besteed ik onder meer aandacht aan de mogelijkheid tot introductie van de normale waarde als maatstaf van heffing in gelieerde verhoudingen.

3.8 Wenselijkheid harmonisatie begrippen en regels

In de voorgaande paragrafen is de spanning tussen enkelvoudige en concernverhoudingen op drie juridische deelgebieden aan de orde geweest. Het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW kennen alle hun eigen concernproblemen. Nederland kent geen allesomvattend concernrecht. Ook op de drie deelgebieden bestaat geen afzonderlijk, samenhangend geheel van regels. De Nederlandse wetgever heeft in het ondernemingsrecht en de vennootschapsbelasting op een aan-

253. Voordat richtlijn 2006/69/EG was aangenomen, hadden andere lidstaten reeds vergelijkbare regelingen geïntroduceerd die waren gebaseerd op art. 27 Zesde richtlijn. Zo kent bijvoorbeeld Cyprus een dergelijke regeling; vgl. Beschikking van de Raad van 14 maart 2005 waarbij de Republiek van Cyprus wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, (2005/259/EG), PbEU 2005 L 78/48. In Nederland is een wetsvoorstel aanhangig waarin een correctie naar de normale waarde bij gelieerde verhoudingen is opgenomen; vgl. *Kamerstukken II 2004/2005*, nr. 30 061. Zie tevens de in dat kader verkregen Beschikking van de Raad van 27 februari 2006 waarbij het Koninkrijk der Nederlanden wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, (2006/181/EG), PbEU 2005 L 65/45.

254. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260, r.o. 76.

tal punten bijzondere regels gegeven voor concernverhoudingen. De Europese wetgever heeft in de BTW slechts één regeling getroffen voor concernverhoudingen. In art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is lidstaten de mogelijkheid geboden om de figuur van de fiscale eenheid in hun wetgeving te introduceren.

Een interessante vraag is of een allesomvattend ondernemings- en fiscaalrechtelijk concernrecht wenselijk is. In Nederland wordt een algemene ondernemingsrechtelijke concernwetgeving niet nodig en niet wenselijk geacht.²⁵⁵ Het wordt niet nodig geacht, omdat het besef leeft dat de wettelijke regels die gelden voor enkelvoudige vennootschappen, ook in voldoende mate concernverhoudingen en de hierbij te beschermen belangen kunnen bestrijken. Concernverhoudingen kunnen de toepassing van deze regels wel modelleren en kleuren. Een algemene ondernemingsrechtelijke concernwetgeving wordt verder niet wenselijk geacht, omdat een dergelijke regeling al gauw vrij star en weinig flexibel kan zijn, terwijl de spanning tussen juridische veelheid en economische eenheid soms helemaal niet hoeft te bestaan. Op dezelfde voet lijkt een allesomvattend ondernemings- en fiscaalrechtelijk concernrecht niet wenselijk. Van der Geld en Raaijmakers bepleiten geen alomvattend, zowel privaats- als fiscaalrechtelijk, geldend concernrecht. Daarvoor zijn de op de diverse rechtsgebieden na te leven normen te divers. Een eenvormig concernrecht is daarom naar hun oordeel eenvoudigweg niet mogelijk.²⁵⁶

Bij de vraag naar de wenselijkheid van een dergelijk allesomvattend concernrecht speelt bij de BTW het Europese karakter nog een rol. De BTW is een communautaire belasting waardoor de Nederlandse wetgever niet zelfstandig een alomvattend concernrecht kan invoeren dat tevens op de BTW ziet. Als toch wordt overgegaan tot invoering van een dergelijk concernrecht, dan mag dat concernrecht in ieder geval niet strijdig zijn met de bepalingen van de BTW-richtlijn.

Harmonisering van begrippen en regels op ondernemingsrechtelijk en fiscaal terrein miskent naar mijn mening echter het eigen karakter en de daaruit voortvloeiende normen en regels van het ondernemingsrecht, de vennootschapsbelasting en de BTW. Dat eigen karakter brengt met zich mee dat ook dezelfde begrippen soms anders moeten worden uitgelegd. Steeds is immers een normspecifieke interpretatie vereist. Dit wordt mijns inziens ondersteund door het CPP-arrest²⁵⁷, waarin het Hof van Justitie EG voor de uitleg van de term 'verzekering' in art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn) aansluit bij de verzekerings-

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

256. J.A.G. van der Geld en M.J.G.C. Raaijmakers, 'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 184.

257. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

richtlijn 73/239/EEG.²⁵⁸ Het Hof van Justitie EG geeft aan dat er geen reden is om de term 'verzekering' anders uit te leggen naargelang hij in de verzekeringsrichtlijn dan wel in de Zesde richtlijn wordt gebruikt.²⁵⁹ A contrario kan daaruit worden afgeleid dat indien communautaire regelgeving in een andere context geplaatst moet worden of een andere doelstelling heeft, dat reden kan zijn om dezelfde term wel anders uit te leggen.²⁶⁰ In het Taksatorringen-arrest voorkomt het Hof van Justitie EG dat het zich moet uitspreken over de vraag of de termen 'assurantiemakelaar' en 'verzekeringsagent' in verzekeringsagentrichtlijn 77/92/EEG op dezelfde wijze moet worden uitgelegd als in de Zesde richtlijn.²⁶¹ Het Hof van Justitie EG volstaat met de vaststelling dat de activiteiten van belanghebbende niet voldoen aan de voorwaarden die zijn gesteld in verzekeringsagentrichtlijn 77/92/EEG²⁶² en daarmee niet vallen onder de vrijstelling van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn). In het Arthur Andersen-arrest leidt het betoog van belanghebbende dat haar activiteiten dezelfde zijn als die van een 'gevolmachtigd agent' in de zin van verzekeringsagentrichtlijn 77/92/EEG voorts niet tot de toepassing van de vrijstelling van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn).²⁶³ Het Hof van Justitie EG lijkt in latere jurisprudentie dan ook terughoudend met het hanteren van één en dezelfde interpretatie van begrippen die voorkomen in verschillende richtlijnen. Gelet op de context en doelstelling van regelgeving, is harmonisering van begrippen en regels niet altijd wenselijk. Een afzonderlijk concernrecht voor zowel het ondernemingsrecht als het fiscale recht is mijns inziens dan ook niet wenselijk.

Een apart stelsel van BTW-regels voor concernverhoudingen lijkt, evenals algemene ondernemingsrechtelijke concernwetgeving, het gevaar mee te brengen dat het star en weinig flexibel is, terwijl de spanning tussen juridische veelheid en economische eenheid soms helemaal niet hoeft te bestaan. In de BTW zal aan de hand van het bestaande stelsel van regels zoals neergelegd in het Europese recht, in het bijzonder de BTW-richtlijn, de spanning van de juridische veelheid en de economische eenheid het hoofd geboden moeten worden. De BTW-richtlijn zou zowel voor de belastingplichtige in enkelvoudige verhoudingen als voor belastingplichtigen in concernverband een juiste BTW-heffing moeten verzekeren. Te meer daar de BTW een algeme-

258. Eerste richtlijn 73/239/EEG van de Raad van 24 juli 1973 betreffende het verzekeringsbedrijf met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, PbEG 1973 L 228/3 en Richtlijn 84/641/EEG van de Raad van 10 december 1984 houdende wijziging, inzonderheid wat de hulpverlening op reis betreft, van de Eerste richtlijn (73/239/EEG) tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de toegang tot het directe verzekeringsbedrijf, met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, en de uitoefening daarvan, PbEG 1984 L 339/21.

259. R.o. 18.

260. Zie in dit verband tevens J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW* (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 95.

261. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11.

262. Richtlijn 77/92/EEG van de Raad van 13 december 1976 houdende maatregelen ter bevordering van de daadwerkelijke uitoefening van het recht van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor de werkzaamheden van verzekeringsagent en assurantiemakelaar (ex groep 630 CITI) en houdende met name overgangsmaatregelen voor deze werkzaamheden, PbEG 1977 L 26/14.

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

ne verbruiksbelasting is waarin de aanwezigheid van een concernrelatie niet van belang zou behoren te zijn. Zoals blijkt uit de arresten *Optigen e.a.*²⁶⁴, *Halifax*²⁶⁵ en *University of Huddersfield*²⁶⁶ staat het objectieve transactiekarakter van de BTW voorop. Het Europese leerstuk van misbruik van recht kan blijkens de arresten *Halifax* en *University of Huddersfield* worden ingezet om ongewenste BTW-constructies aan te pakken. Voor misbruik van recht is onder meer vereist dat de te bestrijden transacties in wezen tot doel hebben een belastingvoordeel te verkrijgen. Daarbij kunnen in aanmerking worden genomen de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken belastingplichtigen.²⁶⁷ Het huidige recht bevat dan ook reeds mogelijkheden om BTW-constructies tegen te gaan in concernverhoudingen. Om in gelieerde verhoudingen ook minder vergaande ontgaansmogelijkheden te bestrijden, hebben lidstaten via richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking de mogelijkheid gekregen om de maatstaf van heffing te stellen op de normale waarde.²⁶⁸ In Nederland is over dit onderwerp een wetsvoorstel aanhangig.²⁶⁹

Een concernrelatie brengt desalniettemin ook in de BTW vragen met zich mee. Net zoals in de vennootschapsbelasting speelt in de BTW bijvoorbeeld de vraag op welke wijze omgegaan moet worden met de kapitaalsrelatie. Het navolgende deel van het onderzoek richt zich op de heffing van BTW in enkelvoudige en in concernverhoudingen. Daarbij komt eerst het subject van heffing aan de orde en vervolgens het object van heffing.

264. HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (*Optigen e.a.*), V-N 2006/7.20.

265. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

266. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (*University of Huddersfield*), BNB 2006/171.

267. HvJ EG 14 december 2000, nr. C-110/99 (*Emsland Stärke*), BNB 2003/169, r.o. 58 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o. 81.

268. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

269. *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061.

HOOFDSTUK 4

Het subject van heffing in de BTW

4.1 Inleiding

De centrale probleemstelling van dit onderzoek is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. De beantwoording van de probleemstelling vindt plaats op twee niveaus, namelijk op het niveau van het subject van heffing en op het niveau van het object van heffing. In dit hoofdstuk komt het subject van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde. Dat is het subject van heffing, de belastingplichtige, zoals bedoeld in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). In hoofdstuk 5 behandel ik vervolgens het subject van heffing in concernverhoudingen. Aangezien houdstervennootschappen specifiek tot concerns behoren, komt de problematiek met betrekking tot houdstervennootschappen aan bod in hoofdstuk 5. Op de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen ga ik in dit hoofdstuk niet in, aangezien dat het bestek van dit onderzoek te buiten gaat.¹

Grondbeginsel van de BTW, zoals deze in de BTW-richtlijn is vormgegeven, is dat er sprake is van belastingneutraliteit.² Dit heeft tot gevolg dat het begrip 'belastingplichtige' zo ruim mogelijk moet worden uitgelegd.³ Een dergelijke ruime uitleg correspondeert ook het meest met de bedoeling van de BTW om niet te drukken in de productieve schakels. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kan echter worden opgemaakt dat de invulling van het begrip 'belastingplichtige' ook aan be-

1. Terzake zij verwezen naar A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1987 en J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, hoofdstuk 6 alsmede naar de algemene handboeken inzake BTW.
2. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 20-31 onderscheidt aan de hand van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG een aantal betekenissen van het begrip belastingneutraliteit. Belangrijk zijn de voorkoming van cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.
3. Vgl. onder meer het ABC-rapport 1962, blz. 74, B. Terra and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 2.7. Beschikbaar op <http://online.2.ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 30 november 2006, 19.52 uur] en A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 13.

perkingen onderhevig is. Zo is inmiddels achterhaald de in het verleden in Nederland wel aangehangen gedachte dat BV's en NV's voor al hun activiteiten belastingplichtig zijn.

In art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is het begrip 'belastingplichtige' als volgt gedefinieerd:

'Als "belastingplichtige" wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.'

Centrale elementen in deze definitie vormen 'eenieder', 'zelfstandig' en 'economische activiteit'. Deze elementen komen in het navolgende aan de orde. Tevens wordt stilgestaan bij de voor de belastingplicht vereiste regelmaat ten aanzien van het verrichten van prestaties. Deze regelmaat komt weliswaar niet naar voren in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn, maar volgt impliciet uit art. 12 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) waarin lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om eenieder die incidenteel een bepaalde handeling verricht als belastingplichtige aan te merken.⁴ Heffing van BTW komt pas aan de orde indien een belastingplichtige *als zodanig* binnen het grondgebied van een lidstaat leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel verricht.

Met uitzondering van de fiscale eenheid⁵ is voor een kwalificatie als belastingplichtige de woon- of vestigingsplaats niet van belang. Dit volgt uit de woorden 'ongeacht op welke plaats' in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn. Een eventuele eis op dit gebied zou ook strijdig zijn met de door de BTW-richtlijn beoogde neutraliteit. Wel is de woon- of vestigingsplaats op het niveau van het object van heffing van belang. Afhankelijk van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer vindt BTW-heffing met betrekking tot diensten in bepaalde gevallen bijvoorbeeld plaats in de Gemeenschap of buiten de Gemeenschap. Tevens speelt de woon- of vestigingsplaats een rol bij BTW-teruggaven aan buitenlandse belastingplichtigen. Teruggaaf geschiedt afhankelijk van de woon- of vestigingsplaats op basis van de Achtste dan wel Dertiende richtlijn.⁶ De woon- of vestigingsplaats is op grond van art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn) tevens van betekenis voor het recht op aftrek van voorbelasting bij financiële prestaties.⁷

4. Dat regelmaat een noodzakelijk element vormt, zou tevens kunnen worden opgemaakt uit art. 9 lid 1 tweede alinea (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn), waarin 'economische activiteit' wordt ingevuld met alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. In deze werkzaamheden is immers regelmaat te onderkennen. Dit acht ik echter een minder evidente bron dan art. 12 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn).
5. Zie paragraaf 5.8.5 over de betekenis van de woon- of vestigingsplaats bij de fiscale eenheid als bedoeld in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn).
6. Buitenlandse belastingplichtigen die in een andere lidstaat wonen of gevestigd zijn, kunnen BTW terugvragen op basis van de Achtste richtlijn. Op grond van de Dertiende richtlijn kunnen niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen in de lidstaten BTW terugvragen.
7. Zie nader over de vestigingsplaats van belastingplichtigen paragraaf 4.8.

Bovendien is het oogmerk of resultaat van de economische activiteit niet van invloed voor het aanmerken als belastingplichtige. Hierdoor wordt bewerkstelligd dat zowel de bedoeling als de uitkomst van een activiteit niet van invloed is op de kwalificatie als belastingplichtige. Het maakt niet uit of naar winst wordt gestreefd of dat winst wordt gemaakt.⁸ De BTW is een belasting waarin het object, de prestatie, centraal staat. Een eventuele eis met betrekking tot het oogmerk of het resultaat zou dan ook in strijd komen met de bedoeling van de BTW om neutraal uit te werken.

4.2 Eenieder

Eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht wordt op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) aangemerkt als belastingplichtige.⁹ Het element 'eenieder' werd in de Zesde richtlijn aangeduid met de term 'ieder'. Deze terminologische wijziging heeft echter geen inhoudelijke betekenis.¹⁰ Het element 'eenieder' zorgt er voor dat het voor de belastingplicht niet van belang is welke juridische hoedanigheid een subject heeft. Natuurlijke personen, rechtspersonen, maar ook (al dan niet gekwalificeerde) samenwerkingsverbanden, kunnen als belastingplichtige worden aangemerkt. Ten aanzien van de categorie samenwerkingsverbanden is het niet eenvoudig vast te stellen of een groep samenwerkende partners voor de BTW als één belastingplichtige of als afzonderlijke belastingplichtigen gezien moet worden. Het Hof van Justitie EG heeft zich over dit punt nog niet uitgelaten. Swinkels verwijst naar de definitie van het begrip 'entiteit' zoals dat door het Hof van Justitie EG is gegeven in de niet op de BTW betrekking hebbende arresten Süzen en Ziemann.¹¹ Het Hof van Justitie EG overweegt in deze arresten dat het begrip 'entiteit' verwijst naar een georganiseerd geheel van personen en elementen, waarmee een economische activiteit met een eigen doelstelling kan worden uitgeoefend.¹² Voor de BTW kan uit het Polysar-arrest worden opgemaakt dat voor het aanmerken als een entiteit niet voldoende is dat verschillende rechtspersonen die tot een wereldwijd concern behoren onder één naam jegens derden optreden.¹³ Wat betreft de Nederlandse jurisprudentie volgt uit TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89, inzake een samenwerkingsverband van loonslagers, dat samenwerkende partners als één belastingplichtige moeten worden aangemerkt als zij zich

8. Deze gedachte kwam scherper naar voren in art. 4 Tweede richtlijn waarin werd gesproken over 'met of zonder winstoogmerk'. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 33 komt het voor dat de huidige formulering wat uitgebreider is: niet alleen de bedoeling met de activiteit is irrelevant, maar ook de feitelijke uitkomst daarvan.
9. De economische activiteit dient een regelmatig karakter te hebben. Zie paragraaf 4.4.3.
10. In punt 3 van de considerans bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1 is immers aangegeven dat met de BTW-richtlijn geen principiële materiële wijzigingen zijn beoogd.
11. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 118.
12. HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Süzen), Jur. 1997, blz. I-1259 en HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur. 1998, blz. I-08237.
13. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

als een entiteit naar derden toe gedragen.¹⁴ Er moet derhalve gezamenlijk naar buiten toe worden opgetreden in het economisch verkeer.

De elementen 'eenieder' en 'zelfstandig' vormen in principe twee afzonderlijke toetsstenen voor de belastingplicht. Toch bestaat naar mijn mening een overlap tussen deze twee elementen. Indien en voor zover verschillende onderdelen tezamen aan te merken zijn als 'eenieder' (een entiteit), ontberen die onderdelen zelfstandigheid. De eis om gezamenlijk als één belastingplichtige aangemerkt te worden, is dat gezamenlijk naar derden toe wordt opgetreden in het economisch verkeer. De civielrechtelijke vorm van de onderdelen van een entiteit doet daarbij, zoals gezegd, niet ter zake. Een vereiste op dat vlak zou in strijd zijn met de door de BTW beoogde neutraliteit. Mijns inziens kunnen zowel natuurlijke als rechtspersonen onderdeel uitmaken van een entiteit die als één belastingplichtige voor de BTW moet worden aangemerkt. Dit betekent derhalve dat rechtspersonen voor de BTW ook onzelfstandig kunnen zijn (zie paragraaf 4.3.2). Het meest aansprekende voorbeeld in dat verband acht ik een personenvennootschap, die bestaat uit rechtspersonen, en die uitsluitend onder de naam van de personenvennootschap in het economisch verkeer optreedt. Vorenstaande laat echter onverlet de afzonderlijke belastingplicht van de onderdelen van een entiteit voor economische activiteiten die zij afzonderlijk van de entiteit verrichten. Uit HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297 volgt dat onderdelen (i.c. de heer Heerma) van een als belastingplichtige kwalificerende entiteit (i.c. een maatschap) voor buiten het kader van de entiteit verrichte economische activiteiten (i.c. de verhuur van een ligboxenstal) als aparte belastingplichtige zijn aan te merken.

4.3 Zelfstandigheid

4.3.1 Algemeen

Het element 'zelfstandig' in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is nader uitgewerkt in art. 10 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). In navolging van A-G Reischl in zijn conclusie bij het arrest Van Paassen kwalificeert Swinkels dit begrip als een communautair begrip.¹⁵ De concrete invulling die in art. 10 BTW-richtlijn aan het begrip 'zelfstandig' is gegeven, noopt ook tot die conclusie. De term 'zelfstandig' sluit van belastingheffing uit loontrekkenden en andere personen, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, aldus art. 10 BTW-richtlijn. Loon-

14. Zie voorts HR 6 oktober 1985, nr. 23 026, BNB 1986/45, HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222, HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366, HR 9 oktober 1996, nr. 31 104, BNB 1996/379 en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

15. Conclusie A-G Reischl bij HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181 en 229/78 (Van Paassen), Jur. 1979, blz. 02063 en J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 120.

trekkenden en dergelijke personen wordt derhalve de status van belastingplichtige onthouden. Het is niet alleen praktisch gezien een onhaalbare kaart om deze categorie personen als belastingplichtige aan te merken, maar hun uitsluiting van de belastingplicht is tevens theoretisch juist. Werknemers treden immers namens hun werkgever in het economisch verkeer op en maken als zodanig niet zelfstandig deel uit van de productie- en handelsketen.

Een bijzondere figuur die voortvloeit uit het element 'zelfstandig' is de fiscale eenheid. Lidstaten hebben ingevolge art. 11 BTW-richtlijn (art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) de mogelijkheid om een fiscale eenheid in hun nationale wetgeving te introduceren. Aangezien de fiscale eenheid de enige concernregeling in de BTW is en een regeling is op het niveau van het subject van heffing, komt de fiscale eenheid aan de orde in hoofdstuk 5.

In HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297 stond de zelfstandigheid van een maat ten opzichte van zijn maatschap centraal. Een maat, de heer Heerma, verhuurde een ligboxenstal aan de maatschap waarin hij deelnam tegen een jaarlijkse vergoeding voor een periode van zes jaar. De prejudiciële vraag was of de maat onder deze omstandigheden als zelfstandig belastingplichtige opereerde of dat hij tezamen met de maatschap als één belastingplichtige gezien moest worden. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid in de zin van art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) bestaan die zouden meebrengen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt niet is voldaan. De maat handelt op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid ook indien hij tegelijkertijd de maatschap, die de zaak huurt, beheert. De verhuur valt niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap. Het Hof van Justitie EG besliste dan ook dat de maat zelfstandig belastingplichtige voor de BTW is. Samenwerkingsverbanden en de daarin participerende partijen hoeven dus niet te worden vereenzelvigd. Wel moeten de participerende partijen om zelfstandig als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt, economische activiteiten buiten het kader van het samenwerkingsverband verrichten. De handelingen die binnen het tussen de participerende partijen afgesproken kader van het samenwerkingsverband vallen zijn geen economische activiteiten.¹⁶ Voor die handelingen treden de participerende partijen op als niet-zelfstandig onderdeel van het samenwerkingsverband.

De aanwezigheid van een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst betekent overigens niet dat geen sprake kan zijn van zelfstandigheid. Zelfstandigheid is immers een communautair begrip. Nationale civielrechtelijke kwalificaties zijn niet van (doorslaggevend) belang. Voor Nederland kan in dit verband het arrest HR 26 april 2002, nr. 35 775, BNB 2002/275 inzake de BTW-positie van de directeur-grootaandeelhoud-

16. Vgl. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 en G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 35.

der genoemd worden.¹⁷ Bij grotere concerns zal er overigens geen directeur-grootaandeelhouder zijn. Bij concerns in het midden- en kleinbedrijf zal deze vaak wel aanwezig zijn. De Hoge Raad oordeelde in het licht van HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297 dat een directeur-grootaandeelhouder BTW verschuldigd wordt over de inkomsten die voortvloeien uit zijn dienstbetrekking met zijn BV, indien hij meer dan 50% van de aandelen in die BV bezit.¹⁸ Een dergelijke directeur-grootaandeelhouder treedt niet op in een ondergeschikte verhouding tot zijn BV en is dus belastingplichtige voor de BTW. De dividenden die ontvangen worden uit hoofde van het aandeelhouderschap vallen niet onder de reikwijdte van de BTW.¹⁹ De zienswijze dat een directeur-grootaandeelhouder zelfstandigheid kan bezitten, wordt echter niet in iedere lidstaat aanvaard. Zo is de directeur-grootaandeelhouder in België niet zelfstandig belastingplichtig voor de BTW.²⁰ Hof Amsterdam heeft op 28 augustus 2006 prejudiciële vragen gesteld over de belastingplicht van een directeur-grootaandeelhouder.²¹ Het Hof van Justitie EG zal moeten beslissen of het voormelde oordeel van de Hoge Raad juist is.

4.3.2 Zelfstandigheid rechtspersonen

De terminologie van art. 10 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lijkt er op te wijzen dat de eis met betrekking tot de zelfstandigheid alleen ziet op natuurlijke personen. Er wordt in die bepaling immers gesproken van 'loontrekkenden en andere personen', 'werkgever', 'arbeidsovereenkomst' en 'arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden'. Bij rechtspersonen kan onzelfstandigheid uit dergelijke hoofde zich niet voordoen. Van Zadelhoff maakt uit Bijlage A bij de Tweede richtlijn op dat rechtspersonen niet onzelfstandig kunnen zijn.²² De Bijlage vermeldt:

17. Zie uitgebreider over de Nederlandse BTW-positie van de directeur-grootaandeelhouder het besluit van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677, V-N 2002/36.28 en het besluit van 17 oktober 2002, nr. DGB2002/5754, V-N 2002/52.24.
18. Naar aanleiding van HvJ EG 3 juli 1986, nr. 66/85 (Lawrie-Blum), Jur. 1986, blz. 02121 en HvJ EG 27 juni 1996, nr. C-107/94 (Asscher), BNB 1996/350 had wellicht al in HR 23 december 1998, nr. 33 766, BNB 1999/76 de conclusie getrokken moeten worden dat ook in de BTW dient te worden gezien of werkzaamheden in het kader van een positie van (feitelijke) ondergeschiktheid worden verricht. In deze zin R. Franke, Dga's en BTW; loopt de Hoge Raad achter de Europese feiten aan?, WFR 2003/6517, blz. 301. Ik teken daarbij aan dat beide zaken geen BTW-zaken zijn.
19. Dit is in overeenstemming met HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), Jur. 1993, blz. I-3513, r.o. 13, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 21 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 41 waarin is geoordeeld dat dividend niet de vergoeding voor een prestatie kan vormen.
20. Vgl. het BTW-commentaar op art. 4 WBTW, nr. 4/192, waarin wordt aangegeven dat wanneer bestuurders/zaakvoerders handelen in gewone uitoefening van hun statutaire opdracht zij zich bevinden in een band van ondergeschiktheid ten aanzien van de rechtspersoon die hun deze opdracht heeft toevertrouwd. Zij zijn derhalve geen BTW-belastingplichtige voor in dat kader verrichte opdrachten; vgl. www.fisconet.fgov.be.
21. Hof Amsterdam 28 augustus 2006, nr. 04/03813, V-N 2006/45.13.
22. B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 43. In dezelfde zin B.G. van Zadelhoff, Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid voor de BTW, WFR 1992/6012, blz. 800.

'Voorts biedt deze term (zelfstandigheid; GJvN) elke lidstaat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn (...) als één belastingplichtige aan te merken.'

Uit het gebruik van het woord 'voorts' is volgens Van Zadelhoff af te leiden dat vervolgens de overige bedoeling van de term 'zelfstandig' wordt aangegeven. De verdere betekenis van de term 'zelfstandig' betreft slechts de fiscale eenheid. Uit de literatuur en de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden opgemaakt dat de gedachte dat een rechtspersoon niet onzelfstandig kan zijn, vrij breed wordt gedragen.²³ Bovendien kan, zoals Van Hilten aangeeft²⁴, aan het Arthur Andersen-arrest van het Hof van Justitie EG steun worden ontleend voor de stelling dat rechtspersonen in principe zelfstandig zijn voor de BTW.²⁵ Het Hof van Justitie EG overweegt namelijk dat de formulering van art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 10 BTW-richtlijn) met zich brengt dat alleen indien tussen opdrachtgever en opdrachtnemer een arbeidsverhouding bestaat, sprake kan zijn van de voor belastingplicht en belastingheffing vereiste onzelfstandigheid. Gelet op het feit dat de Zesde richtlijn (thans: de BTW-richtlijn) de term 'personen' voor natuurlijke en niet-natuurlijke personen bezigt, bestaat volgens Van Lindonk echter de mogelijkheid dat niet-natuurlijke personen (rechtspersonen) onzelfstandig zijn.²⁶

Het uitgangspunt is mijns inziens dat rechtspersonen zelfstandig zijn voor de BTW. Daarin volgt de BTW de juridische zelfstandigheid van rechtspersonen. Op drie manieren kan daar echter inbreuk op worden gemaakt.²⁷

Op de eerste plaats ontbreekt de zelfstandigheid voor de BTW in de situatie dat een rechtspersoon onderdeel uitmaakt van een samenwerkingsverband dat kwalificeert als één belastingplichtige. Als een rechtspersoon gezamenlijk met een of meerdere andere partijen naar buiten toe optreedt in het economisch verkeer, geldt het samenwerkingsverband als zodanig als belastingplichtige.²⁸ Er is dan sprake van 'eenieder' als bedoeld in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Uit het oogpunt van rechtsvormneutraliteit moeten ook rechtspersonen die zijn betrokken bij een samenwerkingsverband als één belastingplichtige aangemerkt kun-

23. Vgl. onder meer HR 14 september 1988, nr. 25 061, BNB 1988/320, HR 31 oktober 1990, nr. 26 018, FED 1990/889, HR 27 november 1991, nr. 26 156, FED 1992/70, HR 16 september 1992, nr. 27 162, V-N 1992, blz. 3215 en HR 8 september 1993, nr. 28 849, BNB 1993/306. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1997, blz. 93, R.N.G. van der Paardt, *Optie voor belaste verhuur; van ondernemerschap tot fraus legis*, MBB 1994, nr. 7/8, blz. 243 en M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/6262, blz. 1373. M.E. van Hilten, aantekening bij HR 27 november 1991, nr. 26 156, FED 1992/70 maakt uit dat arrest op dat rechtspersonen steeds zelfstandig zijn.
24. M.E. van Hilten, noot bij HR 10 februari 2006, nr. 37 800, BNB 2006/125 (eindarrest in Arthur Andersen zaak).
25. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124.
26. C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen (diss)*, Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 200.
27. Zie ook G.J. van Norden, *De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW*, TFO 2005, nr. 77, blz. 34.
28. Vgl. onder meer TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89.

nen worden, mits aan de vereisten daarvoor wordt voldaan. Het gaat om de wijze waarop in het economisch verkeer wordt opgetreden.²⁹ Rechtspersonen die uitsluitend binnen het kader van het belastingplichtige samenwerkingsverband opereren, en niet ook nog zelfstandig een economische activiteit verrichten, ontberen zelfstandigheid voor de BTW. Als rechtspersonen zelfstandig een economische activiteit verrichten buiten het kader van een dergelijk samenwerkingsverband kunnen zij analoog aan het Heerma-arrest³⁰ nog afzonderlijk belastingplichtig zijn.

Op de tweede plaats kan in het DFDS-arrest van het Hof van Justitie EG een aanknopingspunt gevonden worden voor onzelfstandigheid van rechtspersonen in bepaalde gevallen.³¹ In dat arrest merkte het Hof van Justitie EG een Engelse dochtervennootschap namelijk aan als vaste inrichting van een Deense moedervennootschap. Daaruit kan worden opgemaakt dat bij de dochtervennootschap de zelfstandigheid ontbrak om als afzonderlijk belastingplichtige te kwalificeren. Het Hof van Justitie EG zag in het feit dat de moedervennootschap het gehele kapitaal in de dochtervennootschap bezat, in combinatie met de omvangrijke contractuele verplichtingen van de dochtervennootschap jegens de moedervennootschap, reden om haar niet als zelfstandige tussenpersoon aan te merken.³² Van Zadelhoff merkt op dat het Hof van Justitie EG in de DFDS-zaak geen oordeel is gevraagd over de zelfstandigheid van de dochtervennootschap en dat het Hof een dergelijk oordeel ook niet heeft gegeven. Het Hof van Justitie EG heeft in het dictum enkel geoordeeld dat een rechtspersoon de kenmerken van een vaste inrichting van een andere rechtspersoon kan vertonen, en dat onder bepaalde omstandigheden voor de BTW-heffing van een dergelijke vaste inrichting moet worden uitgegaan.³³ De constatering van Van Zadelhoff is juist. Desalniettemin meen ik dat een kwalificatie als vaste inrichting, onder de gegeven omstandigheden, uitsluit dat de rechtspersoon nog afzonderlijk belastingplichtig is. Alsdan ontbreekt naar mijn inzicht de door art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) geëiste zelfstandigheid. Zoals hij zelf beaamt, lijkt het er op dat het Hof van Justitie EG in het DFDS-arrest de mogelijkheid heeft aanvaard dat rechtspersonen onder bijzondere omstandigheden zelfstandigheid ontberen.³⁴ Uitgangspunt blijft wat mij betreft echter dat rechtspersonen zelfstandig zijn. Uit oogpunt van rechtszekerheid moeten om van dit uitgangspunt af te wijken zeer bijzondere omstandigheden aan de orde zijn. Te meer daar de uiteindelijke beslissing in het

29. In vergelijkbare zin A-G Overgaauw, conclusie van 12 december 2002 bij HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

30. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

31. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662.

32. De contractuele verplichtingen van de Engelse dochtervennootschap zagen op het bijstand verlenen aan de moedervennootschap, het vragen van goedkeuring bij transacties boven een bepaald bedrag, het bijstand verlenen bij het aanwijzen van agenten voor de reclame en bij het in rechte optreden, het raadplegen van de moeder bij het aannemen van personeel en het bijstand verlenen bij het verrichten van diensten voor andere ondernemingen. Tot slot diende het prijsbeleid conform dat van de moeder te zijn.

33. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 43.

34. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 43 vindt dat er op lijkt dat een rechtspersoon onder bepaalde omstandigheden zelfstandigheid mist.

DFDS-arrest in verregaande mate lijkt ingegeven doordat er in de gegeven feitenconstellatie belastingheffing werd ontgaan.³⁵

Uit het DFDS-arrest volgt dus dat bij rechtspersonen de zelfstandigheid kan ontbreken. Een interessante vraag is vervolgens of een vaste inrichting niet juist zelfstandigheid kan bezitten en derhalve een van het hoofdhuis afzonderlijke belastingplichtige kan vormen. Juridisch gezien bestaat er slechts één entiteit. BTW-technisch kan naast het hoofdhuis een vaste inrichting in het buitenland onderkend worden. De vaste inrichting is derhalve een fiscaal concept. Juist in het feit dat het gaat om een fiscaal concept, zie ik de mogelijkheid dat een vaste inrichting onder omstandigheden inderdaad als zelfstandig in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) kan worden beschouwd. Bij voldoende zelfstandigheid ten opzichte van het hoofdhuis zou analoog aan het DFDS-arrest sprake kunnen zijn van een aparte belastingplichtige. Voor de BTW bestaat er immers geen gebondenheid aan civielrechtelijke noties. In het FCE Bank-arrest lijkt het Hof van Justitie EG de mogelijkheid open te houden dat een vaste inrichting zelfstandigheid bezit.³⁶ Het Hof van Justitie EG onderzoekt in dat arrest namelijk of de vaste inrichting in die zaak een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Het standpunt dat een vaste inrichting zelfstandig is, kan een rechter wellicht innemen in situaties waarin sprake is van misbruik. Wel pleit ik ervoor om, net als in de omgekeerde situatie, vanuit rechtszekerheidsoogpunt terughoudendheid te betrachten bij het als zelfstandig aanmerken van een vaste inrichting.

Op de derde plaats ontbreekt zelfstandigheid bij rechtspersonen als zij onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn).³⁷

4.4 Economische activiteit

4.4.1 Algemeen

Het belangrijkste element voor kwalificatie als belastingplichtige is het element 'economische activiteit'. In art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) is bepaald dat als 'economische activiteit' worden beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Verder is in deze alinea bepaald dat als economische activiteit in het bijzonder wordt beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In art. 9 lid 1 BTW-richtlijn is de term 'economische activiteiten' uit art. 4 lid 2 Zesde richtlijn vervangen door de term 'economische activiteit'. Aangezien met de BTW-richtlijn geen inhou-

35. In deze in M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1374.

36. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

37. Zie paragraaf 5.8.2.

delijke wijziging is beoogd³⁸, komt geen betekenis toe aan de wijziging van het meervoud naar het enkelvoud.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kan worden opgemaakt dat aan het begrip 'economische activiteit' een ruime werkingssfeer toekomt.³⁹ Het Hof van Justitie EG maakt dit op uit de definities van art. 4 lid 1 en lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 9 lid 1 BTW-richtlijn) alsmede uit het feit dat de Zesde richtlijn (thans: de BTW-richtlijn) aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toekent. Swinkels constateert dat de definitie van art. 4 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn) een uitputtende opsomming geeft van de activiteiten die voor de BTW als economische activiteiten moeten worden beschouwd.⁴⁰ Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en de tekst van art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn kan naar mijn mening worden opgemaakt dat het begrip 'economische activiteit' meer omvat dan het enkele verrichten van prestaties onder bezwarende titel. Deze term is niet beperkt tot de belastbare handelingen die zijn genoemd in art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn).

Uit de arresten inzake de aanvang van de belastingplicht volgt namelijk dat handelingen in het kader van in de toekomst te verrichten prestaties ook onder de noemer 'economische activiteit' gebracht kunnen worden.⁴¹ Art. 4 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn) spreekt over 'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter' waartoe ook de voorbereidende handelingen moeten worden gerekend, aldus het Hof van Justitie EG in het Rompelman-arrest. De fiscus kan wel objectieve gegevens eisen die het voornemen om een aanvang te maken met een economische activiteit ondersteunen. Bovenstaande invulling van het begrip 'economische activiteit' ziet wel op een bijzondere fase van de belastingplicht, namelijk het begin daarvan.⁴²

Afgezien van de aanvangs- en eindfase van de belastingplicht geldt dat pas van een economische activiteit gesproken kan worden indien er handelingen onder bezwarende titel worden verricht.⁴³ In een algemene verbruiksbelasting als de BTW waarin het object van heffing voorop staat, ligt het voor de hand dat het subject van hef-

38. Zie onderdeel 3 van de considerans van de BTW-richtlijn.

39. Vgl. onder meer HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341 inzake notarissen en gerechtsdeurwaarders, HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA), FED 1989/559, HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (Commissie/Nederland), FED 2001/205 inzake tolwegen.

40. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 130.

41. Vgl. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal), V-N 1998/29.14 en HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfria), V-N 2000/22.12.

42. Zie over het begin en het einde van de belastingplicht nader paragraaf 4.9.

43. A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 205 meent dat slechts één uitgaande prestatie voldoende is om de belastbaarheid van die prestatie te constateren, mits de werkzaamheden die de prestatie ondersteunen maar geregeld worden ondernomen.

fing wordt gedefinieerd aan de hand van het belastbare object.⁴⁴ Het fundament van het centrale element van de belastingplicht in de BTW, het element 'economische activiteit', wordt dan ook gevormd door het belangrijkste belastbare objecten in de BTW, namelijk de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Daarop sluit HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311 aan. Daarin is immers beslist dat het enkele verrichten van prestaties om niet geen economische activiteit is. Vorenstaande laat echter onverlet dat activiteiten van een belastingplichtige die geen belastbare handelingen zijn, ook als economische activiteit gekwalificeerd kunnen worden. In art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) wordt gesproken over 'werkzaamheden' en niet over 'handelingen'. Van Hilten constateert mijns inziens terecht dat het begrip 'werkzaamheden' niet synoniem is met het begrip 'handelingen' dat in de Zesde richtlijn, en thans in de BTW-richtlijn, wordt gebezigd voor prestaties in de zin van art. 5 en 6 Zesde richtlijn (thans: art. 14 e.v. en art. 24 e.v. BTW-richtlijn). Het begrip 'economische activiteit' omvat zowel prestaties als ook alle bezigheden die direct of indirect het verrichten van deze prestaties mogelijk maken, dan wel die daaruit voortvloeien of daarmee samenhangen.⁴⁵ De ruime uitleg die volgens het Hof van Justitie EG aan het begrip 'economische activiteit' moet worden gegeven alsmede de tekst van art. 10 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn), waaruit blijkt dat het gaat om *alle* werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, leiden mijns inziens ook tot deze uitleg.

4.4.2 Indeling economische activiteit

Tot de economische activiteit behoren in de eerste plaats de handelingen als bedoeld in art. 14 e.v. en art. 24 e.v. BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 en 6 Zesde richtlijn). Het gaat daarbij om leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht en om de handelingen die daaraan worden gelijkgesteld. Het hebben van slechts één afnemer staat niet in de weg aan de status van belastingplichtige.⁴⁶ Uitsluitend het economische karakter van de handelingen is van belang. Hiervoor kan steun ontleend worden aan het SUFA-arrest, aldus Swinkels.⁴⁷ In dit arrest handelde het om de Stichting Uitvoering Financiële Acties die enkel opereerde ten behoeve van de Algemene Loterij Nederland. Het Hof van Justitie EG gaat in dat arrest desalniettemin uit van belastingplicht van SUFA. Opgemerkt dient te worden dat de belastingplicht in de vraagstelling van de Hoge Raad een gegeven was. Indien de taak van het Hof van Justitie EG strikt wordt uitgelegd en geacht moet worden enkel

44. Ook in de overdrachtsbelasting, eveneens een objectbelasting, is het subject van heffing gedefinieerd aan de hand van het object van heffing. Zo is de verkrijger op grond van art. 16 WBR de belastingplichtige voor de overdrachtsbelasting.

45. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 176-177.

46. In deze zin onder meer J. Doornebal, *De stand van zaken rondom de management-BV*, TFO 1992, nr. 2, blz. 80.

47. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 131.

de beantwoording van de prejudiciële vragen te behelzen, kan echter betoogd worden dat het SUFA-arrest geen standpunt van het Hof van Justitie EG bevat met betrekking tot de belastingplicht bij handelingen voor één afnemer.⁴⁸

In de tweede plaats moeten de invoer van goederen als bedoeld in art. 30 BTW-richtlijn (voorheen: art. 7 Zesde richtlijn) en de intracommunautaire verwerving van goederen in de zin van art. 20 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis Zesde richtlijn) door een belastingplichtige als zodanig tot zijn economische activiteit worden gerekend.⁴⁹ De invoer van goederen en de intracommunautaire verwerving van goederen worden blijkens het opschrift van titel IV van de BTW-richtlijn, waarin art. 30 inzake invoer en art. 20 inzake intracommunautaire verwervingen zijn opgenomen, aangemerkt als belastbare handelingen.

In de derde plaats kunnen ook handelingen om niet onder omstandigheden tot de economische activiteit worden gerekend. Uit HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311 volgt immers niet dat het verrichten van prestaties om niet geen economische activiteit vormt, maar dat het *uitsluitend* verrichten van prestaties niet als economische activiteit heeft te gelden. Een belastingplichtige zal naast de handelingen die hij onder bezwarende titel verricht vaak nog andere activiteiten verrichten waarvoor hij niet (rechtstreeks) een vergoeding vraagt, zoals het maken van reclame of het weggeven van het klassieke stukje worst door de slager. Dergelijke handelingen behoren wel tot de economische activiteit. Voor het economische karakter van handelingen is blijkens het Hong Kong-arrest namelijk vereist dat werkzaamheden worden verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd.⁵⁰ In Nederland heeft de Hoge Raad in een reeks arresten voor dit soort situaties een lijn uitgezet. Die komt er op neer dat indien er een wederzijdse afhankelijkheid bestaat tussen de prestaties tegen vergoeding en de handelingen om niet, ook deze handelingen om niet tot de

48. Een vergelijkbare discussie kan gevoerd worden met betrekking tot HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 waarin de Hoge Raad tot de conclusie komt dat de verkoop van een deelneming geen economische activiteit vormt. Uit HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030 kan worden opgemaakt dat de verkoop van een deelneming een vrijgestelde prestatie is. Betoogd kan echter worden dat de kwalificatie van de verkoop van de aandelen als vrijgestelde prestatie reeds in de prejudiciële vraag besloten lag en dat enkel de aftrek in geschil was. In die visie heeft het Hof van Justitie EG niet geoordeeld over het karakter van de verkoop van de aandelen zelf en mocht hij dat gelet op de hem toekomende taak ook niet doen. Vgl. in deze M.E. van Hilten, noot bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197. Anders A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 794.

49. Hierbij dient de kanttekening gemaakt te worden dat ook een niet-belastingplichtige het belastbare feit invoer kan verrichten. Voorts kan een niet-belastingplichtige belastingschuldige zijn ter zake van de intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel. In die gevallen gaat het niet om een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn).

50. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 11. Vgl. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 181.

economische activiteiten behoren.⁵¹ Met andere woorden, bij wederzijdse afhankelijkheid hoeft er voor de belastingplicht niet geknipt te worden tussen de prestaties tegen vergoeding enerzijds en de prestaties om niet anderzijds. Van economische activiteiten is blijkens HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306 echter geen sprake indien prestaties tegen een symbolische vergoeding worden verricht. Een vergoeding die symbolisch van aard is, vormt geen vergoeding die de tegenwaarde vormt voor een prestatie, tenzij een dergelijke prestatie met een andere tegenprestatie kan worden gecompenseerd. Er bestaat immers geen verschil tussen het gratis stukje worst bij de slager en de verkoop van een hazenrug door diezelfde slager voor het symbolische bedrag van € 1,- om zo meer klandizie te trekken. De lijn van het Hof van Justitie EG ten aanzien van symbolische vergoedingen correspondeert met de aan de BTW ten grondslag liggende gedachte om het verbruik in de vorm van de consumptieve bestedingen te belasten. Wanneer goederen of diensten om niet of voor slechts een symbolisch bedrag worden verkregen, heeft geen consumptieve besteding plaatsgevonden.⁵²

Hiermee zijn de handelingen die onder de reikwijdte van het begrip 'economische activiteit' vallen, in kaart gebracht. De vierde en resterende categorie activiteiten die onder het begrip 'economische activiteit' valt, kan worden aangeduid als overige werkzaamheden.⁵³ Hieronder kunnen mijns inziens aankopen van goederen en diensten worden begrepen. Uit HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315 blijkt immers dat de verkrijging van bedrijfsmiddelen, die deel uitmaken van voorbereidende handelingen, een economische activiteit vormt. Tot deze categorie behoren ook de interne werkzaamheden van een belastingplichtige. Het betreft de activiteiten die niet direct gericht zijn op derden, maar intern worden verricht en het verrichten van handelingen mogelijk maken, daaruit voortvloeien of daarmee samenhangen. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan het plannings- en productieproces, het houden van vergaderingen en het voeren van de administratie. Ook de 'dienstverlening' tussen vestigingen van één belastingplichtige, in nationale en internationale context, behoort tot de economische activiteit. Hoewel uit HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 volgt dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare diensten in de zin van art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn) worden verricht, kan de interne 'dienstverlening' wel tot de economische activiteit worden gerekend.⁵⁴ Steun voor de gedachte dat interne werkzaamheden tot de economische activiteit behoren,

51. Vgl. HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II), HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tour Operator), HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (Muische vorming), HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek), HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216 (Radio I), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (zeehondencrèche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (watersportbond).

52. Zie over handelingen om niet en tegen symbolische vergoeding nader paragraaf 4.5.

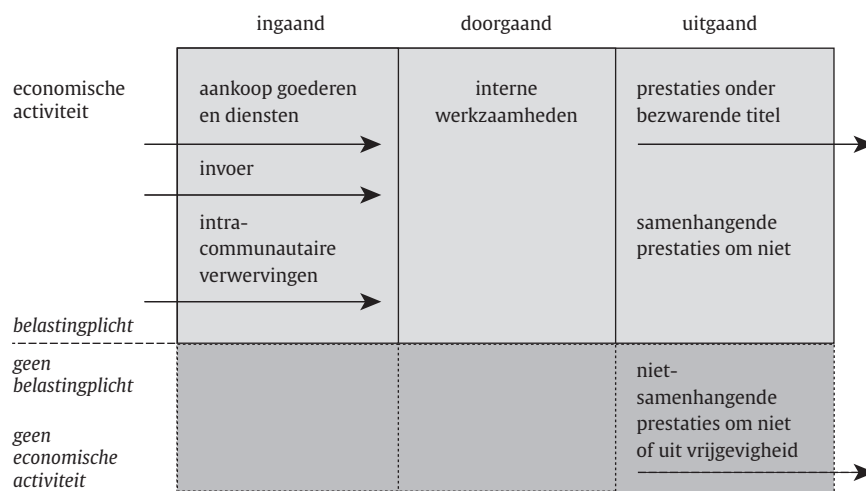
53. In deze zin M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 177.

54. Zie over de problematiek met betrekking tot hoofdhuis en vaste inrichting nader paragraaf 4.8.2 en 6.8.5.

biedt art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn). In de eerste plaats gaat het daarin namelijk om *alle* werkzaamheden van fabrikanten, handelaren en dienstverrichters. In de tweede plaats wordt de winning van delfstoffen in de bepaling expliciet genoemd als economische activiteit. De winning van delfstoffen op zichzelf is geen handeling, dat is slechts de levering van de gewonnen delfstoffen of de dienst bestaande in het tegen vergoeding winnen van delfstoffen ten behoeve van een derde. De winning van delfstoffen is een interne werkzaamheid die uiteindelijk zal leiden tot belastbare handelingen. Andere interne werkzaamheden behoren dan ook tot de economische activiteiten.

Schematisch kan het begrip 'economische activiteit' als volgt worden weergegeven:

Figuur 1



4.4.3 Regelmaat

Anders dan in de Tweede richtlijn en het voorstel voor een Zesde richtlijn is in de BTW-richtlijn geen expliciet vereiste opgenomen dat de economische activiteit regelmatig moeten worden verricht.⁵⁵ Dat was ook in de Zesde richtlijn niet het geval. Onder de werking van de BTW-richtlijn vormt regelmaat mijns inziens echter wel een noodzakelijk element voor de belastingplicht. Deze eis volgt impliciet uit art. 12 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) waarin lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om ieder die incidenteel een bepaalde handeling verricht als belastingplichtige aan te merken.⁵⁶ Het bestaan van een regelmaatvereiste zou te-

55. Vgl. art. 4 Tweede richtlijn en art. 4 lid 1 Voorstel voor een Zesde richtlijn.

56. In dezelfde zin onder meer B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 30, de Europese Commissie in het rapport ter terechtzitting bij HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352 (vgl. Van Zadelhoff, blz. 30, noot 2), M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 60 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 26.

vens kunnen worden opgemaakt uit art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (vooreen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn), waarin wordt gesproken over alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.⁵⁷ Voornoemde economische activiteiten bezitten immers regelmaat. Ook uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kan worden afgeleid dat een zekere regelmaat vereist is voor het bestaan van een economische activiteit. In HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653 en HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 overweegt het Hof van Justitie EG immers dat het begrip 'economische activiteiten' in de Zesde richtlijn niet ziet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten. Naar algemeen wordt aangenomen ligt het regelmaatvereiste in de BTW-richtlijn dan ook besloten in het begrip 'economische activiteit'.⁵⁸

Bezien vanuit een praktische invalshoek verdient het de voorkeur om te eisen dat een subject regelmatig optreedt in het economisch verkeer, alvorens hij de status van belastingplichtige krijgt. Zonder een dergelijk vereiste leidt iedere activiteit tegen vergoeding die consumptief verbruik oplevert tot BTW-heffing. Vanuit de basisgedachte dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is, moet dan ook het niet regelmatig verrichten van economische handelingen belastingplicht tot gevolg hebben. De consequentie daarvan is echter dat de BTW vrijwel een onwerkbare belasting wordt. Een dergelijke ruime invulling van het begrip 'belastingplichtige' brengt dan aanzienlijke administratieve problemen met zich mee voor zowel de fiscus als de talrijke extra belastingplichtigen. Aldus levert het vereiste van de regelmaat ten aanzien van het verrichten van prestaties onder bezwarende titel een praktische beperking op van de belastingplicht. Daarmee wordt het karakter van een algemene verbruiksbelasting wel enigszins geweld aangedaan.⁵⁹

Het regelmaatvereiste dat besloten ligt in het begrip 'economische activiteit' resulteert wel in afbakeningsproblemen. Het is niet eenvoudig om in algemene zin en objectief vast te stellen wanneer er voldoende regelmaat aanwezig geacht moet worden die belastingplicht oplevert. Het Hof van Justitie EG heeft tot op heden niet hoeven oordelen over de afbakening van de belastingplicht aan de hand van het regelmaatvereiste. In de Nederlandse jurisprudentie is deze afbakening wel enige malen aan de orde geweest. De rechtspraak levert echter geen eenduidig beeld op. Zo werd bijvoorbeeld enerzijds een vereniging die er jaarlijks naar streeft om een schaats-tocht te organiseren in TC 21 februari 1944, nr. 2955 O, B. 8000 niet als ondernemer aangemerkt. Anderzijds werd de stichting die uitsluitend in het leven was geroepen om een twee maanden durende bloemententoonstelling te organiseren in TC 28 juni 1953, nr. 7111 O, BNB 1953/286 wel als ondernemer beschouwd.

57. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 99.

58. In andere zin J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 161 die tot de conclusie komt dat de Zesde richtlijn het regelmatigheidsvereiste niet kent met betrekking tot het begrip belastingplichtige.

59. Vgl. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 60.

Het meest recente arrest op dit punt is HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287. De Hoge Raad oordeelde dat het begrip 'economische activiteiten' in de Zesde richtlijn niet ziet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten. De Hoge Raad acht het buiten redelijke twijfel dat het organiseren van een incidentele publieksavond niet kan worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn. De daarvoor vereiste regelmatigheid ontbreekt. Eerder⁶⁰ heb ik aangegeven dat de verkoop van de 900 kaartjes voor de publieksavond wellicht gezien kan worden als het verrichten van 900 prestaties die wel de vereiste regelmaat opleveren. In een algemene verbruiksbelasting waarin de neutraliteit voorop staat, zoals de BTW, lijkt het voor de hand te liggen om het aantal verrichte prestaties mede in de beoordeling van de regelmaat te betrekken. Vanuit die gedachte zou het geen verschil mogen maken of handelingen volgtijdelijk of gelijktijdig worden verricht. In deze context geeft Bijl aan dat het hem vanuit de gedachte van een verbruiksbelasting vreemd lijkt als een eenmalig evenement in een stadion voor 50 000 bezoekers geen ondernemerschap oplevert en een serie van tien muziekavonden voor 50 personen wel.⁶¹ Het gebruik van het begrip 'regelmatig' in dit arrest, komt mij te strikt voor. Gelet op de BTW als transactie- en verbruiksbelasting alsmede het oogmerk van de BTW om neutraal uit te werken, zou de vereiste regelmaat sneller aanwezig geacht moeten worden dan thans het geval is. Uiteraard dient dat niet zo ver te gaan dat de BTW een onwerkbare belasting wordt.

4.4.4 Exploitatie van (on)lichamelijke zaken

Op grond van art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 tweede volzin Zesde richtlijn) wordt als economische activiteit in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn blijkt dat de richtlijnwetgever iedere vorm van economische bedrijvigheid onder de werkingssfeer van de BTW heeft willen brengen.⁶² Onder de werking van de Tweede richtlijn werd de exploitatie van vermogensbestanddelen niet als economische activiteit aangemerkt. De achtergrond van de introductie van art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn is gelegen in het streven naar belastingneutraliteit.

In de literatuur werd met betrekking tot art. 4 lid 2 tweede volzin Zesde richtlijn algemeen aangenomen dat de bepaling geen uitbreiding van het begrip 'economische

60. G.J. van Norden, aantekening bij HR 14 mei 2004, nr. 39 324, FED 2004/390.

61. D.B. Bijl, noot bij HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287.

62. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 751.

activiteiten' betrof.⁶³ Dit bleek naar mijn mening ook uit het gebruik van de woorden 'onder andere'. In art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn wordt echter de term 'in het bijzonder' gebruikt. Uit punt 3 van de considerans bij de BTW-richtlijn blijkt dat geen inhoudelijke wijziging is beoogd met die richtlijn. Het aanmerken van de exploitatie van een vermogensbestanddeel als economische activiteit betreft dus ook onder de BTW-richtlijn een voorbeeld van het begrip 'economische activiteit'.

Voor belastingplicht uit hoofde van exploitatie van lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken is vereist dat sprake is van 'exploitatie' en van 'duurzame opbrengst'. Het begrip 'exploitatie' is een communautair begrip.⁶⁴ Het begrip moet dan ook niet conform het nationale recht ingevuld worden. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn kan worden opgemaakt dat het begrip 'exploitatie' ziet op het aan een derde ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel.⁶⁵ In HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352 is beslist dat het begrip 'exploitatie' in overeenstemming met de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk BTW-stelsel betrekking heeft op *alle handelingen*, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen. Voor exploitatie lijkt dan ook vereist te zijn dat enige vorm van handelingen wordt verricht waarmee opbrengst wordt nagestreefd. Zuiver vermogensbeheer is geen exploitatie van een vermogensbestanddeel. Dit sluit mijns inziens aan op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EG waarin wordt geoordeeld dat het uitsluitend uitoefenen van het eigendomsrecht van aandelen geen economische activiteit is.⁶⁶ Gelet op de belastingneutraliteit, is de omvang van de handelingen daarbij niet van belang. Van Zadelhoff maakt uit het dictum van het arrest Van Tiem op dat de vereiste elementen voor exploitatie zijn: een gebruiksrecht, voor een bepaald tijdvak en een vergoeding.⁶⁷ Met betrekking tot deze elementen heeft het Hof van

63. In dezelfde zin onder meer J.F.M. Giele, De BTW op Europees palet (afscheidsrede), Gouda Quint, Deventer, 1990, blz. 10, M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 188, B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 24 en K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 103. Anders J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 146. In andere taalversies van de Zesde richtlijn werden overigens termen gebezigd die er op zouden kunnen wijzen dat het wel een uitbreiding van het begrip 'economische activiteiten' betrof. Zo werd in de Duitse taalversie het woord 'auch' gebruikt en in de Engelse taalversie het woord 'also'. In de Franse taalversie werd echter het woord 'notamment' (met name, in het bijzonder) gebruikt, hetgeen er op wijst dat het inderdaad slechts ging om een voorbeeld.

64. In deze zin A-G Van Gerven, conclusie bij HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, punt 11 en B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 24.

65. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 751.

66. Vgl. J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 142.

67. B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 129 en B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 25.

Justitie EG geen voorbehouden gemaakt. Ook heeft het Hof van Justitie EG de invulling daarvan niet aan de nationale rechter overgelaten. De mijns inziens voor exploitatie vereiste aanwezigheid van enige vorm van handelingen kan wellicht geacht worden opgesloten te liggen in het element van het gebruiksrecht. Van een gebruiksrecht kan immers alleen sprake zijn indien een dergelijk recht door een rechthebbende verleend is. Een dergelijke uitleg verkleint echter het aantal gevallen waarin sprake is van zuiver vermogensbeheer. Het betreft in feite afbakeningsproblematiek die nagenoeg uitsluitend aan de hand van de feitelijke omstandigheden van het concrete geval het hoofd kan worden geboden. Voor ieder algemeen afbakeningscriterium dat kan worden geformuleerd, kan vermoedelijk een tegenargument worden aangevoerd.

Naast 'exploitatie' is blijkens de tekst van art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 tweede volzin Zesde richtlijn) een 'duurzame opbrengst' benodigd voor belastingplicht. De vraag rijst of de duurzaamheid niet veeleer gekoppeld zou moeten zijn aan de prestatie, de exploitatie, in plaats van aan de beoogde opbrengst. De tekst van art. 9 lid 1 derde volzin BTW-richtlijn wijst er mijns inziens op dat de duurzaamheid ziet op de opbrengst.⁶⁸ Van Hilten geeft aan dat het gelet op het karakter van de BTW meer voor de hand had gelegen als de duurzaamheid was gekoppeld aan de duurzaamheid van de prestatie en niet primair aan de duurzaamheid van de opbrengst.⁶⁹ Bijl en Van Hilten zijn van mening dat ook bij aanwezigheid van een duurzame prestatie zonder een duurzame opbrengst sprake is van een economische activiteit.⁷⁰ Steun voor deze opvatting ontleen zij aan het rechtskarakter van de BTW alsmede aan r.o. 19 en 20 van HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352. Volgens het Hof van Justitie EG is sprake van exploitatie indien iemand een gebruiksrecht van een zaak verkrijgt voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding, zonder dat daarbij tevens geëist wordt dat die vergoeding periodiek c.q. regelmatig moet worden betaald. Naar het mij voorkomt, mag het voor kwalificatie als belastingplichtige inderdaad geen verschil maken of de opbrengsten in één keer of in meerdere keren verkregen worden. Het economische karakter van de exploitatie-handelingen is in beide gevallen immers hetzelfde. Opgemerkt dient overigens te worden dat het blijkens HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997, blz. 653 aan de nationale rechter is, om uiteindelijk aan de hand van de omstandigheden van een concreet geval te beoordelen of in dat geval de exploitatie van een vermogensbestanddeel er op gericht is om duurzaam opbrengst te verkrijgen.

68. Dit volgt ook uit andere taalversies. Zo wordt in de Duitse, Engelse en Franse taalversie gesproken van respectievelijk 'die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen', 'obtaining income therefrom on a continuing basis' en 'tirer des recettes ayant un caractère de permanence'.

69. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 188.

70. D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71 en M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 189.

De exploitatie van lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken om duurzame opbrengsten te verkrijgen geldt derhalve als een economische activiteit. Bij de exploitatie van lichamelijke zaken kan worden gedacht aan de verhuur van roerende en onroerende zaken. De exploitatie van onlichamelijke zaken ziet onder meer op de exploitatie van rechten, zoals auteurs-, handelsnaam-, kwekers-, merk- en octrooi-rechten. Ook de exploitatie van geld, in de vorm van rentedragende kredietverstrekking, vormt een economische activiteit.⁷¹ Dat ligt anders bij vermogensbestanddelen zoals aandelen. Uit HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633 volgt dat de inkomsten die voortkomen uit het enkele houden van de aandelen niet kunnen worden gezien als een tegenprestatie voor een economische activiteit.⁷²

Opvallend is echter dat in HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 is geoordeeld dat ook het houden van obligaties geen economische activiteit vormt. Volgens het Hof van Justitie EG 'kan de bezigheid van een obligatiehouder worden gekenschetst als een vorm van beleggen die het karakter van enkel vermogensbeheer niet te boven gaat.' Dit oordeel komt mij niet juist voor. Een obligatie is immers de belichaming van de lening die de obligatiehouder verstrekt aan de partij die de obligaties heeft uitgegeven.⁷³ Anders dan bij een aandeel stelt de obligatiehouder vreemd vermogen ter beschikking, waarmee hij daadwerkelijk een vermogensbestanddeel rendabel maakt.⁷⁴ Bovendien is een aandeel een deelgerechtigdheid, terwijl een obligatie dat niet is.

4.5 Reikwijdte economische activiteiten

4.5.1 Handelingen uitsluitend om niet

Het begrip 'economische activiteit' dient ruim te worden uitgelegd.⁷⁵ Daarmee dient ook het begrip 'belastingplichtige' ruim te worden geïnterpreteerd. Het Hof van Justitie EG heeft in zijn jurisprudentie echter tevens beperkingen gesteld aan de reik-

71. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38 en HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123. Zie paragraaf 5.2.10.

72. Zoals bevestigd in HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 en HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182.

73. S. Perrick en V.P.G. Serière, *Effecten* (algemeen deel), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 13 merken op dat de obligatie niet anders is dan een stuk waarin een schuld wordt belichaamd. W.A.K. Rank, in: S.E. Eisma, e.a., *Leerboek effectenrecht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002, blz. 33-34 geeft voorts aan dat obligaties zich onderscheiden van andere schuldvorderingen uit geldleen doordat terzelfder tijd een reeks van meestal gelijke bedragen op identieke voorwaarden ter leen wordt verkregen.

74. Zie in dit verband nader paragraaf 5.2.10.2 en 7.4.5.5.

75. Vgl. HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341, r.o. 8, HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (Commissie/Nederland), BNB 2000/377, r.o. 25 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25, r.o. 29.

wijde van het begrip.⁷⁶ In het Hong Kong-arrest is beslist dat iemand die regelmatig, doch uitsluitend om niet, prestaties verricht, niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt.⁷⁷ Ik wijs er op dat dit arrest is gewezen onder de Tweede richtlijn. De BTW-richtlijn luidt op dit punt echter hetzelfde als de Tweede richtlijn. Het arrest heeft dan ook zijn betekenis behouden.⁷⁸ Het Hof van Justitie EG komt tot deze beslissing op grond van de aard van het BTW-stelsel. Het Hof overweegt in r.o. 10 dat:

'Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag: deze prestaties "om niet" zijn niet onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. In dat geval moet zo iemand worden gelijkgesteld met een eindverbruiker, daar de productie- en distributieketen bij hem ophoudt.'

Indien uitsluitend om niet wordt gepresteerd, wordt geen economische activiteit verricht. Bij het arrest kan echter wel een kanttekening worden geplaatst. De Hong Kong Trade Council verrichtte namelijk activiteiten om niet aan ondernemers in Nederland, maar kreeg wel een financiële bijdrage van de staat Hong Kong voor haar activiteiten in het kader van de handelsbevordering. Zonder veel moeite kan dus gesteld worden dat de Trade Council wel prestaties om baat verrichtte jegens de staat Hong Kong.⁷⁹

4.5.2 Handelingen tegen een 'te lage' vergoeding

Het Hong Kong-arrest handelde over het uitsluitend verrichten van prestaties om niet.⁸⁰ De vraag is vervolgens of het verrichten van prestaties tegen een onzakelijke vergoeding er toe leidt dat deze niet kwalificeren als een zelfstandige economische

76. Naast de hier aan de orde komende beperking inzake het uitsluitend verrichten van prestaties om niet kan gedacht worden aan de absoluut verboden handelingen, zoals de invoer en levering van vals geld en drugs, die ingevolge de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG ook niet als economische activiteit kunnen worden gezien. Vgl. onder meer HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6 (invoer drugs), HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495 (harddrugs binnen lidstaat), HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496 (softdrugs binnen lidstaat) en HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190 (vals geld).

77. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/91 (Hong Kong), BNB 1982/311.

78. In Nederland heeft de Hoge Raad dit in HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295 ook expliciet beslist.

79. In vergelijkbare zin D.B. Bijl, Prestaties om niet: ondernemerschap en aftrek van voorbelasting, WFR 1981/5520, blz. 1223 en A.E. de Moor, 'Het vergoedingsvereiste in de omzetbelasting' in: Van Dijk-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 273. Anders E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 33 die de vergoeding door de staat Hong Kong eerder zien als een exploitatiesubsidie die niet kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een prestatie. Opgemerkt dient te worden dat het Hof van Justitie EG door de wijze waarop de prejudiciële vragen door de Hoge Raad waren geformuleerd nauwelijks anders kon dan antwoorden zoals het deed. De desbetreffende prejudiciële vraag luidde immers: 'Kan iemand die regelmatig jegens ondernemers diensten om niet verricht als belastingplichtige worden aangemerkt?'.

80. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/91 (Hong Kong), BNB 1982/311.

activiteit. Het verrichten van prestaties tegen een in bedrijfseconomisch opzicht te lage prijs vertoont immers verwantschap met het verrichten van prestaties om niet. Bijl, Van Hilten en Van Vliet zijn van mening dat wel sprake is van belastingplicht als prestaties worden verricht tegen een te lage prijs die niet in verhouding staat tot de kostprijs van de desbetreffende prestaties.⁸¹ Onder verwijzing naar het Hong Kong-arrest geven zij aan dat ook een lage omzet een omzet is en tot belastingplicht leidt. Het Hof van Justitie EG legde in dat arrest namelijk sterk de nadruk op de werking van het BTW-stelsel, welke werking een omzet vereist die belast kan worden. Een andere opvatting komt hen ook strijdig voor met het BTW-systeem waarin in beginsel slechts plaats is voor een subjectieve vergoeding en niet voor een vergoeding naar objectieve maatstaven. Verder zou het ontkennen van belastingplicht in dergelijke gevallen de uitvoerbaarheid van de heffing van BTW ernstig bemoeilijken, aldus Bijl, Van Hilten en Van Vliet. Eerder heeft Van Vliet reeds aangegeven dat zijns inziens de hoogte van de vergoeding een onjuist criterium is voor de beantwoording van de vraag of iemand prestaties in het maatschappelijk verkeer verricht jegens derden.⁸² Beslissend behoort naar zijn mening de aard van de prestatie te zijn. Naar ik meen, volgt uit art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) dat de hoogte van de vergoeding in principe niet van belang is voor kwalificatie als economische activiteit. Blijkens die bepaling doet het resultaat, en daarmee de hoogte van de vergoeding, namelijk niet ter zake voor de belastingplicht.

Het arrest HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306 is van belang voor de gedachtevorming over handelingen tegen een te lage of een onzakelijke prijs. In dit arrest is beslist dat een prestatie die tegen een dusdanig lage vergoeding wordt verricht zodat die prestatie als vrijgevigheid moet worden beschouwd, geen economische activiteit vormt in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn). Wanneer dus uitsluitend prestaties worden verricht die als vrijgevigheid moeten worden gezien, vinden er geen economische activiteiten plaats. Van belastingplicht kan dan ook geen sprake zijn.⁸³ In het arrest Commissie/Frankrijk heeft het Hof van Justitie EG geen zakelijkheidstoets in volle omvang aangelegd om te bepalen of handelingen als economische activiteit kunnen worden beschouwd. Wel heeft het Hof van Justitie EG naar mijn mening een beperkte zakelijkheidstoets geïntroduceerd. Indien een zekere activiteit als vrijgevigheid moet worden beschouwd, is namelijk geen sprake van een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 BTW-

81. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 28. Deze conclusie kan tevens worden getrokken uit HR 2 november 2001, nr. 36 519, BNB 2002/37 inzake het composteren van slib en de verkoop van compost. De Hoge Raad oordeelt in dit arrest dat de belanghebbende, een waterschap, ter zake van de verkoop van compost optreedt als belastingplichtige ook al is deze verkoop verliesgevend (zie tevens de gecasseerde uitspraak van Hof Arnhem 14 augustus 2000, nr. 98/3125, r.o. 4.11 in die zaak).

82. D.G. van Vliet, *Geen vergoeding, geen ondernemer*, WFR 1983/5589, blz. 516.

83. D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), FED 1991/203 wijst er op dat de constatering van het Hof van Justitie EG dat vrijgevigheid niet als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn kan worden gezien, in het richtlijnsysteem betekent dat de belastingplicht ontbreekt. Ten aanzien van de prestaties die als vrijgevigheid kwalificeren, ontstaat geen aanspraak op aftrek van voorbelasting.

richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Het Hof van Justitie EG stelt uitsluitend de ondergrens van de belastingplicht vast wat betreft de hoogte van de ontvangen vergoedingen. Deze benadering van het Hof van Justitie EG komt mij juist voor. Prestaties om niet en prestaties die als vrijgevigheid moeten worden bestempeld, zijn zo vergelijkbaar dat zij op dezelfde wijze behandeld moeten worden.⁸⁴

Het is echter lastig om vast te stellen wanneer vrijgevigheid aan de orde is als bedoeld in het arrest Commissie/Frankrijk. Het Hof van Justitie EG heeft daarvoor geen criterium geformuleerd. Van Zadelhoff meent dat van vrijgevigheid geen sprake kan zijn, indien de marktomstandigheden een exploitant ertoe noodzaken genoeg te nemen met een relatief geringe opbrengst. Dat resultaat is dan immers niet het gevolg van vrijgevigheid.⁸⁵ Vrijgevigheid is ook niet aan de orde in het geval waarin een marktkoopman bij het scheiden van de markt bederfelijke goederen voor niets of tegen een symbolisch bedrag levert aan klanten en in het geval waarin hij de goederen meeneemt en voor een symbolisch bedrag verkoopt aan een charitatieve instelling. Van der Paardt geeft aan dat in die gevallen de berekende prijs in feite de marktprijs is voor die goederen.⁸⁶ In zijn algemeenheid kan voor de invulling van het begrip 'vrijgevigheid' mijns inziens het beste worden aangesloten bij Van Hilten. Zij is geneigd te stellen dat het begrip 'vrijgevigheid' impliceert dat iets belangeloos, althans ontbloeit van zakelijke belangen, wordt gedaan.⁸⁷ Dat komt in feite ook naar voren in de voorbeelden van Van Zadelhoff en Van der Paardt. Vrijgevigheid heeft een onzakelijk karakter en ontbeert een gerichtheid op het ontvangen van een tegenwaarde.

Het principe van de vrijgevigheid, zoals geformuleerd door het Hof van Justitie EG, komt overeen met het in de Nederlandse rechtspraak ontwikkelde leer van de symbolische vergoeding.⁸⁸ Het arrest HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223 bevestigt dat beide leerstukken op hetzelfde zien. De Hoge Raad overweegt daarin immers dat het verrichten van prestaties tegen vergoeding in beginsel heeft te gelden als het verrichten van economische activiteiten in de zin van art. 4 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 9 lid 1 BTW-richtlijn), ongeacht het oogmerk of het resultaat van die prestaties. Dit lijkt echter uitzondering indien de vergoeding slechts symbolisch is, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid, aldus de Hoge Raad.

Zoals gezegd, geeft het Hof van Justitie EG geen richtsnoer voor de uitleg van de term 'vrijgevigheid'. In de rechtspraak van de Hoge Raad kunnen daarvoor wel aanknopingspunten worden gevonden. In HR 22 juni 1994, nr. 29 870, BNB 1994/307 slagen de cassatiemiddelen tegen het oordeel van Hof Leeuwarden niet. Het Hof had geoordeeld dat de feitelijk ontvangen (huur)vergoeding maatschappelijke betekenis toe-

84. In de Nederlandse jurisprudentie komt deze gedachte onder meer tot uitdrukking in het arrest HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek).

85. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 26.

86. R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (diss.), Kluwer, Deventer, 2000, blz. 79.

87. M.E. van Hilten, *De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?*, WFR 1995/6134, blz. 77.

88. Vgl. HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek).

kwam. Daarmee was geen sprake van vrijgevigheid. Het resultaat van de activiteiten was niet van belang voor de belastingplicht. Een sluitende bedrijfsvoering was daarom niet van belang. Voorts is het bestaan van een relatie tussen partijen niet van betekenis voor de invulling van het begrip 'vrijgevigheid'. In eerdergenoemd arrest HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223 werkt de Hoge Raad de interpretatie van de term 'vrijgevigheid' nader uit. De Hoge Raad overweegt dat om te bepalen of sprake is van vrijgevigheid, van belang kan zijn welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties wordt bedongen. Niet van belang is echter de omstandigheid dat de vergoeding verre van kostendekkend is.

Met de Hoge Raad meen ik dat aan die omstandigheid geen betekenis toekomt. Zoals gezegd, vind ik met Bijl, Van Hilten en Van Vliet namelijk dat wel sprake is van belastingplicht c.q. een economische activiteit als prestaties worden verricht tegen een te lage prijs die niet in verhouding staat tot de kostprijs van de desbetreffende prestaties.⁸⁹ Ik kan mij echter niet vinden in het oordeel van de Hoge Raad dat moet worden getoetst aan de vergoeding die voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen. Elders heb ik reeds betoogd dat de invulling die de Hoge Raad geeft aan het begrip 'vrijgevigheid' dicht aanligt tegen de toets die het Hof van Justitie EG in HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 aanlegt.⁹⁰ Daarin overweegt het Hof van Justitie EG namelijk, kort gezegd, dat van zelfstandige economische activiteiten geen sprake is bij prestaties die niet bedrijfsmatig of met een commercieel oogmerk worden uitgeoefend. Het is maar zeer de vraag of de invulling van de Hoge Raad wel juist is. Bedacht moet immers worden dat vrijgevigheid niet als economische activiteit wordt beschouwd, omdat de situatie waarin sprake is van vrijgevigheid gelijk moet worden behandeld als de situatie waarin geen vergoeding wordt bedongen. Met de toets aan soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties legt de Hoge Raad de lat naar mijn mening te hoog. In voorkomende gevallen zal een vergoeding namelijk lager zijn dan die voor soortgelijke prestaties, maar zal de prestatie tegen de 'te lage' vergoeding niet gelijk te stellen zijn met een prestatie om niet. Mijns inziens dient dan wel sprake te zijn van een economische activiteit.

Van Kesteren lijkt die mening ook toegedaan. Begrijp ik hem goed, dan komt hij echter op een andere manier tot hetzelfde resultaat. Van Kesteren legt HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223 zo uit dat eerst dient te worden gekeken naar wat in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is voor soortgelijke prestaties.⁹¹ In tweede instantie kunnen volgens hem echter nog gronden worden aangevoerd waarom de symbolisch ogende vergoeding in het specifieke geval, hoewel (veel) lager zijnde dan een gebruikelijke vergoeding, toch moet leiden tot de vaststelling dat de persoon in kwestie daarmee duurzaam streeft naar opbrengst (en dus anderen in staat stelt om te besteden).

89. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 28.

90. G.J. van Norden, *Vrijgevigheid in de BTW*, BtwBrief 2005, nr. 4, blz. 11-12.

91. H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

Naar mijn mening moet overigens in het oog worden gehouden dat de Hoge Raad oordeelt dat om te bepalen of sprake is van vrijgevigheid van belang *kan* zijn welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties wordt bedongen. De Hoge Raad laat dus de mogelijkheid open dat andere omstandigheden een rol kunnen spelen bij de kwalificatie van prestaties als vrijgevigheid.⁹² In de verwijzingszaak oordeelt Hof 's-Gravenhage overigens dat geen sprake is van vrijgevigheid.⁹³ Op basis van de door belanghebbende overlegde gegevens komt het Hof tot het oordeel dat de door belanghebbende gehanteerde vergoeding niet in betekende mate afwijkt van de vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer gebezigde prestaties. De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van vrijgevigheid.

Een interessante vraag is vervolgens wat de betekenis van het arrest HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22 is in dit verband. In dit arrest oordeelt het Hof van Justitie EG dat handelingen waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, ook indien deze tegenprestatie lager is dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst, niet kan worden beschouwd als een onttrekking van een goed of een verrichting van een dienst voor privédoeleinden. Met andere woorden, handelingen waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, ook al is de tegenprestatie lager dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst, vormen prestaties onder bezwarende titel. Dergelijke prestaties vormen onmiskenbaar economische activiteiten. Naar mijn mening maakt dit arrest geen inbreuk op het leerstuk van de vrijgevigheid, zoals het Hof van Justitie EG dat heeft uiteengezet in het eerdergenoemde arrest Commissie/Frankrijk. De Zweedse regering voerde in het Scandic-arrest aan dat met het berekenen van een symbolische vergoeding, BTW-betaling zou kunnen worden ontweken als een belastingplichtige of zijn personeelsleden een goed of dienst voor een symbolisch bedrag zouden kunnen verkrijgen en op basis van de tegenprestatie zouden kunnen worden belast. De term 'symbolisch' komt echter niet voor in het arrest Commissie/Frankrijk en andere arresten van het Hof van Justitie EG. Daar waar de Hoge Raad de term 'symbolisch' gebruikt, bezigt het Hof van Justitie EG de term 'vrijgevigheid'. Volgens mij betoogde de Zweedse regering dan ook niet dat het ging om een prestatie uit vrijgevigheid, zoals bedoeld in het arrest Commissie/Frankrijk, maar dat het ging om een prestatie die onder de kostprijs werd verricht. Steun hiervoor ontleen ik ook aan een vergelijking van de Duitse, Engelse en Franse taalversies van de arresten Commissie/Frankrijk en Scandic.⁹⁴ Het feit dat een vergoeding niet kostendekkend is, is, zoals ook is beslist in HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223, echter niet van belang voor kwalificatie van prestaties als vrijgevigheid. Het Scandic-arrest ziet dus niet op prestaties die als vrijgevigheid worden verricht en gelijk moeten worden gesteld met prestaties

92. In dezelfde zin Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HR 11 februari 2005, nr. 38 022, V-N 2005/11.16.

93. Hof 's-Gravenhage 14 oktober 2005, nr. 05/0194, V-N 2006/47.18.

94. In de Duitse, Engelse en Franse taalversie van HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306 wordt respectievelijk de term 'symbolisch', 'symbolic' en 'symbolique' gebruikt, terwijl in HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22 respectievelijk de term 'unentgeltliche Zuwendung', 'concession' en 'liberalite' wordt gebezigd.

om niet. Met andere woorden het arrest heeft dus geen betrekking op art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn).⁹⁵ Het arrest gaat over prestaties die niet kostendekkend worden verricht, maar geen vrijgevigheid inhouden. In het arrest draait het om de vraag of belanghebbende prestaties onder bezwarende titel in de zin van art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Zesde richtlijn) heeft verricht.⁹⁶

4.5.3 Handelingen tegen een onzakelijke vergoeding

In het arrest Commissie/Frankrijk geeft het Hof van Justitie EG een ondergrens voor het verrichten van een zelfstandige economische activiteit. Het Hof van Justitie EG heeft geen zakelijkheidstoets geïntroduceerd. Het Hof van Justitie EG lijkt in het meer recente arrest *Floridienne/Berginvest* wel een zakelijkheidstoets aan te leggen voor de kwalificatie van handelingen als zelfstandige economische activiteiten.⁹⁷ In dit arrest formuleert het Hof van Justitie EG een criterium om vast te stellen wanneer het verstrekken van kapitaal door een holdingvennootschap aan een dochteronderneming een op zichzelf staande economische activiteit is, die inhoudt dat dit kapitaal wordt geëxploiteerd door er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de vorm van interesten. Het Hof van Justitie EG overweegt dat daarvoor noodzakelijk is dat deze activiteit niet slechts incidenteel wordt uitgeoefend en niet beperkt is tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particulier investeerder⁹⁸, maar dat zij bedrijfsmatig wordt uitgeoefend of met een commercieel oogmerk, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal.

Uit deze overwegingen kan worden afgeleid dat buiten de reikwijdte van de BTW vallen leningen die niet bedrijfsmatig of zonder een commercieel oogmerk worden verstrekt. Met andere woorden, leningen op niet-commerciële basis vormen geen economische activiteiten. Het Hof van Justitie EG legt aldus een zakelijkheidstoets aan om te beoordelen of bepaalde handelingen een economische activiteit vormen. Het komt mij voor dat deze toets op zichzelf eveneens aangelegd kan worden bij andere activiteiten dan het verstrekken van leningen.⁹⁹ Dit geldt dan met name voor activiteiten binnen concernverband. Daarbij speelt namelijk de gelieerdheid van partijen een rol, net zoals het geval lijkt te zijn in het arrest *Floridienne/Berginvest*. Het Hof van Justitie EG lijkt de zakelijkheidstoets aan te leggen met het oog op het onderscheid tussen het handelen als particulier investeerder (aandeelhouder) en het handelen als onafhankelijke dienstverlener (derde).

95. In dezelfde zin H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

96. In dezelfde zin H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

97. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179.

98. Het Hof van Justitie EG verwijst hierbij naar HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome Trust*), V-N 1997, blz. 1034 en HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Renate Enkler*), V-N 1997, blz. 653, punt 20.

99. Vgl. G.J. van Norden, *Kostendoorberekeningen in de BTW*, BtwBrief 2003, nr. 4, blz. 5 en G.J. van Norden, *De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?*, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 5. In vergelijkbare zin A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 962.

Het Hof van Justitie EG formuleert dus een criterium om vast te stellen of sprake is van een zelfstandige economische activiteit. Dat houdt mijns inziens in dat deze zakelijkheidstoets tevens toepassing vindt in situaties waarin nog niet uit hoofde van een andere economische activiteit belastingplicht bestaat. In de zaak *Floridienne/Berginvest* stond de belastingplicht voor andere economische activiteiten al wel vast. Naar mijn mening zou de zakelijkheidstoets bijvoorbeeld ook toegepast dienen te worden indien een houdster vennootschap uitsluitend rentedragende leningen verstrekt of uitsluitend kosten doorberekent. Dat geldt uiteraard alleen als de BTW inderdaad een zakelijkheidstoets kent.

De zakelijkheidstoets en de wenselijkheid daarvan komen uitgebreider aan de orde in hoofdstuk 5. Aangezien de zakelijkheidstoets niet alleen van belang is voor concernverhoudingen, maar tevens voor enkelvoudige verhoudingen, kan hier echter reeds de vraag worden gesteld of de zakelijkheidstoets nog door het Hof van Justitie EG wordt onderschreven. Uit HvJ EG 29 april 2004, nr. 77/01 (EDM), BNB 2004/285 zou namelijk kunnen worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG op zijn eerdere zienswijze is teruggekomen.¹⁰⁰ In r.o. 67 van dit arrest stelt het Hof van Justitie EG vast dat een holding a fortiori¹⁰¹ als belastingplichtige handelt wanneer de betrokken handelingen (het verstrekken van leningen tegen vergoeding; G/vN) bedrijfsmatig of met een commercieel oogmerk worden verricht, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal. Hiermee geeft het Hof van Justitie EG mijns inziens slechts aan dat onder de genoemde omstandigheden *in ieder geval* sprake is van een economische activiteit. Het Hof van Justitie EG formuleert niet een vereiste voor de aanwezigheid van een economische activiteit.¹⁰² In r.o. 68 overweegt het Hof van Justitie EG vervolgens:

'Vastgesteld moet worden dat een onderneming aldus (onderstreping G/vN) handelt wanneer zij tot haar vermogen behorende fondsen gebruikt om diensten te verrichten die een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormen, zoals de verstrekking van leningen tegen vergoeding door een holding aan vennootschappen waarin zij deelnemen, ongeacht of deze leningen worden verstrekt als economische steun aan die vennootschappen, als beleggingen van kasoverschotten dan wel om andere redenen.'

100. G.J. van Norden, De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 5.

101. 'A fortiori' betekent 'des te sterker'.

102. Dat volgt tevens uit andere taalversies van het arrest. Zo luiden de Duitse, Engelse en Franse taalversie van r.o. 67 respectievelijk: 'Dies gilt erst recht, wenn die betreffenden Umsätze im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgen, die u. a. durch eine Absicht der Rentabilisierung des investierten Kapitals geprägt sind.', 'That is with stronger reason the case when the transactions concerned are carried out with a business or commercial purpose characterised by, in particular, the wish to maximise returns from capital invested.' en 'Tel est a fortiori le cas lorsque les opérations concernées sont effectuées dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial, caractérisé notamment par une volonté de rentabilisation des capitaux investis.'

De moeilijkheid schuilt naar mijn mening in de betekenis van het woord 'aldus' in r.o. 68. 'Aldus' kan terugslaan op het handelen als belastingplichtige, maar ook op het bedrijfsmatig of met een commercieel oogmerk verrichten van de betrokken handelingen. Andere taalversies van het arrest bieden mijns inziens ook geen duidelijkheid op dit punt.¹⁰³

In de eerste lezing van het arrest komt de zakelijkheidstoets te vervallen. Het Hof van Justitie EG overweegt immers dat als economische activiteit kwalificeert de verstrekking van leningen tegen vergoeding door een holding aan vennootschappen waarin zij deelnemingen bezit, ongeacht of deze leningen worden verstrekt als economische steun aan die vennootschappen, als beleggingen van kasoverschotten dan wel om andere redenen. Het is niet verenigbaar met een zakelijkheidstoets om het verstrekken van leningen tegen vergoeding als economische steun of als belegging van kasoverschotten aan te merken als economische activiteit. Juist bij de verstrekking van leningen als economische steun zal niet zakelijk in de hoedanigheid van een afzonderlijke belastingplichtige worden gehandeld, maar in de (niet-zakelijke) hoedanigheid als aandeelhouder. Van Hilten maakt in elk geval uit het EDM-arrest op dat de zakelijkheidstoets niet (langer) geldt. Zij stelt naar aanleiding van het arrest vast dat het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten in de 'financiële' sfeer besloten ligt in het antwoord op de vraag: wordt er kapitaal tegen vergoeding aan een derde ter beschikking gesteld? Bij bevestigende beantwoording van die vraag is sprake van een economische activiteit. Verdere voorwaarden lijken haar niet (meer) te worden gesteld. Dat betekent dat bij intercompany-leningen in elk geval niet meer van belang is of de kredietverstrekking maatschappij wel streeft naar een maximum rendement.¹⁰⁴

In de tweede lezing van het EDM-arrest komt de zakelijkheidstoets niet te vervallen. Het arrest biedt dan slechts een verduidelijking van het arrest *Floridienne/Berginvest*. In het EDM-arrest wordt dan nader ingevuld wanneer bedrijfsmatig wordt gehandeld of met een commercieel oogmerk, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal. Daarvan is blijkbaar ook sprake als de handelingen worden verricht als economische steun, als beleggingen van kasoverschotten dan wel om andere redenen. Inherent aan deze lezing van het arrest lijkt mij dan wel dat deze andere redenen een bedrijfsmatige achtergrond moeten hebben. Een argument voor deze uitleg van het arrest is dat het Hof van Justitie EG niet gemotiveerd aangeeft dat hij van zienswijze is veranderd. In HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*), BNB 1999/395 waarin het Hof van Justitie EG 'om' ging ten opzichte van HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93

103. Zo luiden de Duitse, Engelse en Franse taalversie van r.o. 68 op dit punt respectievelijk '*Ein solches Handeln eines Unternehmens ist jedoch gegeben, wenn ...*', '*It is clear that an undertaking acts thus ...*' en '*Or, force est de constater qu'une entreprise agit ainsi ...*'.

104. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285. J.J.P. Swinkels constateert in zijn aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533 dat het tegen vergoeding van rente verstrekken van leningen door een houdstervenootschap aan een dochtermaatschappij volgens punt 68 van het arrest een economische activiteit is. Ook de eenvoudige herbelegging van dividenden lijkt aldus te kwalificeren als een economische activiteit.

(Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932 werd het 'omgaan' namelijk uitvoerig beargumenteerd. In het kader van de rechtszekerheid lijkt het voor de hand te liggen dat het Hof van Justitie EG rekenschap geeft van wijzigingen in zijn zienswijze.¹⁰⁵

Uit het EDM-arrest kan mijns inziens niet met zekerheid de conclusie worden getrokken dat het Hof van Justitie EG de zakelijkheidstoets heeft verlaten. Een zakelijkheidstoets past naar mijn mening echter niet goed binnen het BTW-stelsel. Het criterium dat een activiteit bedrijfsmatig moet worden uitgeoefend om te kwalificeren als economische activiteit, is nog in overeenstemming te brengen met het BTW-stelsel. De term 'bedrijfsmatig' kan namelijk zo worden uitgelegd dat deze ziet op de regelmatige deelname aan het economische verkeer. Wanneer een subject 'bedrijfsmatig' handelt, verricht hij een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Het criterium van het bedrijfsmatig handelen biedt in deze uitleg geen nadere verduidelijking van het begrip 'economische activiteiten'. Het criterium dat een activiteit met een commercieel oogmerk moet worden verricht, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal past echter niet in het BTW-stelsel. Art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) vermeldt immers uitdrukkelijk dat het resultaat van een activiteit niet van belang is voor kwalificatie als belastingplichtige. Een streven naar een maximaal rendement mag dan ook niet van betekenis zijn voor het aanmerken van een activiteit als economische activiteit als bedoeld in art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). Als ik de zakelijkheidstoets, zoals geformuleerd in het arrest Floridienne/Berginvest, in die context zie, ben ik geneigd om het EDM-arrest te interpreteren volgens de eerste lezing die ik hiervoor heb weergegeven.

Het arrest HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22 zegt mijns inziens niets over het eventuele bestaan van een zakelijkheidstoets voor de kwalificatie van handelingen als economische activiteit. Zoals aangegeven in paragraaf 4.5.2, houdt het Hof van Justitie EG door uit te gaan van een werkelijke tegenprestatie naar mijn mening de ondergrens voor economische activiteiten, zoals geformuleerd in HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, in stand. Indien handelingen als vrijgevigheid moeten worden beschouwd, is geen sprake van een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn).

4.5.4 Handelingen om niet of tegen een 'te lage' vergoeding naast handelingen onder bezwarende titel

In de arresten Commissie/Frankrijk en Floridienne/Berginvest toetst het Hof van Justitie EG op individueel handelingenniveau of sprake is van zelfstandige economische

105. Opgemerkt dient te worden dat HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 niet in dezelfde kamersamenstelling zijn geweest. De arresten zijn gewezen door respectievelijk de rechters Wathelet, Jann en Sevón en Jann, Timmermans en Von Bahr.

activiteiten.¹⁰⁶ Het Hof van Justitie EG kijkt in het arrest Commissie/Frankrijk niet of de ter discussie staande handelingen op enigerlei wijze nauw verbonden waren met en/of afhankelijk waren van activiteiten tegen vergoeding die wel als een economische activiteit kwalificeerden. In het arrest *Floridienne/Berginvest* besteedt het Hof van Justitie EG daar wel aandacht aan. Bij de beoordeling van de ter discussie staande leningen stelt het Hof van Justitie EG namelijk vast dat deze leningen niet binnen de werkingssfeer van de BTW getrokken kunnen worden op grond dat het gaat om een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van administratieve, boekhoudkundige, informatica- en algemene beheersdiensten die door de leningverstrekkende holding worden verricht. Er bestaat in casu namelijk geen noodzakelijk of rechtstreeks verband tussen deze leningen en de dienstverrichtingen, aldus het Hof van Justitie EG.¹⁰⁷

Hiermee borduurt het Hof van Justitie EG voort op de lijn die is ingezet met de arresten HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Régie Dauphinoise*), BNB 1997/38 en HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (*Harnas & Helm*), BNB 1997/386. In beide arresten geeft het Hof van Justitie EG aan dat handelingen die zelfstandig gezien geen economische activiteiten vormen, die status wel kunnen verkrijgen indien zij het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk zijn van economische activiteiten die een belastingplichtige verricht.¹⁰⁸ Wanneer sprake is van een verlengstuk in deze zin maakt het Hof van Justitie EG niet duidelijk. Wel kan uit HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (*Harnas & Helm*), BNB 1997/386, r.o. 20 alsmede het dictum worden afgeleid dat het beoordeeld moet worden of de betrokken handelingen dienstbaar zijn aan andere ondernemingsactiviteiten.

Daarbij plaats ik echter de kanttekening dat het Hof van Justitie EG op het punt van de dienstbaarheid op beide plaatsen de formulering van de prejudiciële vragen van de Hoge Raad hanteert. Het lijkt er derhalve op dat het Hof van Justitie EG niet zelfstandig een 'dienstbaarheids criterium' formuleert, maar uitsluitend antwoord geeft op de gestelde prejudiciële vraag en daarbij de woorden van de Hoge Raad hanteert. Het komt mij voor dat dienstbaarheid een meer directe band tussen de eigen ondernemingsactiviteiten en het houden van de aandelen inhoudt. Van Hilten constateert naar aanleiding van HvJ EG 29 april 2004, nr. 77/01 (EDM), BNB 2004/285 overigens dat de verlengstukgedachte uit HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Régie Dauphinoise*), BNB 1997/38 geen betekenis meer heeft voor intercompany-leningen.¹⁰⁹ Mijns inziens kan uit het EDM-arrest echter niet worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG de verlengstukgedachte (volledig) heeft verworpen.¹¹⁰ Het Hof van Justitie EG hanteert de verlengstukgedachte weliswaar niet in relatie tot intercompany lenin-

106. HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (*Commissie/Frankrijk*), BNB 1994/306 en HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179.

107. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 29.

108. Zie nader over de verlengstukgedachte paragraaf 5.2.5.

109. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. 77/01 (EDM), BNB 2004/285.

110. Blijkens het besluit van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, V-N 2004/47.13 gaat de staatssecretaris van Financiën in ieder geval ook nog uit van het bestaan van de verlengstukgedachte.

gen, maar oordeelt niet in algemene zin dat de verlengstukgedachte geen toepassing meer kan vinden.

Het Hof van Justitie EG heeft zich nog niet uit hoeven laten over de vraag of handelingen om niet of tegen een te lage vergoeding naast handelingen onder bezwarende titel tot de economische activiteiten van een belastingplichtige gerekend kunnen worden. Gelet op voormelde jurisprudentie met betrekking tot effecten, ga ik er vanuit dat daarbij tevens gekeken moet worden of de betrokken activiteiten het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormen van reeds aanwezige economische activiteiten. Uit de Nederlandse jurisprudentie kan in ieder geval worden opgemaakt dat bij een wederzijdse afhankelijkheid tussen activiteiten tegen vergoeding en activiteiten om niet, deze laatste activiteiten ook binnen het kader van de onderneming plaatsvinden.¹¹¹ De enkele aanwezigheid van andere belastbare activiteiten wordt niet langer voldoende geacht om de activiteiten om niet 'mee te trekken' in de belastingplicht, zoals in eerdere jurisprudentie nog wel het geval leek te zijn.¹¹²

4.5.5 Tussenconclusie

Indien een subject uitsluitend handelingen om niet verricht dan kwalificeert hij niet als belastingplichtige. Van een economische activiteit is dan geen sprake. Handelingen die zijn aan te merken als vrijgevigheid vormen eveneens geen economische activiteit. De gedachte hierachter is dat deze handelingen gelijk te stellen zijn met handelingen om niet. Het Hof van Justitie EG heeft niet aangegeven onder welke omstandigheden vrijgevigheid aan de orde is. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat moet worden getoetst aan de vergoeding die voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte handelingen wordt bedongen. Naar mijn mening is dat een onjuiste maatstaf, omdat het bij vrijgevigheid moet gaan om handelingen die gelijk te stellen zijn met handelingen om niet. De toets van de Hoge Raad leidt er echter toe dat in meer gevallen sprake is van vrijgevigheid, en dus niet van economische activiteiten. Er kan niet met zekerheid worden vastgesteld of het Hof van Justitie EG met het EDM-arrest de zakelijkheidstoets uit het arrest *Floridienne/Berginvest* heeft verlaten. Het streven naar maximaal rendement, dat onderdeel vormt van de zakelijkheidstoets, is naar mijn mening echter geen juist criterium voor de bepaling van de belastingplicht. Daarom zou een zakelijkheidstoets niet gesteld moeten worden. Zowel voor handelingen om niet als voor handelingen die als vrijgevigheid moeten worden gezien, geldt dat dit wel economische activiteiten zijn als zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van handelingen die op eigen voet reeds kwalificeren als economische activiteiten.

111. Vgl. onder meer HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (zeehondencrèche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (watersportbond).

112. Vgl. HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II) en HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tour Operator).

4.6 Incidentele handelingen

Art. 12 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) betreft een 'kan'-bepaling waarin aan de lidstaten de mogelijkheid is geboden om degene die incidenteel handelingen verricht als bedoeld in art. 9 lid 2 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) als belastingplichtige aan te merken. In feite komt het er op neer dat lidstaten er voor kunnen kiezen om degene die incidenteel een economische activiteit verricht als belastingplichtige te beschouwen. De gedachte achter de bepaling is dat op deze wijze de fiscale neutraliteit het beste gewaarborgd kan worden.¹¹³ Door niet-belastingplichtigen voor hun incidentele economische handelingen als belastingplichtige aan te merken, wordt neutraliteit bewerkstelligd op het niveau van de economische handeling zelf. Blijkbaar werd de fiscale neutraliteit niet dusdanig belangrijk gevonden dat lidstaten de plicht hebben gekregen om degene die incidenteel economische handelingen verricht aan te merken als belastingplichtige.¹¹⁴ De achtergrond hiervan zal een praktische zijn. In theorie moet immers iedereen, belastingplichtige of niet, die een economische activiteit verricht waartegenover een consumptieve besteding staat, in de heffing worden betrokken. Het BTW-systeem is dan echter nauwelijks meer uitvoerbaar. Mijns inziens was het beter geweest als in de BTW-richtlijn een verplichte limitatieve opsomming was gegeven van incidentele handelingen die in alle lidstaten belastingplicht tot gevolg moeten hebben. De huidige 'kan'-bepaling van art. 12 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) zorgt voor verschillen tussen lidstaten, die mogelijk leiden tot concurrentievervalsing.

De huidige bepalingen van de BTW-richtlijn bieden geen mogelijkheid tot herziening als een subject na aanschaf van investeringsgoederen incidenteel belastingplichtige wordt.¹¹⁵ Ik acht het echter wenselijk dat incidentele belastingplicht de mogelijkheid tot herziening van BTW met zich meebrengt. Een incidentele belastingplichtige moet ter zake van zijn prestatie BTW in rekening brengen aan een belastingplichtige afnemer. Deze BTW kan de belastingplichtige afnemer in beginsel in aftrek brengen. Er drukt echter nog wel BTW op het investeringsgoed die de incidentele belastingplichtige bij zijn aankoop niet in aftrek mocht brengen. De niet-aftrekbare BTW zal de incidenteel belastingplichtige verdisconteren in zijn verkoopprijs. Deze BTW-cumulatie met betrekking tot goederen die belastingplichtigen geleverd

113. De dertiende overweging van de considerans van de BTW-richtlijn vermeldt in dit verband: 'Het begrip 'belastingplichtige' moet zodanig worden gedefinieerd, dat de lidstaten, teneinde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten.'

114. In het voorstel voor een Zesde richtlijn was nog bepaald dat incidentele handelingen altijd tot belastingplicht leiden; zie art. 4 lid 1 in samenhang met art. 4 lid 3 van het voorstel.

115. In vergelijkbare zin HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen), V-N 2005/30.17 met betrekking tot een waterschap dat enkele jaren na aanschaf van een waterzuiveringsinstallatie voor de levering daarvan belastingplichtig werd op grond van het toenmalige art. 3 onderdeel a Uity.besch.OB.

krijgen van incidenteel belastingplichtigen moet mijns inziens worden voorkomen.¹¹⁶

In art. 12 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) zijn twee gevallen in het bijzonder genoemd waarin lidstaten eenieder die incidenteel een economische handeling verricht als belastingplichtige kunnen aanmerken.¹¹⁷ Het gaat daarbij om de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór de eerste ingebruikneming (onderdeel a) en de levering van een bouwterrein (onderdeel b). Aangezien het voorbeelden betreft, is het belang van beide onderdelen voor de belastingplicht gering. Het belang is veeleer gelegen in de toepassing van de vrijstellingen voor de levering van onroerende goederen. Op grond van art. 137 lid 1 onderdeel b en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel g en h Zesde richtlijn) zijn van deze vrijstellingen namelijk uitgezonderd de leveringen van onroerende goederen als bedoeld in art. 12 lid 1 onderdeel a en b BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 onderdeel a en b Zesde richtlijn).

Nederland heeft overigens geen gebruik gemaakt van de door art. 12 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) geboden mogelijkheid.¹¹⁸ Incidenteel verrichte economische handelingen door niet-belastingplichtigen leiden in Nederland niet tot belastingplicht.

4.7 Als zodanig

Belastingplicht bestaat alleen voor de prestaties die de belastingplichtige in zijn hoedanigheid van belastingplichtige verricht. Ingevolge art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn aan BTW-heffing onderworpen leveringen en diensten die door een *als zodanig handelende* belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Naast deze handelingen kan een belastingplichtige activiteiten buiten het kader van zijn belastingplicht verrichten. Het meest duidelijk komt dat naar voren bij de belastingplichtige natuurlijke persoon. Daarbij valt tevens een niet-

116. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 40.

117. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 175 komt op basis van een vergelijking van diverse taalversies van art. 4 lid 3 Zesde richtlijn tot de conclusie dat lidstaten naast de in onderdeel a en b genoemde handelingen ook andere incidentele handelingen tot belastingplicht kunnen laten leiden. Ook B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 130 stelt vast dat het slechts voorbeelden betreft.

118. In HR 21 november 1991, nr. 26 362, BNB 1991/19 heeft de Hoge Raad overigens beslist dat Nederland wel uitvoering heeft gegeven aan art. 4 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn gegeven mogelijkheid door in (het thans vervallen) art. 3 onderdeel a en b Uitv. besch. OB 1968 te bepalen dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige worden aangemerkt met betrekking tot de levering van onroerende goederen. B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 134 geeft echter aan dat uit de ontstaansgeschiedenis van de Wet OB 1968, en in het bijzonder de geschiedenis betreffende de aanpassing van deze Wet aan de bepalingen van de Zesde richtlijn, niet blijkt dat de Nederlandse wetgever gebruik heeft gemaakt van de in art. 4 lid 3 Zesde richtlijn geboden mogelijkheid.

belastingplichtige privé-sfeer te onderkennen. Er bestaat echter ook bij publiekrechtelijke rechtspersonen en onder omstandigheden bij privaatrechtelijke rechtspersonen een niet-belastingplichtige sfeer.¹¹⁹ Het zal niet steeds eenvoudig zijn om te bepalen of een handeling door een belastingplichtige als zodanig is verricht. De beoordeling daarvan zal feitelijk van karakter zijn.¹²⁰

Bij toetsing of een handeling in de hoedanigheid van belastingplichtige is verricht, komt een groot gewicht toe aan de bedoeling van belastingplichtige om een bepaalde handeling al dan niet als belastingplichtige te verrichten. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG over vermogensetikettering volgt in ieder geval dat voor gemengd gebruikte investeringsgoederen, de bedoeling van belastingplichtige om het investeringsgoed al dan niet in de BTW-sfeer te brengen een belangrijke rol speelt bij de beoordeling of een handeling als belastingplichtige wordt verricht. Het belang van vermogensetikettering in de BTW is tweeledig. In de eerste plaats is het van belang om te weten wanneer sprake is van een uitgaande belastbare prestatie. In de tweede plaats is het de vraag wanneer recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

4.8 Vestigingsplaats belastingplichtige

4.8.1 (*Primaire*) vestigingsplaats

Zoals opgemerkt in paragraaf 4.1, is de woon- of vestigingsplaats niet van belang voor de kwalificatie van een subject als belastingplichtige. In een objectgerichte belasting als de BTW gaat het namelijk om de vraag waar de handelingen van het subject belastbaar zijn en niet of het subject belastbaar is in een bepaald land (zoals bij een subjectbelasting wel het geval is).¹²¹ De vestigingsplaats van de belastingplichtige is echter wel van belang bij bijvoorbeeld de plaats van dienst. Afhankelijk van de aard van de dienstverlening moet namelijk worden nagegaan waar de dienstverrichter of zijn afnemer gevestigd is. De vestigingsplaats is voorts van belang voor de mogelijkheid tot opname in een fiscale eenheid.¹²² Daarnaast is de vestigingsplaats van belang voor de vraag wie de belasting verschuldigd is.

119. Publiekrechtelijke lichamen handelen niet als belastingplichtige, maar als niet-belastingplichtige overheid indien zij handelen onder een specifiek juridisch regime en niet in concurrentie treden met derden (vgl. art. 13 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 5 Zesde richtlijn) alsmede HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino), FED 1990/312. Privaatrechtelijke rechtspersonen kunnen onder omstandigheden tevens een niet-belastingplichtige sfeer bezitten. Dit kan worden opgemaakt uit onder meer HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 en Hof 's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624.

120. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 46.

121. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 75.

122. Zie daarover nader paragraaf 5.8.5.

Anders dan de Nederlandse vennootschapsbelasting, dividendbelasting en inkomstenbelasting kent de BTW geen vestigingsplaatsficties.¹²³ Zoals elders uiteengezet¹²⁴, mag de vestigingsplaats van een belastingplichtige naar mijn mening niet worden uitgelegd naar nationaal recht. Het gaat immers om een communautaire belasting. Art. 4 AWR is dan ook niet beslissend. Steun daarvoor ontleen ik aan HR 17 februari 1999, nr. 33 934, BNB 1999/133 waarin expliciet is beslist dat art. 4 AWR niet bepalend is voor de uitlegging van de verleggingsregeling. De BTW-richtlijn hanteert in art. 43-59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn) niet het begrip 'vestigingsplaats', maar gebruikt de term 'zetel van zijn bedrijfsuitoefening'. De BTW-richtlijn sluit in art. 196 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) inzake de toepassing van de verleggingsregeling aan bij art. 56 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) inzake de plaats van dienst, waarbij de zetel van de bedrijfsuitoefening van belastingplichtigen van belang is. Naar mijn mening geldt voornoemd arrest dan ook niet alleen voor de verleggingsregeling, maar tevens voor de plaats van dienst en voor de bepaling van de vestigingsplaats van belastingplichtigen in het algemeen.

Voor de vestigingsplaats van een belastingplichtige moet dus worden vastgesteld waar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening is. De BTW-richtlijn lijkt dus te verwijzen naar het centrum van de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige. Bepalend voor de zetel van de bedrijfsuitoefening acht ik dan ook de plaats waar het centrum van de economische activiteit van een belastingplichtige is gelegen.¹²⁵ Steun daarvoor ontleen ik onder meer aan de Duitse taalversie van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) waarin wordt gesproken van 'den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit'. Daarmee knoopt het artikel letterlijk aan bij een economische activiteit zoals genoemd in de Duitse taalversie van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn), namelijk 'wirtschaftliche Tätigkeit'. Bij een algemene verbruiksbelasting als de BTW moeten naar mijn mening de feitelijke economische activiteiten en prestaties beslissend geacht worden en niet de plaats waar de feitelijke leiding is gevestigd, hetgeen de belangrijkste omstandigheid wordt geacht bij de beoordeling van de vestigingsplaats van lichamen ingevolge art. 4 AWR.¹²⁶ De plaats van de feitelijke leiding zal echter ook in de BTW wel een rol spelen bij de bepaling van de vestigingsplaats in gevallen, waarin niet eenduidig is vast te stellen waar het centrum van de economische activiteiten is gelegen, zoals bij de exploitatie van intellectuele eigendomsrechten.

123. Zie over deze ficties uitgebreid Commissie Preadvies vestigingsplaatsficties, De vestigingsplaatsficties in de IB, Vpb en de dividendbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 219, Kluwer, Deventer, 2002.

124. G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 35 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1), WFR 2006/6679, blz. 824.

125. G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 35. Instemmend H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 10.

126. L.A. de Blieck, P.J. van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa en R.J. Koopman, Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, FED, Deventer, 2004, blz. 56.

Het Hof van Justitie EG zal in de zaak *Plantzer Luxembourg* meer duidelijkheid geven over het begrip 'zetel van de bedrijfsuitoefening'.¹²⁷ De Duitse rechter heeft in die zaak namelijk prejudiciële vragen gesteld over de uitleg van dat begrip in de Dertiende richtlijn. De prejudiciële vragen gaan, net zoals art. 4 AWR, uit van de statutaire zetel of de plaats waar de beslissingsbevoegdheid c.q. de feitelijke leiding ligt.¹²⁸ Uit het arrest *Eurofood* inzake insolventieprocedures kan overigens worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG afwijking van de statutaire zetel in dergelijke procedures toelaat als aan de hand van objectieve, voor derden verifieerbare factoren kan worden aangetoond dat de werkelijke situatie verschilt van die welke de aanknopings bij de statutaire zetel wordt geacht te weerspiegelen.¹²⁹

Wanneer een belastingplichtige vestigingen in meerdere landen heeft, heeft hij slechts in één van die landen de zetel van zijn bedrijfsuitoefening. Dat is dan zijn primaire vestigingsplaats voor de BTW. Daarvoor wordt in de praktijk de term 'hoofddhuis' gebruikt. De overige vestigingen vormen de secundaire vestigingen van de belastingplichtige.¹³⁰

4.8.2 Secundaire vestigingsplaats (vaste inrichting)

Zoals gezegd, worden de buitenlandse vestigingen van een belastingplichtige voor de BTW aangeduid als secundaire vestigingen van die belastingplichtige. Een secundaire vestiging van een buitenlandse belastingplichtige moet zo veel mogelijk op dezelfde wijze worden behandeld als primair in een lidstaat gevestigde belastingplich-

127. Verzoek van het Finanzgericht Köln van 19 januari 2006 om een prejudiciële beslissing in het geding tussen *Planzer Luxembourg S.à.r.l.* en Bundeszentralamt für Steuern, zaak C-73/06, PbEU 2006 C 96/5.

128. De Duitse rechter heeft de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Heeft een overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (1), opgestelde ondernemersverklaring bindende werking, respectievelijk vloeit daaruit een onweerlegbaar vermoeden voort dat de ondernemer is gevestigd in de staat van afgifte van de verklaring?

2. Indien neen:

dient het begrip 'zetel van de bedrijfsuitoefening' in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn aldus te worden uitgelegd dat daarmee de plaats wordt bedoeld waar zich de statutaire zetel van de vennootschap bevindt, of moet worden uitgegaan van de plaats waar de belangrijke bestuursbeslissingen worden genomen, of gaat het om de plaats waar de beslissingen worden genomen die van belang zijn voor de gebruikelijke operationele dagelijkse gang van zaken?

129. HvJ EG 2 mei 2006, nr. C-341/04 (*Eurofood*), nog niet gepubliceerd.

130. Voor de volledigheid wijs ik er op dat de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag niet uitsluitend ziet op de primaire vestigingsplaats van een moeder vennootschap zelf, maar tevens ziet op de (secundaire) vestigingen van de moeder vennootschap via een dochter vennootschap of een vaste inrichting in andere lidstaten. Het verschil tussen het vestigingsplaatsbegrip voor de BTW en de vrijheid van vestiging in het EG-verdrag is dat voor de BTW een moeder vennootschap alleen een secundaire vestigingsplaats kan hebben via een vaste inrichting.

tigen, indien en voor zover de secundaire vestiging op overeenkomstige wijze opereert als primair in een lidstaat gevestigde belastingplichtigen.¹³¹ De gelijke behandeling is gekoppeld aan het concept 'vaste inrichting'. De vaste inrichting is in de BTW-regelgeving geïntroduceerd om belastingplichtigen die hun zetel van bedrijfsuitoefening niet in een bepaalde lidstaat hebben, maar daar wel duurzaam economische activiteiten ontplooiën, gelijk te stellen met de belastingplichtigen die wel de zetel van hun bedrijfsuitoefening in die lidstaat hebben.

Een belastingplichtige kan in meerdere lidstaten een secundaire vestigingsplaats hebben. De primaire vestiging (het hoofdhuis) en de secundaire vestiging (de vaste inrichting) vormen tezamen één (juridische) entiteit en daarmee één belastingplichtige. De vaste inrichting is dan ook geen zelfstandige belastingplichtige.¹³² In HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 is naar mijn mening dan ook terecht beslist dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare diensten kunnen plaatsvinden.¹³³ De handelingen die in een dergelijke verhouding worden verricht zijn non-existent voor de BTW. Grensoverschrijdend goederenverkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting leidt echter wel tot belastbare feiten. Zo zal er in intracommunautair verband sprake zijn van een fictieve intracommunautaire levering en verwerving.¹³⁴ Indien een derde land bij het goederenverkeer is betrokken, komt invoer dan wel uitvoer aan de orde.

Het belang van een vaste inrichting is met name gelegen in de bijzondere positie die een vaste inrichting heeft voor de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Op grond van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) zijn diensten in beginsel belastbaar in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht. Ingevolge art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) zijn de in deze bepaling genoemde diensten belastbaar in het land waar de afnemer is gevestigd dan wel waar hij een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst wordt verricht.¹³⁵ De aanwezigheid van een vaste inrichting is bijvoorbeeld ook van belang om te bepalen of een buitenlandse belastingplichtige op grond van de Achtste of de Dertiende richtlijn BTW kan terugvragen.¹³⁶

131. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 76.

132. In dezelfde zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 76.

133. Zie daarover nader paragraaf 6.8.5.

134. Zie in dit verband art. 17 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 5 onderdeel b Zesde richtlijn).

135. Indien de afnemer van een dienst in de zin van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde) richtlijn een in de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtige is, geldt, behoudens de speciale regelingen inzake het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van art. 58 en 59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 3 en 4 Zesde richtlijn), de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn).

136. In Nederland kan een buitenlandse ondernemer Nederlandse BTW die aan het hoofdhuis in rekening is gebracht steeds in de BTW-aangifte van zijn Nederlandse vaste inrichting in aftrek brengen. Het buitenlandse hoofdhuis is in Nederland dus niet gehouden om een Achtste of Dertiende richtlijn verzoek te doen teneinde input-BTW terug te krijgen. In sommige andere lidstaten dient het buitenlandse hoofdhuis wel zelfstandig een dergelijk verzoek in te dienen.

Het begrip 'vaste inrichting' is niet gedefinieerd in de BTW-richtlijn. Ook in de Zesde richtlijn was geen definitie opgenomen. In de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn werd evenmin aandacht besteed aan de vaste inrichting. In het niet aangenomen voorstel voor een Negentiende richtlijn is de vaste inrichting als volgt omschreven:

*'Als vaste inrichting zou elke vaste inrichting van een belastingplichtige moeten worden beschouwd, ook indien daar geen belastbare handelingen worden verricht.'*¹³⁷

In het voorstel en het gewijzigde voorstel tot wijziging van de Zesde richtlijn met betrekking tot de plaats van dienst is geen definitie van het begrip 'vaste inrichting' opgenomen.¹³⁸ In het consultatiedocument van mei 2003, dat voorafging aan het voorstel, heeft de Europese Commissie de vraag opgeworpen of een definitie van het begrip 'vaste inrichting' in art. 9 Zesde richtlijn zou moeten worden opgenomen.¹³⁹ De uitleg van het begrip 'vaste inrichting' is namelijk niet altijd even eenvoudig. De Europese Commissie zelf is er niet van overtuigd dat een definitie van 'vaste inrichting' zinvol is, te meer daar het Hof van Justitie EG een groot aantal arresten heeft gewezen over dit onderwerp. De Europese Commissie acht de huidige situatie dan ook acceptabel. Tevens zou het opnemen van een definitie kunnen leiden tot nieuwe onzekerheden. In het rapport van 12 september 2003 zijn de uitkomsten van de consultatieprocedure neergelegd.¹⁴⁰ Uit de consultatieprocedure komt naar voren dat er ongeveer evenveel voorstanders als tegenstanders zijn van het opnemen van een definitie van het begrip 'vaste inrichting' in de BTW-richtlijn. Het grootste probleem dat naar voren komt, is dat de door het Hof van Justitie EG geformuleerde criteria voor een vaste inrichting niet uniform door de lidstaten worden geaccepteerd en toegepast. In het definitieve voorstel voor wijziging van de Zesde richtlijn met betrekking tot de plaats van dienst is geen definitie van het begrip 'vaste inrichting' opgenomen. In de toelichting bij het voorstel merkt de Europese Commissie op dat de jurisprudentie over de invulling van het begrip 'vaste inrichting', een wettelijke verduidelijking overbodig maakt. In zeer veel reacties uit de consultatieronde is steun uitgesproken voor dit standpunt, aldus de Commissie.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG komt naar voren dat van een vaste inrichting sprake is, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont doordat

137. Het voorstel voor een Negentiende richtlijn is ingetrokken op 24 november 1993.

138. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def. en gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

139. European Commission, Consultation paper, VAT – the place of supply of services, May 2003. Beschikbaar op http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/consultation_supply_en.pdf [geraadpleegd 19 januari 2007, 18.20 uur].

140. European Commission, Summary report on the outcome of the TAXUD consultation, VAT- the place of supply of services, 12 September 2003. Beschikbaar op http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/vat_supply_results_en.pdf [geraadpleegd 19 januari 2007, 18.27 uur].

zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.¹⁴¹ Het moet dan blijken HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933 gaan om een inrichting die naast personeel ook over een structuur beschikt die een voldoende mate van duurzaamheid heeft in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen.

Voor de toepassing van de regels voor de plaats van dienst speelt bij het aannemen van een vaste inrichting mede een rol dat het in aanmerking nemen van de zetel van de bedrijfsuitoefening als plaats van dienst niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Het gaat naar mijn mening echter niet om een extra criterium dat moet worden aangelegd bij de bepaling of sprake is van een vaste inrichting. De fiscale rationaliteit speelt namelijk ook een rol in arresten van het Hof van Justitie EG over de plaats van dienst waar het concept vaste inrichting niet aan de orde is.¹⁴² De benadering van de 'rationele' oplossing lijkt, zoals de redactie Vakstudie-Nieuws terecht opmerkt, terug te zijn te voeren op de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn.¹⁴³ Daaruit blijkt namelijk dat de Zesde richtlijn onder meer tot doel heeft de werkingssfeer van de rechtsregels van de lidstaten, met name die betreffende diensten, aan de hand van rationele criteria af te bakenen. Deze passage is niet meer opgenomen in de considerans van de BTW-richtlijn, maar het kan er voor gehouden worden dat het doel om de werkingssfeer van de rechtsregels van de lidstaten nog steeds via rationele criteria moeten worden bereikt.

Uit HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662 volgt dat onder bijzondere omstandigheden zelfs een rechtspersoon kan worden aangemerkt als vaste inrichting van de moederverenootschap. Indien de ter discussie staande Engelse dochterverenootschap niet als vaste inrichting zou zijn aangemerkt, zou de verkoop van reizen door de Engelse dochterverenootschap op naam van haar Deense moeder aan Engelse particulieren niet belast zijn met BTW. Door de reizen in naam van de Deense moeder te verkopen werd gebruik gemaakt van de Deense vrijstelling voor reisorganisatoren, terwijl voorheen reizen in eigen naam werden verkocht die belast waren met Engelse BTW. Door de dochterverenootschap als vaste inrichting te kwalificeren werd tot een fiscaal rationele oplossing gekomen. De feitelijke economische situatie is van fundamentele betekenis voor het BTW-stelsel. Het verstrekende oordeel dat een verenootschap een vaste inrichting kan vormen, lijkt te zijn in-

141. HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 2251 (*speelautomaten op een veerboot zijn geen vaste inrichting*), HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120 (*restaurantruimte op een veerboot is geen vaste inrichting*), HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933 (*vloot personenauto's is geen vaste inrichting*), en HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19 (*vloot personenauto's is geen vaste inrichting*).

142. Vgl. HvJ EG 15 maart 1989, nr. 51/88 (Hamann), FED 1990/91 en HvJ EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), V-N 2004/35.20.

143. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL), V-N 2005/32.26.

gegeven door de wens om al te agressieve BTW-besparende structuren ongedaan te maken.¹⁴⁴

Uit het voorstel voor een Negentiende richtlijn kan worden opgemaakt dat de Europese Commissie zich op het standpunt stelde dat een inrichting van waaruit geen activiteiten worden ontplooid toch een vaste inrichting zou moeten kunnen vormen.¹⁴⁵ Uit de toelichting op het voorstel voor de plaats van dienst noch uit het consultatiedocument en het rapport naar aanleiding daarvan, blijkt of voor een vaste inrichting belastbare handelingen inderdaad vereist zijn. Van Hilten vindt dat 'passieve' inrichtingen die geen belastbare activiteiten ontplooiën niet als vaste inrichting moeten worden aangemerkt.¹⁴⁶ Hiertoe voert zij aan dat de bedoeling van de introductie van de vaste inrichting juist is om buitenlandse ondernemers zoveel mogelijk als binnenlandse ondernemers te behandelen voorzover deze buitenlandse ondernemers zich in het binnenland op dezelfde wijze als binnenlandse ondernemers manifesteren. Dan past het niet om 'passieve' inrichtingen ook als vaste inrichting aan te merken. Voorts acht zij een andere uitleg om controletechnische redenen niet wenselijk. Aangezien een inrichting die geen prestaties verricht doorgaans niet voor BTW-doeleinden geregistreerd zal zijn, is controle op diensten die ingevolge art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) belastbaar zijn in de lidstaat waar de 'passieve' vaste inrichting zich bevindt niet eenvoudig.¹⁴⁷

Gelet op de ratio van het concept 'vaste inrichting' – de gelijke behandeling van primair in het binnenland gevestigde belastingplichtigen enerzijds en secundair in het binnenland en primair in het buitenland gevestigde belastingplichtigen anderzijds – acht ik het, net als Van Hilten, noodzakelijk dat een vaste inrichting belastbare economische activiteiten verricht. Van een vaste inrichting moet mijns inziens echter ook sprake zijn als de secundaire vestiging uitsluitend ten behoeve van het hoofdhuis en/of andere vaste inrichtingen handelingen verricht. Dan vinden weliswaar BTW-technisch geen prestaties onder bezwarende titel plaats, maar treedt de secundaire vestiging wel op vergelijkbare wijze op als primair in het binnenland gevestigde belastingplichtigen. Voor toepassing van bijvoorbeeld de regels inzake de plaats van intellectuele dienstverlening als bedoeld in art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn), leidt het aannemen van een vaste inrichting in dergelijke gevallen ook tot een wenselijke situatie.

144. M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1374 vraagt zich af of de beslissing niet is ingegeven door de omstandigheid dat het in deze zaak om een constructie ging.

145. Art. 9 lid 4 Zesde richtlijn zou als volgt moeten gaan luiden: '... De uitdrukking 'vaste inrichting' die in dit artikel wordt gebruikt omvat elke vaste inrichting van een belastingplichtige, ook indien daar geen belastbare handeling zal worden verricht'.

146. M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1372.

147. Ingevolge het Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520, V-N 2002/51.22, zoals aangepast bij besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, V-N 2003/63.12, wordt een 'passieve' inrichting niet als vaste inrichting aangemerkt. Blijkens dit besluit is immers vereist dat er vanuit de inrichting leveringen van goederen en/of diensten plegen te worden verricht.

4.9 Begin en einde belastingplicht

Het tijdstip waarop de belastingplicht aanvangt, is van belang voor het moment vanaf wanneer BTW in rekening gebracht dient te worden. Daarnaast is dat tijdstip van belang voor het moment vanaf wanneer recht bestaat op aftrek van BTW.¹⁴⁸ In HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315 is beslist dat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een economische activiteit in de zin van art. 4 Zesde richtlijn aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd. Art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) verzet zich er derhalve niet tegen dat de fiscus objectieve gegevens verlangt die het voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten ondersteunen. De bewijslast rust op de belanghebbende. In HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647 is geoordeeld dat hierbij een rol kunnen spelen de aard van aangeschafte goederen en het tijdsverloop tussen verwerving en aanwending voor economische doeleinden. Uit HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396 volgt dat het voor de belastingplicht niet van belang is of de beoogde economische activiteit daadwerkelijk van de grond komt.

Uitsluitend wanneer sprake is geweest van kwade trouw, fraude of misbruik kan een belastingplichtige met terugwerkende kracht die hoedanigheid verliezen. Omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige die hem hebben belet aangekochte goederen en diensten te gebruiken voor belastbare doeleinden kwalificeren niet als kwade trouw, fraude of misbruik.¹⁴⁹ Volgens het Hof van Justitie EG bestaat er in deze gevallen geen enkel gevaar van fraude of misbruik dat een latere terugbetaling kan rechtvaardigen. Een wetswijziging, zonder overgangsregeling, als gevolg waarvan een belastingplichtige niet in staat is de ingekochte prestaties voor belastbare handelingen te gebruiken, is een dergelijke omstandigheid.¹⁵⁰ Dat belastingplicht in verband met de ruime werkingssfeer van de BTW snel moet worden aangenomen onderstreept HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286. In dat arrest besliste het Hof van Justitie EG namelijk dat de vaststelling van de (aanvang van de) belastingplicht niet afhangt van de identiteit van de ondernemer die de betrokken (na aanschaf van goederen te ontplooiën; G/vN) economische activiteit verricht.¹⁵¹

Op een zeker moment eindigt de belastingplicht. Evenals bij het begin van de belastingplicht is het belang van de vaststelling van dat moment veelal gelegen in het

148. Bij voorgenomen vrijgestelde economische activiteiten speelt dit niet, behoudens de BTW-aftrek met betrekking tot financiële en verzekeringshandelingen ex art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn). Steeds blijft het tijdstip van aanvang van de belastingplicht van belang voor de regeling inzake de plaats van dienst.

149. HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14.

150. HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schloßstraße), V-N 2000/44.21. Afhankelijk van de feiten dient eventueel wel herziening plaats te vinden, vgl. in dit verband HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16.

151. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 28.

recht op vooraf trek. In de literatuur werd analoog aan de jurisprudentie over het begin van de belastingplicht wel aangenomen dat de status van belastingplichtige wordt behouden tot aan de laatste liquidatiehandeling.¹⁵² Alle handelingen in het kader van de afwikkeling van de activiteiten tot aan de liquidatie van de belastingplichtige geschieden nog als belastingplichtige. De belastingplicht blijft gedurende de vereffening voortduren. In HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I/S Fini H), FED 2005/72 bevestigt het Hof van Justitie EG dat standpunt. Het Hof van Justitie EG oordeelt namelijk dat de belastingplicht voortduurt tot de laatste liquidatiehandeling van een belastingplichtige. Analooq aan het begin van de belastingplicht moet het recht op BTW-af trek worden toegekend tot aan het einde van de economische activiteiten, voor zover de toepassing van het aftrekrecht geen aanleiding geeft tot fraude of misbruik. Voor de mate waarin recht op aftrek bestaat, moet worden aangesloten bij de mate waarin recht op aftrek bestond gedurende de periode waarin de feitelijke ondernemingsactiviteiten werden verricht. In de zaak I/S Fini H kon de aftrek van de BTW op de huur in aftrek worden gebracht conform de voet waarop deze in aftrek werd gebracht tijdens de periode vanaf de aanvang van de restaurantactiviteit tot de datum waarop deze werd stopgezet. Met Van Zadelhoff ben ik van mening dat handelingen die in ieder geval nog in de hoedanigheid van belastingplichtige worden verricht onder meer omvatten de (administratieve) afronding van de voorheen ontplooidde activiteiten, de afwikkeling van garantieverplichtingen en eventuele juridische procedures.¹⁵³

4.10 Samenvatting en conclusie

Ter beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek is in dit hoofdstuk het subject van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde geweest. Op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht belastingplichtige. Ik ben ingegaan op de drie kernelementen van de belastingplicht, te weten 'eenieder', 'zelfstandig' en 'economische activiteit'.

Voor het element 'eenieder' is niet van belang welke juridische hoedanigheid een subject heeft. Natuurlijke personen, rechtspersonen, maar ook (al dan niet gekwalificeerde) samenwerkingsverbanden kunnen als belastingplichtige worden aangemerkt. Het element 'zelfstandig' sluit van belastingheffing uit loontrekkenden en andere personen, voor zover die met hun werkgever een arbeidsverhouding hebben aangegaan of enige andere band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden. Op grond van art. 10 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is van zelfstandigheid

152. Vgl. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1997, blz. 98, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 45 en D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 92. In deze zin ook Hof Amsterdam 6 september 1983, nr. 1643/81, BNB 1985/96. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 59 spreekt over de laatste afrondende handeling.

153. Vgl. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 60.

ook geen sprake in geval personen deel uitmaken van een fiscale eenheid. Met betrekking tot rechtspersonen is het uitgangspunt dat zij zelfstandig zijn. Naar mijn mening kan, naast de situatie dat rechtspersonen onderdeel zijn van een fiscale eenheid, op dat uitgangspunt op twee manieren een inbreuk worden gemaakt. In de eerste plaats kan een rechtspersoon onderdeel vormen van een samenwerkingsverband dat kwalificeert als één belastingplichtige. In de tweede plaats kan een rechtspersoon onder omstandigheden op basis van het DFDS-arrest zelfstandigheid ontberen.

Het belangrijkste element van de belastingplicht is het element 'economische activiteit'. Het begrip 'economische activiteit' komt een ruime werkingssfeer toe. Hoewel de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel de kern vormen van het begrip, omvat het meer dan dat. Het begrip 'economische activiteit' omvat alle ingaande (aankoop goederen en diensten, invoer, intracommunautaire verwervingen), doorgaande (interne werkzaamheden) en uitgaande activiteiten (prestaties onder bezwarende titel en samenhangende prestaties om niet) van een belastingplichtige. Voorwaarde is wel dat in deze activiteiten regelmaat ligt besloten. Ook de exploitatie van lichamelijke zaken leidt tot belastingplicht. Dat past in het BTW-stelsel waarin de neutraliteit met betrekking tot de verrichte handelingen, het object van heffing, centraal staat. In dat kader biedt art. 12 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) lidstaten de mogelijkheid om voor bepaalde incidentele handelingen belastingplicht te introduceren. Voor de belastingplicht is in het bijzonder de reikwijdte van daarvan van belang. Een onbeperkte belastingplicht, zoals in de vennootschapsbelasting, bestaat niet in de BTW. Handelingen om niet of uit vrijgevigheid vormen geen economische activiteiten. De gedachte achter deze gelijkstelling is dat deze laatste handelingen economisch vergelijkbaar zijn met handelingen om niet. Het Hof van Justitie EG heeft niet aangegeven onder welke omstandigheden vrijgevigheid aan de orde is. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat moet worden getoetst aan de vergoeding die voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte handelingen wordt bedongen. Naar mijn mening is dat een onjuiste maatstaf, omdat het bij vrijgevigheid moet gaan om handelingen die gelijk te stellen zijn met handelingen om niet. De toets van de Hoge Raad leidt er echter toe dat in meer gevallen sprake is van vrijgevigheid, en dus niet van economische activiteiten. Er kan niet met zekerheid worden vastgesteld of het Hof van Justitie EG met het EDM-arrest de zakelijkheidstoets uit het arrest *Floridienne/Berginvest* heeft verlaten. Het streven naar maximaal rendement, dat onderdeel vormt van de zakelijkheidstoets, is naar mijn mening echter geen juist criterium voor de bepaling van de belastingplicht. Daarom zou een zakelijkheidstoets niet gesteld moeten worden. Zowel voor handelingen om niet als voor handelingen die als vrijgevigheid moeten worden gezien, geldt dat dit wel economische activiteiten zijn als zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van handelingen die op eigen voet reeds kwalificeren als economische activiteiten.

De reikwijdte van de belastingplicht komt ook naar voren bij de normstelling met betrekking tot het object van heffing. Op grond van art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn immers slechts aan BTW-heffing onderworpen leveringen van goederen en diensten die door *een als zodanig handelende* belasting-

plichtige binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht. Een belastingplichtige kan op twee manieren binnen het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd. De (primaire) vestigingsplaats van een belastingplichtige moet op communautair niveau worden vastgesteld. Het nationale recht is op dat punt niet beslissend. In de aanhangige zaak *Plantzer* zal het Hof van Justitie EG moeten beslissen op welke wijze de (primaire) vestigingsplaats voor de BTW moet worden vastgesteld. Een belastingplichtige heeft een secundaire vestigingsplaats voor de BTW als hij een vaste inrichting heeft. Van een vaste inrichting is sprake als een inrichting een zekere bestendigheid vertoont doordat zij duurzaam over het personeel en technische middelen beschikt die voor bepaalde prestaties noodzakelijk zijn. Hoewel het Hof van Justitie EG niet in die zin heeft geoordeeld, acht ik het gelet op de ratio van het concept 'vaste inrichting' – de gelijke behandeling van primair in een lidstaat gevestigde belastingplichtigen en secundair in die lidstaat en primair in het buitenland gevestigde belastingplichtigen – noodzakelijk dat een vaste inrichting belastbare economische activiteiten verricht. Tot slot heb ik het begin en het einde van de belastingplicht aan de orde gesteld.

HOOFDSTUK 5

Concernvennootschappen in de BTW: het subject van heffing

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk stond het subject van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen centraal. In dit hoofdstuk behandel ik de belastingplicht van concernvennootschappen. Gelet op de centrale probleemstelling van dit onderzoek, is het doel van dit hoofdstuk om de verschillen en overeenkomsten vast te stellen met betrekking tot de belastingplicht voor de BTW van enkelvoudige vennootschappen en van concernvennootschappen. Tevens bezie ik of de verschillen en overeenkomsten zijn te rechtvaardigen. Zoals aangegeven in hoofdstuk 2, geschiedt deze toetsing aan de hand van het rechtskarakter van de BTW. Dat betekent dat ik toets aan het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Aangezien in dit hoofdstuk het subject van heffing in concernverhoudingen aan de orde is, toets ik of eventuele verschillen en overeenkomsten zijn te rechtvaardigen met het oog op het feit dat het beoogde subject van heffing in de BTW de particuliere consument is. Bij deze toetsing sla ik tevens acht op de normen die de richtlijnwetgever zelf heeft geformuleerd in de BTW-richtlijn. In beginsel zijn die immers normstellend.

Zoals besproken in paragraaf 1.5.2, beperk ik mij in dit onderzoek voor wat betreft de juridische structuur van concerns tot de houdstervennootschap en de dochtervennootschap. Daarom breng ik in dit hoofdstuk onderscheid aan tussen houdstervennootschappen en dochtervennootschappen. De houdstervennootschap heeft een bijzondere positie in de BTW. Dat is niet in de laatste plaats te danken aan de Europese jurisprudentie over de BTW-gevolgen van het verwerven, houden en verkopen van aandelen.¹ De belastingplicht van houdstervennootschappen komt aan de orde in

1. Zie HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

paragraaf 5.2. De belastingplicht van dochtervennootschappen behandel ik in paragraaf 5.3.

In paragraaf 1.5.4 heb ik aangegeven dat ik mij in dit onderzoek voor wat betreft de functionele structuur met een extern karakter beperk tot vier distributiestructuren die in concernverband kunnen voorkomen. Daarom komen in paragraaf 5.4-5.7 de vier ideaaltypische dochtervennootschappen aan de orde die ik in paragraaf 1.5.4 heb onderscheiden. Het betreft de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. Een belangrijke vraag die bij deze typen vennootschappen aan de orde komt, is wat voor de belastingplicht de betekenis is van de concernrelatie met andere vennootschappen ten opzichte van de situatie waarin alleen enkelvoudige verhoudingen bestaan.

Daarna komt in paragraaf 5.8 de fiscale eenheid, zoals bedoeld in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), aan bod. De figuur van de fiscale eenheid maakt het mogelijk dat concernvennootschappen samen als één belastingplichtige worden aangemerkt, mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.² In paragraaf 5.9 sluit ik af met een samenvatting en conclusie.

5.2 Houdstervennootschap

5.2.1 Algemeen

Een concern bestaat bij de gratie van de aandeelhoudersverhoudingen tussen de diverse concernonderdelen. De vennootschappen die aandelen in andere concernonderdelen houden, zijn de verbindingselementen waarmee het concern in stand wordt gehouden. Daarnaast is in het kader van de aansturing van het gehele concern, of delen daarvan, een belangrijke rol weggelegd voor de topholding, dan wel de divisie- of groepsholding. Een topholding vormt als het ware het 'hoofd' van de onderneming die het concern drijft. Zoals reeds gezegd, bestaat veel Europese jurisprudentie die gaat over de (reikwijdte van de) belastingplicht van houdstervennootschappen. De basisvraag die daarbij steeds speelt, is waar de grens ligt tussen de particuliere belegger/investeerder en de belastingplichtige. Het belang van de belastingplicht van houdstervennootschappen is in zijn algemeenheid gelegen in het recht op aftrek van voorbelasting. Een tweede belangrijk punt betreft de plaats van dienst van uit het buitenland ingekochte dienstverlening.³ Ten derde heeft belastingplicht als gevolg dat de houdstervennootschap BTW in rekening moet brengen voor haar prestaties, tenzij deze zijn vrijgesteld.

Het meest kenmerkende element van de houdstervennootschap is dat deze aandelen houdt in een of meerdere andere concernonderdelen. Als de deelnemingen winst maken, zal de houdstervennootschap dividend uitgekeerd kunnen krijgen. In sommige gevallen is het houden van aandelen en het ontvangen van dividend de enige

2. Daaronder begrijp ik tevens de voorwaarde dat de lidstaat waarin de concernvennootschappen zijn gevestigd de figuur van de fiscale eenheid in zijn wetgeving heeft geïntroduceerd.

‘activiteit’ van een houdstervennootschap. In andere situaties oefent de houdstervennootschap haar (aandeelhouders)invloed uit om het beleid van haar dochtervennootschappen (mede) te bepalen. Afhankelijk van de omstandigheden brengt de houdstervennootschap hiervoor een vergoeding in rekening aan haar dochtervennootschappen. Bovendien kunnen houdstervennootschappen zelfstandig economische activiteiten ontplooiën buiten hun interne rol in het concern om. Dat kan variëren van financieringen tot de verkoop van goederen.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kan een lijn worden gedestilleerd die start bij de houdstervennootschap die gelijk kan worden gesteld met de niet-belastingplichtige particuliere belegger en eindigt bij de volwaardig belastingplichtige houdstervennootschap. In de volgende paragrafen komt deze jurisprudentie aan bod. Daarbij besteed ik tevens aandacht aan de reikwijdte van de belastingplicht en het recht op aftrek. In de volgende paragraaf vergelijk ik echter eerst de particuliere belegger met de belastingplichtige in de BTW.

5.2.2 *Particuliere belegger versus belastingplichtige*

5.2.2.1 *Afbakening in de directe belastingen en in de BTW*

In de inkomstenbelasting is ondernemer: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.⁴ Het eerste criterium is afkomstig uit art. 6 Wet IB 1964. Het tweede criterium is toegevoegd in de Wet IB 2001. Doordat de Hoge Raad in meer gevallen dan de staatssecretaris van Financiën had beoogd ondernemerschap, en daarmee ondernemersfaciliteiten, aanwezig achtte, is het ondernemersbegrip ingeperkt met dit tweede criterium.⁵ Het onderscheid tussen de particuliere belegger en ondernemer is in de inkomstenbelasting niet eenvoudig te bepalen. Van ondernemerschap is, kort gezegd, sprake als de activiteiten van het subject van heffing, de natuurlijke persoon, normaal vermogensbeheer te boven gaan.⁶ In de vennootschapsbelasting zijn BV's en NV's onbeperkt belastingplichtig, aangezien zij

3. Indien een houdstervennootschap belastingplichtige is, is de plaats van dienst van bijvoorbeeld dienstverlening in de zin van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) gelegen in de lidstaat waar de houdstervennootschap is gevestigd. Op grond van art. 196 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn) vindt vervolgens verlegging plaats. Als de houdstervennootschap geen belastingplichtige is, is de plaats van dienst ingevolge de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) gelegen in het land waar de dienstverrichter woont of is gevestigd. Daarbij moet worden aangetekend dat lidstaten op grond van art. 58 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 3 Zesde richtlijn) de mogelijkheid hebben om de plaats van dienst te situeren in hun lidstaat als de niet-belastingplichtige houdstervennootschap het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van dergelijke diensten heeft in die lidstaat.
4. Art. 3.4 Wet IB 2001.
5. L.W. Sillevius en F.H. Lugt, *Cursus belastingrecht (inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.3.A.a.
6. Zie L.W. Sillevius en F.H. Lugt, *Cursus belastingrecht (inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.2.B.d alsmede (kort) paragraaf 5.2.6.

geacht worden hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.⁷ Voor de belastingplicht is het antwoord op de vraag of de activiteiten van een BV of NV meer omvatten dan normaal vermogensbeheer dus irrelevant. In art. 28 Wet Vpb 1969 is een bijzonder regime opgenomen voor fiscale beleggingsinstellingen, de zogenoemde fbi's. De bedoeling van het fbi-regime is de kleine particuliere belegger, die via een beleggingsinstelling belegt, en de particuliere belegger, die zelf in privé belegt, zoveel mogelijk fiscaal gelijkwaardig te behandelen.⁸ Dit wordt bereikt door een nultarief voor de beleggingsinstelling. Inmiddels is wetsvoorstel 30 533 in behandeling.⁹ Daarin zijn ter versterking van de sector beleggingsinstellingen enige wijzigingen van het fbi-regime voorgesteld. Tevens is voorgesteld om een nieuwe vrijgestelde beleggingsinstelling, de zogenoemde vbi, te introduceren.

Zowel in de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting vindt belastingheffing naar winst plaats. Winst of een winststreven is in de BTW niet van belang voor de belastingplicht.¹⁰ Binnen winstbelastingen is het mogelijk om een criterium, zoals dat geldt in de inkomstenbelasting, aan te leggen. In een algemene verbruiksbelasting, zoals de BTW, waarin belasting wordt geheven ter zake van de levering van goederen en diensten, ligt het niet voor de hand om de aard en de omvang van de werkzaamheden als criterium te hanteren voor de belastingplicht. Vergelijkbare transacties dienen op dezelfde wijze in de heffing van BTW betrokken te worden. Dat volgt mijns inziens onder meer uit het feit dat voor de BTW de enkele exploitatie van vermogensbestanddelen al leidt tot belastingplicht.¹¹ In de inkomstenbelasting levert deze vorm van exploitatie geen ondernemersstatus op. De belastingheffing ter zake van de enkele exploitatie van vermogensbestanddelen vindt in de inkomstenbelasting plaats via box III. De BTW is echter een algemene verbruiksbelasting¹² die beoogt consumptie te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Om de belasting praktisch uitvoerbaar te houden, zijn enige concessies gedaan. Zo is voor belastingplicht bijvoorbeeld vereist dat de economische activiteit met enige regelmaat verricht moet worden.¹³ Net zoals in de inkomstenbelasting het onderscheid tussen beleggen en ondernemen afbakeningsproblematiek oplevert, bestaat in de BTW dus afbakeningsproblematiek tussen de (particuliere) niet-belastingplichtige sfeer en de belastingplichtige sfeer. De jurispruden-

7. Art. 2 lid 1 onderdeel a jo. lid 5 Wet Vpb 1969.

8. J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 313.

9. Zie *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 533, nr. 1-3, V-N 2006/28.1-3, nr. 4, nr. 5, V-N 2006/28.4, nr. 6, *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 533, nr. 7-8, V-N 2006/62.18, nr. 9, V-N 2007/8.17, nr. 10 en *Kamerstukken I* 2006/2007, 30 533, nr. A.

10. Op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is het oogmerk of het resultaat van een economische activiteit niet van belang voor de belastingplicht; zie paragraaf 4.1. Wel kunnen lidstaten op grond van art. 133 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 lid 2 Zesde richtlijn) voor toepassing van bepaalde vrijstellingen de voorwaarde stellen dat niet systematisch winst wordt beoogd.

11. Art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn). Zie tevens paragraaf 4.4.4.

12. Zie art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) en paragraaf 2.5.

13. Zie paragraaf 4.4.3.

tie van het Hof van Justitie EG over houdstervennootschappen moet in die context worden gezien. Het uitgangspunt van de BTW blijft echter steeds dat transacties/prestaties belast dienen te worden.

5.2.2.2 Afbakening op basis van consumptieve en productieve sfeer

Het onderscheid tussen de particuliere belegger en de belastingplichtige in de BTW kan volgens mij het beste gezien worden in het licht van het karakter van de belasting als algemene verbruiksbelasting. Het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting geeft namelijk aan wie en wat de BTW beoogt te belasten. De BTW beoogt te drukken op de consument en *niet* op de productieve schakels. De systematiek van de BTW, slechts aftrek van voorbelasting indien een subject belastingplichtige is en belaste prestaties verricht, moet niet heilig worden verklaard. De BTW beoogt uiteindelijk slechts consumptief verbruik van goederen en diensten te belasten. Daar waar geen consumptief verbruik aanwezig is, behoort, behoudens in de van BTW vrijgestelde sector, geen BTW te drukken.

Beleggen is in wezen een bijzondere vorm van sparen (derhalve uitgestelde consumptie) en roept zelf in feite geen verbruik op bij anderen.¹⁴ Een particuliere belegger is voor de BTW-heffing een consument. Ter zake van goederen en diensten die een particuliere belegger betreft, dient op hem dan ook BTW te drukken. Aan de andere zijde van het spectrum staat de belastingplichtige. De belastingplichtige maakt onderdeel uit van de productieketen. Er behoort dan ook geen BTW te drukken op de belastingplichtige. Daarom hebben belastingplichtigen recht op aftrek van voorbelasting. Een belastingplichtige komt in de systematiek van de BTW-richtlijn slechts recht op aftrek van voorbelasting toe, indien en voor zover hij prestaties verricht waarvoor recht op aftrek bestaat. In principe zal een belastingplichtige niet-aftrek-bare BTW in zijn prijs tot uitdrukking willen brengen. Als op een dergelijke belastingplichtige BTW drukt die hij niet in zijn prijs kan verdisconteren, is de reden daarvoor mijns inziens niet dat hij gelijk is te stellen met een consument. Deze BTW-druk is louter het gevolg van de keuze van de richtlijnwetgever voor vrijstellingen zonder recht op aftrek.

Pitlo/Raaijmakers geven aan dat het onderscheid tussen deelneming en belegging niet schuilt in de omvang van een belang, maar in de intentie waarmee dit wordt gehouden.¹⁵ Bij de deelneming is dat het oogmerk op duurzame verbondenheid ten behoeve van de eigen werkzaamheid. Bij een belegging, ook als deze omvangrijk is, ontbreekt die bedoeling.¹⁶ Het fundamentele onderscheid tussen de particuliere be-

14. M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 400. Zie in dit verband tevens M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 19-22.

15. In vergelijkbare zin volgt uit HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 37 dat de omvang van de aandelenverkopen niet van invloed is voor de kwalificatie als belastingplichtige in de BTW.

16. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 1.122.

legger en de belastingplichtige in de BTW ligt mijns inziens besloten in het antwoord op de vraag of een subject deel uitmaakt van de productieketen. Indien bijvoorbeeld een houdstervennootschap geacht kan worden te behoren tot de productieketen, dient hij als belastingplichtige te kwalificeren. Daarbij mag het in principe niet uitmaken of de houdstervennootschap activiteiten tegen vergoeding verricht. Art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: 4 lid 2 Zesde richtlijn) waarin het begrip 'economische activiteit' nader is uitgewerkt, bevat ook geen eisen met betrekking tot het ontvangen van vergoedingen. Op grond van die alinea wordt als economische activiteit beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Alleen art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Zesde richtlijn), waarin is aangegeven welke handelingen aan BTW zijn onderworpen, vereist een bezwarende titel, een vergoeding. Daarbij gaat het echter alleen om het duiden van de belastbare feiten en niet om de belastingplicht als zodanig. Het basisprincipe van de BTW is immers dat geen belasting behoort te drukken in de productieve schakels. Zie ik het goed, dan komt deze gedachte ook terug bij Braun, daar waar hij stelt dat belasting niet moet drukken ter zake van ieder eindverbruik, maar alleen op consumptief verbruik/bestedingen.¹⁷ De feitelijke, economische benadering die de BTW eigen is¹⁸, veronderstelt ook dat geen onderscheid mag worden gemaakt naar de juridische structuur van degene die de goederen richting de consument voortstuwt.

5.2.2.3 Reflectie op afbakening op basis van consumptieve en productieve sfeer

Mijn bovenstaande benadering van het onderscheid tussen de particuliere belegger en de belastingplichtige komt in strijd met het in het Hong Kong-arrest geformuleerde uitgangspunt dat het uitsluitend om niet verrichten van prestaties niet leidt tot belastingplicht.¹⁹ Immers, (houdster)vennootschappen die geen prestaties tegen vergoeding verrichten, kunnen in bovenstaande visie wel aangemerkt worden als belastingplichtige. In enkelvoudige verhoudingen is, afgezien van het begin en het einde van de belastingplicht, zonder prestaties tegen vergoeding echter geen sprake van belastingplicht.

Ik meen dat dit onderscheid tussen enkelvoudige en concernverhoudingen gerechtvaardigd is. Vennootschappen, die een *wezenlijke economische functie* vervullen binnen het concern waartoe zij behoren, zijn een onderdeel van dat bewuste concern

17. K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 111.

18. Deze economische benadering is onder meer terug te vinden in de uitleg van het leveringsbegrip (zie art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) in HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271 en HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (ALH), BNB 2003/171) en de uitleg van het begrip 'vaste inrichting' (zie HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662 waarin het Hof een dochtervennootschap als vaste inrichting aanmerkte).

19. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

dat als geheel één onderneming vormt.²⁰ De toets of een concernvennootschap een wezenlijke economische functie vervult, is van belang omdat op die manier kan worden beoordeeld of de bewuste vennootschap tot de onderneming van dat concern behoort. Van een wezenlijke economische functie is onder meer sprake als de betrokken concernvennootschap bijdraagt aan de daadwerkelijke leveringen en diensten van de concernonderneming en als de concernvennootschap een (strategische) rol vervult in de juridische opbouw van de concernonderneming. Concernvennootschappen die tot de concernonderneming kunnen worden gerekend, behoren uit het oogpunt van de BTW als algemene verbruiksbelasting niet gelijk te worden behandeld als particuliere consumenten. Het concern, met inbegrip van (houdster)vennootschappen die geen prestaties tegen vergoeding verrichten, maakt naar mijn mening daarentegen wel als geheel onderdeel uit van de productieketen waar geen BTW behoort te drukken. De enkelvoudige vennootschap die geen prestaties tegen vergoeding verricht, drijft daarentegen geen onderneming en behoort niet tot de productieketen. De BTW op (concern)kosten die worden gemaakt door concern(houdster)vennootschappen die geen prestaties tegen vergoeding verrichten, dient voor aftrek in aanmerking te komen.²¹ Deze benadering sluit naar mijn mening ook aan bij het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. De BTW beoogt de particuliere consument te belasten en beoogt niet te drukken in de productieve schakels.

Het Polysar-arrest staat mijns inziens niet in de weg aan deze benadering.²² In r.o. 15 oordeelt het Hof van Justitie EG dat de omstandigheid dat een holdingvennootschap onderdeel uitmaakt van een wereldwijd concern, niet afdoet aan haar hoedanigheid als niet-belastingplichtige, wanneer deze holdingvennootschap haar activiteiten tot

20. Bij een wezenlijke economische functie denk ik onder meer aan beleidsbepalende en –sturende houdstervennootschappen op concern-, maar bijvoorbeeld ook op divisieniveau. Tevens kan gedacht worden aan tussenholdings met dochtervennootschappen die van belang kunnen zijn in verband met het eenvoudig afstoten van deze dochters, of aan tussenholdings die juist een belangrijke rol vervullen bij de uitbreiding van het concern door het oprichten of verwerven van nieuwe dochtervennootschappen. Dit criterium komt eveneens voor in de holdingresolutie van 15 oktober 1974, nr. B74/21 516, BNB 1975/11 met betrekking tot de vennootschapsbelasting. In de resolutie heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat van beleggen geen sprake is, als een houdster van aandelenpakketten een wezenlijke functie vervult ten dienste van de bedrijfsuitoefening van het concern waarvan zij deel uitmaakt, hetzij aan de top, hetzij als tussenschakel. Blijkens de resolutie is van een wezenlijke functie ten dienste van het concern onder meer sprake als een houdstermaatschappij activiteiten verricht op bestuurlijk, beleidsvormend en/of financieel terrein. Alsdan is er immers een relatie tussen de bedrijfsmatige activiteiten van de moedermaatschappij en die van de dochtermaatschappijen.
21. Ook volgens K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 111 dient deze voorbelasting in aftrek te komen, aangezien de prestaties waarop de BTW drukt niet in de particuliere, maar in de zakelijke sfeer worden gebezigd. Zie tevens het Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 81.
22. In dezelfde zin het Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 48.

louter financiële deelnemingen beperkt.²³ De (houdster)vennootschappen waar ik op doel zijn echter geen zuivere houdstervenootschappen, die zich beperken tot het passief houden van financiële deelnemingen, maar vervullen een wezenlijke economische functie binnen concern en zijn als zodanig niet te vergelijken met particuliere beleggers.

Binnen het huidige BTW-stelsel zouden moeiende holdings als belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt door, zoals Van Hilten aangeeft, de term 'economische activiteit' zodanig ruim uit te leggen dat daartoe ook worden gerekend de activiteiten (binnen concernverband; G/vN) die dienstbaar zijn aan een andere ondernemer die prestaties tegen vergoeding verricht.²⁴ De concernrelatie maakt dat dergelijke (houdster)vennootschappen moeten worden beschouwd als deel van de productieketen en niet als particuliere beleggers.

Het zal in de praktijk niet eenvoudig zijn om te beoordelen wanneer een (houdster)vennootschap die geen prestaties tegen vergoeding verricht, geacht moet worden onderdeel uit te maken van de productie- en handelsketen. Daarbij lijkt het onontkoombaar dat subjectieve elementen in de beoordeling van de belastingplicht sluipen. Op grond van het Wellcome Trust arrest is voor het onderscheid tussen beleggen en belastingplicht niet beslissend de omvang van een aandelenverkoop en ook niet de omstandigheid dat een beroep wordt gedaan op consultancybureaus.²⁵ Reugebrink en Van Hilten opperen als criterium voor het onderscheid tussen een belastingplichtige aandeelhouder en een niet-belastingplichtige aandeelhouder het overigens subjectieve doel waarvoor de aandelen worden aangehouden.²⁶ Dit komt overeen met het in paragraaf 5.2.2.2 aangehaalde criterium van Pitlo/Raaijmakers voor het onderscheid tussen deelneming en belegging. Een particulier zal doorgaans aandelen houden in verband met de winstcapaciteit van de aandelen. Een houdstermaatschappij zal de aandelen veeleer houden als middel om zeggenschap en invloed op de activiteiten van het concern uit te oefenen en daardoor de winstcapaciteit van het concern te vergroten. In concernstructuren houden houdstervenootschappen aandelen mijns inziens niet primair in verband met de winstcapaciteit van die aandelen. Het door Reugebrink en Van Hilten geopperde criterium sluit naar mijn mening goed aan bij het onderscheid tussen de consumptieve en de productieve sfeer.

5.2.3 *Zuivere houdstervenootschap*

In de gedachtevorming over de belastingplicht van houdstervenootschappen vormt de zogenoemde zuivere houdstervenootschap het uitgangspunt. Een zuivere houdstervenootschap houdt slechts aandelen in andere vennootschappen, maar verricht

23. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

24. M.E. van Hilten, Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, WFR 1994/6086, blz. 24.

25. HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 37.

26. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997, blz. 86. Deze passage komt niet meer terug in M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005.

verder geen activiteiten. De vraag is vervolgens of het houden van aandelen in een dergelijke situatie leidt tot belastingplicht in de zin van de BTW.

Deze vraag heeft het Hof van Justitie EG beantwoord in het arrest van 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat een holdingvennootschap wier enig doel is deel te nemen in andere ondernemingen, zonder zich direct of indirect te moeien in het beheer van deze ondernemingen, onverminderd de rechten van deze holdingvennootschap als aandeelhouder of vennoot, niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, zodat zij geen recht op aftrek heeft. Het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen is niet als een economische activiteit in de zin van de BTW-richtlijn te beschouwen die de hoedanigheid van belastingplichtige oplevert. De financiële deelneming in andere ondernemingen is namelijk niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed.²⁷

Het enkele verwerven en houden van aandelen levert op zichzelf geen belastingplicht op. Dit oordeel stemt mijns inziens overeen met de bedoeling van de BTW om de belastingdruk te leggen op de consument en niet op schakels in de productie- en handelsketen. Een houdstervennootschap, dan wel enige andere entiteit of persoon die uitsluitend aandelen verwerft en houdt, vormt immers geen zelfstandig onderdeel van de productieketen. Onder die omstandigheden bestaat naar huidig recht geen verschil tussen belastingplicht in enkelvoudige en in concernverhoudingen. Zoals gezegd, ligt dat naar mijn mening anders bij houdstervennootschappen die een wezenlijke economische functie vervullen binnen het concern.

In verband hiermee staat de tweede kwestie die in het Polysar-arrest aan de orde kwam, en reeds is besproken in paragraaf 5.2.2.3. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat de omstandigheid dat een houdstervennootschap deel uitmaakt van een wereldwijd concern niet afdoet aan haar hoedanigheid van niet-belastingplichtige, wanneer deze vennootschap haar activiteiten tot louter financiële deelnemingen beperkt. Aangezien een zuivere houdstervennootschap zelf geen economische activiteiten verricht, is belastingplicht niet aan de orde. Dat een dergelijke vennootschap onderdeel vormt van een concern waarin andere concernonderdelen wel economische activiteiten verrichten, mag geen belastingplicht tot gevolg hebben. Dit geldt althans in de visie dat de belastingplicht van iedere vennootschap of entiteit afzonderlijk beoordeeld moet worden. Die visie ligt ten grondslag aan het huidige BTW-stel-

27. In dezelfde zin HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), Jur. 1993, blz. I-3513, r.o. 12, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne-Berginvest), FED 2001/179, r.o. 17, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 13 en 14, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 18 en 19, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552, r.o. 38, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, r.o. 38 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 19.

sel. Datzelfde geldt bijvoorbeeld voor het ondernemingsrecht waarin de enkelvoudige vennootschap het uitgangspunt is.²⁸

De vraag is of deze overeenkomst in BTW-behandeling tussen een zuivere houdster-vennootschap en bijvoorbeeld een lege vennootschap in enkelvoudige verhoudingen gerechtvaardigd is. De BTW beoogt de particuliere consument te belasten. Het concern is echter een ondernemingsvorm.²⁹ Gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting, lijkt de overeenkomst in BTW-behandeling niet gerechtvaardigd. Dit wordt ondersteund door de economische benadering die de BTW eigen is.³⁰ Indien het concern, met inbegrip van de zuivere houdstervennootschap, als één geheel wordt beschouwd, maakt het concern als ondernemingsvorm deel uit van de productieketen.³¹ Ook op het niveau van de zuivere houdstervennootschap behoort dan geen BTW te drukken. Voor ondernemers lijkt het lastig te bevatten waarom BTW in rekening wordt gebracht aan de (zuivere) houdstervennootschap niet aftrekbaar is, maar BTW die in rekening wordt gebracht aan een actieve dochtervennootschap dat wel is. Rechtsvormneutraliteit zou kunnen gebieden dat de zuivere houdstervennootschap ook als belastingplichtige wordt aangemerkt. Immers uitsluitend door meerdere vennootschappen te gebruiken voor één en dezelfde onderneming ontstaat verschil in BTW-behandeling. Zoals aangegeven in paragraaf 5.2.2.3, dient een zuivere houdstervennootschap naar mijn mening wel een wezenlijke economische functie binnen concern te hebben om de status van belastingplichtige te krijgen. Naar ik meen, dient belastingplicht van houdstervennootschappen eerder aan de orde te zijn dan het Hof van Justitie EG thans aanneemt. Mijn benadering doet meer recht aan rechtsvormneutraliteit en aan het feit dat een concern in het maatschappelijk verkeer één onderneming vormt.

28. Zie paragraaf 3.3.1 alsmede Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 607, P. van Schilfgaarde, 'Vennootschapsrecht na 27 jaren', in: Tot Vermaak Van Slagter (Slagter-bundel), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 259 en M.J.G.C. Raaijmakers, Nederlandse wetgeving inzake concernverhoudingen, TVVS 1983, nr. 6, blz. 152.
29. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59. L. Timmerman, Twee opvattingen over concernrecht, TVVS 1994, nr. 7, blz. 179 constateert voorts dat het concern is uitgegroeid tot de belangrijkste ondernemingsvorm.
30. Uit HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, r.o. 23 volgt dat de economische realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het BTW-stelsel. Ook B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 64 merkt de economische realiteit aan als een fundamenteel criterium voor de toepassing van het BTW-stelsel. Deze economische benadering is onder meer terug te vinden in de uitleg van het leveringsbegrip (zie art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) in HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271 en HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (ALH), BNB 2003/171) en de uitleg van het begrip 'vaste inrichting' (zie HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662 waarin het Hof een dochtervennootschap als vaste inrichting aanmerkte).
31. Via de Wet werken aan winst geldt de deelnemingsvrijstelling voor alle belangen van 5% of meer in dochtervennootschappen. Belangen van die omvang worden geacht vanuit de optiek van de moedermaatschappij niet als belegging te worden gehouden; vgl. *Kamerstukken II* 2005/2006, 30 572, nr. 3 (MvT), blz. 13. Hoewel het een arbitraire grens betreft, komt hieruit naar mijn mening wel naar voren dat een zuivere houdstervennootschap niet steeds gelijk kan worden gesteld met een particuliere belegger.

Aan het arrest Cantor Fitzgerald International kan overigens wellicht steun worden ontleend voor de stelling dat het Hof van Justitie EG een rechtsvormneutrale (en strikt economische) benadering niet vindt passen in het huidige BTW-stelsel.³² In r.o. 33 overweegt het Hof van Justitie EG namelijk dat:

'Een belastingplichtige die ter bereiking van een bepaald economisch doel de keuze heeft tussen vrijgestelde handelingen en belastbare handelingen, moet zijn beslissing derhalve in zijn eigen belang nemen volgens de regels, rekening houdend met het objectieve BTW-stelsel (zie in die zin, arrest BLP Group, reeds aangehaald, punten 25 en 26).³³ Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt niet in, dat een belastingplichtige die de keuze tussen twee handelingen heeft, er één kan kiezen en de gevolgen van de andere kan laten gelden.'

De benadering die het Hof van Justitie EG kiest bij vrijgestelde en belaste handelingen zal het Hof van Justitie EG vermoedelijk tevens kiezen voor de beoordeling van de belastingplicht. Als gekozen wordt voor een concernstructuur met een zuivere houdstervennootschap heeft het beginsel van fiscale neutraliteit naar huidig recht niet tot gevolg dat deze houdstervennootschap de status van belastingplichtige krijgt, enkel omdat dat in de vergelijkbare situatie zonder (zuivere) houdstervennootschap wel het geval is. Aangezien een zuivere houdstervennootschap naar huidig recht geen belastingplichtige is, is de vraag of de aandelen in haar dochtervennootschappen tot het ondernemingsvermogen moeten worden gerekend niet aan de orde. Er spelen dus ook geen vragen met betrekking tot de reikwijdte van de belastingplicht. Anders geformuleerd, de vraag naar het 'knippen' in een ondernemings- en een niet-ondernemingsdeel speelt hier niet.

5.2.4 Moeiende houdstervennootschap

5.2.4.1 Algemeen

Zuivere houdstervennootschappen zijn geen belastingplichtige in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen is niet als een economische activiteit in de zin van de BTW-richtlijn te beschouwen die de hoedanigheid van belastingplichtige oplevert. Zoals in paragraaf 5.2.1 reeds opgemerkt, omvatten de activiteiten van houdstervennootschappen in veel gevallen echter de aansturing van het concern. De houdstervennootschap vervult dan een beleidsbepalende en coördinerende rol ten opzichte van de andere concernvennootschappen. Dergelijke houdstervennootschappen worden wel aangemerkt als moiende houdsters. In de onderstaande subparagrafen staat de belastingplicht van de moiende houdstervennootschap centraal.

32. HvJ EG 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20.

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

5.2.4.2 Het arrest Polysar

Uit het Polysar-arrest³⁴ werd in de praktijk en in de literatuur opgemaakt dat moeiende houdstervenootschappen, in tegenstelling tot zuivere houdstervenootschappen, wel als belastingplichtige kwalificeerden.³⁵ R.o. 14 luidt immers:

'Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect moeiende in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennoot heeft.'

De woorden 'dit ligt anders' slaan terug op r.o. 13 waarin wordt overwogen dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet leidt tot belastingplicht.³⁶ In latere arresten lijkt het Hof van Justitie EG te bevestigen dat moeien leidt tot belastingplicht.³⁷ In plaats van de term 'moeien' gebruikt het Hof van Justitie EG ook wel het begrip 'inmenging'.³⁸ Ik ga er vanuit dat daarmee hetzelfde wordt bedoeld. Over de precieze betekenis van de uitdrukkingen 'moeien' en 'inmenging' heeft het Hof van Justitie EG zich (nog) niet uitgelaten. De Hoge Raad heeft in HR 26 augustus 1998, nr. 33 662, BNB 1999/51 geoordeeld dat het begrip 'moeien' naar redelijkerwijze niet voor twijfel vatbaar is, inhoudt het zich bezighouden met het beleid van de ondernemingen, dat door de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, wordt uitgevoerd en dat het vervullen van een financieel en fiscaal coördinerende rol daarbuiten valt.

In de Nederlandse holdingresolutie, die is verschenen vóór het Polysar-arrest, is aangegeven dat een houdstervenootschap die een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten opzichte van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen, deel kan uitmaken van een fiscale eenheid.³⁹ Als reden daarvoor wordt gegeven dat

34. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

35. Zie bijvoorbeeld D.B. Bijl, De houdstervenootschap in de omzetbelasting, WFR 1991/5977, blz. 1306.

36. J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 202.

37. Zie HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 16, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne-Berginvest), FED 2001/179, r.o. 18, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 15 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 20.

38. Zie HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 16, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne-Berginvest), FED 2001/179, r.o. 18 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 20. In HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 15 gebruikt het Hof van Justitie EG net als in het Polysar-arrest de term 'moeien'.

39. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, FED 1991/266. Ik merk hierbij op dat het Polysar-arrest ruimer lijkt dan de holdingresolutie, aangezien een moeiende holding op basis van het arrest belastingplichtige lijkt te zijn en op basis van de resolutie uitsluitend onderdeel kan uitmaken van een fiscale eenheid. In deze zin tevens D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

een dergelijke houdstervennootschap die zich in sterke mate bezig houdt met de besluitvorming binnen het concern, volledig in dienst staat van het totaal van de bedrijfsvoering van de gelieerde werkmaatschappijen en als zodanig kan worden geacht een voor de instandhouding daarvan belangrijke factor te vormen. Daarmee vervult die houdstervennootschap een wezenlijke economische functie binnen concernverband. Het houden van aandelen kan in feite worden aangemerkt als een middel om in concernverband te komen tot de uitoefening van zeggenschap over en het dragen van verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke ondernemersactiviteiten van de gelieerde werkmaatschappijen en dus niet meer enkel als beleggingsdoel. In feite bevestigt de holdingresolutie dat het concern een ondernemingsvorm is.

Er bestaat dus een verschil in BTW-behandeling tussen moeiende houdstervennootschappen, die alleen in concernverband kunnen voorkomen, en vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen, die zich naar hun aard niet kunnen moeien in het beheer van hun dochtervennootschappen. Enkelvoudige vennootschappen hebben immers geen dochtervennootschappen. De vraag is dus of dit verschil in BTW-behandeling gerechtvaardigd is gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. De BTW beoogt de particuliere consument te belasten en beoogt dus niet te drukken in de productieve schakels. Een moeiende houdstervennootschap maakt een belangrijk onderdeel uit van het concern als ondernemingsvorm en maakt daardoor deel uit van de productieketen. Anders dan een zuivere houdstervennootschap vormt de moeiende houdstervennootschap een essentieel deel van de concernonderneming. Een dergelijke vennootschap vervult een wezenlijke functie binnen concernverband en dient belastingplichtig te zijn.⁴⁰ Een enkelvoudige vennootschap die zich niet moeit en voor het overige geen economische activiteiten verricht, heeft een dergelijke functie niet. Het onderscheid is naar mijn mening dan ook gerechtvaardigd.

Volgens Van Zadelhoff past het bij het in ogenschouw nemen van de 'economische realiteit', hetgeen een fundamenteel beginsel is van het BTW-stelsel, om de werkzaamheden van moeiende holdingvennootschappen als economische activiteiten in aanmerking te nemen.⁴¹ Braun vindt het gerechtvaardigd en zelfs noodzakelijk dat een moeiende houdstervennootschap (fictief) als belastingplichtige wordt aangemerkt, omdat belanghebbenden er om hun moverende redenen voor moeten kiezen om de feitelijke leiding in werkmaatschappijen vanuit een houdstervennootschap uit te oefenen, zonder dat zij uitsluitend om het aftrekrecht te kunnen realiseren een vergoeding in rekening zouden moeten brengen.⁴² Een vergelijking tussen een moeiende houdstervennootschap en een particuliere belegger gaat mijns inziens mank. De conclusie die uit het arrest Polysar kan worden getrokken, namelijk dat een moeiende houdstervennootschap belastingplichtige is, acht ik dan ook in

40. Afwijzend: conclusie van A-G Stix-Hackl van 6 maart 2001 bij HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, punt 12.

41. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 64.

42. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 111.

overeenstemming met de bedoeling van de BTW om de particuliere consument te belasten en niet te drukken in de productieve schakels.

5.2.4.3 Het arrest *Floridienne/Berginvest*

Het Hof van Justitie EG heeft inmiddels duidelijk gemaakt dat het enkele moeien naar huidig recht geen belastingplicht oplevert voor een houdstervennootschap. Het arrest HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179 vormt de definitieve aftocht van de gedachte dat uitsluitend moeien leidt tot belastingplicht. In dit arrest brengt het Hof van Justitie EG allereerst r.o. 14 van het Polysar-arrest in herinnering. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie EG in r.o. 19:

'Hieruit volgt, dat een inmenging in het beheer van de dochterondernemingen, die gepaard gaat met handelingen die aan de BTW zijn onderworpen op grond van artikel 2 van de richtlijn (thans: art. 2 BTW-richtlijn; GJvN), zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten door Floridienne en Berginvest ten behoeve van hun dochterondernemingen, als een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd'.

In HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (*Welthgrove*), BNB 2002/182 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31 bevestigt het Hof van Justitie EG dat een holding die zich alleen moeit in het beheer van haar dochtervennootschappen zonder handelingen te verrichten die aan de BTW zijn onderworpen op grond van art. 2 Zesde richtlijn (thans: art. 2 BTW-richtlijn), niet kan worden geacht een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) te verrichten.⁴³ Slechts inmenging in het beheer van een dochtervennootschap die gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen is een economische activiteit in de zin van art. 4 Zesde richtlijn (thans: art. 9 BTW-richtlijn). Voor de status van belastingplichtige zijn de aan de BTW onderworpen handelingen derhalve doorslaggevend. Aan het moeien als zodanig komt naar huidig recht voor de belastingplicht geen betekenis toe.⁴⁴ Deze uitkomst acht ik, zoals gezegd, niet in overeenstemming met de bedoeling van de BTW om niet te drukken in de productieve schakels. Bovendien miskent deze benadering het feit dat een moeiende houdstervennootschap deel uitmaakt van een concern dat als geheel een onderneming drijft.

Het moeien, indien dit gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen, heeft naar mijn mening nog wel betekenis voor de reikwijdte van de belastingplicht van de houdstervennootschap. Indien een houdstervennootschap zich moeit in het beheer van een dochtervennootschap, en dit gepaard gaat met aan de BTW onder-

43. Het Hof van Justitie EG doet de zaak *Welthgrove* af met een beschikking. Volgens het Hof van Justitie EG volgt het antwoord op de vraag of een uitsluitend moeiende holding belastingplichtige is reeds uit HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179. Dat is naar mijn mening echter niet het geval, omdat het Hof van Justitie EG in het arrest *Floridienne/Berginvest* geen oordeel heeft gegeven over die vraag.

44. In dezelfde zin R.A. Wolf, EDM: new guidance from Luxembourg, VAT Monitor 2004, nr. 4, blz. 252 en J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6276, blz. 829.

worpen handelingen, houdt deze houdstervennootschap de aandelen in de dochtervennootschap als belastingplichtige. De aandelen vormen dan ondernemingsvermogen voor de houdstervennootschap.⁴⁵

Een belangrijke vraag is op welke wijze invulling moet worden gegeven aan de 'gepaard gaan met'-eis uit het arrest *Floridienne/Berginvest*. In de Duitse, Engelse en Franse (procestaal) taalversies van het arrest worden respectievelijk de volgende termen gebruikt: '... soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschließen, die gemäß Artikel 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen ...'⁴⁶, '... in so far as it entails carrying out transactions which are subject to VAT by virtue of Article 2 of that directive ...'⁴⁷ en '... dans la mesure où elle implique la mise en oeuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive ...'.⁴⁸ In de beschikking in de zaak *Welthgrove* en in het *Cibo*-arrest gebruikt het Hof van Justitie EG dezelfde bewoordingen.⁴⁹ Swinkels leidt uit de officiële taalversies en de vertalingen af dat het Hof van Justitie EG aan het begrip 'moeien', respectievelijk de zinsnede 'inmenging in het beheer', vooral de betekenis toekent van een activiteit die is gericht op het in gang zetten van, dan wel tot gevolg heeft of leidt tot handelingen die binnen de reikwijdte van de Zesde richtlijn vallen. Het 'moeien' moet kennelijk als een algemene activiteit worden gekwalificeerd, aldus Swinkels.⁵⁰

Deze taalvergelijking biedt niet de gewenste duidelijkheid. Naar mijn mening kan de 'gepaard gaan met'-eis op twee manieren worden uitgelegd. In de eerste plaats zou het zo kunnen zijn dat het moeien (de inmenging in het beheer) zelf tegen vergoeding verricht moet worden om te kunnen komen tot belastingplicht. Dividend kan niet de vergoeding vormen voor het moeien, aangezien dividend geen tegenprestatie

45. In dezelfde zin J.J.M. Lamers, *De etiquette van het aandeel in de BTW*, WFR 2005/6276, blz. 833.

46. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 19 luidt in de Duitse tekstversie als volgt: Demnach sind solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschließen, die gemäß Artikel 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik durch die Klägerinnen für ihre Tochtergesellschaften.

47. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 19 luidt in de Engelse tekstversie als volgt: It follows that involvement of that kind in the management of subsidiaries must be regarded as an economic activity within the meaning of Article 4(2) of the Sixth Directive, in so far as it entails carrying out transactions which are subject to VAT by virtue of Article 2 of that directive, such as the supply by *Floridienne* and *Berginvest* of administrative, accounting and information technology services to their subsidiaries.

48. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 19 luidt in de Franse tekstversie als volgt: Il s'ensuit que doit être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive une telle immixtion dans la gestion des filiales, dans la mesure où elle implique la mise en oeuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive, telles que la fourniture de services administratifs, comptables et informatiques par *Floridienne* et *Berginvest* à leurs filiales.

49. HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (*Welthgrove*), BNB 2002/182 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31.

50. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31.

vormt voor enige economische activiteit.⁵¹ In de tweede plaats zou het moeien zelf niet tegen vergoeding verricht hoeven te worden, maar zou dit wel moeten gelden voor de dienstverlening die gepaard gaat met het moeien.

Tegen de eerste zienswijze kan worden ingebracht dat het een open deur betreft.⁵² Het Hof van Justitie EG heeft vermoedelijk niet bedoeld te zeggen dat moeien tegen vergoeding een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) vormt. Dat volgt immers evident uit de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) zelf.⁵³ De voorbeelden die het Hof van Justitie EG in het *Floridienne/Berginvest*-arrest noemt, administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten, hebben voorts een ruimere strekking dan het begrip 'moeien'.⁵⁴ Dat geldt eens te meer voor de in het *Cibo*-arrest genoemde activiteiten: administratieve, financiële, commerciële en technische diensten.⁵⁵ Mijns inziens hoeft het moeien zelf niet tegen vergoeding te geschieden om belastingplicht voor het houden van aandelen tot gevolg te hebben. De opsomming die het Hof van Justitie EG in beide arresten geeft, is niet limitatief. Het berekenen van een management fee als vergoeding voor het moeien, hetgeen in de praktijk voorkomt, is niet noodzakelijk. A-G Stix-Hackl geeft in haar conclusie bij het *Cibo*-arrest ook aan dat:

*'In theory, any economic activity within the meaning of Article 4(2) of the Sixth VAT Directive may, in so far as it entails carrying out transactions subject to VAT by virtue of Article 2 of the Sixth VAT Directive, be involvement.'*⁵⁶

Een vervolgvraag is of een houdstervennootschap jegens iedere dochtervennootschap aan de BTW onderworpen handelingen (prestaties tegen vergoeding) dient te verrichten om de aandelen in die dochtervennootschappen te houden in haar capaciteit als belastingplichtige. Let wel dat de belastingplicht van de houdstervennootschap vast staat indien zij prestaties tegen vergoeding verricht, ook al doet zij dat niet aan alle dochtervennootschappen. Ik meen dat een houdstervennootschap, die zich moeit in het beheer van enige dochtervennootschappen en prestaties tegen vergoeding verricht jegens deze dochtervennootschappen, de aandelen in andere doch-

51. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (*Sofitam*), Jur. 1993, blz. I-3513, r.o. 13 HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 21 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31, r.o. 41. In andere zin nog Hof's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 96/0360, V-N 1997, blz. 4604; hofuitspraak in de zaak *Welthgrove*.

52. G. von Streit, *Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften – Ende der 'Sphärentheorie'?* – , UR 2003, nr. 1, blz. 3 verwoordt dit aardig: 'Die Feststellung, dass eine Person, die Dienstleistungen gegen Entgelt erbringt, als Unternehmer anzusehen ist, ist nicht gerade eine neue Erkenntnis des Umsatzsteuerrecht.'

53. In deze zin reeds vóór HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179 K.M. Braun, *De BTW-belastingplicht van moeiende holdings: een legpuzzel waarvan de stukjes niet passen*, WFR 1999/6326, blz. 169 en J.M.F. Finkensieper, noot bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 662, BNB 1999/51.

54. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 19.

55. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31, r.o. 21.

56. Conclusie van A-G Stix-Hackl van 6 maart 2001 bij HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31, punt 15.

tervennootschappen in wier beheer zij zich niet moeit en waaraan zij geen prestaties verricht, ook houdt in haar capaciteit als belastingplichtige.⁵⁷ Zo kan de houdstervennootschap aandelen in dergelijke dochtervennootschappen bijvoorbeeld op grond van de verlengstukgedachte houden in haar capaciteit als belastingplichtige.⁵⁸ Het is voorts in overeenstemming met de concerngedachte om een houdstervennootschap die zich moeit in het beheer van dochtervennootschappen, waarbij het moeien gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen, ook als belastingplichtige te beschouwen met betrekking tot die dochtervennootschappen in wier beheer zij zich niet moeit en/of waaraan zij geen vergoeding berekent.

Gelet op de criteria die het Hof van Justitie EG in het arrest *Floridienne/Berginvest* heeft geformuleerd voor belastingplicht van houdstervennootschappen, concludeer ik dat de BTW-behandeling van houdstervennootschappen en enkelvoudige vennootschappen naar huidig recht overeenkomen. In feite is voor belastingplicht van houdstervennootschappen, net als in enkelvoudige verhoudingen, vereist dat prestaties onder bezwarende titel worden verricht. Een eventueel verschil zit in de reikwijdte van de belastingplicht als wordt aanvaard dat een houdstervennootschap ook belastingplichtig is ten aanzien van dochtervennootschappen in wier beheer zij zich niet moeit en/of waaraan zij geen vergoeding berekent. Bezien vanuit het karakter van de BTW als verbruiksbelasting acht ik dit mogelijke verschil echter gerechtvaardigd. De BTW beoogt de particuliere consument te belasten en beoogt niet te drukken op productieketen waar een dergelijke houdstervennootschap deel van uitmaakt.

In Nederland heeft het moeien overigens nog steeds betekenis.⁵⁹ Op grond van de holdingresolutie kan een moeiende houdstervennootschap zonder dat zij een vergoeding in rekening brengt of dat het moeien gepaard gaat met prestaties die aan de BTW zijn onderworpen, in Nederland wel deel uitmaken van een fiscale eenheid.⁶⁰ Aangezien een dergelijke holding naar geldend Europees recht niet als belastingplichtige kwalificeert en dit wel vereist is voor opname in een Nederlandse fiscale eenheid, behoeft de holdingresolutie aanpassing op dit punt.⁶¹

57. In dezelfde zin G. von Streit, *Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften – Ende der ‘Sphärentheorie’?* – , UR 2003, nr. 1, blz. 6.

58. In dezelfde zin J.J.M. Lamers, *De etiquette van het aandeel in de BTW*, WFR 2005/6276, blz. 833. Zie over de verlengstukgedachte paragraaf 5.2.5.

59. In dezelfde zin J.J.M. Lamers, *De etiquette van het aandeel in de BTW*, WFR 2005/6276, blz. 829.

60. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, FED 1991/266, onderdeel 8.

61. Op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) kan een moeiende houdstervennootschap overigens wel onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. De BTW-richtlijn stelt namelijk geen eis inzake de belastingplicht van de onderdelen van een fiscale eenheid. Zie nader paragraaf 5.8.4.

5.2.4.4 Invloed latere jurisprudentie

Na de hiervoor aangehaalde arresten heeft het Hof van Justitie EG de arresten EDM, BBL en Kretztechnik gewezen die eveneens gaan over BTW en aandelen.⁶² Deze arresten handelen over respectievelijk de verkoop van aandelen, de belastingplicht van een beleggingsinstelling en de uitgifte van aandelen. Het veelbesproken arrest HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 brengt mijns inziens geen wijziging in het voorgaande.⁶³ Het EDM-arrest ziet uitsluitend op de BTW-behandeling van de verkoop van aandelen, het object van heffing, en niet op de belastingplicht, het subject van heffing. Het BBL-arrest gaat over de bijzondere figuur van de beleggingsinstelling en biedt geen directe aanknopingspunten voor de belastingplicht van houdstervenootschappen.⁶⁴ Anders dan een houdstervenootschap treedt de beleggingsinstelling namelijk als dienstverrichter op richting beleggers. Het Kretztechnik-arrest gaat niet over de belastingplicht, maar over de uitgifte van aandelen en de vraag of dat een prestatie in de zin van BTW vormt.⁶⁵ Voor houdstervenootschappen geldt derhalve nog steeds dat inmenging in het beheer van een dochtervenootschap die gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen de status van belastingplichtige oplevert.

5.2.5 Verlengstukgedachte

De verlengstukgedachte is in paragraaf 4.5.4 reeds kort aan de orde geweest. De verlengstukgedachte komt voor het eerst naar voren in HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38. Beleggingen die het rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verlengstuk vormen van belastbare activiteiten vallen binnen de werkingssfeer van de BTW. Régie Dauphinoise, een Franse onderneming, hield zich bezig met het beheer van onroerend goed. In dat kader beheerde Régie Dauphinoise verhuurd onroerend goed als gevolmachtigde van de eigenaren van dit onroerend goed. Tevens was zij beheerder van gemeenschappelijk eigendom. Régie Dauphinoise beheerde de voorschotten die haar werden toevertrouwd door de mede-eigenaren en de huurder van het onroerend goed. Zij belegde het geld met instemming van haar cliënten voor eigen rekening bij financiële instellingen. Régie Dauphinoise werd eigenaar van de gelden op het moment waarop deze gelden op haar rekening werden gestort. Régie Dauphinoise was verplicht om de gelden terug te betalen, maar de beleggingsopbrengsten mocht zij houden. De aard van de beleggingen bij de financiële instellingen blijkt niet duidelijk uit de omschrijving van de feiten in het arrest. Blijkens r.o. 16 kunnen de beleggingen van Régie Dauphinoise bij financiële instellingen worden beschouwd als geldleningen voor een bepaalde duur, welke wordt vergoed door de betaling van rente. Het Hof van Justitie EG oordeelt in r.o. 19 dat de vrijstel-

62. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

63. In deze zin ook A. van Dongen, BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 968.

64. Zie paragraaf 5.2.7 inzake de belastingplicht van beleggingsinstellingen.

65. Zie paragraaf 7.4.9.1 over de BTW-gevolgen van de uitgifte van aandelen.

lingen van art. 13B onderdeel d 1^e en 3^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel b en d BTW-richtlijn) van toepassing zijn, zodat het er voor gehouden moet worden dat het ging om kredieten en deposito's.⁶⁶

Het Hof van Justitie EG overweegt in r.o. 18 dat diensten, zoals de beleggingen van een beheerder van onroerend goed bij banken, hoe dan ook niet aan de BTW zijn onderworpen indien zij worden verricht door personen die *niet in de hoedanigheid van belastingplichtige* handelen. Het Hof van Justitie EG oordeelt vervolgens dat de ontvangst, door een beheerder van onroerend goed, van rente op beleggingen van gelden die hij van zijn klanten ontvangt in het kader van het beheer van hun onroerend goed, het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare activiteit, zodat deze beheerder, wanneer hij een dergelijke belegging verricht, handelt als belastingplichtige. Bomer en Van Kesteren maken uit het arrest op dat de 'oorsprong' van het geld waarmee de handeling wordt verricht kennelijk van belang is.⁶⁷ Deze opvatting is in overeenstemming met de conclusie van A-G Lenz, die de beleggingen van Régie Dauphinoise binnen de reikwijdte van de BTW trok, omdat het geld daarvoor afkomstig was uit de economische activiteit van Régie Dauphinoise.⁶⁸

Uit het Régie Dauphinoise-arrest komt naar mijn mening duidelijk naar voren dat beleggingsactiviteiten in beginsel buiten de werkingssfeer van de BTW blijven, maar daar wel onder kunnen vallen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij beleggingen die het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van een belastbare activiteit. Hierin kan mijns inziens een aanknopingspunt worden gevonden voor de visie dat houdstervennootschappen een niet-belastingplichtige sfeer kunnen hebben.⁶⁹ Régie Dauphinoise was reeds uit hoofde van andere belastbare activiteiten belastingplichtige en was dat ook voor haar beleggingen, omdat deze het rechtstreekse, noodzakelijke en duurzame verlengstuk vormde van de reeds aanwezige belastbare activiteiten. Bij afwezigheid van een rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verband zou Régie Dauphinoise in twee hoedanigheden hebben gehandeld, namelijk als belastingplichtige en als niet-belastingplichtige.

In HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 wordt de verlengstukgedachte bevestigd. Handelingen inzake effecten die het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van een belastbare activiteit kun-

66. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38 duidt de beleggingen van Régie Dauphinoise ook aan als deposito's.

67. A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, De houdstermaatschappij: geknipt voor de BTW, WFR 1999/6329, blz. 266 en A.H. Bomer, Kleurveranderingen bij holdings en de rechtszekerheid, BTW-bulletin 2001, nr. 11, blz. 7.

68. Conclusie van A-G Lenz van 15 februari 1996 bij HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, punt 22.

69. Zie nader paragraaf 5.2.8. J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese BTW (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 192 is van mening dat door de strakke afbakening van de economische activiteit in dit arrest de kans groter wordt op het ontstaan van een verbruikerssfeer binnen een rechtspersoon.

nen binnen de werkingssfeer van de BTW vallen. In r.o. 16 wordt gesproken over de in art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn) bedoelde handelingen, waaronder handelingen inzake aandelen en deelnemingen in vennootschappen. Ook handelingen met betrekking tot aandelen en deelnemingen in vennootschappen kunnen op grond van de verlengstukgedachte dus binnen de reikwijdte van de BTW vallen. Dit kon wellicht ook al worden opgemaakt uit het arrest Régie Dauphinoise, aangezien daarin in algemene zin wordt gesproken van beleggingen. Anderzijds gebruikt het Hof van Justitie EG in dat arrest weliswaar de term 'beleggingen', maar duidt het daarmee alleen de beleggingsactiviteiten van Régie Dauphinoise, bestaande uit kredieten en deposito's aan. Op zich zouden aandelen en rentedeposito's niet per definitie dezelfde BTW-behandeling deelachtig hoeven te worden, zodat het arrest Harnas & Helm verduidelijking biedt op het punt van effecten. In het Floridienne/Berginvest-arrest is verder beslist dat het verstrekken van leningen aan dochterondernemingen waaraan een houdstervenootschap administratieve, boekhoudkundige, informatica- en algemene beheersdiensten verricht, niet binnen de BTW-sfeer kunnen vallen op grond dat het gaat om een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van deze dienstverrichtingen. Er bestaat namelijk geen noodzakelijk of rechtstreeks verband tussen deze leningen en de dienstverrichtingen.⁷⁰

Het Hof van Justitie EG heeft geen nadere invulling gegeven aan de verlengstukgedachte. In andere taalversies van voornoemde arresten wordt de volgende terminologie gebezigd: 'unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit' (Duitse taalversie), 'direct, permanent and necessary extension of the taxable activity' (Engelse taalversie) en 'prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable' (Franse taalversie). Nieuwenhuizen is van mening dat het aanhouden van een bankrekening binnen de reikwijdte van de BTW kan vallen, mits deze een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de overige ondernemersactiviteiten. Dat doet zich zijns inziens echter slechts in bijzondere gevallen voor. Als echte 'eigenaar' van gelden kan men deze zo gunstig mogelijk beleggen, zonder dat dit naar zijn mening ertoe leidt dat sprake is van een activiteit die onder de reikwijdte van de BTW valt. Dat wordt anders wanneer men van dergelijke beleggingsactiviteiten een bedrijf maakt, zoals een bank.⁷¹ Mijns inziens vormt het (tijdelijk) beleggen van uit overige economische activiteiten verkregen gelden steeds het verlengstuk van die economische activiteiten. Dat geldt tevens voor het aanhouden van een bankrekening of een deposito. Een belastingplichtige houdt zijn bankrekeningen en deposito's immers in zijn capaciteit als belastingplichtige aan. Indien een belastingplichtige interest op deze bankrekeningen ontvangt, vormt dit een vergoeding voor het ter beschikking stellen van kapitaal aan zijn bank.⁷² In deze

70. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 29.

71. W.A.P. Nieuwenhuizen, De Régie van de BTW, WFR 1997/6228, blz. 59.

72. Op grond van HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285 hebben de opbrengsten van de bankrekeningen naar mijn mening geen invloed op het pro rata. Er is namelijk sprake van toekomstige financiële prestaties in de zin van art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn), aangezien de bankrekeningen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor BTW is verschuldigd.

zin oordeelde Hof 's-Gravenhage ook met betrekking tot een financierings- en houdstermaatschappij die tijdelijk deposito's aanhield.⁷³

In het dictum en r.o. 20 van HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 kan wellicht een nadere uitleg van de verlengstukgedachte worden gevonden. Het Hof overweegt daarin dat:

'... het enkele in eigendom verwerven en houden van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, en het genieten van inkomsten daaruit, niet zijn aan te merken als economische activiteiten die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen'.

Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat van een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk sprake is als de handelingen inzake effecten dienstbaar zijn aan reeds aanwezige belastbare activiteiten.⁷⁴ Daar kan echter tegenin worden gebracht dat de terminologie in voornoemde passage rechtstreeks ontleend is aan de eerste prejudiciële vraag van de verwijzende rechter. Aldus zou voor de invulling van de verlengstukgedachte wellicht geen betekenis mogen worden toegekend aan het antwoord op de vraag of handelingen inzake effecten dienstbaar zijn aan reeds aanwezige belastbare activiteiten. In de literatuur wordt op vergelijkbare wijze wel betoogd dat in HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030 niet is beslist dat de verkoop van aandelen een vrijgestelde prestatie vormt.⁷⁵ Als argument voor die visie wordt aangevoerd dat de toepassing van de vrijstelling in dat arrest besloten lag in de prejudiciële vraag van de Engelse rechter. Het Hof van Justitie EG heeft zich in die zienswijze alleen uitgelaten over het recht op aftrek bij een gegeven vrijgestelde verkoop van aandelen. Uitgaande van het 'dienstbaarheids'-criterium kan ik de beslissing van het Hof van Justitie EG in het Floridienne/Berginvest-arrest niet plaatsen dat leningen aan dochtervennootschappen waar reeds andere diensten aan worden verricht, geen verlengstuk vormen. Dergelijke leningen zijn, zo zij niet reeds uit eigen hoofde als economische activiteiten kwalificeren, dienstbaar aan de overige prestaties van de houdstervennootschap. Er is dan immers sprake van een complex

73. Hof 's-Gravenhage 15 oktober 1997, nr. 95/4086, V-N 1998/48.22.

74. In die zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 65 en M.E. van Hilten, noot bij HR 15 juli 1997, nr. 30 193, BNB 1997/387, voortzetting van HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386. A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *De houdstermaatschappij: geknipt voor de BTW*, WFR 1999/6329, blz. 269 merken nog wel op dat de verlengstuktheorie in de regel meer doelt op een wederzijdse afhankelijkheid, terwijl het dienstbaarheids criterium slechts een eenzijdig gerichte betrokkenheid veronderstelt. Overigens merk ik op dat in de directe belastingen eveneens een dienstbaarheids criterium wordt gehanteerd met betrekking tot de allocatie van vermogensbestanddelen aan een vaste inrichting.

75. In deze zin G.C. Bulk, *De gevolgen van het zogenaamde BLP-arrest*, BTW 1995/293, blz. 259, B.J.M. Terra, *Ontwikkelingen met betrekking tot de aftrek van voorbelasting in de Europese BTW*, BTW 1995/512, blz. 432, W.A.P. Nieuwenhuizen, aantekening bij HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, M.E. van Hilten, noot bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en A. van Dongen, *BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM*, WFR 2004/6583, blz. 965.

aan prestaties, waaronder de leningen, die de houdstervennootschap verleent aan de tot haar concern behorende dochtervennootschappen.

A-G Léger is van mening dat de verlengstukgedachte strikt moet worden uitgelegd.⁷⁶ In de eerste plaats, omdat deze gedachte in de jurisprudentie is uitgewerkt en niet is opgenomen in de Zesde richtlijn. Ten tweede waren de omstandigheden in de zaak Régie Dauphinoise zeer specifiek. Ten derde is strikte interpretatie gerechtvaardigd, aangezien het concept van de bijkomstige handelingen uit art. 19 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 174 lid 2 BTW-richtlijn) niet overbodig mag worden gemaakt. Uit het Régie Dauphinoise-arrest volgt immers dat de verlengstukgedachte met zich meebrengt dat de 'verlengstuk'-activiteiten geen bijkomstige handelingen zijn.⁷⁷ Van Hilten en Van Kesteren merken op dat uit het EDM-arrest zou kunnen worden afgeleid dat het Hof van Justitie EG de verlengstukgedachte heeft losgelaten.⁷⁸ Van Hilten maakt uit het EDM-arrest op dat de verlengstukgedachte (in ieder geval; G/vN) bij het verstrekken van leningen, deposito's en dergelijke niet meer geldt.⁷⁹

Naar mijn mening is de verlengstukgedachte in het EDM-arrest niet volledig ter zijde geschoven. In r.o. 66 haalt het Hof van Justitie EG de verlengstukgedachte, zoals geformuleerd in het Régie Dauphinoise-arrest, nog uitdrukkelijk aan.⁸⁰ De verlengstukgedachte vervult mijns inziens een belangrijke rol binnen de BTW. De gedachte moet ruim worden uitgelegd, omdat daarmee handelingen van een houdstervennootschap binnen de belastingplicht c.q. de economische activiteit kunnen worden gebracht die niet uit eigen hoofde leiden tot belastingplicht. Ik denk daarbij bijvoorbeeld aan het houden van aandelen in dochtervennootschappen waaraan een houdstervennootschap geen prestaties tegen vergoeding verricht, terwijl deze houdstervennootschap dit wel doet ten opzichte van andere dochtervennootschappen. Het is wenselijk dat de houdstervennootschap deze aandelen in haar capaciteit als belastingplichtige houdt. De verlengstukgedachte moet op dit punt volgens mij aanvullend zijn aan het 'moeien'.⁸¹ Deze benadering doet het meeste recht aan de concerngedachte.

Zoals aangegeven in paragraaf 4.5.4, is de verlengstukgedachte mijns inziens ook van toepassing in enkelvoudige verhoudingen. Toepassing van de verlengstukgedachte leidt naar mijn mening dan ook niet tot een verschil met enkelvoudige vennootschappen. Ook in enkelvoudige verhoudingen is naar mijn mening behoefte aan de

76. Conclusie A-G Léger van 12 september 2002 bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, punt 58.

77. In dezelfde zin J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), FED 2004/533.

78. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 65.

79. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285.

80. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38.

81. Zie paragraaf 5.2.4.3 waarin ik uiteen heb gezet dat ik het mogelijk en wenselijk acht dat een houdstervennootschap, die zich moeit in het beheer van enige dochtervennootschappen en prestaties tegen vergoeding verricht, de aandelen in dochtervennootschappen in wier beheer zij zich niet moeit en waaraan zij geen prestaties verricht, houdt in haar capaciteit als belastingplichtige.

verlengstukgedachte. Ik denk bijvoorbeeld aan pensioenfondsen en pensioenverzekeraars wier beleggingsactiviteiten het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormen van hun pensioenverzekeringsactiviteiten.⁸² Overigens zou ten aanzien van die beleggingsactiviteiten ook nog kunnen worden verdedigd dat zij samen met de pensioenverzekeringsactiviteiten één economische activiteit vormen, zodat de verlengstukgedachte niet hoeft te worden toegepast.

De verlengstukgedachte vervult een wezenlijke functie bij de bepaling van de reikwijdte van de belastingplicht bij houdstervennootschappen vergelijkbaar met de functie die de wederzijdse afhankelijkheid vervult in de Nederlandse jurisprudentie over prestaties om niet, naast prestaties om baat.⁸³

5.2.6 *Bedrijfsmatige handel in effecten*

Over de belastingplicht van een 'houdstervennootschap' die bedrijfsmatig handelt in effecten, kan geen twijfel bestaan. Daarbij teken ik aan dat een dergelijke houdstervennootschap geen houdstervennootschap in eigenlijke zin is, omdat het niet gaat om een moedervennootschap die aandelenpakketten houdt in dochtervennootschappen. Het gaat een dergelijke 'houdstervennootschap' juist om de bedrijfsmatige handel in aandelen en niet om het houden daarvan. Bovendien maakt een dergelijke 'houdstervennootschap' geen onderdeel uit van een concern dat zij (mede) aanstuurt. In feite is een dergelijke vennootschap een enkelvoudige vennootschap.

In HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 35 is voor de eerste keer uitdrukkelijk beslist dat de handelingen die met betrekking tot effecten worden verricht in het kader van een handelsactiviteit van een effectenmakelaar, binnen het toepassingsbereik van de BTW vallen. Het Hof van Justitie EG bevestigt dit oordeel in het arrest Harnas & Helm.⁸⁴ Degene die bedrijfsmatig handelt in effecten (een effectenhandelaar) is voor het houden van aandelen aan te merken als belastingplichtige. Ook na HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 blijft dit oordeel staan. In r.o. 59 van dat arrest is namelijk aangegeven dat handelingen bij de uitoefening van een handelsactiviteit inzake transacties van

82. Hof 's-Hertogenbosch 9 december 1997, nr. 95/1273, V-N 1999/27.16 heeft met betrekking tot een pensioenfonds geoordeeld dat het beleggen in aandelen en obligaties door het pensioenfonds het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormde van de activiteiten als verzekeraar van pensioenen. In bevestigende zin G.J. van Bruggen en N. Tetteroo, Pensioenfondsen; internationalisering zonder btw-kosten, BtwBrief 2007, nr. 1, blz. 8. In andere zin Rechtbank Breda 6 april 2006, nr. AWB05/4159, NTFR 2006/984 en Rechtbank Breda 30 oktober 2006, nr. AWB06/453, NTFR 2006/1794.

83. Zie onder meer HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (zeehondencreche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (watersportbond) alsmede paragraaf 4.5.4 en A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, Een tweedeling: een ondernemingsdeel en een niet-ondernemingsdeel, BTW-bulletin 2000, nr. 4, blz. 12-15.

84. HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 16.

waardepapieren binnen de werkingssfeer van de BTW vallen.⁸⁵ Het past ook in het BTW-systeem dat een subject dat bedrijfsmatig handelt in effecten belastingplichtig is voor het houden van zijn aandelen. Hij houdt de effecten immers aan als voorraad op dezelfde wijze als andere belastingplichtigen voorraad aanhouden.⁸⁶

Bedrijfsmatige handel in effecten kan op verschillende wijzen voorkomen. Zo kan een effectenhandelaar voor derden optreden bij transacties in effecten. Hij kan zijn werkzaamheden dan verrichten als commissionair (op eigen naam maar voor risico van een ander) of als agent (op naam en voor risico van een ander).⁸⁷ Een agent is echter geen effectenhandelaar zoals door het Hof van Justitie EG in voornoemde arresten is bedoeld. De agent houdt immers geen aandelen op eigen naam en kan daarvoor derhalve ook niet belastingplichtig zijn. Het komt ook voor dat effectenhandelaren op eigen naam en voor eigen risico handelen. Dit betreft bijvoorbeeld de zogenoemde 'daytraders'. Dergelijke effectenhandelaren zijn belastingplichtige voor het aankopen, het houden en het verkopen van de aandelen waarin zij handelen.

Een effectenhandelaar kan mijns inziens niet alleen voor derden, maar ook voor zichzelf handelen, zonder dat daardoor zijn belastingplicht in gevaar komt. In het Wellcome Trust-arrest oordeelde het Hof van Justitie EG weliswaar dat de in die zaak centraal staande trust geen belastingplichtige was, maar overwoog het Hof tevens dat het de trust juist verboden was om handelsactiviteiten te verrichten.⁸⁸ De trust was derhalve geen effectenmakelaar, waarmee mijns inziens niet is gezegd dat het feit dat de trust voor zichzelf handelde in effecten in de weg staat aan belastingplicht. In de BTW dient gekeken te worden naar transacties. Of effectentransacties voor derden of voor eigen gewin worden uitgevoerd, maakt in dat opzicht geen verschil.

Bij zogenoemde 'daytraders', maar ook bij andere effectenhandelaren, speelt een afbakeningsprobleem met de normale particuliere belegger. Om als effectenhandelaar te kunnen worden aangemerkt is volgens het Hof van Justitie EG vereist dat het gaat om een bedrijfsmatige handelsactiviteit. Wanneer sprake is van een bedrijfsmatige handelsactiviteit met betrekking tot effecten heeft het Hof van Justitie EG niet nader ingevuld. Een winstoogmerk is niet vereist. De belastingplicht omvat op grond van

85. In dezelfde zin HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, r.o. 41 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 20.

86. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 15 juli 1997, nr. 30 193, BNB 1997/387 voortzetting van HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 en J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6276, blz. 830.

87. Zie over de belastingplicht van de agent en de commissionair respectievelijk paragraaf 5.6 en 5.7. Zie over de commissionair in effecten in civielrechtelijke zin uitgebreid L.D. van Setten, De commissionair in effecten, Kluwer, Deventer, 1998.

88. HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 35. Het Hof van Justitie EG koppelt het feit dat het de trust verboden was om bij de uitoefening van zijn bevoegdheden geen handelsactiviteiten mag verrichten aan het niet zijn van effectenmakelaar. Het Hof van Justitie EG gaat er daarbij van uit dat de trust feitelijk ook geen handelsactiviteiten ontplooië, wat uiteraard niet het geval hoeft te zijn geweest.

art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) namelijk alle economische activiteiten ongeacht het oogmerk of het resultaat daarvan. A-G Lenz omschrijft de effectenmakelaar in zijn conclusie bij het Wellcome Trust-arrest als volgt:

*'De effectenmakelaar is het niet in de eerste plaats om het beheer van een vermogen te doen. Hij streeft er daarentegen naar, door de aan- en verkoop van aandelen, en door risikante investeringen en speculatie winst te maken. Aandelen koopt hij niet in de eerste plaats om zo hoog mogelijke dividenden te verkrijgen, maar wel om ze tegen een zo hoog mogelijke prijs door te verkopen.'*⁸⁹

Een heldere scheidslijn tussen bedrijfsmatig handelen in effecten en beleggen kan naar mijn mening niet getrokken worden. Steeds zal aan de hand van de concrete omstandigheden moeten worden gezien of een subject bedrijfsmatig handelt in effecten. Zo kan ik mij bijvoorbeeld voorstellen dat een pensioenfonds voor de handel in effecten als effectenhandelaar kwalificeert.

In de inkomstenbelasting speelt een soortgelijk onderscheid tussen winst uit onderneming (box I) en vermogensbeheer (box III). Van belang is of de aard en de omvang van de werkzaamheden uitgaan boven normaal vermogensbeheer. De grens tussen ondernemen en beleggen is nader aangegeven in HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319 en HR 29 mei 1996, nr. 30 774, BNB 1996/232. Het accent bij het onderscheid tussen onderneming en vermogensbeheer ligt op het kennelijke streven om eigen arbeidskracht, eigen capaciteiten (speculatie hier niet onder begrepen) of eigen relaties mede rendabel te maken.⁹⁰ Van ondernemen is sprake als de werkzaamheden naar aard en omvang ten doel hebben voordelen te behalen welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.⁹¹

Aangezien de BTW een communautaire belasting is, zijn de criteria uit de Nederlandse inkomstenbelasting niet rechtstreeks toepasbaar bij een kwalificatie als effectenhandelaar in de zin van de BTW. De afbakeningsproblematiek is echter vergelijkbaar. A-G Van Gerven legde in zijn conclusie bij het Polysar-arrest de toets van het normale vermogensbeheer aan. Hij was van mening dat aandeel- en obligatiehouders slechts als belastingplichtigen konden worden aangemerkt als de activiteiten:

*'verder gaan dan de activiteiten van een gewone belegger in het kader van een normaal vermogensbeheer, bij voorbeeld wanneer een vennootschap regelmatig aandelen koopt en verkoopt met het doel uit die transacties bedrijfswinst te halen. In een dergelijk geval kunnen de bij herhaling verrichte koop- en verkooptransacties beschouwd worden als economische activiteiten.'*⁹²

89. Conclusie van A-G Lenz van 7 december 1995 bij HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034.

90. L.W. Sillevius en F.H. Lugt, *Cursus belastingrecht (inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.2.B.d.

91. J. van Dijck, noot bij HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319 geeft aan dat het hierbij gaat om het saldo van opbrengsten en kosten, met andere woorden: het nettorendement.

92. Conclusie A-G Van Gerven van 24 april 1991 bij HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, punt 5.

Oerlemans stelt zich op het standpunt dat de scheidslijn tussen exploitatie van een vermogensbestanddeel, derhalve ondernemerschap, en geen exploitatie van een vermogensbestanddeel wordt gelegd bij normaal vermogensbeheer.⁹³ De toets van het normale vermogensbeheer lijkt het Hof van Justitie EG echter niet te hanteren. In het Wellcome Trust-arrest is immers beslist dat de kwalificatie van een operatie als economische activiteit niet afhankelijk mag worden gesteld van de vaardigheid en competentie van de investeerder. De omvang van aandelenverkopen en de omstandigheid dat een beroep is gedaan op consultancybureaus doen niet ter zake voor kwalificatie als belastingplichtige.⁹⁴ In r.o. 18 van het later gewezen arrest Harnas & Helm overweegt het Hof van Justitie EG met betrekking tot de activiteiten van een obligatiehouder echter het volgende:

*'Dienaangaande moet met de Nederlandse regering opgemerkt, dat de bezigheid van een obligatiehouder kan worden gekenschetst als een vorm van beleggen die het karakter van enkel vermogensbeheer niet te boven gaat. De inkomsten uit obligaties spruiten voort uit het enkele houden daarvan, dat recht op rente verleent. Derhalve kan de aldus ontvangen rente niet worden aangemerkt als de tegenprestatie voor een handeling of economische activiteit van de obligatiehouder, daar zij voortspuit uit de enkele eigendom van de obligaties.'*⁹⁵

Hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG toch de toets van het normale vermogensbeheer aanlegt voor het onderscheid tussen bedrijfsmatig handelen in effecten, met belastingplicht als gevolg, en beleggen, dat niet leidt tot belastingplicht. Een tegenargument is dat het Hof van Justitie EG, zoals wel vaker, in zijn formulering aansluiting zoekt bij een standpunt van een regering van een van de lidstaten. Dat betekent naar mijn mening niet dat het Hof van Justitie EG het criterium zelf aanvaardt voor andere gevallen. Verder vindt het standpunt van de Nederlandse regering zijn oorsprong in de jurisprudentie over de Nederlandse inkomstenbelasting. Het standpunt van de regering is niet gebaseerd op jurisprudentie over de communautaire BTW. Bovendien heeft het Hof van Justitie EG in latere jurisprudentie het criterium van het normaal vermogensbeheer niet meer aangelegd.⁹⁶ Naar mijn mening legt het Hof van Justitie EG bij het onderscheid tussen bedrijfsmatig handelen in effecten en beleggen thans niet het criterium aan van het normale vermogensbeheer. Het criterium biedt, zoals uit de jurisprudentie inzake de inkomsten-

93. P.C.J. Oerlemans, Door het Harnas-arrest in het harnas gejaagd, WFR 1998/6291, blz. 695.

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

95. HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 18.

96. In HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 speelt het element 'bedrijfsmatig' nog wel een rol bij de beoordeling van de belastingplicht met betrekking tot rentedragende leningen. Het verstrekken van een rentedragende lening vormt op grond van dat arrest een zelfstandige economische activiteit, indien die activiteit niet beperkt is tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particulier investeerder, maar *bedrijfsmatig* wordt uitgeoefend of met een commercieel oogmerk, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal. Het criterium van het normaal vermogensbeheer komt niet aan de orde. Zie paragraaf 5.2.10.2 over de betekenis van dit arrest voor rentedragende leningen na HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285.

belasting blijkt, ook niet altijd de gewenste duidelijkheid. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van bedrijfsmatige handel in effecten moet naar mijn mening worden gekeken naar de frequentie, de duurzaamheid en de omvang⁹⁷ van de effectenverkoop. Tevens kan de mate waarin een subject een eigen activiteit ontplooit, worden meegewogen bij de beoordeling van de belastingplicht. Zo komt bijvoorbeeld bij het bepalen van de hoogte van de rente van rentedragende leningen een actieve rol toe aan de leningverstrekker, terwijl de invloed op het rentepercentage van degene die een obligatielening verstrekt nihil is. Kennelijk ziet het Hof van Justitie EG op dit punt ook enig verschil, omdat het Hof in het Harnas & Helm-arrest heeft geoordeeld dat het enkele houden van obligaties geen economische activiteit is. Het Hof van Justitie EG had immers met evenveel recht kunnen beslissen dat het houden van obligaties, dat in wezen niets anders is dan het verstrekken van een obligatielening, wel resulteert in belastingplicht.⁹⁸

5.2.7 Beleggingsinstellingen

Beleggingsinstellingen verwerven, houden en verkopen (onder meer) aandelen. De vraag dringt zich dan ook op of beleggingsinstellingen kwalificeren als belastingplichtige voor de BTW. Beleggingsinstellingen vervullen een belangrijke rol bij het mobiliseren van particuliere besparingen en het investeren en beleggen hiervan in de economie.⁹⁹ Mede ter bescherming van de belangen van beleggers is Richtlijn 85/611/EEG inzake instellingen voor collectieve belegging in effecten (hierna: 'ICBE's') in het leven geroepen.¹⁰⁰ Art. 1 lid 2 van deze richtlijn verstaat onder een ICBE een instelling waarvan het uitsluitende doel is de collectieve belegging in effecten van uit het publiek aangetrokken kapitaal, met toepassing van het beginsel van risicospreiding en waarvan de rechten van deelneming op verzoek van de houders ten laste van de activa van deze instellingen direct of indirect worden ingekocht of terugbetaald. ICBE's kunnen op grond van art. 1 lid 3 van de richtlijn bestaan als beleggingsfonds, trust of beleggingsmaatschappij.

Richtlijn 85/611/EEG is in Nederland geïmplementeerd in de Wet toezicht beleggingsinstellingen (hierna 'Wtb'). Per 1 januari 2007 is de Wtb opgegaan in de Wet op het financieel toezicht (hierna 'Wft'). Op grond van de Wft is een beleggingsinstel-

97. Uit HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 37 volgt dat de omvang van een aandelenverkoop niet van betekenis is voor de kwalificatie als belastingplichtige. In combinatie met de twee andere door mij genoemde factoren moet de omvang van de effectenverkoop mijns inziens echter wel een rol spelen.

98. Zie daarover nader paragraaf 5.2.10.2.

99. W.A.K. Rank, in: Leerboek effectenrecht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002, blz. 64.

100. Richtlijn 85/611/EEG van de Raad van 20 december 1985 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's), PbEG 1985 L 375/3, zoals laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2005/1/EG van het Europees Parlement en de Raad van 9 maart 2005 tot wijziging van de Richtlijnen 73/239/EEG, 85/611/EEG, 91/675/EEG, 92/49/EEG en 93/6/EEG van de Raad en de Richtlijnen 94/19/EG, 98/78/EG, 2000/12/EG, 2001/34/EG, 2002/83/EG en 2002/87/EG met het oog op de instelling van een nieuwe comitéstructuur voor financiële diensten, PbEU 2006 L 79/9.

ling (a) een beleggingsmaatschappij: een rechtspersoon die gelden of andere goederen ter collectieve belegging vraagt of verkrijgt teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen, of (b) een beleggingsfonds: een niet in een beleggingsmaatschappij ondergebracht vermogen waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen.¹⁰¹

Het is de vraag of en in hoeverre beleggingsinstellingen zich onderscheiden van houdstervennootschappen. In de parlementaire geschiedenis inzake de Wtb wordt over het onderscheid tussen holdings en beleggingsinstellingen het volgende opgemerkt:

‘Ondernemingen zoals houdstermaatschappijen vallen niet onder de werking van de Wtb: hun werkzaamheid pleegt niet als beleggen te worden aangeduid, doch als het verschaffen van kapitaal aan en het beheer over hun werkmaatschappijen en deelnemingen.’¹⁰²

Aangenomen mag worden dat de parlementaire geschiedenis met betrekking tot de Wtb ook nog gelding heeft onder de Wft. De Wft beoogt namelijk geen wijziging ten aanzien van de subjecten die kwalificeren als beleggingsinstelling. Een beleggingsinstelling is geen houdstervennootschap in eigenlijke zin, zoals bedoeld in dit onderzoek. Een beleggingsinstelling maakt geen onderdeel uit van een concern. Het is geen in juridisch opzicht zelfstandige entiteit die binnen een grotere economische ondernemingseenheid is onderworpen aan een centrale leiding. Wel wordt de aandeelhoudersrol van beleggingsinstellingen steeds groter bij concerns.

Zoals gezegd, is het de vraag of beleggingsinstellingen kwalificeren als belastingplichtige voor de BTW.¹⁰³ In het BBL-arrest heeft het Hof van Justitie EG beslist dat beleggingsinstellingen in de zin van Richtlijn 85/611/EEG belastingplichtige zijn.¹⁰⁴

101. Zie art. 1:1 Wft (voorheen: art. 1 onderdeel a t/m c Wtb) en C.M. Grundmann-Van de Krol, Koersen door het effectenrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2006, blz. 75.

102. *Kamerstukken II 1988/1989, 21 127, nr. 3 (MvT)*, blz. 15. W.A.K. Rank, in: *Leerboek effectenrecht, Ars Aequi Libri*, Nijmegen, 2002, blz. 65-66 stelt vast dat houdstermaatschappijen kapitaal verschaffen aan en het beheer voeren over werkmaatschappijen en deelnemingen. Hoewel deze activiteiten elementen van beleggen in zich dragen, worden zij niet als beleggen gezien. Houdstermaatschappijen worden door de toezichthouder dan ook niet als beleggingsinstellingen beschouwd.

103. Liesbet Nevelsteen and Rob van den Plas, *Undertakings of collective investment and VAT in the EU*, VAT Monitor 2003, nr. 6, blz. 457-458 waren voor het BBL-arrest reeds van mening dat beleggingsinstellingen kwalificeerden als belastingplichtige: ‘Since their purpose is to exploit capital with a view to obtaining income therefrom on a continuing basis that is characterized by a concern to maximize returns on capital investment, we are convinced that UCITS (Undertakings of Collective Investment that invest in Transferable Securities; *G/vN*) qualify as taxable persons under EU law.’

104. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654. Het arrest handelde om Luxemburgse beleggingsvennootschappen met veranderlijk kapitaal, afgekort als BEVEK's. In het Frans worden deze SICAV's genoemd. BEVEK's vallen onder de ICBE-richtlijn en zijn te vergelijken met beleggingsmaatschappijen in de zin van de Nederlandse Wft.

De activiteiten van beleggingsinstellingen zijn gericht op twee categorieën afnemers. In de eerste plaats op de markt, waarop de beleggingsinstelling aandelen koopt en verkoopt. In de tweede plaats op beleggers, die deelnemen in de beleggingsinstelling.¹⁰⁵ Het Hof van Justitie EG maakt niet duidelijk welke categorie activiteiten resulteert in belastingplicht.¹⁰⁶ Het Hof overweegt namelijk dat de handelingen van beleggingsinstellingen bestaan in de collectieve belegging in effecten van uit het publiek aangetrokken kapitaal. Met het kapitaal dat de inschrijvers deponeert door aandelen in de beleggingsinstelling te kopen, vormen en beheren de beleggingsinstellingen, voor rekening van de inschrijvers en tegen een vergoeding, portefeuilles van effecten. Een dergelijke activiteit, aldus het Hof van Justitie EG, die meer is dan de enkele aankoop en verkoop van waardepapieren en die duurzame opbrengst beoogt, vormt een economische activiteit. Daaruit volgt dat beleggingsinstellingen de hoedanigheid van belastingplichtige hebben.

Hartendorf concludeert dat met het BBL-arrest duidelijk is geworden dat een beleggingsinstelling die in aandelen en andere waardepapieren belegt, belastingplichtige kan zijn indien hij zich op de markt begeeft voor het ophalen van geld en hiervoor ook vergoedingen aan de deelnemers berekent.¹⁰⁷ De vraag blijft open wat dan precies die vergoedingen zijn en in ruil voor welke prestaties die worden betaald (de voor de BTW benodigde diensten onder bezwarende titel). Vroon houdt het er op dat het ondernemerschap in de BBL-zaak voortvloeit uit de samenhang tussen het beleggen en de kapitaalbreng.¹⁰⁸ Zie ik het goed, dan is de vergoeding waaraan het Hof van Justitie EG refereert, en die van belang is voor de belastingplicht, de instap- of uitstapprijs die de beleggingsinstelling ontvangt bij de verhandeling van haar eigen aandelen.¹⁰⁹ Deze vergoeding vormt de sleutel tot de belastingplicht in het BBL-arrest. Vroon merkt op dat de enige vergoeding die beleggingsinstellingen in de praktijk berekenen de op- of afslagvergoeding is bij respectievelijk de uitgifte of inkoop van eigen aandelen. Deze zogenoemde 'spread' dient ter dekking van de rechtstreekse kosten, zoals de kapitaalsbelasting¹¹⁰, en houdt in ieder geval geen direct verband met het beheer van de portefeuilles.¹¹¹ Beleggers dienen bij aan- en verkooptransacties een percentage over het orderbedrag te betalen, de zogeheten op- of

105. BBL onderscheidt deze twee categorieën activiteiten zelf ook blijkens HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, r.o. 26.

106. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654 merkt op dat de door het Hof van Justitie EG gegeven motivering van het BTW-ondernemerschap erg summiër is. In dezelfde zin A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 511.

107. M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 401-402. In dezelfde zin J.J.P. Swinkels, Special investment funds and VAT, VAT Monitor 2006, nr. 4, blz. 248. Vgl. J. De Preter en E.J. Makkus, BTW en beheer: een tipje van de sluier opgelicht, MBB 2006, nr. 6, blz. 235 die menen dat uit het BBL-arrest in algemene zin valt af te leiden dat beleggingsfondsen en -maatschappijen aan te merken zijn als belastingplichtige voor de BTW.

108. A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 512.

109. Zie HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, r.o. 27.

110. Per 1 januari 2006 is de kapitaalsbelasting in Nederland afgeschaft.

111. A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 512.

afslagvergoeding.¹¹² Deze op- of afslagvergoeding lijkt, niet de vergoeding te zijn voor het vormen en beheren van de effectenportefeuilles. Is dat juist, dan ontbreekt het rechtstreekse verband tussen de vergoeding en het vormen en beheren van de effectenportefeuilles. In dat geval is in ieder geval de motivering van de beslissing in het BBL-arrest niet juist.

De uitkomst van het arrest acht ik echter bevredigend. Beleggingsinstellingen die namens beleggers actief beleggen in effecten, behoren belastingplichtige te zijn. De activiteiten van deze beleggingsinstellingen spelen zich immers af in de productieve dienstensfeer.¹¹³ Het Hof van Justitie EG lijkt het complex van activiteiten van beleggingsinstellingen als economische activiteit te zien, waarbij het zich geen volledige rekenschap lijkt te hebben gegeven van de aard van de vergoeding die de beleggingsinstellingen ontvangen.¹¹⁴ Het verschil tussen het BBL-arrest en het eerdere Wellcome Trust-arrest¹¹⁵ – waarin is geoordeeld dat een charitatieve trust, die investeringsactiviteiten deed ter verkrijging van zo hoog mogelijke dividenden of een zo hoog mogelijke kapitaalsopbrengst om medische research te stimuleren, geen belastingplichtige was – is mijns inziens dat de beleggingsinstellingen in BBL namens derden gelden belegden en Wellcome Trust dit voor zichzelf deed.¹¹⁶ Beleggingsinstellingen die (tegen vergoeding) gelden beleggen voor derden dienen belastingplichtig te zijn.

De instap- en uitstapvergoeding bij beleggingsinstellingen dienen naar mijn mening onderscheiden te worden van de deelname in het kapitaal bij personen- en kapitaalvennootschappen die een onderneming drijven. Uit de arresten KapHag en Kretz-

112. Op grond van het per 1 januari 2007 geldende art. 1, onderdeel x, Besluit van 12 oktober 2006, houdende regels met betrekking tot het gedragstoezicht op financiële ondernemingen (Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft), *Stb.* 2006, 520 (voorheen: art. 1, onderdeel h Besluit Beleggingsinstellingen 2005) wordt onder 'op- en afslagen' verstaan: de bedragen waarmee de door de deelnemers voor rechten van deelneming in de beleggingsinstelling betaalde of ontvangen prijs of terugbetaling worden verhoogd onderscheidenlijk verlaagd ten opzichte van de intrinsieke waarde van de rechten van deelneming.

113. A-G Poiares Maduro merkt in zijn conclusie van 18 mei 2004 bij HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, punt 13 het volgende op: 'What distinguishes a SICAV from a holding company is rather the intention which motivates them and their conduct which is peculiar to them: whereas a holding company, in general, conducts itself like an owner, interested only in obtaining the yield from its property, a SICAV conducts itself like a businessman by seeking to obtain the highest yield possible, having regard to the investment policy adopted, from its investments on the financial markets.'

114. Uit HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654, r.o. 43 kan worden opgemaakt dat de activiteiten van beleggingsinstellingen in de zin van richtlijn 85/611 meer zijn dan de enkele aankoop en verkoop van waardepapieren, dat met die activiteiten duurzame opbrengst wordt beoogd en daarmee een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn).

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

116. In vergelijkbare zin R.N.G van der Paardt, Beleggingsfondsen in plaats van beleggers ondernemer voor de BTW, NTFR 2005/32, blz. 2. Het Hof van Justitie EG wijst in HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 38 de door Wellcome Trust gemaakte vergelijking tussen zichzelf en beleggingsmaatschappijen (zie r.o. 23) expliciet af.

techniek volgt dat het opnemen van een vennoot door een personenvennootschap geen prestatie is respectievelijk dat de emissie van aandelen door een kapitaalvennootschap geen prestatie is.¹¹⁷ Bij beleggingsinstellingen vormt de verhandeling van de eigen aandelen een essentieel onderdeel van hun ondernemershandelingen. Zonder de verhandeling, althans uitgifte, van de eigen aandelen kan een beleggingsinstelling haar onderneming, het beleggen in effecten voor derden, niet uitoefenen. Deze noodzaak bestaat niet bij personen- en kapitaalvennootschappen. Deelname in het kapitaal is weliswaar noodzakelijk voor het bestaan van de personen- dan wel kapitaalvennootschap als zodanig, maar niet voor hun ondernemingsactiviteiten. Een beursvennootschap beoogt met de uitgifte van aandelen het aantrekken van kapitaal, niet het verrichten van diensten, zoals het Hof van Justitie EG aangeeft in het Kretztechnik-arrest.¹¹⁸ Een beleggingsinstelling beoogt daarentegen wel degelijk diensten te verrichten aan beleggers. De verhandeling van eigen aandelen door beleggingsinstellingen vormt wel een economische activiteit.

Ik ga er vanuit dat beleggingsinstellingen voor al hun activiteiten, de verhandeling van de eigen aandelen richting beleggers, het beheer van hun effectenportefeuilles en de daarbij behorende effectenhandel, als belastingplichtige kwalificeren. De beleggingsactiviteiten op de effectenmarkt leiden mijns inziens tot zelfstandige belastingplicht (als effectenhandelaar) of vormen tenminste het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de activiteiten jegens de beleggers.¹¹⁹

5.2.8 *Reikwijdte belastingplicht houdstervennootschappen*

5.2.8.1 *Geknipte' houdstervennootschappen*

In paragraaf 4.5 is de reikwijdte van de belastingplicht in enkelvoudige verhoudingen aan de orde geweest. Uit de jurisprudentie blijkt dat (rechts)personen onder omstandigheden niet volledig belastingplichtig zijn. (Rechts)personen kunnen naast hun belastingplichtige sfeer tevens een niet-belastingplichtige sfeer hebben. Dat is in concernverhoudingen niet anders dan in enkelvoudige verhoudingen. Voor een dergelijk onderscheid zou ook geen rechtvaardiging bestaan gelet op het rechtskarakter van de BTW.

117. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

118. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26. Wel geldt bij zowel de beursvennootschap als de beleggingsinstelling dat vanuit het oogpunt van de aandeelhouder het voor de kapitaalverhoging betaalde bedrag niet de betaling vormt voor een tegenprestatie, maar een investering of een belegging van middelen (zie tevens r.o. 26).

119. Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 9 december 1997, nr. 95/1273, V-N 1999/27.16 dat met betrekking tot een pensioenfonds bevestigde dat het beleggen in aandelen en obligaties door het pensioenfonds het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormde van de activiteiten als verzekeraar van pensioenen. In andere zin Rechtbank Breda 6 april 2006, nr. AWB05/4159, NTFR 2006/984 en Rechtbank Breda 30 oktober 2006, nr. AWB06/453, NTFR 2006/1794.

Zoals uit de voorgaande paragrafen is gebleken, komt aan de houdstervennootschap een bijzondere positie toe in de BTW. Dat geldt tevens voor de reikwijdte van de belastingplicht van de houdstervennootschap. Uit het *Floridienne/Berginvest*-arrest volgt onmiskenbaar dat een houdstervennootschap een niet-belastingplichtige sfeer kan hebben.¹²⁰ In Nederland is dit expliciet beslist in een uitspraak van Hof 's-Gravenhage uit 1998.¹²¹ In Duitsland is het al sinds eind jaren tachtig duidelijk dat houdstervennootschappen twee sferen kunnen hebben (de zogenoemde 'Sphärentheorie').¹²² Het belang van het onderscheid in twee sferen is in de eerste plaats gelegen in het recht op aftrek van voorbelasting. Naar huidig recht is het in de tweede plaats van belang voor de plaats van dienst van ingekochte dienstverlening. Op grond van het door de Europese Commissie voorgestelde nieuwe art. 9 lid 3 Zesde richtlijn wordt een gedeeltelijk belastingplichtige echter óók voor alle diensten die hij afneemt als niet-belastingplichtige beschouwd als belastingplichtige.¹²³ Als het gewijzigde richtlijnvoorstel inzake de plaats van dienst wordt aangenomen, verdwijnt voornoemd belang inzake de plaats van dienst dan ook.

Uit de veelbesproken arresten van de Hoge Raad over de verkoop van aandelen en het EDM-arrest kan worden afgeleid dat houdstervennootschappen die prestaties tegen vergoeding verrichten hun aandelen in het kader van hun onderneming verkopen.¹²⁴ Voor de kosten die verband houden met de verkoop van aandelen bestaat aftrek van voorbelasting, aldus de Hoge Raad. Uit deze arresten moet logischerwijs worden geconcludeerd dat de Hoge Raad van oordeel is dat dergelijke houdstervennootschappen de aandelen in dochtervennootschappen steeds in de hoedanigheid van belastingplichtige houden. Die gedachte is naar mijn mening niet juist. Deze gedachtegang veronderstelt dat houdstervennootschappen voor het houden van aandelen onbeperkt belastingplichtig zijn, zo lang zij maar (enige) prestaties tegen vergoeding verrichten. In de BTW ontbreekt echter een bepaling zoals art. 2 lid 5 Wet Vpb 1969 waardoor rechtspersonen onbeperkt belastingplichtig zijn. Voor de BTW dient dus op basis van een materiële toets ten aanzien van alle activiteiten te worden vastgesteld of activiteiten plaatsvinden in de hoedanigheid van belastingplichtige.¹²⁵ Eerdergenoemde gedachtegang veroorzaakt een ongerechtvaardigd onderscheid met natuurlijke personen die belastingplichtige zijn. Bij belastingplichtige na-

120. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179. Dit kan ook reeds worden opgemaakt uit HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome Trust*), V-N 1997, blz. 1034 waarin de trust voor de beleggingen geen belastingplichtige, maar voor de onroerend goed activiteiten wel belastingplichtige was. In dezelfde zin de befaamde 'knip'-uitspraak van Hof 's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624.

121. Hof 's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96-02279, FED 1998/624.

122. Zie BFH 15 januari 1987, V R 3/77, UR 1987, 261, BFH 28 september 1988, X R 6/82, UR 1989, 90 en BFH 20 januari 1988, UR 1988, 309 alsmede G. von Streit, *Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften – Ende der 'Sphärentheorie'?* – , UR 2003, nr. 1, blz. 1-6.

123. Gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 20 juli 2005, COM(2005) 334def.

124. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197, HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285.

125. Zie M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 71.

tuurlijke personen wordt immers niet aangenomen dat zij alle aandelen die zij bezitten in hun hoedanigheid als belastingplichtige houden.¹²⁶

De reikwijdte van de belastingplicht van houdstervennootschappen met betrekking tot aandelen wordt mijns inziens (nog steeds) bepaald door de drie mogelijkheden die het Hof van Justitie EG heeft gegeven, namelijk:

- inmenging in het beheer van de dochtervennootschappen gepaard gaande met aan de BTW onderworpen handelingen (zie paragraaf 5.2.4);
- het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk (zie paragraaf 5.2.5);
- de bedrijfsmatige handel in effecten (zie paragraaf 5.2.6).

5.2.8.2 Betekenis kapitaalsrelatie

Zoals uiteengezet in paragraaf 3.7.4.3, moeten voor de vennootschapsbelasting transacties tussen concernvennootschappen worden teruggebracht tot zakelijke verhoudingen. Ongerechtvaardigde winstverschuivingen moeten worden tegengegaan. De transacties dienen vanuit fiscaal oogpunt dan ook 'at arm's length' plaats te vinden. De invloed van de aandeelhoudersrelatie moet worden geëlimineerd. Er is sprake van een informele kapitaalstorting als de moedervennootschap haar dochtervennootschap bevoordeelt en van verkapt dividend als de dochtervennootschap haar moedervennootschap bevoordeelt. De vraag is of in de BTW op het niveau van het subject van heffing betekenis toegekend dient te worden aan de invloed die de kapitaalsrelatie kan hebben op handelingen tussen concernvennootschappen.

Het gegeven dat houdstervennootschappen onder omstandigheden een belastingplichtige (ondernemers)sfeer en een niet-belastingplichtige (aandeelhouders)sfeer kunnen hebben, heeft gevolgen voor de BTW-behandeling van activiteiten die deze houdstervennootschappen verrichten. In de eerste plaats bestaat slechts recht op aftrek van voorbelasting voor kosten die *als belastingplichtige* zijn gemaakt.¹²⁷ Een houdstervennootschap mag de BTW op kosten die zij in haar capaciteit als niet-belastingplichtige in rekening krijgt gebracht, niet in aftrek brengen. In de tweede plaats zijn op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) slechts aan de BTW onderworpen leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die *door een als zodanig handelende belastingplichtige* zijn verricht.¹²⁸ Activiteiten die een houdstervennootschap als niet-belastingplichtige verricht, vallen buiten de reikwijdte van de BTW.

126. Nog daargelaten de vraag of belastingplichtige natuurlijke personen de aandelen die zij bezitten, op grond van de vermogensetiketteringsleer vrijelijk kunnen etiketteren als ondernemings- dan wel privévermogen.

127. Zie in dit verband art. 168 BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 Zesde richtlijn) en de Europese jurisprudentie over vermogensetikettering.

128. Zie paragraaf 4.7.

In deze situaties gaat het dus ten eerste om het 'labellen'¹²⁹ van *inkomende prestaties* die de houdstervennootschap heeft ingekocht aan hetzij de belastingplichtige sfeer, hetzij de niet-belastingplichtige (aandeelhouders)sfeer. Ten tweede gaat het om het 'labellen' van *uitgaande activiteiten* van de houdstervennootschap aan één van beide sferen dan wel aan beide sferen.

Een voorbeeld van 'labelling' van inkomende prestaties kan worden gevonden in Hof 's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624. Het Hof oordeelde dat de diensten in de zin van art. 6 lid 2 onderdeel d Wet OB 1968 die een houdstermaatschappij had afgenomen, niet door haar waren afgenomen in de hoedanigheid van belastingplichtige. De diensten hadden namelijk betrekking op de deelnemingen van deze vennootschap. Ter zake van deze deelnemingen had het Hof vastgesteld dat de houdstervennootschap als niet-belastingplichtige handelde. De 'labelling' van inkomende prestaties leidt uiteraard tot praktische problemen voor buitenlandse dienstverleners.¹³⁰ Wanneer zij diensten in de zin van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) verrichten aan 'geknijpte' houdstervennootschappen, moeten zij nagaan in welke hoedanigheid deze vennootschappen hun diensten afnemen. In de praktijk is de situatie wellicht nog complexer, omdat de buitenlandse dienstverlener zich waarschijnlijk niet eens bewust is van het feit dat zijn afnemer een niet-belastingplichtige sfeer heeft. Zoals opgemerkt in paragraaf 5.2.8.1, verdwijnt dit belang overigens als het gewijzigde richtlijnvoorstel inzake de plaats van dienst wordt aangenomen.

Wanneer een houdstervennootschap een belastingplichtige en een niet-belastingplichtige sfeer heeft, kan een uitgaande handeling plaatsvinden in één van beide sferen. Uit de arresten De Jong¹³¹ en Armbrecht¹³² volgt dat één goed tegelijkertijd geleverd kan worden in de hoedanigheid van belastingplichtige én in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige. Daaruit kan worden geconcludeerd dat het Hof van Justitie EG het principe heeft aanvaard dat een prestatie in meerdere hoedanigheden kan worden verricht.¹³³ Met Bomer en Van Kesteren kan dan vervolgens de stap worden gezet naar de mogelijkheid dat personen tegelijkertijd één dienst kunnen verrichten in twee hoedanigheden, te weten als belastingplichtige enerzijds en als niet-

129. Om verwarring met het begrip 'vermogensetikettering' te voorkomen, gebruik ik hier de term 'labellen' in plaats van etiketteren.

130. Zie uitgebreider over deze praktische problemen H.W.M. van Kesteren, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624 en A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, De houdstermaatschappij: geknijpt voor de BTW, WFR 1999/6329, blz. 264-274.

131. HvJ EG 6 mei 1992, nr. C-20/91 (De Jong), BNB 1992/377.

132. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62.

133. Tegen deze stelling kan worden ingebracht dat de arresten van het Hof van Justitie EG specifiek zien op de etikettering van investeringsgoederen en dus geen algemene gelding kunnen worden toegekend. Naar mijn mening betreft het echter een algemeen toepasbaar principe, omdat de arresten in feite zien op de omvang van de belastingplicht en de wijze waarop handelingen kunnen worden toegerekend aan de belastingplichtige sfeer en de niet-belastingplichtige sfeer.

belastingplichtige kapitaalverschaffer of -ontvanger anderzijds.¹³⁴ Dat betekent theoretisch bijvoorbeeld dat een houdstervennootschap die tegen een onzakelijke, te lage prijs een prestatie verricht aan haar dochtervennootschap die prestatie gedeeltelijk kan verrichten in haar capaciteit als belastingplichtige en gedeeltelijk in haar capaciteit als niet-belastingplichtige aandeelhouder. De onzakelijke, te lage prijs moet immers geacht worden een bevoordeling van de dochtervennootschap in te houden (informeel kapitaal voor de vennootschapsbelasting). Indien een houdstervennootschap een prestatie tegen een onzakelijke, te hoge prijs verricht aan haar dochtervennootschap, kan de houdstervennootschap mogelijk tevens in twee hoedanigheden handelen. Dan is namelijk sprake van een bevoordeling van de houdstervennootschap (verkapt dividend voor de vennootschapsbelasting). Ik teken hierbij aan dat de subjectieve maatstaf die de BTW kent, naar mijn mening niets af doet aan deze benadering waarin uitgaande prestaties kunnen worden 'gelabeld' en dus kunnen worden toegerekend twee sferen.¹³⁵ Het betreft namelijk een vraag naar de reikwijdte van de belastingplicht die moet worden beantwoord alvorens aan vraagstukken betreffende de maatstaf van heffing kan worden toegekomen. Bomer en Van Kesteren wijzen er naar mijn mening nog wel terecht op dat de benadering, waarin houdstervennootschappen in twee hoedanigheden handelen, onduidelijkheden veroorzaakt met betrekking tot de plaats van dienst en de aftrek van voorbelasting.¹³⁶

Naar mijn mening moet niet uit het oog worden verloren dat het feit dat een houdstervennootschap een prestatie in twee verschillende hoedanigheden kan verrichten nog niets zegt over de vraag wanneer dat het geval is. Tot op heden is geen jurisprudentie voorhanden waarin is beslist dat de kapitaalsrelatie splitsing van prestaties als hier bedoeld tot gevolg heeft. Dat de stap daar naar toe wellicht kleiner is dan het lijkt, wordt zichtbaar als de vergelijking wordt getrokken met de vennootschapsbelasting. Zoals gezegd, vinden in de vennootschapsbelasting correcties plaats in de kapitaalsfeer in geval van ongerechtvaardigde winstverschuivingen tussen concernvennootschappen. In de BTW spelen winstverschuivingen geen rol. Toch kan ook in de BTW de beïnvloeding van de hoogte van de vergoeding voor intragroeptransacties tot fiscaal voordeel leiden. Zoals aangegeven in de toelichting van de Europese Commissie bij het richtlijnvoorstel misbruikbestrijding, kan de gelieerdheid van partijen er toe leiden dat te hoge of te lage vergoedingen worden gehanteerd voor intercom-

134. A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 967.

135. Zie nader over de subjectieve maatstaf paragraaf 6.13.

136. A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 967.

panyprestaties.¹³⁷ In het bijzonder voor concernonderdelen die niet (volledig) aftrekgerechtigd zijn, geldt dat fiscaal voordeel kan worden behaald door de prijsstelling van ingekochte intercompanyprestaties aan te passen. Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie waarin een moedervennootschap belaste diensten inkoopt van een derde en deze diensten voor slechts een fractie van de prijs doorberekent aan een niet (volledig) aftrekgerechtigde dochtervennootschap. Een ander voorbeeld is het geval waarin een moedervennootschap diensten inkoopt die feitelijk volledig ten goede komen aan één van haar niet (volledig) aftrekgerechtigde dochtervennootschappen.¹³⁸ De moedervennootschap brengt deze dochtervennootschap echter geen vergoeding in rekening voor deze diensten. Er is in dit soort situaties voor de vennootschapsbelasting sprake van winstverschuiving. Voor de BTW kan worden gesproken van 'verbruiksverschuiving'. Van 'verbruiksverschuiving' acht ik sprake als BTW-druk bij een bepaalde belastingplichtige wordt weggenomen en wordt verplaatst naar een andere belastingplichtige. Deze 'verschoven' BTW-druk kan, afhankelijk van de omstandigheden, weg worden genomen bij deze laatste belastingplichtige doordat deze bijvoorbeeld – anders dan eerstgenoemde belastingplichtige – recht heeft op aftrek van voorbelasting. Uiteraard speelt deze problematiek voor de BTW niet, indien sprake is van een fiscale eenheid tussen de moeder- en dochtervennootschap.

Wanneer sprake is van dit type 'verbruiksverschuiving', zou een correctie kunnen plaatsvinden binnen het huidige BTW-stelsel. Dat kan door aan te nemen dat de betrokken concernonderdelen aldus hebben gehandeld, omdat hun kapitaalsrelatie dat mogelijk maakt. Voor een vennootschap in enkelvoudige verhoudingen is 'verbruiksverschuiving' in deze zin namelijk niet mogelijk.

Een correctie van de 'verbruiksverschuiving' kan dan concreet vorm krijgen op het niveau van het recht op aftrek van voorbelasting. In het hierboven gegeven eerste voorbeeld waarin een moedervennootschap belaste diensten inkoopt van een derde en deze diensten voor slechts een fractie van de prijs doorberekent aan een niet (volledig) aftrekgerechtigde dochtervennootschap, is de stelling verdedigbaar dat de moedervennootschap daarmee handelt in twee hoedanigheden. De moedervennootschap handelt als belastingplichtige en als niet-belastingplichtige aandeelhouder. Indien die stap wordt aanvaard, heeft de moedervennootschap geen volledig

137. Zie de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005)89def., blz. 6-7. Inmiddels is het richtlijnvoorstel overigens aangenomen; zie Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13. Vgl. tevens *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3 (MvT), blz. 11.

138. In dit voorbeeld staat vast dat de moedervennootschap de afnemer van de prestatie is. Uiteraard kan in de praktijk in dit soort situaties de vraag opkomen of de dochtervennootschap in plaats van de moedervennootschap de afnemer van de diensten is. Zie nader over het afnemersbegrip paragraaf 6.16 en paragraaf 7.3.5.

recht op aftrek van de BTW op de door haar ingekochte dienstverlening. Voorts is de moederervennootschap slechts BTW verschuldigd over de onzakelijke, te lage vergoeding die zij van haar dochterervennootschap vraagt. In het tweede hiervoor gegeven voorbeeld waarin een moederervennootschap diensten inkoopt die feitelijk volledig ten goede komen aan één van haar niet (volledig) aftrekgerechtigde dochterervennootschappen, maar geen vergoeding in rekening brengt aan die dochterervennootschap, kan worden gesteld dat de moederervennootschap volledig als niet-belastingplichtige aandeelhouder handelt. Dat betekent dat de moederervennootschap geen recht heeft op aftrek van de BTW op de ingekochte dienstverlening. Op deze wijze wordt de 'verbruiksverschuiving', het fiscale voordeel dat wordt behaald door het bestaan van de kapitaalsrelatie, materieel ongedaan gemaakt. Op concernniveau blijft namelijk de BTW drukken die de richtlijnwetgever heeft willen laten drukken in geval van niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen.

Zoals gezegd, is tot op heden geen jurisprudentie voorhanden waarin is beslist dat de kapitaalsrelatie gemengde 'labelling' van prestaties tot gevolg heeft. Uit het oogpunt van rechtszekerheid lijkt mij deze benadering ook niet wenselijk. Buitenlandse dienstverleners moeten dan namelijk niet alleen nagaan in welke hoedanigheid een afnemer optreedt, maar tevens of de afnemer niet tegelijkertijd als belastingplichtige én als niet-belastingplichtige handelt. Voor concernervennootschappen zal dergelijke informatie in principe eenvoudiger te verkrijgen moeten zijn. Het rechtszekerheidsargument geldt tussen concernervennootschappen dan ook in mindere mate. Verder komt op het niveau van het recht op aftrek van voorbelasting de vraag op hoe moet worden omgegaan met het 'labellen' van prestaties aan de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige sfeer. In theoretisch opzicht maakt 'labelling' echter deel uit van het BTW-stelsel. Dat blijkt naar mijn mening ook uit de woorden 'als zodanig' in art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn).

Uit de jurisprudentie kan evenwel nog een aantal argumenten worden gedestilleerd op basis waarvan het 'labellen' van prestaties aan de belastingplichtige en/of de niet-belastingplichtige sfeer van een kapitaalverennootschap in een aantal gevallen lijkt te moeten worden afgewezen. In de eerste plaats lijkt, zoals opgemerkt in paragraaf 4.5.3, met het EDM-arrest¹³⁹ de zakelijkheidstoets uit het Floridienne/Berginvest-arrest¹⁴⁰ achterhaald. Dat betekent dat prestaties die tegen vergoeding worden verricht, aangemerkt moeten worden als economische activiteiten, tenzij het gaat om vrijgevigheid ofwel een symbolische vergoeding. Het lijkt niet langer uit te maken of een moederervennootschap een prestatie tegen een onzakelijke vergoeding verricht aan een dochterervennootschap of andersom. In de tweede plaats is de hierboven uiteengezette benadering niet in overeenstemming met de arresten van de Hoge Raad over de verkoop van aandelen.¹⁴¹ Blijkens die arresten is voor aftrek van voorbelasting slechts doorslaggevend of een belastingplichtige kosten heeft gemaakt in het

139. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

140. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179.

141. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363. Zie daarover kritisch paragraaf 7.4.8.3.3.

kader van haar onderneming.¹⁴² Op het moment dat geen rechtstreekse toerekening kan plaatsvinden, maar de kosten wel verband houden met de algehele bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige, bestaat aftrek conform het pro rata. Naar mijn mening houden kosten van ingekochte dienstverlening die een moedervennootschap aankoopt ten behoeve van haar dochtervennootschappen ten minste verband met haar algehele bedrijfsuitoefening. Aftrek conform het pro rata lijkt dus in ieder geval mogelijk. Indien de moedervennootschap de ingekochte dienstverlening tegen een onzakelijke, maar niet-symbolische, vergoeding doorbelast, kan zelfs rechtstreekse toerekening en dus volledige aftrek plaatsvinden. Zoals betoogd in paragraaf 4.5.4, volgt dit recht op aftrek tevens uit het Scandic-arrest.¹⁴³ In de derde plaats heeft de richtlijnwetgever er voor gekozen om 'verbruiksverschuivingen' in gelieerde verhoudingen te repareren via de introductie van een 'normale waarde' voor de maatstaf van heffing.¹⁴⁴ De Nederlandse wetgever heeft het voornemen om een dergelijke maatstaf van heffing te introduceren.¹⁴⁵ Daaruit kan worden afgeleid dat deze wetgevers in ieder geval het corrigeren van 'verbruiksverschuivingen' via de kapitaalsrelatie niet inherent aan het huidige BTW-stelsel achten. In de vierde plaats

142. Per 1 januari 2007 is art. 15 lid 1 Wet OB 1968 aangepast aan de (terminologie van de) Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn). Daarmee is de passage 'in het kader van zijn onderneming' komen te vervallen. Naar ik meen, leidt de voorgestelde wetswijziging er echter niet toe dat de arresten van de Hoge Raad over de verkoop van aandelen zijn achterhaald, omdat de Hoge Raad zijn oordeel baseert op Europese jurisprudentie. In andere zin *Kamerstukken I* 2006/2007, nr. D (NV), blz. 20 waarin werd opgemerkt dat de richtlijnconforme aanpassing van de slotzinsnede van art. 15 lid 1 Wet OB 1968 tot de conclusie noodzaakt dat de in rekening gebrachte BTW voor advieskosten en dergelijke inzake aan-/verkoop van deelnemingen, in beginsel niet aftrekbaar is. In *Handelingen I* 2006/2007, nr. 13, blz. 534 en 539 is deze wat al te stellige opmerking genuanceerd. De minister van Financien heeft toegezegd het Cibo-arrest te blijven toepassen en de aftrekbaarheid van voorbelasting zal van geval tot geval worden gezien.

143. HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck AB*), V-N 2005/8.22.

144. Zie Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13 en de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005)89def., blz. 6-7. Zie over de normale waarde voor de maatstaf van heffing nader paragraaf 7.3.4.

145. Zie het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061.

komt het mij voor dat de instrumenten van fiscale kwalificatie¹⁴⁶ en van misbruik van recht¹⁴⁷ kunnen worden gehanteerd om 'verbruiksverschuivingen' tegen te gaan. Gelet op de onduidelijkheden die de correctie via de kapitaalsrelatie met zich meebrengt en de daarmee gepaard gaande rechtsonzekerheid, verdient het naar mijn mening de voorkeur om de correctie via fiscale kwalificatie of het leerstuk van misbruik van recht te laten verlopen. Een fundamentele oplossing buiten het huidige BTW-systeem om, is het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek.¹⁴⁸ Deze vrijstellingen tasten de neutraliteit en de transparantie van het BTW-stelsel aan. De negatieve budgettaire gevolgen van het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek kunnen worden opgevangen door de introductie van een verlaagd tarief of een vrijstelling met recht op aftrek in plaats van de thans vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek gecombineerd met een verhoging van het normale tarief.

Ter afronding merk ik nog op dat het 'labelen' van prestaties aan de belastingplichtige en/of niet-belastingplichtige sfeer van kapitaalvennootschappen niet past bij mijn visie op de belastingplicht van houdstervennootschappen. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.2.3 en 5.2.4.2, meen ik dat houdstervennootschappen die een wezenlijke functie vervullen binnen concern volledig belastingplichtig dienen te zijn. Dergelijke vennootschappen maken mijns inziens namelijk onderdeel uit van de productieve sfeer en behoren niet tot de consumptieve sfeer. Een beperking van het recht op aftrek bij intercompanytransacties acht ik dan ook niet wenselijk.

5.2.9 Kenmerkende activiteiten houdstervennootschap

Zoals aangegeven in paragraaf 3.7.2, zijn kenmerkende activiteiten die houdstervennootschappen jegens hun dochtervennootschappen tegen vergoeding verrichten: management, advisering en financiering. Gelet op de bijzondere positie van financieringen, behandel ik deze afzonderlijk in paragraaf 5.2.10. Het komt voor dat houdstervennootschappen, al dan niet om redenen van vennootschapsbelastingrechtelijk-

146. Mijns inziens kan in het eerder gegeven voorbeeld waarin een moedervennootschap diensten inkoop die feitelijk volledig ten goede komen aan een niet (volledig) aftrekgerechtigde dochtervennootschap, maar de moeder geen vergoeding in rekening brengt aan die dochter, de stelling worden betrokken dat niet de moeder maar de dochter de afnemer van de prestatie is. Tussen de moedervennootschap en de dienstverlener is dan namelijk geen rechtsbetrekking tot stand gekomen ter zake waarvan de dienstverlener zijn prestaties heeft verricht aan de moedervennootschap. De wil en verklaring van de moedervennootschap komen niet overeen als gevolg waarvan een rechtsbetrekking ontbreekt. Bewijstechnisch zal dit moeilijk liggen. Op basis van HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141 geldt namelijk dat bij betaling tussen ondernemers er vanuit mag worden gegaan dat daaraan dienstverlening onder bezwarende titel ten grondslag ligt.

147. Vgl. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171.

148. Zie onder meer D.B. Bijl, Is er toekomst voor de BTW in een Europa zonder grenzen (oratie), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 22 en M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, 'Vrijstelling van BTW: waarom geen recht op aftrek?', in: Liberale Gifte (Grapperhaus-bundel), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 175-182. Vgl. tevens D.B. Bijl, noot bij HR 27 januari 2006, nr. 40 403, BNB 2006/164 en D.B. Bijl, noot bij HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

ke aard, (hoofdkantoor)kosten doorberekenen aan hun dochtervennootschappen. Het betreft onder meer kosten voor centrale stafdiensten zoals planning, juridische dienstverlening, administratie, documentatie, management en andere activiteiten die op het centrale niveau voor het gehele concern worden verricht. Kostendoorberekeningen zijn ook aan de orde bij zogenoemde global contracts.¹⁴⁹ Onder 'global contracts' versta ik contracten die een houdstervernootschap sluit met een dienstverlener om bepaalde diensten te verlenen aan de houdstervernootschap zelf, alsmede aan dochtervennootschappen en/of branches over de gehele wereld. De lokale dochtervennootschappen en/of branches van de dienstverlener verrichten veelal de feitelijke werkzaamheden voor de dochtervennootschappen en/of branches van de houdstervernootschap. De dienstverlener heeft voor deze 'onderaanneming' in de regel een contract met zijn eigen lokale dochtervennootschappen en/of branches.¹⁵⁰

Indien de bovenstaande activiteiten regelmatig tegen vergoeding worden verricht, resulteren ze in belastingplicht voor de betrokken houdstervernootschap. In dat opzicht bestaat geen verschil met de belastingplicht in enkelvoudige verhoudingen. Ook als een houdstervernootschap slechts één afnemer heeft, wordt de vennootschap belastingplichtig.¹⁵¹ Belangrijk bij houdstervernootschappen is welke omvang de belastingplicht heeft. Met andere woorden, belangrijk is in welke hoedanigheid de houdstervernootschap de aandelen in haar dochtervennootschappen houdt. Deze problematiek is aan de orde geweest in paragraaf 5.2.8.

Bij kostendoorberekeningen moet in het oog worden gehouden dat de doorberekenende kosten daadwerkelijk de vergoeding vormen voor prestaties die aan de dochtervennootschappen zijn verleend.¹⁵² Een toebedeling van niet gespecificeerde kosten aan dochtervennootschappen, bijvoorbeeld om redenen van vennootschapsbelastingrechtelijke aard, vormt mijns inziens niet snel de vergoeding voor een prestatie.¹⁵³ Een houdstervernootschap die regelmatig kosten doorberekent die de vergoeding vormen voor dienstverlening, kwalificeert mijns inziens als belastingplichtige.¹⁵⁴ De vraag kan nog worden opgeworpen of het eenmalig doorberekenen van

149. In het OESO rapport, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, 2004, blz. 12 wijst het fiscale comité van de OESO op het toenemende belang van global contracts.

150. Formeel kan tussen een vennootschap en een branch geen civielrechtelijk contract bestaan. De branche maakt immers onderdeel uit van de vennootschap. Wel zullen veelal afspraken gemaakt zijn tussen dienstverlener en de lokale branch die de feitelijke werkzaamheden uitvoert.

151. Zie paragraaf 4.4.2.

152. Zie paragraaf 7.4.6.1.

153. Volgens A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 964 is het maar zeer de vraag of een kostendoorberekening een dienst vormt die voor de betaler een voordeel oplevert en dusdoende kan worden verbruikt, indien noch uit een overeenkomst, noch uit een factuur, noch uit andere feiten blijkt welke prestaties de vennootschap doorbelast (bijvoorbeeld slechts: uw aandeel in de kosten).

kosten leidt tot belastingplicht.¹⁵⁵ In enkelvoudige verhoudingen speelt deze vraag niet, aangezien kostendoorberekeningen zich bij uitstek in concernverband voordoen. Het is naar mijn mening het meest in overeenstemming met de neutraliteitsgedachte als de eenmalige doorberekening van kosten leidt tot belastingplicht. Wanneer een zuivere houdstervennootschap die alleen kosten doorberekent aan gelieerde vennootschappen niet als belastingplichtige wordt aangemerkt, treedt ongewenste cumulatie van BTW op. De bij de houdstervennootschap niet-aftrekbare BTW zal namelijk wel in het bedrag aan doorberekende kosten worden meegenomen, hetgeen resulteert in BTW-cumulatie bij de gelieerde vennootschappen. De niet-aftrekbare BTW zal immers deel gaan uitmaken van de kostprijs van de prestaties van die vennootschappen. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.4.3, overweegt het Hof van Justitie EG echter in de arresten Renate Enkler en Floridienne/Berginvest dat het begrip 'economische activiteiten' in de Zesde richtlijn niet ziet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten.¹⁵⁶ Naar huidig recht levert een eenmalige kostendoorberekening naar mijn mening dan ook geen belastingplicht op.¹⁵⁷

5.2.10 Concernfinanciering

5.2.10.1 Algemeen

Concerns hebben, net zoals ondernemingen in enkelvoudige verhoudingen, ter ont-plooiing van hun activiteiten behoefte aan financiering. Die financiering kan worden geput uit eigen vermogen, ingehouden winst daaronder begrepen, uit door emissie van nieuwe aandelen te scheppen nieuw eigen vermogen of uit het aantrekken van, hetzij publiekelijk, hetzij onderhands, vreemd vermogen.¹⁵⁸ Aan de fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen kleeft in de directe belastingen een belangrijk verschil. Het betreft hier de fiscale behandeling van de vergoeding. De beloning van vreemd vermogen is als rente aftrekbaar van de winst, terwijl de vergoeding voor eigen vermogen in de vorm van dividend fiscaal niet aftrekbaar is. Aldus bestaat een fiscale prikkel voor financiering met vreemd vermogen.¹⁵⁹ Onder meer banken voorzien in de vraag naar vreemd vermogen van ondernemingen door het verstrekken van kredieten.

154. In dezelfde zin M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 183 en M.S. Hartendorf en B.L. Adams, *BTW op advieskosten voor aangetrokken financieringen*, BTW-bulletin 2003, nr. 3, blz. 3.

155. Zie hierover tevens G.J. van Norden, *Kostendoorberekeningen in de BTW*, BtwBrief 2003, nr. 4, blz. 5.

156. HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653 en HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179.

157. Ook HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123 waarin de Hoge Raad oordeelde dat het verstrekken van één lening belastingplicht oplevert, biedt mijns inziens geen uitweg. Anders dan bij een eenmalige kostendoorberekening is bij een lening sprake van de exploitatie van een vermogensbestanddeel.

158. F. Molenaar, H.J. Pabbruwe en W.H.G.A. Filott, *Kredietverlening*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 125.

159. J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 62-63.

Kredietverlening aan concerns komt door de verbondenheid van de verschillende rechtspersonen in een concern een bijzondere positie toe. In concerns waarin tussen de verschillende dochtervennootschappen geen of nauwelijks verwevenheid bestaat en de dochters relatief zelfstandig opereren, is het gebruikelijk dat de dochtervennootschappen ieder afzonderlijk kredietrelaties met banken onderhouden.¹⁶⁰ Bij veel concerns vindt de kredietverlening echter op geconsolideerde grondslag plaats.¹⁶¹ De financiering van een concern onderscheidt zich van de financiering van volledig zelfstandige rechtspersonen, doordat in een concern de mogelijkheid bestaat tot consolidatie van de liquiditeit en de solvabiliteit van de verschillende concernvennootschappen. Dergelijke consolidatie heeft twee voordelen¹⁶²:

1. Consolidatie van de financiering kan leiden tot schaalvergroting.¹⁶³ Externe financiers zullen vanwege de omvang van het concern krediet verstrekken tegen een aantrekkelijker tarief.
2. Geconsolideerde financiering kan compensatie tot gevolg hebben. Liquiditeitstekorten van concernonderdelen kunnen worden gecompenseerd met liquiditeitsoverschotten van andere concernonderdelen.

Beide voordelen tezamen resulteren in een synergetisch effect waardoor het concern als geheel ten aanzien van haar financiering tot meer in staat is dan de concernonderdelen afzonderlijk.¹⁶⁴ Het is zeer gebruikelijk dat concernfinanciering gepaard gaat met zekerheidsverschaffing door concernvennootschappen, in de vorm van de aanvaarding van hoofdelijke aansprakelijkheid voor de schulden van de andere concernvennootschappen.¹⁶⁵ Concernfinanciering levert derhalve niet alleen meer financieringsruimte op, maar brengt tevens aansprakelijkheidsrisico's met zich mee.

Winter onderscheidt twee hoofdcategorieën van geconsolideerde kredietverlening aan een concern¹⁶⁶:

1. geconsolideerde kredietverlening aan de (top)houdstervennootschap. Hierbij verleent de bank een geconsolideerd krediet ten behoeve van het gehele concern aan de houdstervennootschap die op haar beurt krediet verleent aan haar dochtervennootschappen;
2. paraplukredietverlening. Hierbij verleent de bank een geconsolideerd krediet aan verschillende concernonderdelen gezamenlijk.

160. J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 11.

161. J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 37.

162. J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 5.

163. Zie tevens J. Kuyper en G.J. Ruizendaal, Vervlechting en ontvechting van concerns, ESB 1985, nr. 3509, blz. 572.

164. M. Brink, Aspecten van concernfinanciering, TVVS 1988, nr. 2, blz. 39 en J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 6.

165. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 212.

166. J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 38-39.

De BTW-aspecten van de eerste hoofdvorm van concernfinanciering komen aan de orde in paragraaf 5.2.10.2. De tweede hoofdvorm behandel ik in paragraaf 5.2.10.3. In paragraaf 5.2.10.4 komen voorts nog achtergestelde en renteloze leningen aan bod.

5.2.10.2 *Geconsolideerde kredietverlening aan de houdstervennootschap*

Bij geconsolideerde kredietverlening aan de houdstervennootschap verleent de bank, zoals gezegd, een geconsolideerd krediet ten behoeve van het gehele concern aan de houdstervennootschap die op haar beurt krediet verleent aan haar dochtervennootschappen.¹⁶⁷ De dochtervennootschappen hebben geen kredietrelaties met de bank. Aangezien de dochtervennootschappen slechts fungeren als afnemer van de kredietverlening door de houdstervennootschap, heeft deze vorm van concernfinanciering geen invloed op hun belastingplicht. Dat ligt anders bij de houdstervennootschap die immers binnen concern de kredietverstrekker is. Opgemerkt dient te worden dat concernfinanciering door de houdstervennootschap buiten de reikwijdte van de BTW blijft, indien de houdstervennootschap een fiscale eenheid vormt met haar kredietverkrijgende dochtervennootschappen.

De exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke zaken om duurzame opbrengst te verkrijgen is op grond van art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) aan te merken als economische activiteit. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.4.4, vormt de exploitatie van geld, in de vorm van rentedragende kredietverstrekking, een economische activiteit. Dit kan althans worden opgemaakt uit HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Régie Dauphinoise*), BNB 1997/38, r.o. 17 en HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123. Indien een houdstervennootschap rentedragende leningen verstrekt onder zakelijke condities, is in ieder geval sprake van economische activiteiten die belastingplicht voor de BTW opleveren. Er bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen. Interessant voor de belastingplicht van houdstervennootschappen in concernverband zijn de volgende drie vragen. In de eerste plaats de vraag of het verstrekken van een enkele lening reeds belastingplicht oplevert. In de tweede plaats de vraag of de vorm waarin het krediet wordt verstrekt van invloed is op de belastingplicht. In de derde plaats of eventuele onzakelijke condities waaronder binnen concern krediet wordt verstrekt van invloed zijn op de belastingplicht.

Verstrekken enkele lening

In Nederland werd op grond van HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123 aangenomen dat het verstrekken van één rentedragende lening belastingplicht tot gevolg had. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat belanghebbende met het verstrekken van één rentedragende lening een onlichamelijke zaak heeft verkregen die zij exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen zodat zij is aan te merken

167. Zie hierover nader J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 39-40. Van deze vorm van concernfinanciering was sprake in Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25. Deze uitspraak komt in paragraaf 7.4.6.1 nog aan de orde in verband met haar belang voor kostendoorberekeningen in de BTW.

als ondernemer in de zin van art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968.¹⁶⁸ Uit het arrest *Floridienne/Berginvest* van het Hof van Justitie EG valt echter op te maken dat het verstrekken van rentedragende leningen niet steeds een economische activiteit in de zin van art. 4 Zesde richtlijn (thans: art. 9 BTW-richtlijn) is.¹⁶⁹ Het Hof van Justitie EG overweegt dat om de activiteit van een holdingvennootschap die erin bestaat kapitaal ter beschikking van haar dochterondernemingen te stellen te kunnen beschouwen als een op zichzelf staande economische activiteit, het noodzakelijk is dat:

1. dit kapitaal wordt geëxploiteerd door er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de vorm van interesten;
2. dat deze activiteit niet slechts incidenteel wordt uitgeoefend¹⁷⁰;
3. dat deze activiteit niet beperkt is tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particuliere investeerder, maar dat zij bedrijfsmatig worden uitgeoefend of met een commercieel oogmerk, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal.¹⁷¹

Aan het feit dat het Hof van Justitie EG hiermee criteria formuleert om te beoordelen of het verstrekken van kapitaal als een op zichzelf staande economische activiteit is te beschouwen, verbind ik de conclusie dat het voldoen aan deze drie criteria leidt tot belastingplicht. Bij het verstrekken van één (of meerdere) rentedragende lening(en) zal het eerste criterium niet tot problemen leiden. Toetsing aan het tweede criterium leidt tot meer complicaties. De vraag is immers wanneer het ter beschikking stellen van kapitaal tegen vergoeding niet slechts incidenteel wordt uitgeoefend. Het verstrekken van één rentedragende lening lijkt niet incidenteel te zijn als dit voor een langere periode gebeurt. Ook de duurzame verhuur van een enkele onroerende zaak, zonder bijkomend dienstbetoon, levert immers belastingplicht op. Het derde criterium levert de meeste hoofdbrekens op. Het Hof van Justitie EG lijkt hiermee een poging te doen om de houdstervenootschap die rentedragende leningen verstrekt te onderscheiden van particulieren die hun geld tegen vergoeding van rente ter beschikking stellen aan een bank. Het lijkt immers niet wenselijk dat particulieren als belastingplichtige voor de BTW worden aangemerkt in geval zij hun geld op een spaarrekening zetten.¹⁷² Een belangrijk verschil tussen de houdstervenoot-

168. De woordkeuze van de Hoge Raad lijkt er op te wijzen dat het gaat om 7-2-b ondernemerschap, hoewel de Hoge Raad spreekt van ondernemerschap in de zin van art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968. Zie hierover C.L. van Lindonk, *Recente ontwikkelingen in het ondernemersbegrip in de omzetbelasting*, WFR 1993/6052, blz. 633.

169. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179.

170. Zie in deze zin HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome Trust*), V-N 1997, blz. 1034 en HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Renate Enkler*), V-N 1997, blz. 653, r.o. 20.

171. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179, r.o. 28.

172. Het is niet de bedoeling dat particulieren die hun geld op de bank zetten belastingplichtige worden. Dat zou namelijk bijvoorbeeld als consequentie hebben dat particulieren die hun geld bij een non-EU bank onderbrengen, op grond van art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn) recht zouden hebben op aftrek van voorbelasting. Daarbij moet aangetekend worden dat het recht op aftrek beperkt is tot de BTW op kosten die verband houden met het weggezette geld. Deze kosten zullen in de regel beperkt van omvang zijn.

schap die rentedragende leningen verstrekt en de particulier is echter dat eerstgenoemde onderdeel uitmaakt van een concern dat als een ondernemingsvorm moet worden gezien. De houdstervennootschap maakt daardoor, anders dan een particulier, onderdeel uit van de productie- en handelsketen waar, behoudens eventuele vrijstellingen zonder recht op vooraf trek, geen BTW hoort te drukken.

In het meer recente arrest HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 komt het verstrekken van krediet in relatie tot het begrip 'economische activiteiten' ook aan de orde. In dit arrest lijkt het Hof van Justitie EG de derde voorwaarde uit het arrest *Floridienne/Berginvest* niet meer te stellen. Uit r.o. 68 kan worden opgemaakt dat het verstrekken van leningen tegen vergoeding steeds een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) vormt.¹⁷³ Dat zou echter betekenen dat het onderscheid tussen belastingplichtigen en particulieren met betrekking tot kredietverstrekking is komen te vervallen. Die uitleg komt mij niet juist voor. Het Hof van Justitie EG hanteert in r.o. 68 namelijk de term 'onderneming'.¹⁷⁴ Dat begrip komt niet voor in de Zesde richtlijn, en niet in de BTW-richtlijn, maar duidt er mijns inziens wel op dat het Hof van Justitie EG niet heeft bedoeld om particulieren die leningen tegen vergoeding verstrekken na het EDM-arrest als belastingplichtige te beschouwen.¹⁷⁵

Vorm verstrekken krediet

Een houdstervennootschap kan haar dochtervennootschappen op verschillende manieren financieren met vreemd vermogen. Dat kan gebeuren met reguliere rentedragende leningen, maar ook door obligatieleningen te verstrekken.¹⁷⁶ Obligaties onderscheiden zich van andere schuldvorderingen uit geldleen doordat terzelfder tijd een reeks van meestal gelijke bedragen op identieke voorwaarden ter leen wordt verkregen.¹⁷⁷ In het *Harnas & Helm* arrest heeft het Hof van Justitie EG beslist dat het enkele houden van obligaties geen economische activiteit vormt net zoals dat geldt voor het enkele houden van aandelen. Zoals reeds betoogd in paragraaf 4.4.4, miskent het Hof van Justitie EG hiermee het verschil in karakter tussen een obligatie (belichaming van een lening) en een aandeel (belichaming van een 'lidmaatschaps-

173. In deze zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533 en G.J. van Norden, *De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?*, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 5.

174. In de Duitse, Engelse en Franse taalversie worden respectievelijk de volgende termen gebruikt 'Unternehmens', 'undertaking' en 'entreprise'.

175. De term 'onderneming' lijkt overigens ontleend te zijn aan de verwijzende Portugese rechter die deze term eveneens gebruikt.

176. W.A.K. Rank, in: *Leerboek effectenrecht, Ars Aequi Libri*, Nijmegen, 2002, blz. 33 omschrijft obligaties als vorderingsrechten tot betaling van een geldsom. Wie een obligatie koopt, leent geld aan de uitgevende instelling en ontvangt daarvoor een vergoeding.

177. W.A.K. Rank, in: *Leerboek effectenrecht, Ars Aequi Libri*, Nijmegen, 2002, blz. 33-34.

recht').¹⁷⁸ De beslissing lijkt niet in overeenstemming met het EDM-arrest waarin zowel de leningen van EDM aan haar deelnemingen als haar bankdeposito's en beleggingen in waardepapieren, zoals schatkistpapier en depositocertificaten, als economische activiteiten werden aangemerkt.¹⁷⁹ De juridische vorm waarin de houdstervennootschap leningen verstrekt, lijkt mij niet van belang voor haar belastingplicht, waarbij uiteraard wel de voorwaarde geldt dat de gelden tegen vergoeding moeten worden uitgeleend.

Onzakelijke condities

Door de concernrelatie kan het zich voordoen dat een houdstervennootschap onder onzakelijke condities leningen verstrekt aan haar dochtervennootschappen. Op grond van art. 9 OESO-modelverdrag en art. 8b Wet Vpb 1969 dienen zakelijke condities ('arm's length'-beginsel) gehanteerd te worden bij transacties tussen gelieerde partijen, derhalve ook bij het verstrekken van leningen. Als in een zuiver Nederlandse situatie echter een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting in de zin van art. 15 Wet Vpb 1969 bestaat, vervalt deze verplichting.

Zoals betoogd in paragraaf 3.5.3, zou uit het EDM-arrest kunnen worden opgemaakt dat de zakelijkheidstoets uit het Floridienne/Berginvest-arrest is komen te vervallen. Het lijkt er in ieder geval op dat bij intercompany leningen de vraag niet meer hoeft te worden gesteld of de kredietverstrekkende houdstervennootschap wel streeft naar een maximaal rendement.¹⁸⁰ Voorts lijkt thans ook de eenvoudige herbelegging van dividenden in de vorm van rentedragende leningen aan dochtervennootschappen (weer) te kwalificeren als economische activiteit.¹⁸¹ In een algemene verbruiksbelasting als de BTW lijkt de hoogte van de vergoeding, behoudens de situatie waarin vrijgevigheid ofwel een symbolische vergoeding aan de orde is, ook geen rol te mogen spelen bij de beoordeling van de belastingplicht.

5.2.10.3 *Paraplukredietverlening*

Bij paraplukredietverlening verleent de bank een geconsolideerd krediet aan verschillende concernonderdelen gezamenlijk. Anders dan bij de eerste hoofdvorm van concernfinanciering, verstrekt de houdstervennootschap geen leningen aan haar

178. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 15 juli 1997, nr. 30 193, BNB 1997/387, in vervolg op HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 37. Een argument voor de gelijkstelling van aandelen en obligaties in de BTW draagt A-G Fennelly aan in punt 18 van zijn conclusie van 7 november 1996 bij het arrest Harnas & Helm. Hij constateert namelijk dat handelingen met betrekking tot zowel aandelen als obligaties zijn vrijgesteld in art. 13B lid 1 onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn), terwijl kredietverlening is vrijgesteld in art. 13B lid 1 onderdeel d 1^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn).

179. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

180. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

181. In dezelfde zin J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

dochtervennootschappen. De dochtervennootschappen kunnen voor hun krediet rechtstreeks terecht bij de bank.¹⁸² Aangezien alle concernonderdelen, inclusief de houdstervennootschap, slechts afnemer van de kredietverlening door de bank zijn, is paraplukredietverlening niet van invloed op de belastingplicht. Er bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen.

5.2.10.4 Achtergestelde en renteloze leningen

Financiering pleegt ook wel te geschieden door middel van zogenoemde achtergestelde leningen. Kenmerkend voor een achtergestelde lening is dat de vordering van de leningverstrekker onder bepaalde omstandigheden andere vorderingen moet laten voorgaan, zonder dat aan die andere vorderingen een voorrecht in de gebruikelijke zin des woords is verbonden.¹⁸³ De Nederlandse civielrechtelijke basis voor contractuele achterstelling van leningen vormt art. 2:277 lid 2 BW.¹⁸⁴ De bepaling laat in het midden voor welke gevallen de achterstelling geldt en gaat er kennelijk vanuit dat partijen dat in hun overeenkomst wel zullen bepalen.¹⁸⁵ De betekenis van achtergestelde leningen voor de belastingplicht is derhalve afhankelijk van de overeenkomst die is gesloten. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de achterstelling beperkt is tot aflossing van de hoofdsom en de betaling van rente daarover onverlet laat.¹⁸⁶ In dat geval is sprake van kredietverlening tegen vergoeding, hetgeen betekent dat een dergelijke achtergestelde lening een economische activiteit oplevert. Van Hees vermeldt nog de bijzondere steun, waarbij het gaat om rentevrije leningen waarop uitsluitend hoeft te worden afgelost, indien er een zekere hoeveelheid winst wordt behaald. Overigens lijkt het mij dat de houdstervennootschap die rente heeft bedongen, maar die vanwege de slechte financiële positie van de schuldenaar in combinatie met de achterstelling niet wordt betaald, daarvan geen invloed hoeft te verwachten op zijn belastingplicht. Dit baseer ik op de jurisprudentie over het begin van de belastingplicht waarbij de intentie tot het verrichten van economische activiteiten reeds voldoende is voor belastingplicht.¹⁸⁷

182. Zie hierover uitgebreid J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 40-44.

183. A. van Hees, *De achtergestelde vordering, in het bijzonder de achtergestelde geldlening* (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 1.

184. De bepaling luidt: Bij overeenkomst van een schuldeiser met de schuldenaar kan worden bepaald dat zijn vordering jegens alle of bepaalde andere schuldeisers een lagere rang neemt dan de wet hem toekent.

185. F. Molenaar, H.J. Pabbruwe en W.H.G.A. Filott, *Kredietverlening*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 124. In dezelfde zin A. van Hees, *De achtergestelde vordering, in het bijzonder de achtergestelde geldlening* (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 2.

186. F. Molenaar, H.J. Pabbruwe en W.H.G.A. Filott, *Kredietverlening*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 124-125.

187. Zie onder meer HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396 en HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14 alsmede paragraaf 4.9.

Binnen concernverband kan het tevens voorkomen dat renteloze leningen worden verstrekt.¹⁸⁸ Aangezien het ter beschikking stellen van kapitaal niet onder bezwarende titel geschiedt, is geen sprake van een belastbare dienst in de zin van art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn). Evenals in enkelvoudige verhoudingen resulteert het uitsluitend verstrekken van renteloze leningen niet in belastingplicht.¹⁸⁹ Een reeds uit andere hoofde belastingplichtige houdstervennootschap, die renteloze leningen verstrekt aan haar dochtervennootschappen, zal dat doen in het kader van haar economische activiteiten (haar onderneming). Bij een geknipte houdstervennootschap kunnen de renteloze leningen als niet-belastingplichtige aan de dochtervennootschappen worden verstrekt. De BTW op kosten die verband houden met de renteloze leningen komt dan in ieder geval niet voor aftrek in aanmerking.

5.3 **Dochtervennootschap**

5.3.1 *Algemeen*

Zoals opgemerkt in paragraaf 3.5.3.1, vormen dochtervennootschappen het 'lichaam' van het concern. De dochtervennootschappen leveren goederen en/of verrichten diensten onder bezwarende titel waarmee zij de ondernemingsactiviteiten ontplooiën. De aard van de activiteiten die een dochtervennootschap verricht, hangt af van de bedrijfsactiviteiten van het concern en de functie die de dochtervennootschap vervult binnen concern. In paragraaf 1.5.3 heb ik vier ideaaltypische dochtervennootschappen onderscheiden, namelijk de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. De belastingplicht van deze dochtervennootschappen komt aan de orde in respectievelijk paragraaf 5.4, 5.5, 5.6 en 5.7. In deze paragraaf ga ik in algemene zin in op de belastingplicht van dochtervennootschappen.

5.3.2 *Belastingplicht dochtervennootschap*

Op grond van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht. Voor de belastingplicht van dochtervennootschappen geldt in principe hetzelfde als in enkelvoudige verhoudingen. Ik verwijs in dat verband naar hoofdstuk 4. Anders dan in enkelvoudige verhoudingen maakt de

188. A. van Hees, De achtergestelde vordering, in het bijzonder de achtergestelde geldlening (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 65 vermeldt de 'bijzondere steun', waarbij het gaat om rentevrije leningen waarop uitsluitend hoeft te worden afgelost, indien er een zekere hoeveelheid winst wordt behaald, uitgedrukt in een percentage van het nominaal bedrag van het aandelenkapitaal. In de praktijk komt het voorts voor dat houdstervennootschappen tegen vergoeding managementdiensten verrichten aan hun dochtervennootschappen, maar dat deze vennootschappen de kosten daarvan niet kunnen dragen. Om de belastingplicht van de houdstervennootschap veilig te stellen, verstrekt deze dan renteloze leningen aan haar dochters waarmee zij de managementfees kunnen voldoen.

189. Zie HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

concernrelatie het mogelijk dat dochtervennootschappen deel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.¹⁹⁰ Als een dochtervennootschap onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, is zij niet langer zelfstandig belastingplichtig. De fiscale eenheid is dan de belastingplichtige.

De normen die voor de belastingplicht van enkelvoudige vennootschappen gelden, sluiten naar mijn mening niet altijd goed aan bij de economische werkelijkheid van concerns. Dat geldt bijvoorbeeld voor de belastingplicht van zogenoemde plankvennootschappen. Binnen concerns komt het voor dat dochtervennootschappen worden opgericht die niet direct economische activiteiten gaan verrichten, maar kunnen worden ingezet zodra daar behoefte aan is. Dergelijke plankvennootschappen kwalificeren naar huidig recht niet als belastingplichtige. De belastingplicht vangt namelijk slechts aan wanneer de vennootschap het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een economische activiteit in de zin van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) aan te vangen.¹⁹¹ Dat zal bij plankvennootschappen in voormelde zin niet het geval zijn. Naar mijn mening kan van dergelijke vennootschappen niet worden gezegd dat zij opereren in de consumptieve sfeer. Het lijkt dan ook redelijk dat bij dergelijke plankvennootschappen geen BTW drukt, op bijvoorbeeld oprichtingskosten.¹⁹² Gelet op het rechtskarakter van de BTW is een andere BTW-behandeling dan in enkelvoudige verhoudingen te rechtvaardigen. De BTW beoogt de particuliere consument te belasten. Een plankvennootschap die binnen concern wordt opgericht, kan niet worden gelijkgesteld met een particuliere consument. Ik ben er dan ook voorstander van om dit soort vennootschappen als belastingplichtige te beschouwen. De huidige BTW-richtlijn en de stand van de jurisprudentie laten dat echter niet toe.

5.3.3 *Betekenis concernrelatie*

De concernrelatie heeft, behalve dat deze de mogelijkheid voor een fiscale eenheid opent, geen invloed op de belastingplicht van dochtervennootschappen. Op grond van art. 9 van het OESO-modelverdrag dienen transacties tussen gelieerde ondernemingen voor de winstbelastingen te geschieden conform het 'arm's length'-beginsel.¹⁹³ Dat betekent dat transacties tussen dochtervennootschappen onderling, maar

190. Zie paragraaf 5.8.

191. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315; zie paragraaf 4.9 over het begin van de belastingplicht.

192. Als niet duidelijk is of de plankvennootschap in de toekomst belaste of vrijgestelde activiteiten gaat verrichten, zou voor het vaststellen van de mate waarin recht op aftrek bestaat, aangesloten kunnen worden bij het recht op aftrek van de fiscale eenheid, indien die aanwezig is, of bij het recht op aftrek van de moedervennootschap.

193. Per 1 januari 2002 is dit beginsel neergelegd in art. 8b Wet Vpb 1969. De codificatie van het 'arm's length'-beginsel heeft geen wezenlijke verandering gebracht in het Nederlandse fiscale winstbegrip. Daarin was het uitgangspunt namelijk al dat de winstberekening van het lichaam 'zuiver' gehouden moet worden. Zie J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 59.

ook tussen dochtervennootschappen en de (top)houdstervennootschap, op zakelijke basis plaats moeten vinden. Zoals aangegeven in paragraaf 4.5.3, lijkt voor de BTW de zakelijkheidstoets uit het *Floridienne/Berginvest*-arrest met het EDM-arrest te zijn vervallen.¹⁹⁴ Voor de BTW kan er dus vanuit gegaan worden dat de belastingplicht van dochtervennootschappen behouden blijft, ook al verrichten zij hun prestaties onder onzakelijke condities. Van belastingplicht is, net zoals in enkelvoudige verhoudingen, geen sprake indien en voor zover de vergoeding voor de prestaties van dochtervennootschappen als vrijgevigheid moet worden aangemerkt.¹⁹⁵

5.4 Verkoopmaatschappij

5.4.1 Algemeen

De eerste ideaaltypische dochtervennootschap die in dit onderzoek aan de orde komt, is de verkoopmaatschappij. Zoals aangegeven in paragraaf 1.5.3, versta ik onder 'verkoopmaatschappij' een dochtervennootschap die een verkoopfunctie, al dan niet gecombineerd met een productiefunctie, heeft. De term 'verkoopmaatschappij' hanteer ik zowel voor dochtervennootschappen die goederen leveren als voor dochtervennootschappen die diensten verlenen. Dochtervennootschappen kunnen fungeren als verkoopmaatschappij. Dit type dochtervennootschap is vergelijkbaar met de enkelvoudige vennootschap.

5.4.2 Belastingplicht verkoopmaatschappij

Voor de belastingplicht van verkoopmaatschappijen geldt in principe hetzelfde als voor dochtervennootschappen in algemene zin. Ik verwijs dan ook naar paragraaf 5.3.2.

5.4.3 Betekenis concernrelatie

De concernrelatie heeft, behalve dat deze de mogelijkheid voor een fiscale eenheid opent, geen invloed op de belastingplicht van verkoopmaatschappijen. Zoals opgemerkt in paragraaf 5.4.2, geldt voor de belastingplicht van verkoopmaatschappijen in principe hetzelfde als voor dochtervennootschappen in algemene zin. Datzelfde gaat op voor de invloed van de concernrelatie. Ik verwijs op dit punt dan ook naar paragraaf 5.3.3.

194. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

195. Zie HvJ EG 21 september 1988, nr. C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*), BNB 1994/306 alsmede paragraaf 4.5.2.

5.5 Limited risk distributor

5.5.1 Algemeen

Naast de verkoopmaatschappij komt in het handelsverkeer de zogeheten limited risk distributor voor. Deze term wordt ook wel afgekort als 'LRD'. Een andere naam voor deze figuur is 'stripped buy sell' vennootschap. De LRD is in essentie een verkoopmaatschappij, waarbij bepaalde functies en risico's achterblijven bij de principaal (bijvoorbeeld de centrale verkoopmaatschappij binnen concern). Een LRD loopt aldus minder risico dan een gewone verkoopmaatschappij, zoals aan de orde gesteld in paragraaf 5.4. Distributiestructuren worden in de regel in de vorm van een LRD- of stripped buy sell-structuur opgezet vanwege fiscale redenen. Doordat de LRD relatief weinig risico loopt, kan de winst van de LRD laag blijven ten opzichte van een normale verkoopmaatschappij. In een dergelijke structuur zal winst dan ook voornamelijk ten goede komen aan de principaal, die gevestigd zal zijn in een land met een gunstig(er) fiscaal klimaat.

5.5.2 Belastingplicht limited risk distributor

De vennootschap die optreedt als LRD verricht prestaties tegen vergoeding. LRD-structuren of stripped buy sell-structuren zien in de regel op goederentransacties. De LRD verricht in die gevallen leveringen van goederen als bedoeld in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).¹⁹⁶ Op zichzelf kan de LRD-structuur ook worden toegepast bij diensten. De LRD zal dan diensten verrichten aan de uiteindelijke afnemer.¹⁹⁷

Afhankelijk van de aard van de prestaties van zijn principaal (de centrale verkoopmaatschappij binnen concern) zal de LRD goederen leveren of diensten verrichten. Een dergelijke vennootschap zal, net zoals in enkelvoudige verhoudingen, kwalificeren als belastingplichtige. In zoverre bestaat geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Een LRD zal in de regel meerdere afnemers hebben. Een LRD fungeert immers op dezelfde wijze als een reguliere verkoopmaatschappij. Het hanteren van een geringe mark up op de verkoopprijs staat voor de BTW niet in de weg aan de belastingplicht van de LRD. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.1, is het oogmerk of het resultaat van de economische activiteiten op grond van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) niet van belang voor kwalificatie als belastingplichtige.

De concernrelatie maakt het in principe mogelijk dat een belastingplichtige LRD onderdeel kan uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.¹⁹⁸ In de meeste LRD-structuren zijn de LRD's gevestigd in een ander land dan

196. Zie daarover nader paragraaf 7.6.5.

197. Zie daarover nader paragraaf 7.6.6.

198. Zie paragraaf 5.8.

waar de gelieerde centrale verkoopmaatschappij is gevestigd. Een LRD is namelijk meestal een lokale vestiging om zo de goederen en diensten direct te kunnen verkopen. Doordat de fiscale eenheid territoriaal is beperkt tot het binnenland van één lidstaat, zullen LRD's niet vaak onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.¹⁹⁹

5.5.3 *Betekenis concernrelatie*

Zoals gezegd, maakt de concernrelatie het in beginsel mogelijk dat een LRD deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Voor het overige heeft de concernrelatie geen invloed op de belastingplicht van de vennootschap die als LRD fungeert. Voor de LRD geldt dan ook hetzelfde als voor de reguliere dochtervennootschap en de verkoopmaatschappij. Ik verwijs op dit punt dan ook naar paragraaf 5.4.3. Een belangrijk verschil met reguliere dochtervennootschappen is wel dat de LRD-structuur bestaat bij de gratie van de concernrelatie. Dat heeft echter geen invloed op de belastingplicht van de LRD.

5.6 *Agent*

5.6.1 *Algemeen*

In het handelsverkeer komen verschillende distributie- en verkoopstructuren voor. Concerns maken gebruik van deze structuren. Een mogelijke verkoopstructuur is de agentstructuur. Hierbij treedt een dochtervennootschap op als agent bij de verkopen van één of meer andere concernonderdelen. In veel gevallen wordt gebruik gemaakt van een centrale verkoopvennootschap (sales company). De agentvennootschappen zijn dan gevestigd in de landen waar de klanten zich bevinden. Kenmerkend voor de agent is dat deze optreedt op naam en voor rekening van een ander. Uit het CSC-arrest volgt dat bemiddeling voor de BTW tot doel heeft het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract.²⁰⁰ Onder 'agent' versta ik voor de BTW degene die bemiddelingsdiensten verricht onder bezwarende titel.²⁰¹ Het verschil met de commissionair, die in paragraaf 5.7 aan de orde komt, is dat deze laatste optreedt op eigen naam maar voor rekening van een ander. Ook de commissionair is in wezen bemiddelaar, maar van een (civielrechtelijke) bemiddelingsovereenkomst is geen sprake, omdat de commissionair in eigen naam handelt en derhalve strikt genomen niet bemiddelt bij het tot stand brengen van overeenkomsten tussen de opdrachtgever en derden.²⁰² Personen die voor eigen rekening en risico aan- en verkopen (distribu-

199. Zie paragraaf 5.8.5 over de geografische reikwijdte van de fiscale eenheid.

200. HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), FED 2002/192. Zie uitgebreid over dit arrest paragraaf 7.8.4.

201. Zoals blijkt uit het navolgende, bestaat naar Nederlands civiel recht overigens een onderscheid tussen de bemiddelingsovereenkomst en de agentuurovereenkomst.

202. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 181. In dezelfde zin F.H. Smit, De agentuurovereenkomst tussen handelsagent en principaal, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1996, blz. 16.

teur, importeur) zijn net zo min als de commissionair bemiddelaar.²⁰³ In de BTW dient mijns inziens voor het onderscheid tussen de agent, de commissionair en partijen die voor eigen rekening en risico aan- en verkopen doen, in eerste instantie gekeken te worden naar de civielrechtelijke verhoudingen tussen partijen. Het juridische onderscheid tussen optreden op eigen naam of op naam van een ander zal in de regel namelijk samenvallen met het, voor de BTW relevante, feitelijke verschil daartussen. Wel spelen voor de BTW uiteraard de feiten en omstandigheden van het specifieke geval een grote rol. Ongeacht het soort goederen of diensten die de centrale verkoopmaatschappij levert, blijft de aard van de dienstverlening door de agent hetzelfde. Er blijft sprake van bemiddeling.

Op Europees niveau bevat richtlijn 86/653/EEG harmonisatiemaatregelen met betrekking tot zelfstandige handelsagenten.²⁰⁴ Onder 'handelsagent' wordt in deze richtlijn verstaan hij die als zelfstandige tussenpersoon permanent is belast met het tot stand brengen van de verkoop of de aankoop van goederen voor een ander (de principaal), of met het tot stand brengen en afsluiten van de verkoop of aankoop voor rekening en in naam van de principaal. Deze richtlijn is geïmplementeerd in het Nederlandse Burgerlijk Wetboek in boek 7, titel 7, afdeling 4 inzake de agentuurovereenkomst (zie hierna). Een belangrijk verschil tussen de richtlijn en de Nederlandse regeling is dat de richtlijn uitsluitend ziet op leveringen van goederen en de Nederlandse regeling op het sluiten van overeenkomsten (in BTW-terminologie: leveringen van goederen én diensten).

De bemiddelingsovereenkomst is naar Nederlands civiel recht de overeenkomst van opdracht waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich tegenover de andere partij, de opdrachtgever, verbindt tegen loon als tussenpersoon werkzaam te zijn bij het tot stand brengen van een of meer overeenkomsten tussen de opdrachtgever en derden.²⁰⁵ Het prototype van de bemiddelingsovereenkomst is de agentuurovereenkomst.²⁰⁶ De agentuurovereenkomst is een overeenkomst waarbij de ene partij, de principaal, aan de andere partij, de handelsagent, opdraagt, en deze voor zich verbindt, voor een bepaalde of onbepaalde tijd en tegen beloning bij de totstandkoming van overeenkomsten bemiddeling te verlenen, en deze eventueel op naam en voor rekening van de principaal te sluiten zonder aan deze ondergeschikt te zijn.²⁰⁷ Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen kunnen agent zijn. De agentuurovereenkomst onderscheidt zich van andere bemiddelingsovereenkomsten doordat zij gericht is op een duurzame rechtsverhouding tussen partijen, tijdens welke vele over-

203. Pitlo/Croes, *Bijzondere overeenkomsten*, Gouda Quint, Arnhem, 1995, nr. 425. In dezelfde zin F.H. Smit, *De agentuurovereenkomst tussen handelsagent en principaal*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1996, blz. 17-18. In principe betreft dit het verschil tussen een bemiddelingsdienst in de zin van art. 24 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 Zesde richtlijn) enerzijds en leveringen van goederen in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) anderzijds.

204. Richtlijn 86/653/EEG van de Raad van 18 december 1986 inzake de coördinatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake zelfstandige handelsagenten, PbEG 1986 L 382/17.

205. Vgl. art. 7:425 BW.

206. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 33.

207. Vgl. art. 7:428 lid 1 BW.

eenkomsten tot stand komen.²⁰⁸ De agentuurovereenkomst kan inhouden dat de agent verplicht en bevoegd is de door hem voorbereide transacties in naam en voor rekening van de principaal af te sluiten.²⁰⁹ Is dat het geval, dan is tevens sprake van lastgeving en volmacht. In goederenrechtelijk opzicht speelt de agent geen rol, tenzij hij van zijn principaal een volmacht heeft verkregen op grond waarvan hij overeenkomsten kan sluiten namens zijn principaal. Door gebruik te maken van zijn volmacht kan de agent de goederenrechtelijke overdracht tussen zijn principaal en de derde bewerkstelligen. Meestal is de agent belast met de verkoop van goederen, maar er zijn bijvoorbeeld ook agenturen ter zake van aankoop van producten, inzake dienstverlening en reis- of reclame-agentschappen.²¹⁰

5.6.2 Belastingplicht agent

De vennootschap die optreedt als agent, verricht bemiddelingsactiviteiten tegen vergoeding. Een dergelijke vennootschap zal, net zoals in enkelvoudige verhoudingen, kwalificeren als belastingplichtige. In zoverre bestaat geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. In concernverband zal het eerder voorkomen dat een agent zijn bemiddelingsdiensten verricht voor één afnemer. Dat zal dan meestal de centrale verkoopmaatschappij van het concern zijn. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.4.2, staat het hebben van slechts één afnemer niet in de weg aan belastingplicht.²¹¹ In principe kan een belastingplichtige agent als gevolg van de concernrelatie onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.²¹² In de meeste agentstructuren zijn de agenten gevestigd in een ander land dan waar de gelieerde verkoopmaatschappij (sales company) is gevestigd. De agenten zijn namelijk meestal gevestigd in de landen waar de potentiële kopers van de goederen of diensten van het concern zich bevinden. In die landen zullen veelal geen andere concernonderdelen zijn gevestigd. Doordat de fiscale eenheid territoriaal is beperkt tot het binnenland van één lidstaat, zullen agenten niet vaak onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.²¹³

In de regel zal de dochtervennootschap, die als agent optreedt als aparte juridische entiteit, zelfstandig belastingplichtig zijn. Uit het DFDS-arrest vloeit echter voort dat een dergelijke dochtervennootschap, onder omstandigheden, als vaste inrichting van de moedervennootschap kan worden gezien.²¹⁴ In dit arrest ging het om een En-

208. Pitlo/Croes, *Bijzondere overeenkomsten*, Gouda Quint, Arnhem, 1995, nr. 428.

209. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 196.

210. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 195.

211. In deze zin J. Doornebal, *De stand van zaken rondom de management-BV*, TFO 1992, nr. 2, blz. 80 en J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 131.

212. Zie paragraaf 5.8.

213. Zie paragraaf 5.8.5 over de geografische reikwijdte van de fiscale eenheid.

214. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662. Zie over de betekenis van dit arrest voor de zelfstandigheid, in de zin van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn), van rechtspersonen paragraaf 4.3.2.

gelse dochtervennootschap die als agent optrad voor haar Deense moedervennootschap. De centrale vraag in dit arrest was of de verkoop van reizen door de Deense moedervennootschap via de Engelse dochtervennootschap in Denemarken of in Engeland belast diende te worden. De Deense moedervennootschap verkocht door tussenkomst van haar Engelse dochtervennootschap/agent rechtstreeks reizen aan Engelse particulieren. Zo werd beoogd gebruik te maken van de Deense vrijstelling voor reisorganisatoren, terwijl bij rechtstreekse verkopen door de Engelse dochtervennootschap Engelse BTW verschuldigd zou zijn. Het Hof van Justitie EG zag in het feit dat de moedervennootschap het gehele kapitaal in de dochtervennootschap bezat in combinatie met de omvangrijke contractuele verplichtingen van de dochtervennootschap jegens de moedervennootschap, reden om haar niet als zelfstandige tussenpersoon aan te merken.²¹⁵ De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting ziet een duidelijke doelredenering in het arrest.²¹⁶ Het lijkt er inderdaad op dat het Hof van Justitie EG met deze ver gaande beslissing de BTW-besparende structuur heeft willen bestrijden. Het Hof van Justitie EG merkt ook uitdrukkelijk op dat de beslissing leidt tot een fiscaal rationele oplossing.²¹⁷

5.6.3 *Betekenis concernrelatie*

De concernrelatie heeft, behalve dat deze de mogelijkheid voor een fiscale eenheid opent, geen invloed op de belastingplicht van de vennootschap die als agent optreedt. In beginsel geldt voor de agent hetzelfde als voor de reguliere dochtervennootschap en de verkoopmaatschappij. Ik verwijs op dit punt dan ook naar paragraaf 5.3.3. Een belangrijk verschil met reguliere dochtervennootschappen is wel dat de agentstructuur als het ware is opgeroepen door de concernrelatie. Dat heeft echter geen invloed op de belastingplicht van de agent. Daarnaast kan de concernrelatie tussen agent en moedervennootschap, onder bijzondere omstandigheden, leiden tot kwalificatie van de agent als vaste inrichting, zoals aangegeven in paragraaf 5.6.2. De concernrelatie heeft wel invloed op de hoogte van de vergoeding die de agent voor zijn werkzaamheden ontvangt. Afgezien van de situatie dat sprake is van vrijgevigheid, heeft dat echter geen invloed op de belastingplicht.

215. De contractuele verplichtingen van de Engelse dochtervennootschap zagen op het bijstand verlenen aan de moedervennootschap, het vragen van goedkeuring bij transacties boven een bepaald bedrag, het bijstand verlenen bij het aanwijzen van agenten voor de reclame en bij het in rechte optreden, het raadplegen van de moeder bij het aannemen van personeel en het bijstand verlenen bij het verrichten van diensten voor andere ondernemingen. Tot slot diende het prijsbeleid conform dat van de moeder te zijn.

216. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 18. M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1374 werpt de vraag op of de beslissing in het DFDS-arrest niet mede is ingegeven door de omstandigheid dat het in de DFDS-zaak ging om een 'constructie'. Dat lijkt mij inderdaad het geval.

217. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, r.o. 22.

5.7 Commissionair

5.7.1 Algemeen

Naast de agentstructuur maken concerns voor hun distributie en verkoop ook wel gebruik van de zogenoemde commissionairstructuur. Daarbij treedt een dochtervennootschap op als commissionair. Net zoals in de agentstructuur kan in deze structuur gebruik worden gemaakt van een centrale verkoopmaatschappij (sales company). Dit kan de houdstervennootschap zijn, maar ook een andere concernvennootschap. De dochtervennootschappen die als commissionair optreden zijn dan gevestigd in de landen waar de potentiële klanten zich bevinden. Een belangrijk verschil met de agent is dat een commissionair op eigen naam maar voor rekening van een ander optreedt.²¹⁸ De commissionair is het prototype van een middellijke vertegenwoordiger.²¹⁹ Van middellijke vertegenwoordiging is sprake indien een tussenpersoon op eigen naam, maar voor rekening en risico van zijn principaal, contracteert met derden.²²⁰ Het verschil met (directe) vertegenwoordiging is dat de tussenpersoon bij middellijke vertegenwoordiging rechtens degene is die handelt en er niet, zoals bij directe vertegenwoordiging, 'tussenuit valt'.²²¹

Meijer schetst de achtergronden van de implementatie van commissionairstructuren door concerns.²²² Hij constateert dat bij (Europese) multinationale concerns de trend zichtbaar is om het rendement van de onderneming te verbeteren (*to increase shareholders value*) door centralisatie van de concernactiviteiten. De centralisatie beoogt de reductie van de kosten voor het concern als geheel. In het kader van deze centralisatie worden bedrijfsprocessen veranderd waarbij lokale dochtervennootschappen worden omgevormd van verkoopmaatschappijen tot commissionairs. In de commissionairstructuur verschuiven functies en risico's van de lokale dochter-

218. Anders dan S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 1, L.D. van Setten, *De commissionair in effecten* (diss), Kluwer, Deventer, 1998, blz. 51 en L. Groefsema, *Bevoegd beschikken over andermans recht* (diss), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 59 ben ik van mening dat het niet noodzakelijk is dat een tussenpersoon koopovereenkomsten moet sluiten om als commissionair te kunnen worden aangemerkt. Het sluiten van overeenkomsten is mijns inziens voldoende om een tussenpersoon als commissionair aan te merken, indien aan de overige voorwaarden is voldaan. Dit was ook de situatie onder vigeur van de geschrapte bepalingen in het WvK. Aldus is naast de figuur van de klassieke commissionair de 'goederencommissionair' ook een 'dienstencentionair' mogelijk. Zie ook in die zin de definities van commissionair van S.J.A. Mulder, *Hoofdzaken waardepapieren en tussenpersonen*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 69 en A. Pleijsier, *De vaste vertegenwoordiger in beweging en de commissionair op de tocht!*, WFR 1998/6274, blz. 13.

219. S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 1.

220. Zie onder meer Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 102, Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 149, Jac. Hijma e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Kluwer, Deventer, 2004, nr. 119, A. S. Hartkamp, *Vermogensrecht voor de rechtspraktijk*, Kluwer, Deventer, 2005, nr. 79 en D. Busch, *Middellijke vertegenwoordiging in het Europese contractenrecht* (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 3.

221. Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 102.

222. S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 241-243.

vennootschap/commissionair naar de houdstervenootschap/principaal. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de verschuiving naar de houdstervenootschap van functies, zoals voorraadmanagement, logistiek, facturering en financiering, en risico's, zoals dubieuze debiteuren, incurante voorraden en productaansprakelijkheid. Het gevolg hiervan is dat de winst bij de houdstervenootschap stijgt. De commissionair heeft slechts recht op een commissie voor zijn activiteiten. Het fiscale voordeel van de commissionairstructuur is dat de winst in het land waar de houdstervenootschap is gevestigd in de regel gunstiger wordt belast dan in de landen waar de commissionairs zijn gevestigd. De voordelen van een commissionairstructuur ten opzichte van de buy-sell structuur kenschetst De Hosson als volgt²²³:

- het concern realiseert een administratieve besparing. Het concern kan de facturering van de door de commissionair verkochte producten en de lokale verkoopadministratie grotendeels overnemen. De facturering kan op verschillende wijzen plaatsvinden. Het concern kan de facturering verzorgen door in naam van de commissionair de vorderingen te incasseren. In dit geval treedt het concern, de principaal van de commissionair, bij de facturering op als gevolmachtigde van de commissionair. Een andere mogelijkheid is dat het concern in eigen naam maar voor rekening van de commissionair als middellijke vertegenwoordiger de vordering int of dat het concern de vorderingen administreert en dat de commissionair zelf factureert;
- het concern centraliseert en beheerst risico's van incurantheid, crediteuren- en valutarisico's en risico's met betrekking tot productaansprakelijkheid;
- het concern concentreert het cashmanagement, terwijl ook de fysieke distributie van producten en andere concernactiviteiten worden vereenvoudigd;
- het concern beperkt problemen rond de interne verrekenprijs in het kader van de commissionairstructuur tot de vraag naar de juiste hoogte van de commissie. De commissionair ontvangt voor zijn werkzaamheden immers een commissie. De interne verrekenprijs heeft betrekking op de prijsstelling die wordt gehanteerd voor binnen het concern te verrichten goederenleveringen en dienstverlening. Vanuit het 'arm's length' principe geldt dat de verschillende onderdelen van het concern onderling moeten contracteren alsof zij ongelieerde partijen zijn. De prijs mag geen invloed ondergaan van het feit dat de commissionair en de buitenlandse onderneming deel zijn van één concern²²⁴;
- de consument ondervindt geen verschil tussen het optreden van de concernvennootschap en de commissionair. Het concern handhaaft een volledig bevoegde lokale verkooporganisatie. Vanuit commercieel oogpunt wordt hier belang aan gehecht.

De commissionairstructuur kan derhalve zowel kostenreductie als fiscaal voordeel opleveren. Een commercieel voordeel van een commissionairstructuur ten opzichte

223. F.C. de Hosson, De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (II), TVVS 1996, nr. 2, blz. 42. Zie voor dezelfde verwijzing S.Y.Th. Meijer, Middellijke vertegenwoordiging (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 242.

224. F.C. de Hosson, De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (I), TVVS 1996, nr. 1, blz. 7-8.

van een agentstructuur is dat de klant niet 'ziet' dat hij in feite zaken doet met een ander dan de hem bekende en vertrouwde commissionair. Aan de commissieovereenkomst zijn, anders dan bij de agent, zowel verbintenisrechtelijke als goederenrechtelijke aspecten verbonden. Sinds 1 januari 1992 bestaat in Nederland voor commissionairs geen speciale in de wet opgenomen verbintenisrechtelijke regeling meer.²²⁵ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de commissieovereenkomst naar nieuw BW een species is van de lastgevingsovereenkomst, aangezien het sluiten van koop- of verkoopovereenkomsten het onderwerp van de commissieovereenkomst is. De overeenkomst van lastgeving is op haar beurt weer een species van de overeenkomst van opdracht. Deze rechtssystematische kwalificatie impliceert dat de bepalingen met betrekking tot opdracht en lastgeving ook op de commissieovereenkomst van toepassing zijn.²²⁶ Indien de commissionair een overeenkomst sluit, wordt de commissionair partij bij dit contract. Er komen geen contractuele betrekkingen tot stand tussen de principaal (in de regel de sales company) voor wiens rekening de commissionair handelt en de derde.²²⁷ De binding komt uitsluitend tot stand tussen de commissionair en de derde.

In goederenrechtelijk opzicht echter bestaat juist wel een directe relatie tussen de principaal en de derde. In art. 3:110 BW is namelijk de zogenoemde leer der directe verkrijging gecodificeerd. De bepaling, die overigens ziet op de situatie van een inkoopcommissionair, bewerkstelligt dat geen doorlevering nodig is door de (inkoop)commissionair aan de principaal. De goederen passeren zelfs geen ondeelbaar moment het vermogen van de commissionair. De commissionair valt er als het ware 'tussenuit'. In de parlementaire geschiedenis is de werking van de leer der directe verkrijging aldus samengevat dat wanneer voldaan is aan alle eisen voor overdracht²²⁸ aan een tussenpersoon, dankzij art. 3:110 BW tevens is voldaan aan alle vereisten voor overdracht rechtstreeks aan de opdrachtgever.²²⁹ Daarbij teken ik aan dat dit alleen geldt voor roerende zaken. Bij commissionairstructuren zal het in de regel ook gaan om roerende zaken. Bij de levering van andere goederen dan roerende zaken, niet-registergoederen, zal de commissionair de goederen wel moeten doorle-

225. Voor die datum was in het Wetboek van Koophandel (art. 76-85a oud) een uitgebreide regeling opgenomen over de positie van de commissionair. Onder commissionair moest op grond van art. 76 (oud) WvK worden verstaan 'hij, die zijn bedrijf maakt van het sluiten van overeenkomsten op zijn eigen naam of firma, en tegen genot van zeker loon of provisie, op order en voor rekening van een ander'. Ook in titel 7.7 van het Ontwerp BW was een aparte afdeling opgenomen met betrekking tot de commissieovereenkomst. Art. 7.7.3.1 Ontwerp BW definieerde de commissieovereenkomst als 'de lastgeving waarbij de ene partij, de commissionair, zich jegens de andere partij, committent, verbindt in eigen naam en voor rekening van de committent roerende zaken, effecten of waardepapieren te kopen of te verkopen'.

226. PG Boek 7, blz. 310.

227. Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 104 en Jac. Hijma e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Kluwer, Deventer, 2004, nr. 119.

228. Voor overdracht is op grond van art. 3:84 BW vereist een geldige titel, beschikkingsbevoegdheid en levering.

229. PG Boek 3, blz. 1250.

veren aan zijn principaal. Bij onroerend goed moet dus wel doorlevering plaatsvinden. De commissionair wordt dan wel eerst rechthebbende.²³⁰

De verkoopcommissionair dient niet alleen de verkoop van goederen van zijn principaal (de sales company) aan de derde te bewerkstelligen, maar ook de overdracht hiervan aan de derde. De wet biedt echter geen aanknopingspunten voor een dergelijke overdracht. In de literatuur wordt evenwel algemeen aangenomen dat een goed direct van het vermogen van de principaal in het vermogen van de derde kan overgaan zonder het vermogen van de verkoopcommissionair te passeren.²³¹ Meijer duidt dit aan als de leer van de directe vervreemding.²³² Deze opvatting is te verdedigen met een beroep op de aan art. 3:110 BW ten grondslag liggende gedachte.

De BTW-richtlijn kent twee bepalingen die specifiek handelen over prestaties door commissionairs. Art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) bepaalt dat als levering in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) eveneens wordt beschouwd, de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie. Art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn) bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht. Omdat beide bepalingen zien op het object van heffing, komen deze in paragraaf 7.9.4 en 7.9.5 nader aan de orde.

5.7.2 Belastingplicht commissionair

De vennootschap die optreedt als commissionair verricht prestaties tegen vergoeding. Afhankelijk van de aard van de prestaties van zijn principaal (de sales company) zal de commissionair goederen leveren of diensten verrichten.²³³ Een dergelijke vennootschap zal, net zoals in enkelvoudige verhoudingen, kwalificeren als belastingplichtige. In zoverre bestaat geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Net zoals in agentstructuren zal het in concernverband eerder voorkomen dat een commissionair slechts één principaal heeft. Dat zal dan meestal de centrale verkoop- of inkoopmaatschappij van het concern zijn. Indien er sprake is van

230. Zie Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 217. Uit HR 2 april 1976, NJ 1976, 450 (Modehuis Nolly) volgt dat registergoederen niet direct verworven kunnen worden. Uit HR 23 september 1994, nr. 15 412, NJ 1996, 461 (Kas-Associatie/Drying) volgt bovendien dat een recht op naam, i.c. een recht op naam in de zin van de Wet giraal effectenverkeer, niet direct kan worden geleverd.

231. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 154, Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 168, L. Groefsema, Bevoegd beschikken over andermans recht (diss.), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 59 e.v. en H.J. Snijders en E.B. Rank-Berenschot, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2001, nr. 442.

232. S.Y.Th. Meijer, Middellijke vertegenwoordiging (diss.), Kluwer, Deventer, 1999 blz. 192.

233. Dit op grond van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) respectievelijk art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn). Zie hierover nader paragraaf 7.9.4 en 7.9.5.

een centrale verkoopmaatschappij, heeft de commissionair meerdere afnemers voor de BTW. Dat zijn namelijk de uiteindelijke kopers van de goederen of diensten. Is er echter sprake van een centrale inkoopmaatschappij, dan heeft de commissionair voor de BTW maar één afnemer, namelijk de inkoopmaatschappij. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.4.2, staat het hebben van slechts één afnemer niet in de weg aan belastingplicht.²³⁴ Het niet berekenen van een mark up of het hanteren van een geringe mark up staat naar mijn mening voor de BTW niet in de weg aan de belastingplicht van de commissionair. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.1, is het oogmerk of het resultaat van de economische activiteiten op grond van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) niet van belang voor kwalificatie als belastingplichtige. Het achterwege laten van een mark up lijkt mij geen vrijgevigheid op te leveren die de prestaties van de commissionair buiten de reikwijdte van de BTW plaatst.²³⁵ Het berekenen van een mark up zal in de regel echter wel gebeuren uit vennootschapsbelastingrechtelijk oogpunt. Transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen daarvoor immers 'at arm's length' plaats te vinden.²³⁶

In principe kan een belastingplichtige commissionair als gevolg van de concernrelatie onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.²³⁷ In de meeste commissionairstructuren zijn de commissionairs gevestigd in een ander land dan waar de gelieerde verkoopmaatschappij is gevestigd. De commissionairs zijn, net als agenten, namelijk meestal gevestigd in de landen waar de potentiële kopers van de goederen of diensten van het concern zich bevinden. Doordat de fiscale eenheid territoriaal is beperkt tot het binnenland van één lidstaat, zullen commissionairs dan ook niet vaak onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.²³⁸ Mijns inziens kan ook een commissionair, net als een agent, op basis van het DFDS-arrest onder bijzondere omstandigheden als vaste inrichting kwalificeren.²³⁹ Daarvoor lijkt dan wel noodzakelijk te zijn dat de normale en beoogde BTW-heffing ernstig wordt ontweken.

5.7.3 *Betekenis concernrelatie*

De concernrelatie heeft, behalve dat deze de mogelijkheid voor een fiscale eenheid opent, geen invloed op de belastingplicht van de vennootschap die als commissionair optreedt. In beginsel geldt voor de commissionair hetzelfde als voor de reguliere dochtervennootschap en voor de verkoopmaatschappij. Ik verwijs op dit punt dan ook naar paragraaf 5.3.3. Een belangrijk verschil met de reguliere dochtervennoot-

234. In deze zin J. Doornebal, De stand van zaken rondom de management-BV, TFO 1992, nr. 2, blz. 80 en J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 131.

235. Zie inzake vrijgevigheid HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306.

236. Art. 9 OESO-modelverdrag alsmede art. 8b Wet Vpb 1969.

237. Zie paragraaf 5.8.

238. Zie paragraaf 5.8.5 over de geografische reikwijdte van de fiscale eenheid.

239. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662.

schap is wel dat de commissionairstructuur direct is ingegeven door de concernrelatie. Dat heeft echter geen invloed op de belastingplicht van de commissionair. Daarnaast kan de concernrelatie tussen commissionair en moederverenootschap, onder bijzondere omstandigheden, leiden tot kwalificatie van de commissionair als vaste inrichting, zoals aangegeven in paragraaf 5.7.2.

5.8 Fiscale eenheid

5.8.1 Algemeen

Op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) kan elke lidstaat, na raadpleging van het BTW-comité, personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Hoewel de BTW-richtlijn de term niet kent, wordt deze figuur in het algemeen aangeduid als fiscale eenheid.²⁴⁰ De fiscale eenheid is een uitwerking van het element 'zelfstandigheid' van het begrip 'belastingplichtige'. Uit de toelichting van de Europese Commissie bij het voorstel voor een Zesde richtlijn blijkt dat de mogelijkheid van een fiscale eenheid wenselijk is, hetzij ter wille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter wille van het voorkomen van bepaalde misbruiken (bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde van een bijzondere regeling te kunnen genieten).²⁴¹

Art. 11 BTW-richtlijn is niet gelijklopend aan art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn. Laatstgenoemde bepaling refereerde aan de in art. 29 Zesde richtlijn genoemde raadplegingsprocedure, terwijl eerstgenoemde bepaling refereert aan het BTW-comité. Het betreft echter geen inhoudelijk verschil, omdat in art. 29 Zesde richtlijn de

240. In de toelichting van de Europese Commissie bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005)89def., blz. 5 wordt de fiscale eenheid aangeduid met de term 'entiteit'. Deze term komt noch voor in Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13 noch in de considerans bij die richtlijn. De term 'entiteit' reserveer ik echter voor niet-benoemde samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid die als belastingplichtige kunnen kwalificeren als de participanten daarin gezamenlijk jegens derden economische activiteiten verrichten. Zie voor de entiteitsgedachte paragraaf 4.2 alsmede TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 inzake samenwerkende loonslagers, HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366 en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

241. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752. Het argument van administratieve vereenvoudiging wordt ook buiten de Europese BTW gebruikt voor het bestaan van een fiscale eenheidsregime, bijvoorbeeld in Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en Singapore; zie Paul Stacey, A rational basis for setting GST and VAT grouping thresholds, VAT Monitor 2006, nr. 3, blz. 186.

raadpleging van het BTW-comité was geregeld. Het andere verschil tussen beide bepalingen betreft de geografische reikwijdte van de fiscale eenheid. In art. 11 BTW-richtlijn gaat het om 'personen die binnen het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd', terwijl het in art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn ging om 'personen die in het binnenland gevestigd zijn'. Dit verschil bespreek ik in paragraaf 5.8.5.1.

Kenmerkend voor de fiscale eenheid is dat transacties tussen de onderdelen daarvan buiten de reikwijdte van de BTW blijven. Er is immers sprake van één belastingplichtige. Benadrukt moet worden dat de fiscale eenheid in de BTW, anders dan de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, een regeling is op het niveau van het subject van heffing. Een onderdeel van een fiscale eenheid kan nooit belastbare prestaties verrichten jegens de fiscale eenheid als zodanig of jegens andere onderdelen daarvan. Bij een fiscale eenheid worden uitsluitend prestaties naar derden toe aan heffing onderworpen. Het object van heffing bij de fiscale eenheid komt aan de orde in paragraaf 7.10.

Het belang van een fiscale eenheid ligt voor de betrokkenen in het algemeen niet in de heffing van BTW als zodanig, aangezien in het BTW-stelsel de heffing – ook tussen gelieerde belastingplichtigen – geneutraliseerd wordt door de aftrek.²⁴² Dit kan uiteraard anders zijn indien niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen deel uitmaken van een fiscale eenheid. In het cumulatieve cascdestelsel, dat van kracht was voor de invoering van het BTW-stelsel, speelde dit belang wel. Iedere schakel in de handelsketen riep immers extra, niet-aftrekbare, belasting op. Door de werking van de figuur van de fiscale eenheid bleef in de schakels die onderdeel waren van een fiscale eenheid heffing achterwege en werd extra belastingdruk vermeden.

Een belangrijk voordeel van de huidige fiscale eenheid is gelegen in administratieve vereenvoudiging.²⁴³ De fiscale eenheid kan één BTW-aangifte doen. Daarnaast hoeven de onderdelen van een fiscale eenheid elkaar vanuit BTW-perspectief niet te factureren voor onderlinge prestaties. Ook de juiste tenaamstelling van inkomende facturen is niet langer bepalend voor de aftrek van voorbelasting. Een fiscale eenheid kan voorts een financieringsvoordeel opleveren. Er kan namelijk een cashflowvoordeel optreden. Zonder fiscale eenheid loopt de voldoening van BTW bij een onderdeel van de fiscale eenheid vaak niet parallel met de teruggaaf aan een ander onderdeel. Daarnaast kan de fiscale eenheid voordeel opleveren als een belastingplichtig onderdeel daarvan binnen de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht. Zonder de fiscale eenheid kan dit onderdeel met betrekking tot die prestaties geen voorbe-

242. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 48.

243. De Europese Commissie noemt dit in de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752 ook als reden waarom een fiscale eenheid wenselijk is. De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting noemt dit in haar rapport Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 64 verreweg de belangrijkste reden waarom ondernemers in de huidige praktijk opteren voor een fiscale eenheid.

lasting in aftrek brengen. Door de fiscale eenheid bestaat echter aftrek op basis van de (belaste) uitgaande prestaties van de gehele fiscale eenheid.²⁴⁴

Voor de fiscus kan een fiscale eenheid voordeel opleveren in misbruiksituaties. Daarbij kan worden gedacht aan een 'opzetje' waarbij de bedoeling is dat een vennootschap A BTW in rekening brengt aan een gelieerde vennootschap B zonder de berekende BTW te voldoen. B brengt de berekende BTW echter wel in aftrek. Uiteindelijk 'ploft' A zonder ooit BTW voldaan te hebben. Het opleggen van een fiscale eenheid heeft als gevolg dat de fiscus de BTW-aftrek bij B kan weigeren.²⁴⁵

Buiten het BTW-stelsel kunnen zich nadelen van de fiscale eenheid voordoen. Zo zijn in Nederland bijvoorbeeld alle onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor elkaars BTW-schulden.²⁴⁶ In Duitsland zijn de onderdelen van de fiscale eenheid naast de Organträger (de 'topondernemer' waarin de andere onderdelen van de fiscale eenheid voor de BTW opgaan) hoofdelijk aansprakelijk voor de door hen veroorzaakte BTW-schulden.²⁴⁷ In het Verenigd Koninkrijk zijn de onderdelen van een fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de BTW-schulden van de representative VAT group member.²⁴⁸

De fiscale eenheid is de enige concernregeling in de BTW. In het kader van de beantwoording van de centrale probleemstelling komt in deze paragraaf dan ook de belastingplicht van de fiscale eenheid aan de orde. Het Hof van Justitie EG heeft nog geen oordeel hoeven geven over de fiscale eenheid. Bij gebrek aan Europese jurisprudentie zullen in deze paragraaf naast de Europese en de Nederlandse BTW-aspecten, daar waar dit verhelderend werkt, de BTW-aspecten van de fiscale eenheid in Duitsland en het Verenigd Koninkrijk aan de orde komen. Beide landen hebben de figuur van de fiscale eenheid opgenomen in hun nationale wetgeving. In paragraaf 7.10 ga ik in op de gevolgen van de fiscale eenheid voor het object van heffing in de BTW, de belastbare prestaties.

244. E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 77 geven voor de Nederlandse praktijk nog als voordeel dat bij verhuur binnen de fiscale eenheid niet hoeft te worden geopteerd voor belaste verhuur teneinde de aftrek van voorbelasting te verzekeren.

245. De toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752 vermeldt dat de fiscale eenheid ter wille van de voorkoming van bepaalde misbruiken wenselijk is. Dat brengt met zich mee dat lidstaten de fiscale eenheid ook kunnen opleggen aan belastingplichtigen.

246. Art. 43 Inv.w.

247. § 43 AO; zie H.H. Heidner in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 2000, § 2, nr. 101 en L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1469.

248. Zie VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 1.6. De fiscale eenheid wordt in het Verenigd Koninkrijk, net als in Nederland, erkend als één belastingplichtige. De registratie vindt echter plaats op naam van de representative member. Alle prestaties van de fiscale eenheid worden behandeld alsof de representative member de prestaties heeft verricht.

5.8.2 *Zelfstandigheid*

Reeds onder de Tweede richtlijn konden lidstaten kiezen voor de figuur van de fiscale eenheid. Op grond van bijlage A, nr. 2 bij de Tweede richtlijn konden lidstaten personen die juridisch gezien wel zelfstandig, maar onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, samen als één belastingplichtige aanmerken.

De figuur van de fiscale eenheid was in de Zesde richtlijn een uitwerking van het element 'zelfstandig' van het begrip 'belastingplichtige'.²⁴⁹ De mogelijkheid om een fiscale eenheid te introduceren was opgenomen in art. 4 lid 4 Zesde richtlijn dat zag op het element 'zelfstandigheid'. In de BTW-richtlijn vormt de fiscale eenheid nog steeds een uitwerking van het element 'zelfstandigheid'. Doordat de artikelen uit de Zesde richtlijn in de BTW-richtlijn zijn opgeknipt in een groot aantal kleinere artikelen is de band tussen het element 'zelfstandigheid' en de fiscale eenheid echter minder duidelijk zichtbaar. De zelfstandigheid komt in de BTW-richtlijn namelijk aan de orde in art. 10 ('reguliere' zelfstandigheid) en in art. 11 (fiscale eenheid).

Een fiscale eenheid heeft als gevolg dat juridisch zelfstandige personen één belastingplichtige vormen en daarmee niet langer afzonderlijk 'zelfstandig' zijn voor de BTW. De fiscale eenheid in de BTW is daarmee, anders dan de fiscale eenheid voor de Nederlandse vennootschapsbelasting, een concernregeling op het niveau van het subject van heffing. Een interessante vraag is hoe de passage 'personen (...) die juridisch zelfstandig zijn' moet worden uitgelegd. Het gaat daarbij om de vraag of de term een communautair begrip betreft of dat de invulling daarvan conform het nationale recht mag geschieden.²⁵⁰ Uit HvJ EG 14 oktober 1999, nr. C-223/98 (Adidas), Jur. 1999, blz. I-7081, r.o. 23, en HvJ EG 14 juni 2001, nr. C-191/99 (Kvaerner), Jur. 2001 blz. I-4447, r.o. 30 volgt dat bij de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, alsook met de context en de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft. De BTW-richtlijn vult de passage 'personen (...) die juridisch zelfstandig zijn' niet nader in. Bij gebrek aan invulling van een begrip in de BTW-regelgeving komt het Hof van Justitie EG (vaak) tot de conclusie dat sprake is van een communautair begrip.²⁵¹ Van Dongen stelt vast dat slechts indien de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) expliciet bepaalt dat een lidstaat keuzevrijheid heeft of de definitie van een bepaald begrip aan de lidstaten overlaat, geen sprake is van een communautair begrip.²⁵² Voor het aanmerken van een term als communautair begrip is van betekenis

249. Zie onder meer D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 46, J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2000, blz. 122 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 45.

250. Zie nader over communautaire begrippen J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2000, blz. 39-45.

251. Vgl. onder meer HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 16 en HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 28.

252. A. van Dongen, 'Portret van een BTW' in: *Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-bundel)*, Amsterdam, 2004, blz. 166.

de doelstelling van de BTW-richtlijn, die onder meer beoogt het gemeenschappelijke BTW-stelsel te baseren op uniforme omschrijvingen. Deze doelstelling zou evenwel in gevaar kunnen komen, indien de invulling van essentiële begrippen uit de BTW-richtlijn, zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen.²⁵³ Het feit dat de figuur van de fiscale eenheid in een 'kan'-bepaling is opgenomen, betekent mijns inziens niet dat de passage 'personen (...) die juridisch zelfstandig zijn' geen communautair begrip is.²⁵⁴ De lidstaten die gebruik hebben gemaakt van een 'kan'-bepaling dienen naar mijn mening een eenvormige nationale invulling te geven aan die bepaling. Met deze benadering is de harmonisatie mijns inziens het beste gediend. De passage 'personen (...) die juridisch zelfstandig zijn' is van belang voor de vraag wie de lidstaten samen als één belastingplichtige kunnen aanmerken. Gelet op de essentiële functie die de belastingplicht vervult binnen de BTW, ben ik van mening dat de term 'personen ... die juridisch zelfstandig zijn' een communautair begrip is. De juridische zelfstandigheid mag niet naar nationaal recht worden beoordeeld.

Ik acht de opvatting van de Europese Commissie bij het arrest Heerma dat een maatschap geen deel kan uitmaken van een fiscale eenheid, omdat een maatschap rechtspersoonlijkheid ontbeert, dan ook onjuist.²⁵⁵ Het hebben van rechtspersoonlijkheid is, bij gebrek aan communautair privaatrecht, afhankelijk van nationaal recht. Juridische zelfstandigheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) kan mijns inziens niet worden gelijk gesteld met rechtspersoonlijkheid naar nationaal recht. A-G Cosmas geeft in zijn conclusie bij het arrest Heerma ook aan dat het ontbreken van rechtspersoonlijkheid geen argument is om aan te nemen dat een maatschap geen juridische zelfstandigheid bezit. Het feit dat naar Nederlands recht de maatschap een entiteit is die in staat is een geldige huurovereenkomst te sluiten, geeft haar de juridische zelfstandigheid die vereist is om een financiële, economische en organisatorische afhankelijkheid in de zin van art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) te kunnen aannemen, aldus de A-G.²⁵⁶ In Nederland is steeds aangenomen dat een maatschap onder-

253. Vgl. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271, r.o. 8.

254. Zo is bijvoorbeeld in HvJ 14 mei EG 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335 beslist dat het begrip 'vervaardigen' dat opgenomen was in de 'kan'-bepaling van art. 5 lid 5 onderdeel a Zesde richtlijn een gemeenschappelijke inhoud heeft. Bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, PbEG 1995 L102/18 is art. 5 lid 5 onderdeel a Zesde richtlijn komen te vervallen. In HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), V-N 2000/43.17 is voorts beslist dat het in de 'kan'-bepaling van art. 4 lid 3 onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 12 lid 1 BTW-richtlijn) opgenomen begrip 'levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein' in alle lidstaten eenvormig moet worden uitgelegd.

255. In dezelfde zin H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 3. Zie voor het standpunt van de Europese Commissie de conclusie van A-G Cosmas bij HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 22.

256. Conclusie A-G Cosmas bij HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 22.

deel kan uitmaken van een fiscale eenheid.²⁵⁷ Het Hof van Justitie EG gaat in het Heerma-arrest niet in op de figuur van de fiscale eenheid, omdat Nederland het begrip 'fiscale eenheid' niet ter sprake had gebracht in het hoofdgeding.²⁵⁸ Dat kon Nederland ook niet, omdat geen beschikking fiscale eenheid was afgegeven.²⁵⁹

Afgaand op de opmerkingen van de Europese Commissie in de zaken die hebben geleid tot HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44 kan worden aangenomen dat de fiscale eenheid in de Zesde richtlijn is gebaseerd op de Duitse figuur van de 'Organschaft'. De Europese Commissie geeft namelijk aan dat de lidstaten in de Tweede richtlijn de mogelijkheid wordt geboden om uitdrukkelijk te opteren voor het Duitse stelsel van de 'Organschaft'. Ook in de zittingsdocumenten van het Europees Parlement met betrekking tot het voorstel voor een Tweede richtlijn geeft de Europese Commissie dit aan.²⁶⁰ De figuur van de 'Organschaft' houdt, kort gezegd, in dat vennootschappen die structureel verbonden en onderling van elkaar afhankelijk zijn als één belastingplichtige kwalificeren. Ook Eekhout geeft aan dat de Duitse 'Organschaft'-gedachte volgens velen, inclusief hemzelf, de gedachte is achter art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn).²⁶¹ Deze gedachte houdt in dat structureel verbonden personen zowel in privaatrechtelijk en in fiscaal opzicht als één juridisch en fiscaal relevante entiteit moeten worden beschouwd.

257. Art. 7 lid 4 Wet OB 1968 bepaalt namelijk dat natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR, onder voorwaarden, als één ondernemer kunnen worden aangemerkt. Art. 2 lid 1 onderdeel b AWR verstaat onder 'lichamen': verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens.

258. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 21.

259. Vóór het arrest HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230 was een beschikking vereist op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968. Zie daarover nader paragraaf 5.8.8. Evenals voorheen kan de fiscus een fiscale eenheid ook thans niet met terugwerkende kracht opleggen aan belastingplichtigen.

260. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 45, noot 17 maakt hier melding van. De Zittingsdocumenten Europees Parlement 1966-1967, document 1, blz. 59 met betrekking tot het voorstel voor een tweede richtlijn inzake de harmonisatie van omzetbelasting vermelden dat het voorstel de mogelijkheid schept dat: 'elke lidstaat ... personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch die onderling door financiële, economische en organisatorische betrekkingen verbonden zijn, niet als zelfstandige belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als een belastingplichtige aan te merken. Deze bepaling laat de vrijheid het Duitse begrip 'Organschaft' in de wetgeving van de deelnemende staten in te voeren. (...) Zoals bekend hebben sommige deelnemende staten principiële bezwaren tegen de invoering van het 'Organschaft' in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde; waarschijnlijk heeft de E.E.G. uit hoofde van deze bezwaren het aan de lidstaten willen overlaten het 'Organschaft' als een enkele belastingplichtige te beschouwen (...)'.
 261. A.J.M. Eekhout, *De fiscale eenheid in de omzetbelasting, het criterium economische verwevenheid*, WFR 1983/5608, blz. 1278. Zie in dit verband tevens J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1990, blz. 74 die het voorkomt dat de Zesde richtlijn meer het spoor volgt van de Duitse zogenoemde Organschaft. De Duitse Organschaft knoopt vast aan het begrip 'zelfstandig' en niet aan het begrip 'ieder'. Het is naar het hem voorkomt wel duidelijk dat de Zesde richtlijn aansluit bij de Duitse situatie. Ook Shirley Seaton and Christian Albrecht, *Organschaft or VAT grouping in the dark?*, *The Tax Journal*, 24 March 1994, blz. 12 koppelen het bestaan van de fiscale eenheid van art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) aan de Duitse figuur van de Organschaft.

Door de figuur van de fiscale eenheid wordt in feite recht gedaan aan het feit dat het concern is te beschouwen als een ondernemingsvorm.²⁶² Feitelijk en economisch bezien zijn (concern)onderdelen van een fiscale eenheid niet zelfstandig.

De figuur van de fiscale eenheid is in Nederland overigens ontwikkeld aan de hand van het element 'ieder' van het ondernemersbegrip in de omzetbelasting. De Nederlandse fiscale eenheid vloeit historisch niet voort uit het element 'zelfstandigheid', zoals in de BTW-richtlijn en in Duitsland. Tuk veronderstelt bekend dat het begrip onderneming in Nederland door de Tariefcommissie niet is ontwikkeld aan de hand van de Duitse Organschaftsleer, maar dat het leerstuk een geheel eigen uitgangspunt heeft. Terwijl in Duitsland – evenals in andere EEG landen – de 'juridische' persoon – de persoon uit het civiel-, handels- en publiekrecht – als vanzelfsprekend als eenheid wordt erkend, heeft de Tariefcommissie in het verleden bij gebreke van enige aanvullende bepaling in de Nederlandse wetgeving ter zake het uitgangspunt gekozen, dat een ondernemer is ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent, en dat onder 'ieder' niet moet worden verstaan de een of andere 'juridische' persoon, doch dat het daarbij gaat om een feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid of entiteit.²⁶³

De verschillende historische achtergronden van de fiscale eenheid in de BTW-richtlijn en in de Nederlandse Wet OB 1968 zijn volgens mij mede debet aan de discussie over de (on)zelfstandigheid van rechtspersonen.²⁶⁴

5.8.3 *Facultatieve bepaling*

De bepaling van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4, tweede volzin, Zesde richtlijn) is een 'kan'-bepaling. Lidstaten zijn niet verplicht om de figuur van de fiscale eenheid op te nemen in hun nationale wetgeving. Lidstaten dienen het BTW-comité te raadplegen voordat zij een fiscale eenheid kunnen invoeren.²⁶⁵

In het voorstel voor een Zesde richtlijn was, net zoals in de Tweede richtlijn, de figuur van de fiscale eenheid opgenomen.²⁶⁶ Diverse lidstaten, waaronder Nederland en Duitsland, kenden een fiscale eenheid. De Europese Commissie was echter van mening dat de behandeling van verschillende juridisch zelfstandige personen als

262. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59. L. Timmerman, Twee opvattingen over concernrecht, TVVS 1994, nr. 7, blz. 179 constateert voorts dat het concern is uitgegroeid tot de belangrijkste ondernemingsvorm.

263. C.P. Tuk, noot bij HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44.

264. Zie paragraaf 4.3.2 over de zelfstandigheid van rechtspersonen.

265. Het BTW-comité is op grond van art. 398 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 29 lid 1 Zesde richtlijn) een raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde. Het BTW-comité is ingevolge art. 398 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 29 lid 2 Zesde richtlijn) samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie.

266. Voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 722 (art. 4 lid 4 tweede volzin van het voorstel).

één belastingplichtige geen voordelen zou bieden ten opzichte van een regime dat de leden van een dergelijke eenheid als afzonderlijke belastingplichtigen beschouwt.²⁶⁷ Het lijkt er op dat de lidstaten die een fiscale eenheid kenden die ook wilden behouden. Politiek is dit opgelost door de lidstaten de mogelijkheid te geven om een fiscale eenheid in te voeren. De lidstaten van voor de uitbreiding van de Europese Unie per 1 mei 2004 die een fiscale eenheid kennen zijn: Denemarken, Duitsland, Finland, Ierland, Nederland, Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk. Van de nieuwe lidstaten die per 1 mei 2004 zijn toegetreden tot de Europese Unie hebben alleen Cyprus, Estland en Hongarije de fiscale eenheid ingevoerd.²⁶⁸ Per 1 januari 2007 maken Bulgarije en Roemenië ook onderdeel uit van de Europese Unie. Roemenië kent een fiscale eenheid, Bulgarije niet.²⁶⁹

Het feit dat de invoering van de fiscale eenheid facultatief is, roept de vraag op of lidstaten nadere voorwaarden mogen stellen. Nadere voorwaarden zouden mogelijk zijn indachtig het adagium 'wie het meerdere mag, mag ook het mindere'. Van Zadelhoff is van mening dat gedeeltelijk gebruik maken van de mogelijkheid om een fiscale eenheid in te voeren niet toegestaan is. Ook aan een facultatieve bepaling uit de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) dient in de verschillende lidstaten die daarvan gebruik maken op dezelfde wijze inhoud te worden gegeven. Dit kan slechts anders zijn indien de desbetreffende richtlijnbeepaling zelf aangeeft dat de lidstaten nog bepalen mogen invullen of voorwaarden mogen stellen. Een dergelijke omstandigheid doet zich ten aanzien van de fiscale eenheid echter niet voor.²⁷⁰ Uit het arrest Stichting Goed Wonen I van het Hof van Justitie EG²⁷¹ maak ik echter op dat lidstaten vrij zijn om een door de BTW-richtlijn geboden keuze uit te oefenen waarbij zij tevens voorwaarden mogen stellen, voor zover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen.²⁷² In dit arrest stond ter discussie de houdbaarheid van de gelijktelling van beperkte rechten op onroerend goed met verhuur onder bepaalde voor-

267. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 77-78.

268. Walter van der Corput, *VAT options exercised by the new Member States*, VAT Monitor 2004, nr. 5, blz. 318.

269. R. Bergenhenegouwen en B. Çubuk, *Btw in Bulgarije en Roemenië*, BTW-bulletin 2007, nr. 1, blz. 3.

270. B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 152 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 45. In vergelijkbare zin R.W.F. van Brederode, *Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1994/6112, blz. 1067 en R.H.M.J. Offermanns, *Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief* (diss.), Tilburg, 1997, blz. 236. A.W. van der Woude, *Belastingen begrensd* (diss.), Eburon, Delft, 1999, blz. 199 merkt nog op dat bij een keuze voor een fiscale eenheid de nationale wetgever volledig gebonden is aan de omschrijving daarvan in de richtlijn. Met betrekking tot de uitvoering ervan resteert geen enkele beleidsvrijheid.

271. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Stichting Goed Wonen I*), BNB 2002/396.

272. In dezelfde zin D.B. Bijl, noot bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, G.J. van Norden, *Fiscale eenheid in de BTW uitgebreid*, WFR 2002/6502, blz. 1545, G.J. van Norden, aantekening bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, FED 2005/121 en G.J. van Norden, aantekening bij HR 27 januari 2006, nr. 41 316, FED 2006/50.

waarden.²⁷³ Het Hof van Justitie EG oordeelde dat de lidstaten vrij zijn om de hun in art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) geboden keuze (de mogelijkheid om bepaalde rechten als onlichamelijke zaak te beschouwen, in concreto om beperkte rechten onder omstandigheden aan te merken als levering van goederen) uit te oefenen – ook door het stellen van bepaalde voorwaarden, voor zover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen – daar geen bepaling van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten dienaangaande op enigerlei wijze beperkt.²⁷⁴

Lidstaten kunnen mijns inziens dan ook nadere voorwaarden stellen voor een fiscale eenheid, mits die voorwaarden de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen. Uit het arrest blijkt niet wanneer de aard van een door de BTW-richtlijn geboden keuze wezenlijk wijzigt.²⁷⁵ Uit HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115 kan wellicht ook worden afgeleid dat lidstaten nadere voorwaarden en beperkingen kunnen verbinden aan de fiscale eenheid. In dat arrest verwierp de Hoge Raad namelijk de stelling dat in de Wet OB 1968 te beperkt gebruik is gemaakt van de fiscale eenheid met als argument dat lidstaten wel de bevoegdheid, maar niet de verplichting hebben om met elkaar verweven personen en lichamen als één belastingplichtige aan te merken.²⁷⁶

In 2002 heeft Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat een lidstaat die gebruik maakt van de door de Zesde richtlijn gegeven mogelijkheid, de vrijheid heeft om de reikwijdte van de fiscale eenheid te beperken en aan het bestaan van de fiscale eenheid in de nationale wetgeving nadere voorwaarden te verbinden.²⁷⁷ In HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, naar aanleiding van deze uitspraak, gaat de Hoge Raad niet op dit punt in. De Hoge Raad acht de beschikkingseis, zoals geformuleerd in art. 7 lid 4 Wet OB 1968²⁷⁸, eenvoudigweg niet in overeenstemming met art. 4 lid 4

273. Met terugwerkende kracht tot 31 maart 1995 18.00 uur merkt art. 3 lid 2 Wet OB 1968 de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, aan als verhuur indien de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van die rechten.

274. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, r.o. 34.

275. Uit HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, r.o. 35-36 volgt slechts dat in art. 3 lid 2 Wet OB 1968 gestelde voorwaarde, dat de ter zake van de vestiging van de in deze bepaling bedoelde rechten overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk moet zijn aan de kostprijs van het betrokken onroerend goed, bijdraagt tot het door de Zesde richtlijn nagestreefde doel, een reële en juiste BTW-heffing te verzekeren waardoor de voorwaarde niet in strijd is met het bepaalde in art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn).

276. Uit HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105 volgt dat Nederland de door de Zesde richtlijn gegeven bevoegdheid inzake de fiscale eenheid niet heeft overschreden.

277. Hof 's-Hertogenbosch 9 augustus 2002, nr. 00/02792, V-N 2002/47.4.11, r.o. 4.2.

278. Op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 kunnen natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur worden aangemerkt als één ondernemer en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven.

tweede volzin Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn). Gelet op HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, lijkt mij een dergelijke voorwaarde wel in overeenstemming met de BTW-richtlijn. Denkbaar is nog dat de Hoge Raad van mening is dat de beschikkingseis in de huidige vorm de aard van de door art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) geboden keuze wezenlijk wijzigt.²⁷⁹

Als gevolg van richtlijn 2006/69/EG inzake misbruikbestrijding is in art. 11 tweede alinea BTW-richtlijn de volgende passage opgenomen²⁸⁰:

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

De lidstaten hebben hiermee de mogelijkheid gekregen om eventueel misbruik op nationaal niveau aan te pakken. De verschillen tussen lidstaten kunnen dan ook nog groter worden voor wat betreft de invulling van de figuur van de fiscale eenheid. Duidelijk is dat de BTW-harmonisatie niet is gediend bij deze (ongeclausuleerde) uitbreiding van de wetgevende mogelijkheden van de lidstaten met betrekking tot de fiscale eenheid.

Het facultatieve karakter van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) kan in internationaal verband voor problemen zorgen, omdat niet alle lidstaten de fiscale eenheid kennen. Zo kan het facultatieve karakter van de fiscale eenheid zorgen voor verstoringen.²⁸¹ In een communautaire belasting als de BTW zouden ‘kan’-bepalingen eigenlijk niet aan de orde mogen zijn, omdat daarmee altijd de kans bestaat dat concurrentievervalsing optreedt. De vraag rijst verder in hoeverre lidstaten een fiscale eenheid uit een andere lidstaat dienen te accepteren. Stel bijvoorbeeld dat de leden van een buitenlandse fiscale eenheid goederen in Nederland hebben liggen.²⁸² Indien de onderdelen van de buitenlandse fiscale eenheid onderling goederen leveren, is het de vraag of deze goederentransacties ook voor de Nederlandse BTW buiten de heffing blijven. Ook bij de bepalingen inzake de plaats van dienst van art. 43-59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn) kan de vraag spelen of lidstaten een buitenlandse fiscale eenheid dienen te accepteren. Dat geldt bijvoorbeeld voor de situatie waarin een in een bepaalde lidstaat gevestigd

279. Zie in deze zin G.J. van Norden, aantekening bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, FED 2005/121.

280. Artikel 1 lid 1 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

281. Vgl. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss., Kluwer, Deventer, 1992, blz. 197 en C.L. van Lindonk, De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 318.

282. Er is geen sprake van een vaste inrichting in Nederland van de buitenlandse fiscale eenheid dan wel de onderdelen daarvan.

hoofdhuis managementdiensten²⁸³ verricht aan zijn buitenlandse vaste inrichting die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid of aan andere onderdelen van die fiscale eenheid. Vanuit Nederlands perspectief vindt de dienstverlening plaats binnen de fiscale eenheid.²⁸⁴ Dient de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is (de werking van) de Nederlandse fiscale eenheid te accepteren (geen heffing) of is deze lidstaat daartoe niet gehouden (heffing in deze lidstaat ingevolge art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn))? Aangezien Nederland de figuur van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving heeft geïmplementeerd, komt het mij voor dat Nederland zal moeten accepteren dat het gaat om één belastingplichtige.²⁸⁵ BTW-heffing over de goederentransacties in Nederland komt dan niet aan de orde. Daarmee wordt tevens recht gedaan aan de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag.²⁸⁶

Verder is interessant de kwestie of een lidstaat die de figuur van de fiscale eenheid niet heeft ingevoerd, zoals Frankrijk, het bestaan van de buitenlandse fiscale eenheid ook moet accepteren in een situatie die vergelijkbaar is met het bovenstaande voorbeeld. Hoewel het arrest *Monte dei Paschi di Siena* handelt over het recht op BTW-teruggaaf aan een belastingplichtige uit een andere lidstaat, en niet over de erkenning van belastingplichtigen over de grenzen, biedt het wellicht enige aanknopingspunten voor een antwoord op deze vraag.²⁸⁷ Op grond van dit arrest moet om de BTW-teruggaaf aan de buitenlandse belastingplichtige te bepalen, allereerst het pro rata worden vastgesteld in de lidstaat van vestiging van die buitenlandse belastingplichtige. Daarna moet worden gezien of de belaste handelingen van deze belastingplichtige ook recht op aftrek geven als zij in de lidstaat van teruggaaf zouden zijn verricht. Ten slotte moet de BTW-teruggaaf worden berekend aan de hand van de regels

283. Daarbij ga ik er vanuit dat in de bewuste lidstaat managementdiensten zijn onderworpen aan de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn). Op grond van HR 26 augustus 1999, nr. 33 595, BNB 1999/302 vallen managementdiensten onder de hoofdregel. Indien het gewijzigde voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 20 juli 2005, COM(2005) 334def. wordt aangenomen, worden managementdiensten verricht aan belastingplichtigen verricht in het land waar de afnemer is gevestigd.

284. In HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 is immers beslist dat tussen een buitenlands hoofdhuis en zijn vaste inrichting geen diensten plaatsvinden, ook al maakt de vaste inrichting deel uit van een Nederlandse fiscale eenheid. In het besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, blz. 2640 (mededeling 22) had de staatssecretaris van Financiën nog het standpunt ingenomen dat wel sprake was van het verrichten van diensten. Het besluit is inmiddels vervangen door het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237, V-N 2003/63.12 (mededeling 22 was eerder reeds vervangen door het besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520, V-N 2002/51.22). Zie hierover nader paragraaf 6.8.5 en 7.10.

285. B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 137 vraagt zich af waarom de Zesde richtlijn de geografische beperking niet heeft opgeheven tussen lidstaten waar rekening wordt gehouden met de fiscale eenheid.

286. Zie daarover nader paragraaf 5.8.5.2.

287. HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/99 (*Monte dei Paschi di Siena*), FED 2000/615.

van de lidstaat die de teruggaaf moet verlenen.²⁸⁸ De strekking van het arrest – een lidstaat kan niet worden verplicht om BTW-bepalingen van een andere lidstaat te accepteren indien de eigen regelgeving minder ver strekkend is – kan betekenen dat een lidstaat die de figuur van de fiscale eenheid niet heeft ingevoerd, het bestaan van een buitenlandse fiscale eenheid niet hoeft te accepteren voor de toepassing van zijn nationale BTW-regelgeving. Mijns inziens is het bij een belasting op communautaire grondslag, zoals de BTW, wenselijk en geboden dat lidstaten een elementair onderdeel daarvan, zoals de belastingplicht, onderling accepteren, ook al betreft het een 'kan'-bepaling. Naar huidig recht lijkt dit echter niet het geval te zijn.

5.8.4 *Onderdelen fiscale eenheid*

5.8.4.1 *Algemeen*

Op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) kunnen lidstaten personen die binnen het grondgebied van hun lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. In Nederland vormen de onderdelen van een fiscale eenheid samen één (nieuwe) belastingplichtige. Duitsland en het Verenigd Koninkrijk hanteren die systematiek niet. In die landen is veeleer sprake van een 'opgaan in'-systeem. In Duitsland worden de fiscale eenheidsonderdelen op grond van § 2 lid 2 onderdeel 2 derde volzin UStG als één belastingplichtige behandeld. De belastingschuldige is echter de 'Organträger' (topondernemer). BTW-technisch gaan de overige leden van de fiscale eenheid in feite op in de 'Organträger'. Het principe in het Verenigd Koninkrijk is dat de economische activiteiten van de fiscale eenheidsonderdelen behandeld worden alsof zij zijn uitgeoefend door de 'representative member'.²⁸⁹ Aldus gaan de overige fiscale eenheidsonderdelen voor de BTW op in de 'representative member'. De BTW-richtlijn biedt naar mijn mening ruimte voor beide benaderingen.

Uit de tekst van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) volgt dat juridisch zelfstandige personen onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. De juridische status van de leden van een fiscale eenheid doet niet ter zake. Een fiscale eenheid kan bestaan uit natuurlijke personen, kapitaalvennootschappen, personenvennootschappen²⁹⁰, stichtingen en verenigingen en vergelijkbare buitenlandse

288. J.B.O. Bijl, Inperking BTW-aftrek, WFR 2000/6412, blz. 1725 en P.F. Zijlstra, Monte Dei Paschi Di Siena, BTW-bulletin 2000, nr. 10, blz. 2 merken terecht op dat het pro rata dus alleen naar beneden toe kan worden aangepast. Op zich is dit een logisch resultaat, aangezien lidstaten niet kunnen worden gehouden om meer BTW terug te geven dan zij volgens hun nationale bepalingen moeten, mits hun nationale wetgeving in overeenstemming is met de BTW-richtlijn. Bovendien leidt deze benadering tot concurrentieneutraliteit tussen buitenlandse en binnenlandse belastingplichtigen. Een binnenlandse belastingplichtige kan op deze wijze nooit minder terugkrijgen dan een buitenlandse belastingplichtige.

289. Art. 43 lid 1 VAT Act 1994.

290. Zie over personenvennootschappen als onderdeel van een fiscale eenheid H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 3-6.

rechtsfiguren. Uit HR 6 november 1986, nr. 23 026, BNB 1986/45 volgt dat de Nederlandse rechtsfiguur van de fiscale eenheid niet ziet op combinaties van natuurlijke personen. De tekst en de totstandkomingsgeschiedenis van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) geven echter geen aanleiding voor die conclusie.²⁹¹ Bij een fiscale eenheid tussen alleen natuurlijke personen zal evenwel niet snel worden voldaan aan het vereiste van financiële verwevenheid. In Duitsland kunnen alleen rechtspersonen (juristische Personen) onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid.²⁹² Evenals in Duitsland is de fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk beperkt tot rechtspersonen (bodies corporate).²⁹³ De Nederlandse benadering doet naar mijn mening het meeste recht aan de concerngedachte. De juridische vorm van de concernonderdelen mag niet aan de vorming van een fiscale eenheid in de weg staan.

De BTW-richtlijn sluit naar mijn mening niet uit dat niet-belastingplichtigen onderdeel zijn van een fiscale eenheid.²⁹⁴ Art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) spreekt immers over 'personen' en niet over 'belastingplichtigen'. Bijlage A, onderdeel 2, bij art. 4 Tweede richtlijn stelde nog wel de eis dat het moest gaan om afzonderlijke belastingplichtigen.²⁹⁵ Ook uit HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633 kan worden opgemaakt dat een fiscale eenheid niet-belastingplichtigen kan omvatten. Bijl leidt uit de wijze van motiveren van het Hof van Justitie EG in dit arrest af, dat ook niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen behoren. Het is immers niet logisch een fiscale eenheid af te wijzen op basis van de vestigingsplaats van de verschillende vennootschappen, zoals het Hof van Justitie EG doet, indien een fundamentele afwijzingsgrond voorhanden zou zijn, namelijk het ontbreken van de belastingplicht bij de houdstervennoot-

291. Vgl. R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen* (diss), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 129. In veel gevallen zal het overigens niet uit maken dat samenwerkende natuurlijke personen geen fiscale eenheid kunnen vormen, omdat zij door hun gezamenlijke optreden jegens derden als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, vgl. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (loonslaggers), HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366 en HR 7 november 2003, nr. 37 800 BNB 2004/66 (prejudiciële vragen Arthur Andersen).

292. § 2 lid 2 onderdeel 2 UStG.

293. Art. 43 VAT Act 1994, zie tevens VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.1 en 6.

294. In dezelfde zin onder meer D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 47, J.M.F. Finkensieper, *Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting*, WFR 1989/5860, blz. 353, B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 135, D.B. Bijl, *De houdstermaatschappij in de omzetbelasting*, WFR 1991/5977, blz. 1307, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 198 en R.W.F. van Brederode, *Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1994/6112, blz. 1066. Anders C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen* (diss), Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 300.

295. De tekst daarvan luidde: '... Voorts biedt deze term elke Lid-Staat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijk belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De Lid-Staat die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, gaat over tot de in artikel 16 bedoelde raadpleging. ...'.

schap. Zulks te meer nu advocaat-generaal Van Gerven in de desbetreffende zaak juist had betoogd dat het lidstaten niet vrijstaat een fiscale eenheid aan te nemen, indien één van de entiteiten geen economische activiteiten verricht en derhalve niet-belastingplichtig is.²⁹⁶

Van Zadelhoff merkt op dat, om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, een persoon zelf in het economisch verkeer dient op te treden. Zou van een dergelijk optreden geen sprake zijn, dan is het immers niet goed denkbaar dat die persoon economisch nauw verweven is met één of meer andere personen.²⁹⁷ Dat hangt naar mijn mening echter af van de (nationale) invulling van de eis van economische verwevenheid. Gelet op de Nederlandse invulling daarvan, zal economische verwevenheid met een niet-belastingplichtige niet (snel) aanwezig zijn.²⁹⁸ Indien de drie verwevenheden als één complex worden benaderd, of indien de 'control'-gedachte uit het Verenigd Koninkrijk wordt toegepast, lijkt het wel mogelijk dat niet-belastingplichtigen deel uitmaken van een fiscale eenheid.²⁹⁹

Op basis van de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid in de BTW-richtlijn is het niet nodig dat de onderdelen daarvan afzonderlijke belastingplichtigen zijn. Een concern heb ik in paragraaf 3.2.4 gedefinieerd als meerdere in juridisch opzicht zelfstandige entiteiten die binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding. Daartoe kunnen ook concernvennootschappen behoren die niet-belastingplichtig zijn, omdat zij geen economische activiteit (prestaties tegen vergoeding) verrichten, maar wel degelijk een economische functie vervullen binnen de bedrijfsactiviteiten van een concern. Daarbij kan dan met name worden gedacht aan niet-belastingplichtige (moeiende) houdstervennootschappen. Op basis van de BTW-richtlijn kunnen mijns inziens niet-belastingplichtige houdstervennootschappen, maar bijvoorbeeld ook juridisch zelfstandige overheidslichamen, in principe deel uitmaken van een fiscale eenheid.

Anders dan de BTW-richtlijn eist art. 7 lid 4 Wet OB 1968 dat om deel uit te kunnen maken van een fiscale eenheid de onderdelen belastingplichtig zijn. De Hoge Raad heeft bevestigd dat alleen ondernemers onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid.³⁰⁰ De vraag rijst of de wet op dit punt onverbindend is, omdat zij niet in overeenstemming is met de BTW-richtlijn. Van Brederode is van mening dat het facultatieve karakter van de richtlijnbevestiging niet met zich mee brengt dat Nederland de

296. D.B. Bijl, De houdstermaatschappij in de omzetbelasting, WFR 1991/5977, blz. 1307 en D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633. Instemmend R.W.F. van Brederode, Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1994/6112, blz. 1066.

297. B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999, blz. 46. In deze zin heeft de Nederlandse regering ook een opmerking gemaakt in de Polysar-zaak, rapport ter terechtzitting in zaak nr. C-60/90 die heeft geleid tot HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

298. Zie paragraaf 5.8.7.3 over economische verwevenheid.

299. Zie paragraaf 5.8.4.2.

300. HR 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203. In HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44 was nog beslist dat ook niet-ondernemers deel konden uitmaken van een fiscale eenheid.

fiscale eenheid kan beperken tot ondernemers.³⁰¹ Bijl daarentegen acht dit wel mogelijk.³⁰² Volgens de Hoge Raad heeft Nederland de door de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) gegeven bevoegdheid inzake de fiscale eenheid niet overschreden.³⁰³ Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.3, volgt uit HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396 dat lidstaten vrij zijn om een door de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) geboden keuze uit te oefenen waarbij zij tevens voorwaarden mogen stellen, voor zover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen. De beperking van de fiscale eenheid tot ondernemers beperkt volgens mij de mogelijkheid om juridisch zelfstandige personen als één belastingplichtige aan te merken niet wezenlijk. Art. 7 lid 4 Wet OB 1968 is naar mijn mening dan ook niet in strijd met art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn). Zou dit anders zijn, dan zou ook de Nederlandse invulling van economische verwevenheid de facto onjuist en niet met art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) verenigbaar zijn.

5.8.4.2 Houdstervennootschap

Een houdstervennootschap kan kwalificeren als belastingplichtige, als niet-belastingplichtige en kan gedeeltelijk belastingplichtig zijn. Aangezien art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) spreekt over 'personen', kunnen houdstervennootschappen, ongeacht hun status voor de BTW, deel uitmaken van een fiscale eenheid.³⁰⁴ Ook niet-belastingplichtige houdstervennootschappen kunnen mijns inziens onderdeel zijn van een fiscale eenheid. Swinkels daarentegen wijst een fiscale eenheid af tussen een holding die niet belastingplichtig is en een belastingplichtige dochtermaatschappij, omdat dan vervalsing van concurrentieverhoudingen ontstaat. Verder sluit een dergelijke fiscale eenheid zijns inziens niet aan bij de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG die het begrip 'belastingplichtige' (ten aanzien van houdstervennootschappen) steeds verder inperkt.³⁰⁵ De tekst van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) in combinatie met de aan de fiscale eenheid ten grondslag liggende 'Organschaft'-c.q. concerngedachte maakt een dergelijke fiscale eenheid naar mijn mening wel mogelijk. In nationaal verband wordt concurrentievervalsing juist tegen gegaan doordat het implementeren van een holdingstructuur geen invloed heeft op de BTW-heffing. De combinatie holding-dochtermaatschappij die een fiscale eenheid vormt, wordt voor de BTW immers op dezelfde wijze behandeld als een enkelvoudige belastingplichtige kapitaalvennootschap. Bovendien komt concurrentievervalsing in Europees verband veeleer voort uit het feit dat het gaat om een 'kan'-bepaling.

301. R.W.F. van Brederode, Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1994/6112, blz. 1066-1067.

302. D.B. Bijl, De houdstermaatschappij in de omzetbelasting, WFR 1991/5977, blz. 1307 en D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

303. HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105.

304. Zie paragraaf 5.8.4.1.

305. J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2000, blz. 123.

In Nederland kan een 'moeiende' holding die geen belastingplichtige is deel uitmaken van een fiscale eenheid op grond van de holdingresolutie.³⁰⁶ In zijn besluit van 3 augustus 2004 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven voornemens te zijn de holdingresolutie te gaan herzien in verband met Europese jurisprudentie over houdsteractiviteiten.³⁰⁷ Naar het zich laat aanzien, zal de goedkeuring dat 'moeiende' holdings deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid komen te vervallen. Op grond van de BTW-richtlijn is dit niet noodzakelijk, omdat de BTW-richtlijn opname van 'personen' in een fiscale eenheid toestaat zonder dat een eis inzake de belastingplicht wordt gesteld. Gelet op de naar mijn mening toegelaten Nederlandse voorwaarde³⁰⁸ dat onderdelen van een fiscale eenheid belastingplichtig moeten zijn, dient de goedkeuring echter te vervallen. Volgens Duitse jurisprudentie was niet vereist dat de Organträger zelfstandig kwalificeerde als belastingplichtige. Het was voldoende dat de Organträger belastingplichtig werd door de vorming van de fiscale eenheid, doordat hem vanaf dat moment de economische activiteiten van de onderdelen van de fiscale eenheid werden toegerekend.³⁰⁹ Het Bundesfinanzhof heeft in het verleden diverse malen houdstervenootschappen aangemerkt als Organträger.³¹⁰ Het Bundesfinanzhof is in 2002³¹¹ echter omgegaan naar aanleiding van het Cibo-arrest van het Hof van Justitie EG.³¹² Thans is ook in Duitsland voor opname in een fiscale eenheid vereist dat een houdstervenootschap zelfstandig belastingplichtig is.³¹³ Uiteraard moet de houdstervenootschap dan wel voldoen aan de eisen van financiële, economische en organisatorische verbondenheid die blijkt uit de Beherschung van de andere onderdelen van de fiscale eenheid.³¹⁴ Daarmee moet in feite sprake zijn van een moiende holding als bedoeld in de holdingresolutie. Aangezien art. 43 VAT Act 1994 geen eis stelt aan de belastingplicht, kan een zuivere houdstervenootschap onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in het Verenigd Koninkrijk.³¹⁵

306. Besluit van 18 februari 1991, nr. 91/347, FED 1991/266. Onder een moiende holding wordt een holding verstaan die uitsluitend een beleidsbepalende en sturende rol vervult ten aanzien van haar deelnemingen en geen economische activiteiten tegen vergoeding verricht.

307. Besluit van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, V-N 2004/47.13.

308. Zie paragraaf 5.8.4.1.

309. Zie L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, *Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1242 en H.H. Heidner in: Bunjes/Geist, *Umsatzsteuergesetz*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 2000, § 2, nr. 102 b).

310. Vgl. onder meer BFH 26 februari 1959, V 209/56 U, BStBl III 1959, 204, BFHE 68, 538, BFH 21 februari 1963, V 162/60, HFR 1963, 309 en BFH 24 oktober 1963, V 24/61, HFR 1964, 143.

311. BFH 9 oktober 2002, V R 64/99, BFH/NV 2003, 128 (130).

312. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31.

313. Vgl. Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 670.

314. Zie over de Beherschungs-eis nader paragraaf 5.8.7.

315. Vgl. Robert Wareham, *Tolley's VAT Planning 2004-05*, Tottel Publishing, London, 2004, blz. 695 en Shirley Seaton and Christian Albrecht, *Organschaft or VAT grouping in the dark?*, *The Tax Journal*, 24 March 1994, blz. 14.

5.8.4.3 Niet-belastingplichtige sfeer

In paragraaf 4.5.4 heb ik beargumenteerd dat uit de jurisprudentie kan worden opgemaakt dat belastingplichtigen onder omstandigheden een niet-belastingplichtige sfeer kunnen hebben. Houdstervenootschappen kunnen ook een belastingplichtig en een niet-belastingplichtig deel hebben (zie paragraaf 5.2.8). Aangezien art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) spreekt over 'personen', is het verdedigbaar te stellen dat een fiscale eenheid de belastingplichtige én de niet-belastingplichtige sfeer omvat van een persoon die daarin is opgenomen. De consequentie van dat standpunt is dat het niet-belastingplichtige deel van die persoon verdwijnt. De fiscale eenheid is immers één belastingplichtige. Bij de belastingplichtige fiscale eenheid dient vervolgens separaat de omvang van de belastingplicht getoetst te worden. Wanneer een fiscale eenheid gedeeltelijk om niet of tegen een symbolische vergoeding presteert, is sprake van een niet-belastingplichtige sfeer van die fiscale eenheid. De fiscale eenheid is evenwel volledig belastingplichtig indien wederzijdse afhankelijkheid bestaat tussen voornoemde handelingen en haar handelingen als belastingplichtige.³¹⁶ Het vaststellen van de omvang van de belastingplicht van een fiscale eenheid dient naar mijn mening op dezelfde wijze te geschieden als bij enkelvoudige vennootschappen.³¹⁷ Het per definitie uitsluiten van de niet-belastingplichtige sfeer van een onderdeel van een fiscale eenheid leidt mijns inziens niet tot een aanvaardbaar resultaat.

Indien een belastingplichtig onderdeel A van een fiscale eenheid, op zichzelf bezien, prestaties om niet verricht jegens onderdeel B van deze fiscale eenheid, vallen deze handelingen onmiskenbaar binnen de belastingplicht van de fiscale eenheid als geheel.³¹⁸ Het zijn immers interne handelingen binnen de fiscale eenheid. De niet-belastingplichtige sfeer van onderdeel A, zelfstandig bezien, behoort wel degelijk tot de belastingplichtige sfeer van de fiscale eenheid. De omvang van de belastingplicht bij een fiscale eenheid dient derhalve afzonderlijk te worden bepaald op het niveau van de fiscale eenheid als één belastingplichtige en niet op het niveau van de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid.

De Nederlandse wet gaat echter uit van 'ondernemers' in plaats van 'personen' die onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Daardoor zou de niet-belastingplichtige sfeer van een ondernemer die onderdeel uitmaakt van een fiscale een-

316. Vgl. onder meer HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II), HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tour Operator), HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (Muische vorming), HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (filosofische bibliotheek), HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216 (Radio I), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (zeehondencrèche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (watersportbond).

317. Zie paragraaf 4.5.

318. Daarbij ga ik er, omwille van het voorbeeld, vanuit dat geen wederzijdse afhankelijkheid bestaat tussen de prestaties om niet van onderdeel A en zijn economische activiteiten. In de praktijk zal een wederzijdse afhankelijkheid waarschijnlijk wel aanwezig zijn.

heid per definitie kunnen worden uitgesloten van de fiscale eenheid. De niet-belastingplichtige sfeer van de fiscale eenheid is dan een optelsom van de niet-belastingplichtige sferen van de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid. Deze zienswijze leidt mijns inziens tot onwenselijke resultaten. In het hierboven gegeven voorbeeld behoren de prestaties om niet van onderdeel A dan niet tot de belastingplichtige sfeer van de fiscale eenheid. Eventuele voorbelasting die toerekenbaar is aan de prestaties om niet mag niet in aftrek worden gebracht. Aangezien het gaat om interne prestaties binnen de fiscale eenheid, behoort deze voorbelasting wel in aftrek te kunnen worden genomen.³¹⁹ Ook naar Nederlands recht moet naar mijn mening de niet-belastingplichtige sfeer van een fiscale eenheid afzonderlijk worden bepaald.

5.8.5 *Geografische reikwijdte*

5.8.5.1 *Beperking tot het grondgebied van een lidstaat*

De fiscale eenheid wordt in art. 11 BTW-richtlijn beperkt tot personen 'die binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigd zijn'. De fiscale eenheid werd in art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn beperkt tot personen 'die in het binnenland gevestigd zijn'. In het voorstel voor een Zesde richtlijn was nog een tijdslimiet opgenomen die inhield dat de vorming van fiscale eenheden slechts toe was gestaan totdat de fiscale grenzen zouden vervallen. Op voorstel van het Europees Parlement is deze tijdslimiet echter geschrapt.³²⁰ In Bijlage A, onderdeel 2, bij art. 4 Tweede richtlijn was geen territoriale beperking van de fiscale eenheid opgenomen. In de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn is niet aangegeven waarom de fiscale eenheid wordt beperkt tot het binnenland. Uit het eerste verslag van de Europese Commissie kan worden afgeleid dat de vrees voor concurrentievervalsing mogelijk een rol heeft gespeeld. De Europese Commissie noemt de fiscale eenheid daarin namelijk als een van de mogelijkheden 'waarvan de gebruikmaking kan leiden tot verstoringen die bepaald niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen van het Gemeenschappelijk stelsel van de BTW'.³²¹ Aangenomen mag dan ook worden dat, gelet op het facultatieve karakter van de fiscale eenheid, de vrees voor concurrentievervalsing een rol heeft gespeeld bij de territoriale beperking.³²²

319. Dit uiteraard behoudens eventuele van toepassing zijnde vrijstellingen.

320. Wijzigingen op het Voorstel voor een Zesde richtlijn, COM(74)795 def. van 26 juli 1974.

321. Eerste verslag van de Europese Commissie over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van 14 september 1983, COM(83)426, blz. 10.

322. Zie onder meer B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief', in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 137, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 197, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 49, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 78 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW* (2), WFR 2006/6680, blz. 854.

Concurrentievervalsing zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen in de door Bijl, Van Hilten en Van Vliet geschetste situatie.³²³ Er is sprake van een Nederlandse verzekeringsmaatschappij die een dochteronderneming in België vestigt, alwaar een computercentrum wordt geëxploiteerd. De dochteronderneming werkt uitsluitend voor de Nederlandse maatschappij. Aan de eisen van een fiscale eenheid is voldaan. Zonder geografische beperking van de fiscale eenheid, zijn de prestaties van de dochter aan de Nederlandse moeder niet belastbaar. In België, waar geen rekening wordt gehouden met een fiscale eenheid, kan geen BTW worden geheven, omdat de dienst van de dochter ingevolge art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 BTW-richtlijn) belastbaar is in Nederland. Bij aankoop van een computer in België kan de voorbelasting in aftrek worden gebracht, aangezien de dochter naar Belgisch recht, bij gebrek aan een fiscale eenheid, belaste prestaties verricht. Aldus wordt bereikt dat de voorbelasting in aftrek kan worden gebracht, terwijl de uitgaande (verzekerings)prestaties vrijgesteld zijn. Als er in het geschetste geval een geografische beperking van de fiscale eenheid is, wordt de dienst van de dochter aan de Nederlandse moeder belast in Nederland en is de aldus (door de moeder) verschuldigde belasting niet aftrekbaar, omdat de moeder vrijgestelde prestaties verricht. Ook in dit geval is de BTW op aankopen in België aftrekbaar.

In de literatuur is aangegeven dat verstoringen niet zozeer door de figuur van de fiscale eenheid zelf ontstaan, maar doordat de introductie daarvan door de lidstaten berust op een 'kan'-bepaling.³²⁴ Dat geldt bijvoorbeeld voor het hierboven gegeven voorbeeld. Indien sprake zou zijn van een communautaire (grensoverschrijdende) fiscale eenheid³²⁵, zou in België de voorbelasting op de aanschaf van de computers niet in aftrek kunnen worden gebracht, aangezien de computers aangewend worden voor vrijgestelde verzekeringsprestaties. De communautaire fiscale eenheid leidt tot hetzelfde resultaat als een tot het grondgebied van een lidstaat beperkte fiscale eenheid. Per 1 april 2007 kent België overigens ook een fiscale eenheid.³²⁶ Een grensoverschrijdende fiscale eenheid tussen België en Nederland zou dan niet langer tot concurrentieverstoring hoeven te leiden.

323. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 49-50.

324. Zie M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 197, C.L. van Lindonk, *De fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1989/5860, blz. 318-319, R.H.M.J. Offermanns, *Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief* (diss.), Tilburg, 1997, blz. 278 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW* (2), WFR 2006/6680, blz. 856.

325. De term 'communautaire fiscale eenheid' is ontleend aan B.J.M. Terra, *Voorstel voor een richtlijn: afschaffing van de belastinggrenzen, wijzigingen in de Wet op de omzetbelasting*, WFR 1988/5817, blz. 450. Het gaat daarbij om een grensoverschrijdend fiscale eenheid die door alle lidstaten wordt geaccepteerd.

326. Zie Kenneth Vyncke, *Belgische 'btw-eenheid'* vanaf 1 april 2007, BTW-bulletin 2006, nr. 12, blz. 1-5.

Uit art. 11 BTW-richtlijn volgt duidelijk dat de fiscale eenheid geografisch is beperkt tot het grondgebied van de individuele lidstaten. Een bevestiging daarvan kan bovendien gevonden worden in art. 299 EG-verdrag, waarnaar de BTW-richtlijn verwijst ter bepaling van het territoir waarop de richtlijn van toepassing is. Art. 299 EG-verdrag beschrijft voor iedere lidstaat het territoir. Ten aanzien van de betekenis van de term 'binnenland' in art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn bestond echter enige onduidelijkheid. Algemeen aanvaard werd dat de term 'het binnenland' zag op het binnenland van de lidstaten. In art. 3 lid 2 Zesde richtlijn was echter bepaald dat voor toepassing van de Zesde richtlijn 'het binnenland' overeenkwam met de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, zoals die in art. 227 voor elke lidstaat was omschreven. Daaruit had kunnen worden afgeleid dat het 'binnenland', kort gezegd, het grondgebied van de lidstaten tezamen omvatte.³²⁷ Uit art. 11 BTW-richtlijn maak ik op dat de term 'binnenland' in art. 4 lid 4 tweede volzin moest worden uitgelegd als het binnenland van een lidstaat. De BTW-richtlijn beoogt immers geen materiële wijzigingen aan te brengen ten opzichte van de Zesde richtlijn.³²⁸ Steun hiervoor ontleen ik tevens aan de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, waar nog gesproken wordt van 'op zijn nationaal grondgebied gevestigd zijn'.³²⁹

In Nederland was het vóór 1 januari 1979 mogelijk dat niet in Nederland gevestigde personen tot een fiscale eenheid behoorden.³³⁰ Sinds 1 januari 1979, de datum waarop de Wet OB 1968 in overeenstemming werd gebracht met de Zesde richtlijn, kunnen slechts in Nederland gevestigde natuurlijke personen of rechtspersonen in de zin van de AWR in een fiscale eenheid worden opgenomen.³³¹ Op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 kan een vaste inrichting ook onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. Duitsland kende de grensoverschrijdende fiscale eenheid tot 1 januari

327. In deze zin Hof 's-Hertogenbosch 29 juli 2004, nr. 02/1257, V-N 2004/63.24.

328. Considerans bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1, punt 3.

329. Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753.

330. Zie HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44.

331. Een concern waarvan een of meerdere onderdelen in het buitenland zijn gevestigd, kan, voor zover het betreft de in Nederland gevestigde onderdelen, een fiscale eenheid vormen. De financiële verwevenheid wordt dan via het buitenland vastgesteld. De buitenlandse concernvennootschappen kunnen op basis van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 echter geen deel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid.

1987.³³² Naar Duits recht kan de 'Organträger' (topondernemer) in het buitenland gevestigd zijn. De fiscale eenheid omvat dan niet deze vennootschap. Het in economisch opzicht belangrijkste onderdeel van de fiscale eenheid wordt dan aangemerkt als de belastingplichtige in plaats van de 'Organträger'.³³³ Dat is noodzakelijk, omdat Duitsland, anders dan Nederland, werkt met het 'opgaan in'-principe.³³⁴ De werking van de fiscale eenheid is beperkt tot de 'prestaties' tussen de in het binnenland gevestigde onderdelen van de fiscale eenheid.³³⁵ In het Verenigd Koninkrijk kunnen buitenlandse entiteiten met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk deel uitmaken van een fiscale eenheid.³³⁶

Hoewel de fiscale eenheid blijkens de tekst van art. 11 BTW-richtlijn thans beperkt is tot binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigde personen, is het de vraag of een fiscale eenheid over de grenzen wenselijk is. In de literatuur hebben Terra en Van der Paardt gepleit voor een fiscale eenheid over de grenzen. Terra heeft de fiscale eenheid zonder territoriale beperking tussen lidstaten die deze figuur hebben ingevoerd bepleit.³³⁷ Van der Paardt gaat hierin verder en is voorstander van een terugkeer naar de Nederlandse situatie van voor 1979, dat wil zeggen een geografisch ongeclusuleerde fiscale eenheid over de grenzen.³³⁸ Ook volgens Van Lindonk lijken er geen dwingende redenen aanwezig om de fiscale eenheid te beperken tot het binnenland.³³⁹ Het bedrijfsleven lijkt tevens voorstander van een fiscale eenheid over de grenzen.³⁴⁰ Mijns inziens is het in overeenstemming met de aan de fiscale eenheid van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) ten grondslag

332. Naar aanleiding van een inbreukprocedure van de Europese Commissie heeft de Duitse regering via de Steuerbereinigungsgesetz 1986 van 19 december 1986, BStBl I 1985, 735 per 1 januari 1987 de fiscale eenheid beperkt tot het binnenland.

333. Zie § 2 lid 2 onderdeel 2 UStG, Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 731, L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1555, Helmut Schuhmann, Die Organschaft, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Einzelne Steuern, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2001, blz. 137 en R.H.M.J. Offermanns, The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective, Kluwer Law International, The Hague, 2002, blz. 304.

334. Ook in Nederland zal in bepaalde gevallen een keuze moeten worden gemaakt voor het onderdeel dat in Nederland administratief optreedt namens de fiscale eenheid. Daarbij kan gedacht worden aan de situatie waarin een Amerikaanse moederverenootschap twee dochterverenootschappen in Nederland heeft die een fiscale eenheid willen vormen.

335. Zie § 2 lid 2 onderdeel 2 tweede volzin UStG, die luidt: 'Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.'

336. Art. 43A lid 1 VAT Act 1994. Vgl. R.H.M.J. Offermanns, The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective, Kluwer, Law International, The Hague, 2002, blz. 307.

337. B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 138.

338. R.N.G. van der Paardt, 'Fiscale eenheid begrepsd of grenzeloos?' in: BTW in Utopia (Bijl-bundel), Kluwer, Deventer, 2001, blz. 53.

339. C.L. van Lindonk, De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 318. In dezelfde zin B.J.M. Terra, Voorstel voor een richtlijn: afschaffing van de belastinggrenzen, wijzigingen in de Wet op de omzetbelasting, WFR 1988/5817, blz. 450.

340. Zo werd tijdens het EFS-seminar op 27 januari 2004 door L. van der Giessen van Shell gepleit voor een fiscale eenheid over de grenzen; zie www.europesefiscalestudies.nl.

liggende 'Organschaft'-/concerngedachte om de fiscale eenheid over de grenzen mogelijk te maken. De invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid past ook in de strategie van de Europese Commissie om zo veel mogelijk administratieve lastenverlichting te realiseren.³⁴¹

Voorwaarde voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid is wel dat alle lidstaten deze figuur verplicht moeten invoeren, omdat juist de keuzevrijheid van lidstaten zorgt voor concurrentievervalsing.³⁴² Offermanns wijst in dit verband nog op de budgettaire consequenties voor de lidstaten van een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Hij stelt vast dat lidstaten met een 'import'-surplus van leveringen van goederen en diensten aan niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen door een grensoverschrijdende fiscale eenheid belastingopbrengsten mislopen.³⁴³ Het verlies aan belastingopbrengsten door invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid mag theoretisch daaraan niet in de weg staan, maar zal dit vermoedelijk praktisch wel doen.

5.8.5.2 Vrijheid van vestiging (art. 43 EG-verdrag)³⁴⁴

Op grond van art. 43 EG-verdrag zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Een interessante vraag is of de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) in strijd is met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag. Ook secundair gemeenschapsrecht moet immers in overeenstemming zijn met het primaire gemeenschapsrecht.³⁴⁵ De vraag dient beantwoord te worden volgens het toetsingsschema van het Hof van Justitie EG. Dat betekent dat allereerst onderzocht moet worden of sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging. Indien is vastgesteld dat de

341. Dit vormt een onderdeel van de Lissabon-strategie die de omvorming beoogt van de Europese economieën tot dynamische en concurrerende kenniseconomieën, die voluit gebruikmaken van de snelle technologische ontwikkelingen. Zie voor de BTW bijvoorbeeld de mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees parlement en het Europees economisch en sociaal comité van 20 oktober 2003, Balans en bijstelling van de prioriteiten van de BTW-strategie, COM(2003)614def. en het zogenoemde One shop stop voorstel van 29 oktober 2004, COM(2004)728def.

342. In dezelfde zin C.L. van Lindonk, De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 319.

343. R.H.M.J. Offermanns, The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective, Kluwer, Law International, The Hague, 2002, blz. 310.

344. Deze paragraaf is ontleend aan A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1), WFR 2006/6679, blz. 823-827 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006/6680, blz. 853-862.

345. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 7. Uit HvJ EG 14 december 2004, nr. C-309/02 (Radlberger), NJ 2005, 377, r.o. 53 valt op maken dat toetsing van nationaal recht aan primair gemeenschapsrecht niet aan de orde is als sprake is van volledige harmonisatie op het gebied van secundair gemeenschapsrecht. Art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is echter een 'kan'-bepaling. Volledige harmonisatie is dan ook niet aan de orde.

regeling beperkend is, moet worden gezien of er rechtvaardigingsgronden zijn voor de beperking. Eventuele rechtvaardigingsgronden moeten tot slot de proportionaliteitstoets kunnen doorstaan. Dat houdt in dat de beperking van het recht op vrije vestiging geschikt moet zijn om het nagestreefde doel te bereiken en dat deze niet verder mag gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.

Om met succes een beroep te kunnen doen op art. 43 EG-verdrag, moet de betrokken belastingplichtige wel onder de personele werkingssfeer van het EG-verdrag vallen. Voor vennootschappen³⁴⁶ is daarvoor op grond van art. 48 EG-verdrag vereist dat zij:

1. in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht, en
2. de statutaire zetel of het hoofdbestuur of de hoofdvestiging binnen de EG hebben.

Vennootschappen die niet aan deze voorwaarden voldoen, kunnen zich niet met vrucht beroepen op de vrijheid van vestiging. Uiteraard dient voor een beroep op art. 43 EG-verdrag een 'grensoverschrijdend element' aanwezig te zijn. Een moedervennootschap die via een dochtervennootschap in een andere lidstaat een economische activiteit ontplooit, valt binnen de reikwijdte van de vrijheid van vestiging. Ook is voldaan aan de eis dat er een causaal verband bestaat tussen de maatregel en het effect dat die maatregel op het vrije verkeer heeft. De territorialiteitsbeperking van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) leidt immers tot een belemmering van het handelsverkeer. Een moedervennootschap wordt namelijk afgeschrikt van het oprichten van een dochtervennootschap in het buitenland, omdat daarbij de diverse voordelen die een fiscale eenheid oplevert, wegvallen.³⁴⁷

Het verbod om de vrijheid van vestiging te beperken heeft tevens betrekking op beperkingen ten aanzien van de oprichting van dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van die lidstaat zijn gevestigd. Bij de vrijheid van vestiging zijn twee zijden te onderkennen: een inkomende en een uitgaande zijde. Voor wat betreft de inkomende zijde geldt dat een lidstaat dezelfde voordelen die zij toekent aan naar binnenlands recht opgerichte vennootschappen, moet toekennen aan naar het recht van een andere lidstaat opgerichte vennootschappen. Doet een lidstaat dit niet en is voldaan aan de overige voorwaarden om tot een beperking te kunnen concluderen, dan belemmert zij de desbetreffende naar buitenlands recht opgerichte vennootschap zich in de lidstaat te vestigen.³⁴⁸ Voor wat betreft de uitgaande zijde geldt dat lidstaten het naar binnenlands recht opgerichte vennootschappen, niet moeilijk mogen maken zich te vestigen in een *andere* lidstaat. Door een naar binnenlands recht opgerichte vennootschap een (fiscaal)

346. Hieronder vallen niet alleen de in dit onderzoek centraal staande kapitaalvennootschappen, maar bijvoorbeeld ook personenvennootschappen. Vgl. D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden* (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 40.

347. Zie over de voor- en nadelen van een fiscale eenheid paragraaf 5.8.1.

348. Het vestigingsbegrip van art. 43 EG-verdrag ziet niet alleen op de vestiging van een vennootschap zelf, maar tevens op de vestiging van een dochtervennootschap van die vennootschap. Zie art. 48 EG-verdrag.

voordeel te onthouden, kan een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht handelen.

Om te kunnen concluderen dat er sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging moet tevens worden vastgesteld dat belastingplichtigen een fiscaal voordeel wordt onthouden. Zoals opgemerkt in paragraaf 5.8.1, levert de fiscale eenheid een aantal voordelen op. Zo leidt een fiscale eenheid bijvoorbeeld tot administratieve vereenvoudiging. Daarnaast kunnen er door de fiscale eenheid cashflowvoordelen optreden.³⁴⁹ Dit cashflowvoordeel wordt behaald via de onderlinge transacties tussen de onderdelen van een fiscale eenheid, aangezien deze non-existent worden. Verder kan de fiscale eenheid voordeel opleveren als een belastingplichtig onderdeel daarvan binnen de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht. Zonder de fiscale eenheid heeft dit onderdeel geen recht op vooraftek ter zake van deze prestaties. Door de fiscale eenheid bestaat daarvoor echter aftrek op basis van de (belaste) uitgaande prestaties van de gehele fiscale eenheid.

Uit het arrest Marks & Spencer II blijkt dat een cashflowvoordeel aangemerkt kan worden als een fiscaal voordeel.³⁵⁰ Wanneer een moedervennootschap geen fiscale eenheid kan vormen met haar dochtervennootschap in een andere lidstaat kan dit betekenen dat de moedervennootschap BTW in rekening moet brengen aan de dochtervennootschap. Zelfs indien de dochtervennootschap de in rekening gebrachte BTW in aftrek mag brengen, kan een financieringsnadeel optreden. Daarnaast wordt de moedervennootschap een fiscaal voordeel ontzegd in situaties waarin vrijstellingen aan de orde zijn en de vorming van een fiscale eenheid niet wordt toegestaan. Zo wordt bijvoorbeeld een (volledig) vrijgestelde moedervennootschap een (gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting ontzegd, wanneer die moedervennootschap geen fiscale eenheid mag vormen met haar dochtervennootschap die belaste prestaties jegens derden verricht. Uitsluiting van deze fiscale voordelen vormt een beperking van de vrijheid van vestiging in de zin van art. 43 EG-verdrag.

De tweede stap van het toetsingsschema van het Hof van Justitie EG houdt in dat moet worden onderzocht of er rechtvaardigingsgronden bestaan voor deze beperking. De geschreven rechtvaardigingsgronden zijn in dit kader niet relevant.³⁵¹ Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 5.8.5.1, is de vrees voor concurrentievervalsing waarschijnlijk de reden voor de beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland. Van de tot op heden door het Hof van Justitie EG aanvaarde rechtvaardigingsgronden

349. Cashflow voor- en nadelen zijn van diverse factoren afhankelijk, zoals – doch niet uitsluitend – de betalingspositie (BTW teruggaaf- of betalingspositie), het moment van indienen van de aangiften BTW, het betalingsgedrag van de eigen afnemers, alsmede het betalingsgedrag van de onderneming zelf. Het verdient opmerking dat in de situatie waarin een buitenlandse dochtervennootschap Nederlandse BTW in rekening krijgt gebracht, een cashflownadeel al snel op zal treden, omdat de BTW via een (trage) Achtste richtlijn procedure teruggevraagd zal moeten worden.

350. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2006/72, r.o. 32.

351. De geschreven rechtvaardigingsgronden van art. 45 en 46 EG-verdrag betreffen namelijk rechtvaardigingsgronden die verband houden met de uitoefening van het openbaar gezag in lidstaten, de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid.

voor een beperking van de vrijheid van vestiging lijken slechts drie rechtvaardigingsgronden in aanmerking te komen om de beperking te kunnen rechtvaardigen.³⁵²

In de eerste plaats kan de doeltreffendheid van fiscale controles een rechtvaardigingsgrond vormen.³⁵³ Een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan namelijk leiden tot problemen van controletechnische aard. Bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid zou kunnen worden aangevoerd dat controle binnen een redelijke termijn niet mogelijk is.³⁵⁴ Dit betoog kan echter geen stand houden, nu lidstaten via de verordening voor wederzijdse bijstand³⁵⁵ effectief grensoverschrijdende fiscale controles kunnen uitvoeren. Bovendien is de doeltreffendheid van fiscale controles nooit aangevoerd als reden voor de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat. Deze rechtvaardigingsgrond voldoet overigens niet aan de proportionaliteitstoets, omdat er minder ingrijpende mogelijkheden zijn om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen dan via de beperking tot het grondgebied van een lidstaat.

Ten tweede komt de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven in aanmerking als rechtvaardigingsgrond.³⁵⁶ De samenhang in het BTW-stelsel komt erop neer dat een belastingplichtige die belaste prestaties verricht, recht op aftrek heeft en een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht, dat niet heeft. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan echter tot situaties van dubbele heffing of tot situaties van dubbele non-heffing leiden. Dit lijkt de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat te rechtvaardigen. Het Hof van Justitie EG heeft deze rechtvaardigingsgrond overigens slechts aanvaard in de arres-

352. Geen rol spelen de volgende rechtvaardigingsgronden: de verstoring van het evenwicht en de wederkerigheid van de tussen een lidstaat en een derde land gesloten bilaterale internationale overeenkomst (zie HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (Bachmann), FED 1992/286 en HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (Commissie/België), Jur. 1992, blz. I-305), de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking (zie HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-264/96 (ICI), BNB 1998/420, HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (X en Y), BNB 2003/221, HvJ EG 12 december 2002, nr. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), BNB 2003/170 en HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), BNB 2004/258) en de bevordering van onderzoek en ontwikkeling (zie HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-39/04 (Laboratoires Fournier), nog niet gepubliceerd).

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

354. In Nederland geldt op grond van art. 52 lid 6 AWR dat de administratie zodanig dient te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard dat controle daarvan door de inspecteur binnen redelijke termijn mogelijk is.

355. Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92, PbEG 2003 L 264/1 en Verordening (EG) nr. 1925/2004 van de Commissie van 29 oktober 2004 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 2004 L 331/13.

356. Zie HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (Bachmann), FED 1992/286, r.o. 28 en HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (Commissie/België), Jur. 1992, blz. I-305, r.o. 16, 20 en 21.

ten Bachmann en Commissie/België.³⁵⁷ In latere jurisprudentie heeft het Hof van Justitie EG deze rechtvaardigingsgrond steeds verworpen.³⁵⁸

Ten derde komt het fiscale territorialiteitsbeginsel in beeld ter rechtvaardiging van de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat. Het fiscale territorialiteitsbeginsel houdt voor de directe belastingen – kort gezegd – in, dat aan moet worden geknoopt bij het binnen het territoir te vinden object van heffing (worden de winsten binnen het territoir van de desbetreffende lidstaat veroorzaakt?) en niet bij de binnen het territoir gevestigde subjecten (belastingplichtigen).³⁵⁹ Het Hof van Justitie EG koppelt in het Bosal-arrest echter wel aan bij het subject.³⁶⁰ Beide interpretaties van het territorialiteitsbeginsel kunnen niet zonder meer worden toegepast in de BTW. Een territorialiteitsbeginsel speelt in de BTW namelijk geen rol bij de verdeling van de heffingsbevoegdheid ter zake van prestaties. De BTW-richtlijn bevat hiervoor een uitputtende regeling. De fiscale eenheid beïnvloedt deze verdeling van heffingsbevoegdheid niet. De grensoverschrijdende fiscale eenheid wijzigt ook de bevoegdheden van de lidstaten inzake het recht op aftrek niet. Wel kan het fiscale resultaat wijzigen, omdat de grensoverschrijdende fiscale eenheid kan leiden tot situaties van dubbele heffing en dubbele non-heffing.³⁶¹ Het is dan ook goed mogelijk dat het territorialiteitsbeginsel een rechtvaardigingsgrond kan vormen voor de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat.

In het Marks & Spencer II arrest zijn de volgende samenhangende rechtvaardigingsgronden geaccepteerd: (1) een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de verschillende betrokken lidstaten, (2) het voorkomen van dubbele verliesverrekening en (3) het gevaar van belastingontwijking. Volgens het Hof van Justitie EG worden met deze drie rechtvaardigingsgronden, samen beschouwd, rechtmatige doelstellingen nagestreefd die zich met het EG-verdrag verdragen en gerechtvaardigd zijn uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Vertaald naar de BTW lijken deze rechtvaardigingsgronden de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat te kunnen rechtvaardigen.

357. HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (Bachmann), FED 1992/286 en HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (Commissie/België), Jur. 1992, blz. I-305.

358. Zie onder meer HvJ EG 27 juni 1996, nr. C-107/94 (Asscher), BNB 1996/350, HvJ EG 13 april 2000, nr. C-251/98 (Baars), BNB 2000/242, HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-397/98 en C-410/98 (Metallgesellschaft), Jur. 2001, blz. I-1727 en HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (X en Y), BNB 2003/221.

359. Zie D.M. Weber, Vbp 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren, WFR 2004/6592, blz. 1298.

360. HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (Bosal), BNB 2003/344. Vgl. G.T.K. Meussen, De toekomst van de (Nederlandse) vennootschapsbelasting in Europa (oratie), Kluwer, Deventer, 2004, blz. 19-20.

361. Zie paragraaf 5.8.5.1 alsmede A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006/6680, blz. 853-856 waarin ter verheldering enige figuren zijn opgenomen.

De derde stap van het toetsingsschema van het Hof van Justitie EG ziet op de vraag of is voldaan aan de proportionaliteitstoets. Deze toets wordt ook wel aangeduid als evenredigheidstoets en bestaat uit de geschiktheidstoets en de noodzakelijkheidstoets. De beperking van het recht op vrije vestiging moet volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG geschikt zijn om het nagestreefde doel te bereiken (geschiktheidstoets) en mag niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (noodzakelijkheidstoets).

De beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat voldoet naar mijn mening niet aan de proportionaliteitstoets. De beperking tot het grondgebied van een lidstaat gaat namelijk verder dan voor het bereiken van het (vermoedelijk) beoogde doel – het voorkomen van concurrentievervalsing – noodzakelijk is. Indien de betrokken vennootschappen volledig aftrekgerechtigd zijn, is de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat niet nodig. In die situaties treedt immers geen concurrentievervalsing op.³⁶² Daarnaast is de concurrentievervalsing die kan optreden namelijk niet het gevolg van het instituut fiscale eenheid als zodanig, maar van het feit dat de invoering daarvan is overgelaten aan de lidstaten.³⁶³ Indien een lidstaat die thans geen fiscale eenheid kent, zoals België, de fiscale eenheid zou hebben geïntroduceerd in haar nationale wetgeving, zou zich geen concurrentievervalsing voordoen. Een lidstaat kan alsnog het instituut van de fiscale eenheid implementeren. Voorts biedt de BTW-richtlijn in art. 18 (voorheen: art. 5 lid 7 Zesde richtlijn) en in art. 27 (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) reeds de mogelijkheid om concurrentievervalsing te voorkomen.³⁶⁴ Het lijkt er zelfs op dat deze artikelen hiervoor bedoeld zijn.³⁶⁵ De introductie van een interne levering of interne dienst op het niveau van de ontvanger van uit het buitenland afkomstige prestaties neutraliseert het BTW-voordeel. De lidstaten hebben dus een door de BTW-richtlijn zelf geboden minder ver strekkend middel om eventuele concurrentievervalsing te voorkomen. Verder kan gewezen worden op het arrest Stichting Goed Wonen I³⁶⁶ waaruit volgt dat lidstaten vrij zijn om een door de Europese BTW-regelgeving geboden keuze uit te oefenen, waarbij zij tevens voorwaarden mogen stellen, voor zover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen. Lidstaten kunnen dan ook reeds maatregelen treffen om concurrentievervalsing te voorkomen. Een beperking tot het grondgebied van een lidstaat is echter disproportioneel en wijzigt de

362. Behoudens het voordeel dat fiscale eenheidsvennootschappen hebben boven enkelvoudige vennootschappen. Dat is echter een voordeel dat binnenlandse fiscale eenheidsvennootschappen ook hebben en tevens is beoogd met de regeling van de fiscale eenheid.

363. In dezelfde zin C.L. van Lindonk, *De fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1989/5860, blz. 318, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 197 en R.H.M.J. Offermanns, *Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief* (diss.), Tilburg, 1997, blz. 278.

364. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 50.

365. B. Terra and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 5.7.1. Beschikbaar op <http://online.2ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 30 november 2006, 19.53 uur].

366. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396.

aard van de geboden keuze wezenlijk. Tot slot kunnen de lidstaten alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de fiscale eenheid te voorkomen. Zij kunnen dat op grond van art. 11 tweede alinea BTW-richtlijn. Deze mogelijkheid hebben lidstaten als gevolg van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.³⁶⁷ Aldus kunnen de gesignaleerde problemen worden ondervangen en kan dit op een minder ver strekkende wijze dan het beperken van de fiscale eenheid tot het territoire van één lidstaat.

Tot slot past een grensoverschrijdende fiscale eenheid juist binnen de systematiek van de BTW-richtlijn. Het communautaire begrip 'belastingplichtige' is immers niet gebonden aan landsgrenzen.³⁶⁸ Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.2, was de Zesde richtlijn, en is daarmee de BTW-richtlijn, gebaseerd op de Duitse figuur van de 'Organschaft'.³⁶⁹ Daarmee wordt dan ook BTW-technisch vorm gegeven aan de concerngedachte waarin het concern één onderneming vormt. Binnen de concerngedachte past een beperking tot het binnenland niet. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid sluit eveneens aan bij één van de dragende gedachten achter de fiscale eenheid, namelijk administratieve vereenvoudiging.³⁷⁰

Het bovenstaande rechtvaardigt de conclusie dat, onder omstandigheden, de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) in strijd is met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid brengt ongetwijfeld een aantal problemen met zich mee³⁷¹, maar die kunnen de beperking tot het grondgebied van een lidstaat niet rechtvaardigen.

5.8.6 *Vaste inrichting en fiscale eenheid*

Zoals besproken in paragraaf 4.2.2, volgt uit vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dat van een vaste inrichting sprake is indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont doordat zij duurzaam over het personeel en de technische midde-

367. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

368. Belastingplichtige is volgens art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) immers eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht. Zie voorts J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 118.

369. De Europese Commissie geeft in haar schriftelijke opmerkingen bij de zaak HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44 aan dat in de Zesde richtlijn aan de lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om uitdrukkelijk te opteren voor het Duitse stelsel van de 'Organschaft'.

370. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752. Zie paragraaf 5.8.1.

371. Zie daarover nader A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW* (2), WFR 2006/6680, blz. 861-862.

len beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.³⁷² In art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) is de vaste inrichting niet genoemd. Daarentegen kunnen op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 van een Nederlandse fiscale eenheid deel uitmaken natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR, die ondernemer zijn, en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel alhier een *vaste inrichting* hebben. In Nederland meende de staatssecretaris van Financiën voor het arrest HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 dat slechts een Nederlandse vaste inrichting deel kon uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid.³⁷³ Het buitenlandse hoofdhuis viel daarbuiten.

Zoals opgemerkt in paragraaf 5.8.5, is in Duitsland de werking van de fiscale eenheid beperkt tot de 'handelingen' tussen de in het binnenland gevestigde onderdelen van de fiscale eenheid.³⁷⁴ Tussen in het binnenland gevestigde fiscale eenheidsonderdelen en in het buitenland gevestigde concernvennootschappen vinden gewoon belastbare prestaties plaats. Tot de in het binnenland gevestigde onderdelen worden ook vaste inrichtingen van primair in het buitenland gevestigde Organträgers en Organgesellschaften gerekend.³⁷⁵ Andersom behoren ook de in het buitenland gevestigde vaste inrichtingen van voor de BTW primair in het binnenland gevestigde Organträgers en Organgesellschaften tot de fiscale eenheid. Buiten de heffing blijven dus de 'handelingen' die plaatsvinden tussen een buitenlandse vaste inrichting en haar in het binnenland gevestigde hoofdhuis.³⁷⁶ Eveneens blijven de 'handelingen' tussen een binnenlandse vaste inrichting en haar buitenlandse hoofdhuis buiten de heffing. Heffing is echter wel aan de orde bij prestaties tussen een buitenlandse vaste inrichting of buitenlands hoofdhuis en andere in het binnenland gevestigde fiscale eenheidsonderdelen dan respectievelijk het binnenlandse hoofdhuis en de binnenlandse vaste inrichting. In feite past men in Duitsland slechts het reguliere principe toe dat 'handelingen' tussen hoofdhuis en vaste inrichting buiten de reikwijdte van de BTW blijven³⁷⁷, maar breidt men dat principe niet uit tot de andere fiscale eenheidsonderdelen die wel onderdeel uitmaken van één en dezelfde belastingplichtige.

372. HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 2251 (*speelautomaten op een veerboot zijn geen vaste inrichting*), HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120 (*restaurantruimte op een veerboot is geen vaste inrichting*), HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933 (*vloot personenauto's is geen vaste inrichting*), en HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19 (*vloot personenauto's is geen vaste inrichting*).

373. Zie het Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, blz. 2640 (mededeling 22).

374. Zie § 2 lid 2 onderdeel 2 tweede volzin UStG, die luidt: 'Die Wirkungen der Organshaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.'

375. Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 735.

376. Zie onder meer Otto-Gerd Lippross, Umsatzsteuer, Grüne Reihe, Band 11, Erich Fleisher Verlag, Achim, 2005, blz. 294 en D. Völkel en H. Karg, Umsatzsteuer, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004, blz. 274.

377. Zie HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 alsmede paragraaf 6.8.5 en 7.10.5.

In het Verenigd Koninkrijk kunnen, zoals aangegeven in paragraaf 5.8.5.1, buitenlandse rechtspersonen (*bodies corporate*) op grond van art. 43A lid 1 VAT Act 1994 deel uitmaken van een fiscale eenheid als zij een (voor de BTW secundaire) vestiging in het Verenigd Koninkrijk hebben. Er moet derhalve een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk aanwezig zijn.³⁷⁸ De rechtspersoon (*body corporate*) als zodanig maakt deel uit van de fiscale eenheid, derhalve het buitenlandse hoofdhuis en de Britse vaste inrichting. Onder bepaalde omstandigheden komt BTW-heffing echter toch aan de orde. Op grond van art. 43 lid 2 onderdeel a VAT Act 1994 moet verlegde BTW worden voldaan in het Verenigd Koninkrijk, indien een primair in het buitenland gevestigde belastingplichtige diensten in de zin van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) verricht aan de buitenlandse primaire of secundaire vestiging van een fiscale eenheidsonderdeel, en dat onderdeel deze diensten doorlevert aan een ander onderdeel van de fiscale eenheid.³⁷⁹ Afhankelijk van het pro rata van de fiscale eenheid kan deze BTW in aftrek komen. Met deze regeling beoogt de Britse wetgever te voorkomen dat 56-1 (voorheen: 9-2-e) diensten vrij van BTW kunnen worden ingekocht via een buitenlands hoofdhuis of een buitenlandse vaste inrichting. Een dergelijke BTW-vrije aankoop kan nog wel plaatsvinden als de diensten alleen worden gebruikt voor het onderdeel van de fiscale eenheid dat de diensten via zijn buitenlandse vestiging heeft ingekocht. Daarmee worden hoofdhuis en vaste inrichting hetzelfde behandeld in enkelvoudige verhoudingen en in fiscale eenheidsverband. De Britse regeling is kennelijk gebaseerd op art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) dat het mogelijk maakt om in dit soort situaties een interne dienst aan te nemen.

De BTW-richtlijn dient in overeenstemming te zijn met het EG-verdrag.³⁸⁰ Het niet toelaten van vaste inrichtingen tot de fiscale eenheid acht ik in strijd met het EG-verdrag. Elders heb ik reeds betoogd dat de beperking van de fiscale eenheid tot primair in Nederland gevestigde belastingplichtigen in strijd is met de vrijheid van vestiging uit het EG-verdrag.³⁸¹ De vrijheid van vestiging omvat immers niet alleen het recht om in de Gemeenschap nieuwe ondernemingen te starten (primaire vestiging) maar tevens het recht om agentschappen, filialen of vestigingen van bestaande ondernemingen (secundaire vestiging) op te richten.³⁸² Het Hof van Justitie EG oordeelde

378. Vgl. VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 6.4.

379. Vgl. art. 41 Finance Act 1997, VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 5.3 en Robert Wareham, *Tolley's VAT Planning 2004-05*, Tottel Publishing, London, 2004, blz. 737-738.

380. Zie over de verhouding primair en secundair EG-recht onder meer P.J.G. Kapteyn en P. VerLoren van Themaat, *Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 73 en R.H. Lauwaars en C.W.A. Timmermans, *Europees recht in kort bestek*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 103.

381. G.J. van Norden, *Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid*, WFR 2002/6502, blz. 1546.

382. Art. 43 lid 1 EG-verdrag. Vgl. B.J.M. Terra and P.J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 148 en R.H. Lauwaars en C.W.A. Timmermans, *Europees recht in kort bestek*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 222. Het recht van secundaire vestiging is overigens wel beperkt tot rechtspersonen, die overigens moeten zijn opgericht naar het recht van een lidstaat, waarvan de statutaire zetel zich in een andere lidstaat bevindt, vgl. HvJ EG 10 juli 1986, nr. C-79/85 (Segers), Jur. 1986, blz. 2375.

voor de directe belastingen in het arrest Saint-Gobain dat de verschillende behandeling van filialen van buitenlandse vennootschappen ten opzichte van binnenlandse vennootschappen en de daaruit voortvloeiende beperking van de vrije keuze van de vorm van nevenvestiging, moet worden aangemerkt als een schending van de vrijheid van vestiging.³⁸³

In de BTW heeft mijns inziens eveneens te gelden dat beperking van de fiscale eenheid tot enkel (primaire) in een bepaalde lidstaat gevestigde belastingplichtigen in strijd is met de vrijheid van vestiging. Het is in strijd met de vrijheid van vestiging als een dochtervennootschap in lidstaat A van een buitenlandse belastingplichtige B in een fiscale eenheid in lidstaat A zou kunnen worden opgenomen, terwijl een vaste inrichting van B in lidstaat A dat niet zou kunnen. Er is geen rechtvaardigingsgrond te vinden voor een beperking van de secundaire vestigingsvrijheid. Een beperking van de mogelijkheid voor een vaste inrichting om deel uit te maken van een fiscale eenheid, in welke vorm dan ook, is niet gerechtvaardigd uit hoofde van de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid als bedoeld in art. 46 lid 1 EG-verdrag. Ook mogelijke concurrentievervalsing die kan optreden door opname van een vaste inrichting in een fiscale eenheid kan geen rechtvaardigingsgrond vormen.³⁸⁴ De belemmering van de vrijheid van vestiging kan niet gerechtvaardigd worden als dit in feite wordt veroorzaakt door de keuze voor de fiscale figuur van de fiscale eenheid.³⁸⁵ De mogelijkheid tot opname van een vaste inrichting in een fiscale eenheid bewerkstelligt rechtsvormneutraliteit. Het mag fiscaal geen verschil maken of een buitenlandse ondernemer zijn onderneming over de grenzen uitoefent via een dochtervennootschap of via een filiaal c.q. vaste inrichting. De Nederlandse, Duitse en Britse BTW-wetgeving is op dit punt in overeenstemming met het EG-verdrag.

In het Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, blz. 2640 (mededeling 22) was bepaald dat prestaties tussen een buitenlands hoofdhuis en een vaste inrichting in een Nederlandse fiscale eenheid in het economische verkeer plaatsvinden. Dit standpunt komt er op neer dat slechts een vaste inrichting (de secundaire vestiging) deel kan uitmaken van een fiscale eenheid en niet het buitenlandse hoofdhuis (de primaire vestiging). Andersom kunnen buitenlandse vaste inrichtingen van (de in het binnenland gevestigde onderdelen van) de fiscale eenheid ook geen onderdeel uitmaken van deze fiscale eenheid. In de literatuur is de opvatting van de staatsse-

383. HvJ EG 21 september 1999, nr. C-307/97 (Saint Gobain), BNB 2000/75.

384. De concurrentievervalsing bestaat er in dat een niet (volledig) aftrekgerechtigde fiscale eenheid via het buitenlandse hoofdhuis van een in de fiscale eenheid opgenomen fiscale eenheid dan wel via een buitenlandse vaste inrichting diensten kunnen afnemen zonder dat daar BTW op drukt. Deze situatie was in feite aan de orde in HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287. Om dergelijke BTW-besparende structuren tegen te gaan, kan de fiscus, onder omstandigheden, wellicht stellen dat de fiscale eenheid rechtstreeks de afnemer van de diensten is. Dat zal bij diensten niet eenvoudig zijn, omdat daarbij de rechtsbetrekking het leidende beginsel is om de afnemer van de prestatie te bepalen. Zie daarover nader paragraaf 7.10.5.

385. Zie hiervoor uitgebreider G.J. van Norden, Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid, WFR 2002/6502, blz. 1547.

cretaris van Financiën bekritiseerd.³⁸⁶ Het voornaamste bezwaar tegen deze visie was dat in geval van een fiscale eenheid uitsluitend de vaste inrichting tot die fiscale eenheid werd gerekend, terwijl voor gevallen zonder fiscale eenheid werd uitgegaan van belastingplicht van het hoofdhuis inclusief de vaste inrichting.³⁸⁷

In HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 is de visie uit het besluit opzij gezet.³⁸⁸ De Hoge Raad overweegt dat zowel uit de tekst van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 als uit de wetsgeschiedenis ter zake niet blijkt dat een buitenlands hoofdhuis met een Nederlandse vaste inrichting geen deel uit kan maken van een Nederlandse fiscale eenheid. Art. 7 lid 4 Wet OB 1968 sluit enkel uit dat buiten Nederland gevestigde ondernemers zonder vaste inrichting in Nederland deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Dat betekent dat de 'buitenlandse' belastingplichtige, inclusief zijn vaste inrichting, in de fiscale eenheid kan worden opgenomen.³⁸⁹ Vervolgens komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de gevolgen van de fiscale eenheid hebben te gelden voor alle betrekkingen tussen de diverse onderdelen van de fiscale eenheid. Dit betekent naar mijn mening dat naar huidig recht voor de BTW geen belastbare diensten plaatsvinden tussen een buitenlands hoofdhuis en haar Nederlandse vaste inrichting, alsmede tussen het buitenlandse hoofdhuis en de andere onderdelen van de Nederlandse fiscale eenheid.³⁹⁰

386. Zie D.B. Bijl, aantekening bij Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22), FED 1994/574, M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1367, J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997, blz. 100, het Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 72 en L. Tuip en M. Hartendorf, Mededeling 22: rijp voor de (vaste) inrichting?, BtwBrief 2000, nr. 6/7, blz. 11. Vgl. ook A-G Wattel in zijn conclusie van 1 november 2001, V-N 2001/66.16.

387. In Nederland werd algemeen aangenomen dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen prestaties plaatsvinden. Er is immers sprake van één belastingplichtige. In HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 is dit standpunt bevestigd. Ook de Europese Commissie is van mening dat diensten tussen verschillende kantoren van een onderneming of tussen een kantoor en zijn hoofdkantoor (d.w.z. verschillende inrichtingen) normaal buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen, mits zij tot dezelfde juridische entiteit behoren; zie de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 23 december 2003, COM(2003) 822def., blz. 10.

388. Inmiddels is het besluit van 1 augustus 1994 (mededeling 22) vervangen, zie het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237, V-N 2003/63.12 (in verband met HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 was mededeling 22 reeds eerder vervangen door het besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520, V-N 2002/51.22). De gewraakte passage komt niet meer voor in het nieuwe besluit.

389. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 en K.M. Braun, aantekening bij HR 14 juni 2002, nr. 35 976, FED 2002/471.

390. Zie G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsverbanden in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39.

Het arrest van de Hoge Raad acht ik in overeenstemming met de BTW-richtlijn.³⁹¹ De passage 'personen die binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigd zijn' uit art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) wijst in de richting die de Hoge Raad is ingeslagen. Een belastingplichtige met een buitenlands hoofdhuis en een vaste inrichting in de lidstaat waar de fiscale eenheid gevormd moet gaan worden, is voor de BTW immers in die lidstaat gevestigd, zij het secundair. Tekstuele interpretatie leidt tot de uitkomst waar de Hoge Raad toe is gekomen. Verder is een fiscale eenheid als geheel één belastingplichtige. Tot een dergelijke belastingplichtige moeten, net zoals bij reguliere belastingplichtigen in de zin van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn), ook zijn vaste inrichtingen behoren. Concurrentievervalsingen die kunnen optreden als gevolg van deze visie kunnen bijvoorbeeld worden weggenomen door een interne dienst aan te nemen.³⁹² Ook het gewijzigde voorstel inzake de plaats van dienst ondersteunt de visie dat zowel hoofdhuis als vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid.³⁹³ Daarin stelt de Europese Commissie namelijk voor om in de Zesde richtlijn vast te leggen dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen diensten plaatsvinden. Daarbij wordt geen uitzondering gemaakt voor de fiscale eenheid. Daaruit kan a contrario worden afgeleid dat zowel hoofdhuis als vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Tot slot is de territorialiteitsbeperking van de fiscale eenheid, onder omstandigheden, in strijd met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag, zoals uiteengezet in paragraaf 5.8.5.2. Onder omstandigheden gebiedt de vrijheid van vestiging de opname van buitenlandse belastingplichtigen in de fiscale eenheid dus al.

5.8.7 *Nauwe verbondenheid*

5.8.7.1 *Algemeen*

In paragraaf 5.8.2 heb ik aangegeven dat de fiscale eenheid gebaseerd is op de Duitse figuur van de Organschaft. In feite vormt de fiscale eenheid de weerslag van de concerngedachte in de BTW. De omschrijving van de fiscale eenheid ligt ook heel dicht aan tegen het begrip 'groep' van art. 2:24b BW.³⁹⁴ De concerngedachte is in art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn) geconcretiseerd door te eisen dat de onderdelen van de fiscale eenheid financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar moeten zijn verbonden. De term 'nauwe' verbondenheid kwam in de Tweede richtlijn en in het voorstel voor een Zesde richtlijn niet

391. In andere zin J.J.P. Swinkels, VAT-saving concept and interpretations, VAT Monitor 2005, nr. 6, blz. 425 die het niet vanzelfsprekend acht dat het Hof van Justitie EG de Hoge Raad zal volgen. De fiscale eenheid is een facultatieve regeling, waarbij niet past de reikwijdte van de regeling op te rekken.

392. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287. Zie hierover nader paragraaf 7.10.5.

393. Gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 20 juli 2005, COM(2005) 334def.

394. J.C.M. van Sonderen, Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 7.

voor. Terra geeft aan dat de toevoeging van een 'nauwe' verbondenheid in de Zesde richtlijn niet duidelijk maakt of sprake is van een explicitering van een bestaande regeling of dat sprake is van strengere eisen.³⁹⁵ De term 'nauw' benadrukt mijns inziens de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid en vormt daarmee slechts een explicitering van de reeds in de Tweede richtlijn bestaande regeling.

De BTW-richtlijn bevat geen nadere uitwerking van de drie verbondenheidseisen. De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG bevat ook geen aanknopingspunten voor de invulling van de verwevenheden. Beelen e.a. maken uit HR 3 februari 1988, nr. 24 101, BNB 1988/45 op dat de Hoge Raad van oordeel is dat nu de lidstaten de vrijheid hebben om al dan niet het instituut van de fiscale eenheid in te voeren, zij tevens de vrijheid hebben om hun eigen invulling te geven aan de eis van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid.³⁹⁶ Evenals Van Zadelhoff onderschrijf ik dit standpunt niet. Hij merkt namelijk op dat ook aan facultatieve bepalingen, zoals inzake de fiscale eenheid, in verschillende lidstaten op dezelfde wijze inhoud dient te worden gegeven.³⁹⁷ De verbondenheidseisen vormen mijns inziens communautaire begrippen. Binnen een communautaire belasting als de BTW dient het uitgangspunt naar mijn mening een communautaire invulling van de verbondenheidseisen te zijn. Indien in een bepaalde lidstaat een belastingplichtige geen onderdeel kan uitmaken van een fiscale eenheid, terwijl in een andere lidstaat een belastingplichtige onder vergelijkbare omstandigheden wel in een fiscale eenheid kan worden opgenomen, kan concurrentievervalsing optreden.³⁹⁸ Dit laat onverlet dat lidstaten binnen deze communautaire grenzen nog wel vrij zijn om voorwaarden te stellen, voor zover deze de aard van de door de BTW-richtlijn geboden keuze inzake de fiscale eenheid niet wezenlijk wijzigen.³⁹⁹ Bij gebrek aan een communautaire invulling van de verbondenheidseisen rijst echter de vraag welke invulling de lidstaten hebben gegeven aan deze eisen.

Uit de Nederlandse jurisprudentie over de drie verwevenheden blijkt dat deze afzonderlijk worden gezien. Het is de vraag of de financiële, economische en organisatori-

395. B.J.M. Terra, 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 135.

396. S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.6.1.e.1. Ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 78 menen dat lidstaten zelf mogen bepalen hoe zij de criteria van art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn) interpreteren.

397. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 45.

398. Het hanteren van verschillende percentages aandelenbezit voor de financiële verwevenheid kan bijvoorbeeld tot concurrentievervalsing tussen lidstaten leiden. In de ene lidstaat kan een niet (volledig) aftrekgerechtigde 51% dochtervennootschap niet in een fiscale eenheid worden opgenomen, terwijl dat in een andere lidstaat wel kan. Indien deze dochtervennootschap slechts aan andere onderdelen van de reeds bestaande fiscale eenheid presteert en de fiscale eenheid voor het overige slechts belaste prestaties verricht, ontstaat een verschil in BTW-aftrek op het niveau van de 51% dochter tussen de twee lidstaten.

399. Zie HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Stichting Goed Wonen I*), BNB 2002/396 alsmede paragraaf 5.8.3.

sche verwevenheid niet veeleer als één complex bekeken moeten worden. Een complexbenadering doet vermoedelijk meer recht aan de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. Deze benadering ligt dicht aan tegen de Duitse figuur van de Organschaft. Daarin hoeven de verbondenheden niet alle drie even sterk tot uitdrukking te komen. Het totaalbeeld van de verbondenheden is maatgevend.⁴⁰⁰ Van Hilten geeft aan dat in Duitsland de organisatorische verwevenheid volgt uit de financiële verwevenheid.⁴⁰¹ In de 'Organschaft'-gedachte staat de beheersing (Beherrschung) door de 'Organträger' (topondernemer) dan ook centraal. Het Verenigd Koninkrijk heeft de drie verwevenheidseisen niet expliciet in haar BTW-wetgeving opgenomen.⁴⁰² Doorslaggevend voor opname in een Britse VAT group is dat sprake is van 'control' over andere onderdelen die onderdeel uit willen maken van de VAT group.⁴⁰³ Hoewel het Verenigd Koninkrijk strikt genomen geen complexbenadering toepast, komt in haar benadering de concerngedachte wel nadrukkelijk naar voren. De 'control'-gedachte impliceert immers feitelijke ondergeschiktheid van concernonderdelen c.q. VAT group onderdelen.⁴⁰⁴ The House of Lords heeft in 1989 ook geoordeeld dat de regeling voor de fiscale eenheid die gebaseerd is op de 'control'-gedachte in overeenstemming is met art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 11 BTW-richtlijn).⁴⁰⁵

Een strikte toetsing per verwevenheid kan er in Nederland toe leiden dat bepaalde concernonderdelen niet in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen doordat niet is voldaan aan de vereiste economische verwevenheid, bijvoorbeeld omdat geen gemeenschappelijke klantenkring wordt bediend. Bij multinationals kan deze gemeenschappelijke klantenkring heel wel ontbreken door het brede scala aan activiteiten van de concernonderdelen. Een dergelijk concern moet mijns inziens wel een fiscale eenheid kunnen vormen. Op basis van de complexbenadering kan in dit soort

400. Vgl. Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 700 en Otto-Gerd Lippross, Umsatzsteuer, Grüne Reihe, Band 11, Erich Fleisher Verlag, Achim, 2005, blz. 289.

401. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 201.

402. Zie art. 43-43D VAT Act 1994. In dezelfde zin M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 200. Interessant is nog dat de drie verwevenheidseisen (financial, economic and organisational link) in het Verenigd Koninkrijk wel een rol spelen bij het aanmerken van ondernemingen als één belastingplichtige, indien deze ondernemingen in feite kunstmatig gescheiden zijn om onder de BTW-registratiedrempel te geraken en zo buiten de BTW-sfeer te blijven. Zie Schedule 1, paragraph 1A VAT Act 1994, section 31 Finance Act 1997 en VAT Notice 700/1, Should I be registered for VAT? van mei 2002, onderdeel 14.

403. Blijkens VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.2 is sprake van de 'control' van groepsleden in de volgende gevallen: you are a parent company of the group member within the definition of section 736 of the Companies Act 1985; you would be a parent company of the group member if you were a company; or you are empowered by statute to control that body's activities.

404. R.H.M.J. Offermanns, The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective, Kluwer Law International, The Hague, 2002, blz. 305 is van mening dat 'the control requirement guarantees that the group companies are financially, economically, and organizationally related'.

405. Osman v. C.&E. Commissioners, [1989] S.T.C. 596.

gevallen wel een fiscale eenheid worden gevormd. In ben dan ook voorstander van een dergelijke benadering. Deze benadering is in Nederland in het verleden ook wel toegepast door de Tariefcommissie.⁴⁰⁶ In de volgende subparagrafen ga ik in op de financiële, economische en organisatorische verbondenheid aan de hand van de invulling die daaraan in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk is gegeven.

5.8.7.2 Financiële verbondenheid

In Nederland is de toets van de financiële verbondenheid afhankelijk gesteld van de civielrechtelijke rechtsvorm. Van financiële verwevenheid met rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal is sprake als een ondernemer direct of indirect meer dan 50% van de aandelen – daaronder begrepen de zeggenschap – in handen heeft.⁴⁰⁷ De financiële verbondenheid kan ook via buitenlandse (concern)vennootschappen lopen.⁴⁰⁸ Door de geografische beperking van de fiscale eenheid kunnen de buitenlandse vennootschappen zelf geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Bij concerns zal in de regel aan de eis van financiële verbondenheid worden voldaan.

Interessant is nog de vraag of het soort aandelen invloed heeft op de financiële verbondenheid.⁴⁰⁹ Anders dan in de vennootschapsbelasting is in Nederland geen aandacht besteed aan verschillende soorten aandelen. Ik vermoed dat de oorzaak daarvan gelegen is in het feit dat in Nederland voor een fiscale eenheid slechts een aandelenbezit van meer dan 50% vereist is. Gelet op deze relatief lage procentuele drempel, zal het soort aandelen voor de BTW niet snel relevant zijn. Bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting is echter 95% van het aandelenbezit vereist.⁴¹⁰

Op grond van art. 2:92 lid 1 BW kunnen bij de statuten verschillende aandelen worden gecreëerd. De twee belangrijkste bijzondere vormen van aandelen zijn de preferente aandelen en prioriteitsaandelen.⁴¹¹ Preferente aandelen zijn aandelen waarvan bijzondere statutair aangeduide rechten zijn verbonden die liggen op het financiële vlak.⁴¹² Prioriteitsaandelen zijn aandelen waaraan bepaalde nauwkeurige in de

406. Zie TC 2635 O, 3186 O en 3239 O allen gewezen onder het Besluit op de omzetbelasting 1940.

407. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112. In andere lidstaten die de figuur van de fiscale eenheid kennen, worden andere percentages gehanteerd. Zo gelden bijvoorbeeld in Denemarken, Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk percentages van respectievelijk 100%, 75% en 51%. Vgl. G. Michie, 'Value added tax on financial services in the European Union', in: *Consumption taxation on financial services*, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 65.

408. Zie onder meer J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1997, blz. 101 en G.C. Bulk, *Economische verwevenheid zonder grenzen*, BtwBrief 1998, nr. 4, blz. 12.

409. Dezelfde vraag kan worden gesteld met betrekking tot aandelen ten aanzien waarvan bepaalde handelingen zijn verricht, zoals het verpanden of het geven van een vruchtgebruik.

410. Art. 15 lid 1 Wet Vpb 1969. Tot 1 januari 2003 diende voor een fiscale eenheid alle aandelen in het bezit te zijn. In de praktijk werd deze eis soepeler geïnterpreteerd doordat een percentage van 99% in handen van derden geen beletsel vormde en onvindbare of zoekgeraakte aandelen buiten beschouwing konden worden gelaten.

411. J.B. Huizink, *Rechtspersonen*, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 2:92 BW, aantekening 2.

412. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 195.

statuten omschreven rechten zijn verbonden die liggen in het vlak van de zeggenschap.⁴¹³ Aangezien de bijzondere statutaire rechten bij preferente aandelen betrekking hebben op de winstverdeling (art. 2:105/216 BW) en/of op de aanspraak bij vereffening na ontbinding van de vennootschap (art. 2:23b BW), is het feit dat een aandeel een preferent aandeel is niet van invloed op de financiële verbondenheid. Ondernemingen gebruiken prioriteitsaandelen in de regel voor beschermingsconstructies. Huizink geeft aan dat aan prioriteitsaandelen meestal de bevoegdheid is verbonden om een bindende voordracht te doen voor de benoeming van een bestuurder of commissaris van de NV (zie art. 2:133 en 2:142 BW) en vaak om een derde van het totale aantal commissarissen van de NV te benoemen (art. 2:143 BW). Andere bevoegdheden, vaak aan prioriteitsaandelen verbonden, betreffen besluiten van de algemene vergadering van aandeelhouders; deze kunnen dan niet genomen worden dan na voorafgaande goedkeuring van de vergadering van prioriteitsaandeelhouders. Het gaat hierbij met name om besluiten tot statutenwijziging of tot ontbinding van de NV.⁴¹⁴ Het is echter niet mogelijk dat prioriteitsaandelen overige aandeelhouders hun zeggenschap ontnemen. Feitelijk zal de zeggenschap van 'gewone' aandeelhouders in geval van prioriteitsaandelen beperkt zijn. Het lijkt dan ook mogelijk dat prioriteitsaandelen kunnen verhinderen dat financiële verbondenheid aanwezig is doordat de daarvoor vereiste zeggenschap ontbreekt. Uit HR 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191 maak ik echter op dat de Hoge Raad weinig waarde toekent aan feitelijke omstandigheden bij toetsing van de financiële verbondenheid. De Hoge Raad oordeelde in dat arrest immers dat een aandelenbezit van 49,9998516% gecombineerd met diverse statutaire voorzieningen om te bewerkstelligen dat de aandeelhouder zoveel mogelijk de feitelijke zeggenschap verkreeg, onvoldoende was voor financiële verbondenheid. Naar ik aan neem, hebben prioriteitsaandelen thans dan ook geen invloed op de financiële verbondenheid. Bezien vanuit de concerngedachte, waarin de centrale leiding en daarmee de zeggenschap een centraal element is, acht ik deze uitkomst evenwel niet bevredigend.

Op grond van HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241 geldt bij dergelijke rechtspersonen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals stichtingen en verenigingen, een ander criterium dan bij rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal.⁴¹⁵ De financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam moeten rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam. De verschillende invulling die in Nederland aan de eis van financiële verbondenheid wordt gegeven komt in strijd met de rechtsvormneutraliteit die besloten ligt in het begrip 'belastingplichtige'. Uit HR 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191 blijkt dat de Hoge Raad verschillende criteria wil blijven hanteren. Voor financiële verbondenheid bij rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal geldt onverkort dat meer dan 50% van de aandelen nodig is. Het komt mij echter juist voor om ook bij rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal alle omstandigheden mee te wegen bij de beoordeling van de fi-

413. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 196.

414. J.B. Huizink, *Rechtspersonen*, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 2:92 BW, aantekening 4.

415. In dezelfde zin HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115.

nanciële verbondenheid. De onderlinge financiële invloed en afhankelijkheid kunnen bij rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal net zo sterk aanwezig zijn als bij stichtingen of verenigingen. Dat zou er dan ook niet in mogen resulteren dat dan geen fiscale eenheid mogelijk is. De achtergrond van de fiscale eenheid van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lijkt immers te zijn dat juridisch zelfstandige entiteiten die in feitelijk en economisch opzicht als één belastingplichtige opereren, ook als zodanig mogen worden behandeld. Het meewegen van alle relevante omstandigheden komt dicht bij de complexbenadering, zoals omschreven in paragraaf 5.8.7.1, die meer recht doet aan de concerngedachte.

Anders dan in Nederland gaat het in Duitsland bij de financiële verbondenheid om de mogelijkheid om de andere onderdelen van de 'Organschaft' te beheersen (Beherschung).⁴¹⁶ De financiële verbondenheid is de belangrijkste verbondenheid, omdat daaruit volgt of een potentieel fiscale eenheidsonderdeel geen eigen wilsvorming meer heeft. Een meerderheid van de aandelen is niet vereist, zolang de mogelijkheid tot feitelijke beheersing van de concernonderdelen maar mogelijk is.⁴¹⁷ Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.7.1, heeft het Verenigd Koninkrijk de drie verwevenheidseisen niet expliciet in haar BTW-wetgeving opgenomen. Uit art. 43A lid 1 VAT Act 1994 blijkt dat een fiscale eenheid kan worden gevormd tussen twee of meer rechtspersonen (bodies corporate) als (a) een van de rechtspersonen de ander(en) controleert, (b) een ander de rechtspersonen controleert, of (c) twee of meer individuen die via een partnership een bedrijf uitoefenen de rechtspersonen controleren.⁴¹⁸ In optie (a) sluit art. 43A lid 2 VAT Act 1994 voor de noodzakelijke 'control' aan bij art. 736 Companies Act 1985. Uit die ondernemingsrechtelijke bepaling blijkt dat, onder meer, sprake is van een group als een houdstervennootschap de meerderheid van de stemrechten bezit in een dochtervennootschap.⁴¹⁹ Hiermee wordt feitelijk een invulling gegeven aan de eis van financiële verwevenheid uit art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn).⁴²⁰ Interessant is dat in het Verenigd Ko-

416. H.H. Heidner in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 2000, § 2, nr. 106.

417. Vgl. onder meer Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 683, L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1267 en D. Völkel en H. Karg, Umsatzsteuer, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004, blz. 268.

418. Zie tevens VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.2, Robert Wareham, Tolley's VAT Planning 2004-05, Tottel Publishing, London, 2004, blz. 688-689 en Shirley Seaton and Christian Albrecht, Organschaft or VAT grouping in the dark?, The Tax Journal, 24 March 1994, blz. 12.

419. Art. 736 lid 1 Companies Act 1985 luidt als volgt: A company is a 'subsidiary' of another company, its 'holding company', if that other company (a) holds a majority of the voting rights in it, or (b) is a member of it and has the right to appoint or remove a majority of its board of directors, or (c) is a member of it and controls alone, pursuant to an agreement with other shareholders or members, a majority of the voting rights in it.

420. Vgl. G. Michie, 'Value added tax on financial services in the European Union', in: Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 65 die aangeeft dat het Verenigd Koninkrijk voor de fiscale eenheid een percentage van 51% van de aandelen hanteert.

ninkrijk op deze wijze een harmonisatie van ondernemingsrechtelijke en BTW begrippen heeft plaatsgevonden.⁴²¹ Via de Finance Act 2004 zijn per 1 augustus 2004 in art. 43AA VAT Act 1994 bijzondere 'control-eisen geformuleerd voor fiscale eenheden die een omzet hebben van meer dan £ 10 miljoen.⁴²² De reden hiervoor is dat in de vrijgestelde sector BTW werd ontweken door de vorming van fiscale eenheden tussen klanten en feitelijk onafhankelijke leveranciers.

5.8.7.3 Economische verbondenheid

In Nederland vormt HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112 de basis voor de invulling van de eis van economische verbondenheid.⁴²³ Anders dan de eis van de financiële verbondenheid is de eis van de economische verbondenheid wel rechtsvormneutraal vorm gegeven. Van economische verwevenheid is sprake als de activiteiten van de beoogde onderdelen van een fiscale eenheid in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van hetzelfde economische doel. Economische verbondenheid is aanwezig als⁴²⁴:

1. de beoogde onderdelen van de fiscale eenheid een gemeenschappelijke klantenkring bedienen;
2. de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak ten behoeve van het andere onderdeel worden uitgeoefend.⁴²⁵

Van verwezenlijking van hetzelfde economisch doel kan in meer gevallen sprake zijn.⁴²⁶ Zo volgt uit HR 10 maart 1993, nr. 27 845, BNB 1993/157 dat economische

421. Zie over de wenselijkheid van harmonisatie van ondernemingsrechtelijke en fiscale begrippen en regels paragraaf 3.8.

422. Zie VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 3 alsmede Paul Stacey, A rational basis for setting GST and VAT grouping thresholds, VAT Monitor 2006, nr. 3, blz. 189.

423. E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 82 geven aan dat in het verleden al gauw gesproken kon worden van economische verwevenheid. Dat is sinds geruime tijd niet meer het geval.

424. In oude jurisprudentie over de fiscale eenheid kon ook sprake zijn van economische verwevenheid in gevallen waarin personen of lichamen handelingen verrichten die elkaar aanvulden, vgl. TC 5 augustus 1946, nr. 3186 O, B. 8214 en TC 28 november 1961, nr. 9454 O, BNB 1962/113.

425. De term 'in hoofdzaak' dient, in tegenstelling tot hetgeen in fiscalibus gebruikelijk is (meer dan 70%), uitgelegd te worden als meer dan 50%. In andere zin (nog) D.B. Bijl, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed (diss), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 82. Uit HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105 volgt dat van economische verbondenheid sprake is als hoofdzakelijk prestaties jegens de andere onderdelen van een fiscale eenheid worden verricht. Er hoeft niet hoofdzakelijk aan één van de onderdelen te worden gepresteerd.

426. In dezelfde zin S.T.M. Beelen e.a., Cursus belastingrecht (omzetbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.6.1.e.3.

verbondenheid ook bestaat indien de beoogde onderdelen van de fiscale eenheid zich richten op dezelfde potentiële klanten.⁴²⁷

Bij de hierboven genoemde tweede mogelijkheid is economische verbondenheid via het buitenland niet altijd mogelijk. Uit HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105 blijkt namelijk dat hoofdzakelijk presteren aan een buitenlands concernonderdeel dat niet tot de fiscale eenheid behoort, geen economische verwevenheid oplevert. Bij een toetsing van het complementaire criterium zijn per definitie alleen de in de fiscale eenheid op te nemen binnenlandse vennootschappen relevant, omdat het gaat om de onderlinge prestaties binnen de gestelde fiscale eenheid.⁴²⁸ Economische verwevenheid via het buitenland is mijns inziens wel mogelijk als sprake is van een gemeenschappelijke klantenkring of als op een andere wijze de activiteiten in hoofdzaak strekken tot hetzelfde economische doel.

De verbondenheid op economisch gebied levert in de praktijk en in de jurisprudentie de meeste problemen op.⁴²⁹ In concernverband zullen de concernonderdelen slechts in een beperkt aantal gevallen hoofdzakelijk intern presteren. Daarbij kan worden gedacht aan onroerend goed vennootschappen, financierings- en verzekeringsmaatschappijen, maar ook aan concernonderdelen die grondstoffen of halffabrikaten doorleveren binnen concern. Als de voorwaarde van de gemeenschappelijke klantenkring beperkt wordt uitgelegd, zullen niet alle concernonderdelen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. De activiteiten van multinationale concerns zijn tegenwoordig zo divers dat het niet eenvoudig is om te kunnen spreken van een gemeenschappelijke klantenkring. Een geografische spreiding van klanten staat naar mijn mening niet in de weg aan de aanwezigheid van een gemeenschappelijke klantenkring.⁴³⁰ Ik pleit voor een ruime uitleg van de economische verwe-

427. Zie ook Hof's-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129 voor een situatie waarin de activiteiten van de betrokken vennootschappen strekten in hoofdzaak strekten tot de verwezenlijking van hetzelfde economische doel. De activiteiten waren van dezelfde aard en gericht op dan wel verricht ten behoeve van groepen gelijksoortige afnemers waarbij het economische doel was het voorzien van afnemers in producten op het gebied van lichaamsverzorging en meer specifiek de huid- en haar verzorging.

428. J.M.F. Finkensieper, noot bij HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105. G.J. van Bruggen en R.J. van Zwan, Economische verwevenheid via het buitenland niet altijd mogelijk, BtwBrief 1999, nr. 5, blz. 13 bespreken HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105. Bij de beoordeling van de financiële en organisatorische verwevenheid dient mede acht te worden geslagen op de verhouding tot delen van het concern in het buitenland. Bij de economische verwevenheid is dat echter niet het geval. Zij achten dit niet logisch en vrezen in het kader van een verdergaande internationalisering binnenlandse concurrentievervalsing.

429. E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 81.

430. Uit HR 10 maart 1993, nr. 27 845, BNB 1993/157 kan immers worden opgemaakt dat het moet gaan om dezelfde soort klanten. In oude jurisprudentie werd de geografische spreiding van klanten nog wel bezwaarlijk geacht voor de aanwezigheid van economische verwevenheid. Zie Hof's-Gravenhage 16 september 1986, nr. 2756/84, V-N 1987, blz. 562 en Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85.

venheid.⁴³¹ Het arrest HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112 biedt daartoe ook de mogelijkheid, omdat het er om gaat dat de activiteiten van de beoogde onderdelen van een fiscale eenheid in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van hetzelfde economische doel. Met een ruime uitleg wordt mijns inziens het meest recht gedaan aan de Organschafts- of concerngedachte die aan de fiscale eenheid ten grondslag ligt. In veruit de meeste gevallen treedt bovendien geen verlies van belastinginkomsten op. Dat zal zich namelijk alleen voordoen bij concernonderdelen die vrijgesteld presteren.⁴³² Om te bepalen of personen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid komt de nadruk dan te liggen bij de financiële en organisatorische verwevenheid. Deze benadering wordt ook in Duitsland gehanteerd (zie hierna). De benadering vertoont tevens gelijkenis met het groepsbegrip van art. 2:24 BW.⁴³³

Zoals reeds vermeld in paragraaf 5.8.7.1, hoeven in Duitsland niet alle verbondenheden in even sterke mate aanwezig te zijn. Indachtig de 'Organschaft'-gedachte staat de beheersing (Beherrschung) door de 'Organträger' (topondernemer) centraal. De enkele deelneming in het kapitaal is onvoldoende voor de economische verbondenheid.⁴³⁴ Daarvoor moet er redelijkerwijs een bedrijfseconomische samenhang bestaan tussen de 'Organträger' en de concernonderdelen.⁴³⁵ Beslissend is dat er een daadwerkelijke economische invloed wordt uitgeoefend op de onderdelen van de fiscale eenheid.⁴³⁶ Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.7.1, heeft het Verenigd Koninkrijk de drie verwevenheidseisen niet expliciet in haar BTW-wetgeving opgenomen. In de feitelijke uitwerking van de figuur van de fiscale eenheid komt de eis van economische verbondenheid niet voor.⁴³⁷

431. Een enge uitleg van de eis van economische verwevenheid zou er bijvoorbeeld toe kunnen leiden dat economische verwevenheid ontbreekt bij een houdstervennootschap die uitsluitend aan meerdere dochtervennootschappen managementdiensten verricht, omdat de houdstervennootschap niet hoofdzakelijk (voor meer dan 50%) presteert aan één dochtervennootschap en ook geen sprake is van een gemeenschappelijke klantenkring (de houdstervennootschap richt zich immers op andere klanten dan de dochters). Een dergelijke enge benadering komt in strijd met de concerngedachte.

432. Als wordt aangenomen dat Nederland beperkingen mag stellen aan de fiscale eenheid, kan bij dergelijke concernonderdelen een zwaardere toets aangelegd worden. Op grond van art. 11 tweede alinea BTW-richtlijn, dat voortvloeit uit richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking kan Nederland maatregelen treffen op dit punt. Die alinea geeft lidstaten die een fiscale eenheid invoeren namelijk de mogelijkheid om er op toe te zien dat dit de belastingplichtigen niet ten onrechte bevoordeelt noch benadeelt. Kort gezegd, geeft dit lidstaten een (te) ruime mogelijkheid om maatregelen te treffen tegen misbruik van de fiscale eenheid.

433. Zie J.C.M. van Sonderen, Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 7.

434. L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1341.

435. H.H. Heidner in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 2000, § 2, nr. 109 en Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 690.

436. L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1341.

437. In dezelfde zin M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 201.

5.8.7.4 Organisatorische verbondenheid

In Nederland wordt organisatorische verbondenheid aanwezig geacht indien de beoogde onderdelen van een fiscale eenheid onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding staan, dan wel de leiding van het ene onderdeel feitelijk ondergeschikt is ten opzichte van die van de andere.⁴³⁸ Anders dan de eis van de financiële verbondenheid is de eis van de organisatorische verbondenheid wel rechtsvormneutraal vorm gegeven.⁴³⁹ Gelet op de communautaire en materiële benadering die de BTW eigen is, ga ik er vanuit dat het begrip 'leiding' materieel en niet strikt formeel uit moet worden gelegd. Uit HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241 volgt dat sprake moet zijn van feitelijke leiding door dezelfde (groep van) personen. Onvoldoende is de enkele zeggenschap over benoeming en ontslag van bestuurders van een ander beoogd onderdeel van de fiscale eenheid. Gelet op de belangrijke positie die de Raad van Commissarissen inneemt bij structuurvennootschappen, zal bij die vennootschappen tevens moeten worden gekeken naar de commissarissen.⁴⁴⁰ In de Nederlandse praktijk wordt organisatorische verbondenheid snel aangenomen.

Naar mijn mening is er een overlap tussen de eis van de financiële verbondenheid en die van de organisatorische verbondenheid. Voor financiële verwevenheid is naast een aandelenbezit van meer dan 50% de daarbij behorende zeggenschap vereist.⁴⁴¹ In concernverhoudingen zal die zeggenschap in de regel mede bepalend zijn voor de invulling van de gezamenlijke, centrale leiding.⁴⁴²

In Duitsland is van organisatorische verbondenheid sprake als de rechtspersonen die onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid niet kunnen afwijken van de wil van de 'Organträger' (topondernemer).⁴⁴³ In Duitsland komt aan de organisatorische verbondenheid het minste gewicht toe.⁴⁴⁴ Van Hilten geeft aan dat in Duitsland uit de verbondenheid in financieel opzicht ook die in organisatorisch opzicht volgt.⁴⁴⁵ Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.7.1, heeft het Verenigd Koninkrijk de drie verbondenheidseisen niet expliciet in haar BTW-wetgeving opgenomen. De eis van organisatorische verbondenheid komt wel sterk naar voren in de Britse 'control'-gedachte.

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

439. Uit HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241 kan worden opgemaakt dat de invulling van de eis van organisatorische verbondenheid bij kapitaalvennootschappen tevens geldt voor bijvoorbeeld stichtingen en verenigingen.

440. Zie S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.6.I.e.4.

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

442. Zie over centrale leiding binnen concernverband paragraaf 3.2.3.3.

443. Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, § 2, anm. 696 en D. Völkel en H. Karg, *Umsatzsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004, blz. 269.

444. L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, *Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1373.

445. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 201.

5.8.8 *Begin en einde fiscale eenheid*

De belastingplicht van een fiscale eenheid begint en eindigt in principe op dezelfde wijze als dat het geval is in enkelvoudige verhoudingen.⁴⁴⁶ Op grond van de BTW-richtlijn is een fiscale eenheid aanwezig op het moment dat aan alle materiële voorwaarden daarvoor is voldaan. Een fiscale eenheid eindigt, gezien de tekst van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 tweede volzin Zesde richtlijn), indien niet meer aan de voorwaarden inzake verbondenheid wordt voldaan.⁴⁴⁷

In Nederland koppelt art. 7 lid 4 Wet OB 1969 de ingangsdatum van de fiscale eenheid aan een voor bezwaar vatbare beschikking. In de literatuur is wel betoogd dat de (constitutieve) beschikkingseis in strijd was met de Zesde richtlijn.⁴⁴⁸ Bijl, Van Hilten en Van Vliet daarentegen komt het echter voor dat de Nederlandse wetgever de vrijheid heeft om de reikwijdte van de fiscale eenheid in te perken en deze dus te verbinden aan de constitutieve voorwaarde van een beschikking van de fiscus.⁴⁴⁹ Gelet op het reeds meerdere malen aangehaalde arrest Stichting Goed Wonen I⁴⁵⁰ van het Hof van Justitie EG, is Nederland naar mijn mening vrij om de door de BTW-richtlijn geboden keuze inzake de fiscale eenheid uit te oefenen. Uit het arrest vloeit voort dat Nederland daarbij tevens voorwaarden mag stellen, voor zover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen.⁴⁵¹ De beschikkingseis wijzigt mijns inziens de aard van de keuze voor de fiscale eenheid niet wezenlijk. De beschikkingseis creëert slechts duidelijkheid met betrekking tot het ingangstijdstip van de fiscale eenheid.

In een drietal arresten heeft de Hoge Raad echter duidelijk gemaakt dat de beschikking geen constitutief vereiste is voor de fiscale eenheid.⁴⁵² Belastingplichtigen die daarbij belang hebben, kunnen zich er op beroepen dat zij één belastingplichtige zijn vanaf het tijdstip waarop zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht nauw met elkaar verbonden zijn. Belastingplichtigen kunnen het bestaan van een fiscale eenheid nog tijdens een procedure over een naheffingsaanslag stellen.⁴⁵³ Dat

446. Zie paragraaf 4.9.

447. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 46. In deze zin ook Hof Arnhem 13 april 1995, nr. 94/0924, Infobulletin 1995/886 en Hof Leeuwarden, 15 december 1995, nr. 95/0276, V-N 1996, blz. 1193.

448. Zie onder meer R.W.F. van Brederode, *Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1994/6112, blz. 1071, R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss.)*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 135 en C.M. Ettema en A. Schippers, *Jurisprudentie over de fiscale eenheid BTW*, WFR 2000/6415, blz. 1834.

449. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 48.

450. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396.

451. In dezelfde zin Hof 's-Hertogenbosch 9 augustus 2002, nr. 00/02792, V-N 2002/47.4.11, r.o. 4.2, D.B. Bijl, noot bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230 en G.J. van Norden, aantekening bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, FED 2005/121 en bij HR 27 januari 2006, nr. 41 316, FED 2006/50.

452. HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, HR 27 januari 2006, nr. 41 316, BNB 2006/312 en HR 9 juni 2006, nr. 42 426, BNB 2006/313.

453. HR 27 januari 2006, nr. 41 316, BNB 2006/312.

geldt zelfs wanneer zij een afwijzende beschikking fiscale eenheid hebben gekregen waartegen zij niet zijn opgekomen.⁴⁵⁴ De fiscale eenheid gaat, als belastingplichtigen dat willen, dus niet pas in vanaf de eerste dag van de maand volgend op die waarin de beschikking is afgegeven, zoals in art. 7 lid 4 Wet OB 1968 uitdrukkelijk is bepaald. De beschikking is in Nederland dan ook niet langer van belang voor de ingangsdatum van de fiscale eenheid. Daarvoor zijn uitsluitend de belastingplicht, de vestigingsplaats en de drie verwevenheden van belang. De Hoge Raad heeft met zijn arresten voorzien in de behoefte van de praktijk aan een flexibelere ingangsdatum van de fiscale eenheid dan die in art. 7 lid 4 Wet OB 1968 is opgenomen.

Aan de aanwezigheid van een fiscale eenheid koppelt art. 43 Inv.w. een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de onderdelen van een fiscale eenheid voor elkaars BTW-schulden. De vraag is of deze hoofdelijke aansprakelijkheid geldt voor de onderdelen van een fiscale eenheid waarbij aan de materiële voorwaarden is voldaan, maar waarvoor geen beschikking is afgegeven. Van hoofdelijke aansprakelijkheid ex art. 43 Inv.w. is namelijk sprake, indien natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR ingevolge art. 7 lid 4 Wet OB 1968 als één ondernemer zijn aangemerkt. Art. 43 Inv.w. bevat geen verwijzing naar de beschikking. De beschikking zou dan ook geen voorwaarde hoeven te vormen voor de hoofdelijke aansprakelijkheid. Het bestaan van een (materiële) fiscale eenheid op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 is daarvoor wel een voorwaarde. Naar mijn mening komt de rechtsbescherming⁴⁵⁵ van belastingplichtigen niet in het geding, wanneer zij zelf een fiscale eenheid willen. Als belastingplichtigen zich beroepen op een materiële fiscale eenheid, is het naar mijn mening redelijk dat zij daarbij tevens de hoofdelijke aansprakelijkheid binnenhalen.⁴⁵⁶ Ik teken daarbij aan dat de term 'aangemerkt' in art. 43 Inv.w. ook zo geduid zou kunnen worden dat de beschikking wel een constitutieve voorwaarde voor de hoofdelijke aansprakelijkheid is. Zolang er geen rechtelijk oordeel is over deze kwestie, moeten belastingplichtigen er rekening mee houden dat zij hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld ook al heeft de inspecteur geen beschikking afgegeven.

Duitsland kent, net als Nederland tegenwoordig voor belastingplichtigen, geen beschikkingsvereiste. Een concernonderdeel maakt deel uit van een Organschaft vanaf de datum van de akte van oprichting⁴⁵⁷, mits aan de materiële voorwaarden voor een fiscale eenheid is voldaan. Er hoeft ook geen overeenkomst ter zake van de fiscale eenheid te worden gesloten. In het Verenigd Koninkrijk bestaat wel een vorm van een beschikkingseis.⁴⁵⁸ De ingangsdatum van de fiscale eenheid is namelijk de dag

454. HR 9 juni 2006, nr. 42 426, BNB 2006/313.

455. De beschikkingseis is juist ingevoerd in verband met de rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Zie *Kamerstukken II* 1987/1988, 20 030, nr. 5, blz. 5 en nr. 11, blz. 2.

456. Als ik W. Schutte, commentaar bij HR 22 april 2005, nr. 38 659, NTFR 2005/552 goed begrijp, acht hij de beschikking wel een constitutieve voorwaarde voor de hoofdelijke aansprakelijkheid.

457. L. Schmidt, T. Müller en E.E. Stöcker, *Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999, nr. 1601.

458. Zie ook *Kamerstukken I*, 1988/1989, 20 030, nr. 23b, blz. 4.

waarop de aanvraag voor een fiscale eenheid door de Britse fiscus is ontvangen.⁴⁵⁹ De Britse fiscus bericht de aanvrager(s) binnen 15 dagen na ontvangst van de aanvraag om de ontvangstdatum daarvan, en daarmee de ingangsdatum van de fiscale eenheid, te bevestigen.⁴⁶⁰ Aardig is overigens dat de aanvraag 30 dagen kan worden geantedateerd.⁴⁶¹ Daarmee kunnen eventuele problemen betreffende de ingangsdatum van de fiscale eenheid worden voorkomen.

5.8.9 *Rechtvaardiging fiscale eenheid*

Het is evident dat de figuur van de fiscale eenheid voor een verschil in BTW-behandeling kan zorgen tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen. De figuur van de fiscale eenheid beantwoordt wel aan behoeften van ondernemingen. In de eerste plaats treedt administratieve vereenvoudiging op.⁴⁶² Een fiscale eenheid kan één BTW-aangifte doen. Daarnaast hoeven de onderdelen van een fiscale eenheid elkaar vanuit BTW-perspectief niet te factureren voor onderlinge prestaties. Ook de juiste tenaamstelling van inkomende facturen is niet langer bepalend voor de aftrek van voorbelasting. Een fiscale eenheid kan bovendien financiële voordelen opleveren.⁴⁶³ Deze voordelen kunnen echter slechts genoten worden in concernverhoudingen. Een belastingplichtige in enkelvoudige verhoudingen kan de voordelen niet deelachtig worden. Dat roept de vraag op naar de rechtvaardiging van de fiscale eenheid in de BTW.

De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting is van mening dat geen afdoende rechtvaardiging bestaat voor de fiscale eenheid en bepleit de afschaffing ervan.⁴⁶⁴ De Commissie is van oordeel dat er onvoldoende redenen zijn om af te wijken van de hoofdregel dat elke (rechts)persoon en elk lichaam dat als zodanig economische activiteiten verricht, hoezeer daarmee administratieve verlichting wordt gegeven aan concerns en hoezeer daarmee in sommige gevallen cumulatie wordt voorkomen. Administratieve lasten en cumulatie zijn algemene verschijnselen en er worden nu slechts uitsluitend voordelen gegeven als aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid wordt voldaan.

In het kader van dit onderzoek dient voor de rechtvaardiging van het verschil in BTW-behandeling dat de fiscale eenheid kan veroorzaken tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen getoetst te worden aan het rechtskarakter van de BTW. De BTW is een algemene verbruiksbelasting. Het beoogde subject

459. VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.6.

460. VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.7.

461. VAT Notice 700/2, Group and divisional registration van december 2004, onderdeel 2.13.

462. Dit wordt door de Europese Commissie in de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752 ook genoemd als reden waarom een fiscale eenheid wenselijk is.

463. Zie paragraaf 5.8.1.

464. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschappen, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 83. Opgemerkt dient te worden dat de Commissie dit enkel bepleit als de vrijstellingen zonder recht op aftrek behouden blijven.

van heffing is de particuliere consument. De fiscale eenheid maakt daar geen inbreuk op. Het argument dat de fiscale eenheid inbreuk maakt op het beoogde object van heffing in de BTW gaat naar mijn mening niet op. Het beoogde object van heffing is het consumptieve verbruik van goederen en diensten. Door de werking van de fiscale eenheid blijft heffing over transacties tussen concernonderdelen buiten de heffing, maar de fiscale eenheid leidt er niet toe dat niet wordt geheven over consumptief verbruik. Wanneer niet naar de in dit onderzoek centraal staande toetsingsmaatstaf van het rechtskarakter van de BTW wordt gekeken, maar naar de BTW als transitiebelasting zoals neergelegd in de BTW-richtlijn, komt de vraag op of het verschil in BTW-behandeling met enkelvoudige vennootschappen is te rechtvaardigen. Ter beantwoording van die vraag is het naar mijn mening belangrijk om vast te stellen dat het concern te beschouwen is als een ondernemingsvorm.⁴⁶⁵ Dit manifesteert zich bij uitstek bij de fiscale eenheid. Zoals Bijl terecht aangeeft, doet de fiscale eenheid het beste recht aan de neutraliteit van de omzetbelasting ten aanzien van de juridische vormgeving van een concern.⁴⁶⁶ Vanuit een economische benadering, die de BTW nu eenmaal eigen is, lijkt het aanmerken als één belastingplichtige van een fiscale eenheid te rechtvaardigen. Met de fiscale eenheid wordt in feite BTW-technisch vorm gegeven aan de concerngedachte waarin het concern één onderneming vormt.⁴⁶⁷ De fiscale eenheid in de BTW-richtlijn is immers gebaseerd op de Duitse figuur van de 'Organshaft'.⁴⁶⁸ Vennootschappen die structureel verbonden en onderling van elkaar afhankelijk zijn, kwalificeren daaronder als één belastingplichtige. In de BTW-richtlijn is deze verbondenheid geconcretiseerd door voor een fiscale eenheid te eisen dat er sprake moet zijn van een nauwe financiële, economische en organisatorische verbondenheid. De concerngedachte rechtvaardigt een inbreuk op het principe dat juridisch zelfstandige entiteiten ook voor de BTW zelfstandig zijn. Feitelijk en economisch gezien zijn de (concern)onderdelen van een fiscale eenheid namelijk niet zelfstandig. Het concern wordt in het ondernemingsrecht ook erkend als juridisch relevante, economische eenheid.⁴⁶⁹ Ook in de vennootschapsbelasting wordt uiting gegeven aan de concerngedachte.⁴⁷⁰

Naar mijn mening dient de richtlijnwetgever het facultatieve karakter van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) dan ook te wijzigen naar een im-

465. Zie paragraaf 5.8.1.

466. D.B. Bijl, 'Ben ik mijns broeders hoeder?', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 130.

467. Zie in vergelijkbare zin Fédération des Experts Comptables Européens, The VAT group in Europe, July 1994, blz. 10.

468. De Europese Commissie geeft in haar schriftelijke opmerkingen bij de zaak HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181/78 en 229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44 aan dat in de Zesde richtlijn aan de lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om uitdrukkelijk te opteren voor het Duitse stelsel van de 'Organshaft'.

469. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 4.

470. Dit gebeurt onder meer via de concernregelingen van art. 13 (deelnemingsvrijstelling), art. 14 (bedrijfsfusiefaciliteit) en art. 15 Wet Vpb (fiscale eenheid). Vgl. D. Juch, De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1974, blz. 13 en R.J. de Vries, De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1995, blz. 25 en 46.

peratief karakter. Daarmee wordt tevens een groot aantal bezwaren tegen een grensoverschrijdende fiscale eenheid weggenomen. Vanuit het oogpunt van een gelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse concernvennootschappen acht ik de introductie van een grensoverschrijdende fiscale eenheid wenselijk. Zoals blijkt uit een voorbereidingsdocument inzake het vervallen van de fiscale grenzen binnen de Gemeenschap per 1 januari 1993, was de Europese Commissie (toen) niet tegen een grensoverschrijdende fiscale eenheid.⁴⁷¹ Wellicht dat in de toekomst voldoende draagvlak bestaat om een grensoverschrijdende fiscale eenheid in te voeren.

Het specifieke voordeel van de BTW-af trek dat ontstaat bij onderdelen van een fiscale eenheid die binnen die fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verrichten, kan bijvoorbeeld te niet worden gedaan door een interne dienst aan te nemen. Zo wordt concurrentievervalsing tussen eenvoudige en concernverhoudingen voorkomen, terwijl recht wordt gedaan aan de concerngedachte en de overige voordelen van de fiscale eenheid behouden blijven. Het huidige art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) maakt dit mogelijk. Op grond van art. 11 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: de alinea die via richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -misbruik aan art. 4 lid 4 Zesde richtlijn is toegevoegd), kunnen lidstaten alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de fiscale eenheid te voorkomen.⁴⁷² Lidstaten kunnen op basis van deze alinea dus een interne dienst in voormelde zin invoeren.

5.9 Samenvatting en conclusie

Ter beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek heb ik in dit hoofdstuk een aantal verschillen en overeenkomsten vastgesteld met betrekking tot de belastingplicht voor de BTW van eenvoudige vennootschappen en van concernvennootschappen. Aangezien het onderzoek voor wat betreft de juridische structuur van concerns is beperkt tot de houdstervennootschap en de dochtervennootschap, heb ik onderscheid gemaakt tussen deze concernvennootschappen. Naar huidig recht is een zuivere houdstermaatschappij geen belastingplichtige. Datzelfde geldt voor een moeiende houdstermaatschappij die geen vergoeding voor haar activiteiten ontvangt en ook niet uit andere hoofde belastingplichtig is. Van belastingplicht is naar huidig recht pas sprake als een zuivere houdstervennootschap (a) zich mengt in het beheer van de dochtervennootschappen waarbij dit gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen of (b) optreedt als effectenhandelaar. Daarmee worden in feite dezelfde criteria aangelegd als bij eenvoudige vennootschappen. De norm is of sprake is van economische activiteiten onder bezwarende titel. De BTW-behandeling van eenvoudige vennootschappen en houdstervennootschappen

471. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament of 14 June 1989, Completion of the internal market and approximation of indirect taxes, COM(89)260final, blz. 7-8.

472. Zie art. 1 lid 1 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

komt dan ook overeen. Gelet op het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting is deze overeenkomst in BTW-behandeling naar mijn mening niet volledig te rechtvaardigen. Het beoogde subject van heffing in de BTW is de particuliere consument. Dat houdt naar mijn mening tevens in dat de productieve schakels geen BTW behoort te drukken. Houdstervenootschappen die uitsluitend aandelen houden, maar wel een wezenlijke functie binnen een concern vervullen, kwalificeren naar huidig recht niet als belastingplichtige, evenals enkelvoudige vennootschappen die geen economische activiteiten ontplooiën. Indachtig het beoogde subject van heffing in de BTW komt mij deze gelijke behandeling niet wenselijk voor. Houdstervenootschappen die een wezenlijke functie binnen een concern vervullen, dienen als belastingplichtige te worden aangemerkt, omdat zij onderdeel zijn van een concern. Het concern is een ondernemingsvorm waarvan de onderdelen behoren tot de productieve sfeer waar, behoudens vrijstellingen, geen BTW behoort te drukken. BTW hoort slechts te drukken in de consumptieve sfeer.

Uit de Europese jurisprudentie over houdstervenootschappen blijkt verder dat een (niet-zuivere) houdstervenootschap tevens belastingplichtig is voor haar aandeelhouderssfeer als het houden van de aandelen een rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verlengstuk vormt van haar belastbare activiteiten. De gehanteerde maatstaf is vergelijkbaar met de norm die de Hoge Raad aanlegt voor de reikwijdte van de belastingplicht in enkelvoudige verhoudingen (wederzijdse afhankelijkheid). Beide maatstaven dienen ter afbakening van de belastingplichtige sfeer. Het is vanuit het oogpunt van de BTW als algemene verbruiksbelasting dan ook te rechtvaardigen dat vergelijkbare maatstaven worden aangelegd. Ik heb betoogd dat de verlengstukgedachte een cruciale functie binnen de BTW vervult, omdat daarmee handelingen van een houdstervenootschap tot de belastingplicht c.q. economische activiteit kunnen worden gerekend. De verlengstukgedachte moet naar mijn mening ruim worden uitgelegd en dient aanvullend te zijn aan het 'moeien'. Als aandeelhoudersactiviteiten niet tot zelfstandige belastingplicht leiden en voorts de verlengstukgedachte niet kan worden toegepast, moet de houdstervenootschap naar huidig recht 'geknipt' worden in een belastingplichtige sfeer en een niet-belastingplichtige aandeelhouderssfeer (Sphärentheorie). De ruime uitleg van de verlengstukgedachte, die ik voorsta, leidt ertoe dat niet of minder snel 'geknipt' wordt in de belastingplicht van houdstervenootschappen. Deze benadering doet het meeste recht aan het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting en aan de concerngedachte.

Het vaststellen van de belastingplicht van dochtervennootschappen geschiedt op dezelfde wijze als bij enkelvoudige vennootschappen. Steeds dient de vraag beantwoord te worden of de betrokken dochtervennootschap een economische activiteit in de zin van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) verricht. De concernrelatie leidt niet tot verschillen in de beoordeling van de belastingplicht tussen dochtervennootschappen en enkelvoudige vennootschappen. Dat is ook niet noodzakelijk, aangezien de dochtervennootschappen wat betreft hun activiteiten vergelijkbaar zijn met enkelvoudige vennootschappen. De dochtervennootschappen zorgen immers voor de opbrengsten van de concernonderneming. Met de vergelijkbaarheid van de activiteiten is vanuit het oogpunt van de BTW als algemene verbruiksbe-

lasting ook de rechtvaardiging gegeven voor een gelijke behandeling voor wat betreft de belastingplicht. Wel maakt de concernrelatie een fiscale eenheid mogelijk, mits aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. Evenals bij de 'reguliere' dochtervennootschap zorgt de concernrelatie bij de vier in dit onderzoek betrokken distributievevennootschappen niet voor verschillen met de belastingplicht van enkelvoudige vennootschappen. Het betreft de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. Uitgaande van de vergelijkbaarheid van de activiteiten van deze distributievevennootschappen met die van enkelvoudige vennootschappen is vanuit het oogpunt van de BTW als algemene verbruiksbelasting de rechtvaardiging gegeven voor een gelijke behandeling voor wat betreft de belastingplicht.

Een belangrijk verschil tussen concernvennootschappen en enkelvoudige vennootschappen is dat eerstgenoemde de mogelijkheid hebben om een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) te vormen, mits aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. De voor een fiscale eenheid vereiste financiële, economische en organisatorische verbondenheid zijn naar mijn mening communautaire begrippen. Het Hof van Justitie EG heeft deze begrippen echter nog niet uitgelegd. Naar huidig Nederlands recht vormen de voor een fiscale eenheid vereiste financiële, economische en organisatorische verbondenheid afzonderlijke criteria. In Duitsland en het Verenigd Koninkrijk is veeleer sprake van een 'concerntoets'. Zo is, kort gezegd, in Duitsland de 'Beherschung' het doorslaggevende criterium, terwijl in het Verenigd Koninkrijk de 'control' beslissend is. Ik heb gepleit voor een complexbenadering van de financiële, economische en organisatorische verbondenheid in Nederland, omdat die benadering het meeste recht doet aan de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. Wanneer een complexbenadering niet haalbaar is, ben ik voorstander van een ruime uitleg van de economische verbondenheid. Naar mijn mening dient art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lidstaten te verplichten om een fiscale eenheid in te voeren. Daaraan gekoppeld pleit ik voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Een 'grensoverschrijdende' fiscale eenheid is reeds naar huidig recht mogelijk via een buitenlandse vaste inrichting. Er kan echter geen fiscale eenheid worden aangegaan met buitenlandse kapitaalvennootschappen. De beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland levert onder omstandigheden strijd op met de vrijheid van vestiging van art. 43 jo. 48 EG-verdrag. In bepaalde gevallen kunnen buitenlandse dochtervennootschappen mijns inziens dan ook onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. Voor zover de grensoverschrijdende fiscale eenheid in vrijgestelde verhoudingen leidt tot ongeoorloofd geachte belastingbesparingen kunnen de lidstaten via de interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) gepaste maatregelen treffen.

De fiscale eenheid leidt tot administratieve en onder omstandigheden financiële voordelen voor concernvennootschappen. Enkelvoudige vennootschappen ontberen deze voordelen. De fiscale eenheid kan dan ook voor een verschil in BTW-behandeling zorgen tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen. In het kader van dit onderzoek dient voor de rechtvaardiging van het verschil in BTW-behandeling dat de fiscale eenheid kan veroorzaken tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen, getoetst te worden aan het rechtskarakter

van de BTW. De BTW is een algemene verbruiksbelasting. Het beoogde subject van heffing is de particuliere consument. De fiscale eenheid maakt daar geen inbreuk op. Het argument dat de fiscale eenheid inbreuk maakt op het beoogde object van heffing in de BTW gaat naar mijn mening niet op. Het beoogde object van heffing is het consumptieve verbruik van goederen en diensten. Door de werking van de fiscale eenheid blijft heffing over transacties tussen concernonderdelen buiten de heffing, maar de fiscale eenheid leidt er niet toe dat niet wordt geheven over consumptief verbruik. Wanneer niet naar de in dit onderzoek centraal staande toetsingsmaatstaf van het rechtskarakter van de BTW wordt gekeken, maar naar de BTW als transactiebelasting zoals neergelegd in de BTW-richtlijn, komt de vraag op of het verschil in BTW-behandeling met enkelvoudige vennootschappen is te rechtvaardigen. Dat verschil is volgens mij te rechtvaardigen door de concerngedachte die aan de fiscale eenheid ten grondslag ligt. Die gedachte houdt immers in dat het concern één onderneming vormt. Daarom dient de fiscale eenheid – het concern dus – behandeld te worden als één belastingplichtige.

HOOFDSTUK 6

Het object van heffing in de BTW

6.1 Inleiding

De centrale probleemstelling van dit onderzoek is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. De beantwoording van de probleemstelling vindt plaats op twee niveaus, namelijk op het niveau van het subject van heffing en op het niveau van het object van heffing. In hoofdstuk 4 en 5 is het subject van heffing in enkelvoudige verhoudingen respectievelijk in concernverhoudingen aan de orde geweest. In dit hoofdstuk onderzoek ik het object van heffing in enkelvoudige verhoudingen. In hoofdstuk 7 behandel ik vervolgens het subject van heffing in concernverhoudingen. In dat hoofdstuk zie ik wat de overeenkomsten en/of verschillen zijn met situaties waarin een concernrelatie aanwezig is. Tevens komt in dat hoofdstuk de vraag aan de orde of de geconstateerde verschillen en overeenkomsten gerechtvaardigd zijn gelet op het rechtskarakter van de BTW.

De BTW is blijkens art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) een algemene verbruiksbelasting. De BTW beoogt via de belastbare feiten het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten.¹ De belasting wordt om technische redenen geheven van toeleveranciers van goederen en van verrichters van diensten.² Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn aan de BTW onderworpen de leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Verder zijn op grond van art. 2 lid 1 onderdeel b en d BTW-richtlijn aan de BTW onderworpen de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht (voorheen: art. 28bis Zesde richtlijn) en de invoer van goederen (voorheen: art. 2 lid 2 BTW-richtlijn). Het belastbare feit intracommunautaire verwerving is in de Europese BTW-regelgeving opgenomen in verband met het vervallen van de fiscale grenzen in de Gemeenschap per 1 januari 1993. De BTW-richtlijn beoogt blijkens punt 3 van de considerans geen inhoudelijke wijzigingen aan te brengen en doet dat op het punt van de handelingen die aan de BTW zijn onderworpen ook niet.

1. Zie paragraaf 2.5.

2. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 37.

6.2 Binnen het grondgebied van een lidstaat en plaats van handeling

Uit het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting vloeit voort dat goederen en diensten, ongeacht waar zij geproduceerd zijn, aan BTW behoren te worden onderworpen in het land waar zij worden verbruikt.³ De belastingopbrengsten behoren ook toe te komen aan dat land. Dit principe staat bekend als het bestemmingslandbeginsel.⁴ Voor het belastbare feit invoer van goederen is op grond van art. 30 BTW-richtlijn (voorheen: art. 7 lid 1 Zesde richtlijn) van belang het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van art. 24 EG-verdrag.⁵ Op deze wijze heeft de richtlijnwetgever bewerkstelligd dat goederen die vanuit derde landen naar de Gemeenschap komen, worden belast daar waar het verbruik van deze goederen plaatsvindt, namelijk in de Gemeenschap. De regeling voor de invoer van goederen is dan ook in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel. Conform dit beginsel drukt op goederen die de Gemeenschap verlaten geen BTW. Art. 146-147 BTW-richtlijn (voorheen: 15 Zesde richtlijn) voorziet namelijk in een vrijstelling met recht op aftrek voor de levering van goederen naar plaatsen buiten de Gemeenschap.

Krachtens art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn zijn aan de BTW onderworpen de leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. In art. 2 lid 1 Zesde richtlijn werd het begrip 'in het binnenland' gebruikt in plaats van het begrip 'binnen het grondgebied van een lidstaat'. Uit punt 3 van de considerans bij de BTW-richtlijn blijkt dat geen inhoudelijke wijziging is beoogd. Beide begrippen moeten dus op dezelfde wijze worden uitgelegd. In art. 5 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 3 lid 2 Zesde richtlijn) is bepaald dat voor toepassing van de BTW-richtlijn onder 'het grondgebied van een lidstaat' wordt verstaan: het grondgebied van iedere lidstaat van de Gemeenschap waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap overeenkomstig zijn art. 299 van toepassing is, met uitzondering van het (de) in art. 6 BTW-richtlijn genoemde gebied(en). In art. 6 BTW-richtlijn (voorheen: art. 3 lid 2 Zesde richtlijn) is dan ook een aantal bijzondere nationale gebieden uitgesloten.⁶

Hoewel de fiscale grenzen binnen de Gemeenschap per 1 januari 1993 zijn vervallen, is voor de BTW nog geen sprake van één gebied, zoals dat bijvoorbeeld voor de douanerechten wel het geval is. De BTW-richtlijn bevat dan ook bepalingen om de hef-

3. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 129.

4. Rapport van de commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU, Europese BTW-heffing, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 202, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 26.

5. Onder 'Gemeenschap' wordt op grond van art. 5 onderdeel 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 3 lid 1 Zesde richtlijn) verstaan het geheel van de grondgebieden van de lidstaten als omschreven in onderdeel 2.

6. Zo omvat het grondgebied van een lidstaat niet het eiland Helgoland (Duitsland), Ceuta, Melilla (Spanje), Livigno, Campione d'Italia, de nationale wateren van het meer van Lugano (Italië), de Canarische eilanden (Spanje), de overzeese departementen (Frankrijk) en Αγιο Όρος (Griekenland).

fingsbevoegdheid ter zake van leveringen van goederen en diensten te verdelen. Daarbij gaat het niet alleen om de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten en derde landen, maar tevens om de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten onderling. Het uitgangspunt daarbij is het bestemmingslandbeginsel. Aan dit beginsel zijn, mede vanuit praktische overwegingen, echter wel concessies gedaan.

De regels rondom de verdeling van heffingsbevoegdheid zijn neergelegd in art. 31-39 BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 Zesde richtlijn⁷) voor leveringen van goederen en in art. 43-59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn⁸) voor diensten. Art. 40-42 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter A Zesde richtlijn) bevat de plaats van de intracommunautaire verwerving van goederen. Indien goederen niet worden verzonden of vervoerd, is de plaats van levering op grond van art. 31 BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van levering. Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt vervoerd, wordt op grond van art. 32 BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Om te voldoen aan het bestemmingslandbeginsel is voor de levering van goederen naar landen buiten de Gemeenschap in art. 146 BTW-richtlijn (voorheen: art. 15 Zesde richtlijn) een vrijstelling met recht op aftrek opgenomen.

De 'hoofdregeel' voor de plaats van dienst is dat diensten belastbaar zijn in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht.⁹ Dit uitgangspunt stemt niet overeen met het bestemmingslandbeginsel. In de Tweede richtlijn was dit wel het leidende beginsel. Op grond van art. 6 lid 3 Tweede richtlijn diende BTW-heffing ter zake van diensten plaats te vinden in het land waar gebruik werd gemaakt van de dienst. Het bleek in de praktijk echter niet werkbaar om de plaats waar van een dienst gebruik wordt gemaakt te hanteren als criterium.¹⁰ Art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) bepaalt dan ook dat als plaats van dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebre-

7. In art. 28ter B Zesde richtlijn waren bijzondere regels getroffen voor de plaats van intracommunautaire levering van goederen.
8. In art. 28ter C, D, E en F Zesde richtlijn waren bijzondere regels getroffen voor respectievelijk de plaats van intracommunautaire goederenvervoersdiensten, de plaats van diensten die samenhangen met intracommunautaire goederenvervoersdiensten, de plaats van door tussenpersonen verrichte diensten en de plaats van de dienstverrichting bij expertises of bewerkingen van roerende lichamelijke zaken.
9. Bij gebrek aan een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is de plaats van dienst de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.
10. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 137. In het gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def., blz. 8 erkent de Europese Commissie dat ook.

ke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. Art. 44-57 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 Zesde richtlijn) bevatten regels voor de plaats van dienst van een aantal nader omschreven diensten. Een belangrijke categorie vormen de zogenoemde intellectuele diensten van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn). Op grond van deze bepaling zijn onder meer reclamediensden, adviesdiensten, financiële diensten en telecomunicatiediensten belastbaar in het land waar de afnemer van de diensten is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft, mits deze afnemer geen in de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtige is. Uit het Dudda-arrest blijkt dat de 'hoofdregel' van art. 9 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 43 BTW-richtlijn) geen voorrang heeft op de bepalingen van art. 9 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 44-57 BTW-richtlijn).¹¹ De 'hoofdregel' is dan ook eigenlijk een vangnetbepaling. Het adagium 'lex specialis derogat legi generali' gaat immers op met betrekking tot art. 44-57 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 Zesde richtlijn), waarin specifiekere bepalingen zijn opgenomen dan in art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn). In het gewijzigde voorstel voor de plaats van dienst is de regel van art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 BTW-richtlijn) de nieuwe hoofdregel geworden voor diensten aan belastingplichtigen.¹² Het voorgestelde art. 9 lid 1 Zesde richtlijn bepaalt dat de plaats van levering van diensten aan belastingplichtigen de plaats is waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waaraan de dienst wordt geleverd. De voorgestelde hoofdregel sluit beter dan de huidige hoofdregel aan bij het beoogde doel van de BTW, namelijk het belasten van diensten op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt.¹³ De hoofdregel van art. 9 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 43 BTW-richtlijn) blijft in het voorgestelde art. 9 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 44-56 BTW-richtlijn) de hoofdregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen.

6.3 Door een als zodanig handelende belastingplichtige

Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn aan de BTW onderworpen leveringen van goederen en diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een *als zodanig handelende* belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Zoals reeds is aangegeven in paragraaf 4.7, bestaat belastingplicht daarom alleen voor die prestaties die een belastingplichtige in zijn hoedanigheid van belastingplichtige verricht. Prestaties die een belastingplichtige niet verricht in de hoedanigheid van belastingplichtige vallen buiten de reikwijdte van de BTW. Het gaat dan bijvoorbeeld om verkopen van goederen

11. HvJ EG 26 september 1996, nr. C-327/94 (Dudda), V-N 1997, blz. 1225.

12. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def. Het eerdere voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 23 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def. is ingetrokken. Anders dan het eerdere voorstel ziet het gewijzigde voorstel ook op diensten verricht aan niet-belastingplichtigen.

13. Zie gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def. blz. 8 en 18 (conside-rans, punt 3).

door belastingplichtige natuurlijke personen in privé of door publiekrechtelijke lichamen in hun capaciteit van overheid. Een bijzondere positie komt toe aan de invoer van goederen, intracommunautaire verwervingen van goederen door rechtspersonen en de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen. Ter zake van deze belastbare feiten vindt namelijk heffing plaats ongeacht of degene die het belastbare feit verricht belastingplichtige is.¹⁴ Op belastbare feiten verricht door niet-belastingplichtigen ga ik hierna niet in, aangezien dat buiten het bestek van dit onderzoek valt.

Het zal niet steeds eenvoudig zijn om te bepalen of een handeling door een belastingplichtige als zodanig is verricht. De beoordeling daarvan zal feitelijk van karakter zijn.¹⁵ Uit het Armbrecht-arrest van het Hof van Justitie EG volgt dat een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, niet als belastingplichtige handelt.¹⁶ Een door een belastingplichtige voor privédoeleinden verrichte handeling valt niet onder de werkingssfeer van de BTW. Uit de vaste jurisprudentie over vermogensetikettering blijkt dat belastingplichtigen bij de aanschaf van investeringsgoederen die zij gemengd gaan gebruiken, de keuzevrijheid hebben om deze goederen al dan niet in hun hoedanigheid als belastingplichtige af te nemen.¹⁷

Naar mijn mening bestaat een dergelijke keuzevrijheid niet met betrekking tot het verrichten van belastbare prestaties. Een belastingplichtige heeft geen keuze om een prestatie als belastingplichtige of als niet-belastingplichtige te verrichten. Daarmee zou namelijk de BTW als algemene verbruiksbelasting worden gefrustreerd. Keuzevrijheid zou betekenen dat belastingplichtigen alleen belaste prestaties zouden gaan verrichten aan aftrekgerechtigde afnemers. Deze afnemers kunnen de door de belastingplichtige in rekening gebrachte BTW in aftrek brengen. Zij worden niet geconfronteerd met BTW-cumulatie, omdat de belastingplichtige de rechtstreeks aan zijn belaste prestaties toerekenbare voorbelasting in aftrek kan brengen. In alle andere gevallen, particulieren en andere niet-aftrekgerechtigden, zouden belastingplichtigen hun normaliter belaste prestaties in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige verrichten. Op die wijze wordt de BTW geëlimineerd uit de totale kostprijs voor deze categorie afnemers. De bij de prestatieverrichter niet-aftrekbare voorbelasting zal hij verdisconteren in zijn vergoeding. Keuzevrijheid met betrekking tot de hoedanigheid waarin een belastingplichtige zijn prestaties verricht, zou derhalve leiden tot le-

14. Zie respectievelijk art. 2 lid 1 onderdeel d jo. art. 30 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 2 jo. art. 7 Zesde richtlijn; invoer van goederen), art. 2 lid 1 onderdeel b sub i BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn; intracommunautaire verwervingen van goederen door niet-belastingplichtige rechtspersonen) en art. 2 lid 1 onderdeel b sub ii BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn; intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen door niet-belastingplichtigen).

15. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 46.

16. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht) BNB 1996/62, r.o. 17 en 18.

17. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht) BNB 1996/62, HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-415/98 (Bakcsi), BNB 2001/200, HvJ EG 8 mei 2003, nr. C-269/00 (Seeling), BNB 2004/1, HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229 en HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens), BNB 2005/284.

gitimatie van belastingontwijking. Om die reden is binnen de BTW geen plaats voor deze keuzevrijheid.

6.4 Onder bezwarende titel

6.4.1 Algemeen

Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn aan de BTW onderworpen leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige *onder bezwarende titel* worden verricht. Ook voor het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen is op grond van art. 2 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 1 Zesde richtlijn) een bezwarende titel vereist. Slechts voor het belastbare feit invoer van goederen is een bezwarende titel niet vereist.¹⁸ De eis van de bezwarende titel ontbreekt in verband met de ratio van BTW-heffing bij invoer van goederen. BTW is verschuldigd bij invoer om de concurrentiepositie van buitenlandse producten gelijk te doen zijn aan die van in het binnenland gevestigde producenten.¹⁹ Indien bij de invoer van goederen een bezwarende titel vereist zou zijn, zouden goederen buiten de Gemeenschap kunnen worden aangekocht en hier zonder BTW kunnen worden ingevoerd.²⁰

Het Hof van Justitie EG heeft zich tot op heden alleen uitgelaten over de bezwarende titel in verband met de vraag of sprake was van een belastbare dienst. De bezwarende titel is echter niet alleen daarvoor een vereiste. Zoals gezegd, is een bezwarende titel vereist voor leveringen van goederen, diensten en intracommunautaire verwervingen van goederen. De bezwarende titel komt dan ook aan de orde voordat ik in ga op leveringen van goederen, diensten en intracommunautaire verwervingen van goederen.

Een opvallend verschil tussen de Zesde richtlijn en de tekst van de Nederlandse Wet OB 1968 was dat in de Wet OB 1968 voor een (belastbare) levering geen bezwarende titel vereist was.²¹ Per 1 januari 2007 is de richtlijnsystematiek – zoals reeds het ge-

18. Zie art. 2 lid 1 onderdeel d en art. 30 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 2 en art. 7 Zesde richtlijn).

19. D.G. van Vliet, 'De heffing van BTW bij de invoer van goederen', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 192.

20. Dit probleem zou overigens kunnen worden omzeild door naast de levering van goederen onder bezwarende titel uit derde landen ook de overbrenging van eigen goederen uit een derde land naar de Gemeenschap als belastbaar feit te introduceren, net zoals dat is gebeurd in het intracommunautaire handelsverkeer. Om effect te sorteren moet dit additionele belastbare feit dan wel gelden voor belastingplichtigen én niet-belastingplichtigen. De huidige regeling zonder de bezwarende titel is echter eenvoudiger.

21. Zie art. 1 onderdeel a jo. art. 3 Wet OB 1968 oud.

val was in België²², Duitsland²³ en het Verenigd Koninkrijk²⁴ – overgenomen op het punt van de bezwarende titel. In de Nederlandse Wet OB 1968 vóór 1 januari 2007 was de in de Wet OB 1954 gehanteerde systematiek gehandhaafd. Daarin ontbrak de eis van het handelen onder bezwarende titel eveneens. Op grond van een letterlijke rechtspositivistische uitleg van de Nederlandse wet zou een levering om niet een belastbare levering hebben gevormd. Een materieel verschil met de Zesde richtlijn leverde dit echter niet op, aangezien de maatstaf van heffing nihil was. Per 1 januari 2007 is de bezwarende titel ook opgenomen in de definitie van het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen. Ook op het punt van het recht op aftrek van voorbelasting bestond er vóór 1 januari 2007 verschil tussen de Zesde richtlijn en de Nederlandse wet. De Zesde richtlijn kende, evenals de BTW-richtlijn nu, slechts recht op aftrek van voorbelasting toe met betrekking tot belaste handelingen waaronder niet begrepen waren handelingen om niet. Art. 15 Wet OB 1968 kende geen uitsluiting voor de aftrek van voorbelasting met betrekking tot handelingen om niet.²⁵ Per 1 januari 2007 is ook op het punt van de aftrek van voorbelasting de Europese BTW-systematiek overgenomen. Er bestaat op bovenstaande punten dus geen verschil meer tussen de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet.

6.4.2 *Rechtstreeks verband en rechtsbetrekking*

Leveringen van goederen en diensten zijn ingevolge art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) slechts belastbaar indien zij onder bezwarende titel worden verricht. De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG over de bezwarende titel ziet, zoals gezegd, alleen op diensten. Hetgeen uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid, geldt mijns inziens echter ook voor leveringen van goederen en intracommunautaire verwervingen van goederen.

22. Zie art. 2 WBTW dat luidt: 'De leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, zijn aan de belasting onderworpen wanneer ze in België plaatsvinden. ...' en art. 10 § 1 WBTW 'Als een levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken. Er wordt onder meer het feit bedoeld waarbij een goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld ingevolge een contract tot overdracht of aanwijzing.'
23. Zie art. 1 lid 1 sub 1 UstG dat luidt: 'Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt.' en art. 3 lid 1 UstG: 'Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).'
24. Zie art. 1 lid 1 sub a VAT Act 1994 dat luidt: 'Value added tax shall be charged, in accordance with the provisions of this Act on the supply of goods or services in the United Kingdom (including anything treated as such a supply)' en art. 5 lid 2 sub a VAT Act 1994: "'supply" in this Act includes all forms of supply, but not anything done otherwise than for a consideration.'
25. Voor aftrek was in de Nederlandse systematiek uiteraard wel vereist dat de prestaties om niet plaatsvonden in het kader van de onderneming.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG blijkt dat er niet alleen een vergoeding tegenover een dienst moet staan, maar dat er tevens een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de dienst en de vergoeding. In het arrest Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats heeft het Hof van Justitie EG geoordeeld dat als dienst onder bezwarende titel slechts kan worden beschouwd, de dienst waarmee de ontvangen tegenwaarde in rechtstreeks verband staat.²⁶ Een dienst is enkel belastbaar indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de daarvoor ontvangen tegenwaarde. De belastinggrondslag bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor de dienst wordt ontvangen. In het arrest Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats verrichtte de coöperatieve vereniging Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats geen dienst onder bezwarende titel, aangezien de vereniging prestaties verrichtte jegens haar leden zonder hiervoor een vergoeding te vragen. Als gevolg daarvan daalde de waarde van de aandelen van de leden in de vereniging wel. De coöperatieve vereniging ontving daarmee echter geen tegenwaarde voor haar activiteiten die in rechtstreeks verband stond met de door haar verrichte activiteiten. Dit arrest betreft overigens de toepassing van de Tweede richtlijn, maar is tevens van toepassing op de BTW-richtlijn. De voorwaarde van de bezwarende titel is namelijk niet veranderd. Ik maak uit het arrest op dat de afnemer van een prestatie niet alleen een vergoeding moet betalen, zich een opoffering moet getroosten (i.c. in de vorm van de waardedaling van de aandelen), maar dat de leverancier of de dienstverlener tevens een vergoeding moet ontvangen om te komen tot een belastbare prestatie onder bezwarende titel.

In het arrest Apple and Pear, dat is gewezen onder vigeur van de Zesde richtlijn, heeft het Hof van Justitie EG het rechtstreeks verband vereiste nader uitgewerkt.²⁷ In deze Engelse zaak draaide het om de Apple and Pear Development Council. De taak van deze council bestond voornamelijk uit het maken van reclame, het voeren van promotieacties en de verbetering van de kwaliteit van in Engeland en Wales geteelde appels en peren. De leden van deze council hadden de wettelijke verplichting om een financiële bijdrage te leveren ter dekking van de kosten. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat de diensten van de council voordelen voor de hele sector opleverden. Eventuele voordelen van individuele telers vloeiden indirect voort uit de algemene voordelen voor de hele sector. Bovendien bestond, aldus het Hof van Justitie EG, geen verband tussen de omvang van het voordeel van de individuele telers en het bedrag dat zij moesten betalen. De telers hadden de wettelijke verplichting om de bijdrage te betalen, ongeacht of zij voordeel hadden bij specifieke diensten van de council. Het Hof van Justitie EG oordeelde dan ook dat geen sprake was van een rechtstreeks verband.

26. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats), BNB 1981/232. In gelijke zin HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443 en HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365.

27. HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443.

In het Tolsma-arrest heeft het Hof van Justitie EG vervolgens beslist dat de vergoeding die in rechtstreeks verband staat tot de dienst moet zijn overeengekomen.²⁸ Er dient derhalve een rechtsbetrekking te bestaan tussen de dienstverrichter en de afnemer van de dienst. Het Hof van Justitie EG overweegt als volgt:

*'Uit het voorgaande volgt, dat een dienst enkel "onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.'*²⁹

In het Tolsma-arrest ging het om een orgeldraaier die geld van voorbijgangers ontving voor het door hem ten gehore gebrachte orgelspel. De door de orgeldraaier ontvangen gelden vormden geen vergoeding voor een door hem verrichte prestatie, omdat de vergoeding niet door hem was bedongen. Bovendien vormden de betalingen door de voorbijgangers geen noodzakelijke voorwaarde voor het orgelspel. Doordat de vereiste rechtsbetrekking ontbreekt, werden er door de orgeldraaier geen diensten verricht.

Het meest recente belangrijke arrest over het rechtstreeks verband is gewezen in de zaak Kennemer Golf & Country Club.³⁰ De vraag in dit arrest was of art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 BTW-richtlijn) aldus moest worden uitgelegd, dat de jaarlijkse contributies van de leden van een sportvereniging de tegenprestatie voor de door die vereniging verrichte diensten kunnen vormen, ook indien leden die de voorzieningen van de vereniging niet of niet regelmatig gebruiken, toch verplicht zijn hun jaarlijkse contributie te betalen. Het gegeven dat de jaarlijkse contributie forfaitair was en niet was gekoppeld aan elk afzonderlijk gebruik van de sportfaciliteiten deed niet af aan het feit dat over en weer prestaties werden uitgewisseld tussen de leden van de sportvereniging en de vereniging zelf. De prestaties van de vereniging bestonden immers in de permanente terbeschikkingstelling aan haar leden van het sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten, en niet in de verrichting van individuele prestaties op verzoek van de leden. Het Hof van Justitie EG nam dus een rechtstreeks verband aan tussen de jaarlijkse contributie van de leden van een sportvereniging en de door deze vereniging verrichte prestaties. Daaraan voegt het Hof van Justitie EG nog toe dat als forfaitaire bijdragen het gevolg zouden hebben dat geen sprake zou zijn van belastbare prestaties, vrijwel iedere dienstverrichter zich

28. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271. R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 28 april 1999, nr. 34 448, FED 1999/696 (liggeld) lijkt een geheel eigen interpretatie van het Tolsma-arrest voor te staan. Van der Paardt stelt dat 'Niet zozeer de contractuele relatie alswel de economische marktwerking bepaalt of er al dan niet sprake is van een levering of dienst in het economische verkeer, waarvoor een marktprijs tot stand komt, ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is'. Deze benadering is mijns inziens niet in overeenstemming met het Tolsma-arrest. Bovendien vraag ik me af op welke wijze deze economische marktwerking en marktprijs als maatstaf gehanteerd en ingevuld moeten worden.

29. HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

30. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

aan de heffing van BTW zou kunnen onttrekken door forfaitaire prijzen te berekenen en zo de heffingsbeginselen die de grondslag van het gemeenschappelijk BTW-stelsel vormen terzijde te schuiven.

Van der Paardt meent dat het arrest Kennemer Golf & Country Club een wijziging lijkt in te houden ten opzichte van oudere jurisprudentie.³¹ Naar aanleiding van HR 31 januari 2003, nr. 37 777, BNB 2003/140³² concludeert hij dat van belang blijft de toetsing of een vereniging (individualiseerbare) prestaties aan haar leden levert en niet slechts de algemene belangen van de leden behartigt.³³ Naar mijn mening zal steeds de toets uit het arrest Apple and Pear moeten worden aangelegd. Voor een rechtstreeks verband moet een afnemer een individualiseerbaar voordeel verkrijgen, waarvoor hij betaalt. Betalingen die leiden tot algemene voordelen staan niet in een rechtstreeks verband tot prestaties van een belastingplichtige. Een rechtstreeks verband bestaat ook niet indien een afnemer een indirect voordeel verkrijgt dat van het algemene voordeel is afgeleid. Ik ben van mening dat het arrest Kennemer Golf & Country Club geen wijziging inhoudt ten opzichte van die toets. In dat arrest stapt het Hof van Justitie EG niet af van de toets van het individuele voordeel voor de afnemer. Het Hof van Justitie EG stelt echter voor de belastingplichtige vast dat deze niet op verzoek van de leden individuele prestaties verricht, maar dat deze permanent het sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten voor de leden openstelt. De prestatie waarvoor de leden betalen, bestaande in de openstelling van faciliteiten, is echter naar zijn aard breder van karakter dan een normale één-op-één prestatie. Dat doet niet af aan het feit dat de openstelling van de faciliteiten voor de leden individualiseerbaar voordeel oplevert.³⁴ De afbakening van de openstelling van faciliteiten (rechtstreeks verband) en het verkrijgen van indirect voordeel dat is afgeleid van algemeen voordeel (geen rechtstreeks verband) zal naar mijn mening evenwel niet steeds eenvoudig zijn.

6.4.3 *Rechtsbetrekking en BTW als algemene verbruiksbelasting*

Mede gelet op de discussie in de literatuur, is het in het kader van de vereiste rechtsbetrekking van belang om te bezien in hoeverre het Tolsma-arrest past binnen een algemene verbruiksbelasting als de BTW. Zoals aangegeven in paragraaf 2.5, is een verbruiksbelasting het beste te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te

31. R.N.G. van der Paardt, Preadvies BTW-heffing van verenigingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 221, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 20.

32. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat contributies aan een politieke partij niet kunnen worden aangemerkt als een vergoeding voor een prestatie, aangezien er geen rechtstreeks verband bestond met rechtstreeks aanwijsbare prestaties jegens de leden. De politieke partij kwalificeerde niet als belastingplichtige.

33. R.N.G. van der Paardt, Preadvies BTW-heffing van verenigingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 221, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 21.

34. Ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 119 menen dat het gebruik mogen maken van faciliteiten (van een vereniging) een individualiseerbare prestatie (jegens het lid) oplevert.

hanteren.³⁵ Bijl constateert naar aanleiding van het Tolsma-arrest dat het vereiste van de rechtsbetrekking afbreuk doet aan het karakter van de BTW als bestedingsbelasting.³⁶ Consumenten geven volgens hem wel geld uit voor het ten gehore brengen van muziek, maar dit leidt niet tot heffing. Ook Van Hilten ziet in het Tolsma-arrest een inbreuk op de aan de BTW ten grondslag liggende bestedingsgedachte.³⁷ Volgens Nieuwenhuizen is de bestedingsgedachte in het Tolsma-arrest echter geen geweld aan gedaan.³⁸ In het Tolsma-arrest was er naar zijn mening geen sprake van consumptieve besteding. De orgeldraaiër speelde toch wel of hij nu geld ontving voor zijn prestatie of niet, hetgeen de geldgevers niet kan zijn ontgaan. Het gaat niet aan om een besteding te belasten wanneer de besteder zich niet bewust is van het ontvangen van een prestatie in ruil voor de eigen besteding.

Denie wijst er op dat het geldbakje in de Tolsma-zaak moet worden belast onder een algemene verbruiksbelasting of bestedingsbelasting.³⁹ Wanneer de BTW wordt beschouwd als indirecte belasting is dat niet op voorhand duidelijk. Hij gelooft dat hun gemeenschappelijke kenmerk als rechtsverkeersbelasting het probleem veroorzaakt. Naar mijn mening schuilt de crux inderdaad in de spanning die kan ontstaan tussen het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting en het gegeven dat de BTW naar de normen die zijn geformuleerd in de BTW-richtlijn een transactiebelasting is. Het kan mijns inziens niet worden ontkend dat de consumenten door geld te geven aan de orgeldraaiër een besteding, althans in ruime zin, hebben gedaan. Bij een besteding in ruime zin gaat het er slechts om dat consumenten geld hebben uitgegeven ongeacht of zij daar iets voor terugkrijgen. Feitelijk hebben de consumenten de keuze gemaakt om hun geld aan de orgeldraaiër (weg) te geven. Zij hebben hun geld dus besteed in ruime zin. Aldus bezien past het Tolsma-arrest niet bij het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Ter zake van het beoogde object van heffing⁴⁰, het consumptieve verbruik van goederen en diensten, wordt niet geheven.

Wanneer echter het gegeven dat de BTW een transactiebelasting is in ogenschouw wordt genomen, en dus wordt gekeken naar het object van heffing zoals dat in de BTW-richtlijn zelf is opgenomen⁴¹, lijkt dit beeld te gaan schuiven. Bij een besteding in enge zin dient tegenover een besteding namelijk wel degelijk (feitelijke) consumptie te bestaan die rechtstreeks verband houdt met deze besteding. Consumenten moeten iets terugkrijgen voor het geld dat zij hebben uitgegeven en datgene wat

35. In deze zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 9.

36. D.B. Bijl aantekening bij HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), FED 1994/348.

37. M.E. van Hilten, Het bakje van de orgelman, *BtwBrief* 1994, nr. 3, blz. 2.

38. W.A.P. Nieuwenhuizen, Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, *WFR* 1994/6138, blz. 256. D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss), Universiteit Maastricht, 2001, blz. 108 deelt de zienswijze van Nieuwenhuizen.

39. A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, *WFR* 1994/6086, blz. 34.

40. Zie de in paragraaf 2.5 opgenomen figuur.

41. Zie de in paragraaf 2.5 opgenomen figuur.

de consumenten krijgen moet ook hetgeen zijn wat zij beoogden te krijgen. Dat was in het Tolsma-arrest niet het geval. Het Hof van Justitie EG wijst er in r.o. 17 ook op dat de betaling van de voorbijgangers niet afhangt van de muzikale prestatie, maar van persoonlijke motieven, waarbij ook sympathie een rol kan spelen. Gesteld kan dan ook worden dat een besteding niet belast behoort te worden wanneer de besteder zich niet bewust is van het ontvangen van een prestatie in ruil voor de eigen besteding. Het geven van het geld aan de orgeldraaier vormt dan een vrijwillige gift die weliswaar een uitgave vormt, maar die geen besteding in enge zin is. Mijn conclusie is dan ook dat het Hof van Justitie EG in het Tolsma-arrest voorrang heeft gegeven aan het in de regelgeving geformuleerde object van heffing boven het beoogde object van heffing. Anders gezegd, het Tolsma-arrest past wel binnen de huidige BTW, maar niet binnen een algemene verbruiksbelasting.

6.5 Geen verbruiskriterium

Art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: 2 Eerste richtlijn) merkt de BTW aan als algemene verbruiksbelasting. In art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn), waarin de belastbare feiten zijn opgenomen, komt de term 'verbruik' echter niet voor. De vraag rijst dan ook of verbruik een criterium is om te kunnen bepalen of sprake is van een belastbare prestatie voor de BTW.

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 2.2, dient voor de vraag wie en wat de BTW moet belasten aangesloten te worden bij de normen die de richtlijnwetgever zelf heeft geformuleerd in de BTW-richtlijn. Met betrekking tot het object van heffing is art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn) dan ook normstellend. Naar haar systematiek, zoals de richtlijnwetgever die heeft neergelegd in de BTW-richtlijn, is de BTW naar mijn mening een transactiebelasting of verkeersbelasting.

Het Hof van Justitie EG heeft in de arresten *Mohr* en *Landboden-Agrardienste* het element 'verbruik' geïntroduceerd.⁴² Beide arresten gaan over de vraag of subsidies de vergoeding vormen voor belastbare prestaties van de subsidieontvanger. In jurisprudentie over andere onderwerpen dan subsidies heeft het Hof van Justitie het element 'verbruik' niet aan de orde gesteld. Het lijkt er dan ook op dat het Hof van Justitie EG het verbruiskriterium alleen in bijzondere gevallen hanteert. In het *Mohr*-arrest draait het om een landbouwer die ter zake van de beëindiging van zijn melkproductie een vergoeding van de EG krijgt. Noch de EG, noch de nationale autoriteiten, verkregen goederen of diensten voor hun eigen gebruik waardoor zij als verbruikers van een dienst aangemerkt konden worden, omdat de EG in het algemeen belang handelde. De vergoeding van de EG aan de landbouwer vormt derhalve geen tegenprestatie voor een dienst, aldus het Hof van Justitie EG.

42. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17.

Het Hof van Justitie EG trekt deze lijn door in het Landboden-Agrardienste-arrest. Daarin gaat het om een subsidie voor een productiebeperking door een landbouwer. In r.o. 23 van het arrest Landboden-Agrardienste werkt het Hof van Justitie EG het verbruikscriterium nader uit. Het Hof overweegt:

'Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare gebruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.'

Het verbruikscriterium lijkt aldus twee cumulatieve elementen te bevatten. In de eerste plaats dient er sprake te zijn van een identificeerbare gebruiker van de prestatie. In de tweede plaats dient de prestatie een voordeel op te leveren dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.⁴³ Bomer en Van Kesteren trekken ten aanzien van dit tweede element de conclusie dat naast de gebruiker ook het voordeel identificeerbaar moet zijn.⁴⁴ Het gaat hierbij volgens hen dan niet om een voordeel dat een indirect uitvloeisel vormt of een bijgevolg is van voordelen die op algemene wijze aan de gehele sector toevloeien waartoe de betaler behoort. Het Hof van Justitie EG laat er mijns inziens inderdaad geen twijfel over bestaan dat naast de identificeerbare gebruiker ook een voordeel moet worden verstrekt dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.⁴⁵ Dit voordeel dient vervolgens wel bepaalbaar te zijn.

In navolging van het Hof van Justitie EG heeft de nationale rechter het verbruikscriterium ook gehanteerd met betrekking tot subsidies.⁴⁶ Aangezien bij subsidies en

43. Ook uit andere tekstversies van het arrest blijken deze twee elementen. Zie de Duitse tekst (procestaal): '... erbringt der Landwirt keinem identifizierbaren Verbraucher Dienstleistungen, und er verschafft keinen Vorteil, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte.', de Engelse tekst: '... the farmer does not provide services to an identifiable consumer or any benefit capable of being regarded as a cost component of the activity of another person in the commercial chain.' en de Franse tekst: '... l'exploitant agricole ne fournit pas des services à un consommateur identifiable ni un avantage susceptible d'être considéré comme un élément constitutif du coût de l'activité d'une autre personne dans la chaîne commerciale.'

44. A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorbelastingen, WFR 2001/6442, blz. 962.

45. Er zou op basis van de door het Hof van Justitie EG gebezigde bewoordingen in r.o. 23 nog wel kunnen worden betoogd dat de vereisten van de identificeerbare gebruiker en het te leveren voordeel als alternatieve vereisten moeten worden beschouwd. Een dergelijke interpretatie ligt mijns inziens niet voor de hand. Een geleverd voordeel zonder een daarbij behorende gebruiker is niet goed voorstelbaar. Dat is even goed andersom het geval.

46. Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 30 juni 1997, nr. 95/3524, V-N 1998/13.22 (*subsidie voor restauratie van voor verkoop bestaande panden*), Hof 's-Gravenhage 3 september 1997, nr. 95/2491, V-N 1998/4.14 (*gemeentelijke bijdrage parkeervoorziening*), HR 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50 (*subsidie ICT-innovatieproject universiteiten*), HR 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212 (*subsidie parkeergarage*) en HR 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430 (*subsidie jeugdgevangenis*).

schadevergoedingen veelal dezelfde problematiek speelt⁴⁷, is het criterium voorts van belang bij schadevergoedingen.⁴⁸ Zowel subsidies als schadevergoedingen in zuivere vorm vormen geen vergoeding voor belastbare prestaties voor de BTW.

Met Van Hilten en Van Kesteren meen ik dat het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest, en daarmee ook in het Landboden Agrardienste-arrest, het collectieve 'algemeen' belang (geen verbruik, geen heffing) heeft willen plaatsen tegenover het individuele 'eigen' belang. Handelingen die individueel gebruik van goederen en/of diensten tot gevolg hebben, zijn dan in beginsel prestaties die in de heffing kunnen worden betrokken.⁴⁹ Het verbruikscriterium fungeert derhalve als norm in gevallen waarin moet worden getoetst of het rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding aanwezig is (individueel eigen belang; identificeerbare verbruiker en identificeerbaar voordeel) of dat dit ontbreekt (collectief algemeen belang).

Systematisch maakt het verbruikscriterium naar mijn mening dan ook onderdeel uit van het rechtstreeks verband vereiste. Daarmee ligt het verbruikscriterium besloten in het element 'onder bezwarende titel' van art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). De invulling van het verbruikscriterium in het arrest Landboden-Agrardienste sluit aan bij het rechtstreeks verband vereiste uit Apple and Pear arrest.⁵⁰ Zoals aangegeven in paragraaf 6.4.2, volgt uit het arrest Apple and Pear reeds dat een afnemer een individualiseerbaar voordeel moet verkrijgen, waarvoor hij betaalt. In het Landboden-Agrardienste-arrest komt dit principe tevens naar voren. Het vormt in dat arrest, zoals hiervoor opgemerkt, het eerste element van het verbruikscriterium. Om vast te stellen of sprake is van een belastbare prestatie dient steeds te worden gekeken of er een rechtstreeks verband bestaat tussen een prestatie en een betaling. Het Hof van Justitie EG hanteert het verbruikscriterium om deze vraag te beantwoorden in de situatie dat twijfel bestaat of het individualiseerbare eigen belang (rechtstreeks verband) wordt gediend of dat het niet-individualiseerbare collectieve belang (geen rechtstreeks verband) wordt gediend.

Mijn conclusie is dan ook dat het Hof van Justitie EG geen algemeen verbruikscriterium heeft geformuleerd waar bij iedere prestatie zelfstandig aan moet worden ge-

47. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1997, blz. 137. In M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005 is deze passage niet meer opgenomen.

48. In dezelfde zin R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (diss.), Kluwer, Deventer, 2000, blz. 89.

49. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 120. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.

50. HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443.

toetst.⁵¹ Het verbruikscriterium maakt onderdeel uit van het rechtstreeks verband vereiste. Zelfstandige toetsing aan het criterium komt pas aan de orde in situaties waarin het eigen belang moet worden afgewogen ten opzichte van het collectieve belang.

6.6 Onderscheid levering van goederen en diensten

De twee belangrijkste belastbare feiten in de BTW zijn de levering van goederen onder bezwarende titel en het verrichten van diensten onder bezwarende titel. Art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) merkt als levering van een goed aan de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Op grond van art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is. De levering van goederen en diensten komen uitgebreid aan de orde in paragraaf 6.7 en 6.8. Daaraan voorafgaand sta ik in deze paragraaf echter stil bij het onderscheid tussen deze twee belastbare feiten. Het belang van het onderscheid tussen leveringen en diensten is gelegen in de bepaling van de plaats van prestatie, de toepassing van het belastingtarief en de toepassing van de vrijstellingen. Daarnaast is het onderscheid in het kader van de aftrek van voorbelasting nog van belang, aangezien niet kan worden herzien op diensten die geen kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven.⁵²

De termen 'goederen' en 'diensten' komen zowel voor in de BTW-richtlijn als in het EG-verdrag. Voor het vrije verkeer van goederen en het vrije verkeer van diensten is

51. Uit HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste), V-N 1998/5.17, r.o. 20 zou kunnen worden afgeleid dat het verbruikscriterium een afzonderlijke noodzakelijke voorwaarde is om te bepalen of sprake is van een belastbare prestatie. In die rechtsoverweging overweegt het Hof van Justitie EG namelijk het volgende: '(...) een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel indien er sprake is van verbruik'. Het Hof van Justitie EG heeft deze overweging echter alleen in dit arrest gehanteerd, wat de vraag rechtvaardigt welke betekenis moet worden toegekend aan de zinsnede. Gelet op de strekking van het arrest en de daarin aan de orde gestelde specifieke subsidieproblematiek, meen ik dat het verbruikscriterium niet als afzonderlijke noodzakelijke voorwaarde moet worden beschouwd voor alle belastbare prestaties.

52. Op grond van de alinea die bij Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13 aan art. 20 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 190 BTW-richtlijn) is toegevoegd kunnen lidstaten ook herziening toepassen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven.

Nederland wil de herziening op kostbare diensten mogelijk maken door invoering van herziening op 'investeringsbedrijfsmiddelen'; zie wetsvoorstel 30 061. A.J. Blank en M.J. Ziepzender, Gevolgen van het arrest-Fischer en Brandenstein, WFR 2001/6449, blz. 1255 gaan er overigens van uit dat ook zonder gebruikmaking van de nieuwe alinea van art. 20 lid 4 Zesde richtlijn en zonder wetwijziging in Nederland op diensten kan worden herzien. Blijkens HR 23 juni 1993, nr. 28 962, BNB 1993/263, HR 26 september 2003, nr. 38 573, BNB 2003/354 en HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, BNB 2007/71 is in Nederland naar huidig recht geen plaats voor herziening op diensten.

het van belang te bepalen wanneer sprake is van 'goederen' en wanneer sprake is van 'diensten'.⁵³ Het begrip 'goederen' is niet omschreven of gedefinieerd in het EG-verdrag. Barents en Brinkhorst vinden de afbakening van een goed ten opzichte van een dienst door het Hof van Justitie EG niet altijd even logisch.⁵⁴ Elektriciteit is wel een goed⁵⁵, een televisie-uitzending⁵⁶ of een telefoongesprek⁵⁷ niet, maar een film⁵⁸ of een videocassette⁵⁹ weer wel. In de BTW is in art. 15 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 2 Zesde richtlijn) de keuze gemaakt om elektriciteit aan te merken als lichamelijke zaak. Dat het Hof van Justitie EG elektriciteit als goed aanmerkt, is (voor een fiscalist) dan ook niet onlogisch. De overige voorbeelden illustreren een kwalificatieprobleem dat in de BTW bijvoorbeeld ook bestaat met betrekking tot de levering van gegevensdragers waarbij tevens licentierechten worden verstrekt. Zo kan de verkoop van software afhankelijk van de omstandigheden de levering van een goed of een dienst zijn.⁶⁰ Helaas heeft het Levob-arrest van het Hof van Justitie EG niet voor meer duidelijkheid op dit punt gezorgd.⁶¹

De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG over het vrije verkeer van goederen en diensten biedt naar mijn mening geen goede aanknopingspunten voor een onderscheid tussen leveringen van goederen en diensten in de BTW. De negatieve omschrijving van het dienstbegrip in de BTW-richtlijn lijkt het onderscheid op het eerste gezicht duidelijk aan te geven. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is. Het Hof van Justitie EG heeft in het BTW-arrest Faaborg-Gelting Linien een handvat gegeven om te bepalen wanneer sprake is van

53. Art. 23 respectievelijk art. 49 EG-verdrag.

54. R. Barents en L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 310-311. In dezelfde zin J.C. van der Steur, *Grenzen van rechtsobjecten* (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 99.

55. HvJ EG 27 april 1994, nr. C-393/92 (Gemeente Almelo e.a.), NJ 1995, 93 en HvJ EG 23 oktober 1997, nr. C-158/94 (Commissie/Italië), NJ 1998, 760.

56. HvJ EG 30 april 1974, nr. 155/73 (Sacchi), Jur. 1974, blz. 409.

57. HvJ EG 10 mei 1995, nr. C-384/93 (Alpine Investments), Jur. 1995, blz. I-1141.

58. HvJ EG 4 mei 1993, nr. C-17/92 (Fedicine), Jur. 1993, blz. I-2239.

59. HvJ EG 13 juli 1989, nr. C-395/87 (Tournier), Jur. 1989, blz. I-2521.

60. Uit het besluit van 21 juli 2003, nr. CPP2003/1788M, V-N 2003/36.22 blijkt dat in de 38e vergadering van het Raadgevend Comité voor de BTW is gesproken over de fiscale behandeling van software. In de oriëntatie is een onderscheid gemaakt tussen standaard software en specifieke software. Tevens is voor de heffing van belang of sprake is van al dan niet op een fysieke gegevensdrager opgeslagen software. Ter beschikking stelling van standaard software moet worden gezien als de levering van een goed, terwijl de ter beschikking stelling van specifieke software als een dienst moet worden gezien. B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 30 januari 2004, nr. 37 859, BNB 2004/164 (prejudiciële vragen in de Levob-zaak) komt het echter juist voor om bij software van dienstverlening te spreken en niet van de levering van een goed. De koper van software zal in de regel namelijk niet geheel vrij zijn met de software te doen wat hij/zij wil, maar zal enkel een afgebakend gebruiksrecht hebben. Dat geldt zijns inziens ook voor massaal verkrijgbare (op gegevensdragers gestelde) standaardsoftware.

61. HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/1 15. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat in de voorliggende zaak de verschaffing van standaardsoftware en de aanpassing daarvan als één dienst kwalificeerden. De vraag of de levering van standaardsoftware BTW-technisch een levering van een goed is, is niet aan de orde gekomen. Zie hierover nader paragraaf 6.9.

een levering van goederen.⁶² Om te bepalen of handelingen leveringen van goederen of diensten zijn, moeten alle omstandigheden waaronder de handelingen worden verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen, aldus het Hof van Justitie EG. Van Bruggen leidt uit het arrest Faaborg-Gelting Linien af dat wanneer een dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft, die prestatie als een dienst moet worden beschouwd.⁶³ In het CPP-arrest moest het Hof van Justitie EG oordelen over de vraag aan de hand van welk criterium moet worden bepaald of een reeks van handelingen aan te merken is als een gemengde dienst of als twee of meer afzonderlijke diensten.⁶⁴ Onder verwijzing naar het Faaborg-Gelting Linien-arrest besliste het Hof van Justitie EG dat vastgesteld dient te worden wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn ten einde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als modale consument, meerdere van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent.

Uit de bewoordingen waarin het Hof van Justitie EG zich in het CPP-arrest uitlaat, volgt dat de 'modale consument' een beslissende rol speelt bij de vaststelling of één of meerdere diensten verricht zijn. Het Hof hanteert zo een – in de woorden van Van Hilten – geobjectiveerde subjectieve maatstaf die gevormd wordt door deze modale (objectivering) consument (subjectief).⁶⁵ De vraag is of het arrest ook zo kan worden geïnterpreteerd dat de modale consument het referentiekader vormt bij de bepaling of sprake is van een levering of van een dienst.⁶⁶ Mijns inziens zou dat het geval moeten zijn. Om de kenmerkende elementen van een prestatie, het criterium uit het arrest Faaborg-Gelting Linien, te bepalen, is een maatstaf of gezichtspunt nodig. In het arrest Faaborg-Gelting Linien hanteert het Hof van Justitie EG evenwel nog een objectieve maatstaf. Het Hof van Justitie EG overweegt namelijk als volgt:

'De verstrekking van voorbereide spijsen en dranken voor onmiddellijke consumptie is het resultaat van een serie diensten, die begint bij de voorbereiding van de spijsen en eindigt bij de feitelijke opdiening, en waarbij de klant een infrastructuur ter beschikking wordt gesteld, bestaande uit een restauratiezaal met bijbehorende ruimten (garderobe etc.) alsmede meubilair en serviesgoed. In voorkomend geval zullen de natuurlijke personen wier beroep dit is, de tafel dekken, de klant adviseren en hem informeren over de aangeboden spijsen of dranken, de gerechten aan tafel opdienen en ten slotte na de maaltijd de tafel afruimen.

De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin

62. HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120.

63. G.J. van Bruggen, Zelfstandige of bijkomende diensten (I), BtwBrief 2002, nr. 6/7, blz. 14.

64. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

65. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

66. De vraag is nog wel op welk niveau deze modale consument moet worden gezien. Is de rechter gehouden een Europese of lidstaat gewijze modale consument ten tonele te voeren en mag de modale consument bijvoorbeeld per markt gezien worden?

het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beschouwd.'

In het latere CPP-arrest hanteert het Hof van Justitie EG evenwel een geobjectieerde subjectieve maatstaf. Vanuit een theoretisch oogpunt is de subjectieve benadering correcter. Een subjectieve benadering sluit meer dan een objectieve benadering aan bij het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting.⁶⁷ De gebruiker zal uiteindelijk het beste kunnen bepalen welke prestatie(s) hij verbruikt. Het Hof van Justitie EG zal de subjectieve maatstaf om praktische redenen geobjectieerd hebben. Ook bij de bepaling of een bepaalde prestatie als levering of als dienst heeft te gelden, zou mijns inziens de geobjectieerde subjectieve maatstaf van de modale consument gehanteerd moeten worden. Bij de vraag naar de kwalificatie van een prestatie als levering of dienst zal de gebruiker wederom het best toegerust zijn voor die kwalificatie. In eerste instantie is voor het begrip 'dienst' leidend dat de betreffende prestatie in de ogen van de modale consument niet mag kwalificeren als levering van een goed.

Tot slot wijs ik nog op de invloed van de 'kan'-bepalingen van art. 14 lid 3, art. 15 lid 2 en art. 18 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 5, 3 en 7 Zesde richtlijn) op het onderscheid tussen de levering van goederen en diensten.⁶⁸ Art. 14 lid 3 BTW-richtlijn maakt het mogelijk dat lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als levering van goederen beschouwen. Art. 15 lid 2 BTW-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om bepaalde rechten als lichamelijke zaken te beschouwen. Art. 18 BTW-richtlijn stelt lidstaten in staat om bepaalde handelingen gelijk te stellen met een levering van goederen onder bezwarende titel. In een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de 'kan'-bepalingen is sprake van een levering, terwijl in een lidstaat die dat niet heeft gedaan er sprake is van een dienst. Dat heeft onder meer gevolgen voor de herziening van de voorbelasting. Op diensten kan immers niet worden herzien.⁶⁹ Dergelijke verschillen in BTW-behandeling zijn niet wenselijk in één gemeenschappelijke markt, maar zijn nu eenmaal het gevolg van een onvolledige harmonisatie.

6.7 Levering van goederen

6.7.1 Algemeen

De belastbare prestaties in de BTW-richtlijn worden in essentie gevormd door twee pilaren, te weten de levering van goederen en diensten. Uit art. 2 lid 1 onderdeel a en

67. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

68. Zie over deze bepalingen paragraaf 6.7.2.3 (art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) en 6.7.6.3 (art. 14 lid 3 en art. 18 BTW-richtlijn).

69. In de systematiek van de BTW-richtlijn kan op diensten worden herzien, indien een lidstaat het begrip 'investeringsgoederen' dusdanig omschrijft dat hieronder tevens (bepaalde) diensten vallen; zie art. 187 jo. 190 BTW-richtlijn (voorheen: art. 20 lid 2 en 4 Zesde richtlijn). Zie hierover nader noot 52.

c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) volgt dat aan de BTW zijn onderworpen leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.⁷⁰ Het begrip 'levering' wordt vervolgens in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) verder vorm gegeven. Art. 14 lid 1 BTW-richtlijn bepaalt dat:

'Als "levering van goederen" wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken'.

Deze omschrijving van het leveringsbegrip komt nagenoeg overeen met de definitie in Tweede richtlijn.⁷¹ De gebezigde definitie van het begrip levering laat ruimte voor interpretatiegeschillen. In de meeste gevallen zal wel duidelijk zijn of een bepaalde prestatie binnen de reikwijdte van de definitie valt. Problemen kunnen echter ontstaan rondom de afbakening van de grenzen van het leveringsbegrip. In dit stadium kan reeds de conclusie worden getrokken dat bij leveringen, anders dan bij diensten, het fysieke aspect voorop staat.

Het fysieke aspect uit zich daar in dat het dient te gaan om de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een *lichamelijke zaak* te beschikken. In art. 15 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 2 Zesde richtlijn) is bepaald dat elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken met 'lichamelijke zaken' worden gelijkgesteld. Een discussie over de vraag of deze zaken als lichamelijke zaken kwalificeren, wordt hiermee vermeden. De richtlijnwetgever gaat er blijkbaar vanuit dat geen twijfel bestaat dat roerende en onroerende zaken als lichamelijke zaken in de zin van de BTW-richtlijn beschouwd dienen te worden.⁷² In de toelichting op het voorstel voor een Zesde richtlijn is aangegeven dat de algemene definitie van de levering van een goed van toepassing is op zowel roerende goederen als onroerende goederen.⁷³ Ingevolge art. 3 lid 7 Wet OB zijn goederen alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke.

De BTW-richtlijn kent nog diverse, al dan niet facultatieve, uitbreidingen van het leveringsbegrip. Daarbij wordt ofwel de handeling zelf gelijkgesteld met een levering

70. Afgezien van de in zekere mate bijzondere belastbare feiten invoer (art. 2 lid 1 onderdeel d BTW-richtlijn; voorheen: art. 2 lid 2 Zesde richtlijn) en intracommunautaire verwerving (art. 2 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn; voorheen: art. 28bis Zesde richtlijn).

71. Het verschil bestaat er in dat in art. 5 lid 1 Tweede richtlijn enkel wordt gesproken over 'overdracht van de macht', terwijl in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn, en voorheen in art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, wordt gesproken over 'overdracht of overgang van de macht'. In het voorstel voor een Zesde richtlijn wordt ook alleen de term 'overdracht' gehanteerd. Zie over de begrippen 'overdracht' en 'overgang' paragraaf 6.7.3.

72. In Bijlage A no. 3 ad art. 5 lid 1 Tweede richtlijn werd nog opgemerkt dat onder het begrip 'lichamelijke zaak' zowel roerende lichamelijke zaken als onroerende lichamelijke zaken dienden te worden verstaan.

73. Voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752.

van goederen (onder bezwarende titel) ofwel wordt de mogelijkheid gecreëerd om bepaalde rechten gelijk te stellen met lichamelijke zaken.⁷⁴

6.7.2 Begrip 'goederen'

6.7.2.1 Goederen en lichamelijke zaken

Op grond van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Van een levering kan dan ook alleen sprake zijn als het voorwerp daarvan een lichamelijke zaak is.⁷⁵ Elektrische stroom, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken worden op grond van art. 15 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 2 Zesde richtlijn) gelijkgesteld met lichamelijke zaken. Blijkens de arresten Tattersalls en Stenholmen zijn dieren lichamelijke zaken.⁷⁶ Ook absoluut verboden goederen, zoals vals geld⁷⁷ en verdovende middelen, kwalificeren als lichamelijke zaken voor de BTW.⁷⁸ Heffing vindt echter niet plaats, omdat de levering en invoer daarvan niet als economische activiteiten kunnen worden gezien.⁷⁹ In de literatuur is wel geopperd dat onder soortgelijke zaken zouden kunnen vallen: signalen via een centraal-antennesysteem of elektrische impulsen in het kader van telecommunicatie of zelfs gegevens in digitale vorm.⁸⁰ De term 'lichamelijke zaak' is niet nader ingevuld in de BTW-richtlijn. De term 'goederen' lijkt te

74. Zie art. 14 lid 2, art. 16, art. 17 en art. 18 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4, 5, 6, 7 Zesde richtlijn) respectievelijk art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 3 Zesde richtlijn). Via art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) hebben lidstaten de mogelijkheid om te bepalen dat bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen heeft plaatsgevonden.

75. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 61.

76. HvJ EG 21 juni 1988, nr. 10/87 (Tattersalls), Jur. 1988, blz. 3281 en HvJ EG 1 april 2004, nr. C-320/02 (Stenholmen), V-N 2004/20.19. Het Hof van Justitie EG geeft in beide arresten echter niet aan waarom het dieren beschouwd als lichamelijke zaken.

77. Zowel valse munten als valse bankbiljetten moeten mijns inziens worden gezien als lichamelijke zaken. De overdracht van wettelijke betaalmiddelen (munten en bankbiljetten) moet worden aangemerkt als dienst, omdat de levering van het materiaal niet los kan worden gezien van de overdracht van de waarde. Aangezien de ontvanger van een wettelijk betaalmiddel geen besteding doet als gevolg waarvan hij het betaalmiddel verkrijgt, blijft de overdracht van het betaalmiddel buiten de BTW-heffing. Vgl. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 130.

78. In andere zin P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 257 die meent dat absoluut verboden goederen niet onder het begrip 'goed' in de zin van de communautaire BTW-wetgeving vallen..

79. Zie onder meer HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6 (*invoer drugs*), HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495 (*harddrugs binnen lidstaat*), HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496 (*softdrugs binnen lidstaat*) en HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190 (*vals geld*).

80. Zie D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 61 en C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, Wegwijs in de BTW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2006 blz. 64.

kunnen worden gelijkgesteld met lichamelijke zaken. Art. 3 lid 7 Wet OB 1968 bevat overigens een specifiekere omschrijving van het begrip 'goed' door te bepalen dat goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten.⁸¹

De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG over het vrije verkeer van goederen kan naar mijn mening tevens worden toegepast op het begrip 'goederen' uit de BTW-richtlijn. Zo zullen ook voor de BTW films en videocassettes⁸² als goederen kwalificeren, terwijl intellectuele eigendomsrechten, televisie-uitzendingen, telefoongesprekken en loterijactiviteiten dat niet zullen doen.

6.7.2.2 Documenten die goederen vertegenwoordigen

In het handelsverkeer bestaan diverse zakenrechtelijke waardepapieren die de mogelijkheid bieden om de eigendom van zaken⁸³ te doen overgaan, indien tevens aan alle andere eisen voor eigendomsoverdracht is voldaan. Levering van het papier (vóór aflevering van de daarin vermelde zaken) geldt namelijk als levering van die zaken en aldus kan de houder van het zakenrechtelijke waardepapier bijvoorbeeld de eigendom van de zich onder een veemhouder of vervoerder bevindende zaken overdragen.⁸⁴ Het zakenrechtelijke waardepapier 'belichaamt' het vorderingsrecht tot afgifte van de zaken; de recht- en regelmatig houder van het zakenrechtelijke waardepapier kan met uitsluiting van anderen afgifte van de zaken van de houder vorderen.⁸⁵ Voorbeelden van Nederlandse zakenrechtelijke waardepapieren zijn cellen en cognossementen. Deze waardepapieren kunnen aan order of aan toonder zijn.

Met name bij vervoer per zeeschip wordt gebruik gemaakt van zakenrechtelijke waardepapieren in de vorm van cognossementen. De overgang van de civielrechtelijke eigendom vindt dan niet plaats bij inlading in het zeeschip. De verkoper blijft eigenaar totdat de civielrechtelijke eigendom door overdracht van bijvoorbeeld het cognossement wordt overgedragen.⁸⁶ Handelingen inzake deze zakenrechtelijke

81. Deze formulering is ontleend aan art. 3:2 (Nieuw) BW en is het gevolg van de aanpassing van de terminologie in de Wet OB 1968 aan die van het nieuwe BW, zoals dat geldt sinds 1 januari 1992. Gelet op het communautaire karakter van de BTW, was het mijns inziens niet nodig geweest om de Wet OB 1968 aan te passen aan de terminologie van het nieuwe BW. Art. 3 lid 7 Wet OB 1968 verstaat onder goederen mede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke.

82. Voor films en videocassettes moet het object van de prestatie dan overigens niet zijn de intellectuele prestatie van de film- of videomaker.

83. Aangezien het gaat om civielrechtelijke documenten, spreek ik hier van 'zaken', hoewel het gaat om 'goederen' voor de BTW.

84. S.J.A. Mulder, Hoofdzaken waardepapieren en tussenpersonen, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 11. Zie art. 8:417 en 924 BW voor de levering via een cognossement, art. 8:50 BW voor de levering via een CT-document, art. 8:482 BW voor de levering een via ship's delivery order en art. 7:607 BW voor de levering via een ceel.

85. A.J. van der Lelij, Levering van roerende zaken door middel van een zakenrechtelijk waardepapier (diss.), Kluwer, Deventer, 1996, blz. 96-97.

86. D. Dokter, Risico bij koopovereenkomsten: de samenhang tussen verbintenissen voortvloeiend uit internationale commerciële koopovereenkomsten in verband met vervoer en verzekering (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001, blz. 241.

waardepapieren zijn blijkens art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn) niet vrijgesteld. De bepaling zondert documenten die goederen vertegenwoordigen namelijk uit van de vrijstelling.

Het is in de BTW algemeen aanvaard dat de overdracht van dergelijke documenten die goederen vertegenwoordigen moet worden behandeld als de overdracht van de daarin belichaamde goederen.⁸⁷ De documenten geven de houder daarvan namelijk de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken (zie paragraaf 6.7.4). Van Hilten meent mijns inziens terecht dat de gelijkstelling van de overdracht van zakenrechtelijke waardepapieren met een levering van de daarin belichaamde goederen niet met zich brengt dat die waardepapieren kunnen worden gelijkgesteld met de goederen.⁸⁸ Als dat wél het geval zou zijn, zou de invoer van de waardepapieren namelijk belast worden als ware sprake van de invoer van de onderliggende goederen. Dat kan niet in overeenstemming worden gebracht met het begrip 'invoer' dat een fysiek binnenbrengen van een goed veronderstelt. Het ligt, naar ik meen, in de rede om het zakenrechtelijke waardepapier BTW-technisch te vereenzelvigen met en te laten opgaan in de goederen die het vertegenwoordigt. De overdracht van zakenrechtelijke waardepapieren kan mijns inziens dan ook niet worden gezien als een zelfstandige dienst. Dit is in overeenstemming met de opvatting van Van Hilten die stelt dat de dienst, bestaande in de overdracht van het document zodanig ondergeschikt moet worden geacht aan de overdracht van het goed, dat de overdracht van het document niet afzonderlijk in aanmerking dient te worden genomen.⁸⁹

6.7.2.3 *Uitbreiding begrip 'lichemelijke zaak'*

Art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 3 Zesde richtlijn) geeft lidstaten de mogelijkheid om bepaalde rechten als lichamelijke zaken te beschouwen. Het gaat om: bepaalde rechten op onroerende goederen (onderdeel a), de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken (onderdeel b) en de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan (onderdeel c). In art. 5 lid 1 van het voorstel voor een Zesde richtlijn was nog een verplichte gelijkstelling opgenomen van dergelijke rechten met de onderliggende goederen. In de toelichting bij het voorstel is opgemerkt dat de overdracht van dergelijke rechten de overdracht inhoudt van de bevoegdheid om, binnen de grenzen van dat recht, over een zaak te beschikken als een eigenaar.⁹⁰ De gelijkstellingen beogen handelingen die in economisch opzicht gelijkwaardig zijn aan de levering van onroerend goed uit overwegingen van belastingneutraliteit aan BTW te onder-

87. In deze zin S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.2.O.a. Zie tevens M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 130.

88. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 131.

89. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 131.

90. Voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753.

werpen, aldus de toelichting. Kennelijk bestond onvoldoende draagvlak om een verplichte gelijkstelling op te nemen. Met Van Zadelhoff meen ik dat de omstandigheid dat een verplichte gelijkstelling opname in de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) niet heeft gehaald de (oorspronkelijke) doelstelling van de gelijkstelling onverlet laat.⁹¹ Art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 3 Zesde richtlijn) lijkt trouwens overbodig voor zover de vestiging etc. van beperkte rechten er reeds toe leidt dat de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) overgaat.⁹²

Het Hof van Justitie EG heeft in het Van Tiem-arrest beslist dat het leveringsbegrip van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) mede omvat de vestiging van een zakelijk recht dat aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, als een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door art. 5 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (thans art. 15 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn) geboden mogelijkheid om dergelijke zakelijke rechten te beschouwen als lichamelijke zaken.⁹³ Datzelfde geldt mijns inziens voor de andere onderdelen van art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 3 Zesde richtlijn).

In HR 27 september 2002, nr. 34 631, BNB 2003/41 is geoordeeld dat het aangaan van een obligatoire overeenkomst van een recht van erfpacht – aangeduid als ‘economische vestiging erfpachtrecht’ – niet aan is te merken als de levering van een lichamelijke zaak. Dat wordt volgens de Hoge Raad niet anders nu in de Nederlandse Wet OB 1968 gebruik is gemaakt van de in art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) geboden mogelijkheid om te bepalen dat bepaalde, aangewezen zakelijke rechten zijn aan te merken als lichamelijke zaken, aangezien in art. 3 lid 2 Wet OB 1968 slechts daadwerkelijk tot stand gekomen rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen als vatbaar voor levering zijn aangemerkt. De Zesde richtlijn staat dat, naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is, toe. Van Kesteren meent dat als lidstaten gebruik hebben gemaakt van art. 5 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn), zij dan tevens door de ‘overkoepelende’ werking van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) gehouden zijn deze leveringen zowel in hun juridische als in hun economische verschijningsvorm als BTW-levering te aanvaarden.⁹⁴ In de onderhavige zaak stond vast dat geen notariële akte tot vestiging van een recht van erfpacht was verleden.⁹⁵ Art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) bevat een mogelijkheid tot gelijkstelling van bepaalde zakelijke rechten met lichamelijke zaken. Nu in deze zaak geen erfpachtrecht was gevestigd, was in zoverre ook geen sprake van een lichamelijke zaak waarvan de economische variant kon worden gevestigd. Art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) stelt bepaalde zakelijke rechten niet gelijk met de

91. B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss), FED, Deventer, 1992, blz. 26.

92. In dezelfde zin M.M.G.A. Voets, *Centralan Property: herziening van de Nederlandse onroerend-goedpraktijk*, BtwBrief 2006, nr. 2, blz. 5.

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

94. H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 27 september 2002, nr. 34 631, BNB 2003/41.

95. HR 27 september 2002, nr. 34 631, BNB 2003/41, r.o. 3.1.3.

levering van de onderliggende lichamelijke zaken, maar met de lichamelijke zaken zelf. Zonder een bestaand juridisch zakelijk recht kan de vestiging e.d. van de economische variant daarvan mijns inziens dan ook niet plaatsvinden. Er ontbreekt dan namelijk een lichamelijke zaak die economisch kan worden geleverd.

Uit het arrest Stichting Goed Wonen I blijkt dat art. 5 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn) lidstaten vrij laat om gebruik te maken van de door die bepaling geboden mogelijkheid.⁹⁶ Lidstaten mogen daarbij ook bepaalde voorwaarden stellen, voorzover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen, aangezien geen bepaling van de Zesde richtlijn de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten dienaangaande op enigerlei wijze beperkt. Art. 5 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 15 lid 2 BTW-richtlijn) staat derhalve niet alleen toe, alle genoemde rechten of slechts één dan wel meerdere van die rechten met lichamelijke zaken gelijk te stellen, maar staat ook toe die gelijkstelling te beperken tot rechten die voldoen aan door de betrokken lidstaat vastgestelde nauwkeurige criteria. De aan voorwaarden gebonden gelijkstelling van beperkte rechten op onroerende zaken in art. 3 lid 2 Wet OB 1968 achtte het Hof van Justitie EG dan ook toelaatbaar.⁹⁷

In het arrest Centralan overweegt het Hof van Justitie EG dat uit de diverse wijzen waarop het begrip 'gezamenlijke eigendom' in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, blijkt dat het mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken.⁹⁸ Het Hof verbindt daar de conclusie aan dat zowel de eerste handeling in de zaak, bestaande in het sluiten van de huurovereenkomst van 999 jaar, als de tweede handeling, bestaande in de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een levering in de zin van de Zesde richtlijn kan vormen. Het arrest lijkt de Nederlandse leer te bevestigen dat zowel een zakelijk recht als het bloot eigendom voor de BTW geleverd kan worden. Lidstaten hebben de gelijkstelling van beperkte rechten met lichamelijke zaken van art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 3 Zesde richtlijn) naar mijn mening ook na het arrest Centralan nog nodig in gevallen waarin de vestiging etc. van die rechten niet leidt tot overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken. Als de gelijkstelling met een lichamelijke zaak eenmaal heeft plaatsgevonden, is de overdracht van de macht om als een eigenaar over dat recht te beschikken een levering in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).

96. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396.

97. De vestiging etc. van beperkte rechten op onroerende zaken wordt aangemerkt als levering van goederen, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de BTW, minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van die rechten. De waarde in het economisch verkeer bedraagt tenminste de kostprijs, met in begrip van de BTW, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou zijn ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling. Art. 3 lid 2 Wet OB 1968 in de huidige vorm is ingevoerd als onderdeel van de Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, *Stb.* 1995, 659.

98. HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19.

6.7.3 Overdracht of overgang

Van levering van een goed is op grond van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) slechts sprake bij de *overdracht* of *overgang* van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. De vraag is of betekenis toekomt aan het gebruik van de termen 'overdracht' en 'overgang'. De gebezigde terminologie lijkt te zijn ontleend aan het Nederlandse civiele recht. Daarin worden de wijzen van verkrijging van goederen veelal onderscheiden in originaire (oorspronkelijke) en derivatieve (afgeleide) verkrijging.⁹⁹ Originaire verkrijging doet zich voor wanneer de verkrijger een nieuw recht verkrijgt dat hij niet ontleent aan dat van een voorganger. Van derivatieve verkrijging is sprake wanneer de verkrijger zijn recht op het goed ontleent aan een ander, zijn rechtsvoorganger. De term 'overgang' wordt gebruikt voor alle derivatieve verkrijgingen.¹⁰⁰ Bij originaire verkrijging is dus geen sprake van (rechts)overgang.¹⁰¹

In art. 3:83 BW is de overdracht van goederen geregeld. De bepaling ziet op overdracht als rechtsgevolg, dat wil zeggen de door levering bewerkstelligde rechtsovergang van de vervreemder op de verkrijger. Overdracht als rechtsgevolg is een species van overgang.¹⁰² Naast overdracht omvat de term 'overgang' onder meer verkrijging onder algemene titel, zoals de verkrijging bij juridische fusie of juridische splitsing, de verkrijging door wettelijke en testamentaire erfgenamen en de verkrijging door de Staat van een nalatenschap van iemand die zonder erfgenamen is overleden.

In de Nederlandse tekstversie van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) is er voor gekozen om zowel het genusbegrip 'overgang' als het speciesbegrip 'overdracht' te gebruiken. De richtlijnwetgever had (vanuit Nederlands civielrechtelijk perspectief) kunnen volstaan met het gebruik van de term 'overgang'. Het moet er voor worden gehouden dat de term 'overdracht' is opgenomen ter verduidelijking. Wellicht dat de term ook is opgenomen, omdat in het voor 1 januari 2007 geldende art. 3 lid 1 Wet OB 1968 een belangrijke positie was toegekend aan de overdracht van goederen ingevolge een overeenkomst. Die overdracht was immers opgenomen in onderdeel a van voornoemde bepaling. Per 1 januari 2007 is het leveringsbegrip uit de richtlijn in de Nederlandse wet opgenomen.

Aan andere tekstversies van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) ontleen ik steun voor het standpunt dat geen betekenis toekomt aan het gebruik van de termen 'overdracht' én 'overgang' in de Nederlandse tekstversie. In an-

99. Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 192, Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 94 en Ten Wolde, Jansen, W.H.M. Reehuis en J.E. Wichers, in: Vermogensrecht, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 3:80 BW, aantekening 33.

100. A.L.M. Keirse, in: Vermogensrecht, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 3:80 BW, aantekening 8.

101. Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 94 en Ten Wolde, Jansen, W.H.M. Reehuis en J.E. Wichers, in: Vermogensrecht, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 3:80 BW, aantekening 33.

102. A.L.M. Keirse, in: Vermogensrecht, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 3:80 BW, aantekening 8.

dere tekstversies staat namelijk steeds maar één term vermeld.¹⁰³ Het onderscheid is voorts zonder betekenis, aangezien in het SAFE-arrest is beslist dat het begrip 'levering van een goed' in de BTW niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak omvat, die de andere partij in staat stelt daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak.¹⁰⁴ Ik merk op dat art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) zelf geen bezwarende titel eist als voorwaarde voor de levering van een goed. Slechts voor een belastbare levering van een goed is een bezwarende titel vereist op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Dit acht ik een belangrijke constatering om eventuele begripsverwarring te voorkomen.

Voor de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is naar mijn mening vereist dat (a) de 'leverancier' een handeling verricht of (b) dat zich in zijn invloedssfeer een feit voordoet waardoor voornoemde macht van rechtswege overgaat (bijvoorbeeld het overlijden van een eenmansondernemer waardoor goederen onder algemene titel overgaan of een juridische fusie waarbij goederen onder algemene titel overgaan). Eisen (a) en (b) passen ook bij een algemene verbruiksbelasting als de BTW. Steun voor de eis genoemd onder (a) ontleen ik voorts aan het feit dat het Hof van Justitie EG in het SAFE-arrest refereert aan elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak, die de andere partij in staat stelt daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak.¹⁰⁵

Bij diefstal is derhalve geen sprake van de levering van een goed. De belastingplichtige leverancier verricht namelijk geen overdrachtshandeling. Bovendien doet zich in zijn invloedssfeer geen bijzonder feit voor op grond waarvan de macht om als een eigenaar te beschikken over de gestolen goederen overgaat op de dief. In het *British American Tobacco*-arrest oordeelt het Hof van Justitie EG dat diefstal niet leidt tot de levering van een goed.¹⁰⁶ De motivering van het Hof van Justitie EG voor dat oordeel is mijns inziens onjuist. Het Hof van Justitie EG overweegt dat bij diefstal van goederen de pleger daarvan enkel houder wordt. De dief krijgt niet de macht om op dezelfde wijze te beschikken over de goederen als de eigenaar daarvan. Diefstal kan niet worden geacht een overdracht of overgang in de zin van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) tussen het slachtoffer en de dief teweeg te brengen, aldus het Hof van Justitie EG. Met name met de eerste overwegingen lijkt het

103. Zie de navolgende tekstversies: Duits (Übertragung), Engels (transfer), Frans (transfert), Italiaans (trasferimento), Portugees (transferência) en Spaans (transmisión).

104. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271. In deze zin tevens HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62, HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229, HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen e.a.), V-N 2006/7.20 en HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19.

105. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271.

106. HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-435/03 (*British American Tobacco/Newman*), V-N 2005/37.21. Zie nader over dit arrest G.J. van Norden, *Verschuldigdheid BTW bij diefstal van tabaksproducten*, BtwBrief 2005, nr. 10, blz. 3-6.

Hof van Justitie EG de feitelijke, communautaire invulling van het leveringsbegrip te miskennen. Voor een civielrechtelijk concept als het houderschap is daarbij geen plaats. De dief krijgt wel degelijk de feitelijke macht om over het gestolen goed te beschikken.¹⁰⁷ Hij kan over het goed beschikken als ware hij eigenaar. Zo kan hij het gestolen goed bijvoorbeeld verkopen.¹⁰⁸ Het Hof van Justitie EG had uitsluitend moeten overwegen dat bij diefstal geen overdrachtshandeling plaatsheeft en zich geen feit voordoet in de invloedssfeer van de leverancier waardoor meergenoemde macht van rechtswege overgaat. Daardoor resulteert diefstal niet in een levering van een goed. Het concept 'houderschap' behoort geen rol te spelen in de BTW. Overigens leidt diefstal niet tot een belastbare levering van een goed, aangezien de daartoe vereiste bezwarende titel ontbreekt.

6.7.4 *Macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken*

6.7.4.1 *Communautaire invulling*

Het SAFE-arrest van het Hof van Justitie EG is het standaardarrest over de levering van goederen in de zin van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn).¹⁰⁹ Zoals het Hof van Justitie EG in het Armbrecht-arrest overweegt, wordt in art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) de omvang van de overgedragen eigendomsrechten niet gespecificeerd.¹¹⁰ Het Hof van Justitie EG overweegt in het SAFE-arrest dat het begrip levering van een goed – de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken – niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak omvat, die de andere partij in staat stelt daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak. De doelstelling van de Europese BTW-regelgeving zou in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van een levering van een goed zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht. In de arresten Armbrecht, ALH, HE en Centralan bevestigt het Hof van Justitie EG dit oordeel.¹¹¹

Het Hof van Justitie EG heeft in het SAFE-arrest bovendien bepaald dat het aan de nationale rechter is om van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te oordelen of er sprake is van de overdracht of overgang van de macht om als

107. Zie over de invulling van de 'macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken' paragraaf 6.7.4.

108. Dat de oorspronkelijke eigenaar civielrechtelijke mogelijkheden heeft om het goed te revindiceren, doet daar niet aan af.

109. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271.

110. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62, r.o. 13.

111. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62, r.o. 13, HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, r.o. 32, HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229, r.o. 64 en HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19, r.o. 62.

een eigenaar over een goed te beschikken.¹¹² Reugebrink wijst er op dat rechtsongelijkheid in de lidstaten wordt voorkomen, doordat de band met het civiele recht is doorgesneden.¹¹³ Het Hof van Justitie EG zet volgens hem het hek naar rechtsongelijkheid weer open doordat de interpretatie van de woorden 'als een eigenaar' wordt overgelaten aan de nationale rechter. Naar mijn mening was het wenselijk geweest als het Hof van Justitie EG een concretere invulling had gegeven aan de term 'als een eigenaar'. Aan de andere kant moet een rechter terughoudend zijn met het formuleren van algemene regels, wanneer hij de gevolgen daarvan niet voldoende kan overzien.¹¹⁴ Dat geldt zeker voor een Europese rechter die algemene rechtsregels formuleert voor alle lidstaten. Het Hof van Justitie EG geeft de nationale rechter nog wel een handreiking in r.o. 12 van het SAFE-arrest. Daarin stelt het Hof van Justitie EG dat de verplichting tot civielrechtelijke eigendomsoverdracht niet steeds de overdracht van de feitelijke macht zoals bedoeld in art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) inhoudt, maar dat het feitelijk ter beschikking stellen van het goed aan de wederpartij normaal gesproken zou moeten leiden tot de vaststelling dat van een dergelijke overdracht van de feitelijke macht sprake is.

Uit de arresten Optigen en Kittel volgt dat uit de definitie van het begrip 'leveringen van goederen welke door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht', en uit de definitie van het begrip 'economische activiteiten' blijkt dat deze begrippen, die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, een objectief karakter hebben en onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast.¹¹⁵ Het Hof van Justitie EG oordeelt verder dat leveringen van goederen die zelf niet in het kader van BTW-fraude zijn verricht, leveringen van goederen vormen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van art. 2 lid 1, art. 4 en art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1, art. 9 en art. 14 lid 1 BTW-richtlijn), voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop deze begrippen zijn gegrond. Dit is onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard, waarvan de belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben, van een andere levering in de keten van leveringen, die voorafgaat aan of volgt op de door voormelde belastingplichtige verrichte levering. Het communautaire leveringsbegrip moet derhalve objectief worden ingevuld. Het lijkt er echter op dat het Hof van Justitie EG de mogelijkheid openhoudt om de subjectieve bedoeling van belastingplichtigen die BTW-fraude plegen, mee te wegen bij de beoordeling of sprake is van een levering van goederen. In een objectieve algemene

112. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271, r.o. 13 en HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19, r.o. 63.

113. J. Reugebrink, noot bij HR 4 juli 1990, nr. 24 952, BNB 1990/272.

114. J.W. van den Berge, Wilt u een totaaloplossing?, NTFR 2002/722 wijst er op dat de rechter bij kwesties van materieelrechtelijke aard een terughoudender opstelling past dan bij kwesties van formeelrechtelijke aard. De maatschappij is zo divers geworden, dat consequenties van beslissingen vaak niet direct, of maar in beperkte mate, kunnen worden overzien.

115. HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen e.a.), V-N 2006/7.20 en HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Kittel), V-N 2006/42.13.

verbruiksbelasting als de BTW lijkt het mij onjuist om de subjectieve bedoeling van de leverancier mee te wegen op het niveau van het object van heffing ook al pleegt deze BTW-fraude. De bestrijding van BTW-fraude kan systematisch beter geschieden via de weigering van het recht op vooraftek. Dat sluit ook aan op het arrest Kittel, waarin het Hof van Justitie EG heeft beslist dat het aan de nationale rechter is om het recht op aftrek te weigeren, indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel is van BTW-fraude. In geval van misbruik van recht lijkt echter wel een inbreuk gemaakt te worden op het objectieve karakter van het begrip 'levering van goederen', omdat in het Halifax-arrest is beslist dat bij de vaststelling van misbruik van recht de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Deze herdefiniëring zou echter ook alleen kunnen zien op de BTW-gevolgen en niet op de daadwerkelijke leveringen van goederen die hebben plaatsgevonden. Als argument voor die lezing kan worden aangevoerd dat de transacties civielrechtelijk in stand blijven en dat de macht om als een eigenaar over de betrokken goederen te beschikken nu eenmaal is overgegaan conform de handelwijze die misbruik vormt.

6.7.4.2 Bevoegdheden eigenaar

Hoewel het dus aan de nationale rechter is om te bepalen of sprake is van een levering van een goed, toetst het Hof van Justitie EG in eerder genoemd ALH-arrest zelf of aardoliemaatschappijen de bevoegdheid om over brandstof te beschikken als een eigenaar hebben overgedragen aan de lessor (Auto Lease Holland) of aan de lessee. Het Hof van Justitie EG hanteert bij de beantwoording van deze vraag een zeer feitelijke benadering. Het Hof van Justitie EG overweegt namelijk dat vaststaat dat de lessee over de brandstof kan beschikken als een eigenaar. Hij tankt direct aan de pomp en de lessor (Auto Lease Holland) heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt.¹¹⁶ Het Hof van Justitie EG concludeert dat de levering van de brandstof heeft plaatsgevonden aan de lessee. Bij deze beslissing van het Hof van Justitie EG zijn enige kanttekeningen te plaatsen, met name met betrekking tot vertegenwoordigingskwesties en ketentransacties. Die problematiek komt aan de orde in paragraaf 6.7.5.

Op deze plaats sta ik stil bij de betekenis van het ALH-arrest voor de invulling van het begrip 'macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken'.¹¹⁷ Het Hof van Justitie EG acht daarvoor van belang de *mogelijkheid om te beslissen* hoe en

116. HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, r.o. 34.

117. Zie paragraaf 6.7.5 met betrekking de problematiek inzake vertegenwoordigingskwesties en ketentransacties.

waarvoor een lichamelijke zaak wordt gebruikt.¹¹⁸ Dat betekent naar mijn mening dat voor het leveringsbegrip van belang is dat de *bevoegdheid* om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken overgaat.¹¹⁹ Dat blijkt nog duidelijker uit de Engelse taalversie van het arrest, waarin wordt gesproken over 'the right to decide'. Bij de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken zijn volgens mij dan ook twee elementen van belang. Het gaat om een feitelijk element en een 'juridisch' element. Het eerste element ziet op de feitelijke, fysieke macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te kunnen beschikken. Dit element kan echter niet beslissend worden geacht. Indien dat namelijk wel het geval zou zijn, zou ook bij verhuur sprake zijn van een levering. Een huurder heeft immers de feitelijke macht over een lichamelijke zaak.¹²⁰ Het tweede 'juridische' element ziet op de bevoegdheid om als een eigenaar te mogen opereren met betrekking tot een lichamelijke zaak.

Het Centralan-arrest lijkt het bestaan van dit tweede element te bevestigen. Het Hof van Justitie EG overweegt dat het blijkens de diverse wijzen waarop het begrip 'gezamenlijke eigendom' in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken.¹²¹ In de Centralan-zaak kan volgens het Hof van Justitie EG zowel het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar als de overdracht van de residuele eigendom drie dagen later een levering van een goed in de zin van de Zesde richtlijn vormen. Ik maak hier uit op dat het leveringsbegrip niet alleen een feitelijk element omvat, maar tevens een 'juridisch' element.¹²² Bij gezamenlijke eigendom hebben de eigenaren afzonderlijk de feitelijke, fysieke macht juist niet. Die hebben zij gezamenlijk. Toch kunnen mede-eigenaren voor de BTW individueel een levering van een goed verrichten. Dat moet komen door een ander element, namelijk het juridische element van het leveringsbegrip. De term 'beschikken' in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) lijkt ook te wijzen in de richting van een 'juri-

118. De Duitse tekstversie (procestaal) vermeldt: '... die Klägerin zu keiner Zeit darüber entscheiden kann, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll.' De Franse en Engelse tekstversie vermelden respectievelijk: '... Auto Lease n'a à aucun moment le pouvoir de décider quelle est la manière dont le carburant doit être utilisé et à quelles fins a lieu cette utilisation.' en '... Auto Lease does not at any time have the right to decide in what way the fuel must be used or to what end'.

119. M.P. Bongard en N.R. Jansen, Economische eigendomsoverdracht in beginsel levering voor omzetbelasting (arrest Hof van Justitie EG), WFR 1990/5929, blz. 1326 stelden zich naar aanleiding van het SAFE-arrest al op het standpunt dat het woord 'macht' uit art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) dient te worden uitgelegd als 'bevoegdheid' welke voortvloeit uit de obligatoire rechtsverhouding tussen verkoper en koper.

120. Uit HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, r.o. 55 volgt ook dat een wezenlijk kenmerk van verhuur is dat een recht wordt verleend om tegen vergoeding een goed te gebruiken als ware de huurder eigenaar.

121. HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19, r.o. 66.

122. M.M.G.A. Voets, Centralan Property: herziening van de Nederlandse onroerendgoedpraktijk, Btw-Brief 2006, nr. 2, blz. 4 meent dat in ieder geval sprake is van een levering van een goed als de feitelijke beslissingsmacht over een lichamelijke zaak wordt overgedragen (waarvan het recht om het goed te verkopen de meest vergaande vorm is).

disch' element.¹²³ In het Nederlandse civiele recht bijvoorbeeld ziet de term 'beschikken' op het verrichten van een gedraging met betrekking tot een bepaald goed, waardoor dit goed wordt vervreemd, dat wil zeggen aan een nieuwe gerechtigde overgedragen, of bezwaard met een op dit goed drukkend beperkt recht.¹²⁴ Het bestaan van een 'juridisch' element lijkt A-G Kokott in haar conclusie in de EMAG-zaak te onderschrijven. Zij meent immers dat:

*'A typical expression of ownership is the right to dispose of property as one sees fit, especially to exercise physical control over it and to sell it.'*¹²⁵

Aangezien het leveringsbegrip een communautair begrip is, moet de aanwezigheid van deze bevoegdheid niet naar nationaal recht worden gezien. De bevoegdheid om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken moet op communautair niveau worden ingevuld.

Zoals het Hof van Justitie EG in het Armbrecht-arrest overweegt, wordt in art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) de omvang van de overgedragen eigendomsrechten niet gespecificeerd.¹²⁶ Het ontbreken van een nadere invulling van de omvang van de eigendomsrechten kan de richtlijnwetgever wellicht niet eens worden verweten. Zo schreef Scholten in zijn Algemeen deel over het in de Nederlandse wet neergelegde civielrechtelijke begrip 'eigendom':

*'Het is merkwaardig, dat het nog nooit gelukt is een goede definitie van eigendom te geven. Men komt niet veel verder dan de bevoegdheid om in het algemeen te mogen beschikken, binnen de grenzen van het recht met de zaak te mogen doen wat men wil, en zo meer.'*¹²⁷

Uit het ALH-arrest blijkt dat voor de levering van een goed van belang is de bevoegdheid om te beslissen *hoe* en *waarvoor* een lichamelijke zaak wordt gebruikt. Swinkels maakt uit het ALH-arrest op dat het gaat om het kunnen beslissen over alle feitelijke toepassingsmogelijkheden van een goed.¹²⁸ Deze invulling van het leveringsbegrip sluit aan bij de opvatting van A-G Léger daarover. Naar de mening van de A-G sluit het begrip meer aan bij de mogelijkheid voor de ontvanger van de levering om gebruik te maken van het goed, dan bij de daadwerkelijke overgang van de eigendom in de zin van het burgerlijk recht van de lidstaten.¹²⁹ In de jurisprudentie van het Hof

123. In andere taalversies worden vergelijkbare termen gebruikt: 'zu verfügen' (Duits), 'dispose' (Engels), 'disposer' (Frans).

124. Zie onder meer Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 135 en J.H.M. van Swaaij, Beschikken en rechtsovergang (diss.), Rijksuniversiteit Groningen, 2000, blz. 103.

125. Conclusie A-G Kokott van 10 november 2005, zaak C-245/05 (EMAG Handel Eder OHG), punt 58.

126. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62, r.o. 13.

127. Asser-Scholten (algemeen deel), 1974, blz. 15.

128. J.J.P. Swinkels, noot bij HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

129. Conclusie A-G Léger van 19 september 2002 bij HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, punt 26.

van Justitie EG in BTW-zaken zijn geen andere bevoegdheden genoemd die een eigenaar bezit. Aangezien het Hof van Justitie EG bij de invulling van communautaire begrippen in de BTW onder meer andere communautaire regelgeving betreft¹³⁰, kan voor nadere invulling van de bevoegdheden van een eigenaar worden gekeken naar communautaire regelgeving buiten de BTW. Uit de Europese jurisprudentie inzake het vrije verkeer van goederen zijn de bevoegdheden van een eigenaar niet af te leiden. Er bestaat geen Europees burgerlijk wetboek.¹³¹ Op communautair niveau is dan ook geen civielrechtelijke definitie van 'eigenaar' of 'eigendom' te vinden.

In art. 295 EG-verdrag is bepaald dat het EG-verdrag de regeling van het eigendomsrecht in de lidstaten onverlet laat. Het EG-verdrag kan dan ook geen dienst doen bij nadere bepaling van de bevoegdheden van een eigenaar voor de BTW. Op grond van art. 6 lid 2 EU-verdrag eerbiedigt de Europese Unie de grondrechten die worden gewaarborgd door het EVRM¹³² als algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht. Hiermee maakt het EVRM integraal onderdeel uit van het gemeenschapsrecht.¹³³ In art. 1 van het Eerste protocol bij het EVRM (hierna: 'EP') is de bescherming van het eigendomsrecht geregeld. De bepaling moet worden geacht deel uit te maken van

130. Zie HvJ EG 23 april 1991, nr. C-297/89 (Ryborg), Jur. 1991, blz. I-1943 waarin het Hof van Justitie EG aansluiting zoekt bij zijn rechtspraak over sociale zekerheidsregelgeving. In HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-240/99 (Skandia), V-N 2001/22.19, HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11 en HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124 knoopt het Hof van Justitie EG voor de uitleg van de begrippen 'verzekeringen' en 'met verzekeringen samenhangende diensten' van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn) aan bij de verzekeringsrichtlijnen. A-G Kokott zoekt in haar conclusie van 8 september 2005 in de zaak Abbey National II, zaak C-169/04, voor de uitleg van de vrijstelling voor beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen van art. 13B onderdeel d 6^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel g BTW-richtlijn) aansluiting bij de effectenrechtelijke Richtlijn 85/611/EEG inzake instellingen voor collectieve belegging in effecten (de ICBE-richtlijn). Hetzelfde doet het Hof van Justitie EG in zijn arrest in die zaak; zie HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15.

131. J.H.M. van Erp, De osmose van Nederlands en Europees goederenrecht, NTBR 2004, nr. 10, blz. 534 wijst er op dat het Europese privaatrecht zich desalniettemin sterk heeft ontwikkeld. Het aantal Europese verordeningen en richtlijnen, die invloed uitoefenen op het privaatrecht, neemt nog steeds toe. Ook de rechtspraak van het Hof van Justitie EG laat in toenemende mate zien dat het Europese recht invloed heeft op het privaatrecht, enerzijds doordat het Hof van Justitie EG steeds vaker wordt gevraagd Europese privaatrechtelijke regelgeving uit te leggen, anderzijds doordat het Hof van Justitie EG zelfstandig Europees privaatrecht schept. Zie voorts de overige bijdragen aan het themanummer De invloed van Europa op het Nederlandse privaatrecht, NTBR 2004, nr. 10.

132. Het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) van 4 november 1950, Trb.1951/154.

133. Vgl. onder meer HvJ EG 11 juli 2002, nr. C-60/00 (Mary Carpenter), NJ 2003, 282 en HvJ EG 12 juni 2003, nr. C-112/00 (Eugen Schmidberger), NJ 2004, 56. Zie voorts J. Callewaert, Het EVRM en het communautair recht: een Europese globalisering?, NTER 2001, nr. 10, blz. 259-267.

het EVRM zelf¹³⁴, en daarmee van het gemeenschapsrecht. In de officiële Nederlandse vertaling luidt de bepaling als volgt:

'Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder voorwaarden voorzien in de wet en de algemene beginselen van internationaal recht.

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.'

Barkhuysen en Van Emmerik constateren dat het EHRM een autonoom – ongeacht de classificatie naar nationaal recht – en ruim eigendomsbegrip hanteert. Behalve wat onder het nationale recht als eigendom kwalificeert (af te leiden uit de nationale wetgeving en rechtspraak), kunnen ook eigendom zijn in de zin van art. 1 EP 'certain other rights and interests constituting assets'.¹³⁵ Belangrijk is of uit art. 1 EP en de jurisprudentie daarover kan worden afgeleid welke bevoegdheden een eigenaar toekomen. Uit art. 1 EP maak ik op dat een eigenaar het recht heeft op ongestoord genot van zijn eigendom. De bepaling garandeert dat recht immers. Ploeger geeft aan dat het begrip 'genot' zowel omvat de feitelijke exploitatie van het goed als de bevoegdheid daarover te beschikken door overdracht of bezwaring, of de zaak zelfs te vernietigen.¹³⁶ Uit het arrest Marckx/België blijkt dat het eigendomsrecht het recht omvat om vrijelijk over de eigendom te contracteren en te beschikken.¹³⁷

134. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik, 'De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht: het Straatburgse perspectief', in: De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht, Preadvies voor de Vereniging voor Burgerlijk recht, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 51 en F.W. Grosheide en G.E. van Maanen, Een groeifonds of grabbelton? Art. 1 Eerste Protocol en de Nederlandse rechtsorde, NTBR 2005; bespreking van de preadviezen van Barkhuysen & Emmerik en Ploeger voor de voorjaarsvergadering van de Vereniging voor Burgerlijk Recht, nr. 4, blz. 144.

135. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik, 'De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht: het Straatburgse perspectief', in: De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht, Preadvies voor de Vereniging voor Burgerlijk recht, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 56. In dezelfde zin Y. Haec, Het Eerste protocol, in: J. Vande Lanotte en Y. Haec (red.), Handboek EVRM, deel 2, volume II, Intersentia, Antwerpen-Oxford, 2004, blz. 318-319. Zie Y. Haec, Het Eerste protocol, in: J. Vande Lanotte en Y. Haec (red.), Handboek EVRM, deel 2, volume II, Intersentia, Antwerpen-Oxford, 2004, blz. 321-324 voor een volledig overzicht van de jurisprudentie van het EHRM over hetgeen onder het begrip 'eigendom' in de zin van art. 1 EP kan vallen.

136. H.D. Ploeger, Eigendom in het licht van het EVRM, WPNR (2000) 6419, blz. 690. Bij het recht op de feitelijke exploitatie van het goed tekent Ploeger nog wel aan dat art. 1 EP niet zonder meer recht geeft op het gebruik door de rechthebbende zelf. Zie EHRM 28 september 1995 (Spadea en Scalabrino/Italië), Series A vol. 315B, § 28.

137. EHRM 13 juni 1979, NJ 1980/462 (Marckx/België).

Uit het voorgaande leid ik af dat onder art. 1 EP de kernbevoegdheid van een eigenaar is dat hij *vrijelijk* kan *beschikken* over zijn eigendom.¹³⁸ Deze bevoegdheid omvat de bevoegdheid tot feitelijke exploitatie van het goed, de bevoegdheid tot overdracht en bezwaring en de bevoegdheid om over de eigendom te contracteren.¹³⁹ Deze kernbevoegdheid van een eigenaar komt naar mijn mening ook in het ALH-arrest naar voren.¹⁴⁰ Daarin acht het Hof van Justitie EG namelijk van belang voor de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken: de mogelijkheid om te beslissen *hoe* of *waarvoor* een lichamelijke zaak moet worden gebruikt. Indien art. 1 EP wordt betrokken bij de invulling van het leveringsbegrip van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn), lijkt mij ook van belang de mogelijkheid om te beslissen *wanneer* en *door wie* een lichamelijke zaak mag of moet worden gebruikt.

In dit kader acht ik het oordeel van het Hof van Justitie EG in het British American Tobacco-arrest onjuist.¹⁴¹ Het Hof van Justitie EG oordeelt dat bij diefstal van goederen de pleger daarvan niet de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken verkrijgt, omdat de pleger enkel houder van de goederen wordt. Deze civielrechtelijke 'continental law' invulling van het leveringsbegrip stemt niet overeen met de communautaire invulling van dat begrip, zoals geformuleerd in de arresten SAFE en ALH. Degene die goederen steelt, heeft de feitelijke macht over de goederen. Hij kan voorts beslissen hoe en waarvoor de goederen worden aangewend.¹⁴² Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 5.7.3, is naar mijn mening bij diefstal echter geen sprake van een levering van een goed in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Er ontbreekt namelijk een overdrachtshandeling van een als zo-

138. Asser-Mijnsen-Van Dam-Van Velten 3-II, 2002, nr. 17 merken op dat met de woorden: 'Eigendom is het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben' in art. 5:1 BW de wet tot uitdrukking brengt dat het de eigenaar vrijstaat zijn zaak *naar eigen goeddunken* (cursive-ring *G/vN*) te gebruiken. Hoewel het nationale civiele recht niet van betekenis kan zijn voor de invulling van het leveringsbegrip in de BTW, illustreert het Nederlandse eigendomsbegrip dat een kernbevoegdheid van een eigenaar is dat hij vrijelijk over zijn eigendom kan beschikken.

139. Dit komt overeen met de bevoegdheden die een eigenaar naar Nederlands civiel recht heeft. Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 470 en 471 geven aan dat een eigenaar de bevoegdheid heeft om van de zaak vrij gebruik te maken. Daaronder wordt begrepen de bevoegdheid om een zaak te verbruiken, te veranderen of te vernietigen. Als meest verstrekkende bevoegdheid van een eigenaar beschouwen zij de bevoegdheid van een eigenaar om zijn eigendomsrecht over te dragen.

140. HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

141. HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco/Newman), V-N 2005/37.21.

142. Een dief pleegt weliswaar een strafbaar feit, maar heeft, ook naar Nederlands civiel recht, wel de mogelijkheid om de eigendom van goederen over te dragen. Op grond van art. 3:86 lid 1 BW is een overdracht van een roerende zaak, niet-registergoed, geldig, ondanks de civielrechtelijke onbevoegdheid van de dief die de zaak vervreemdt. Daarbij geldt dan wel dat de overdracht anders dan om niet moet zijn geschied en dat de verkrijger te goeder trouw is. Wel kan de eigenaar van een roerende zaak, die het bezit daarvan door diefstal heeft verloren, deze zaak op grond van art. 3:86 lid 3 BW gedurende drie jaren, te rekenen van de dag van de diefstal af, als zijn eigendom opeisen.

danig handelende belastingplichtige. Aan BTW-heffing kan in ieder geval niet worden toegekomen, omdat de daarvoor vereiste bezwarende titel ontbreekt.

Samengevat, komt het erop neer dat de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken naar mijn mening is opgebouwd uit twee elementen:

- Het feitelijke element (de feitelijke macht): de 'BTW-eigenaar' moet in staat zijn om in feitelijke, fysieke zin te beschikken over de lichamelijke zaak;
- Het juridische element (de beschikkingsmacht): het juridische element: de 'BTW-eigenaar' moet in staat zijn om in juridische zin vrijelijk over het goed te beschikken, waaronder de mogelijkheid tot vervreemding is begrepen.

Bij toetsing aan deze twee elementen moet op beide niveaus worden gekeken of de 'BTW-eigenaar' de bevoegdheid heeft om te beslissen over:

- hoe een lichamelijke zaak wordt gebruikt;
- waarvoor een lichamelijke zaak wordt gebruikt;
- wanneer een lichamelijke zaak wordt gebruikt; en
- door wie een lichamelijke zaak wordt gebruikt.

6.7.4.3 Risicofactoren

In HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272, dat de Hoge Raad wees naar aanleiding van het SAFE-arrest, is beslist dat de overdracht van de economische eigendom¹⁴³ voor de BTW de levering van een goed vormt. Van economische eigendom was sprake, omdat de juridische eigenaar van het goed:

- bij overeenkomst zodanige verplichtingen jegens zijn wederpartij bij die overeenkomst was aangegaan, dat voortaan alle waardeveranderingen en alle baten en lasten van het goed voor rekening en risico van deze wederpartij waren;
- zich bij die overeenkomst had verbonden de juridische eigendom van het goed op enig toekomstig tijdstip aan zijn wederpartij over te dragen;
- bij die overeenkomst aan zijn wederpartij onherroepelijk volmacht had verleend om de handelingen te verrichten die deze overdracht bewerkstelligen;
- ingevolge die overeenkomst het goed feitelijk ter beschikking van zijn wederpartij had gesteld.

143. Het begrip 'economische eigendom' is door de belastingkamer van de Hoge Raad voor het eerst gebruikt in zijn arrest van 19 oktober 1955, nr. 12 407, BNB 1955/377 inzake directe belastingen. De belastingkamer van de Hoge Raad had het begrip echter al eerder geïntroduceerd in HR 2 april 1941, B. 7316, HR 29 maart 1950, B. 8802 en HR 29 oktober 1952, B. 9298 zonder het begrip zelf te gebruiken; zie onder meer H.J. Hellema, Juridische perspectieven van de economische eigendom, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 108, N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn, 1962, blz. 2, W.J. Slagter, Juridische en economische aspecten van de eigendom (diesrede), Æ. E. Kluwer, Deventer, 1968, blz. 42, E. Aardema, 'Fiscale aspecten van de economische eigendom' in: Economische eigendom, Ars Notariatus XXIV, Kluwer, Deventer, 1981, blz. 30 en W.G. Huijgen, Economische eigendom, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1995, blz. 2.

Uit bovenstaande omstandigheden blijkt dat de vraag wie het risico van waardeveranderingen van het goed draagt, van belang is voor het antwoord op de vraag wie de economische eigendom van een goed heeft.¹⁴⁴ Bij de beantwoording van de vraag of voor de BTW een levering van een goed heeft plaatsgevonden, komt het in de praktijk voor dat daarbij in aanmerking wordt genomen het antwoord op de vraag welke partij het risico van waardeverandering en het risico van tenietgaan loopt. Dit element speelde namelijk een rol, althans was aanwezig, in het arrest HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272. Elementen die te maken hebben met het economische belang van een partij bij een goed kunnen mijns inziens niet doorslaggevend zijn bij de beoordeling of sprake is van een levering van een goed. Het Hof van Justitie EG hanteert namelijk geen criteria met betrekking tot het economische belang van partijen. Bovendien wijst ook de term 'macht' in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) naar de feitelijke macht en de (juridische) beschikkingsmacht (de bevoegdheid om beslissingen te nemen met betrekking tot een lichamelijke zaak)¹⁴⁵ en niet zo zeer naar economische belangen daarbij. Bijl merkt mijns inziens dan ook terecht op dat de vraag of de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken niet mag worden vereenzelvigd met de vraag of de economische eigendom van het goed is overgegaan.¹⁴⁶ De inhoud van beide begrippen hoeft namelijk niet hetzelfde te zijn. Voor de overdracht van de economische eigendom is zowel de beschikkingsbevoegdheid als het dragen van het risico met betrekking tot het goed van belang. Dat laatste aspect komt in de richtlijnbevestiging niet expliciet aan de orde, aldus Bijl. In veel gevallen zal het risico van waardeverandering en het risico van tenietgaan van een goed overigens wel bij de partij liggen die de feitelijke macht en de (juridische) beschikkingsmacht heeft.

6.7.5 Ketentransacties en vertegenwoordiging

In het handelsverkeer komt het met zekere regelmaat voor dat goederen kort na elkaar meerdere malen worden verkocht.¹⁴⁷ Het gaat dan om zogenoemde ketentransacties of ABC-transacties. De vraag is hoe voor de BTW moet worden omgegaan met dergelijke transacties. Het antwoord op de vraag of civielrechtelijk sprake is van een doorlevering A-B en B-C of van een rechtstreekse levering A-C hangt voor een belangrijk deel af van de (uitleg van) afspraken die partijen daaromtrent maken.¹⁴⁸ Als civielrechtelijk sprake is van doorlevering en van tweemaal een eigendomsoverdracht, vinden voor de BTW in ieder geval twee leveringen van goederen plaats. Wanneer een partij eigendom in juridische zin overdraagt, mag er mijns inziens namelijk vanuit worden gegaan dat tevens de macht om als een eigenaar over het be-

144. Het risico-element speelt een belangrijke rol bij het begrip 'economische eigendom' in de directe belastingen en in het civiele recht.

145. Zie paragraaf 6.7.4.2.

146. D.B. Bijl, De overdracht van de economische eigendom van een goed in de omzetbelasting, WFR 1990/5929, blz. 1319.

147. S.E. Bartels, De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004, blz. 1.

148. S.E. Bartels, De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004, blz. 20.

trokken goed te beschikken in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) is overgegaan.¹⁴⁹

Rechtstreekse levering en eigendomsoverdracht in civielrechtelijke zin doen zich voor bij ketentransacties waarbij een commissionair is betrokken.¹⁵⁰ Voor ketentransacties via een commissionair is een bijzondere regeling opgenomen in art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn). De figuur van de commissionair komt aan de orde in paragraaf 7.9, aangezien commissiainstructuren zich regelmatig voordoen in concernverband.

Er kunnen zich nog andere gevallen voordoen waarbij de eigendom rechtstreeks overgaat van partij A naar partij C. In de praktijk bestaan talloze varianten van ABC-contracten die civielrechtelijk anders zijn vormgegeven.¹⁵¹ Ik beperk me op deze plaats tot één van de archetypes van de ABC-overeenkomst. Het betreft de situatie waarin tussen A en B en B en C koopovereenkomsten bestaan ter zake van hetzelfde goed. Er vindt civielrechtelijk een rechtstreekse eigendomsoverdracht plaats van A

149. Uiteraard zijn op deze regel uitzonderingen mogelijk. Bij een volledig uitgeklete juridische eigendomsoverdracht rijst de vraag of de macht om als een eigenaar over het desbetreffende goed te beschikken is overgegaan. Ook de overdracht van de juridische eigendom na overdracht van de economische eigendom levert, naar algemeen in Nederland werd aanvaard, geen levering in de zin van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 BTW-richtlijn) op. Zie bijvoorbeeld S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.2.F.c, D.B. Bijl., *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed (diss.)*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 114 en B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde (diss.)*, FED, Deventer, 1992, blz. 158. Na HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19 kunnen vraagtekens worden geplaatst bij dit standpunt. Zoals ik heb beschreven in paragraaf 6.7.4.2, blijkt uit dat arrest dat het mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. In de Centralan-zaak kunnen volgens het Hof van Justitie EG zowel het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar als de overdracht van de residuele eigendom drie dagen later een levering van een goed in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) vormen. Als de overdracht van de residuele eigendom gelijk gesteld moet worden met de overdracht van de juridische eigendom die resteert na overdracht van de economische eigendom, is sprake van een breuk met de heersende leer in Nederland. Het Hof van Justitie EG acht het dan namelijk mogelijk dat de overdracht van een 'juridische huls' na een eerdere BTW-levering óók als BTW-levering kwalificeert. Indien de overdracht van de residuele eigendom echter wordt gezien als de overdracht van het blote eigendom na het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar (en dat vergelijkbaar is met het vestigen van een beperkt recht), is het Centralan-arrest in overeenstemming met de Nederlandse leer. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19 meent dat niet moet worden uitgesloten dat op basis van het arrest de overdracht van de juridische eigendom (toch) ook een levering is voor de omzetbelasting en dat niet zonder meer kan worden gesteld dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken slechts één keer kan worden overgedragen, zoals thans gebruikelijk is. Naar mijn mening zal de problematiek in de praktijk wel overzienbaar blijken, omdat de juridische eigendom veelal geen waarde meer zal vertegenwoordigen. Bij gebrek aan een bezwarende titel vindt BTW-heffing dan sowieso niet plaats.

150. Zie paragraaf 7.9.2 met betrekking tot de civielrechtelijke aspecten van de commissionair.

151. Zie S.E. Bartels, *De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen (diss.)*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004, blz. 113.

aan C. Indien civielrechtelijk de eigendom rechtstreeks overgaat van A naar C, rijst de vraag op welke wijze de transacties A-B en B-C voor de BTW moeten worden behandeld. Naar mag worden aangenomen, heeft partij B de feitelijke macht om als een eigenaar over het goed te beschikken dan namelijk nimmer gehad. Tussen partijen A en C bestaat geen directe rechtsbetrekking. Daarnaast is in die verhouding geen sprake van een bezwarende titel in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn).

De BTW-richtlijn kent geen bijzondere regeling voor op het niveau van het object van heffing. In de Nederlandse en Duitse wetgeving zijn voor ABC-transacties wel bijzondere regelingen getroffen. Zo bepaalt art. 3 lid 4 Wet OB 1968 dat indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt geleverd, dat goed geacht wordt door ieder van de personen in de keten te zijn geleverd. Door voor de BTW in de hele keten leveringen aan te nemen, worden onder meer problemen met facturering voorkomen.¹⁵² In de BTW-richtlijn is voor ketentransacties in intracommunautair verband wel een afzonderlijke regeling getroffen. Art. 41 jo. 141 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter A lid 2 jo. art. 28quater E lid 3 Zesde richtlijn) bevat de zogenoemde vereenvoudigde ABC-regeling.¹⁵³ Van Hilten en Van Kesteren verbinden hieraan terecht de conclusie dat de ketentransactie in de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) toch wordt erkend.¹⁵⁴ Een regeling op het niveau van het object van heffing ontbreekt echter. Van Hilten en Van Kesteren stellen dan ook vast dat in ABC-situaties de vraag of sprake is van verschillende leveringen op basis van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) moet worden beoordeeld aan de hand van de vraag of in de desbetreffende schakels van de keten de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan.¹⁵⁵ Een

152. C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de BTW*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2006, blz. 87.

153. De vereenvoudigde ABC-regeling kan slechts worden toegepast bij handelsketens van drie partijen (A, B en C) die alledrie in een verschillende lidstaat zijn geregistreerd voor de BTW. Voorts dient partij A er van op de hoogte te zijn dat de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd. De vereenvoudigde regeling komt er, kort gezegd, op neer dat partij A een intracommunautaire levering verricht. Partij B wordt geacht de goederen te verwerven in de lidstaat waar hij geregistreerd is voor de BTW en moet handelen alsof hij in die lidstaat een 'echte' intracommunautaire verwerving verricht. Partij B verricht tevens een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van C. De lidstaten moeten hun wetgeving echter zo aanpassen dat deze verwerving niet belastbaar is. De heffing ter zake van de (binnenlandse) levering van partij B aan partij C vindt verlegging plaats van partij B naar partij C. De regeling zorgt er voor dat partij B zich niet hoeft te registreren in de lidstaat van aankomst van de goederen.

154. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 111.

155. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 111.

dergelijke strikte interpretatie lijkt ook te volgen uit het ALH-arrest.¹⁵⁶ Daarin heeft het Hof van Justitie EG immers geoordeeld dat de macht om als een eigenaar over benzine te beschikken niet is overgegaan op de leasemaatschappij, maar op de lessee. Dit ondanks het feit dat de verstrekking van benzine onderdeel uitmaakte van de leaseovereenkomst.

In de zaak EMAG heeft de Oostenrijkse rechter prejudiciële vragen gesteld over ketentransacties. Deze vragen zijn beantwoord in het arrest HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG), V-N 2006/21.18. Het Hof van Justitie EG heeft in dit arrest niet geoordeeld over de belangrijke kwestie of bij ketentransacties voor het aannemen van leveringen van goederen in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) in iedere schakel sprake moet zijn van de overgang of overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. De BTW-richtlijn lijkt daar wel vanuit te gaan. Het Hof van Justitie EG beslist in de EMAG-zaak dat wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel door als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, de verzending of het vervoer slechts aan één van de twee leveringen kan worden toegerekend en slechts één van de twee leveringen vrijgesteld is.¹⁵⁷ Dit geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – tijdens de verzending of het vervoer de macht heeft om als een eigenaar over de goederen te beschikken.

De vraag is of de benadering van het Hof van Justitie EG met betrekking tot ketentransacties met goederen, zoals in het ALH-arrest, wel juist en wenselijk is. De Hoge Raad volgt dezelfde benadering blijkens HR 20 februari 2004, nr. 39 136, BNB 2004/169. Begrijp ik de feiten in dat arrest goed, dan ging het daarin om een belanghebbende die goederen aankocht van een leverancier en vervolgens diezelfde goederen op instructie van deze leverancier weer doorverkocht. De Hoge Raad oordeelde dat van leveringen slechts sprake kan zijn als belanghebbende de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken heeft verkregen. Dit sluit aan bij de invulling die het Hof van Justitie EG in het ALH-arrest geeft aan het leveringsbegrip en die berust op een volledig feitelijke en fysieke inkleuring van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

Zoals ik in paragraaf 6.7.4.2 heb aangegeven, kan in het leveringsbegrip echter zowel een feitelijk als een juridisch element worden onderkend. Het Hof van Justitie EG miskent in het ALH-arrest naar mijn mening het juridische element van de beschik-

156. HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171. J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, Koninklijke Vermande, Den Haag, 2003, blz. 84 zijn van mening dat de situatie, zoals die zich voordeed in het ALH-arrest, in Nederland wordt opgelost door art. 3 lid 3 Wet OB 1968 (thans: lid 4). Deze passage is niet meer opgenomen in C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, Wegwijs in de BTW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2006. In dezelfde zin als de druk uit 2003 J.J.P. Swinkels, noot bij HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

157. In Nederland is dit een nultarief; vgl. art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 jo. Tabel II post a.6.

kingsmacht. Indien slechts een feitelijke toets wordt aangelegd, ontstaan allerlei ongewenste situaties. Een werknemer die namens zijn werkgever een pen koopt, verkrijgt dan de macht om als een eigenaar over die pen te beschikken. De werkgever heeft vervolgens geen recht op aftrek van de voorbelasting op de pen, omdat hij deze niet heeft verkregen. Dat heeft de richtlijnwetgever niet beoogd, omdat de werknemer als vertegenwoordiger van de werkgever optreedt.¹⁵⁸

In het Intiem-arrest besliste het Hof van Justitie EG dat in aftrek kan worden gebracht de BTW op goederen die zijn verkocht (juridisch element; *G/vN*) aan een belastingplichtige voor exclusief gebruik in het kader van zijn beroepsactiviteit, maar fysiek zijn afgeleverd (fysiek element; *G/vN*) aan zijn werknemers.¹⁵⁹ Uit het recentere arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk kan naar mijn mening worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG zich niet op het standpunt stelt dat bij vertegenwoordiging slechts naar het fysieke element moet worden gekeken.¹⁶⁰ Het arrest lijkt een nuancering in te houden ten opzichte van eerdergenoemd ALH-arrest. Zoals Redactie Vakstudie-Nieuws terecht constateert, oordeelt het Hof van Justitie EG in r.o. 15 dat teneinde te garanderen dat de werkgever zijn recht op BTW-aftrek kan uitoefenen met betrekking tot alle goederen die hij voor zijn belaste doeleinden heeft gebruikt, ervan uit dient te worden gegaan dat wanneer een werknemer voor rekening van zijn werkgever handelt en goederen aanschafft die door de werkgever voor zijn beroepsactiviteiten zullen worden gebruikt, er in werkelijkheid aan de werkgever is geleverd.¹⁶¹ In r.o. 19 voegt het Hof van Justitie EG hieraan toe dat werknemers in de uitoefening van hun beroepsactiviteiten over het algemeen handelen voor rekening van de werkgever. In de verhouding werkgever-werknemer is sprake van vertegenwoordiging. Naar mijn mening dient ook in vertegenwoordigingssituaties buiten die verhouding te gelden dat prestaties worden verricht aan de vertegenwoordigde en niet aan de vertegenwoordiger.

In het archetype van een ABC-transactie, zoals hierboven omschreven, is geen sprake van vertegenwoordiging. Partij A sluit alleen een koopovereenkomst met partij B, die op zijn beurt een koopovereenkomst sluit met partij C. Aannemende dat de civiel-

158. In vergelijkbare zin merkt redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/17.11 op dat ondanks het ALH-arrest moet worden aangenomen dat werknemers nog steeds op naam en voor rekening van hun werkgever goederen kunnen afnemen en kosten kunnen maken.

159. HvJ EG 8 maart 1988, nr. 165/86 (Leesportefeuille Intiem), Jur. 1988, blz. 1471.

160. HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/17.11.

161. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/17.11.

rechtelijke eigendom rechtstreeks overgaat van partij A naar partij C¹⁶², zal partij B in de meeste gevallen niet de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken verkrijgen, indien wordt uitgegaan van een volledig feitelijke en fysieke inkleuring van het leveringsbegrip. Indien het juridische element, dat ik tevens onderdeel acht van het leveringsbegrip, in aanmerking wordt genomen, is het denkbaar dat partij B die macht wel verkrijgt. Gesteld kan namelijk worden dat partij B door de koopovereenkomst die hij met partij A heeft gesloten (het juridische element) de mogelijkheid heeft om te beslissen hoe, waarvoor, wanneer en door wie het goed wordt gebruikt.¹⁶³ Het juridische element lijkt door het Hof van Justitie EG te worden aanvaard, zoals ik hierboven met betrekking tot de vertegenwoordiging heb geïllustreerd. Bij dit soort ketentransacties zou dan ook kunnen worden aangenomen dat de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is overgegaan in alle schakels in de keten.

Wel acht ik het om redenen van rechtszekerheid wenselijk om een bepaling als art. 3 lid 4 Wet OB 1968 op te nemen in de BTW-richtlijn. Zoals eerder opgemerkt, bestaan in de praktijk nog talloze andere varianten van ABC-contracten. Niet in al die gevallen zal kunnen worden gesteld dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken, is overgegaan van A naar B en vervolgens van B naar C. Tot slot merk ik op dat het ontbreken van een met art. 3 lid 4 Wet OB 1968 vergelijkbare bepaling in de BTW-richtlijn niet steeds voor problemen zorgt. Art. 3 lid 4 Wet OB 1968 is gebaseerd op de gedachte dat bij ABC-transacties de juridische eigendom rechtstreeks overgaat van partij A naar partij C. Bartels wijst er echter op dat de fiscaalrechtelijke literatuur over ABC-transacties weinig richtinggevend is voor de beantwoording van de civielrechtelijke vraag of eigendom overgaat van partij A naar partij C.¹⁶⁴ De veronderstelling van de civielrechtelijke gevolgen van de ABC-transactie die ten grondslag ligt aan art. 3 lid 4 Wet OB 1968 is niet in alle gevallen juist. Als civielrechtelijk sprake is van twee overdrachten dan is naar mijn mening in beginsel sprake van twee leveringen van goederen in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).

162. Bij dit soort ABC-contracten wordt er in de civielrechtelijke literatuur vanuit gegaan dat de eigendomsoverdracht plaatsvindt van partij A naar partij C. De overdracht A-C steunt op een samengestelde titel, de optelsom van de titels A-B en B-C. Zie S.E. Bartels, *De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen* (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004, blz. 89 en de aldaar vermelde literatuur. Ter informatie merk ik nog op dat onder 'titel' in voormelde zin in navolging van A.S. Hartkamp, *Het begrip leveringstitel*, WPNR (1974) 5267, blz. 379 in het algemeen wordt verstaan 'de rechtsverhouding die de eigendomsovergang in het maatschappelijke verkeer, op economische of andere gronden, rechtvaardigt.' De samengestelde titel voor de overdracht A-C bestaat dus uit de koopovereenkomsten A-B en B-C.

163. Zie paragraaf 6.7.4.2.

164. S.E. Bartels, *De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen* (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004, blz. 32.

6.7.6 *Gelijkstellingen met de levering van goederen*

6.7.6.1 *Algemeen*

In paragraaf 6.7.2.3 zijn de mogelijkheden aan de orde geweest die art. 15 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 3 Zesde richtlijn) lidstaten biedt om het begrip 'lichamelijke zaak' uit te breiden. De BTW-richtlijn bevat verder nog een aantal verplichte en facultatieve uitbreidingen op het leveringsbegrip zelf. Deze komen in deze paragraaf kort aan de orde. Op de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie die op grond van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) eveneens als levering van een goed wordt beschouwd, ga ik in paragraaf 7.9 nader in. De figuur van de commissie komt namelijk regelmatig voor in concernverband. De overdracht of overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) behandel ik vanwege het belang van die regeling afzonderlijk in de volgende paragraaf.

6.7.6.2 *Verplichte gelijkstelling met de levering van goederen*

Art. 14 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 Zesde richtlijn) bevat, naast de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie, nog twee verplichte gelijkstellingen met de levering van een goed in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Zo wordt op grond van art. 14 lid 2 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel a Zesde richtlijn) eveneens als levering beschouwd de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet. De Tweede richtlijn kende een vergelijkbare bepaling. Op grond van art. 5 lid 2 onderdeel b Tweede richtlijn werd als levering van een goed eveneens beschouwd de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid.

Op grond van art. 14 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel b Zesde richtlijn) wordt eveneens als levering beschouwd de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaliter het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen. De Tweede richtlijn kende in art. 5 lid 2 onderdeel a een nagenoeg gelijklopende bepaling.¹⁶⁵ De bedoeling van de leveringsbepaling is te voorkomen dat de juridische consequenties van de financiering van de aankoop van een goed leiden tot een verschil in heffing van BTW.¹⁶⁶ Het tijdstip van levering bij huurkoop en koop op afbetaling is gelijk aan het moment waarop een reguliere levering ingevolge een koopovereenkomst plaats-

165. In de Tweede richtlijn ontbrak het woord 'normaliter'.

166. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 66.

heeft.¹⁶⁷ Anders dan in het voorstel voor een Zesde richtlijn ontbreekt in de BTW-richtlijn een bepaling over finance lease. Of een overeenkomst van finance lease leidt tot de levering van een goed moet thans worden beoordeeld aan de hand van het antwoord op de vraag of daarbij de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is overgegaan.¹⁶⁸ In Nederland is de staatssecretaris van Financiën in een besluit nader ingegaan op de BTW-behandeling van lease-overeenkomsten.¹⁶⁹ In het wetsvoorstel 30 061 inzake de bestrijding van constructies met (on)roerende zaken is aangekondigd dat er een nieuw beleidsbesluit over leasing zou komen.¹⁷⁰ Begin 2007 is er een nieuw leasebesluit verschenen.¹⁷¹ Dat besluit is echter een samenvoeging en actualisering van de eerdere besluiten op het gebied van leasing. Naar aangenomen mag worden, is dit niet het besluit zoals dat is aangekondigd bij wetsvoorstel 30 061.

Art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) bevat – naast art. 14 lid 2 onderdeel a t/m c – de vierde categorie handelingen die verplicht gelijk is gesteld met de levering van een goed. Het bijzondere van deze categorie is dat de gelijkstelling de gelijkstelling betreft met een levering *onder bezwarende titel*. Deze categorie handelingen is derhalve aan heffing van BTW onderworpen, ook al ontbreekt een bezwarende titel. Van een levering is naar mijn mening ook sprake zonder de bijzondere gelijkstelling, omdat de macht om als een eigenaar te beschikken over een goed overgaat. Zonder de gelijkstelling is de levering echter niet belastbaar, omdat deze niet valt binnen de reikwijdte van art. 2 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Om concurrentievervalsing te voorkomen wilde de richtlijnwetgever echter toch tot heffing overgaan bij deze categorie handelingen. Daarom is de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel opgenomen. Op grond van art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) wordt met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot

167. Of de bepaling van art. 14 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel b Zesde richtlijn) daadwerkelijk betekenis heeft, hangt mede af van het nationale civiele recht dat per lid staat verschild. In Nederland geldt bijvoorbeeld dat bij koop op afbetaling de eigendom van het goed direct overgaat en niet pas na betaling van de laatste termijn.

168. Zie nader over leasing en BTW onder meer het rapport van de Commissie fiscale aspecten van leasing van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 217, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 81-93, M.E. van Hilten, 'Het wel en wee van leasing', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 79-88, B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde (diss.), FED, Deventer, 1992, blz. 164-176 en G.M.H. van Lokven, Heffing van omzetbelasting bij leasing, WFR 1999/6359, blz. 1356.

169. Besluit van 3 november 1998, nr. VB98/2276, V-N 1998/54.21, gewijzigd bij besluit van 9 maart 2000, nr. VB2000/400, V-N 2000/15.25.

170. Wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3 (MvT), blz. 18.

171. Besluit van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2847M, *Stcrt.* 2007, nr. 24, V-N 2007/11.13.

dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel. In de Tweede richtlijn was in art. 5 lid 3 onderdeel a slechts een leveringsbepaling opgenomen voor privé-onttrekkingen van de belastingplichtige en voor verstrekkingen om niet. Lidstaten konden bij aangeschafte goederen echter afzien van een levering en daarvoor in de plaats kiezen voor de uitsluiting van aftrek van voorbelasting.¹⁷² Art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) zorgt ervoor dat onttrekkingen van goederen voor eigen of andermans privé-gebruik dan wel voor andere dan bedrijfsdoeleinden en het om niet verstrekken van goederen, voor de BTW op dezelfde wijze worden behandeld als reguliere leveringen van goederen onder bezwarende titel. Zonder een dergelijke gelijkstelling zouden consumenten BTW-vrij goederen kunnen verkrijgen via aftrekgerechtigde belastingplichtigen. Het is inmiddels vaste jurisprudentie dat van een onttrekking geen sprake is als de goederen niet tot het ondernemingsvermogen behoren.¹⁷³ Een aardige vraag is of art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) van toepassing is, indien een belastingplichtige een investeringsgoed tot zijn ondernemingsvermogen rekent en hij dat goed volledig voor niet-ondernemingsdoeleinden gaat bezigen.¹⁷⁴ Betoogd zou kunnen worden dat in dat geval slechts de interne dienst van art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) aan de orde kan komen. In het Lennartz-arrest is beslist dat de vraag of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten een feitelijke vraag is die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.¹⁷⁵ Dat betekent naar mijn mening dat een belastingplichtige die een investeringsgoed zakelijk etiketteert, de intentie heeft om het goed voor ondernemingsdoeleinden te gebruiken, maar het goed eerst volledig voor niet-ondernemingsdoeleinden gaat gebruiken, het goed in principe in de hoedanigheid van belastingplichtige houdt.¹⁷⁶ Als uit de feitelijke omstandigheden echter blijkt dat de intentie van de belastingplich-

172. Zie Tweede richtlijn Bijlage A no. 6 ad art. 5 lid 3 onderdeel a.

173. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht) BNB 1996/62. Zie in deze zin reeds H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1994, blz. 272.

174. In het besluit van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2803M, V-N 2004/9.17 is het standpunt ingenomen dat een investeringsgoed in dergelijke gevallen niet tot het ondernemingsvermogen kan worden gerekend. Voor dat standpunt is geen uitdrukkelijke basis te vinden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG. Overigens is er voor deze categorie 'verplicht' privé-vermogen geen noodzaak in de systematiek van de BTW-richtlijn. Het privé-gebruik wordt immers gecorrigeerd via de interne dienst of de interne levering. In deze zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62 en G.J. van Norden, *Vermogensetikettering en BTW: de weg naar volwassenheid*, TFO 2003, nr. 68, blz. 134.

175. HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647.

176. Zie over de verhouding tussen bestemming en aanwending van een vermogensbestanddeel door een ondernemer in de inkomstenbelasting H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1994, blz. 190-193.

tige om het goed voor ondernemingsdoeleinden te gebruiken vanaf de aanschaf niet aanwezig is geweest, moet met terugwerkende kracht worden aangenomen dat het goed niet in het ondernemingsvermogen was opgenomen. Van een onttrekking in de zin van art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) kan dan ook geen sprake zijn. Een onttrekking doet zich wel voor als initieel de intentie tot ondernemingsgebruik aanwezig was, maar uit de feitelijke omstandigheden blijkt dat dit gebruik zich nimmer zal voordoen.

In afwijking van de normale maatstaf van heffing is de maatstaf van heffing bij onttrekkingen op grond van art. 74 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht. Uit het Scandic-arrest¹⁷⁷ volgt dat het leveren van goederen tegen vergoeding niet onder art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) valt, ook niet als de vergoeding daarvoor niet kostendekkend is (anders dan een symbolische vergoeding).¹⁷⁸ De maatstaf van heffing is in die gevallen het daadwerkelijk in rekening gebrachte bedrag. Slechts op basis van art. 395 BTW-richtlijn (voorheen: art. 27 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten in dergelijke gevallen een minimum vergoeding invoeren. Op grond van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten zonder de art. 395 procedure een minimum vergoeding invoeren. Deze mogelijkheid is in de Europese BTW-regelgeving opgenomen via richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.¹⁷⁹

6.7.6.3 Mogelijkheden tot gelijkstelling met de levering van goederen

Art. 14 lid 3 en art. 18 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 5 en lid 7 Zesde richtlijn) bieden lidstaten de mogelijkheid om bepaalde handelingen gelijk te stellen met een levering van goederen respectievelijk een levering van goederen onder bezwarende titel. Ingevolge art. 14 lid 3 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 5 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen beschouwen. Bijl, Van Hilten en Van Vliet merken op dat het onduidelijk is waarom het een 'kan'-bepaling betreft.¹⁸⁰ Zowel de Tweede richtlijn¹⁸¹ als het voor-

177. HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22. In deze zin reeds voor het verschijnen van dit arrest D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 73.

178. Zie over de betekenis van de symbolische vergoeding paragraaf 4.5.2.

179. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

180. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 68.

181. Art. 5 lid 2 onderdeel e Tweede richtlijn bepaalde dat als levering eveneens werd beschouwd de oplevering van een werk in onroerende staat, met inbegrip van de handelingen waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt.

stel voor een Zesde richtlijn¹⁸² bevatte een verplichte gelijkstelling met de levering van een goed. Nederland heeft de Richtlijnbevestiging geïmplementeerd in art. 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968. Per 1 januari 1996 zag art. 5 lid 5 Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 3 BTW-richtlijn) nog slechts op de oplevering van werken in onroerende staat.¹⁸³ Voor die datum konden lidstaten ook de oplevering van bepaalde werken in roerende staat als levering van goederen beschouwen. Blijkens de considerans bij Richtlijn 95/7/EG is deze bepaling vervallen, omdat de kwalificatie van bepaalde werken ten aanzien van roerende goederen als aangenomen werk een bron van zorg was en derhalve diende te worden geschrapt. In art. 28ter F Zesde richtlijn is vanaf 1 januari 1996 de intracommunautaire regeling voor de plaats van prestatie bij veredeling van goederen opgenomen. De veredeling van roerende goederen kwalificeert sindsdien steeds als dienst. Deze bepaling is thans opgenomen in art. 55 BTW-richtlijn.

Op grond van art. 18 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten bepaalde handelingen gelijkstellen met een levering van goederen onder bezwarende titel. Een bezwarende titel is niet vereist evenals bij de verplichte gelijkstelling van de onttrekking met de levering onder bezwarende titel uit art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn). Op grond van art. 18 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn) kunnen lidstaten met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen, het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW. Zowel de Tweede richtlijn¹⁸⁴ als het voorstel voor een Zesde richtlijn¹⁸⁵ bevatte een verplichte gelijkstelling met de levering van een goed. De interne levering van art. 18 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn) is opgenomen om te voorkomen dat er concurrentievervalsing zou ontstaan, indien geheel of gedeeltelijk niet-aftrekgerechtigde belastingplichtigen in hun eigen bedrijf goederen zouden vervaardigen. Nederland heeft van deze 'kan'-bepaling gebruik gemaakt door in art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 (voorheen: art. 3 lid 1 onderdeel h) de zogenoemde integratieheffing te introduceren.

Ingevolge art. 18 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel b Zesde richtlijn) kunnen lidstaten tevens met een levering van goederen onder bezwarende

182. Art. 5 lid 2 onderdeel e van het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 723.

183. Zie Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, PbEG 1995 L 102/18.

184. Art. 5 lid 3 onderdeel b Tweede richtlijn bepaalde dat met een levering onder bezwarende titel werd gelijkgesteld het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen.

185. Art. 5 lid 3 onderdeel b van het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 723.

titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de verwerving van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig onderdeel a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan. Een dergelijke bepaling kwam niet voor in de Tweede richtlijn. De bepaling ziet op een bestemmingswijziging van een goed, die plaatsvindt nadat de BTW die ter zake van de aanschaf of de interne levering van het goed in de zin art. 18 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn) in rekening is gebracht respectievelijk verschuldigd is geworden, en in verband met de aanvankelijke bestemming geheel of gedeeltelijk in aftrek is gebracht.¹⁸⁶ Deze mogelijkheid tot correctie van de BTW-druk op goederen in verband met een latere bestemmingswijziging in de verhouding belast/vrijgesteld gebruik bestaat naast de mogelijkheid tot herziening in de zin van art. 184 BTW-richtlijn (voorheen: art. 20 Zesde richtlijn). Lidstaten kunnen de regeling voor de interne dienst van art. 18 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel b Zesde richtlijn) toepassen of de voorbelasting herzien.¹⁸⁷ Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid die art. 18 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel b Zesde richtlijn) biedt.

Tot slot biedt art. 18 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn) lidstaten nog de mogelijkheid om met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijk te stellen het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig onderdeel a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan. Dit met uitzondering van de gevallen genoemd in art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn; zie paragraaf 6.7.7). Een dergelijke bepaling kwam niet voor in de Tweede richtlijn. Aangezien het een gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel betreft, ziet de bepaling niet op liquidatieverkoop tegen vergoeding. De bepaling lijkt overlap te vertonen met art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) waarin het onttrekken van goederen aan het eigen bedrijf voor privédoeleinden of in het algemeen andere dan bedrijfsdoeleinden verplicht gelijk is gesteld met een levering onder bezwarende titel. Het is immers niet goed voorstelbaar dat een goed bij de beëindiging van de belastbare economische activiteit niet wordt bestemd voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Per 1 januari 2007 heeft Nederland gebruik maakt van de mogelijkheid die art. 18 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn) biedt. Op grond van art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB 1968 wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld het onder zich hebben van goederen door een ondernemer of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening van zijn bedrijf beëindigt, ingeval bij de aanschaffing van die goederen of bij toepassing van de integratieheffing, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan.

186. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 79.

187. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 79.

6.7.7 Algemeenheid van goederen

Op grond van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 eerste volzin Zesde richtlijn) kunnen lidstaten, ingeval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. In de Tweede richtlijn was een dergelijke bepaling niet opgenomen. Wel hadden lidstaten op grond van Bijlage A no. 3 ad art. 5 lid 1 Tweede richtlijn bij inbreng van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in een vennootschap de bevoegdheid om ervan uit te gaan dat deze vennootschap geacht wordt de persoon van de inbrenger voort te zetten. De indeplaatstreding van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) vertoont gelijkenis met de verkrijging onder algemene titel in het Nederlandse civiele recht. Bij verkrijging 'onder algemene titel' treedt de verkrijger namelijk vermogensrechtelijk in de schoenen van zijn voorganger: hij verkrijgt diens vermogen of een evenredig aandeel daarin, inclusief negatieve vermogensbestanddelen.¹⁸⁸

Uit de toelichting op het voorstel voor een Zesde richtlijn volgt dat het doel van deze regeling is om overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken door dergelijke overdrachten te vereenvoudigen en financieringsnadeel als gevolg van de overdracht bij de verkrijger te voorkomen.¹⁸⁹ Lidstaten die gebruik hebben gemaakt van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) zijn onder meer Duitsland, Luxemburg, Nederland¹⁹⁰ en het Verenigd Koninkrijk.

Het Zita Modes-arrest¹⁹¹ geeft nadere invulling aan de bepaling. Het Hof van Justitie EG stelt vast dat het niet-leveringsbeginsel, zoals dat besloten ligt in art. 5 lid 8 Zesde richtlijn (thans: art. 19 BTW-richtlijn), een communautair begrip is. Het begrip 'overgang van een geheel of gedeelte van goederen' is echter niet in de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) gedefinieerd. Gelet op de context van art. 5 lid 8 Zesde richtlijn (thans: art. 19 BTW-richtlijn) en de doelstelling van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn), acht het Hof van Justitie EG het duidelijk dat de bepaling ertoe strekt lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, aangezien de verkrijger de hem in rekening gebrachte BTW toch terug zou krijgen via het aftrekmechanisme. Het begrip 'overgang van een algemeenheid van goederen' moet volgens het Hof van Justitie EG aldus worden uitgelegd dat daaronder valt de over-

188. Ten Wolde, Jansen, W.H.M. Reehuis en J.E. Wichers, in: *Vermogensrecht*, Kluwer, Deventer, (losbl.), artikel 3: 70 BW, aantekening 10.

189. Voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753. In deze zin ook HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 39.

190. Zie art. 31 Wet OB 1968 waarin art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn), inzake de overdracht van een algemeenheid van diensten (onlichamelijke zaken), zijn geïmplementeerd.

191. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18.

dracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een deel van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Daaronder valt niet de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten. Het Hof van Justitie EG oordeelt dat art. 5 lid 8 Zesde richtlijn (thans: art. 19 BTW-richtlijn) doelt op overdrachten waarbij de verkrijger de bedoeling heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de desbetreffende activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.

Het Hof van Justitie EG kent in het arrest Zita Modes geen betekenis toe aan de status van de overnemer. Het arrest HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216 acht ik dan ook onjuist.¹⁹² In dat arrest bevestigt de Hoge Raad zijn eerdere oordelen dat alleen sprake kan zijn van een algemeenheid van goederen indien de overnemer na de overname van de exploitatie van een vermogensbestanddeel aan te merken is als ondernemer in de zin van art. 7 lid 1 Wet OB 1968, derhalve niet als ondernemer in de zin van art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 (de zogenoemde exploitant).¹⁹³ Onder de overdracht van een algemeenheid van goederen valt blijkens het arrest Zita Modes de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een deel van een onderneming vormen waarmee een *autonome economische activiteit* kan worden uitgeoefend. Verder moet de overnemer de bedoeling hebben om de overgenomen algemeenheid te exploiteren. Ook de enkele exploitatie van een vermogensbestanddeel in de zin van art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 vormt naar mijn mening een autonome economische activiteit.¹⁹⁴ Indien de overnemer een 7-2-b ondernemer is, kan de faciliteit van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn), zoals geïmplementeerd in art. 31 Wet OB 1968, van toepassing zijn.¹⁹⁵ Net zoals de status van de verkrijger geen rol zou mogen spelen bij art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn), lijkt mij ook de status van de overdrager

192. In dezelfde zin D.B. Bijl, noot bij HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216 en G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW, WFR 2004/6603, blz. 1829. In vergelijkbare zin Pieter Tielmans, Art. 31 Wet OB 1968 BTW ten onrechte in rekening gebracht en afgetrokken bij 7-2-b onderneming?, BtwBrief 2003, nr. 8/9, blz. 12.

193. HR 4 februari 1987, nr. 23 945, BNB 1987/147 en HR 29 september 1999, nr. 34 774, V-N 1999/47.22.

194. In dezelfde zin H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 10.

195. In dezelfde zin Hof 's-Hertogenbosch 9 september 2005, nr. 02/01596, V-N 2006/11.1.8, W.A.P. Nieuwenhuizen, De levering van onroerend goed en art. 31, Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2004, nr. 6, blz. 17 en A. van Dongen, commentaar Hof Arnhem 3 mei 2004, nr. 03/0871, NTFR 2004/866. Tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch is cassatie ingesteld. A-G De Wit concludeert in zijn conclusie van 13 juli 2006, nr. 42 677, V-N 2006/53.21 tot verwerping van het cassatieberoep. In andere zin overigens Hof Arnhem 3 mei 2004, nr. 03/0871, V-N 2004/44.16 dat het arrest Zita Modes zo uitlegt dat onder een overgang in de zin van art. 5 lid 8 Zesde richtlijn (thans: art. 19 BTW-richtlijn) niet valt de overdracht van (on)lichamelijke zaken, waarmee werkzaamheden kunnen worden verricht die niet uitgaan boven hetgeen bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. De uitspraak is de verwijzingsuitspraak naar aanleiding van HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216.

niet van belang te zijn.¹⁹⁶ Uit HR 4 februari 1987, nr. 23 945, BNB 1987/147 volgt echter dat de Hoge Raad art. 31 Wet OB 1968 niet van toepassing acht indien de overdrager een 7-2-b ondernemer is.¹⁹⁷ De beslissing van de Hoge Raad lijkt mij dan ook niet juist.¹⁹⁸ Bij 7-2-b ondernemers zal wellicht minder snel sprake zijn van een algemeenheid van goederen, maar indien een dergelijke algemeenheid aanwezig is, dient art. 31 Wet OB 1968 van toepassing te zijn.

Naar mijn mening volgt uit het arrest Zita Modes, dat art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) inzake goederen en art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) inzake diensten in samenhang moeten worden gelezen.¹⁹⁹ Het Hof van Justitie EG begrijpt onder de overgang van een algemeenheid van goederen immers de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken.²⁰⁰ De overdracht van onlichamelijke zaken kwalificeert echter als een dienst en kan strikt genomen niet onder de werking van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) vallen. Mijn uitleg correspondeert ook met de achterliggende gedachte van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn), namelijk het vergemakkelijken van overdrachten van ondernemingen of delen daarvan.

Uit het arrest Zita Modes kan worden opgemaakt dat het niet-leveringsbeginsel van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) het volgende inhoudt: (a) de verkrijger moet de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren en (b) de verkrijger mag niet de bedoeling hebben

196. In dezelfde zin D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED, Deventer, 1998, blz. 74. Zie tevens M.M.W.D. Merckx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW*, MBB 2005, nr. 2, blz. 66.

197. In dezelfde zin HR 29 april 1992, nr. 27 714, BNB 1992/224.

198. Ook de staatssecretaris van Financiën nam in het inmiddels vervallen besluit van 25 oktober 1995, nr. VB95/1945, V-N 1995, blz. 4002 over juridische fusie aan dat art. 31 Wet OB 1968 van toepassing is indien in het kader van een juridische fusie het vermogen van een rechtspersoon/7-2-b ondernemer onder algemene titel wordt verkregen door een andere rechtspersoon. Het besluit is ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, nr. CPP2006/1796M, *Stcrt.* 2006, 174, V-N 2006/47.17. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 127 achten de leer van de Hoge Raad niet onmiddellijk strijdig met de Europese BTW-regelgeving, te meer nu de Hoge Raad in HR 1 september 1999, nr. 34 505, BNB 1999/440 heeft geoordeeld dat de exploitatie van woningen verbonden in een complex dat door dezelfde verhuurder bedrijfsmatig wordt verhuurd wel als algemeenheid van goederen onder het bereik van art. 31 Wet OB 1968 valt.

199. In deze zin reeds voor het verschijnen van het arrest Zita Modes D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 88.

200. In HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373 is dan ook terecht beslist dat aandelen, zijnde onlichamelijke zaken, onderdeel kunnen uitmaken van de overgang van een algemeenheid van goederen en diensten. Uit de nadien verschenen arresten HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 inzake de verkoop van aandelen blijkt dat de verkoop van aandelen volgens de Hoge Raad onder omstandigheden geen economische activiteit vormt (zie paragraaf 7.4.8.3.3 over deze arresten). Dat betekent dat dan geen sprake is van een belastbare dienst. Verkochte aandelen kunnen in die gevallen dus geen onderdeel vormen van een algemeenheid van goederen en diensten.

om de verkregen algemeenheid onmiddellijk te vereffenen. Intrinsiek onderdeel van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) is derhalve een 'voortzettingsvereiste'.²⁰¹ Daaronder begrijp ik het vereiste van exploitatiebedoelingen (a)²⁰² én het niet-liquidatie-vereiste (b).²⁰³ Gelet op het vereiste van exploitatiebedoelingen dat onderdeel uitmaakt van het 'voortzettingsvereiste', is niet vereist dat de overnemer dezelfde economische activiteit ontplooit met de verkregen algemeenheid van goederen als de overdrager. Aangezien de Nederlandse wet richtlijnconform dient te worden uitgelegd, maakt het 'voortzettingsvereiste' uit het arrest Zita Modes ook deel uit van art. 31 Wet OB 1968.²⁰⁴ Daaraan doet niet af dat per 24 juni 1998 de eis dat (een deel van) de onderneming moest worden voortgezet uit art. 31 Wet OB 1968 is geschrapt.

In het arrest Abbey National I heeft het Hof van Justitie EG beslist dat de overdrager de BTW op kosten die verband houden met de overdracht van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen in aftrek kan brengen conform zijn pro rata.²⁰⁵ Er bestaat namelijk geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De kosten maken echter wel deel uit van de algemene kosten van de overdrager en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. De kosten die de overdrager maakt ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, houden dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van deze belastingplichtige. De BTW op deze kosten is derhalve aftrekbaar conform het pro rata.²⁰⁶

Wanneer de overdrager kosten maakt ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van

201. In mijn artikel Algemeenheid van goederen in de BTW, WFR 2004/6603, blz. 1827 heb ik aangegeven dat ik de term 'voortzettingsvereiste' gebruik, omdat daarin de nadruk meer ligt op de benodigde bedoeling van de verkrijger om de verkregen algemeenheid van goederen te blijven exploiteren. Dat correspondeert naar mijn mening beter met het doel van de regeling om overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vereenvoudigen.

202. M.M.W.D. Merks, Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, MBB 2005, nr. 2, blz. 67 spreekt over het 'vereiste van exploitatiebedoelingen'.

203. A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: Alle wegen leiden naar Brussel, (NOB-lustrumbundel), Amsterdam, 2005, blz. 219 hanteert de term 'niet-liquidatie criterium'.

204. In dezelfde zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 127. Zie hierover uitgebreid G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW, WFR 2004/6603, blz. 1827-1828.

205. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26.

206. Deze redenering past het Hof van Justitie EG tevens toe in HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31 waarin is beslist dat de BTW kosten die verband houden met de aankoop van aandelen aftrekbaar zijn conform het pro rata.

de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen²⁰⁷, kan de belastingplichtige de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.²⁰⁸ Het Hof van Justitie EG formuleert geen criteria waarmee kan worden vastgesteld wat onder 'een duidelijk afgebakend gedeelte' moet worden verstaan. Gelet op de rest van het arrest, acht ik het aannemelijk dat daarvoor vereist is dat met het gedeelte een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Bij het afstoten van afzonderlijke bedrijfsonderdelen kan dus volledige aftrek van de BTW op de daarmee gepaard gaande kosten bestaan, terwijl de overdragende belastingplichtige als geheel belaste en vrijgestelde handelingen verricht.

Belangrijk is nog dat lidstaten op grond van art. 19 tweede volzin BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 tweede volzin Zesde richtlijn) in voorkomend geval de nodige maatregelen kunnen treffen om verstoringen van de mededinging te voorkomen in geval degene op wie de goederen overgaan niet volledig belastingplichtig is. Art. 19 derde volzin BTW-richtlijn geeft lidstaten verder de mogelijkheid om alle maatregelen vast te stellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Deze mogelijkheid vloeit voort uit richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.²⁰⁹ Uit onderdeel 2 van de considerans bij die richtlijn volgt dat deze volzin is toegevoegd, omdat de lidstaten stappen moeten kunnen nemen om te voorkomen dat de bepalingen inzake de overdracht van een voort te zetten onderneming worden misbruikt voor belastingfraude of belastingontwijking. Zoals ook in de toelichting bij het richtlijnvoorstel inzake misbruikbestrijding was opgenomen, konden de lidstaten de omstandigheden al bepalen waaronder art. 5 lid 8 Zesde

207. Het Hof van Justitie EG bedoelt hier kennelijk 'belast zijn met BTW' in plaats van 'aan BTW zijn onderworpen'. Wanneer handelingen zijn vrijgesteld, zijn zij ook aan BTW onderworpen, maar bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit volgt bijvoorbeeld uit HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179 waarin onder 'handelingen die op grond van art. 2 Zesde richtlijn aan BTW zijn onderworpen' onder meer worden begrepen 'financiële diensten' die zijn vrijgesteld. Ook in de Duitse, Engelse (procestaal) en Franse taalversies van het arrest Abbey National I lijkt een verkeerde terminologie te zijn gebruikt. De tekstversies spreken over respectievelijk 'unterliegen alle Umsätze dieses Unternehmensteil der Mehrwertsteuer', 'subject to VAT' en 'soumises à la TVA'. Het Hof van Justitie EG is wel meer onzorgvuldig met de terminologie. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), V-N 2006/18.25, r.o. 42 waarin het Hof van Justitie EG vermeldt '(...) eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek bestond, en vervolgens in de herzieningsperiode is gebruikt voor een aan de BTW onderworpen activiteit'. Het Hof bedoelt met 'een aan de BTW onderworpen activiteit' uiteraard 'een met BTW belaste activiteit'.

208. Zie nader over dit onderdeel van het arrest Abbey National I H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de BTW blijven, WFR 2006/6698, blz. 1387.

209. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

richtlijn (thans: art. 19 BTW-richtlijn) mocht worden toegepast.²¹⁰ De waarde van de derde volzin lijkt dan ook van geringe betekenis.

Het feit dat art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) een 'kan'-bepaling is, kan tot onduidelijkheid leiden bij de overdracht of overgang van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige uit een andere lidstaat. Van Kesteren en Verstraaten constateren dat op het terrein van de internationale overdracht van een onderneming in de BTW momenteel meer vragen dan antwoorden bestaan.²¹¹ Er zal steeds moeten worden nagegaan welke lidstaat bevoegd is om vast te stellen dat sprake is van een algemeenheid van goederen. Daarbij kunnen problemen optreden met betrekking tot de nationale invulling van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn), maar het kan zich tevens voordoen dat een lidstaat die richtlijn bepaling niet heeft geïmplementeerd. Ik meen dat de algemeenheid van goederen in zijn geheel moet worden gezien. Lidstaten mogen zich niet op het standpunt stellen dat het deel van de overdracht dat zij tot hun bevoegdheid rekenen onvoldoende is voor een algemeenheid van goederen, indien dat deel samen met de rest van de overdracht, waarvoor zij zich niet bevoegd achten, wel een algemeenheid van goederen vormt.

6.8 Diensten

6.8.1 Algemeen

Het verrichten van diensten onder bezwarende titel is in art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) aangemerkt als belastbaar feit voor de BTW. Dit belastbare feit vormt met de levering van goederen onder bezwarende titel de kern van de BTW. De BTW beoogt consumptief verbruik te belasten en doet dat feitelijk door transacties te belasten, waarvan de levering van goederen en diensten de exponenten zijn. Evenals in de Tweede richtlijn is het begrip 'dienst' in de BTW-richtlijn negatief geformuleerd. Art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) merkt als dienst aan elke handeling die geen levering van goederen is. Art. 24 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 Zesde richtlijn) heeft een soort vangnetfunctie ten opzichte van de bepalingen inzake de levering van goederen.²¹² Alle handelingen (prestaties) die niet onder de leveringsbepalingen kunnen worden gebracht, vallen onder de werking van art. 24 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 Zesde richtlijn). In art. 25 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) is bepaald dat een dienst onder meer een van de volgende handelingen kan zijn:

210. Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005) 89 def., blz. 5.

211. R.T.G. Verstraaten en H.W.M. van Kesteren, 'Bedrijfsoverdracht en omzetbelasting', in: Overnemen een hele onderneming, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 180-181.

212. D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss), Universiteit Maastricht, 2001, blz. 55.

- de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;
- de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;
- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.²¹³

Het begrip 'dienst' is een zeer ruim begrip en omvat alle handelingen die geen levering van goederen vormen. De term 'handelingen' ziet blijkens bovenstaande niet-limitatieve opsomming uit art. 25 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) op doen, dulden en nalaten. Gelet op de omschrijving van het begrip 'dienst', vallen daaronder zowel rechtshandelingen als feitelijke handelingen. Dat wordt onderstreept doordat de overdracht van een onlichamelijke zaak, ook al is deze overdracht niet belichaamd in een civielrechtelijke titel, als dienst kwalificeert. Het niet verplicht stellen van een titel weerspiegelt de communautaire benadering die de BTW-richtlijn voorstaat. Of sprake is van een dienst mag niet afhankelijk zijn van de nationale civielrechtelijke bepalingen over de titel voor overdracht. De benadering in art. 25 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 eerste streepje Zesde richtlijn) stemt overeen met de benadering van het leveringsbegrip in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Bij onlichamelijke zaken kon de richtlijnwetgever echter niet spreken van de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een onlichamelijke zaak te beschikken. Die terminologie heeft namelijk een meer fysieke betekenis.

6.8.2 *Diensten en bezwarende titel*

Kapteyn/VerLoren van Themaat maken uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG op dat het bij diensten in de zin van het vrije verkeer van diensten in art. 50 EG-verdrag moet gaan om een economische activiteit, die gewoonlijk tegen vergoeding geschiedt.²¹⁴ Art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) merkt als dienst aan elke handeling die geen levering van goederen is. Voor een dienst in de zin van art. 24 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 Zesde richtlijn) is een bezwarende titel, een vergoeding, dus niet vereist. In de systematiek van de BTW-richtlijn bestaat onderscheid tussen diensten en belastbare diensten.²¹⁵ Slechts diensten die onder bezwarende titel worden verricht, leiden tot belastingheffing. Gelet op de ruime omschrijving van diensten, ligt het zwaartepunt in de jurisprudentie over belastbare diensten bij de bezwarende titel. De bezwarende titel is voor belastingheffing bij le-

213. Deze categorie vormt de tegenhanger van art. 14 lid 2 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel a Zesde richtlijn) inzake goederen. Zie paragraaf 6.7.6.2.

214. P.J.G. Kapteyn en P. VerLoren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 618.

215. Voor 1 januari 2007 bestond dit verschil niet in de Nederlandse Wet OB 1968. Art. 4 lid 1 Wet OB 1968 bepaalde dat diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, welke tegen vergoeding worden verricht. Per 1 januari 2007 is de systematiek van de richtlijn overgenomen met betrekking tot de bezwarende titel. Het verschil tussen diensten en belastbare diensten komt derhalve per 1 januari 2007 ook terug in de Nederlandse wet.

veringen van goederen en diensten noodzakelijk.²¹⁶ Voor de problematiek rondom de bezwarende titel verwijs ik dan ook naar paragraaf 6.4 waarin de bezwarende titel aan de orde is gekomen.

6.8.3 *Gelijkstellingen met diensten onder bezwarende titel*

6.8.3.1 *Algemeen*

Evenals bij leveringen van goederen bestaat een aantal gelijkstellingen van bepaalde handelingen met diensten. Anders dan bij leveringen van goederen, gaat het hierbij steeds om de gelijkstelling met diensten *onder bezwarende titel*. De BTW-richtlijn bevat twee verplichte gelijkstellingen²¹⁷ en een facultatieve gelijkstelling met diensten onder bezwarende titel. De fictieve diensten van art. 26 en 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 en 3 Zesde richtlijn) corresponderen met de onttrekking van art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) en de fictieve leveringen van art. 18 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 Zesde richtlijn). Dat bij de handelingen genoemd in deze bepalingen een bezwarende titel ontbreekt en dat de bepalingen het voorkomen van concurrentievervalsing als achtergrond hebben, verklaart de gelijkstelling met handelingen *onder bezwarende titel*. Zonder de bezwarende titel is BTW-heffing immers niet aan de orde. De gelijkstellingen van art. 26 en 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 en 3 Zesde richtlijn) komen in deze paragraaf aan de orde. Art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn) inzake de dienstencommissie behandel ik in paragraaf 7.9. Deze figuur komt namelijk regelmatig voor in concernverband. De overdracht of overgang van een algemeenheid van 'diensten' in de zin van art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) komt, vanwege het bijzondere belang van die regeling, afzonderlijk aan de orde in paragraaf 6.8.4.

6.8.3.2 *Verplichte gelijkstelling met diensten onder bezwarende titel*

Art. 26 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 Zesde richtlijn) bevat twee verplichte gelijkstellingen van handelingen met een dienst onder bezwarende titel. Als reden voor de gelijkstellingen geldt het streven naar belastingneutraliteit.²¹⁸ De Tweede richtlijn kende een dergelijke verplichte gelijkstelling niet. Wel konden lidstaten op grond van Bijlage A no. 9 ad art. 6 lid 1 Tweede richtlijn bepaalde door een belastingplichtige verrichte handelingen belasten als 'voor zichzelf verrichte diensten', als zulks nodig mocht blijken om vervalsing van concurrentie te voorkomen.

Op grond van art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) wordt met diensten verricht onder bezwarende titel gelijk gesteld

216. Zie art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn).

217. Hierbij teken ik aan dat de lidstaten kunnen afwijken van de verplichte gelijkstellingen van art. 26 lid 1 onderdeel a en b BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel a en b Zesde richtlijn), mits deze afwijking niet leidt tot verstoring van de mededinging.

218. Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 754.

het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan. Dit privé-gebruik kan uiteraard alleen tot belastingheffing leiden, indien een belastingplichtige dat goed tot zijn ondernemingsvermogen heeft gerekend. Daarnaast volgt uit het arrest Kühne dat het privé-gebruik van een goed niet kan worden belast, indien ten aanzien van dat goed geen voorbelasting in aftrek is genomen.²¹⁹ Per 1 januari 2007 is art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn geïmplementeerd in art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968.²²⁰ Uit het arrest Charles/Charles-Tijmens kan worden opgemaakt dat lidstaten art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn dienen te implementeren.²²¹ Algemene aftrekbeperkingen die tot een vergelijkbaar resultaat leiden, zoals voor 1 januari 2007 opgenomen in art. 15 lid 1 Wet OB 1968, zijn niet toegestaan. Ook een beroep op de 'stand still'-bepaling van art. 170 BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 6 Zesde richtlijn) leidt niet tot rechtvaardiging van algemene aftrekbeperkingen.

Op grond van art. 26 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn) wordt met diensten verricht onder bezwarende titel gelijk gesteld het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Waar art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) ziet op diensten die bestaan uit, kort gezegd, privé-gebruik van goederen²²², ziet onderdeel b op de overige diensten. De achtergrond van onderdeel b (voorkoming van verstoring van de mededinging) lijkt overigens anders te zijn dan die van onderdeel a (belasten van consumptief verbruik).²²³ Bij onderdeel b zou het bijvoorbeeld kunnen gaan om een zelfstandige belastingadviseur die zijn eigen belastingaangifte invult of om een zelfstandige accountant die gratis de jaarrekening van de zaak van zijn buurman opmaakt.²²⁴ In de Nederlandse

219. HvJ EG 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739.

220. C.P. Tuk, Belasting over de toegevoegde waarde, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 123, Æ.E. Kluwer, Deventer, 1969, blz. 11 zette reeds een vraagteken bij het ontbreken van een regeling voor een 'normale' prijs bij goederen en diensten, die naar een andere sfeer dan die van de belaste ondernemers gaan.

221. HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens), BNB 2005/284. Zie nader over dit arrest E.M. Vrouwenvelder, Het Nederlandse aftreksysteem onder vuur, BtwBrief 2005, nr. 8/9, blz. 3-7 en G.J. van Slooten, Het arrest Charles-Tijmens en teruggaaf van voorbelasting achteraf: formele rechtskracht, maar pas na redelijke termijn?, BtwBrief 2005, nr. 8/9, blz. 7-12.

222. In *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 804, nr. 8 (NV), blz. 34, V-N 2006/55.2 worden deze diensten aangemerkt als 'gebruiksdiensten'.

223. Vgl. H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, Btw en onzakelijk gebruik of privégebruik, NTFR 2006/1591.

224. Hierbij kan nog de discussie worden gevoerd of de belastingadviseur respectievelijk de accountant deze activiteiten verrichten in het kader van hun belastingplicht of dat zij dit doen in hun hoedanigheid van privé-persoon. Het feit dat art. 26 lid 1 onderdeel b in de BTW-richtlijn is opgenomen, lijkt te impliceren dat beide de activiteiten verrichten in hun hoedanigheid van belastingplichtige. Dit gaat echter wel ver. Het lijkt redelijk om voor toepassing van art. 26 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn als eis te stellen dat goederen en/of diensten van de onderneming gebruikt moeten worden.

parlementaire geschiedenis is het voorbeeld genoemd van een schoonmaakbedrijf dat een of meer werknemers inzet voor het schoonmaken van de privéwoning van de ondernemer.²²⁵ Deze voorbeelden illustreren dat de bepaling vanuit controle-technisch oogpunt lastig te handhaven zal zijn. Gelet op de achtergrond van art. 26 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn, het voorkomen van verstoring van de mededinging, leidt de bepaling tot overkill. Verstoring van de mededinging kan pas aan de orde zijn als er ook een reële mogelijkheid bestaat dat de desbetreffende dienst op de markt aangekocht zou worden. In het door mij gegeven voorbeeld van de belastingadviseur is dat evident niet het geval.²²⁶ Per 1 januari 2007 heeft Nederland art. 26 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn geïmplementeerd in art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968.

Lidstaten kunnen van het bepaalde in art. 26 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 Zesde richtlijn) afwijken, mits deze afwijking niet tot verstoring van de mededinging leidt. Ingevolge art. 75 BTW-richtlijn geldt voor diensten in de zin van art. 26 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 Zesde richtlijn) als maatstaf van heffing, het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte *kosten*. In art. 11A lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn werd de maatstaf van heffing in die gevallen gesteld op de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte *uitgaven*. Aangezien met de BTW-richtlijn blijkens punt 3 van de considerans in principe geen materiële wijzigingen worden aangebracht in de BTW-regelgeving, moet het er voor gehouden worden dat aan beide termen dezelfde betekenis toekomt. Dat sluit ook aan bij de Duitse, Engelse en Franse taalversie van art. 75 BTW-richtlijn waarin nog dezelfde terminologie wordt gebruikt als in art. 11A lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn.²²⁷

In het arrest Wollny heeft het Hof van Justitie EG geoordeeld over de uitleg van het begrip 'uitgaven' in art. 11A lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn.²²⁸ Het Hof van Justitie EG heeft beslist dat lidstaten voor de uitleg van het begrip 'uitgaven' aansluiting mogen zoeken bij de door hen gehanteerde herzieningsperiode. Zoals gezegd, wordt in art. 75 BTW-richtlijn de term 'kosten' gebruikt waaraan overigens geen andere betekenis toekomt dan aan 'uitgaven'. Per 1 januari 2007 heeft Nederland voor het bepalen van de maatstaf van heffing bij interne diensten aangesloten bij de herzieningstermijn. De regels met betrekking tot de bepaling van de maatstaf van heffing zijn opgenomen in art. 5a en 5b Uitv. besch. OB 1968.

Uit het Scandic-arrest volgt dat het verrichten van diensten tegen vergoeding niet onder art. 26 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 Zesde richtlijn) valt, ook niet als de

225. *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 25.

226. Datzelfde geldt bijvoorbeeld voor de door W.A.P. Nieuwenhuizen, Commentaar bij het Belastingplan 2007, NTFR 2006/1331 genoemde gevallen waarin een makelaar die een nieuw woonhuis wil kopen en een arts die zich wil verzekeren met BTW-heffing zouden worden geconfronteerd.

227. Respectievelijk 'Ausgaben', 'full cost' en 'montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services'.

228. HvJ EG 14 september 2006, nr. C-72/05 (Wollny), V-N 2006/50.13.

vergoeding daarvoor niet kostendekkend is.²²⁹ De maatstaf van heffing is in die gevallen het daadwerkelijk in rekening gebrachte bedrag. Slechts op basis van art. 27 Zesde richtlijn (thans: art. 395 BTW-richtlijn) kunnen lidstaten voor dergelijke gevallen een minimum vergoeding invoeren, aldus het Hof van Justitie EG in het Scandic-arrest. Op grond van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten inmiddels echter zonder de art. 395 procedure een minimum vergoeding invoeren. Deze mogelijkheid is in de Europese BTW-regelgeving opgenomen via richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.²³⁰

6.8.3.3 Mogelijkheid tot gelijkstelling met diensten onder bezwarende titel

Op grond van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten ter voorkoming van verstoring van de mededinging met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van BTW. De Tweede richtlijn kende een dergelijke mogelijkheid niet. Wel konden lidstaten op grond van Bijlage A no. 9 ad art. 6 lid 1 Tweede richtlijn bepaalde, door een belastingplichtige, verrichte handelingen belasten als 'voor zichzelf verrichte diensten', als zulks nodig mocht blijken om vervalsing van concurrentie te voorkomen.

De interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) correspondeert met de in art. 18 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn) opgenomen interne levering.²³¹ Art. 27 BTW-richtlijn ziet dan ook op een integratieheffing voor diensten. Onder het bereik van de bepaling zouden bijvoorbeeld kunnen vallen schoonmaakwerkzaamheden die een niet (volledig) af-trekgerechtigde verzekeringsmaatschappij in eigen bedrijf verricht. Van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten ook gebruik maken om eventuele ongewenste gevolgen van vaste inrichting structuren te bestrijden.²³² Anders dan bij de 'kan'-bepalingen met betrekking tot de levering van goederen kunnen lidstaten alleen gebruik maken van de door art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) geboden mogelijkheid ter voorkoming van verstoring van de mededinging. Verder kunnen lidstaten, wederom in tegenstelling tot de 'kan'-bepalingen met betrekking tot de levering van goederen, slechts van deze mogelijkheid

229. HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22. In deze zin reeds voor het verschijnen van dit arrest D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 86.

230. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

231. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 87.

232. Zie H.W.M. van Kesteren, Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540 en paragraaf 6.8.5.3.

gebruik maken, indien zij het BTW-comité raadplegen. De reden voor de extra voorwaarden in art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) ten opzichte van de gelijkstellingen met de levering van goederen blijkt niet uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, niet uit de considerans bij de Zesde richtlijn en niet uit de considerans bij de BTW-richtlijn.

Met betrekking tot de eis inzake de verstoring van de mededinging stel ik mij voor dat deze is geïntroduceerd in verband met de uitvoerbaarheid voor belastingplichtigen. Indien die eis niet zou zijn gesteld, zou het namelijk zelfs denkbaar zijn dat lidstaten de integratieheffing voor diensten toepassen op alle interne activiteiten van een niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtige. Dat zou bijvoorbeeld beteken dat een niet (volledig) aftrekgerechtigde verzekeringsmaatschappij de integratieheffing voor diensten zou moeten toepassen op de 'diensten' van haar eigen administratieve, bewakings-, ICT-, schoonmaak- en vergelijkbaar personeel. De eis inzake de verstoring van de mededinging kan verder zijn geïntroduceerd om te voorkomen dat niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen zonder een dergelijke eis te zwaar belast zouden kunnen worden door de lidstaten.

Ingevolge art. 77 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 1 onderdeel d Zesde richtlijn) geldt voor diensten in de zin van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) als maatstaf van heffing de normale waarde van de verrichte diensten. Als 'normale waarde' wordt op grond van art. 72 BTW-richtlijn beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, wordt met betrekking tot diensten onder 'normale waarde' verstaan een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.²³³ In tegenstelling tot hetgeen in de BTW gebruikelijk is (zie paragraaf 6.13) is hier sprake van een geobjectieerde maatstaf van heffing.²³⁴ Nederland kent in art. 4 lid 3 Wet OB 1968²³⁵ de mogelijkheid om interne diensten in de zin van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) aan heffing te onderwerpen. De bevoegdheid daartoe is echter aan de minister van Financiën toegewezen. Deze heeft tot op heden geen gebruik gemaakt van deze bevoegdheid.

233. Het is opvallend dat in art. 72 BTW-richtlijn evenals in art. 11A lid 7 Zesde richtlijn de term 'uitgaven' wordt gehanteerd, terwijl in art. 75 BTW-richtlijn de term 'kosten' wordt gebruikt waar in art. 11A lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn nog de term 'uitgaven' voorkwam. Zie over dit laatste onderscheid paragraaf 6.8.3.2.

234. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 152.

235. Als gevolg van het Belastingplan 2007 is lid 2 per 1 januari 2007 hernummerd tot lid 3.

6.8.4 Algemeenheid van 'diensten'

Op grond van art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) is art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten. De Tweede richtlijn kende een dergelijke bepaling niet. Art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 8 Zesde richtlijn) bepaalt dat lidstaten in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager. Deze bepaling is aan de orde geweest in paragraaf 6.7.7. Art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) ziet in feite op de overdracht van een algemeenheid van onlichamelijke zaken, zoals intellectuele eigendomsrechten en andere rechten. Art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) is evenals art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) een 'kan'-bepaling.

Uit het arrest Zita Modes²³⁶ kan naar mijn mening worden afgeleid dat art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) in samenhang moeten worden gezien.²³⁷ Het Hof van Justitie EG begrijpt in dat arrest namelijk onder de overgang van een algemeenheid van goederen de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke én onlichamelijke zaken.²³⁸ De overdracht van onlichamelijke zaken kwalificeert echter als een dienst en valt dus niet onder de werkingssfeer van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn). Gelet op het doel van de regeling, moet het er dan ook voor worden gehouden dat lidstaten niet de bevoegdheid hebben om slechts art. 19 of 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 of art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) te implementeren. Nederland heeft beide bepalingen samen geïmplementeerd in art. 31 Wet OB 1968. Het feit dat 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) in samenhang moeten worden gezien, sluit naar mijn mening niet uit dat een overgang van uitsluitend onlichamelijke zaken aangemerkt kan als een overgang van een algemeenheid van diensten.

Het is niet duidelijk wanneer sprake is van een algemeenheid van diensten. Analoog aan het arrest Zita Modes, dat slechts ging over de algemeenheid van goederen, lijkt daarvoor vereist te zijn dat de onlichamelijke zaken een onderneming of een deel van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Indien met een samenstel van onlichamelijke zaken een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend en dit samenstel wordt over-

236. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18.

237. Zie paragraaf 6.7.7 en G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW, WFR 2004/6603, blz. 1826. In dezelfde zin reeds voor het verschijnen van het arrest Zita Modes D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 88.

238. HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373 waarin de Hoge Raad oordeelde dat aandelen, zijnde onlichamelijke zaken, onderdeel kunnen uitmaken van de overgang van een algemeenheid van goederen en diensten is dan ook in overeenstemming met de BTW-richtlijn.

gedragen, moet art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) toepassing kunnen vinden.

6.8.5 *Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting*

6.8.5.1 *Geen diensten onder bezwarende titel*

Hoewel vaste inrichtingen vermoedelijk vaker zullen voorkomen in concernverband, kunnen ook enkelvoudige vennootschappen een vaste inrichting in het buitenland hebben. In dit hoofdstuk hoort dan ook de vraag aan de orde te komen of tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting belastbare diensten kunnen worden verricht. In Nederland bestaat hierover reeds geruime tijd consensus.²³⁹ Hoofdhuis en vaste inrichting vormen onderdeel van één rechtspersoon en daarmee van één belastingplichtige. Belastingheffing over onderlinge 'dienstverlening' is dan ook niet aan de orde. Ook de Nederlandse staatssecretaris van Financiën heeft het standpunt ingenomen dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare diensten plaatsvinden.²⁴⁰

Verder is de Europese Commissie van mening dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare dienstverlening plaatsvindt.²⁴¹ Evenals in het eerdere voorstel met betrekking tot de plaats van dienst, heeft de Europese Commissie in het gewijzigde voorstel voor de plaats van dienst voorgesteld om een nieuw lid 6 toe te voegen aan art. 6 Zesde richtlijn (thans: art. 24-29 BTW-richtlijn), waarin expliciet is bepaald dat geen diensten plaatsvinden tussen vaste inrichtingen.²⁴² De voorgestelde bepaling luidt als volgt:

'Wanneer eenzelfde juridische entiteit meer dan één vaste inrichting heeft, worden de diensten tussen deze inrichtingen niet als levering van diensten aangemerkt'.

239. Zie bijvoorbeeld M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 76, M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/6262, blz. 1374-1375, R. Hein en T. Rasser, *De onzelfstandigheid van de vaste inrichting in de BTW*, WFR 1999/6630, blz. 317-318 gelezen in samenhang met blz. 321, O.L. Mobach, *Vaste inrichting in beweging*, BTW-bulletin 1996, nr. 5, blz. 16, M. Ronner en M.L.D.P. Houtzager, *BTW-kostenvergoedingen aan en van het buitenland*, BTW-bulletin 1999, nr. 10, blz. 9. In andere zin (nog) M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 220. Over de vraag of belastbare diensten kunnen plaatsvinden tussen een buitenlands hoofdhuis en een Nederlandse vaste inrichting, die deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid, bestond tot 2002 echter geen consensus. Zie paragraaf 5.8.6 en 7.10.5.

240. Zie het Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N 1994, blz. 2640 (mededeling 22), vervangen door het Besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520M, V-N 2002/51.22, dat inmiddels is vervangen door het Besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003.6237M, V-N 2003/63.12.

241. Zie voor die opvatting HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 25 en 27 en punt 9 van de toelichting bij het (ingetrokken) voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 23 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def., blz. 10.

242. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

Deze formulering kan de indruk wekken dat het alleen gaat om 'dienstverlening' tussen vaste inrichtingen onderling.²⁴³ Uit de toelichting op het eerdere voorstel met betrekking tot de plaats van dienst kan echter worden afgeleid dat de bepaling ook ziet op 'dienstverlening' tussen hoofdhuis en vaste inrichting(en).²⁴⁴

6.8.5.2 FCE Bank-arrest

Het standpunt van Nederland en de Europese Commissie werd echter niet door alle lidstaten gedeeld.²⁴⁵ Zo namen enkele zuidelijke lidstaten het standpunt in dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting wel belastbare diensten kunnen worden verricht. In de FCE Bank zaak moest het Hof van Justitie EG het pleit beslechten. Italië voerde in die zaak aan dat, zelfs al maken een moedervennootschap en haar bijkantoor civielrechtelijk deel uit van dezelfde rechtspersoon, dat niet verhindert dat zij afzonderlijke belastingplichtigen zijn op fiscaal gebied in het algemeen en op BTW-gebied in het bijzonder.²⁴⁶ Portugal meende dat de BTW, ondanks een vergaande harmonisatie, een nationale belasting is van de lidstaten, die bijgevolg de vrijheid hebben om aan vaste inrichtingen op hun grondgebied de hoedanigheid van belastingplichtige toe te kennen.²⁴⁷ Dat brengt mee dat tussen hoofdhuis en vaste inrichtingen diensten kunnen plaatsvinden.

In het FCE Bank-arrest heeft het Hof van Justitie EG de knoop doorgehakt.²⁴⁸ Om vast te stellen of tussen een hoofdhuis en vaste inrichting een rechtsverhouding kan be-

243. Ook uit andere taalversies van het richtlijnvoorstel kan deze indruk ontstaan, zie bijvoorbeeld de Duitse taalversie: 'Verfügt eine Rechtsperson über mehr als eine feste Niederlassung, so werden von diesen Niederlassungen untereinander erbrachte Dienstleistungen nicht als Dienstleistungen im Sinne dieser Richtlinie behandelt.', de Engelse taalversie: 'Where a single legal entity has more than one fixed establishment, services rendered between the establishments shall not be treated as supplies.', en de Franse taalversie: 'Lorsqu'une entité juridique unique possède plusieurs établissements stables, les services fournis entre ces établissements ne sont pas considérés comme des prestations de services.'

244. Toelichting bij het (ingetrokken) voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 23 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def., blz. 10 (punt 9) en 11 (punt 11).

245. Vgl. punt 9 van de toelichting bij het (ingetrokken) voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 23 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def., blz. 10.

246. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 28. Zie in deze zin ook de arresten van het Italiaanse Corte Suprema di Cassazione van 8 maart 2004, nr. 4639 en van 6 april 2004, nr. 6799. Zie daarover nader R. Russo en E. Zanotti, VAT personality of fixed establishments, VAT Monitor 2004, nr. 4, blz. 236-243. Vgl. tevens het arrest van het Italiaanse Corte Suprema di Cassazione van 7 maart 2002, nr. 3368 (Philip Morris) alsmede daarover R.N.G. van der Paardt and C. Wäger, Is VAT (also) monopolized in Italy? Comments to the Philip Morris decision of the Italian Supreme Court, EC Tax Review 2003, nr. 1, blz. 20-27 en M. Iavagnilio, Concepts of permanent and fixed establishment under Italian law – the Philip Morris case, VAT Monitor 2002, nr. 6, blz. 470-475.

247. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 31.

248. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

staan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld²⁴⁹, en dus belastbare diensten kunnen plaatsvinden, onderzoekt het Hof van Justitie EG of de Italiaanse vaste inrichting van FCE Bank een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Het criterium dat het Hof van Justitie EG voor dat onderzoek aandraagt, is nieuw in de jurisprudentie met betrekking tot de vaste inrichting.²⁵⁰ Het criterium wijkt ook af van de in paragraaf 6.8.5.1 uiteengezette gangbare Nederlandse visie dat een secundaire – eigen rechtspersoonlijkheid ontberende – vestiging van een rechtspersoon niet zelfstandig kan zijn. Het Hof van Justitie EG acht voor het verrichten van een zelfstandige economische activiteit beslissend of de Italiaanse vaste inrichting van FCE Bank als bank autonoom is, met name doordat zij het economische bedrijfsrisico draagt. Onder verwijzing naar punt 46 van de conclusie van A-G Léger²⁵¹ overweegt het Hof van Justitie EG dat het bedrijfsrisico volledig berust bij het hoofdhuis. De vaste inrichting draagt niet het economische risico dat verbonden is aan bijvoorbeeld kredietverlening. Het is de bank, als rechtspersoon, die dit risico draagt en daartoe in haar lidstaat van oorsprong gecontroleerd wordt op haar financiële soliditeit en haar solvabiliteit. De vaste inrichting beschikt voorts niet over een dotatiekapitaal. De vaste inrichting is dan ook volledig afhankelijk van het hoofdhuis, waarmee zij één belastingplichtige vormt. Het Hof van Justitie EG lijkt de (theoretische) mogelijkheid open te laten dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid toch als zelfstandig opererende entiteit wordt beschouwd. Met Van Hilten acht ik dat echter niet snel denkbaar.²⁵² Te meer niet daar het mij onwaarschijnlijk lijkt dat een vaste inrichting zonder rechtspersoonlijkheid economisch bedrijfsrisico draagt.²⁵³

Het Hof van Justitie EG beperkt zijn oordeel in r.o. 22 tot situaties waarin het hoofdhuis en de vaste inrichting zich in de EU bevinden. Naar mijn mening vinden tussen hoofdhuis en vaste inrichting ook geen belastbare prestaties plaats als het hoofdhuis of de vaste inrichting buiten de EU zijn gevestigd, mits de vaste inrichting afhankelijk is van het hoofdhuis.²⁵⁴ Aan het OESO-modelverdrag komt geen betekenis toe, om-

249. Zie HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271 en HvJ EG 21 maart 2002, nr. 174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30 alsmede paragraaf 6.4.2.

250. Zie paragraaf 4.3.2 over de eventuele betekenis van dit criterium voor de aanwezigheid van een vaste inrichting.

251. Conclusie van A-G Léger van 29 september 2005 bij HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

252. M.E. van Hilten, noot HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

253. In vergelijkbare zin M. Schrauwen, De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario BTW-belast, Btw-Brief 2006, nr. 4, blz. 9.

254. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184. M. Schrauwen, De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario BTW-belast, BtwBrief 2006, nr. 4, blz. 10 wijst nog op het Besluit vaststelling minimum eigen vermogen, dat een implementatie van Richtlijn 2000/12/EG betreft. Op grond van het Besluit dient een Nederlandse vaste inrichting van een niet-EU bank in Nederland zelfstandig een dotatiekapitaal aan te houden. De vaste inrichting staat tevens onder toezicht in Nederland voor haar soliditeit en solvabiliteit. Puur op basis van de argumentatie van het Hof van Justitie EG zou geoordeeld kunnen worden dat een transactie tussen een niet-EU bank en zijn Nederlandse vaste inrichting belastbaar is, aldus Schrauwen. Op basis van het argument dat hoofdhuis en vaste inrichting nu eenmaal één rechtspersoon – en daarmee één belastingplichtige – zijn, lijkt het mij logisch dat ook in voornoemde situatie onderlinge transacties buiten de BTW-heffing blijven.

dat het verdrag niet ziet op de BTW. De beslissing met betrekking tot het OESO-modelverdrag mocht worden verwacht. Het eindoordeel van het Hof van Justitie EG is dan ook dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen diensten onder bezwarende titel kunnen plaatsvinden.

6.8.5.3 *Eventueel ongewenste gevolgen*

Het FCE Bonk-arrest is in overeenstemming met de heersende Nederlandse leer. Het arrest doet voorts recht aan het principe van de Europese interne markt in de huidige ontwikkelingsstand. Evenals tussen kantoren van één belastingplichtige die zijn gevestigd in dezelfde lidstaat, vindt geen heffing plaats tussen kantoren van één belastingplichtige die zijn gevestigd in verschillende lidstaten. Het feit dat geen belastbare diensten plaatsvinden tussen hoofdhuis en vaste inrichting maakt het mogelijk dat niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen BTW-druk kunnen voorkomen. De Europese Commissie signaleert dat gevaar ook, en is zich er van bewust dat in de vrijgestelde sector de neiging kan bestaan om de ontvangst of de verrichting van een dienst te situeren in een lidstaat met een laag BTW-tarief of in derde landen.²⁵⁵ Diensten waarvoor geen aftrekmogelijkheid zou bestaan, worden immers verworven in de lidstaat met het laagste tarief of een derde land voordat zij hun weg vinden naar andere vestigingen (het hoofdhuis of andere vaste inrichtingen) in andere lidstaten met een hoger tarief. Naast deze door de Europese Commissie gesignaleerde mogelijkheid wordt bij vaste inrichting structuren ook wel gebruik gemaakt van het feit dat lidstaten vrijstellingen verschillend interpreteren. Het gaat dan bijvoorbeeld om een verschillende interpretatie van de financiële vrijstellingen.²⁵⁶

Vaste inrichting structuren hoeven naar mijn mening niet altijd te leiden tot gevolgen die lidstaten ongewenst achten. Via (fiscale) kwalificatie kan namelijk vast komen te staan dat de vaste inrichting in de lidstaat met het laagste tarief of in een derde land niet de afnemer is van de ingekochte dienstverlening. Op grond van (fiscale) interpretatie van de feiten is het hoofdhuis of een andere vaste inrichting waar de dienstverlening heen wordt geleid dan de afnemer van de prestatie. De als ongewenst ervaren gevolgen treden onder die omstandigheden niet op. Of een dergelijke (fiscale) kwalificatie mogelijk is, hangt echter af van de feiten en de interpretatie van de term 'waarvoor' in art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn). Een vaste inrichting is blijkens die bepaling de afnemer van de daarin genoemde diensten, indien het gaat om een vaste inrichting waarvoor de diensten zijn verricht.

255. Zie punt 9 van de toelichting bij het (ingetrokken) voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 23 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003)822 def., blz. 10.

256. De Europese Commissie is van plan de financiële vrijstellingen te moderniseren. Zie het persbericht van de Commissie van 26 oktober 2005, nr. IP/05/1352 en de Consultation Paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances. Eén van de problemen waar belastingplichtigen tegen aan lopen, is dat lidstaten de financiële vrijstellingen verschillend uitleggen. Na modernisering van de financiële vrijstellingen komen hoofdhuis-vaste inrichting structuren, zoals hierboven beschreven, wellicht niet meer voor.

Zoals Van Kesteren heeft betoogd, kunnen lidstaten eventuele ongewenste gevolgen van vaste inrichting structuren voorts bestrijden door gebruik te maken van art. 6 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 27 BTW-richtlijn).²⁵⁷ Op grond van art. 27 BTW-richtlijn kunnen lidstaten – na raadpleging van het BTW-comité – een interne dienst introduceren in hun nationale BTW-wetgeving. Deze interne dienst betreft de gelijkstelling met een dienst onder bezwarende titel van het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek van BTW zou hebben. De interne dienst moet dienen ter voorkoming van verstoring van de mededinging. Lidstaten kunnen op individuele basis derhalve vaste inrichting structuren bestrijden door de introductie van de interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn. Heffing ter zake van de interne dienst zou dan plaats moeten vinden bij het hoofdhuis dan wel de vaste inrichting die via een (andere) vaste inrichting 'diensten' verkrijgt. Met Van Kesteren²⁵⁸ meen ik dat het voor het communautaire verkeer onwenselijk zou zijn als sommige lidstaten wel en andere niet gebruik zouden maken van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn). Hier wordt de spanning zichtbaar tussen de weg die is ingezet naar één interne markt (geen verschillende regimes per lidstaat) en de wens om 'belastinglekkage' tegen te gaan.

Het is aan de politiek om keuzes te maken op dit punt. Zolang de lidstaten art. 27 BTW-richtlijn in de huidige vorm handhaven, bestaat de kans dat sommige lidstaten de interne dienst introduceren, terwijl andere dat niet doen. In het gewijzigde voorstel voor de plaats van dienst is de mogelijkheid tot invoering van een interne dienst bij vaste inrichting structuren niet ongedaan gemaakt.²⁵⁹ De politieke wil is blijkbaar nog niet aanwezig om de huidige interne markt te vervolmaken. Naar mijn mening is het echter wenselijk om de keuzemogelijkheid op dit punt te ontnemen aan de lidstaten. Alle lidstaten moeten verplicht worden om dezelfde communautaire maatregelen in te voeren die 'belastinglekkage' voorkomen of de lidstaten moeten geen van allen maatregelen treffen. De rechtvaardiging voor de laatste optie is dat de interne markt daarmee daadwerkelijk dichterbij komt, omdat binnenlandse en buitenlandse vestigingen van één belastingplichtige dan hetzelfde worden behandeld. Ter vervolmaking van die interne markt zouden de BTW-tarieven en de vrijstellingen zonder recht op aftrek dan wel geharmoniseerd dienen te worden.

257. H.W.M. van Kesteren, Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540. Hij wijst er op dat uit de conclusie van A-G Léger van 29 september 2005 in de FCE Bank zaak a contrario kan worden afgeleid dat ook de A-G het voor mogelijk houdt dat art. 6 lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 27 BTW-richtlijn) kan worden ingezet om vaste inrichting structuren te bestrijden. De A-G ontleent aan deze bepaling immers het argument dat de daarin voorziene interne dienst de grondgedachte bevestigt dat het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting niet aan heffing is onderworpen (zie punt 58-60 van de conclusie).

258. H.W.M. van Kesteren, Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540.

259. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

6.9 Combinaties van handelingen

Het komt voor dat een belastingplichtige een combinatie van handelingen verricht. Dergelijke combinaties zijn te classificeren als levering van goederen, als dienst of als levering én dienst. De centrale vraag bij combinaties van handelingen is in de regel of sprake is van één prestatie of van meerdere prestaties. Het belang van het al dan niet splitsen van handelingen kan gelegen zijn in de bepaling van de plaats van prestatie, de toepassing van het belastingtarief en de toepassing van de vrijstellingen.²⁶⁰ Belangrijk is dat de vraag of sprake is van één prestatie of van meerdere afzonderlijke prestaties slechts aan de orde komt, wanneer het gaat om handelingen die jegens éénzelfde afnemer worden verricht.²⁶¹ Het onderscheid tussen de levering van goederen en diensten is in paragraaf 6.6 reeds aan de orde geweest. In deze paragraaf richt ik mij dan ook op de criteria die gelden voor het splitsen van combinaties van handelingen. De hier behandelde problematiek ziet niet op de levering van een goed en van de daarbij behorende bestanddelen.²⁶² Bestanddelen vormen voor de BTW onderdeel van dat goed. Er is dan ook sprake van één levering.

Het Hof van Justitie EG formuleert in twee arresten de criteria die moeten worden aangelegd voor de beantwoording van de vraag of combinaties van handelingen voor de BTW gesplitst dienen te worden in meerdere prestaties. In het Madgett & Baldwin-arrest over de Europese reisbureauregeling van art. 26 Zesde richtlijn (thans: art. 306-310 BTW-richtlijn) formuleert het Hof van Justitie EG in feite al een criterium om te beoordelen of sprake is van één of meerdere prestaties.²⁶³ Dat criterium komt later terug in het CPP-arrest.²⁶⁴ In het Madgett & Baldwin-arrest overweegt het Hof van Justitie EG namelijk dat prestaties die voor klanten geen doel op zich vormen, maar een middel om de belangrijkste dienst aantrekkelijker te maken, louter van bijkomende aard zijn bij de eigen prestaties van een ondernemer. De Europese reisbureauregeling die in het arrest aan de orde was, voorziet niet in belastingheffing ter zake van dergelijke prestaties van bijkomende aard.

260. Vgl. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 27, M.W.C. Soltysik, Splitsen van prestaties voor de BTW-heffing, WFR 2002/6501, blz. 1519 en G.J. van Bruggen, Zelfstandige of bijkomende diensten (I), BtwBrief 2002, nr. 6/7, blz. 12.

261. In deze zin expliciet HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2005/72.

262. Uit HvJ EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 en C-323/99 (Fischer/Brandenstein), FED 2001/609 volgt dat onder bestanddelen zijn te verstaan de geleverde goederen die door hun integratie in het goed waarvan zij bestanddeel zijn hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren en die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van dat goed.

263. HvJ EG 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), V-N 1998/59.20.

264. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

In het CPP-arrest ligt expliciet de vraag voor hoe moet worden omgegaan met de splitsingsproblematiek.²⁶⁵ Het Hof van Justitie EG begint, in de klassieke juridische traditie, met de opmerking dat steeds rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handelingen plaatsvinden. Voorts moet iedere dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Een dienstverrichting waarbij economisch gezien één dienst wordt verleend, mag echter niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald om de functionaliteit van het BTW-stelsel niet aan te tasten. Om te beoordelen of een belastingplichtige voor de consument, beschouwd als modale consument, één of meerdere prestaties verricht, moet worden bepaald wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn. Dit criterium werkt het Hof van Justitie EG nader uit. Het Hof van Justitie EG oordeelt dat met name sprake is van één dienst als een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meerdere andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen.²⁶⁶ Onder verwijzing naar het Madgett & Baldwin-arrest oordeelt het Hof van Justitie EG vervolgens dat een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Niet beslissend is het feit dat een belastingplichtige één prijs in rekening brengt. In het Levob-arrest is bevestigd dat ook het feit dat afzonderlijke vergoedingen zijn overeengekomen niet beslissend is.²⁶⁷ Het Hof van Justitie EG overweegt dat het feit dat in die zaak afzonderlijke vergoedingen zijn overeengekomen voor de verschaffing van software en de aanpassing daarvan noch afdoet aan de objectieve nauwe band die met betrekking tot die levering en aanpassing is vastgesteld, noch aan het feit dat zij deel uitmaken van één enkele economische handeling. Het is uiteindelijk aan de nationale rechter om aan de hand van de weergegeven criteria te beoordelen of sprake is van één of meerdere prestaties.

In dit verband wijs ik nog op het Ygeia-arrest dat gaat over de vraag of bepaalde prestaties nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van art. 13A lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (thans: art. 132 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn).²⁶⁸ In het kader van de vaststelling of de bewuste prestaties voor toe-

265. Het CPP-arrest heeft geen materiële wijzigingen aangebracht in de lijn die in de Nederlandse jurisprudentie was ingezet met betrekking tot het splitsen van prestatie; vgl. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 89 en M.W.C. Soltysik, *Splitsen van prestaties voor de BTW-heffing*, WFR 2002/6501, blz. 1523. Ook volgens de Hoge Raad dienden afzonderlijk te onderscheiden handelingen in beginsel afzonderlijk in aanmerking te worden genomen. Als onderdelen van samengestelde prestaties echter functioneel en causaal met elkaar verbonden waren of als één van de onderdelen de andere onderdelen sterk overheerste was sprake van één in aanmerking te nemen prestatie. Zie onder meer HR 17 april 1996, nr. 31 030, BNB 1996/230.

266. Zie voor voorbeelden in de Europese jurisprudentie over bijkomende diensten HvJ EG 13 juli 1989, nr. 173/88 (Morten Henriksen), FED 1990/72, HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120 en HvJ EG 3 juli 2001, nr. C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21.

267. HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

268. HvJ EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23.

passing van deze vrijstelling nauw samenhangend zijn, refereert het Hof van Justitie EG aan zijn eerdere arrest *Madgett & Baldwin* dat, zoals gezegd, gaat over het splitsen van prestaties.²⁶⁹ Ik acht het dan ook mogelijk dat het Hof van Justitie EG de problematiek met betrekking tot de nauw samenhangende prestaties als bedoeld in de vrijstellingen en de problematiek met betrekking tot het splitsen van combinaties van handelingen (tot op zekere hoogte) langs dezelfde lijn tracht aan te pakken.²⁷⁰ Van nauw samenhangende prestaties is blijkens het *Ygeia*-arrest pas sprake als de bewuste prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de doelstellingen van de betrokken vrijstelling (i.c. de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging in het kader waarvan de prestaties werden verstrekt).²⁷¹ De onontbeerlijkheidstoets lijkt mij een zwaardere toets dan de toets of prestaties voor klanten geen doel op zich vormen, maar een middel om de belangrijkste dienst aantrekkelijker te maken. De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG zal moeten uitwijzen of het Hof die zwaardere toets ook gaat aanleggen bij het splitsen van prestaties.

Doorslaggevend bij samengestelde prestaties is nu in ieder geval nog wat in de ogen van de modale consument de kenmerkende elementen van de betrokken handelingen zijn. Van Hilten kwalificeert dit als een gesubjectieerde, objectieve maatstaf.²⁷² In het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting past de subjectieve benadering vanuit de consument het beste. Praktisch gezien is dat echter een onbeaanbare weg. Door het subjectieve element (de consument) te objectiveren (de modale consument) heeft het Hof van Justitie EG volgens Van Hilten een hanteerbaar criterium geïntroduceerd. Het criterium laat de nationale rechter echter nog steeds een ruime beoordelingsmarge.²⁷³ De Nederlandse jurisprudentie over samengestelde prestaties, die is verschenen na het CPP-arrest, vertoont dan ook een casuïstisch

269. HvJ EG 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en C-94/97 (*Madgett & Baldwin*), V-N 1998/59.20.

270. Zie ook het arrest HvJ EG 6 november 2003, nr. C-45/01 (*Dornier*), V-N 2003/58.18 dat tevens gaat over de vraag of bepaalde prestaties nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van art. 13A lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (thans: art. 132 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn). In r.o. 34 hanteert het Hof van Justitie EG de terminologie die hoort bij het splitsen van prestaties: 'In casu staat vast, dat de in de polikliniek van Dornier door gediplomeerde psychologen verstrekte psychotherapeutische behandelingen in het algemeen prestaties zijn die voor de betrokken patiënten een doel op zich vormen en geen middel om zo goed mogelijk van andere prestaties te kunnen profiteren. (...)'

271. In dezelfde zin HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154.

272. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*Card Protection Plan*), BNB 1999/224. Zie in dezelfde zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 123.

273. In vergelijkbare zin G.J. van Bruggen, *Zelfstandige of bijkomende diensten (II)*, BtwBrief 2002, nr. 8/9, blz. 18. W.P. Otto, *Card Protection Plan Ltd*, BtwBrief 1999, nr. 5, blz. 5 wijst er nog op dat de weging van de verschillende factoren binnen het kader van de in het CPP-arrest gegeven aanknopingspunten mensenwerk blijft.

beeld. In bepaalde gevallen is sprake van één prestatie²⁷⁴, in andere gevallen worden prestaties gesplitst.²⁷⁵ Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is de introductie van een tweede feitelijke instantie in Nederland per 1 januari 2005 dan ook welkom geweest. Materieelrechtelijk lijken geschillen over het splitsen van prestaties zich vooral te richten op de vraag of één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl één of meerdere andere elementen moeten worden beschouwd als bijkomende diensten.

Ik hecht er aan te benadrukken dat het uitgangspunt van het Hof van Justitie EG is dat een dienstverrichting waarbij *economisch gezien één dienst* wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald.²⁷⁶ Bezien in die context kan wellicht vaker dan thans het geval is, worden geconcludeerd dat sprake is van één dienst. Ter illustratie daarvan kan naar mijn mening het Levob-arrest dienen.²⁷⁷ Met betrekking tot de verschaffing van software en de aanpassing daarvan oordeelt het Hof van Justitie EG dat die handelingen hebben plaatsgevonden met als economisch doel de verschaffing van functionele software die speciaal aan de behoeften van die consument wordt aangepast. In dat verband kan zonder kunstgrepen toe te passen er niet van worden uitgegaan dat de afnemer bij de leverancier eerst reeds bestaande software heeft aangeschaft, die als zodanig echter niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna de aanpassingen heeft aangeschaft, de enige die die software bruikbaar voor hem konden maken. Er is dan ook sprake van één prestatie.

Het CPP-arrest gaat alleen over de vraag of sprake is van één of meerdere diensten. De prejudiciële vraag van de verwijzende Engelse rechter zag immers uitsluitend op

274. Zie onder meer HR 10 augustus 2001, nr. 36 741, BNB 2001/356 inzake een indoorskicomplex (één dienst), Hof 's-Hertogenbosch 14 augustus 2001, nr. 98/3592, V-N 2001/56.23 inzake sportfaciliteiten (één dienst), Hof Amsterdam 11 maart 2002, nr. 01/1562, V-N 2002/36.26 inzake elektronisch betalingssysteem (één dienst), HR 11 april 2003, nr. 38 086, BNB 2003/265 inzake een autothemapark (één dienst) en HR 11 april 2003, nr. 38 125, BNB 2003/266 inzake ski-onderricht (één dienst), HR 17 juni 2005, nr. 40 377, BNB 2005/274 inzake levering goed tegen betaling in vreemde valuta (één dienst, geen afzonderlijke wisseltransactie).

275. Zie onder meer Hof Amsterdam 5 maart 2001, nr. 00/01209, V-N 2001/30.34 inzake bijdrage servicedienst (afzonderlijke dienst naast verhuur), HR 3 mei 2002, nr. 36 976, BNB 2002/276 inzake toegang verlenen park en museum (afzonderlijke diensten), HR 3 oktober 2003, nr. 38 661, BNB 2004/8 inzake parkeren bij recreatieplas (parkeren afzonderlijke dienst) en HR 10 maart 2006, nr. 41 811, V-N 2006/15.19 inzake parkeren bij een attractiepark (afzonderlijke diensten). Het Salomonskarakter van oordelen over de splitsbaarheid van prestaties kan nog worden geïllustreerd met de vraag die B.G. van Zadelhoff opwerpt in zijn noot bij HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115. Hij vraagt zich af of sprake is van één prestatie bij een koop-/aannemingsovereenkomst op basis waarvan eerst een (bouw)terrein wordt geleverd en daarna een opstal wordt opgeleverd. Naar huidige inzichten zijn twee prestaties te onderscheiden, maar heeft de modale consument niet gewoon één huis gekocht?

276. De keerzijde hiervan is uiteraard dat handelingen ook niet kunstmatig tot één prestatie moeten worden gebundeld. In dezelfde zin B.G. van Zadelhoff, noot bij HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

277. HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

diensten. De criteria die het Hof van Justitie EG formuleert in het CPP-arrest kunnen naar mijn mening echter tevens worden gehanteerd bij combinaties van handelingen die bestaan uit leveringen van goederen en uit diensten.²⁷⁸ De criteria zijn namelijk niet normspecifiek voor diensten, maar zijn ook geschikt voor leveringen van goederen. Bij combinaties van handelingen die afzonderlijk beschouwd zouden moeten worden als leveringen van goederen lijken de criteria niet aan de orde te kunnen komen. Systematisch komt bij dergelijke combinaties toepassing van de bestanddelen-leer eerst aan de orde. Op basis daarvan zal reeds de conclusie kunnen worden getrokken dat sprake is van één levering van een goed.

Op het eerste oog lijkt het Talacre Beach Caravan Sales arrest een breuk te betekenen met het beginsel dat de levering van één goed ook één BTW-behandeling deelachtig moet worden.²⁷⁹ In dat arrest oordeelde het Hof van Justitie EG dat de levering van één goed aan twee BTW-regimes onderworpen kan zijn. Het Verenigd Koninkrijk kende voor de levering van caravans, met uitzondering van de binneninrichting, een vrijstelling met recht op aftrek op grond van art. 28 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 110 BTW-richtlijn). Het Hof van Justitie EG besliste dat de vrijstelling van toepassing was op de levering van een caravan, maar niet op de binneninrichting, ook al was sprake van de levering van één goed. Het Hof van Justitie EG motiveerde dit oordeel met de vaststelling, dat art. 28 Zesde richtlijn (thans: art. 110 BTW-richtlijn) een uitzondering is, dat het gaat om scherp omschreven gevallen, dat voor uitdrukkelijk uitgesloten goederen sprake zou zijn van een uitbreiding van de werkingssfeer van de vrijstelling en met een beroep op het doel van art. 28 Zesde richtlijn (thans: art. 110 BTW-richtlijn). Gelet op deze motivering moet aan het arrest naar mijn mening geen algemene gelding worden toegekend. Het beginsel dat de levering van één goed ook één BTW-behandeling deelachtig wordt, blijft het uitgangspunt waar alleen in bijzondere gevallen van kan worden afgeweken. Datzelfde geldt mijns inziens met betrekking tot diensten.

6.10 Intracommunautaire transacties

6.10.1 Algemeen

Vanaf het vervallen van de fiscale grenzen binnen de Gemeenschap per 1 januari 1993 verschilt het BTW-regime voor leveringen van goederen tussen lidstaten van het regime voor leveringen tussen lidstaten en derde landen. Bij leveringen van goederen tussen lidstaten wordt gesproken van intracommunautaire transacties. De termen 'in- en uitvoer' zijn nog steeds van toepassing op internationale goederentransacties tussen lidstaten en derde landen. Deze paragraaf gaat over intracommunautaire transacties, terwijl in de volgende paragraaf invoer vanuit derde landen aan de orde komt. Het systeem van intracommunautaire transacties betreft overigens een

278. In dezelfde zin (maar niet expliciet) onder meer M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 122-124 en M.W.C. Soltysik, *Splitsen van prestaties voor de BTW-heffing*, WFR 2002/6501, blz. 1519-1524.

279. HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach Caravan Sales), V-N 2006/41.16.

overgangssysteem totdat een nieuw, definitief systeem van kracht wordt. Dit definitieve systeem zou er op neer komen dat bij leveringen van goederen naar andere lidstaten net zoals bij binnenlandse leveringen de BTW van het land van vertrek in rekening wordt gebracht.²⁸⁰ De afnemer zou deze, voor hem buitenlandse, BTW in de nieuwe systematiek kunnen terugvragen op zijn eigen binnenlandse aangifte. Lidstaten kunnen vervolgens de BTW-bedragen via een nog op te zetten clearingsysteem onderling verrekenen. De lidstaten hebben echter geen overeenstemming kunnen bereiken over dit definitieve stelsel. Mede gelet op de recente uitbreiding van de Gemeenschap lijkt het niet waarschijnlijk dat het definitieve systeem (op korte termijn) zal worden ingevoerd.

6.10.2 Voorwaarden intracommunautaire transacties

Het feit dat bij een levering van goederen deze goederen van één lidstaat naar een andere lidstaat worden vervoerd of verzonden, doet niet af aan het feit dat de belastingplichtige leverancier een levering van een goed verricht in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).²⁸¹ De levering is op grond van art. 32 BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) belastbaar in de lidstaat waar het goed zich op het tijdstip van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Met het vervallen van de fiscale grenzen per 1 januari 1993 is in art. 28quater A Zesde richtlijn een vrijstelling opgenomen met recht op aftrek voor zogenoemde intracommunautaire leveringen. Deze vrijstelling is thans opgenomen in art. 138 BTW-richtlijn. Voor toepassing van de vrijstelling dient aan twee voorwaarden²⁸² te worden voldaan:

1. de goederen moeten (aantoonbaar) naar een andere lidstaat worden vervoerd of verzonden;
2. de goederen moeten bestemd zijn voor een partij die de goederen in de andere lidstaat intracommunautair verwerft. Of de feitelijke verwerving wordt aangege-

280. Zie het Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG (Zesde richtlijn) met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, COM(1998)377 def. – 98/0209(CNS), ingediend op 17 juni 1998, PbEG 1998 C 219/11 alsmede het Voorstel voor een verordening van de Raad houdende controlemaatregelen en maatregelen inzake het restitutiestelsel en de administratieve samenwerking noodzakelijk voor de toepassing van Richtlijn 98/243/EG, COM(1998)377 def. – 98/0210(CNS), ingediend op 17 juni 1998, PbEG 1998 C 219/124.

281. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 353 merken in dit verband op dat een intracommunautaire levering in wezen een 'gewone' levering is, met dien verstande dat de goederen die het onderwerp van de levering uitmaken naar een andere lidstaat worden vervoerd.

282. In dezelfde zin J.J.P. Swinkels, *Zero rating Intra-Community supplies*, *International VAT Monitor* 2005, nr. 3, blz. 187.

ven, is (althans in Nederland) niet van belang, voldoende is dat het belastbare feit van de verwerving op grond van de BTW-richtlijn plaatsvindt.²⁸³

In de zaak Collée heeft de Duitse rechter het Hof van Justitie EG gevraagd of de fiscus toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen mag weigeren, enkel omdat de belastingplichtige het daarvoor vereiste boekhoudkundige bewijs niet tijdig heeft geleverd.²⁸⁴ Daarnaast is gevraagd of het voor beantwoording van die vraag van belang is of de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden aanvankelijk bewust heeft achtergehouden. Gelet op bovenstaande voorwaarden voor de vrijstelling, ben ik van mening dat het niet tijdig leveren van het bewijs voor de vrijstelling niet in de weg mag staan aan toepassing daarvan. Daaraan doet ook niet af dat de belastingplichtige aanvankelijk verzweeg dat sprake was van een intracommunautaire levering. In deze zin heeft A-G Kokott inmiddels ook geconcludeerd.²⁸⁵ Ik acht het overigens mogelijk dat het Hof van Justitie EG oordeelt dat de prejudiciële vragen zien op vragen van de interne rechtsorde van de lidstaten. In die zienswijze moet het antwoord op de vragen worden gevonden in de nationale proces- en bewijsregels. Bovendien zou ook de mogelijkheid voor lidstaten om voorwaarden te stellen aan de toepassing van de vrijstelling als bedoeld in art. 138 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater A Zesde richtlijn) nog een rol kunnen spelen.

De keerzijde van de intracommunautaire levering wordt gevormd door de intracommunautaire verwerving. De intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel vormt op grond van art. 2 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voor-

283. Zie *Kamerstukken II* 1992/1993, 22 712, nr. 6 (MvA), blz. 12. Uit HR 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316 volgt verder dat het ontbreken van een BTW-identificatienummer of een onjuist BTW-identificatienummer niet in de weg staat aan toepassing van het nultarief (in BTW-richtlijn terminologie: vrijstelling met recht op aftrek). Per 1 januari 2006 is in art. 12 lid 2 Uitv. besl. OB een additionele voorwaarde voor toepassing van het nultarief opgenomen (zie het Besluit van 15 december 2005, V-N 2006/3.7.1, *Stb.* 2005, 687 waarbij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 is gewijzigd). Voor toepassing van het nultarief is per die datum in Nederland vereist dat de belastingplichtige die het nultarief toepast, beschikt over het BTW-identificatienummer van degene die de goederen afneemt. Het is de vraag of deze eis stand kan houden. De tekst van Tabel II, post a.6 is niet gewijzigd. Bovendien is in art. 138 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater onderdeel a Zesde richtlijn), die met het nultarief van Tabel II, post a.6 correspondeert, geen vereiste inzake het BTW-identificatienummer neergelegd. Belastingplichtigen, die daarbij belang hebben, kunnen zich mijns inziens in weerwil van de eis van art. 12 lid 2 Uitv. besl. OB beroepen op eerdergenoemd arrest HR 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316. Aangezien art. 131 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater onderdeel a Zesde richtlijn) lidstaten de ruimte laat om bij toepassing van het nultarief (in richtlijnterminologie: de vrijstelling) voor intracommunautaire leveringen van goederen voorwaarden te stellen om een juiste en eenvoudige toepassing te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, acht ik een eis inzake het BTW-identificatienummer niet op voorhand onverbindend. Een dergelijke eis dient echter in de wet zelf, in het bijzonder in Tabel II, post a.6, te worden opgenomen.

284. Verzoek van het Bundesfinanzhof van 10 februari 2005 om een prejudiciële beslissing in het geding tussen Albert Collée als rechtsopvolger van Collée KG en Finanzamt Limburg a.d. Lahn, zaak C-146/05, PbEU 2005 C 143/25.

285. Conclusie van A-G Kokott van 11 januari 2007, zaak C-146/05 (Collée).

heen: art. 28bis lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) een afzonderlijk belastbaar feit. In art. 20 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 3 Zesde richtlijn) is de intracommunautaire verwerving van een goed gedefinieerd als:

'het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.'

Het belastbare feit intracommunautaire verwerving vormt qua formulering het spiegelbeeld van het belastbare feit van de levering van goederen in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).²⁸⁶ BTW-heffing ter zake van intracommunautaire verwerving kan slechts plaatsvinden, indien de corresponderende levering onder bezwarende titel heeft plaatsgevonden. Daarnaast moet degene die de intracommunautaire verwerving verricht een belastingplichtige zijn of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.²⁸⁷ Als plaats van een intracommunautaire verwerving wordt ingevolge art. 40 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter A lid 1 Zesde richtlijn) aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer. Hiermee wordt invulling gegeven aan het bestemmingslandbeginsel.

In Verordening (EG) 1777/2005 is een aantal uitvoeringsmaatregelen opgenomen die een eenduidige uitlegging en toepassing van enkele bepalingen uit de Zesde richtlijn moet verzekeren.²⁸⁸ De verordening is gebaseerd op art. 29bis Zesde richtlijn en is rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten. De verordening is op 1 juli 2006 in werking getreden. Per 1 januari 2007 is de Zesde richtlijn vervangen door de BTW-richtlijn. Strikt formeel zou kunnen worden gesteld dat daarmee de betekenis aan Verordening (EG) 1777/2005 is komen te ontvallen. Aangezien met de BTW-richtlijn blijkens punt 3 van de considerans in principe geen materiële wijzigingen worden aangebracht in de BTW-regelgeving, ga ik er vanuit dat de verordening ook ziet op de uitlegging en toepassing van de BTW-richtlijn. In art. 21 van de verordening is expliciet bepaald dat de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt zijn heffingsbevoegdheid uitoefent, ongeacht de BTW-behandeling van de handeling in

286. D.B. Bijl, De overgangsregeling voor de BTW 1993 t/m 1996, WFR 1992/6008, blz. 647. A-G Kokott merkt de intracommunautaire levering in punt 31 van haar conclusie van 10 november 2005 in zaak C-245/05 (EMAG Handel Eder OHG) aan als de 'mirror image' van de intracommunautaire verwerving.

287. Het is opmerkelijk dat het verrichten van intracommunautaire verwervingen is gekoppeld aan de status van 'rechtspersoon'. Rechtspersoonlijkheid is immers afhankelijk van nationaal civiel recht en heeft geen communautaire grondslag. Nieuwe vervoermiddelen kunnen overigens ook worden verworven door particulieren.

288. Verordening (EG) 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2005 L 288/1. Zie A. van Dongen, De eerste BTW-verordening!, BtwBrief 2005, nr. 12, blz. 3-10.

de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van de goederen.²⁸⁹ Belastingplichtigen lopen dus risico op dubbele heffing als de betrokken lidstaten een ander standpunt innemen met betrekking tot een bepaalde transactie. Binnen een communautaire belasting als de BTW is dat niet wenselijk. Het verdient naar mijn mening dan ook aanbeveling als op Europees niveau een arbitrageregeling komt voor gevallen waarin lidstaten bij intracommunautaire transacties tegengestelde standpunten innemen. Inmiddels heeft de Europese Commissie ook een consultation paper over dit onderwerp gepubliceerd.²⁹⁰

6.10.3 Overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat

Belastingplichtigen leveren niet alleen goederen aan afnemers in andere lidstaten. Het komt ook voor dat belastingplichtigen eigen goederen vanuit één lidstaat naar een andere lidstaat brengen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om het overbrengen van goederen naar een magazijn in een andere lidstaat of om goederentransacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Mede met het oog op mogelijke fraude heeft de Europese Raad niet willen aanvaarden dat overbrengingen van eigen goederen na afschaffing van de fiscale grenzen zonder meer plaats zouden kunnen vinden.²⁹¹ Uit de considerans bij Richtlijn 91/680/EEG inzake de opheffing van de fiscale grenzen blijkt dat het beginsel gehandhaafd diende te worden dat de belastingopbrengst uit de toepassing van de belasting op het niveau van het eindverbruik toekomt aan de lidstaat waarin dit eindverbruik plaatsvindt.²⁹² In dat kader zijn in de BTW-richtlijn bepalingen opgenomen om te bewerkstelligen dat de belastingadministraties van lidstaten overbrengingen van eigen goederen fiscaal kunnen volgen.

Zo bepaalt art. 17 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 5 onderdeel b Zesde richtlijn) dat de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat gelijk wordt gesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel. Als 'overbrenging naar een andere lidstaat' wordt beschouwd iedere verzending of ieder vervoer van een roerende lichamelijke zaak voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten het grondgebied

289. Uit punt 17 van de considerans bij de verordening volgt dat art. 21 is opgenomen om te waarborgen dat de lidstaat van verwerving wat betreft de intracommunautaire verwerving van goederen het recht behoudt om de verwerving te belasten, ongeacht de BTW-behandeling van de transactie in andere lidstaten.

290. Consultation paper Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases, 5 januari 2007. Beschikbaar op http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double_taxation_en.pdf [geraadpleegd 23 februari 2007, 21.14 uur].

291. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 354.

292. Considerans bij Richtlijn 90/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, Pb EG 1991 L 376/1.

van de lidstaat waar het goed zich bevindt, maar binnen de Gemeenschap.²⁹³ Voor deze overbrenging geldt een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting ex art. 138 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater A onderdeel d Zesde richtlijn). De belastingplichtige dient in de lidstaat waar hij de goederen naar toe vervoert of verzendt een intracommunautaire verwerving aan te geven op grond van art. 23 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 7 Zesde richtlijn).²⁹⁴

De vraag is vervolgens wat nog de betekenis is van art. 21 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 6 Zesde richtlijn). Deze bepaling laat zich niet eenvoudig lezen en uitleggen. Tijdens de Nederlandse parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris van Financiën de bepaling trachten uit te leggen.²⁹⁵ De bepaling zou het oog hebben op situaties waarin een belastingplichtige als particulier goederen betreft uit een andere lidstaat. Dan betaalt hij in laatstgenoemde lidstaat BTW, waarna hij de goederen vrij mee kan nemen naar zijn eigen lidstaat. Indien hij daarna de goederen toch voor bedrijfsdoeleinden gaat bezigen, wordt hij niet de BTW van zijn eigen lidstaat verschuldigd. Dat leidt ertoe dat belastingplichtigen goederen als particulier in een andere lidstaat gaan kopen, bijvoorbeeld indien daar het BTW-tarief lager is.²⁹⁶ Bijl, Van Hilten en Van Vliet begrijpen de staatssecretaris aldus dat is bedoeld om in een dergelijk geval het in het land van bestemming overhevelen van de goederen naar de onderneming als belaste verwerving aan te duiden.²⁹⁷ Gesteld dat deze uitleg juist is, ontstaat een mismatch. Tegenover de intracommunautaire verwerving staat namelijk geen (fictieve) intracommunautaire levering in de lidstaat waar de belastingplichtige de goederen als particulier heeft betrokken. Daarnaast is de bepaling naar mijn mening in strijd met het principe dat iedere belastingplichtige gemengd

293. Hierop bestaat een aantal uitzonderingen, zoals het overbrengen van goederen die in de andere lidstaat het onderwerp vormen van een montage- of installatielevering en het overbrengen van goederen om die tijdelijk in een andere lidstaat te gebruiken voor diensten verricht door de belastingplichtige.

294. Anders dan in de tweede druk zijn D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 323 thans ook van mening dat de (fictieve) intracommunautaire verwerving die correspondeert met art. 28bis lid 5 Zesde richtlijn (thans: art. 17 BTW-richtlijn) is neergelegd in art. 28bis lid 7 Zesde richtlijn (thans: art. 23 BTW-richtlijn). Zij wijzen er op dat in art. 17 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 168 BTW-richtlijn) ten onrechte niet is bepaald dat de BTW die is verschuldigd ter zake van deze (fictieve) intracommunautaire verwerving in aftrek komt.

295. *Kamerstukken II 1992/1993*, 22 712, nr. 8 (Nota naar aanleiding van het Eindverslag), blz. 8 alsmede *Kamerstukken I 1992/1993*, 22 712, nr. 98b (MvA), blz. 10.

296. In de Nota naar aanleiding van het Eindverslag wordt het voorbeeld genoemd waarin een belastingplichtige als particulier kinderkleding koopt in het Verenigd Koninkrijk, die aldaar belast is tegen het nultarief. Als de kinderkleding later in Nederland wordt aangewend voor bedrijfsdoeleinden wordt belastingvoordeel behaald, mits de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Indien de belastingplichtige volledig aftrekgerechtigd is, ontstaat uiteraard geen belastingvoordeel als gevolg van voornoemde handelswijze.

297. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 325.

gebruikte goederen kan uitsluiten van de werkingssfeer van de BTW, zoals het Hof van Justitie EG dat heeft uiteengezet in het arrest Armbrecht.²⁹⁸

6.10.4 Ketentransacties

Zoals opgemerkt in paragraaf 6.7.5, kent de BTW-richtlijn op het niveau van het object van heffing geen bijzondere regeling voor keten- of ABC-transacties met goederen. Steeds dient te worden beoordeeld of de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) is overgegaan.²⁹⁹ In intracommunautaire context manifesteerden zich na het vervallen van de fiscale grenzen per 1 januari 1993 problemen met goederenleveringen waarbij in drie verschillende lidstaten gevestigde partijen (A, B en C) waren betrokken en waarbij de goederen rechtstreeks werden vervoerd van de lidstaat van de eerste partij (A) naar de lidstaat van de laatste partij (C). Partij B diende zich in die gevallen namelijk te registreren in lidstaat B voor de intracommunautaire verwerving en de daarop volgende levering (behoudens verleggingsregeling).

Ter vereenvoudiging van het intracommunautaire handelsverkeer is per 1 januari 1993 in art. 28quater E lid 3 Zesde richtlijn (thans: art. 141 BTW-richtlijn) de zogenoemde vereenvoudigde ABC-regeling neergelegd.³⁰⁰ De vereenvoudigde ABC-regeling komt er op neer dat B geen BTW ter zake van een intracommunautaire verwerving verschuldigd wordt in de lidstaat waar C is gevestigd en waarheen de goederen worden verzonden. De uitwerking van de vereenvoudigde ABC-regeling is als volgt. Partij A verricht in de lidstaat waar hij gevestigd is en waarvandaan de goederen worden verzonden een intracommunautaire levering. Partij B verricht wel een intracommunautaire verwerving in de lidstaat waar C is gevestigd en waarheen de goederen worden verzonden, maar de BTW-heffing ter zake van de intracommunautaire verwerving wordt verlegd naar partij C. Partij B doet in zijn eigen lidstaat BTW-aangifte alsof hij de goederen feitelijk in die lidstaat heeft verworven (art. 41 eerste alinea BTW-richtlijn; voorheen: art. 28 ter lid 2 eerste alinea Zesde richtlijn). Partij B dient op zijn factuur aan partij C het BTW-identificatienummer van C te vermelden. Tevens moet hij op de factuur vermelden dat de BTW ter zake van de levering door B aan C op grond van art. 141 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater E lid 3 Zesde richtlijn) is verlegd naar C (art. 226 onderdeel 11 BTW-richtlijn; voorheen: art. 22 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn). Partij B moet zijn levering voorts opnemen in de listing op grond van art. 42 jo. 262 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28 ter lid 2 derde alinea tweede streepje jo. art. 22 lid 6 Zesde richtlijn).

298. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht) BNB 1996/62.

299. Behalve als de regeling van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) inzake commissionairs van toepassing is. Zie paragraaf 7.9.

300. De vereenvoudigde ABC-regeling is geïntroduceerd via de eerste bezemrichtlijn, Richtlijn 92/111/EEG van 14 december 1992, PbEG 1992 L 384/47.

In de praktijk blijkt dat lidstaten geen uniforme regeling kennen op het gebied van de vereenvoudigde ABC-regeling. Voor toepassing van de regeling zijn uiteindelijk de nationale bepalingen van de lidstaten van vertrek en aankomst van het vervoer van de goederen beslissend.³⁰¹ In een communautaire belasting als de BTW is het mijns inziens onwenselijk dat de BTW-behandeling van grensoverschrijdende transacties tussen lidstaten afhankelijk is van nationale wet- en regelgeving.

Op transacties waarbij vier partijen (A, B, C en D) zijn betrokken die allen in verschillende lidstaten zijn gevestigd is de vereenvoudigde ABC-regeling niet of slechts gedeeltelijk van toepassing. Onder dergelijke omstandigheden zal de levering A-B of C-D als een binnenlandse levering moeten worden aangemerkt in lidstaat A respectievelijk D. De vereenvoudigde ABC-regeling kan dan wel toegepast worden op de transacties B-C-D dan wel A-B-C.³⁰² In het kader van het vrije handelsverkeer binnen de Gemeenschap lijkt het mij wenselijk dat de vereenvoudigde ABC-regeling ook kan worden toegepast bij ketentransacties met meer dan drie partijen. Tevens dienen alle lidstaten, in afwachting van de definitieve bepalingen voor intracommunautaire transacties, de aldus uitgebreide vereenvoudigde ABC-regeling over te nemen en uniform toe te passen. Naast uitbreiding van de vereenvoudigde ABC-regeling kan de richtlijnwetgever de suggestie van Brakeboer³⁰³ opvolgen en er voor kiezen om een zelfde verleggingsregeling in te voeren als per 1 januari 2005 geldt voor intracommunautaire transacties bij gas en elektriciteit.³⁰⁴

6.11 Invoer

6.11.1 Invoer volgens de BTW-richtlijn

De achtergrond van het belastbare feit invoer is dat goederen die afkomstig zijn uit derde landen aan dezelfde BTW-druk dienen te worden onderworpen als goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden (externe neutraliteit). Op grond van art. 30 eerste alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 7 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van art. 24 EG-verdrag.³⁰⁵ Als invoer moet ingevolge art. 30 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 7 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) tevens worden beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer be-

301. Zie A. van Dongen, De Bermuda-driehoek ligt in Duitsland, BTW-bulletin 1998, nr. 12, blz. 5-8.

302. In dezelfde zin S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (los-bl.), onderdeel 2A.1.5.b.3.

303. E.P.A. Brakeboer, De vereenvoudigde ABC-regeling is zo eenvoudig nog niet, BTW-bulletin 2005, nr. 11, blz. 6.

304. Zie art. 195 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn).

305. Art. 7 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn verwees nog naar art. 9 en 10 EG-verdrag. De bepaling was niet aangepast na de wijziging van het EG-verdrag als gevolg van het Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997, in werking getreden op 1 mei 1999, zie PbEG 1999 C 120/13. Per 1 januari 2007 verwijst art. 18 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 ook naar art. 24 EG-verdrag in plaats van naar art. 9 en 10 EG-verdrag; vgl. *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 2, blz. 3 en nr. 3 (MvT), blz. 36.

vindt, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Deze bepaling ziet er op dat goederen die komen uit gebieden die wel tot het douanegebied van de Gemeenschap behoren en daarmee in het vrije verkeer zijn, maar niet tot het BTW-grondgebied behoren, toch aan BTW-heffing bij invoer worden onderworpen. Het gaat om de gebieden genoemd in art. 6 BTW-richtlijn (voorheen: art. 3 Zesde richtlijn), waaronder onder meer de Canarische Eilanden en de Kanaaleilanden vallen.

De invoer vindt in principe plaats in de lidstaat waar het goed zich ten tijde van het binnenbrengen bevindt. De aanwijzing van degene die bij invoer de BTW verschuldigd wordt, laat art. 201 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 4 Zesde richtlijn) over aan de lidstaten. De lidstaten moeten degene die de invoer-BTW verschuldigd wordt aanwijzen of erkennen. In het voorstel voor een Zesde richtlijn was als belastingsschuldige bij invoer nog aangemerkt degene voor wie blijkens de invoerbescheiden de goederen zijn bestemd of, bij gebreke daarvan, degene die de invoer verricht. De BTW-richtlijn legt op dit punt dus zelf geen koppeling met het CDW. Uit het Libexim-arrest kan worden opgemaakt dat degene die douanerechten verschuldigd is conform het CDW ook belastingschuldige is voor de BTW.³⁰⁶

Art. 85-89 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11B Zesde richtlijn) bevatten bepalingen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing bij invoer. De maatstaf van heffing bij invoer is de douanewaarde zoals geregeld in art. 28-36 CDW en nader uitgewerkt in art. 141-181 (deel I, titel V) TCDW. Uitgangspunt voor de douanewaarde is de transactiewaarde, met andere woorden de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs, indien de goederen worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer.³⁰⁷ Indien er geen feitelijke transactiewaarde is, biedt het CDW een aantal aanknopingspunten om de douanewaarde te bepalen. Als er geen werkelijk betaalde of te betalen prijs is, moet de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen worden genomen. Wanneer dit ook niet tot een uitkomst leidt, dient de douanewaarde achtereenvolgens bepaald te worden aan de hand van de verkoopprijs in de Gemeenschap, van de kostprijs in het land van export of van redelijke middelen.³⁰⁸ Met betrekking tot de maatstaf van heffing bij invoer is voor concernverhoudingen nog van belang dat een in gelieerde verhoudingen overeengekomen prijs als douanewaarde verworpen kan worden, indien sprake is van beïnvloeding van de prijs door die gelieerdheid.³⁰⁹

Uit het Levob-arrest blijkt het belang van de kwalificatie van een prestatie als een levering van een goed of als dienst.³¹⁰ Het Hof van Justitie EG heeft daarin namelijk be-

306. HvJ EG 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Libexim), BNB 2003/158.

307. De regeling inzake de douanewaarde in het CDW is gebaseerd op de General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) uit 1979. Inmiddels is de GATT vervangen door de World Trade Agreement (WTA) uit 1994 waarin dezelfde beginselen inzake de douanewaarde zijn neergelegd.

308. Zie omtrent de bepaling van de douanewaarde uitgebreid E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten*, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 63-105 (hoofdstuk 4).

309. Art. 29 lid 1 onderdeel d CDW.

310. HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

slist dat de verschaffing van standaardsoftware en de latere aanpassing daarvan als één dienst moet worden beschouwd wanneer blijkt dat de betrokken aanpassing noch gering noch van ondergeschikte aard is, maar juist een overheersend karakter heeft. Dat is met name het geval wanneer de aanpassing, gelet op elementen als de omvang, de kosten of de duur ervan, van doorslaggevend belang is om de verkrijger in staat te stellen op maat gemaakte software te gebruiken. In deze zaak voerde de afnemer (Levob) de uit de Verenigde Staten afkomstige standaardsoftware in Nederland in. Het belastbare feit invoer deed zich voor, omdat standaardsoftware wordt beschouwd als goed.³¹¹ Aldus bestaat het gevaar van dubbele heffing, aangezien bij invoer over de waarde van de standaardsoftware BTW moet worden betaald, terwijl die waarde ook is begrepen in de aan BTW-heffing onderworpen dienst waar de aanpassing onderdeel van uitmaakt.³¹² De beslissing van het Hof van Justitie EG biedt geen mogelijkheid om een afzonderlijke levering van de standaardsoftware in de Verenigde Staten aan te nemen. Met de Redactie Vakstudie-Nieuws meen ik dat de beschikkingsmacht over de software bij invoer in Nederland dus nog niet kan zijn overgegaan naar de afnemer (i.c. Levob).³¹³ Dat betekent dat Levob heeft ingevoerd namens het Amerikaanse softwarebedrijf. Die heeft, anders dan de niet (volledig) aftrekgerechtigde verzekeraar Levob, recht op aftrek van de bij invoer verschuldigde BTW. Hiermee is echter het principiële probleem van de dubbele heffing met betrekking tot standaardsoftware niet opgelost. Een mogelijke oplossing is om in navolging van Van Zadelhoff de ontwikkeling en verstrekking van standaardsoftware evenals specifieke software als dienst te kwalificeren.³¹⁴ Hij constateert dat er ook bij standaardsoftware sprake is van het verstrekken van een licentie door de softwareleverancier. Daarmee staat het dienstkarakter volgens hem vast. A-G Kokott stelt onder verwijzing naar richtlijn 91/250/EEG inzake de rechtsbescherming van computerprogramma's³¹⁵ echter vast dat een licentieovereenkomst die wordt gesloten naast de overdracht van een informatiedrager waarop het betrokken programma is opgeslagen, geen constitutieve voorwaarde is voor het gebruiksrecht van een (standaard

311. Zie het Besluit van 21 juli 2003, nr. CPP2003/1788M, V-N 2003/36.22. Nederland staat overigens niet alleen in de kwalificatie van standaardsoftware als goed. In het besluit is vermeld dat tijdens de 38e vergadering van het Raadgevend Comité voor de BTW hetzelfde standpunt is ingenomen.

312. Tot 19 maart 2002 voorzag art. 167 lid 1 TCDW in een bijzondere bepaling voor de vaststelling van de douanewaarde bij de invoer van software. De waarde van de software werd niet tot de douanewaarde gerekend, mits de importeur beschikte over een factuur waarop de waarde van de drager en die van de gegevens separaat werden vermeld. Bij invoer werd slechts BTW geheven over de waarde van het medium waarin de software was belichaamd. Per 19 maart 2002 is deze bijzondere bepaling ingetrokken (zie PbEG 2002 L 68/11). Sindsdien wordt de waarde van de software dus tot de douanewaarde gerekend en vormt het daarmee onderdeel van de maatstaf van heffing voor BTW bij invoer.

313. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), V-N 2005/54.19. Zie paragraaf 5.11.3 over de betekenis van de beschikkingsmacht over goederen bij invoer.

314. B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 30 januari 2004, nr. 37 859, BNB 2004/164 en noot bij HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115. Het Hof van Justitie EG ziet de dienst in de Levob-zaak overigens als een ingenieursdienst.

315. Richtlijn 91/250/EEG van de Raad van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's, PbEG 1991 L 122/42.

computer)programma.³¹⁶ Het gebruiksrecht volgt volgens haar veeleer uit de eigendom van de reproductie. De licentieovereenkomst heeft meer tot doel, het gebruiksrecht in de verhouding tussen de rechthebbende en de verkrijger van de kopie van het programma te beperken. De licentieovereenkomst is dus geen voorwerp van een belastbare prestatie, aldus A-G Kokott. Ik deel de analyse van de A-G, maar constateer tevens dat hiermee de problematiek met betrekking tot standard-software en specifieke software blijft bestaan.

6.11.2 *Ketentransacties*

Van ketentransacties waarbij goederen op enig moment in de Gemeenschap worden ingevoerd, moet worden bepaald welke transacties aan BTW-heffing in de Gemeenschap zijn onderworpen. In art. 32 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 lid 2 Zesde richtlijn) is een regeling getroffen om bij ketentransacties te bepalen welke transacties in de Gemeenschap plaatsvinden. Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur als bedoeld in art. 201 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 4 Zesde richtlijn) en de plaats van eventuele daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen. Kort gezegd, betekent dit dat de levering door de importeur van goederen en de daaropvolgende leveringen van goederen in de Gemeenschap zijn onderworpen aan BTW-heffing. De leveringen van goederen die plaatsvinden voor de invoer vinden plaats buiten het bereik van de Europese BTW. Deze regeling stemt overeen met het bestemmingslandbeginsel. Overigens volgt uit een (ongepubliceerde) Raadsverklaring bij art. 8 Zesde richtlijn (thans: art. 32 BTW-richtlijn) dat bovenstaande regeling ook geldt indien degene die de goederen invoert geen onderdeel uitmaakt van de transactieketen, zoals een douane-expediteur.³¹⁷

6.11.3 *Vereenvoudigingsregeling: Nederlandse art. 23 vergunning*

Op grond van art. 211 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 23 tweede volzin Zesde richtlijn) kunnen lidstaten bepalen dat met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van belasting gehouden personen, of door bepaalde categorieën daarvan, de wegens de invoer verschuldigde BTW niet hoeft te worden betaald op het tijdstip van de invoer, mits de belasting als zodanig wordt vermeld in een aangifte in de zin van art. 250 BTW-richtlijn (voorheen: art. 22 lid 4 Zesde richtlijn; de reguliere binnenlandse aangifte).

Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikt gemaakt in art. 23 Wet OB 1968. De belastingplichtige die een zogenoemde art. 23-vergunning heeft, hoeft geen BTW te voldoen bij het binnenbrengen van goederen in Nederland. De heffing wordt verlegd

316. Conclusie A-G Kokott van 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob), V-N 2005/30.16, punt 45.

317. In deze zin B.J.M. Terra, *The Place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, blz. 29 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 97.

naar zijn periodieke binnenlandse BTW-aangifte. Aangezien de belastingplichtige de verschuldigde BTW in dezelfde aangifte direct in aftrek kan brengen³¹⁸, behaalt de belastingplichtige een financieringsvoordeel ten opzichte van de normale heffings-systematiek bij invoer. Deze verleggingsregeling geldt niet alleen voor de regelmatige invoer van goederen in Nederland, maar tevens voor smokkel en onttrekking aan een douaneregime.³¹⁹ Bijl, Van Hilten en Van Vliet nemen aan dat is bedoeld degene aan te wijzen die het economisch belang bij de goederen heeft, zoals degene die de goederen heeft gekocht of vanuit het buitenland laat overbrengen.³²⁰ Van Hilten en Van Kesteren merken op dat de term 'bestemd voor' voor verschillende uitleg vatbaar is. De betekenis kan variëren van 'zullen wel eens terecht komen bij' via 'zijn onderweg naar' tot 'zijn van'.³²¹ Uit HR 11 april 2003, nr. 37 897, BNB 2003/210 lijkt te kunnen worden opgemaakt dat goederen bestemd zijn voor degene die de macht heeft om als een eigenaar over die goederen te beschikken.³²² Punt meent dat zolang van een daadwerkelijke levering van de goederen aan de koper nog geen sprake is, er geen sprake is van een wijziging van de bestemming van de goederen.³²³ Welke partij de macht heeft om als een eigenaar over goederen te beschikken kan worden vastgesteld aan de hand van de elementen die in paragraaf 6.7.4.2 zijn opgenomen.

Zoals besproken in paragraaf 6.11.1, illustreert de Levob-zaak het belang van het bepalen van de partij die op het moment van invoer de macht heeft om als een eigenaar over goederen te beschikken.³²⁴ In die zaak heeft namelijk niet Levob, die vrijgestelde verzekeringsprestaties verricht, voornoemde macht ten tijde van de invoer van de standaardsoftware in Nederland, maar heeft de Amerikaanse softwareleverancier die macht. Daarmee wordt bij Levob dubbele heffing voorkomen, omdat Levob slechts over de softwaredienst BTW verschuldigd is en niet over de invoer van de gegevensdrager.

6.12 Tijdstip van en verschuldigdheid bij belastbare handelingen

6.12.1 Tijdstip van levering van goederen en diensten

Op grond van art. 63 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 2 eerste volzin Zesde richtlijn) vindt het belastbare feit (het tijdstip van prestatie) bij de levering van goederen

318. Dit geldt uiteraard slechts indien de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Overigens leidt een art. 23-vergunning ook voor belastingplichtigen die vrijgestelde prestaties verrichten tot financieringsvoordeel, aangezien het tijdstip van verschuldigdheid van BTW later is gelegen. Dit brengt een rentevoordeel met zich mee.

319. HR 4 september 1991, nr. 26 871, BNB 1991/314 en HR 4 september 1991, nr. 27 227, BNB 1992/2.

320. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 396.

321. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 383 en M.E. van Hilten, noot bij HR 11 april 2003, nr. 37 897, BNB 2003/210.

322. In deze zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 383. Zie voorts Hof Amsterdam 28 april 2005, nr. 02/6250, V-N 2005/43.23.

323. E.N. Punt, aantekening bij HR 11 april 2003, nr. 37 897, FED 2003/297.

324. HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

en bij diensten plaats op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Beelen e.a. nemen aan dat bij het bepalen van het tijdstip waarop de prestatie is verricht de in de maatschappij geldende opvatting daaromtrent een belangrijke rol speelt.³²⁵ Over het tijdstip waarop goederen worden geleverd, zal naar zij menen meestal geen misverstand bestaan.³²⁶ Voor het tijdstip van levering is naar mijn mening doorslaggevend het moment waarop de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken overgaat op de afnemer.³²⁷

Bij de bepaling van dat tijdstip kunnen mijns inziens de leveringscondities een rol spelen.³²⁸ Partijen kunnen verschillende leveringscondities overeenkomen. Zo hebben veel kooptransacties als leveringsconditie 'af magazijn' of 'Free On Board'.³²⁹ De zogenoemde Incoterms bevatten internationale regels ter harmonisatie van een aantal van de meest gebruikte termen in het internationale handelsverkeer.³³⁰ De Incoterms zijn opgesteld door de Internationale Kamer van Koophandel.³³¹ De meest recente versie van de Incoterms is uit 2000. In de Incoterms 2000 zijn de volgende leveringscondities opgenomen:

- EXW, ex works (af fabriek);
- FCA, free carrier (vrachtvrij tot vervoerder);
- FAS, free alongside ship (vrij langszij schip);
- FOB, free on board (vrij aan boord);
- CFR, cost and freight (kostprijs en vracht);
- CIF, cost, insurance and freight (kostprijs, verzekering en vracht);
- CPT, carriage paid to ... (vrachtvrij tot ...);
- CIP, carriage and insurance paid to ... (vrachtvrij inclusief verzekering tot ...);
- DAF, delivered at frontier (franco grens);
- DES, delivered ex ship (franco af schip);
- DEQ, delivered ex quay (duty paid) (franco af kade (inclusief rechten));
- DDU, delivered duty unpaid (franco exclusief rechten);
- DDP, delivered duty paid (franco inclusief rechten).

325. S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.4.2.C.

326. In *Kamerstukken II 1992/1993*, 22 712 (MvA), nr. 6, blz. 19 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de uitvoeringspraktijk het tijdstip van levering bepaalt aan de hand van het civiele recht dan wel de maatschappelijke opvattingen.

327. In dezelfde zin met betrekking tot het tijdstip van intracommunautaire verwerving, dat gelijk is aan het tijdstip van de (intracommunautaire) levering, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 331 en D.G. van Vliet, *BTW bij in- en uitvoer*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 204.

328. C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de BTW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers*, Amersfoort, 2006, blz. 205 menen dat het tijdstip van levering wordt bepaald door de toepasselijke leveringscondities.

329. E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 72.

330. L.J. Böhmer, *Nieuwe Incoterms 2000*, Bb 2000, nr. 1, blz. 4.

331. Zie http://www.iccwbo.org/index_incoterms.asp.

Böhmer wijst er op dat de Incoterms niet het moment van civielrechtelijke eigendomsovergang of eigendomsoverdracht regelen.³³² De term 'levering' die bij de Incoterms wordt gehanteerd, heeft betrekking op het aanbieden van de goederen ter verzending en het in ontvangst nemen van de goederen. Dat is iets anders dan de overgang van de civielrechtelijke eigendom. Böhmer voegt hier aan toe dat het kan zijn dat het moment van in ontvangst name (acceptatie) samenvalt met het moment van levering, maar dat dat niet noodzakelijkerwijs zo is. Anders gezegd, de Incoterms zien slechts op de *aflevering* van goederen.³³³

In de Incoterms geldt als algemene regel dat het risico overgaat bij en door aflevering.³³⁴ Als bij het vervoer geen zakenrechtelijke waardepapieren, zoals celen of cognossementen³³⁵, zijn betrokken dan kan er vanuit worden gegaan dat de civielrechtelijke eigendom overgaat op het moment dat de goederen worden afgeleverd. Zo gaat bijvoorbeeld de eigendom bij FOB-bedingen en bij CIF-bedingen over op het moment dat de goederen in het schip worden geladen.³³⁶ Bij het beding franco gaat de eigendom pas bij aflevering aan de koper over.³³⁷ Van Empel en Huizink bepleiten bij vervoer onder cognossement waarbij tevens is afgesproken 'betaling tegen documenten' dat de eigendom samen met de overgave van het document overgaat.³³⁸ Deze benadering correspondeert met de wijze waarop voor de BTW wordt aangekeken tegen documenten die goederen vertegenwoordigen, zoals cognossementen. Zoals besproken in paragraaf 6.7.2.2, geldt voor de BTW dat de overdracht van dergelijke documenten die goederen vertegenwoordigen, voor wat betreft het object van heffing moet worden behandeld als de overdracht van de daarin belichaamde goederen.

332. L.J. Böhmer, Nieuwe Incoterms 2000, Bb 2000, nr. 1, blz. 4. In dezelfde zin G. van Empel en J.B. Huizink, Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 128 en D. Dokter, Risico bij koopovereenkomsten: de samenhang tussen verbintenissen voortvloeiend uit internationale commerciële koopovereenkomsten in verband met vervoer en verzekering (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001, blz. 154.

333. In het internationale kooprecht, het Weens Koopverdrag, vormt de verplichting tot aflevering van de goederen een van de drie hoofdverplichtingen van de verkoper (art. 30 CISG). Voorts dient de verkoper de eigendom van de goederen over te dragen (art. 35 CISG) en moet hij de goederen afleveren conform de koopovereenkomst (art. 35 CISG). Zie Asser-Hijma 5-I, 2001, nr. 268.

334. D. Dokter, Risico bij koopovereenkomsten: de samenhang tussen verbintenissen voortvloeiend uit internationale commerciële koopovereenkomsten in verband met vervoer en verzekering (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001, blz. 152.

335. Zie daarover paragraaf 6.7.2.2.

336. G. van Empel en J.B. Huizink, Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 129. Het beding FOB (Free On Board) houdt in dat de verkoper slechts verplicht is om er voor te zorgen dat de goederen binnen een bepaalde termijn aan boord van een door de koper te bepalen schip komen. Het beding CIF (Cost, Insurance, and Freight) brengt met zich dat de verkoper het vervoer moet regelen en de vrachtprijs en de verzekeringspremie moet betalen.

337. G. van Empel en J.B. Huizink, Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 129. Het beding franco betekent dat de verkoper alle kosten en risico's draagt die verbonden zijn aan het vervoer naar de plaats van bestemming.

338. G. van Empel en J.B. Huizink, Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 129.

Het is de vraag wat de betekenis van leveringscondities is voor de levering van goederen in de BTW indien bij de transactie geen documenten zijn betrokken die goederen vertegenwoordigen. Hebben leveringscondities in die gevallen betekenis bij het bepalen van het tijdstip waarop de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken plaatsvindt? Uit de arresten SAFE en ALH volgt dat de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken niet afhankelijk mag zijn van nationale (civielrechtelijke) bepalingen.³³⁹ Het uitgangspunt is steeds dat feitelijk moet worden bepaald of de macht om als een eigenaar over lichamelijke zaken te beschikken is overgedragen of overgegaan. Van Empel en Huizink constateren dat de goederen tijdens het vervoer van verkoper naar koper zijn onttrokken aan de feitelijke macht en aan het toezicht van zowel koper als verkoper.³⁴⁰ Het feit dat de verkoper tijdens het vervoer niet langer de feitelijke macht heeft over de goederen betekent naar mijn mening nog niet dat in BTW-technisch opzicht de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken steeds overgaat op het moment dat de verkoper de goederen ter vervoer aanbiedt. De vraag of de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan, moet worden gezien in de verhouding tussen de verkoper en de koper. Het gaat er om welke van deze twee partijen die macht heeft. Dat de vervoerder tijdens het vervoer in wezen de feitelijke macht over de goederen heeft, heeft niet tot gevolg dat de verkoper in BTW-technische zin de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken heeft overgedragen aan de koper.

Bij gebrek aan zakenrechtelijke waardepapieren kan, zoals gezegd, er vanuit worden gegaan dat de civielrechtelijke eigendom overgaat op het moment dat de goederen worden afgeleverd. Dat betekent mijns inziens dat ook de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken overgaat op het moment van aflevering. Bij aflevering vindt een levering van een goed in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) plaats. Op dat moment gaat ook de bevoegdheid over om te beslissen *hoe, waarvoor, wanneer en door wie* een goed wordt gebruikt.³⁴¹ Steun voor deze opvatting ontleen ik aan de conclusie van A-G Kokott in de EMAG-zaak.³⁴² Zij stelt namelijk:

'(...) It therefore seems reasonable to assign special importance to their (the goods; GJvN) carriage or the arrangement for it. In principle, the person who arranges for the carriage of the goods decides when they will be in a particular place. Where he makes use of a third-party carrier, physical control is ultimately imputable to the principal. Control over the whereabouts of the goods is an expression of the rights of ownership (...)'

339. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271 en HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

340. G. van Empel en J.B. Huizink, Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 125.

341. Zie over dit criterium paragraaf 6.7.4.2.

342. Conclusie van A-G Kokott van 10 november 2005, zaak C-245/04 (EMAG).

Mijn zienswijze brengt bijvoorbeeld met zich dat bij een levering FOB Rotterdam de BTW-levering in principe plaatsheeft bij de aflevering bij het schip in Rotterdam. Bij een beding franco Parijs geldt in beginsel dat de BTW-levering pas plaatsvindt bij de aflevering aan de klant in Parijs.³⁴³

De leveringscondities zijn naar mijn mening echter slechts van belang, indien de goederentransactie wordt afgewikkeld zonder dat daar zakenrechtelijke waardepapieren bij zijn betrokken. Als er wel zakenrechtelijke waardepapieren in het spel zijn, komt aan de leveringscondities geen betekenis toe. De overdracht van de daarin belichaamde goederen wordt dan namelijk bepaald door de overdracht tegen betaling van die zakenrechtelijke waardepapieren.

Bij diensten spelen de Incoterms geen rol, aangezien die slechts zien op goederentransacties. Zoals gezegd, is op grond van art. 63 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 2 eerste volzin Zesde richtlijn) het tijdstip van verschuldigdheid van BTW bij diensten het tijdstip waarop de belastingplichtige de dienst verricht. Ettema, Hulshof en Van Slooten stellen vast dat bij eenmalige diensten het moment waarop de prestatie is voltooid, wordt aangemerkt als tijdstip waarop de dienst wordt verricht.³⁴⁴ Op grond van art. 64 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 2 derde volzin Zesde richtlijn) kunnen lidstaten bepalen dat in bepaalde gevallen doorlopende verrichtingen van diensten die gedurende een zekere periode plaatsvinden, geacht worden ten minste één keer per jaar te zijn voltooid.³⁴⁵

6.12.2 Verschuldigdheid bij levering van goederen en diensten

Art. 63 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 2 eerste volzin Zesde richtlijn) regelt niet alleen het tijdstip van de levering van een goed of van een dienst, maar bepaalt verder dat dit tijdstip samenvalt met het tijdstip van de verschuldigdheid van BTW. Voor

343. De Nederlandse leverancier verricht in Nederland een vrijgestelde intracommunautaire levering, met recht op vooraf trek (in de terminologie van de Wet OB 1968: een intracommunautaire levering tegen het 0%-tarief van Tabel II post a.6). De Franse afnemer verricht een intracommunautaire verwerving in Frankrijk. Op grond van art. 20 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28bis lid 3 Zesde richtlijn) wordt als intracommunautaire verwerving van goederen namelijk beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, (i.c. door de Nederlandse leverancier of voor zijn rekening ingevolge het leveringsbeding franco Parijs) met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat (i.c. Frankrijk) dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed (i.c. Nederland). D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 331 en D.G. van Vliet, *BTW bij in- en uitvoer*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 204 zijn van mening dat bij een levering franco huis het tijdstip van de intracommunautaire verwerving het moment is waarop de goederen worden afgeleverd bij de klant.

344. C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de BTW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers*, Amersfoort, 2006, blz. 207.

345. In Nederland heeft de staatssecretaris van Financiën dit principe neergelegd in het besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/1537M, V-N 2004/45.27 (voorschrift administratieve verplichtingen), onderdeel 3.3.7. Op grond van de Nederlandse wet bestaat die verplichting echter niet.

een belastingplichtige is het tijdstip waarop hij de BTW verschuldigd wordt van belang. Dit is onder meer van belang voor het bepalen van de termijnen van factureren, voor het tijdstip van aftrek³⁴⁶ en voor het doen van de aangifte. Indien vooruitbetalingen worden gedaan voordat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de BTW verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen ten belope van het ontvangen bedrag. Het bleek in Europees verband niet mogelijk om alle lidstaten op één lijn te krijgen voor wat betreft de vaststelling van het tijdstip van ontstaan van de belastingschuld.³⁴⁷ Daarom hebben lidstaten een aantal mogelijkheden gekregen om een afwijkend tijdstip van verschuldigdheid vast te stellen.³⁴⁸ In de Tweede richtlijn was het tijdstip van verschuldigdheid niet neergelegd in één bepaling. Art. 5 lid 5 Tweede richtlijn zag op het tijdstip van de levering van goederen en art. 6 lid 4 bepaalde het tijdstip van dienstverrichting.

6.12.3 *Tijdstip van intracommunautaire verwervingen*

Met het vervallen van de binnengrenzen van de Gemeenschap per 1 januari 1993 zijn de intracommunautaire transacties geïntroduceerd in de Europese BTW-regelgeving.³⁴⁹ Aldus moest een tijdstip worden bepaald voor het nieuwe belastbare feit intracommunautaire verwerving. Op grond van art. 68 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quinquies Zesde richtlijn) vindt het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving van goederen plaats op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht. Zoals besproken in paragraaf 6.12.1, is dat het moment waarop de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken overgaat op de afnemer. Voor het tijdstip van de intracommunautaire verwerving verwijs ik dan ook naar die paragraaf.³⁵⁰

346. In HvJ EG 29 april 2004, nr. C-152/02 (Terra Baubedarf), FED 2004/707 is beslist dat voor de in art. 17 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 168 onderdeel a BTW-richtlijn) bedoelde aftrek, art. 18 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 179 BTW-richtlijn) aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin aan de twee door deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, te weten dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en dat de belastingplichtige in het bezit is van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.

347. Zie de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 756 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 337.

348. Lidstaten kunnen voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen bepalen dat de BTW verschuldigd wordt uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, uiterlijk bij ontvangst van de prijs of wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit. Zie voor Nederland art. 13 Wet OB 1968.

349. Zie paragraaf 6.10.

350. Zie voor twee voorbeelden met betrekking tot het samenvallen van het tijdstip van intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving *Kamerstukken II* 1991/1992, 22 712, nr. 3 (MvT), blz. 15-16. Vgl. tevens HR 12 juli 2002, nr. 37 426, BNB 2002/327 over het tijdstip van verwerving van een motorjacht.

6.12.4 *Verschuldigdheid intracommunautaire verwervingen*

De belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving wordt op grond van art. 69 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quinquies lid 2 Zesde richtlijn) verschuldigd op de vijftiende van de maand die volgt op de maand waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden. Indien een factuur wordt uitgereikt voor de vijftiende van de maand die volgt op de maand waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden, is de belasting verschuldigd bij de uitreiking van de factuur.

6.12.5 *Tijdstip van invoer*

Op grond van art. 70 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 3 Zesde richtlijn) vindt het belastbare feit invoer plaats op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt. Als de goederen onder een douaneregeling als bedoeld in art. 71 BTW-richtlijn (voorheen: art. 7 lid 3 Zesde richtlijn) worden gebracht vindt het belastbare feit pas plaats op het tijdstip dat de goederen aan een douaneregeling worden onttrokken. Indien de ingevoerde goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking, is sprake van het belastbare feit invoer op het tijdstip waarop het belastbare feit ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden. Hetzelfde geldt voor het belastbare feit voor leveringen van ingevoerde goederen welke vallen onder een regeling tot opschorting van de heffing van invoerrechten of van andere rechten, belastingen en heffingen bij invoer.

Op grond van art. 7 lid 2 Tweede richtlijn vond het belastbare feit invoer plaats op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland. De lidstaten hadden echter de bevoegdheid om het belastbare feit en de opeisbaarheid van de BTW te verbinden met het belastbare feit en de opeisbaarheid ter zake van invoerrechten of van andere rechten, belastingen en heffingen bij invoer. De verplichte aansluiting bij de douanerechten, zoals in de BTW-richtlijn, bestond dus niet. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn kan worden opgemaakt dat de Europese Commissie wilde voorkomen dat de BTW eerder verschuldigd zou worden dan de ter zake van invoer verschuldigde douanerechten.³⁵¹ Daarom bevat de BTW-richtlijn voor het tijdstip van invoer een verplichte aansluiting bij de heffing van douanerechten.

6.12.6 *Verschuldigdheid bij invoer*

Op grond van art. 70 BTW-richtlijn (voorheen: art. 10 lid 3 Zesde richtlijn) is het tijdstip van verschuldigdheid bij invoer hetzelfde als het tijdstip waarop de invoer plaatsvindt. Ik verwijs dan ook naar paragraaf 6.12.5. Bij invoer met toepassing van de bijzondere Nederlandse regeling betreffende de zogenoemde art. 23 vergunning is de BTW op grond van art. 23 lid 3 Wet OB 1968 verschuldigd op het tijdstip van invoer van de goederen.

351. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 756.

6.13 Maatstaf van heffing

6.13.1 Algemeen

Net zoals in iedere belasting is het in de BTW van belang om te bepalen over welk bedrag belasting dient te worden betaald. Het betreft hier de vraag naar de maatstaf van heffing. De BTW kent een subjectieve maatstaf van heffing. Hierna ga ik nader in op de maatstaf van heffing in de BTW en zijn subjectieve karakter. Daarbij ga ik niet in op de maatstaf van heffing bij onttrekkingen van goederen en diensten en bij interne leveringen en diensten. Deze zijn reeds aan de orde geweest in respectievelijk paragraaf 6.7.6.2, 6.8.3.2, 6.7.6.3 en 6.8.3.3.

6.13.2 Subjectieve maatstaf van heffing

Op grond van art. 73 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde.³⁵²

De BTW-richtlijn gaat uit van een subjectief bepaalde maatstaf van heffing. De heffing van BTW vindt niet plaats over de objectieve, economische waarde van de geleverde goederen of diensten, maar over de prijs die tussen partijen is overeengekomen en die daadwerkelijk voor de verrichte leveringen of diensten wordt voldaan.³⁵³ Reugebrink voert twee redenen aan om een subjectieve maatstaf te hanteren. De eerste – en naar mijn mening belangrijkste – reden is dat de BTW als algemene verbruiksbelasting de bestedingen van de particuliere consument en daarmee gelijkgestelde personen in de heffing wil betrekken. De bestedingen vormen de in concreto ter zake van een prestatie voldane bedragen, zodat binnen de BTW de subjectieve maatstaf van heffing dient te worden gevolgd.³⁵⁴ De tweede reden is dat de BTW binnen de bedrijfskolom een ‘doorlopende post’ vormt, die geen wezenlijke invloed uitoefent op de kostprijs van de goederen en de diensten.³⁵⁵ Onder die omstandigheden ligt het voor de hand, althans binnen de bedrijfskolom, uit te gaan van de sub-

352. Dit met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden. Subsidies vallen echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

353. In dezelfde zin onder meer D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 131, S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.2.1.A.a, D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss)*, Universiteit Maastricht, 2001, blz. 68 en M.E. van Hilten, *De maatstaf van heffing in de BTW: hoe subjectief is subjectief*, WFR 1995/6134, blz. 76.

354. J. Reugebrink, *Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?*, WFR 1973/5141, blz. 656. In dezelfde zin M.E. van Hilten, *De maatstaf van heffing in de BTW: hoe subjectief is subjectief*, WFR 1995/6134, blz. 76.

355. J. Reugebrink, *Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?*, WFR 1973/5141, blz. 655. Zie tevens M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 23.

jectieve waarde. Waarom zou men zich problemen van een omrekening op de hals halen, zo vraagt Reugebrink zich af, wanneer die BTW toch geen invloed heeft op de hoogte van de belasting? Deze laatste reden gaat naar mijn mening evenwel slechts op voor belast presterende belastingplichtigen. Indien niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen deel uitmaken van de bedrijfskolom, heeft de BTW wel degelijk wezenlijke invloed op de kostprijs van goederen en diensten. De in rekening gebrachte BTW is bij dergelijke belastingplichtigen immers niet (geheel) aftrekbaar. Zij zullen de BTW dan ook als onderdeel van hun kostprijs doorberekenen binnen de bedrijfskolom.

Van Hilten wijst er nog op dat de passage '... alles wat de leverancier of dienstverrichter ... moet verkrijgen ...' op het eerste gezicht lijkt te duiden op een objectivering van de maatstaf.³⁵⁶ Uit andere taalversies van de Zesde richtlijn maakt zij echter op dat deze toevoeging niet dient te worden uitgelegd als een objectivering van de maatstaf, doch veeleer als een verwijzing naar het subjectieve (nog) moeten ontvangen.³⁵⁷ Zo wordt in de Engelse en Franse taalversie gesproken van 'has been or has to be obtained' respectievelijk 'obtenue ou à obtenir'. In de Franse taalversie van art. 73 BTW-richtlijn worden dezelfde woorden gebruikt. In de Engelse taalversie van deze bepaling staat inmiddels 'obtained or to be obtained' zonder dat deze tekstuele wijziging afbreuk doet aan de verwijzing naar het subjectieve (nog) moeten ontvangen. Met Van Hilten meen ik dan ook dat er vanuit mag worden gegaan dat de maatstaf van heffing in de BTW in beginsel een subjectief karakter heeft. Zoals reeds opgemerkt, past een subjectieve maatstaf van heffing het beste bij een algemene verbruiksbelasting als de BTW.

Het subjectieve karakter van de maatstaf van heffing in de BTW komt ook naar voren in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG. In het arrest Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats besliste het Hof van Justitie EG dat de tegenwaarde van dienst een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.³⁵⁸ In het arrest 'K' Line Air Service oordeelde het Hof van Justitie EG dat de bepalingen van de Zesde richtlijn in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die voor een tussen BTW-plichtigen tot stand gekomen verkoop van tweedehands auto's een andere minimummaatstaf van heffing instelt dan die welke voortvloeit uit artikel 11 Zesde richtlijn (thans: art. 72-92 BTW-richtlijn).³⁵⁹ België had voor de levering van tweedehands auto's een minimum maatstaf van heffing ingevoerd die 55% van de catalogusprijs van de auto bedroeg. In het arrest Skripalle is be-

356. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 243.

357. Ook het gebruik van de term 'werkelijke tegenwaarde' in HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271 duidt niet op een objectieve maatstaf van heffing. M.E. van Hilten, *De maatstaf van heffing in de BTW: hoe subjectief is subjectief*, WFR 1995/6134, blz. 76-77 meent, mijns inziens terecht, dat deze term moet worden gelezen als de werkelijke tegenwaarde die partijen zijn overeengekomen en niet als 'economische waarde'.

358. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats), BNB 1981/232.

359. HvJ EG 9 juli 1992, nr. C-131/91 ('K' Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-4513.

slist dat een afgesproken prijs die overeenkomt met de normale marktprijs, maar lager is dan de minimum maatstaf van heffing die een lidstaat op grond van art. 27 Zesde richtlijn (thans: art. 395 BTW-richtlijn) heeft geïntroduceerd, heeft te gelden als maatstaf van heffing.³⁶⁰ De minimale maatstaf van heffing, die Duitsland mocht toepassen op grond van een machtiging ex art. 27 Zesde richtlijn bij prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen, dient onder die omstandigheden niet te worden toegepast. Datzelfde heeft naar mijn mening te gelden als een normale marktprijs lager is dan de 'normale waarde' die een lidstaat als maatstaf van heffing heeft ingevoerd op basis van art. 80 BTW-richtlijn. Deze bepaling is in de Europese BTW-regelgeving opgenomen als gevolg van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.³⁶¹

De maatstaf van heffing is in de regel de prijs die tussen partijen is overeengekomen. Deze prijs zal veelal zijn uitgedrukt in geld, maar dat hoeft niet het geval te zijn. Ook vergoedingen in natura vormen een tegenprestatie voor goederenleveringen en diensten. De vergoeding in natura zal dan wel op een bedrag in geld moeten worden gewaardeerd.³⁶²

In enkelvoudige verhoudingen bestaat, anders dan in gelieerde verhoudingen, geen reden om af te wijken van de subjectieve maatstaf. In gelieerde verhoudingen kan de concernrelatie de tussen partijen overeengekomen prijs en dus de maatstaf van heffing beïnvloeden. Op die manier zouden bijvoorbeeld niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen de belastingdruk kunnen mitigeren. Dat is niet aan de orde in enkelvoudige verhoudingen.

6.14 Vrijstellingen

6.14.1 Algemeen

In de BTW-richtlijn ziet de term 'vrijstelling' op de situatie waarin geen BTW is verschuldigd over een belastbare handeling. Er bestaan vrijstellingen ter zake waarvan recht op aftrek van voorbelasting bestaat en vrijstellingen ter zake waarvan dat niet het geval is. De eerste categorie vrijstellingen is neergelegd in art. 138-166 BTW-richtlijn (voorheen: art. 14, 15, 16 en 28quater A en C Zesde richtlijn), terwijl de tweede categorie vrijstellingen is opgenomen in art. 132-137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 Zesde richtlijn). De Nederlandse Wet OB 1968 kent deze twee categorieën vrijstellingen echter niet. De vrijstellingen van de eerste categorie worden in Nederland gerealiseerd via het nultarief van art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 jo. Tabel II en via onder meer art. 33 en 40 Uitv. reg. AWR 1994. Het verschil in systematiek resul-

360. HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-63/96 (Skripalle), V-N 1998/6.27.

361. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

362. Zie daarover onder meer HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365 en HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores), Jur. 1994, blz. I-2329.

teert niet in een materieel verschil in BTW-behandeling tussen de BTW-richtlijn en de Nederlandse wet.³⁶³ De vrijstellingen van de tweede categorie worden ook in Nederland aangeduid als vrijstellingen en zijn opgenomen in art. 11 Wet OB 1968.

6.14.2 *Vrijstellingen met recht op aftrek*

Voor handelingen die onder deze categorie vrijstellingen vallen, bestaat recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor ontstaat geen cumulatie in de bedrijfskolom. De vrijstellingen houden verband met het internationale goederen- en dienstenverkeer. Zo zien de vrijstellingen van art. 143-145 BTW-richtlijn (voorheen: art. 14 Zesde richtlijn) op de invoer in de Gemeenschap, hebben de vrijstellingen van art. 146-147 BTW-richtlijn (voorheen: art. 15 Zesde richtlijn) betrekking op de uitvoer van goederen naar derde landen en gaan art. 148-166 BTW-richtlijn (voorheen: art. 16 Zesde richtlijn) over specifieke situaties in het internationale goederenverkeer. In art. 138-139 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater A Zesde richtlijn) zijn de vrijstellingen voor intracommunautaire leveringen opgenomen, terwijl in art. 140-141 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater B en art. 28quater E lid 3 Zesde richtlijn) de vrijstellingen voor intracommunautaire verwervingen zijn neergelegd.

6.14.3 *Vrijstellingen zonder recht op aftrek*

De vrijstellingen zonder recht op aftrek leiden er toe dat de BTW een paradox is. Degene die denkt te worden belast, is in feite vrijgesteld, terwijl degene die denkt te zijn vrijgesteld eigenlijk belast is.³⁶⁴ Toepassing van een vrijstelling zonder recht op aftrek heeft niet alleen tot gevolg dat er geen BTW is verschuldigd ter zake van een vrijgestelde prestatie, maar heeft tevens tot gevolg dat er geen recht is op aftrek van voorbelasting die toerekenbaar is aan die vrijgestelde prestatie. De vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting zijn afwijkingen van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke prestatie die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Deze vrijstellingen vormen dan ook een inbreuk op het principe dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is. Daarom is het vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dat vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting strikt moeten worden uitgelegd.³⁶⁵

De vrijstellingen zonder recht op aftrek hebben een objectief karakter. De vrijstellingen zijn gekoppeld aan de aard van de prestaties en niet aan de hoedanigheid van de belastingplichtige die de prestaties verricht. In een objectieve transactie- en verbruiksbelasting als de BTW passen subjectieve vrijstellingen ook niet, omdat een

363. In dezelfde zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 182-183.

364. Vgl. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 207.

365. Zie onder meer HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606, r.o. 20, HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 24, HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (Kingscrest), V-N 2006/29.19, r.o. 29, HvJ EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23, r.o. 15, HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154, r.o. 13 en HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (United Utilities), V-N 2006/41.14, r.o. 21.

dergelijke belasting beoogt transacties/verbruik te belasten. Daarbij mag de status van degene die de vrijgestelde prestaties verricht dus niet van belang zijn.³⁶⁶

Deze categorie vrijstellingen dient volgens het Hof van Justitie EG steeds uitgelegd te worden tegen de achtergrond van de context van de desbetreffende vrijstelling en van de doelstellingen en de algemene opzet van de BTW-richtlijn, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de desbetreffende vrijstelling.³⁶⁷ Het Hof van Justitie EG draagt in zijn jurisprudentie af en toe redenen aan voor het bestaan van de vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting. Zo is bijvoorbeeld in het *Abbey National II* arrest geoordeeld dat het doel van de vrijstelling van art. 13B onderdeel d 6^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel g BTW-richtlijn) inzake het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen is om met name kleine beleggers het beleggen in effecten via beleggingsinstellingen mogelijk te maken.³⁶⁸ De vrijstelling beoogt te garanderen dat het gemeenschappelijke BTW-stelsel fiscaal neutraal is met betrekking tot de keuze tussen rechtstreeks beleggen in effecten en beleggen via gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

De precieze redenen voor het ontbreken van het recht op aftrek met betrekking tot de vrijstellingen die in art. 132-137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 Zesde richtlijn) zijn opgenomen, zijn niet bekend. Uit de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn en van de BTW-richtlijn zijn deze redenen in ieder geval niet af te leiden. Bijl, Van Hilten en Van Vliet geven aan dat het wel eens zo zou kunnen zijn dat het ontbreken van het aftrekrecht te maken heeft met de omstandigheid dat de Europese BTW gemodelleerd is naar het in de jaren vijftig in Frankrijk reeds bestaande BTW-stelsel dat geen recht op aftrek van voorbelasting kende ten aanzien van vrijgestelde prestaties.³⁶⁹ Het ontbreken van dat recht is kennelijk destijds in de Europese beraadslagingen als fait accompli beschouwd en noch op ambtelijk noch op politiek niveau ter discussie gesteld, aldus Bijl, Van Hilten en Van Vliet. De huidige vrijstellingen zonder recht op aftrek tasten echter de neutraliteit en de transparantie van het BTW-stelsel aan. Een fundamentele oplossing buiten het huidige BTW-systeem om is het afschaffen van deze vrijstellingen. De negatieve budgettaire gevolgen van het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek kunnen gemitigeerd worden door de introductie van een verlaagd tarief of een vrijstelling met recht op aftrek voor de thans vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek gecombineerd met een verhoging van het normale tarief.

In art. 132 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A Zesde richtlijn) zijn de vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang opgenomen. Op basis van

366. De medische vrijstellingen hebben echter nog wel een subjectieve inslag. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG blijkt echter dat ook deze 'subjectieve' vrijstellingen inmiddels geobjectieverd worden. Zie in dit verband P.F. Zijlstra, *Naar objectieve toepassing van subjectieve vrijstellingen?*, WFR 2006/6676, blz. 704-709.

367. Vgl. HvJ EG 18 november 2004, nr. C-284/03 (*Temco Europe*), V-N 2005/21.20, r.o. 18, HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-428/02 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn*), V-N 2005/15.10, r.o. 28 en HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), V-N 2006/45.15, r.o. 59.

368. HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), V-N 2006/45.15.

369. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 218.

deze bepaling zijn onder meer medische handelingen, onderwijs en sociaal culturele activiteiten vrijgesteld. Art. 135-136 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B Zesde richtlijn) bevatten de overige vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting. Het betreft hier veelal vrijstellingen met een fiscaal-technisch karakter. Zo zijn financiële en verzekeringshandelingen en de verhuur van onroerend goed vrijgesteld. Op grond van art. 137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13C Zesde richtlijn) hebben de lidstaten de mogelijkheid om voor bepaalde vrijgestelde handelingen een optie voor belastingheffing te introduceren.

6.15 Aftrek van voorbelasting

Het recht³⁷⁰ op aftrek van voorbelasting vormt de hoeksteen van het BTW-stelsel. Zonder aftrek van voorbelasting is sprake van een cumulatief (cascade)stelsel en niet van het beoogde niet-cumulatieve systeem.³⁷¹ Recht op aftrek van BTW komt slechts toe aan belastingplichtigen in de zin van de BTW die als zodanig handelen. Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dat de aftrekregeling tot doel heeft om de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van BTW zijn onderworpen.³⁷² In art. 167 e.v. BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 e.v. Zesde richtlijn) is bepaald wanneer het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat en welke omvang dit recht heeft. Op grond van art. 168 BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 2 Zesde richtlijn) mag de belastingplichtige voorbelasting in aftrek brengen voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Voor goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen zonder recht op vooraf trek bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting.³⁷³ Voor goederen en diensten die zowel voor belaste als voor

370. Anders dan in de Wet OB 1968 bestaat in de richtlijnsystematiek een recht op aftrek van voorbelasting. De neutraliteitsgedachte gaat niet zover dat belastingplichtigen gehouden zijn voorbelasting in aftrek te brengen. Zie K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 78 en G.J. van Norden, *Vermogensetikettering en BTW: de weg naar volwassenheid*, TFO 2003, nr. 68, blz. 134. Per 1 januari 2007 is in art. 15 Wet OB 1968 de Europese aftreksystematiek overgenomen. Ongewijzigd is echter dat een belastingplichtige volgens de wet gehouden is BTW in aftrek te brengen en volgens de richtlijn daartoe een recht heeft.

371. Zie B.J.M. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer* (diss.), FED, Deventer, 1984, blz. 172 en M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 270.

372. Zie HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 19, HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal), V-N 1998/29.14, r.o. 15, HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12, r.o. 44, HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 19, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 24, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 27 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 34.

373. Dit met uitzondering van goederen en diensten die worden gebruikt voor verzekerings- of financiële handelingen ex art. 135 lid 1 onderdeel a respectievelijk art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A onderdeel a respectievelijk onderdeel d 1^e-5^e Zesde richtlijn), indien de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd; zie art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn).

vrijgestelde handelingen worden gebruikt, bestaat op grond van art. 173 BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 5 Zesde richtlijn) recht op aftrek conform het pro rata. Het pro rata is ingevolge art. 174 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 1 Zesde richtlijn) de uitkomst van de breuk van de vergoedingen die zijn behaald met handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en de totaal gerealiseerde vergoedingen van een belastingplichtige. De term 'pro rata' is overigens ontleend aan de Zesde richtlijn. In de BTW-richtlijn worden daarvoor de begrippen 'evenredige aftrek' en het 'aftrekbare gedeelte' gebruikt. De terminologie van de BTW-richtlijn is echter nog niet ingeburgerd en kan daardoor voor onduidelijkheid zorgen. Op die reden heb ik er voor gekozen om in dit onderzoek de Zesde richtlijn term 'pro rata' te hanteren.

In inmiddels vaste jurisprudentie heeft Het Hof van Justitie EG de regels van de aftrek van voorbelasting nader ingevuld. BTW is slechts aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in eerdere stadia verrichte (aankoop) handelingen en de (output) handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van BTW die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, aldus het Hof van Justitie EG.³⁷⁴ Voor het recht op aftrek van voorbelasting moet dus allereerst een rechtstreekse toerekening van voorbelasting plaatsvinden aan belaste dan wel vrijgestelde prestaties. Ik leid uit deze jurisprudentie af dat de rechtstreekse toerekening dient te worden gemaakt aan de hand van twee cumulatieve eisen:

- er moet een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de aangekochte goederen en diensten waarop BTW drukt en de belaste dan wel vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige;
- de uitgaven, die zijn gedaan voor de aangekochte goederen en diensten waarop BTW drukt, moeten zijn opgenomen in de prijs van de belaste dan wel vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige.

Indien deze rechtstreekse toerekening van aangekochte goederen en diensten waarop BTW drukt niet kan worden gemaakt³⁷⁵, is aftrek van voorbelasting echter nog steeds mogelijk. Aftrek conform het pro rata is namelijk mogelijk als de kosten van de aangekochte goederen en diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de

374. Zie HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 30, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 28, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations), FED 2002/31, r.o. 31 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 35.

375. Het Hof van Justitie EG achtte niet mogelijk een rechtstreekse toerekening aan leveringen en diensten door een belastingplichtige van door hem ingekochte diensten van juridische adviseurs in het kader van een gerechtelijke procedure over in het verleden verrichte financiële handelingen (Midland Bank). Voorts was een rechtstreekse toerekening niet mogelijk bij de overdracht van een algemeenheid van goederen (Abbey National I), de aankoop van een deelneming (Cibo) en de emissie van aandelen (Kretztechnik). In die gevallen verricht de belastingplichtige die goederen en diensten aankoopt zelf juist geen leveringen en diensten.

belastingplichtige en als zodanig bestanddelen van de prijs van zijn producten zijn. Er bestaat dan immers een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de aangekochte goederen en diensten en de gehele bedrijfsvoering van de belastingplichtige.³⁷⁶ Het Hof van Justitie EG heeft niet aangegeven wanneer sprake is van algemene kosten in voormelde zin. Van algemene kosten is in ieder geval sprake bij kosten die worden gemaakt voor een gerechtelijke procedure naar aanleiding van financiële prestaties die reeds zijn verricht³⁷⁷, bij kosten voor de overdracht van een algemeenheid van goederen³⁷⁸, de aankoop van een deelneming³⁷⁹ en de emissie van aandelen.³⁸⁰ Zoals gezegd, komt het recht op aftrek van voorbelasting slechts toe aan belastingplichtigen in de zin van de BTW die als zodanig handelen. Steeds zal allereerst moeten worden vastgesteld in welke hoedanigheid kosten zijn gemaakt. Onjuist acht ik dan ook een benadering waarbij eerst wordt bepaald of kosten algemene kosten zijn en vervolgens wordt geconcludeerd dat recht op aftrek bestaat conform het pro rata.

6.16 Afnemer van de prestatie

6.16.1 Algemeen

Om te komen tot de in de BTW-richtlijn bedoelde BTW-heffing van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel is het in een aantal gevallen van belang dat wordt vastgesteld wie de afnemer van de prestatie is. Dat is onder meer van belang voor de bezwarende titel, de plaats van de prestatie, het toepasselijke tarief, enkele vrijstellingen, de verleggingsregeling en de aftrek van voorbelasting. In de jurisprudentie is de problematiek rondom de afnemer van de prestatie met name aan de orde geweest in het kader van het recht op aftrek van voorbelasting. Criteria die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld en die een rol kunnen spelen om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is, zijn de rechtsbetrekking, het verbruik en de beschikingsmacht.³⁸¹ Deze criteria komen hierna aan de orde.

6.16.2 Criterium van de rechtsbetrekking

In het Tolsma-arrest van het Hof van Justitie EG is beslist dat een dienst uitsluitend 'onder bezwarende titel' in de zin van art. 2 Zesde richtlijn (thans art. 2 BTW-richtlijn) wordt verricht en dus belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een *rechtsbetrekking* bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijk-

376. Zie HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 25, HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 31, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 35 en 36, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 33 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 36.

377. HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 31.

378. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 35.

379. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31, r.o. 33.

380. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 36.

381. In dezelfde zin J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1834.

ke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.³⁸² Voor een bezwarende titel, en daarmee belastbaarheid, is aldus een rechtsbetrekking vereist tussen de presterende belastingplichtige en, logischerwijs, de afnemer van de prestatie. In de Duitse, Engelse en Franse taalversie van het arrest worden respectievelijk de volgende termen gebruikt: 'Rechtsverhältnis', 'legal relationship' en 'rapport juridique'.

De problematiek rondom de afnemer van de prestatie is in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG nog niet uitdrukkelijk aan de orde geweest.³⁸³ De Hoge Raad heeft zich wel duidelijk uitgesproken over het criterium van de rechtsbetrekking om de afnemer van de prestatie te bepalen. In HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181 inzake outplacement en meer recent HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6 inzake verhuiskosten heeft de Hoge Raad het criterium van de rechtsbetrekking uitdrukkelijk geaccepteerd.³⁸⁴ Het criterium van de rechtsbetrekking past naar mijn mening goed in een algemene verbruiksbelasting en transactiebelasting als de BTW. Het is de transactie, de levering van een goed of dienst, die belastbaar is. Om de twee actoren bij de transactie te identificeren moet worden gekeken naar de band die hen beiden in het kader van de transactie bij elkaar brengt: de rechtsbetrekking.³⁸⁵

Steun voor toepassing van het criterium van de rechtsbetrekking ontleen ik tevens aan het arrest Cantor Fitzgerald International waarin het Hof van Justitie EG het volgende overweegt:

*'Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn; GJvN) zijn aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Om deze reden moet in alle gevallen worden nagegaan, welke partij het goed heeft geleverd of de dienst heeft verricht en welke partij de tegenprestatie heeft betaald.'*³⁸⁶

Hieruit maak ik op dat het Hof van Justitie EG bij prestaties in beginsel steeds uitgaat van de partij die de prestatie heeft verricht en van de partij die de betaling heeft ge-

382. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271. Nederlands was de procestaal in deze zaak. Zie tevens HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18.

383. Gesteld kan worden dat HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (ALH), BNB 2003/171 handelde over de vraag wie de afnemer van een levering van goederen is. Gelet op de bijzondere positie van dat arrest, komt het in paragraaf 6.16.3 bij de alternatieven voor het criterium van de rechtsbetrekking aan de orde.

384. Zie tevens HR 3 september 1997, nr. 32 570, BNB 1999/247 inzake afnemer diensten account-administratieconsulent, HR 14 maart 2001, nr. 36 257, BNB 2001/213 inzake reconstructie openbare weg en HR 16 april 2004, nr. 39 829, BNB 2004/220 inzake telefoonkosten.

385. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6. A-G Wattel werpt in zijn conclusie van 18 december 2003, V-N 2004/10.20, onderdeel 4.9 nog wel de vraag op of het Tolsma-arrest iets zegt over de vraag wie de afnemer van een prestatie is. Zijns inziens gaat het arrest meer over de vraag of er sprake is van een prestatie.

386. HvJ EG 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20, r.o. 17.

daan. Afgezien van derdenbetalingen, die zeldzaam zijn, zal de partij waarmee is gecontracteerd tevens de partij zijn die betaalt voor de afgenomen goederen of diensten. Het is welhaast een economische wet te noemen. Bovengenoemde overweging van het Hof van Justitie EG sluit aan bij de bewijsregel die de Hoge Raad heeft geformuleerd in HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141. Bij betalingen tussen belastingplichtigen mag er als regel van worden uitgegaan dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen. Op degene die stelt dat deze regel niet opgaat, rust de bewijslast om dit aan te tonen. Het zal in de praktijk niet eenvoudig zijn voor de fiscus om aan te tonen dat de afnemer van de prestatie een ander is dan de partij met wie blijkens schriftelijke stukken een rechtsbetrekking tot stand is gekomen en door wie de betaling is gedaan. Als de inspecteur echter van mening is dat de weergave van gegevens op een factuur niet juist is, bijvoorbeeld omdat degene aan wie de factuur is uitgereikt en die als regel wordt aangemerkt als degene aan wie de desbetreffende dienst is verricht, niet de werkelijke afnemer van de dienst is, en de inspecteur dit gemotiveerd stelt, ligt het op de weg van de belastingplichtige om aannemelijk te maken dat hij wel de afnemer is, aldus Hof Amsterdam.³⁸⁷ De bewijsregel van de Hoge Raad doet naar mijn mening echter recht aan het beginsel van de partijautonomie. Daarnaast bevordert de regel de rechtszekerheid voor presterende belastingplichtigen.

In het Nederlandse civiele recht vormt het beginsel van de contractsvrijheid – ook wel aangeduid als partijautonomie – het belangrijkste beginsel van het contractenrecht.³⁸⁸ Ook op Europees niveau wordt de contractsvrijheid gezien als uitgangspunt. Zo heeft de Europese Commissie in het Actieplan voor een coherenter Europees verbintenissenrecht te kennen gegeven dat contractuele vrijheid het leidende beginsel moet zijn.³⁸⁹ Vranken constateert naar mijn mening terecht dat het funda-

387. Hof Amsterdam 22 september 2003, nr. 02/5891, V-N 2003/49.4.

388. H. Franken, *InLeiden tot de rechtswetenschap*, Gouda Quint, Deventer, 1995, blz. 264. Deze passage is niet meer als zodanig opgenomen in tiende druk uit 2003 (H. Franken e.a., *Encyclopedie van de rechtswetenschap*, Kluwer, Deventer, 2003). Hierbij teken ik aan dat contractsvrijheid in Nederland allang niet meer het enige beginsel van contractenrecht is. Zoals J.W. Rutgers, *Europa en contractsvrijheid*, NJB 2006, nr. 12, blz. 702 opmerkt, staat contractsvrijheid op gelijke hoogte met andere beginselen zoals solidariteit, het rekening houden met de belangen van anderen, die vaak vertaald worden in dwingendrechtelijke regels, waar partijen niet van kunnen afwijken door middel van een overeenkomst. Zij refereert aan regels ter bescherming van werknemers, consumenten, huurders, huurkopers etc. In dezelfde zin M.W. Hesselink, *Naar een coherenter Europees contractenrecht? Het actieplan van de Europese Commissie*, NJB 2003/40, uitgebreide versie (pdf-bestand via website), blz. 18-21. Beide auteurs maken bezwaar tegen de centrale positie die de Europese Commissie toekent aan de contractsvrijheid. Het hedendaagse civiele recht in de lidstaten is immers gebaseerd op autonomie én solidariteit. In breder perspectief geplaatst, moet recht de vrijheid en persoonlijke onafhankelijkheid mogelijk maken. Zoals J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek; een verkenning', in: *Belastingrecht en ethiek in debat*, FED, Deventer, 1999, blz. 77 terecht opmerkt, creëert recht vrijheid, maar beperkt recht ook vrijheid om het samengaan van de vrijheid van de een met die van de ander mogelijk te maken. In de huidige samenleving zijn contractsvrijheid en partijautonomie dan ook geen absolute grootheden.

389. Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad; Een coherenter Europees verbintenissenrecht; een Actieplan van 12 februari 2003, COM(2003)68def., blz. 19 (nr. 62).

mentele karakter van de partijautonomie meebrengt dat deze naar haar aard niet beperkt kan zijn tot het overeenkomstenrecht, maar dat zij zich uitstrekt tot het gehele recht.³⁹⁰ Dat betekent mijns inziens dat de contractsvrijheid eveneens besloten ligt in het gemeenschapsrecht. Daarop sluit de vaststelling van Schulze aan dat het beginsel van contractsvrijheid geworteld is in het gemeenschapsrecht, omdat het een noodzakelijke voorwaarde is om de fundamentele vrijheden van het EG-verdrag te verwezenlijken.³⁹¹ Hij voegt er aan toe dat dit beginsel ook expliciet is erkend in diverse wetgevingsinstrumenten van de Gemeenschap³⁹² en in rechtspraak van het Hof van Justitie EG en het Gerecht van eerste aanleg.³⁹³ In de Duitstalige literatuur brengen diverse auteurs naar voren dat de interne markt en de vrijheden contractsvrijheid waarborgen.³⁹⁴ Zonder contractsvrijheid kan immers geen gemeenschappelijke markt tot stand worden gebracht en kan die ook niet in stand worden gehouden. Snijders stelt – naar ik meen terecht – dan ook dat de gemeenschappelijke markt een grote mate van partijautonomie eist.³⁹⁵

390. J.B.M. Vranken, 'Over partijautonomie, contractsvrijheid en de grondslag van gebondenheid in het verbintenissenrecht', in: *Beginnelsen van contractenrecht* (Nieskens-Isphording-bundel), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2000, blz. 147. In vergelijkbare zin P. van Schilfgaarde, *Acciditutie in de rechtsvinding*, WPNR 2006 (6649), blz. 8 die aangeeft dat een uitgangspunt van het privaatrecht, tot op zekere hoogte van alle recht, de autonomie van de mens is.

391. Reiner Schulze, *European private law an existing EC law*, *European review of private law* 2005, nr. 1, blz. 9.

392. Zie bijvoorbeeld Richtlijn 2000/35/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 juni 2000 betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties, PbEG 2000 L 200/35, considerans, punt 18 en 19 en Richtlijn 1999/44/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 mei 1999 betreffende bepaalde aspecten van de verkoop van en de garanties voor consumptiegoederen, PbEG 1999 L 171/ 12, considerans, punt 9.

393. Vgl. HvJ EG 17 juni 1992, nr. C-26/91 (Jakob Handte & Co), NJ 1996, 316, r.o. 15, Gerecht van eerste aanleg 18 september 1992, nr. T-24/90 (Automec Srl), Jur. 1992, blz. II-2223, r.o. 51 en HvJ EG 27 oktober 1998, nr. C-51/97 (Réunion européenne SA), NJ 2000, 156, r.o. 17. Zie tevens punt 55 van de conclusie van A-G Geelhoed van 31 januari 2002 bij HvJ EG 17 september 2002, nr. C-334/00 (Fonderie Officine Meccaniche Tacconi SpA), Jur. 2002, blz. I-7357.

394. Zie J.W. Rutgers, 'De Europese vier vrijheden en de contractsvrijheid', in: *Privaatrecht tussen autonomie en solidariteit*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 236 die verwijst naar Jürgen Basedow, *AcP200(2000)*, blz. 470 e.v., Hans von der Groeben e.a., *Kommentar zum EU-, EG-Vertrag*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 5. Auflage, 1997, Artikel 2, Nr. 13, Brigitta Lurger, *Vertragliche Solidarität*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1998, blz. 95, Lurger, *Grundfragen der Vereinheitlichen des Vertragsrechts in der Europäischen Union*, blz. 262, 276, Peter O. Mülbert, *Privatrecht, die EG-Grundfreiheiten und der Binnenmarkt*, ZHR 159(1995), blz. 8, Peter-Christian Müller-Graff, *Privatrecht und Europäischen Gemeinschaftsrecht*, Zweite, um einen Rechtstextanhang erweiterte Auflage, 1991, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, blz. 17-18, Von Wilmosky, JZ 1996, blz. 590-596 en Von Wilmosky, *Europäischen Kreditsicherungsrecht*, Tübingen, 1996, blz. 33.

395. Wouter Snijders, *Building a European Contract Law; five Fallacies and two Castles in Spain*; *Ius Commune Lectures on European Private Law*, vol. 9, blz. 11. Zie in andere zin J.W. Rutgers, 'De Europese vier vrijheden en de contractsvrijheid', in: *Privaatrecht tussen autonomie en solidariteit*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 229-239 die meent dat de Europese vrijheden, althans het vrij verkeer van goederen, contractsvrijheid niet waarborgen.

De vaststelling dat het beginsel van de contractsvrijheid een basisbeginsel van gemeenschapsrecht is, leidt er naar mijn mening toe dat dit beginsel tevens een basisbeginsel is van de BTW-richtlijn. Op grond van het beginsel van de contractsvrijheid is de presterende belastingplichtige vrij om een rechtsbetrekking aan te gaan met de partij van zijn keuze. Die keuze dient voor de BTW-heffing gerespecteerd te worden. Dat betekent naar mijn mening dat de partij waar de presterende belastingplichtige een rechtsbetrekking mee aangaat, voor de BTW kwalificeert als de afnemer van de prestatie. Die rechtsbetrekking hoeft niet altijd schriftelijk te zijn vastgelegd. Een rechtsbetrekking kan ook mondeling, telefonisch of per e-mail tot stand komen.³⁹⁶

Uiteraard mag partijautonomie er niet toe leiden dat belastingplichtigen op ongeoorloofde wijze belastingdruk ontgaan. Net zoals contractsvrijheid in het civiele recht beperkt wordt door solidariteit, wet, goede zeden en openbare orde, dient partijautonomie in de BTW naar mijn mening zijn grenzen te vinden als belastingplichtigen over de schreef gaan. Daartoe dienen de instrumenten fiscale kwalificatie en misbruik van recht.³⁹⁷ In eerste instantie kan de fiscus deze instrumenten inzetten, maar in ultimo is daarvoor een rechterlijk oordeel nodig.³⁹⁸ De basisnorm blijft echter partijautonomie. Daaruit vloeit voor het bepalen van de afnemer van de prestatie het criterium van de rechtsbetrekking logisch voort.

6.16.3 *Alternatieve criteria*

Naast het criterium van de rechtsbetrekking lijken in de jurisprudentie nog twee criteria te zijn ontwikkeld om de afnemer van de prestatie te bepalen, namelijk het verbruik en de beschikkingsmacht. Het zogenoemde verbruiskriterium vindt zijn grondslag in de arresten Mohr en Landboden Agrardienste van het Hof van Justitie EG.³⁹⁹ In het laatstgenoemde arrest overweegt het Hof van Justitie EG uitdrukkelijk:

'(...) een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel indien er sprake is van verbruik'.⁴⁰⁰

Zoals aangegeven in paragraaf 6.5, dienen beide arresten mijns inziens geplaatst te worden in de context van de tegenstelling tussen 'algemeen' belang (geen verbruik, geen heffing) en individueel 'eigen' belang (verbruik, heffing). Het verbruiskriterium fungeert als norm in gevallen waarin moet worden getoetst of het rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding aanwezig is (individueel eigen belang; identificeerbare gebruiker en identificeerbaar voordeel) of dat dit ontbreekt (collectief

396. Zie in dit verband Hof Amsterdam 22 september 2003, nr. 02/5891, V-N 2003/49.4, r.o. 5.1.

397. Zie daarover nader paragraaf 6.16.4.

398. H.W.M. van Kesteren, Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 2004, blz. 18 ziet het als taak van de fiscus om zaken waarin sprake is van misbruik aan te dragen bij de rechter die (met name) twee instrumenten ter beschikking heeft staan: fiscale kwalificatie en misbruik van Europees recht.

399. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17.

400. HvJ EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden-Agrardienste), V-N 1998/5.17, r.o. 20.

algemeen belang). Ik meen dan ook dat het verbruikscriterium niet dient te worden toegepast om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is. Het belangrijkste argument tegen een verbruikscriterium is het argument dat ik aanduid als het 'chaos'-argument. Het is ondoenlijk voor belastingplichtigen om bij iedere belastbare prestatie die zij verrichten na te gaan wie deze prestatie verbruikt. Nog daargelaten het feit dat niet geheel duidelijk is wat onder 'verbruik' moet worden verstaan. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud dient het verbruikscriterium naar mijn mening te worden verworpen. Het Hof van Justitie EG rangschikt rechtszekerheid en eenvoud onder de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.⁴⁰¹ Zo moet om de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van BTW te vergemakkelijken af worden gegaan op de objectieve aard van de betrokken handeling, uitzonderingen daargelaten.⁴⁰² Belastingheffing via een algemene verbruiksbelasting als de BTW is, naar ik meen, gebaat bij rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud. Het verbruikscriterium zorgt daar niet voor, terwijl het criterium van de rechtsbetrekking dat wel doet.

Het criterium van de beschikkingsmacht komt naar voren in de arresten SAFE en ALH van het Hof van Justitie EG.⁴⁰³ Het zogenoemde Rijkswaterstaat-arrest van de Hoge Raad gaat ook over de vraag welke partij afnemer van de prestatie is.⁴⁰⁴ Dit arrest kan eveneens worden geplaatst in het licht van het criterium van de beschikkingsmacht.⁴⁰⁵ De Hoge Raad oordeelt in dat arrest dat, ondanks dat belastingplichtige daartoe opdracht had gegeven, de hersteldiensten niet aan hem, maar aan Rijkswaterstaat zijn verricht. Gelet op de in paragraaf 6.16.2 genoemde recentere arresten van de Hoge Raad⁴⁰⁶, meen ik dat dit arrest inmiddels als achterhaald kan worden beschouwd.⁴⁰⁷ Lamers is van mening dat de beschikkingsmacht het onderscheiden-

401. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49. De erkenning van het rechtszekerheidsbeginsel komt daarnaast naar voren in onder meer HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260, r.o. 60, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (Sudholz), V-N 2004/24.16, r.o. 34, HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16, r.o. 32 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 72.

402. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49.

403. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271 en HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

404. HR 24 september 1980, nr. 20 060, BNB 1980/303; ook wel aangeduid als schadevaarder- of meerpaal-arrest.

405. In deze zin J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1835.

406. HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181 en HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6.

407. In vergelijkbare zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 287 die van mening zijn dat de Hoge Raad inmiddels op het Rijkswaterstaat-arrest lijkt terug te komen. Stelliger nog J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997, blz. 234: 'Het ware ons inziens beter indien uit kon worden gegaan van het uitgangspunt dat de ondernemer die de opdracht geeft tot een prestatie en daarvoor ook de rekening ontvangt, degene is aan wie de prestatie geacht wordt te zijn verricht.'

de criterium is voor de bepaling van de afnemer van een prestatie.⁴⁰⁸ De rechtsbetrekking kan volgens hem, hoewel zelf niet het criterium, een aanwijzing zijn voor de beschikkingsmacht en kan in die zin een hulpmiddel zijn bij de bepaling van de afnemer van de prestatie. Toepassing van het beschikkingscriterium is vooral bij diensten, waar de problematiek van de afnemer van de prestatie zich in de regel voordoeft, niet eenvoudig toe te passen. Het criterium, dat afkomstig is uit art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) met betrekking tot de levering van goederen, sluit aan bij het fysieke aspect dat bij de levering van goederen voorop staat, maar dat ontbreekt bij diensten.⁴⁰⁹ Zoals betoogd in paragraaf 6.16.2, is naar mijn mening de rechtsbetrekking het onderscheidende criterium om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is. Tegen het criterium van de beschikkingsmacht kan naar mijn mening, evenals tegen het verbruikscriterium, namelijk het 'chaos'-argument worden ingebracht. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud dient ook het criterium van de beschikkingsmacht te worden verworpen.

6.16.4 *Eventuele reparatie*

Toepassing van het criterium van de rechtsbetrekking kan onder omstandigheden tot gevolg hebben dat belastingdruk wordt weggenomen bij een partij waarbij, bijvoorbeeld in de ogen van de fiscus, wel BTW dient te drukken. Zoals hierboven betoogd, moet om redenen van rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud toch worden aangesloten bij dat criterium. Reparatie van situaties waarin een heffingslek wordt ervaren, kan naar mijn mening geschieden via de instrumenten die de BTW-richtlijn zelf kent. Indien het criterium van de rechtsbetrekking leidt tot gevolgen die de belastingautoriteiten onwenselijk achten, dan staat uiteraard de gang naar de rechter open. De rechter heeft de mogelijkheid om 'in te grijpen' in de feiten door deze feiten fiscaal te kwalificeren, ofwel met het oog op de fiscale toepassing om te vormen.⁴¹⁰ Om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is, kan naar mijn mening ook bij fiscale kwalificatie gebruik worden gemaakt van het criterium van de rechtsbetrekking. De stelling die dan betrokken moet worden is dat de fiscale wil en verklaring om te komen tot de beoogde rechtsbetrekking niet overeenstemmen. In fiscaal opzicht is, anders dan het geval zal zijn voor wat betreft de civielrechtelijke verhouding tussen partijen, geen rechtsbetrekking tot stand gekomen.

Van Kesteren meent dat fiscale kwalificatie niet meer kan worden gehanteerd op het moment dat het legaliteitsbeginsel te veel geweld wordt aangedaan.⁴¹¹ In dat geval staat slechts het instrument van misbruik van recht nog open. Uit het arrest *Emsland-Stärke* blijkt dat het leerstuk van misbruik van recht onderdeel uitmaakt van de Europese rechtsorde en kan worden toegepast op secundair gemeenschapsrecht.⁴¹²

408. J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1838.

409. Zie nader paragraaf 6.7.4 over de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken als bedoeld in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).

410. H.W.M. van Kesteren, Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 6. Zie tevens Ch.J. Langereis, Fiscale werkelijkheid (oratie), Kluwer, Deventer, 1988.

411. H.W.M. van Kesteren, Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 15.

Het Hof van Justitie EG heeft inmiddels in de arresten *Halifax* en *University of Huddersfield* geoordeeld dat het leerstuk van misbruik van recht tevens kan worden toegepast in de BTW.⁴¹³ Het leerstuk kan derhalve worden ingezet om eventueel als ongewenst ervaren 'heffingslekken' op het gebied van de afnemer van de prestatie het hoofd te bieden.

Zoals aangegeven in paragraaf 6.16.1, is in de jurisprudentie de problematiek rondom de afnemer van de prestatie met name aan de orde geweest in het kader van het recht op aftrek van voorbelasting. Naast de reeds genoemde instrumenten voorziet de BTW-richtlijn naar mijn mening tevens in twee andere instrumenten die op dat terrein kunnen worden ingezet. In de eerste plaats kan onder omstandigheden de stelling worden betrokken dat een belastingplichtige die aan de orde zijnde prestaties niet heeft afgenomen in de hoedanigheid van belastingplichtige. Die stelling lijkt met name in concernverhoudingen, waarin de kapitaalsfeer een rol speelt, betrokken te kunnen worden. In de tweede plaats biedt de interne dienst als bedoeld in art. 26 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn) de mogelijkheid tot correctie. Een belastingplichtige die op grond van het criterium van de rechtsbetrekking de afnemer van een dienst is, terwijl naar feitelijk vast komt te staan die dienst niet voor hem is bedoeld, krijgt te maken met voormelde interne dienst. De belastingplichtige zal dan een dienst om niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden verrichten.

6.17 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is het object van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde gekomen. Om aan BTW-heffing toe te kunnen komen, moet sprake zijn van een belastbaar feit dat op het grondgebied van een lidstaat plaatsvindt. Ik ben ingegaan op de vier belastbare feiten in de BTW: de levering van goederen onder bezwarende titel, diensten onder bezwarende titel, de intracommunautaire verwerking van goederen en de invoer van goederen. De belangrijkste hiervan zijn de twee eerstgenoemde. Heffing van BTW is uitsluitend aan de orde als deze belastbare feiten worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Essentieel voor BTW-heffing is dat deze twee belastbare feiten geschieden onder bezwarende titel. Daarmee wordt het verbruik dat de BTW als algemene verbruiksbelasting beoogt te belasten geconcretiseerd. Voor de aanwezigheid van een bezwarende titel is vereist dat tussen de prestatie en de vergoeding een rechtstreeks verband bestaat. Voor een rechtstreeks verband moet een afnemer op grond van het *Apple and Pear* arrest een individualiseerbaar voordeel verkrijgen, waarvoor hij betaalt. Dit individualiseerbare voordeel kan echter breed van aard zijn, zoals in het *Kennemer Golf & Country Club* arrest waarin het ging om de openstelling van faciliteiten. Bovendien moet er op grond van het *Tolsma*-arrest voor een bezwarende titel sprake zijn van een rechtsbetrekking tussen de presterende belastingplichtige en zijn afnemer. Voor

412. HvJ EG 14 december 2000, nr. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), BNB 2003/169.

413. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (*University of Huddersfield*), BNB 2006/171.

het aannemen van een belastbare prestatie bestaat naar mijn mening geen verbruiskriterium. Het verbruiskriterium fungeert alleen als norm in gevallen waarin moet worden getoetst of het rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding aanwezig is (individueel eigen belang; identificeerbare gebruiker en identificeerbaar voordeel) of dat dit ontbreekt (collectief algemeen belang).

Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Het leveringsbegrip is blijkens het SAFE-arrest een communautair begrip. Voor de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is naar mijn mening vereist dat (a) de 'leverancier' een handeling verricht of (b) dat zich in zijn invloedssfeer een feit voordoet waardoor voornoemde macht van rechtswege overgaat (bijvoorbeeld het overlijden van een eenmansondernemer waardoor goederen onder algemene titel overgaan of een juridische fusie waarbij goederen onder algemene titel overgaan). Verder heb ik gemotiveerd betoogd dat de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken naar mijn mening is opgebouwd uit twee elementen, namelijk het feitelijke element en het juridische element. Het feitelijke element (de feitelijke macht) houdt in dat de 'BTW-eigenaar' in staat moet zijn om in feitelijke, fysieke zin te beschikken over de lichamelijke zaak. Het juridische element (de beschikkingsmacht) houdt in dat de 'BTW-eigenaar' in staat moet zijn om in juridische zin vrijelijk over het goed te beschikken, waaronder de mogelijkheid tot vervreemding is begrepen. Bij toetsing aan deze twee elementen moet op beide niveaus worden gekeken of de 'BTW-eigenaar' de bevoegdheid heeft om te beslissen over hoe een lichamelijke zaak wordt gebruikt, waarvoor een lichamelijke zaak wordt gebruikt, wanneer een lichamelijke zaak wordt gebruikt en door wie een lichamelijke zaak wordt gebruikt.

Een dienst is elke handeling die geen levering van een goed in de zin van art. 14-19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 Zesde richtlijn) is. Slechts diensten die onder bezwarende titel worden verricht, leiden tot belastingheffing. Gelet op de ruime omschrijving van diensten, ligt het zwaartepunt in de jurisprudentie over belastbare diensten bij de bezwarende titel. Tussen een hoofdhuis en zijn vaste inrichtingen vinden geen belastbare diensten plaats. Dat is bevestigd in het FCE Bank-arrest. Eventueel ongewenste gevolgen hiervan kunnen lidstaten tegen gaan door introductie van de interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn), mits deze wordt ingevoerd ter voorkoming van concurrentievervalsing.

De andere twee belastbare feiten, de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen, zijn geïntroduceerd om te bewerkstelligen dat de BTW-druk op uit het buitenland afkomstige goederen gelijk is aan die op uit het binnenland van een lidstaat afkomstige goederen.

Daarnaast is in dit hoofdstuk stilgestaan bij het tijdstip van en verschuldigdheid bij belastbare handelingen. Verder heb ik de maatstaf van heffing in de BTW behandeld. De BTW kent een subjectieve maatstaf van heffing die het beste past bij een algemene verbruiksbelasting als de BTW. Verder zijn de vrijstellingen en de hoeksteen van

het BTW-stelsel, het recht op aftrek van voorbelasting, aan de orde geweest. De huidige vrijstellingen zonder recht op aftrek tasten de neutraliteit en de transparantie van het BTW-stelsel aan. Een fundamentele oplossing buiten het huidige BTW-systeem om is het afschaffen van deze vrijstellingen. De negatieve budgettaire gevolgen van het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek kunnen gemitigeerd worden door de introductie van een verlaagd tarief of een vrijstelling met recht op aftrek voor de thans vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek gecombineerd met een verhoging van het normale tarief.

Tot slot heb ik de problematiek met betrekking tot de afnemer van de prestatie onderzocht. Criteria die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld en die een rol kunnen spelen om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is, zijn de rechtsbetrekking, het verbruik en de beschikkingsmacht. Zoals ik gemotiveerd heb betoogd, dient naar mijn mening de afnemer van een prestatie bepaald te worden aan de hand van het criterium van de rechtsbetrekking. Op grond van het beginsel van de contractsvrijheid, dat onderdeel uitmaakt van het gemeenschapsrecht, is de presterende belastingplichtige vrij om een rechtsbetrekking aan te gaan met de partij van zijn keuze. Die keuze dient voor de BTW-heffing gerespecteerd te worden. Dat betekent dat de partij waar de presterende belastingplichtige een rechtsbetrekking mee aangaat, voor de BTW heeft te gelden als de afnemer van de prestatie. Bovendien is het criterium van de rechtsbetrekking vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud het beste criterium. Eventueel ongewenste gevolgen kunnen lidstaten tegen gaan via fiscale kwalificatie en het leerstuk van misbruik van recht. Bij fiscale kwalificatie kan dan overigens ook gebruik worden gemaakt van het criterium van de rechtsbetrekking. Indien vast komt te staan dat de fiscale wil en verklaring om te komen tot de beoogde rechtsbetrekking niet overeenstemmen, is geen sprake van een rechtsbetrekking tussen partijen in fiscale zin. Anders dan het geval zal zijn voor wat betreft de civielrechtelijke verhouding tussen partijen, is dan in fiscaal opzicht geen rechtsbetrekking tot stand gekomen tussen partijen.

HOOFDSTUK 7

Concernvennootschappen in de BTW: het object van heffing

7.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is het object van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen aan de orde geweest. Dit hoofdstuk ziet op het object van heffing bij concernvennootschappen. Gelet op de centrale probleemstelling van dit onderzoek, is het doel van dit hoofdstuk om de verschillen en overeenkomsten vast te stellen met betrekking tot het object van heffing voor de BTW van enkelvoudige vennootschappen en van concernvennootschappen. Tevens bezie ik of de overeenkomsten en verschillen zijn te rechtvaardigen. Zoals aangegeven in hoofdstuk 2, geschiedt deze toetsing aan de hand van het rechtskarakter van de BTW. Dat betekent dat ik toets aan het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Aangezien in dit hoofdstuk het object van heffing in concernverhoudingen aan de orde is, toets ik of eventuele overeenkomsten en verschillen zijn te rechtvaardigen met het oog op het feit dat het beoogde object van heffing in de BTW (consumptief) verbruik van goederen en diensten is. Bij deze toetsing sla ik tevens acht op de normen die de richtlijnwetgever zelf heeft geformuleerd in de BTW-richtlijn. In beginsel zijn die immers normstellend.

Zoals besproken in paragraaf 1.5.2, beperk ik mij in dit onderzoek voor wat betreft de juridische structuur van concerns tot de houdstervenootschap en de dochtervennootschap. Daarom breng ik in dit hoofdstuk onderscheid aan tussen houdstervenootschappen en dochtervennootschappen. Dit onderscheid heb ik tevens gemaakt in hoofdstuk 5 met betrekking tot het subject van heffing in concernverhoudingen. In paragraaf 7.2 komt allereerst de betekenis van de concernrelatie voor de vormgeving van de handelingen van concernvennootschappen aan de orde. Paragraaf 7.3 is gericht op de betekenis van de concernrelatie voor het object van heffing zelf. Verder ga ik in paragraaf 7.4 in op het object van heffing bij de houdstervenootschap. In paragraaf 1.5.5 over de functionele structuur met een intern karakter van concerns heb ik dit onderzoek op dat punt beperkt tot een aantal kenmerkende handelingen van een houdstervenootschap. Daarom ga ik bij de behandeling van het object van heffing met betrekking tot de houdstervenootschap alleen in op de in die paragraaf genoemde handelingen, te weten het houden van aandelen, management, advisering, (concern)financiering, kostendoorberekeningen, global contracting, fu-

sies, overnames en splitsing en het aantrekken van kapitaal. Daarna behandel ik in paragraaf 7.5 het object van heffing bij de dochtervennootschap.

In paragraaf 1.5.4 heb ik aangegeven dat ik mij in dit onderzoek voor wat betreft de functionele structuur met een extern karakter beperk tot vier distributiestructuren die in concernverband kunnen voorkomen. Daarom komen in paragraaf 7.6-7.9 de vier ideaaltypische dochtervennootschappen aan de orde die ik in die paragraaf heb onderscheiden. Het betreft de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. Voor een beter begrip van de distributiestructuren is het wenselijk om meer inzicht te krijgen in de achtergronden en eigenschappen van de distributiestructuren. Daarom besteed ik niet alleen aandacht aan de BTW, maar tevens aan civielrechtelijke aspecten en directe belasting aspecten.

In paragraaf 7.10 komt het object van heffing in relatie tot de fiscale eenheid aan bod. Tot slot sluit in dit hoofdstuk in paragraaf 7.11 af met een samenvatting en conclusie.

7.2 Betekenis concernrelatie voor vormgeving concernhandelingen

In paragraaf 3.7.1 heb ik aangegeven dat de aanwezigheid van een concernrelatie betekenis kan hebben voor de handelingen van de concernonderdelen. Zoals daar opgemerkt, kan deze relatie in de eerste plaats de *aard* van de handelingen die concernonderdelen verrichten beïnvloeden. De concernstructuur roept bepaalde prestaties op, zoals management, advisering en financiering. Daarnaast kan de concernrelatie invloed hebben op de wijze waarop de productie en/of verkoop van goederen en diensten is gestructureerd. Daarvan zijn distributiestructuren met een verkoopmaatschappij, limited risk distributor, agent of commissionair een voorbeeld. In de tweede plaats kan de concernrelatie invloed hebben op de *voorwaarden* waaronder de handelingen van de concernonderdelen worden verricht. Dat speelt dan met name bij onderlinge transacties tussen concernonderdelen.¹ Aangezien de concernrelatie niet aanwezig is bij enkelvoudige vennootschappen, zorgt dit voor een feitelijk verschil tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen. Of er ook een verschil in BTW-behandeling ontstaat, is afhankelijk van de kleuring die de concernrelatie geeft aan de handelingen van de concernonderdelen. Die kleuring kan uiteraard ook geheel afwezig zijn.

In paragraaf 3.7.2 zijn kenmerkende handelingen van de houdstervennootschap geïnventariseerd. In paragraaf 3.7.3 is datzelfde gebeurd voor dochtervennootschappen. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. De kenmerkende (concern)handelingen van de houdstervennootschap en de hiervoor bedoelde dochtervennootschappen komen hierna aan de orde. Daaraan voorafgaand behandel ik in de volgende para-

1. De invloed van de concernrelatie kan ook zichtbaar zijn bij transacties met derden. Concernvennootschappen hebben namelijk (direct of indirect) meer financiële armslag dan vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen waardoor hun prijsstelling gunstiger kan zijn. Denk bijvoorbeeld aan het 'dumpen' van producten onder de marktprijs om concurrenten uit de markt te drukken.

graaf de betekenis van de concernrelatie voor het object van heffing in de BTW in algemene zin. Daarbij bezie ik die invloed, onafhankelijk van de rol die het presterende concernonderdeel inneemt binnen concern.

7.3 Betekenis concernrelatie voor het object van heffing

7.3.1 Algemeen

De concernrelatie kan diverse elementen beïnvloeden die van belang zijn voor de heffing van BTW. Zo geldt voor handelingen die plaatsvinden in de kapitaalsrelatie dat zij buiten de reikwijdte van de BTW vallen. Dat geldt bijvoorbeeld voor de betaling van dividend en de emissie van aandelen.² Structureringsop BTW-gebied leidt in concernverhoudingen in de meeste gevallen niet tot belastingvoordeel. De meeste belastingplichtige concernvennootschappen hebben immers recht op aftrek van voorbelasting. Bestaat recht op aftrek dan is bijvoorbeeld beïnvloeding van onderlinge prijzen vanuit BTW-perspectief zonder praktische betekenis. Op het niveau van het subject van heffing is structureringsop interessant om belastingplicht, en daarmee aftrek van voorbelasting, te creëren. Dat kan zich onder meer voordoen als een houdstervennootschap, die in beginsel slechts een houdsterfunctie vervult, 'op te tuigen' met een of meerdere managementovereenkomsten.³ Ook het slechts om fiscale redenen oprichten van een vennootschap reken ik tot deze categorie.

Structureringsop objectniveau heeft in concernverhoudingen echter wel zin, indien sprake is van een of meerdere concernvennootschappen die geheel of gedeeltelijk vrijgesteld presteren. Deze concernvennootschappen kunnen hun voorbelasting immers geheel of gedeeltelijk niet in aftrek brengen, waardoor structureringsop een financieel gunstig resultaat kan opleveren. De basismogelijkheden hiervoor zijn in mijn optiek:

- Het 'omzetten' van prestaties onder bezwarende titel in kapitaalstortingen of inbreng die buiten de BTW-heffing blijven⁴;
- Het 'sturen' op de kwalificatie van een prestatie als levering of dienst;
- Het samenvoegen dan wel splitsen van prestaties;
- Het vermijden van voorbelasting door gebruik te maken van de regels voor de plaats van prestatie, in het bijzonder de plaats van dienst;
- Het 'omzetten' van belaste prestaties in vrijgestelde prestaties, waardoor de niet (volledig) aftrekgerechtigde concernvennootschap niet wordt geconfronteerd met voorbelasting;

2. Zie paragraaf 7.4.2 respectievelijk 7.4.9.1.

3. Zoals ik in paragraaf 7.4.3 aangeef, is een puur 'papieren' werkelijkheid echter niet voldoende voor belastingplicht.

4. Zo is het verstrekken van rentedragende leningen (vreemd vermogen) een vrijgestelde prestatie, terwijl een kapitaalstorting (eigen vermogen) buiten de BTW-heffing blijft. Zie in dit verband HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552, waarin is geoordeeld dat een vennoot die tegen betaling van geld toetreedt tot een personenvennootschap geen prestatie onder bezwarende titel verricht jegens die personenvennootschap.

- Het ‘sturen’ van het tijdstip waarop belastbare feiten plaatsvinden en de BTW verschuldigd wordt⁵
- Het beïnvloeden van de subjectieve maatstaf van heffing⁶
 - Het verlagen van de vergoeding, waardoor de voorbelasting bij de afnemende, niet (volledig) aftrekgerechtigde concernvennootschap vermindert;
 - Het verhogen van de vergoeding van belaste prestaties, waardoor het pro rata van de presterende concernvennootschap verbetert;
 - Het verlagen van de vergoeding van vrijgestelde prestaties, waardoor het pro rata van de presterende concernvennootschap verbetert.
- Het ‘sturen’ van de concernvennootschap die een bepaalde prestatie van het concern verricht, waardoor bijvoorbeeld de verleggingsregeling kan worden toegepast.

Het feit dat de vennootschappen tot één concern, en daarmee economisch tot één onderneming, behoren, maakt deze structurering eenvoudiger. In enkelvoudige verhoudingen zijn deze vormen van structurering veelal minder gemakkelijk realiseerbaar. In de volgende paragrafen ga ik achtereenvolgens in op de kapitaalsrelatie (paragraaf 7.3.2), de mogelijkheden tot vormgeven van prestaties (paragraaf 7.3.3), de maatstaf van heffing (paragraaf 7.3.4) en de afnemer van de prestatie (paragraaf 7.3.5).

7.3.2 *Kapitaalsrelatie*

Zoals aangegeven in paragraaf 3.7.4.3, dienen transacties voor de vennootschapsbelasting onder zakelijke voorwaarden te geschieden. Die gedachte komt onder meer naar voren in het ‘arm’s length’-beginsel, zoals neergelegd in art. 9 OESO-modelverdrag. Het beginsel houdt in dat onzakelijke invloeden, zoals de invloed van de kapitaalsrelatie, het aandeelhouderschap, buiten de fiscale winstbepaling gehouden moeten worden. Correcties op de winst tot onafhankelijke, zakelijke verhoudingen worden in Nederland gemaakt via verkapte winstuitdelingen en informele kapitaalstortingen. Van een verkapte winstuitdeling is sprake indien één of meer transacties tussen vennootschap en aandeelhouder plaatsvinden die niet zijn afgesloten onder ‘arm’s length’-voorwaarden en die de aandeelhouder bevoordelen.⁷ Een informele kapitaalstorting is een vermogensvermeerdering voor een dochtervennootschap die geen fiscale winst vormt, maar ook geen handelsrechtelijk kapitaal of agio is.⁸ Deze

5. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het ‘sturen’ van het tijdstip van verschuldigdheid bij tariefswijzigingen. Zie in dat kader HvJ EG 21 februari 2006 nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172.
6. Deze mogelijkheden worden ook genoemd in de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005) 89 def., blz. 6.
7. J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 75 en N.H. de Vries en R.J. de Vries, Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.0.4.B.a.
8. J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 76.

correcties voorkomen dat in internationale concernverhoudingen ten onrechte concernwinst neerslaat in landen met een belastingvriendelijk(er) fiscaal klimaat.⁹ Ook in binnenlandse verhoudingen is correctie geboden om belastingontwijking te voorkomen.¹⁰

De vraag is wat in de BTW de betekenis is van transacties tussen vennootschap en aandeelhouder die niet onder 'arm's length'-voorwaarden plaatsvinden. In de eerste plaats kan dit invloed hebben op de belastingplicht van de presterende vennootschap (in geval van verkapte winstuitdelingen) of van de aandeelhouder (in geval van informele kapitaalstortingen). Is sprake van transacties om niet of van transacties uit vrijgevigheid, dan bestaat de mogelijkheid dat deze transacties niet als economische activiteiten worden aangemerkt. Deze transacties vinden dan plaats buiten het kader van de belastingplicht en daarmee buiten de reikwijdte van de BTW.¹¹ Dat is uiteraard anders als deze transacties op grond van de verlengstukgedachte tot de economische activiteiten gerekend kunnen worden.¹² Als de verlengstukgedachte geen toepassing vindt, is de invloed van de kapitaalsrelatie op de BTW-heffing voelbaar. De reden dat transacties om niet en uit vrijgevigheid buiten de reikwijdte van de BTW vallen, is dat zij gelijk te stellen zijn met prestaties om niet door een belastingplichtige die uitsluitend om niet presteert. Dergelijke prestaties behoren buiten de reikwijdte van de BTW als algemene verbruiksbelasting en (economische) transactiebelasting te blijven. Voor dergelijke prestaties behoort geen aftrek van voorbelasting te bestaan.

In de tweede plaats kan de kapitaalsrelatie er toe leiden dat prestaties tegen een onzakelijke vergoeding plaatsvinden zonder dat daarbij sprake is van vrijgevigheid. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 4.5.3, verricht een belastingplichtige dit soort prestaties in beginsel in zijn hoedanigheid van belastingplichtige. Uit het arrest HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22 kan namelijk worden afgeleid dat handelingen waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, ook al is de tegenprestatie lager dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst, prestaties onder bezwarende titel vormen. Dat betekent logischerwijs dat deze handelingen worden verricht door een belastingplichtige als zodanig. Hieruit volgt naar mijn mening dat bij transacties tussen concernonderdelen tegen een te lage of een te hoge vergoeding in de BTW geen correctie hoeft te worden aangebracht op het niveau van het subject van heffing. Daarnaast is, anders dan in de vennootschapsbelasting, ook geen correctie vereist op het niveau van het object van heffing, de prestatie, te weten de levering van een goed of dienst.

9. N.H. de Vries en R.J. de Vries, *Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.0.4.B.a.

10. Zo leidt bijvoorbeeld de verkoop van goederen door een BV aan een 100% directeur-grotoaandeelhouder tegen een te lage waarde tot een bevoordeling van de directeur-grotoaandeelhouder en tot een te lage winst bij de BV. Zonder correctie betaalt de BV ten onrechte te weinig vennootschapsbelasting.

11. Zie daarover nader paragraaf 4.5.

12. Zie daarover nader paragraaf 4.5.4 en 5.2.5.

De vraag is of correctie naar zakelijke verhoudingen in de BTW op deze niveaus is vereist. Het uitgangspunt daarbij moet naar mijn mening zijn dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is die feitelijk vorm is gegeven door belasting te heffen van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Het achterliggende doel is om verbruik te belasten.¹³ Daarvoor is op zichzelf niet vereist dat correctie plaatsvindt bij onzakelijke transacties tussen belastingplichtige concernvennootschappen. Correctie zou pas noodzakelijk zijn op het moment dat prestaties worden verricht aan (particuliere) eindverbruikers.¹⁴ Eventueel zou correctie plaats moeten vinden bij onzakelijke prestaties verricht aan niet (volledig) aftrekgerechtigde concernvennootschappen. In het huidige BTW-stelsel zit een dergelijke correctie op het niveau van de belastingplicht dan wel de prestatie niet opgesloten.¹⁵ Bij onzakelijke prestaties verricht aan niet (volledig) aftrekgerechtigde concernvennootschappen acht ik correctie op die niveaus ook niet geboden, zolang maar wel op een ander punt een correctie wordt aangebracht. Ik acht het wel wenselijk dat de invloed van de concernrelatie in dergelijke gevallen wordt geëlimineerd, omdat de kennelijke bedoeling van de richtlijnwetgever is om BTW te laten drukken bij niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen. De richtlijnwetgever heeft er voor gekozen om bepaalde vrijstellingen zonder recht op aftrek in het leven te roepen die tot gevolg hebben dat BTW blijft drukken bij de belastingplichtige.¹⁶ Als gevolg van die keuze kunnen concernvennootschappen een BTW-voordeel behalen, terwijl vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen dat niet kunnen. De vraag is of dit verschil gerechtvaardigd is gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. De BTW beoogt consumptief verbruik van goederen en diensten te belasten. Op zichzelf maakt de mogelijkheid om in concernverhoudingen onzakelijke condities te hanteren geen inbreuk op dat principe. Het verschil in BTW-behandeling lijkt dan ook gerechtvaardigd te kunnen worden, te meer daar de feitelijke situaties verschillen.

Bovengenoemde twee punten liggen op het grensvlak van (de reikwijdte van) het subject van heffing met het object van heffing. In de structuur van dit onderzoek is het subject van heffing eerst behandeld. In dat kader heb ik de grensproblematiek op het gebied van de betekenis van de kapitaalsrelatie al aan de orde gesteld in paragraaf 5.2.8.2. Ik verwijs dan ook verder naar die paragraaf.

In de derde plaats kan de kapitaalsrelatie de maatstaf van heffing beïnvloeden. Dit punt hangt sterk samen met de twee eerder genoemde punten. Indien een onzakelijke transactie tussen concernvennootschappen plaatsvindt in het kader van de belas-

13. Zie art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn).

14. Daaronder reken ik ook publiekrechtelijke lichamen die handelen in hun hoedanigheid als overheid.

15. Denkbaar zou nog zijn dat bij een onzakelijke vergoeding slechts een rechtstreeks verband bestaat met een deel van een prestatie. In een dergelijke visie is sprake van een prestatie onder bezwarende titel, voor zover de prestatie kan worden toegerekend aan de (onzakelijke) vergoeding. Uit HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22 volgt naar mijn mening echter dat deze visie niet juist is.

16. Zie in dit verband *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3 (MvT), blz. 3-4.

tingplicht en de transactie volledig wordt erkend als prestatie onder bezwarende titel, zal sprake zijn van een te hoge of te lage vergoeding. Zoals aangegeven in paragraaf 6.13.2, kent de BTW in beginsel een subjectieve maatstaf van heffing. Zoals ik hierboven heb betoogd, acht ik het wenselijk dat de invloed van de concernrelatie wordt geëlimineerd in gevallen waarin het gaat om niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtige concernvennootschappen.¹⁷ In art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11 lid 6 Zesde richtlijn) is nu ook voorzien in de mogelijkheid om de invloed van de concernrelatie te elimineren op het niveau van de maatstaf van heffing. Deze bepaling is het gevolg van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.¹⁸ Een vergelijkbare mogelijkheid is opgenomen in het Nederlandse wetsvoorstel 30 061.¹⁹ In paragraaf 7.3.4 ga ik nader in op de maatstaf van heffing en deze correctiemogelijkheden.

7.3.3 *Mogelijkheid tot vormgeven prestaties*

In paragraaf 7.3.1 heb ik een aantal mogelijkheden gegeven om de BTW-heffing bij prestaties van concernvennootschappen te sturen. Een aantal van deze mogelijkheden kan ook in enkelvoudige verhoudingen worden toegepast, omdat de aanwezigheid van een concernrelatie geen noodzakelijke voorwaarde is voor die mogelijkheden. Het betreft de volgende mogelijkheden:

- Het gebruik maken van de kwalificatie van een prestatie als levering of dienst;
- Het samenvoegen dan wel splitsen van prestaties;
- Het vermijden van voorbelasting door gebruik te maken van de regels voor de plaats van prestatie/dienst;
- Het ‘omzetten’ van belaste prestaties in vrijgestelde prestaties, waardoor de niet (volledig) aftrekgerechtigde concernvennootschap niet wordt geconfronteerd met voorbelasting;
- Het ‘sturen’ van het tijdstip waarop belastbare feiten plaatsvinden en de BTW verschuldigd wordt.

De concernrelatie maakt het veelal makkelijker voor belastingplichtigen om deze mogelijkheden te benutten. Het gaat namelijk om partijen die niet onafhankelijk van elkaar zijn. De concernrelatie heeft daarmee indirect invloed op de heffing van BTW. Deze indirecte invloed is inherent aan het feit dat het concern een ondernemings-

17. B.G. van Zadelhoff, Het BUA beperkt; renaissance van de ‘normale prijs’?, WFR 1987/5797, blz. 1376 heeft naar aanleiding van het hanteren van de marktprijs in gelieerde verhoudingen door het Verenigd Koninkrijk in 1987 reeds gepleit voor het hanteren van een normale waarde bij gelieerde verhoudingen in Nederland.
18. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.
19. Wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061.

vorm is. De vraag is of het verschil in BTW-behandeling tussen concernvennootschappen en enkelvoudige vennootschappen gerechtvaardigd is. Het verschil dringt zich bijvoorbeeld op ten aanzien van het criterium dat een vergoeding moet zijn bedongen om op grond van het Tolsma-arrest tot een belastbare prestatie te komen.²⁰ In zijn aantekening bij de prejudiciële vragen in de Welthgrove-zaak geeft Van Kesteren aan dat het Hof van Justitie EG bij dividend dat wordt ontvangen van 100% deelnemingen nog wel eens zou kunnen heenstappen over het vereiste dat de vergoeding contractueel moet zijn bedongen.²¹ Partijen zijn dan immers zo sterk gelieerd dat een dergelijk vereiste aan belang inboet, aldus Van Kesteren. In feite zou daarmee voor concernverhoudingen van de algemeen geldende norm afgestapt worden. In enkelvoudige verhoudingen dient de norm uit het Tolsma-arrest namelijk onverkort toepassing te vinden. In paragraaf 3.8 heb ik aangegeven dat ik niet pleit voor een apart stelsel van BTW-regels voor concernverhoudingen. De BTW is immers een algemene verbruiksbelasting waarin de aanwezigheid van een concernrelatie niet van belang behoort te zijn. Uiteraard dienen in situaties van misbruik en ontwijkingsstappen te worden ondernomen om een juiste BTW-heffing te verzekeren. Het uitgangspunt is dat de normen van de BTW-richtlijn ook in concernverhoudingen van toepassing zijn, waarbij met (Europese) regelgeving en/of jurisprudentie correcties kunnen worden aangebracht.²² De bovengenoemde mogelijkheden zijn, zoals gezegd, niet specifiek weggelegd voor concernvennootschappen. De huidige BTW-richtlijn dient dan ook het hoofd te bieden aan eventuele problemen op dit vlak.

7.3.4 Maatstaf van heffing

De concernrelatie biedt tevens mogelijkheden om de maatstaf van heffing te beïnvloeden. Uit paragraaf 6.13.2 blijkt dat de BTW een subjectieve maatstaf van heffing kent. In die paragraaf is uiteengezet dat een subjectieve maatstaf van heffing beter past in het BTW-stelsel dan een objectieve maatstaf van heffing. Een objectieve maatstaf van heffing is een vreemd element in de Europese BTW-regelgeving, aldus Nieuwenhuizen.²³ De Europese Commissie erkent de subjectieve maatstaf van heffing van art. 11 Zesde richtlijn (thans: art. 73 BTW-richtlijn) ook als een van de hoekstenen waarop het BTW-stelsel rust.²⁴ Door in art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) de lidstaten de mogelijkheid te bieden om onder bijzondere omstandigheden een normale waarde te introduceren voor de maatstaf van heffing,

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

21. H.W.M. van Kesteren, aantekening bij HR 28 april 1999, nr. 33 562, FED 1999/486 (prejudiciële vragen Welthgrove). In HvJ EG 12 juli 2000, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182 heeft het Hof van Justitie EG overigens geoordeeld dat (excessief) dividend niet kan worden gezien als vergoeding voor moeiende activiteiten. Zie paragraaf 7.4.2.

22. Denk bijvoorbeeld aan de maatregelen die zijn voorgesteld met betrekking tot de maatstaf van heffing in gelieerde verhoudingen. Zie paragraaf 7.3.4.

23. W.A.P. Nieuwenhuizen, De kunst van goede wetgeving en uitvoering, NTFR 2005/1208.

24. Zie het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005) 89 def., blz. 6.

kan worden afgeweken van de subjectieve maatstaf van heffing. Art. 80 BTW-richtlijn is het gevolg van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.²⁵ In het verleden konden lidstaten op basis van derogatiebeschikkingen reeds afwijken van de subjectieve maatstaf van heffing.²⁶

In onderdeel 3 van de considerans van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking is aangegeven dat de lidstaten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden moeten kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven. Op grond van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11 lid 6 Zesde richtlijn) hebben lidstaten in bepaalde gevallen de mogelijkheid om een objectieve maatstaf van heffing in te voeren. Er mag alleen tot herwaardering tot een normale waarde²⁷ worden overgegaan:

- om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen;
- als de betrokken partijen verbonden zijn.²⁸

25. Zie art. 1 lid 3 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

26. Het Verenigd Koninkrijk, Cyprus en Nederland hebben bijvoorbeeld een derogatiebeschikking voor het hanteren van een objectieve maatstaf in een aantal gevallen; zie de beschikking van de Raad die wordt geacht te zijn aangenomen op 11 april 1987 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11 van Richtlijn 77/38/EEG, PbEG 1987 L 132/22, de beschikking van de Raad van 14 maart 2005 waarbij de Republiek van Cyprus wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, (2005/259/EG), PbEU 2005 L 78/48 en de beschikking van de Raad van 27 februari 2006 waarbij het Koninkrijk der Nederlanden wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, PbEU 2006 L 65/45.

27. Op grond van art. 72 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 7 Zesde richtlijn) wordt als 'normale waarde' beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, geldt als 'normale waarde' met betrekking tot goederen een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. Met betrekking tot diensten geldt dan als 'normale waarde' een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.

28. Herwaardering tot een normale waarde mag op grond van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) alleen plaatsvinden met betrekking tot goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan. Een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, kan als nauwe betrekking gelden.

- als één van beide betrokken partijen geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.

In het Nederlandse wetsvoorstel 30 061 is een vergelijkbare correctiemogelijkheid tot de normale waarde voorgesteld.²⁹

De invoering van een objectieve maatstaf van heffing is in strijd met de algemene in de BTW geldende regel dat sprake is van een subjectieve maatstaf van heffing. De objectieve maatstaf is echter bedoeld om misbruik – ‘belastingfraude en -ontwijking’ in de terminologie van richtlijn 2006/69/EG ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking – tegen te gaan. Gelet op die doelstelling, is invoering van een objectieve maatstaf naar mijn mening gerechtvaardigd en proportioneel. De voorgestelde maatregelen zijn bovendien in overeenstemming met het beginsel dat de BTW niet mag leiden tot concurrentievervalsing. Immers belastingplichtigen in gelieerde verhoudingen c.q. concernverhoudingen worden weer op gelijk niveau gebracht met andere belastingplichtigen, zoals vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen, die niet de mogelijkheid hebben om een onzakelijke vergoeding te realiseren. Tot slot komt de richtlijnwetgever, net zoals iedere fiscale wetgever, een ruime bevoegdheid toe om wetgeving te maken. De richtlijnwetgever heeft een ‘wide range of appreciation’³⁰, waarin de invoering van een objectieve maatstaf past.

7.3.5 Afnemer van de prestatie

Zoals opgemerkt in paragraaf 6.16.1, is het belang van het vaststellen van de afnemer van de prestatie vaak gelegen in de aftrek van voorbelasting. De ene potentiële ‘afnemer’ kan geen of slechts gedeeltelijk BTW verrekenen, terwijl de andere dat juist wel kan. Voor financiële dienstverleners is het bepalen van de afnemer van de prestatie niet alleen aan de aftrekkant, maar ook aan de prestatiekant van belang. Indien zij presteren aan een buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer, bestaat ingevolge art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn) namelijk wel recht op aftrek, terwijl dit niet het geval is als de afnemer in de Gemeenschap is gevestigd. De vraag welke partij kan worden gezien als afnemer van een prestatie kan zowel in enkelvoudige als in concernverhoudingen spelen.

Deze vraag komt echter in het bijzonder in concernverhoudingen op, omdat de concernrelatie structurering van concernhandelingen mogelijk maakt. De spanning schuilt in de (vermeende) tegenstelling tussen het vaststellen van de afnemer van de prestatie aan de hand van de rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen³¹ en aan de hand van het verbruik van de prestatie.³² Deze spanning vloeit naar mijn mening

29. Zie *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 601.

30. Zie EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Della Ciala/ Italië*), BNB 2002/398.

31. Zie HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181 en HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6.

32. Zie HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden Agrardienste*), V-N 1998/5.17.

voort uit de tegenstelling die bestaat tussen het karakter van de BTW en de feitelijke vormgeving van de BTW in de BTW-richtlijn. Op grond van art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) is de BTW een algemene verbruiksbelasting, terwijl op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) aan BTW zijn onderworpen leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Deze uitgangspunten zijn niet hetzelfde. Zoals uiteengezet in paragraaf 6.16.2-3, dient de afnemer van de prestatie naar mijn mening te worden bepaald aan de hand van het criterium van de rechtsbetrekking. Eventuele correcties op dat uitgangspunt kunnen, zoals opgemerkt in paragraaf 6.16.4, worden gemaakt via fiscale kwalificatie of het leerstuk van misbruik van recht.

7.4 Houdstervennootschap

7.4.1 Algemeen

In paragraaf 3.7.2 zijn de handelingen van houdstervennootschappen in algemene zin aan de orde geweest. Om een antwoord te formuleren op de centrale probleemstelling van dit onderzoek is het van belang om de BTW-aspecten van de kenmerkende activiteiten van de houdstervennootschap te bezien. Daarom ga ik in deze paragraaf ik in op de BTW-aspecten van de activiteiten die ik in paragraaf 3.7.2 heb geïdentificeerd als kenmerkende en veel voorkomende handelingen van houdstervennootschappen. De voornaamste activiteit van een houdstervennootschap is dat deze aandelen houdt in andere concernvennootschappen (paragraaf 7.4.2). Veel voorkomende activiteiten die in de verhouding houdstervennootschap – dochtervennootschap tegen vergoeding verricht worden zijn: management (paragraaf 7.4.3), advisering (paragraaf 7.4.4) en financiering (paragraaf 7.4.5). Daarna komen kosten-doorberekeningen en global contracts aan de orde (paragraaf 7.4.6 en 7.4.7). Bovendien komt het voor dat houdstervennootschappen zijn betrokken bij uitbreidingen en reorganisaties van het concern. Dat krijgt gestalte via fusies, overnames en splitsingen (paragraaf 7.4.8). Ter financiering van hun eigen activiteiten en die van hun dochters plegen houdstervennootschappen kapitaal aan te trekken (paragraaf 7.4.9).

7.4.2 Houden van aandelen en dividend

De meest kenmerkende activiteit van een houdstervennootschap is dat deze aandelen houdt in één of meerdere dochtervennootschappen. In paragraaf 5.2 is aan de orde geweest onder welke omstandigheden een houdstervennootschap aandelen houdt in de hoedanigheid van belastingplichtige. Met betrekking tot het object van heffing is het de vraag of het houden van aandelen een prestatie onder bezwarende titel vormt in de zin van art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Zesde richtlijn). De vergoeding voor de terbeschikkingstelling van eigen vermogen wordt immers gevormd

door dividend.³³ Bij het houden van aandelen kan dus een vergoeding worden onderscheiden. In het Polysar-arrest besliste het Hof van Justitie EG dat een financiële deelneming als zodanig niet is aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van de deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed.³⁴ Ook Van Hilten is de mening toegedaan dat het houden van aandelen de aandeelhouders tot deel van de vennootschap maakt, aangezien het door middel van de aandelen ingebrachte kapitaal, deel uitmaakt van het eigen vermogen van de vennootschap.³⁵ De rechten (en plichten) die voortvloeien uit het aandeelhouderschap kunnen daarom niet worden beschouwd als prestaties in het economisch verkeer.³⁶ Dat betekent volgens Van Hilten dat als het dividend al zou kunnen worden gezien als beloning voor de activiteiten die uit het houden van aandelen voortvloeit, dat bedrag geen vergoeding is voor een prestatie. Naar het haar voorkomt verandert het karakter van dividend op zich niet, indien de aandeelhouder, naast zijn activiteiten als zodanig, ook handelingen jegens de vennootschap verricht die de werkzaamheden 'als aandeelhouder' te buiten gaan. Het dividend blijft immers in beginsel een uit het aandeelhouderschap voortvloeiende opbrengst, aldus Van Hilten. In het Sofitam-arrest overwoog het Hof van Justitie EG dat *waar* (cursivering *GjvN*) dividenden geen tegenprestatie vormen voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn), zij niet vallen binnen de werkingssfeer van de BTW.³⁷ Deze overweging laat de mogelijkheid open dat dividend de vergoeding vormt voor een prestatie.³⁸

In Nederland oordeelde Hof 's-Gravenhage in de Welthgrove-zaak dat dividend in die zaak moest worden beschouwd als de vergoeding voor moeien in het beheer van de dochtermaatschappijen.³⁹ Volgens Hof 's-Gravenhage kon niet worden gezegd dat bij een moeiende houdstervennootschap het verkrijgen van dividend voortspuit uit de loutere eigendom van de aandelen. Braakman en Van Kesteren⁴⁰ vonden het aanmerken van dividend als vergoeding op gespannen voet staan met het Tolsma-ar-

33. Zie bijvoorbeeld J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, blz. 62-63 die dividend aanmerkt als de beloning voor eigen vermogen. In dezelfde zin J.A.G. van der Geld, 'Het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen in de Nederlandse vennootschapsbelasting', in: Over de grenzen van de vennootschapsbelasting (Juch-bundel), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 83.

34. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13. Hoewel het Hof van Justitie EG spreekt van een 'goed', is een aandeel niet te beschouwen als goed als bedoeld in de BTW-richtlijn. Een aandeel is immers een onlichamelijke zaak en daarmee geen goed, zie paragraaf 6.7.2.

35. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 254-255.

36. In dezelfde zin A-G Van Gerven in zijn conclusie van 24 april 1991 bij HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, met name onderdeel 6 en 7.

37. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), Jur. 1993, blz. I-3513.

38. In dezelfde zin T. Braakman en H.W.M. van Kesteren, De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, WFR 1998/6281, blz. 326, noot 8. In andere zin W.A.P. Nieuwenhuizen, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 96/0360, FED 1997/607.

39. Hof 's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 96/0360, V-N 1997, blz. 4604.

40. T. Braakman en H.W.M. van Kesteren, De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, WFR 1998/6281, blz. 330.

rest.⁴¹ Het is namelijk de vraag of bij dividenden kan worden gesproken van contractuele uitwisseling van prestaties. Niet alleen omdat dividend niet van tevoren wordt bedongen, maar ook omdat de uitkering van dividend in hoge mate afhankelijk is van economische factoren zoals de bedrijfsresultaten van de deelneming. Daarnaast kwam het hen voor dat een rechtstreeks verband tussen de omvang van de voordelen voor de prestatie-ontvanger (de deelneming) en de omvang van het dividend slechts bij uitzondering aanwezig is. Van Kesteren achtte het nog wel mogelijk om (meer)dividend als vergoeding voor het moeien te bestempelen in geval van volledige en niet volledige deelnemingen, waarbij duidelijk komt vast te staan dat de hoogte van het dividend is beïnvloed door het moeien.⁴² In de cassatieprocedure tegen eerdergenoemde uitspraak van Hof 's-Gravenhage stelde de Hoge Raad (onder meer) de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie EG⁴³:

'Dient, gelet op het arrest Polysar – in het bijzonder op de rechtsoverwegingen 13 en 14 daarvan –, ingeval een moeder-vennootschap zich moeit in het beheer van een dochter-vennootschap, het van die dochter-vennootschap ontvangen dividend te worden aangemerkt als een tegenprestatie van dat moeien, in de zin van artikel 11, A, lid 1, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn (thans: art. 73 BTW-richtlijn; GJvN)?'

Voordat het Hof van Justitie EG antwoord kon geven op de prejudiciële vragen kwamen deze vragen aan de orde in de zaak Floridienne/Berginvest.⁴⁴ In die zaak ging het Hof van Justitie EG in op het rechtstreeks verband. De ontvangst van dividenden uitgekeerd door dochterondernemingen aan een holdingvennootschap die zich in hun beheer moeit, valt volgens het Hof van Justitie EG slechts binnen de werkingssfeer van de BTW, wanneer deze dividenden kunnen worden beschouwd als de tegenprestatie voor de betrokken economische activiteit, hetgeen een rechtstreeks verband tussen de uitgeoefende activiteit en de ontvangen tegenprestatie veronderstelt.⁴⁵ Vervolgens verwees het Hof van Justitie EG naar de hierboven weergegeven overweging uit het Sofitam-arrest.⁴⁶ Het Hof van Justitie EG stelde daarna dat vaststaat, dat de toekenning van dividenden normaliter het bestaan van uit te keren winsten veronderstelt, en dus afhangt van het resultaat van het boekjaar van de vennootschap. Vervolgens wordt het pro rata van het dividend bepaald in de functie van het soort deelneming, met name van de reeksen aandelen, en niet door de identiteit van de houder van de ene of de andere deelneming. Ten slotte volgt uit de aard van het dividend zelf, dat het de opbrengst van een deelneming in een vennootschap vormt en uit de loutere eigendom daarvan volgt.⁴⁷ Tot slot hakte het Hof van Justitie EG de knoop definitief door: dividend kan niet de vergoeding vormen voor een pres-

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

42. H.W.M. van Kesteren, aantekening bij HR 28 april 1999, nr. 33 562, FED 1999/496 (prejudiciële vragen Welthgrove).

43. HR 28 april 1999, nr. 33 562, BNB 1999/256 (prejudiciële vragen Welthgrove).

44. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179.

45. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 20.

46. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 21.

47. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 22 onder verwijzing naar HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

tatie. Het Hof van Justitie EG overwoog namelijk dat aangezien het bedrag van het dividend gedeeltelijk afhangt van het toeval en het recht op dividend enkel afhangt van het houden van deelnemingen, er tussen het dividend en een dienst, zelfs indien deze wordt verricht door een aandeelhouder die dit dividend ontvangt, niet het rechtstreeks verband bestaat dat noodzakelijk is om het dividend als de tegenprestatie van de dienstverrichting te kunnen aanmerken.⁴⁸ De Hoge Raad heeft naar aanleiding van dit oordeel bovenstaande prejudiciële vraag in de Welthgrove-zaak ingetrokken.⁴⁹ In het Cibo-arrest bevestigde het Hof van Justitie EG nogmaals nadrukkelijk dat dividend niet de tegenprestatie vormt voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn).⁵⁰

Swinkels acht de overweging van het Hof van Justitie EG dat geen rechtstreeks verband bestaat tussen dividend en een prestatie logisch, voor zover deze overweging is gebaseerd op het feit dat dividend wordt verkregen op basis van een andere rechtsverhouding dan de vergoeding voor een prestatie.⁵¹ Wel zal het volgens hem zo kunnen zijn dat het dividend hoger kan worden naarmate prestaties jegens een vennootschap door een aandeelhouder tegen een (zeer) geringe vergoeding worden verricht. Een rechtstreeks verband tussen prestaties en een hoger dividend zal er, mede gelet op (de feiten uit) het arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats⁵², niet (snel) bestaan. Het ligt dan evenwel voor de hand om de (zeer) geringe vergoeding voor de prestaties te corrigeren en niet het dividend als een vergoeding voor een prestatie te kwalificeren, aldus Swinkels. Gelet op de subjectieve maatstaf in de BTW, is een correctie van de (geringe) vergoeding naar mijn mening nog niet zo eenvoudig. De maatstaf van heffing wordt gevormd door de tussen partijen afgesproken vergoeding die ook wordt ontvangen. Behoudens het (hogere) dividend, dat nu eenmaal geen vergoeding voor een prestatie vormt, wordt enkel de afgesproken vergoeding ontvangen. Het arm's length-beginsel bestaat nu eenmaal niet in de BTW.⁵³ Als lidstaten op basis van art. 80 BTW-richtlijn een normale waarde in hun wetgeving hebben geïntroduceerd, kan de (zeer) geringe vergoeding die is overeengekomen tussen de vennootschap en de aandeelhouder echter wel worden gecorrigeerd.⁵⁴

48. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 23.

49. Zie HvJ EG 12 juli 2000, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 10. H.W.M. van Kesteren, aantekening bij HR 22 maart 2002, nr. 33 562, FED 2002/272 (eindarrest in de Welthgrove-zaak) vermeldt dat de prejudiciële vragen als mosterd na de maaltijd zijn verschenen als gevolg van een ongelukkige samenloop van omstandigheden.

50. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31.

51. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179.

52. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232. Zie paragraaf 6.7.2.

53. Correctie van de maatstaf van heffing naar de normale waarde is onder omstandigheden wel mogelijk. Zie art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 lid 7 Zesde richtlijn) en het Nederlandse wetsvoorstel 30 061.

54. Zie paragraaf 7.3.4.

Bij het oordeel van het Hof van Justitie EG dat dividend geen vergoeding vormt voor enige prestatie wil ik enkele kanttekeningen plaatsen. Deze kanttekeningen hebben betrekking op het onderscheid dat het Hof van Justitie EG maakt tussen de BTW-behandeling van eigen vermogen en van vreemd vermogen. In de vennootschapsbelasting wordt het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen niet gerechtvaardigd geacht.⁵⁵ Een kapitaalontvanger kan de vergoeding voor vreemd vermogen (rente) wel op de winst in mindering brengen, terwijl hij dat bij de vergoeding voor eigen vermogen (dividend) niet kan. De vraag is of het in de BTW wenselijk is om dividend (de vergoeding voor eigen vermogen) gelijk te stellen met rente (de vergoeding voor vreemd vermogen). Het verstrekken van rentedragende leningen leidt tot belastingplicht, terwijl dat niet het geval is bij het verstrekken van eigen vermogen. Ik merk op dat in het huidige BTW-stelsel kredietverstrekking is vrijgesteld in art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e Zesde richtlijn). Dit neemt het feitelijke verschil tussen eigen en vreemd vermogen in de BTW voor een groot gedeelte weg. Voor kredietverlening aan partijen die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd bestaat echter recht op aftrek van voorbelasting op grond van art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn), terwijl dat voor de verstrekking van eigen vermogen niet geldt. Naar mijn mening is een gelijke behandeling van de verstrekking van eigen en vreemd vermogen in de BTW niet wenselijk, omdat het geen vergelijkbare gevallen betreft. Bij het verstrekken van eigen vermogen is namelijk sprake van 'mede-ondernemen'⁵⁶ in de dochtervennootschap en niet van (onafhankelijke) dienstverlening. Aandeelhouder en vennootschap staan naast elkaar, terwijl schuldeiser en schuldenaar tegenover elkaar staan. Of anders geformuleerd, er vindt geen 'do ut des' transactie plaats die in de algemene verbruiksbelasting en transactiebelasting die de BTW is, betrokken dient te worden.

7.4.3 Management

In paragraaf 3.2 zijn de drie elementen van het concernbegrip weergegeven. Het gaat om de volgende elementen: juridisch zelfstandige ondernemingen, centrale leiding en economische eenheid. Zoals in paragraaf 3.2.3.3 reeds opgemerkt, heeft Honée aangegeven dat centrale leiding doorgaans op informele wijze pleegt te worden uitgeoefend en niet via formele besluiten van de algemene vergadering van aandeelhouders of op contractsbasis.⁵⁷ Voor zover het uitoefenen van de centrale leiding echter op contractsbasis geschiedt, wordt in de regel gebruik gemaakt van een zogenoemde managementovereenkomst. Onder de term 'management' kan een veelheid aan activiteiten vallen. In algemene zin kan management gelijk worden gesteld met

55. Zie bijvoorbeeld J.A.G. van der Geld, 'Het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen in de Nederlandse vennootschapsbelasting', in: *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting* (Juchbundel), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 83-93.

56. Zie het eerder aangehaalde betoog van M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 254-255 waarin zij aangeeft dat een aandeelhouder deel uitmaakt van de vennootschap waarvan hij aandelen houdt.

57. H.J.M.N. Honée, *Om of door de rechtspersoon heen?*, NJB 1977, blz. 685.

het besturen en beheren van ondernemingen.⁵⁸ Privaatrechtelijk kan een managementovereenkomst er onder omstandigheden zelfs toe leiden dat de vennootschap, die de managementdiensten verleend, wordt aangemerkt als bestuurder van de vennootschap waaraan hij de managementdiensten verleend.⁵⁹ Dit brengt met zich dat de vennootschap, die de managementdiensten verleent, als bestuurder hoofdelijk aansprakelijk is voor het deficit van het faillissement van de gemanagede vennootschap, indien dit is veroorzaakt door kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Het verrichten van managementactiviteiten is kenmerkend voor houdstervenvennootschappen. Niet alleen tophoudstervenvennootschappen kunnen managementactiviteiten verrichten. Het komt ook voor dat houdstervenvennootschappen op een lager niveau in de concernstructuur (tussenhoudsters) managementactiviteiten verrichten ten behoeve van dochtervennootschappen. Indien voor de managementactiviteiten een vergoeding wordt gevraagd, is sprake van dienstverlening onder bezwarende titel in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Deze managementdiensten zijn in principe belast met BTW, aangezien voor het verrichten van managementdiensten geen vrijstelling in de zin van art. 132-137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 Zesde richtlijn) geldt. Om het recht op aftrek van voorbelasting veilig te stellen, worden in de praktijk wel managementovereenkomsten gebruikt. Via een managementovereenkomst wordt dan belastingplicht van een houdstervenvennootschap bewerkstelligd. Het is daarbij wel van belang dat inderdaad sprake is van belastbare dienstverlening. Een puur papieren werkelijkheid volstaat naar mijn mening niet.⁶⁰

Bij managementdiensten in internationale verhoudingen is het vooral van belang waar de diensten belastbaar zijn. De term 'management' komt in art. 43-59 BTW-

58. Zie C. den Boon en D. Geeraerts, Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal, Van Dale Lexicografie, Utrecht, 2005 en J.L.M.J. Vervloed, Managementdiensten, BtwBrief 1998, nr. 2, blz. 13.

59. Zie J.B. Huizink, Rechtspersonen, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 2:138 BW, aantekening 21 en Hof 's-Gravenhage 28 september 1999, JOR 1999/252 (Vlimeta BV).

60. Illustratief in dat verband is het beleid van de Britse fiscus dat Robert Wareham and Alan Dolton, Tolley's Value Added Tax 2005, second edition, LexisNexis, Tolley, London, onderdeel 31.10 omschrijven. De Britse fiscus ziet in de volgende factoren namelijk een aanwijzing dat een houdstervenvennootschap geen managementdiensten verricht: het niet in dienst hebben van personeel, de bestuurders van de houdstervenvennootschap en de afnemer van de diensten zijn dezelfde, de houdstervenvennootschap heeft geen bedrijfspand of bedrijfsmiddelen, er is geen bewijs dat de diensten daadwerkelijk zijn verricht, behalve de factuur en/of een boeking in de administratie en de houdstervenvennootschap is niet in staat te specificeren welke diensten zijn verricht.

richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn) niet voor.⁶¹ Onder de huidige BTW-richtlijn is het de vraag of managementdiensten vallen onder art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn; belastbaar in land dienstverrichter) of onder art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn; belastbaar in land afnemer diensten, mits de afnemer belastingplichtige is of buiten de EU is gevestigd). Ik teken daarbij aan dat een discussie over de plaats van dienst van managementdiensten zinledig is als de beide betrokken vennootschappen deel uitmaken van een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Een dergelijke fiscale eenheid is naar mijn mening onder omstandigheden mogelijk op grond van art. 43 EG-verdrag.⁶² Afgezien van die mogelijkheid bestaat de complicatie dat niet alle lidstaten zich op hetzelfde standpunt stellen wat betreft de plaats waar managementdiensten belastbaar zijn. Daardoor kan 'double taxation', maar ook een 'double dip' plaatsvinden.⁶³ Het merendeel van de lidstaten van het BTW-comité heeft in 1988 het standpunt ingenomen dat art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn) van toepassing is op managementdiensten.⁶⁴ Voor wat betreft Nederland volgt uit HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302, HR 26 augustus 1998, nr. 33 596, BNB 2000/156 en HR 1 maart 2000, nr. 35 206, BNB 2000/294 dat managementdiensten onder de huidige hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) vallen.⁶⁵ In BNB 1999/302 arrest vond de Hoge Raad dat het oordeel van Hof 's-Gravenhage geen blijk gaf van een onjuiste

61. In de Engelse tekstversie van de BTW-richtlijn wordt de term 'management' wel gehanteerd in art. 135 lid 1 onderdeel b, c, f en g BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e, 2^e, 5^e, 6^e Zesde richtlijn). In de Nederlandse tekstversie staat de term 'beheer' vermeld in die bepalingen. Daarnaast komt de term 'management ... ties' voor in art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) inzake de normale waarde. In de Nederlandse tekstversie wordt in die bepaling de term 'bestuurlijke ... banden' gebruikt. Daarom moet het er voor gehouden worden dat de term 'management' in de Engelse tekstversie van de BTW-richtlijn niet samenvalt met de term 'management', zoals ik die in het bovenstaande bezig.
62. Zie paragraaf 5.8.5.2.
63. 'Double taxation' zal zich alleen voordoen tussen belastingplichtigen die zijn gevestigd in de Gemeenschap. Bij aftrekgerechtigde belastingplichtigen heeft 'double taxation' overigens niet tot gevolg dat BTW blijft drukken. Wel zal de belastingplichtige afnemer financieringsnadeel leiden, omdat hij de BTW op de managementdiensten via een Achtste richtlijn verzoek zal moeten terugvragen en hij dus pas later teruggaaf van BTW zal ontvangen.
64. Zie de (niet officieel gepubliceerde) richtlijnen zoals vastgesteld door het BTW-comité tijdens zijn 24e vergadering op 14 en 15 november 1988 (XXI/1653/88-EN fin.) zoals opgenomen in B. Terra and J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 6.3.3.7.3. Beschikbaar op <http://online.2.ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 6 december 2006, 21.38 uur]. In dezelfde zin C.J. Hummel, aantekening bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, FED 1999/49.
65. In het Verenigd Koninkrijk vallen managementdiensten ook onder de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn), zie UK Customs & Excise VAT Notice 741, Place of supply services van maart 2002, updated april 2004, onderdeel 3.4 en 12.4.6. Bijzonder is dat in onderdeel 12.4.8 van VAT Notice 741 is opgenomen dat de volgende diensten als 'soortgelijke diensten' onder het regime van art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn) vallen: services described as management services which comprise the exercise of corporate or strategic guidance over the running of another (usually associated) company. Dergelijke managementdiensten zouden naar mijn mening in Nederland onder de hoofdregel vallen.

rechtsopvatting en niet onbegrijpelijk was. Het oordeel kon als verweven met waar-deringen van feitelijke aard ook niet in cassatie op zijn juistheid worden getoetst. Hof 's-Gravenhage had namelijk geoordeeld dat in de activiteiten van belanghebbende een zo grote diversiteit aan diensten in de sfeer van directievoering en management was te onderkennen, dat zij aanzienlijk meer behelsden dan enkel de dienst van advisering.⁶⁶ De (management)diensten hadden niet in het bijzonder het karakter van diensten in de zin van art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn). In BNB 2000/156 doet de Hoge Raad de zaak af met een beroep op art. 101a Wet RO (thans art. 81 Wet RO). Deze zaak betrof dezelfde belanghebbende en hetzelfde feitencomplex als in BNB 1999/302, maar zag op een later tijdvak. Hof 's-Gravenhage was in deze zaak tot dezelfde conclusie gekomen als in zijn uitspraak in de andere zaak.⁶⁷ Uit BNB 2000/294 blijkt dat bij managementdiensten een zo grote diversiteit aan diensten in de sfeer van directievoering en management is te onderkennen, dat zij aanzienlijk meer behelzen dan enkel de dienst van advisering. De Hoge Raad achtte het, gelet op de arresten Linthorst⁶⁸ en Von Hoffmann⁶⁹ van het Hof van Justitie EG, redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar dat Hof 's-Gravenhage terecht had geconcludeerd dat managementdiensten niet vallen onder art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn).⁷⁰

De discussie over de plaats van dienst van managementdiensten komt in het bijzonder op, omdat de huidige art. 43-59 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 Zesde richtlijn) onvoldoende in overeenstemming zijn gebracht met het bestemmingslandbeginsel. Gelet op het bestemmingslandbeginsel, behoren managementdiensten belastbaar te zijn in het land van de afnemer van de diensten. In het gewijzigde richtlijnvoorstel voor de plaats van dienst is de nieuwe hoofdregel voor diensten tussen belastingplichtigen dat diensten belastbaar zijn in het land van de afnemer van de diensten.⁷¹ Dat geldt ook voor managementdiensten. Indien het gewijzigde richtlijnvoorstel wordt aangenomen, is de discussie over de plaats van dienst van managementdiensten definitief beslecht. Daarmee vervalt dan ook een praktisch nadeel van de rangschikking van managementdiensten onder de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn). Doordat managementdiensten onder die bepaling vallen, kunnen buitenlandse belastingplichtigen die managementdiensten afnemen, de BTW daarop slechts terugvragen via een (tijdrovende) Achtste of Dertiende richtlijn teruggaafprocedure met het daaraan gekoppelde financieringsnadeel.⁷²

66. Hof 's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 95/3403, V-N 1997, blz. 4603.

67. Hof 's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 95/3329, V-N 1997, blz. 4604.

68. HvJ EG 6 maart 1997, nr. C-167/95 (Linthorst), V-N 1997, blz. 1400.

69. HvJ EG 16 september 1997, nr. C-145/96 (Von Hoffmann), V-N 1997, blz. 3865.

70. In deze zin reeds naar aanleiding van de arresten Linthorst en Von Hoffmann, C.J. Hummel, aantekening bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, FED 1999/49.

71. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

72. Zie C.J. Hummel, aantekening bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, FED 1999/49, R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 1 maart 2000, FED 2000/227 en G.J. van Bruggen, Management (of) consulting, BtwBrief 2000, nr. 8/9, blz. 10.

Als managementdiensten belastbaar zijn in het land van de afnemer, zijn deze teruggaafprocedures niet meer nodig.

Managementdiensten kunnen ook in enkelvoudige verhoudingen plaatsvinden. Er bestaat in beginsel geen verschil in BTW-behandeling tussen managementdiensten in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen. Daarvoor zou ook geen rechtvaardiging bestaan, omdat de BTW een algemene verbruiksbelasting is die naar haar aard dezelfde transacties hetzelfde dient te behandelen.

7.4.4 Advisering

Zoals aangegeven in paragraaf 3.7.2, is het verrichten van adviesactiviteiten een kenmerkende activiteit voor houdstervennootschappen. Indien voor de adviesactiviteiten een vergoeding wordt gevraagd, is sprake van dienstverlening onder bezwarende titel in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). De adviesdiensten zijn in principe belast met BTW, aangezien voor het verrichten van adviesdiensten geen vrijstelling geldt.

Bij adviesdiensten in internationale verhoudingen geeft art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn) aan waar de diensten belastbaar zijn.⁷³ Ik teken daarbij aan dat een discussie over de plaats van dienst van adviesdiensten zinledig is als de beide betrokken vennootschappen deel uitmaken van een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Een dergelijke fiscale eenheid is naar mijn mening onder omstandigheden mogelijk op grond van art. 43 EG-verdrag.⁷⁴ Art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn) ziet op diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en informatieverschaffing. De plaats van dienst is de plaats waar de afnemer van de dienst is gevestigd of een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst is verricht, mits de afnemer belastingplichtige is of buiten de Gemeenschap is gevestigd. In concernverhoudingen zal de plaats van dienst bij adviesdiensten in de regel gelegen zijn op de plaats waar de afnemer is gevestigd. Art. 58 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 3 Zesde richtlijn) biedt lidstaten nog de mogelijkheid om de plaats van dienst naar zich toe te halen (onderdeel b) dan wel in het buitenland te situeren (onderdeel a) bij 56-1 (voorheen: 9-2-e) dienstverlening die wordt verricht door buiten de Gemeenschap gevestigde dienstverleners aan in de Gemeenschap gevestigde afnemers. Anders dan het Nederlandse art. 6 lid 2 onderdeel e Wet OB 1968, stelt de BTW-richtlijn dus niet de voorwaarde dat het moet gaan om een niet-belastingplichtige.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG is geen strikte afbakening af te leiden tussen (advies)diensten in de zin van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) en diensten sui generis in de zin van art. 43 BTW-

73. Zie over de plaats van dienst in algemene zin paragraaf 6.2.

74. Zie paragraaf 5.8.5.2.

richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn). Onder meer uit de arresten Linthorst⁷⁵ en Von Hoffmann⁷⁶ van het Hof van Justitie EG kan worden opgemaakt dat de specifieke regel voor de plaats van adviesdiensten alleen geldt voor prestaties die door raadgevende personen *hoofdzakelijk* en *gewoonlijk* worden verricht. Bij de in acht te nemen neutraliteit van de BTW is de status van de dienstverrichter daarbij niet van belang. De kern van een adviesdienst is dat de dienstverrichter op basis van zijn deskundigheid een aanbeveling doet, waarna de afnemer van de dienst zelf een beslissing neemt. Daarin verschilt advisering wezenlijk van besturen en management, waarbij de dienstverrichter zelf de beslissingen neemt.⁷⁷ Indien een ter discussie staande dienst meer omvat dan advisering, kan wellicht worden toegekomen aan de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn; dienst sui generis). Dan moet echter eerst worden vastgesteld dat de dienst niet kan worden gerangschikt onder art. 44-57 BTW-richtlijn (voorheen: één van de onderdelen van art. 9 lid 2 Zesde richtlijn).⁷⁸

In de praktijk komt het voor dat in het kader van een overname een aparte overnamehoudstervennootschap wordt opgericht. De adviesdiensten in het kader van de beoogde overname worden in de regel aan deze vennootschap in rekening gebracht. De vraag rijst dan of de houdstervennootschap reeds voor de overname kwalificeert als belastingplichtige. Indien uit objectieve gegevens blijkt dat de houdstervennootschap het voornemen heeft om zelfstandig economische activiteiten te gaan verrichten, kwalificeert de houdstervennootschap als belastingplichtige.⁷⁹ Een mogelijk obstakel zou de stelling nog kunnen zijn dat deze houdstervennootschap de advieskosten heeft gemaakt in haar hoedanigheid van niet-belastingplichtige aandeelhouder. Uit het Cibo-arrest leid ik echter af dat deze kosten als belastingplichtige zijn gemaakt en dat de houdstervennootschap dus recht op aftrek van de BTW op de advieskosten heeft conform het pro rata.⁸⁰

Het probleem met betrekking tot de plaats van dienst bij adviesdiensten betreft de afbakening tussen (advies)diensten in de zin van art. 56 lid 1 (onderdeel c) BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e (3^e) Zesde richtlijn) en diensten sui generis in de zin van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn). Binnen

75. HvJ EG 6 maart 1997, nr. C-167/95 (Linthorst), V-N 1997, blz. 1400.

76. HvJ EG 16 september 1997, nr. C-145/96 (Von Hoffmann), V-N 1997, blz. 3865.

77. In vergelijkbare zin R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 1 maart 2000, nr. 35 206, FED 2000/227 die er vanuit gaat dat adviseurs met hun adviezen de bouwstenen aandragen voor de meningsvorming en een rol spelen bij de afwegingen in de besluitvorming, maar geen beslissingsbevoegdheid hebben en ook geen verantwoordelijkheid dragen voor de genomen besluiten.

78. Zie HR 26 augustus 1998, nr. 33 596, BNB 2000/156 waarin de Hoge Raad oordeelt dat het in casu gaat om een zo grote diversiteit aan diensten in de sfeer van directievoering en management, dat zij aanzienlijk meer behelzen dan enkel de dienst van advisering. De diensten omvatten weliswaar aspecten van raadgeving, doch dat volstaat niet om de diensten te rangschikken onder de diensten, verricht door raadgevende personen of adviesbureaus, noch om ze als soortgelijk aan te merken. Aldus vallen de diensten onder de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn).

79. Zie paragraaf 4.9.

80. Zie paragraaf 7.4.8.3.2 inzake de aankoop van aandelen.

concernverband komt het voor dat contracten worden gesloten waarin slechts een summiere aanduiding is opgenomen van de te verlenen diensten.⁸¹ De kwalificatieproblematiek zal verleden tijd zijn, indien het gewijzigde richtlijnvoorstel voor de plaats van dienst wordt aangenomen.⁸² De nieuwe hoofdregel voor diensten tussen belastingplichtigen is immers dat diensten, waaronder dus diensten sui generis, belastbaar zijn in het land van de ontvanger van diensten.

Adviesdiensten kunnen ook in enkelvoudige verhoudingen plaatsvinden. Er bestaat in beginsel geen verschil in BTW-behandeling tussen adviesdiensten in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen. Daarvoor zou ook geen rechtvaardiging bestaan, omdat de BTW een algemene verbruiksbelasting is die naar haar aard dezelfde transacties hetzelfde dient te behandelen.

7.4.5 (Concern)financiering

7.4.5.1 Algemeen

In paragraaf 5.2.10 heb ik in navolging van Winter⁸³ een onderscheid gemaakt tussen twee hoofdvormen van geconsolideerde kredietverlening binnen concern. Het betreft:

1. geconsolideerde kredietverlening aan de (top)houdstervennootschap. Hierbij verleent de bank een geconsolideerd krediet ten behoeve van het gehele concern aan de (top)houdstervennootschap die op haar beurt krediet verleent aan haar dochtervervennootschappen;
2. paraplukredietverlening. Hierbij verleent de bank een geconsolideerd krediet aan verschillende concernonderdelen gezamenlijk.

In paragraaf 5.2.10.2 en 5.2.10.3 zijn beide hoofdvormen van geconsolideerde kredietverlening in relatie tot de belastingplicht aan de orde geweest. In paragraaf 5.2.10.4 is aandacht besteed aan achtergestelde en renteloze leningen in relatie tot de belastingplicht van houdstervennootschappen. In de volgende subparagrafen komen de BTW-aspecten van deze kredietvormen op het niveau van het object van heffing aan bod.

7.4.5.2 Geconsolideerde kredietverlening aan de (top)houdstervennootschap

Zoals aangegeven in paragraaf 5.2.10.2, verleent de bank bij geconsolideerde kredietverlening een geconsolideerd krediet ten behoeve van het gehele concern aan de (top)houdstervennootschap of aan een andere groepsmaatschappij die als groepsfi-

81. Zie bijvoorbeeld de contracten die centraal stonden in de zaak die heeft geleid tot HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141 en HR 24 september 2004, nr. 39 537, BNB 2006/163.

82. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

83. J.W. Winter, Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 38-39.

nancieringsmaatschappij fungeert. Deze vennootschap verleent op haar beurt krediet aan de dochtervennootschappen.⁸⁴ De dochtervennootschappen hebben zelf geen kredietrelaties met de bank. De betekenis van deze vorm van kredietverlening voor de belastingplicht van de houdstervennootschap is aan de orde geweest in paragraaf 5.2.10.2. Aannemende dat de houdstervennootschap kwalificeert als belastingplichtige, verricht zij op grond van art. 56 lid 1 onderdeel e BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 5^e Zesde richtlijn) kredietverlening die niet in het vestigingsland van de houdstervennootschap belastbaar is of verricht zij op grond van art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e Zesde richtlijn) van BTW vrijgestelde kredietverlening.⁸⁵

In een uitspraak van Hof Arnhem uit 2002 komt een concernfinancieringsvariant aan de orde die lijkt op geconsolideerde kredietverlening aan een (top)houdstervennootschap.⁸⁶ In die zaak had een topholding een obligatielening uitgegeven. Het met de obligatielening aangetrokken kapitaal leende de topholding vervolgens uit aan dochtervennootschappen. Niet in geschil was de BTW-kwalificatie van de rentedragende leningen die de topholding had verstrekt. De inspecteur was echter van mening dat de door de topholding aan haar dochtervennootschappen doorberekende kosten van buitenlandse dienstverleners inzake het verkrijgen van financiering, zoals advocaten, accountants en banken, gezien moesten worden als tegenprestatie voor het verstrekken van de leningen. Hof Arnhem oordeelde echter dat de inspecteur er niet in was in geslaagd om het bewijs voor deze stelling te leveren. Voor de leningen werd een zakelijke rente bedongen. Bovendien hadden de kostendoorberekeningen plaatsgevonden nadat de leningsovereenkomsten waren gesloten. De kostendoorberekeningen vormden geen onderdeel van de leningsvoorwaarden. Het oordeel van Hof Arnhem is van feitelijke aard. Het is naar mijn mening dus niet uitgesloten dat onder andere omstandigheden doorberekende kosten geacht kunnen worden de vergoeding te vormen voor het verstrekken van leningen. De in de uitspraak aan de orde gestelde vragen zouden ook op kunnen komen bij geconsolideerde kredietverlening aan een (top)houdstervennootschap.

Bijkomstige financiële handelingen

In beginsel dient de omzet behaald met de geconsolideerde kredietverlening te worden meegenomen in de berekening van het pro rata. Dat is uiteraard niet het geval, indien krediet wordt verleend aan concernonderdelen die samen met de kredietverstrekkende concernvennootschap een fiscale eenheid vormen. Dan is immers sprake van één belastingplichtige. Op grond van art. 174 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 1 Zesde richtlijn) wordt in de teller van de pro rata breuk meegenomen de belaste omzet en de omzet van vrijgestelde handelingen in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel a en b-f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel a en d 1^e-5^e Zesde richtlijn), mits de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd. Een houdstervennootschap die geconsolideerde kredietverlening verzorgt, wordt, indien zij buiten fiscale

84. Zie hierover nader J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 39-40.

85. In Nederland is deze vrijstelling opgenomen in art. 11 lid 1 onderdeel j 1^e Wet OB 1968.

86. Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25.

eenheid krediet verleent aan concernonderdelen die zijn gevestigd binnen de Gemeenschap, beperkt in haar recht op BTW-aftrek op algemene kosten. Het is de vraag of het redelijk is dat een houdstervennootschap die naast het verrichten van belaste prestaties krediet verleent aan andere concernonderdelen, wordt geconfronteerd met een dergelijke beperking. Vooral omdat de omzet die wordt behaald met intercompany leningen aanzienlijk kan zijn, terwijl het verstrekken daarvan nauwelijks ondernemingsactiviteiten vereist. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn kan worden opgemaakt dat het de bedoeling is dat het pro rata zo veel mogelijk een getrouw beeld geeft van de gebruikelijke bedrijfsuitoefening en niet wordt vertekend door de omzet van handelingen die slechts van toevallige of secundaire betekenis zijn ten opzichte van de totale omzet.⁸⁷ In dat kader is in art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn) bepaald dat bij de berekening van het pro rata buiten beschouwing wordt gelaten de omzet met betrekking tot de in art. 135 lid 1 onderdeel b-g BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d Zesde richtlijn) bedoelde handelingen die bijkomstig zijn.⁸⁸ Deze regeling beoogt de eerbiediging te verzekeren van de doelstelling van neutraliteit, die door het gemeenschappelijk stelsel van BTW wordt gewaarborgd, door vervalsing van de pro rata berekening met omzet uit bijkomstige handelingen uit te sluiten.⁸⁹

In de BTW-richtlijn is geen definitie gegeven van 'bijkomstige handelingen'. In het EDM-arrest heeft het Hof van Justitie EG de term 'bijkomstige handelingen' ingevuld.⁹⁰ Het Hof van Justitie EG merkt financiële prestaties als bijkomstige handelingen in de zin van art. 19 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 174 lid 2 BTW-richtlijn) aan, indien en voorzover deze handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor BTW verschuldigd is. Volgens het Hof van Justitie EG kan de omvang van de opbrengsten uit financiële prestaties erop wijzen dat deze prestaties niet mogen worden aangemerkt als bijkomstig in de zin van art. 19 lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 174 lid 2 BTW-richtlijn). De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken belastingplichtige als hoofdactiviteit aanmerkt, kan die handelingen evenwel niet uitsluiten van de kwalificatie als 'bijkomstige handelingen'. Het Hof van Justitie EG laat het aan de nationale rechter over om te bepalen of de financiële presta-

87. Zie toelichting bij art. 19 lid 2 van het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 762.

88. In art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn) is bepaald dat voor verzekeringshandelingen in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn) verricht aan afnemers gevestigd buiten de Gemeenschap, net zoals voor financiële prestaties in de zin van art. 135 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d Zesde richtlijn) recht op aftrek van BTW bestaat. Opmerkelijk is dat verzekeringshandelingen niet buiten het pro rata kunnen worden gehouden op basis van art. 174 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn). Voor het buiten de pro rata berekening houden van de omzet uit verzekeringshandelingen gelden echter dezelfde argumenten als voor financiële prestaties. Denk bijvoorbeeld aan geconsolideerde (her)verzekering binnen concern. Wellicht dat verzekeringshandelingen nog buiten het pro rata kunnen worden gehouden als zij zijn aan te merken als bijkomstige financiële handelingen in de zin van art. 174 lid 2 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn).

89. Zie HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 75.

90. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

ties bijkomstig zijn. Redactie Vakstudie-Nieuws geeft aan dat het werkelijk gebruik van de ingekochte prestaties moet worden gezien.⁹¹

Van Hilten plaatst vraagtekens bij de uitleg van het Hof van Justitie EG.⁹² De mate waarin bij het verrichten van de (mogelijk bijkomstige) diensten gebruik wordt gemaakt van belaste input, zegt naar haar mening niets over de bijkomstigheid van de diensten zelf. Zij is verder geneigd om de opbrengst geen, of een sterk ondergeschikte, rol te laten spelen. Het gaat immers om de handelingen die bijkomstig moeten zijn en niet om de opbrengst. Zij voelt het meest voor de omschrijving die A-G Lenz gaf in zijn conclusie bij het arrest Régie Dauphinoise.⁹³ Van bijkomstige financiële handelingen is volgens hem sprake:

- a. indien zij niet rechtstreeks tot de eigenlijke economische activiteit van de onderneming behoren, doch hiermee wel nog een zeker verband houden;
- b. indien zij slechts een geringe inzet verlangen van de voor de eigenlijke economische activiteit van de onderneming gebruikte middelen en daarom het bedrag van de aftrek van voorbelasting ongerechtvaardigd zouden verminderen;
- c. indien zij de omzet⁹⁴ uit de eigenlijke economische activiteit van de onderneming niet overschrijden.

Zoals Van Hilten zelf ook constateert, is het bij deze definitie de vraag wat moet worden verstaan onder 'de eigenlijke economische activiteit'.⁹⁵ Wanneer een houdster een financieringsmaatschappij tegen vergoeding managementdiensten verricht, moeten deze managementdiensten dan worden gezien als de eigenlijke economische activiteit? De invulling die het Hof van Justitie EG geeft aan 'bijkomstige handelingen' sluit in ieder geval aan bij de achtergrond van art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn). Door de toerekening van input BTW als leidend criterium te nemen wordt vervalsing van het pro rata immers het beste voorkomen. Een hoge vrijgestelde omzet, waaraan weinig voordruk is toe te rekenen, zorgt er niet langer voor dat de aftrek van BTW op de overige omzet, waar het groot-

91. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15.

92. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

93. Conclusie van A-G Lenz van 15 februari 1996 bij HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, punt 22.

94. Ik merk op in de Nederlandstalige versie van de conclusie van A-G Lenz in de conclusie onder C.2, punt 52, de term 'omzet' is vermeld. In punt 48 van de Nederlandstalige versie van de conclusie staat echter de term 'omvang' op de plaats waar in punt 52 de term 'omzet' staat.

95. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, voetnoot 60.

ste deel van de voordruk betrekking op heeft, wordt beperkt.⁹⁶ Overigens zie ik tussen de criteria van het Hof van Justitie EG en die van A-G Lenz niet zo veel ruimte. Het tweede en derde criterium van A-G Lenz legt het Hof van Justitie EG, zij het in afwijkende bewoordingen, namelijk ook aan. Het Hof van Justitie EG hanteert het eerste criterium niet. Daardoor vermijdt het Hof van Justitie EG discussies over 'de eigenlijke economische activiteit' van belastingplichtigen. Dit komt mijns inziens de duidelijkheid ten goede zonder dat minder recht wordt gedaan aan de achterliggende gedachte van art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn).

De Nederlandse regelgeving kent overigens geen bepaling die er voor zorgt dat toekomstige financiële handelingen buiten het pro rata blijven.⁹⁷ Nederlandse belastingplichtigen kunnen echter met een rechtstreeks beroep op de BTW-richtlijn toekomstige financiële handelingen buiten het pro rata houden.⁹⁸ De partij die zich beroept op de toekomstigheid van financiële handelingen zal, zoals redactie Vakstudie-Nieuws aangeeft, het bewijs van die toekomstigheid moeten leveren.⁹⁹ Die partij zal in de regel de belastingplichtige zijn.

7.4.5.3 Paraplukredietverlening

Zoals opgemerkt in paragraaf 5.2.10.3, verleent de bank bij paraplukredietverlening een geconsolideerd krediet aan verschillende concernonderdelen gezamenlijk.¹⁰⁰ De dochtervennootschappen kunnen voor hun krediet rechtstreeks terecht bij de bank.¹⁰¹ De verlening van krediet door de bank is van BTW vrijgesteld op grond van art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e Zesde richtlijn).¹⁰² Paraplukredietverlening heeft, net zo min als dat het geval is in enkelvoudige verhoudingen, invloed op de BTW-positie van de concernonderdelen waar-

96. A-G Lenz verwoordt het in zijn conclusie van 15 februari 1996 bij HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, punt 39 als volgt: '(...) Met andere woorden, zolang de gebruikte middelen min of meer in verhouding tot de daaruit voortvloeiende omzet (belast of onbelast) staan, doen zich geen problemen voor. Dit verandert echter, indien de gebruikte middelen zeer gering zijn, doch de omzet waarvoor zij werden gebruikt in verhouding veel hoger ligt. Dan heeft deze relatief hoge omzet tot gevolg, dat de aftrek van voorbelasting minder wordt. De omzet wordt in zijn geheel in de noemer opgenomen, ofschoon voor deze omzet slechts geringe middelen werden ingezet. De vermindering van de aftrek wordt daarom onevenredig hoog.'

97. Wel moet ingevolge art. 14 Uitv. besch. OB 1968 de omzet behaald met het afstoten van in het bedrijf gebruikte goederen buiten het pro rata gehouden worden.

98. Zie HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1977/18. In dezelfde zin M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 295-296, M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 en G.J. van Norden, De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 6.

99. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15.

100. Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25 bevat een voorbeeld van dergelijke paraplukredietverlening. Door tussenkomst van Group, een sturende en beleidsbepalende tussenholding, heeft een aantal externe banken rechtstreeks financiering verstrekt aan dochtervennootschappen (zie r.o. 2.4).

101. Zie hierover uitgebreid J.W. Winter, Concernfinanciering (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 40-44.

102. In Nederland is deze vrijstelling opgenomen in art. 11 lid 1 onderdeel j 1^e Wet OB 1968.

aan krediet wordt verleend. Dat geldt ook indien deze concernonderdelen een fiscale eenheid vormen. Naast de in de vorige paragraaf besproken vorm van kredietverlening was ook paraplu-kredietverlening aan de orde in de uitspraak van Hof Arnhem uit 2002.¹⁰³ Na tussenkomst van een sturende en beleidsbepalende tussenholding had een aantal externe banken rechtstreeks financiering verstrekt aan dochtervennootschappen. De BTW-kwalificatie van deze kredietverlening was niet in geschil. Lidstaten kunnen op grond van art. 137 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 13C onderdeel b Zesde richtlijn) overigens belastingplichtigen het recht verlenen om te opteren voor belastingheffing bij kredietverlening. Van deze mogelijkheid hebben slechts drie lidstaten gebruik gemaakt, te weten België, Duitsland en Frankrijk.¹⁰⁴

7.4.5.4 Achtergestelde en renteloze leningen

In paragraaf 5.2.10.4 zijn achtergestelde en renteloze leningen aan de orde gesteld in relatie tot de belastingplicht. In deze paragraaf ga ik in op enkele aspecten van dergelijke leningen op het gebied van het object van heffing. Vanuit commercieel oogpunt kunnen achtergestelde leningen aantrekkelijk zijn, omdat zij bijdragen aan het garantievermogen van de debiteur. Dat is gunstig voor zijn solvabiliteit.¹⁰⁵ In paragraaf 5.2.10.4 is naar voren gekomen dat achtergestelde leningen zich in diverse vormen kunnen voordoen. Zo kan de achterstelling bijvoorbeeld zien op de aflossing van de hoofdsom, maar de rentebetaling onverlet laten. Verder bestaan er rentevrije leningen waarop uitsluitend hoeft te worden afgelost, indien er een zekere hoeveelheid winst wordt behaald. Vanuit BTW-perspectief dient bij achtergestelde leningen nagegaan te worden of bij de verstrekking van een lening sprake is van een dienst onder bezwarende titel als bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Zoals aangegeven in paragraaf 6.4.2, blijkt uit het Tolsma-arrest dat voor een bezwarende titel vereist is dat een vergoeding is bedongen.¹⁰⁶ Indien en voorzover rente wordt betaald, is het verstrekken van de leningen aan te merken als een vrijgestelde dienst onder bezwarende titel. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze leningen worden beschouwd als bijkomstige financiële handelingen.¹⁰⁷ Indien bij achtergestelde leningen een rentevergoeding is bedongen, ook al wordt deze geheel of gedeeltelijk niet betaald, is naar mijn mening sprake van een economische activiteit in de zin van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). De realiteitswaarde mag echter niet ontbreken, omdat dan de rente niet daadwerkelijk is bedongen. Op voorhand mag dus niet vaststaan dat de rente niet zal worden betaald.

Renteloze leningen vormen geen belastbare diensten, aangezien een bezwarende titel ontbreekt. Het verstrekken van renteloze leningen kan voor de BTW echter nog

103. Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25, r.o. 2.4.

104. Vgl. het Eerste verslag van de Europese Commissie van 14 september 1983, COM(83)426, Annex II, table 3. Zie nader over de optie M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 158-174.

105. J.J. Prinsen, *Converteerbare obligaties* (diss.), Kluwer, Deventer, 2004, blz. 33.

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

107. Zie paragraaf 7.4.5.2.

wel van belang zijn in geval van zogenoemde leasefunding. Bij leasefunding verstrekt een niet (volledig) aftrekgerechtigde lessee een renteloze lening aan zijn lessor. De lessor schaft met de verkregen gelden de goederen aan die onderwerp zijn van de leaseovereenkomst. Aldus zijn in de leaseprijs geen financieringskosten opgenomen. De lessee bespaart hiermee geheel of gedeeltelijk niet-aftrekbare BTW over de financieringskosten. Beargumenteerd kan echter worden dat de renteloze lening onderdeel vormt van de vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de goederen. In wezen betaalt de lessee in periodieke termijnen én in de vorm van een renteloze lening aan de lessor.

De Hoge Raad heeft echter in een tweetal arresten geoordeeld dat de renteloze lening niet behoort tot de vergoeding voor de lessor.¹⁰⁸ Op het eerste arrest uit 1996 is in de literatuur veel kritiek geuit.¹⁰⁹ In de kern kwam de kritiek er op neer dat tot de maatstaf van heffing in de zin van art. 11A lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 73 BTW-richtlijn) en art. 8 Wet OB 1968 behoren alle contraprestaties van de afnemer, dus ook die anders dan in geld worden verstrekt. In het tweede arrest uit 2001 bevestigde de Hoge Raad echter zijn leer. In het eerdere arrest motiveerde de Hoge Raad zijn oordeel uitgebreider. De Hoge Raad sloot aan bij de civielrechtelijke vorm die partijen hadden gekozen om de leaseovereenkomst vorm te geven. Partijen hadden er nu eenmaal voor gekozen dat een bepaalde kostenpost, te weten de financieringskosten, rechtstreeks door de lessee werd gedragen, door een bedrag renteloos ter beschikking te stellen. Het om niet ter beschikking stellen van het benodigde kapitaal behoorde volgens de Hoge Raad niet tot de vergoeding voor de door de lessor verrichte dienst. Het offer dat de afnemer in een dergelijke situatie brengt – door rente te derven over het voor de aanschaf van de auto benodigde bedrag –, behoort niet tot de totale waarde van de tegenprestatie voor de jegens hem verrichte levering of dienst, maar maakt deel uit van (eigen) kosten van de afnemer en staat derhalve niet in een rechtstreeks verband met de door de leverancier of dienstverrichter verleende prestatie. De Hoge Raad achtte de Nederlandse bepaling van art. 8 Wet OB 1968 in overeenstemming met art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 73 BTW-richtlijn).

Wolf duidt deze redenering van de Hoge Raad aan als de ‘middelen-doctrine’.¹¹⁰ Die doctrine komt op het volgende neer. Indien een afnemer zijn leverancier middelen ter beschikking stelt, waarover de leverancier niet vrijelijk kan beschikken, dan vormen die middelen niet de vergoeding voor de prestatie van de leverancier. Ter illustratie van deze doctrine is in de literatuur het voorbeeld gebruikt waarin een ondernemer stof ter beschikking stelt aan een kleermaker om daarvan kleding te ma-

108. HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, BNB 1996/394 en HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296.

109. Zie Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, V-N 1996, blz. 4198, W.P. Otto, Wat is nog de waarde van de tegenprestatie, BtwBrief 1997, nr. 1, blz. 14-15, J.M.F. Finkensieper, noot bij HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, BNB 1996/394 en H.W.M. van Kesteren, HR 2 oktober 1996, autolease en renteloze lening, FED 1997/188a. Met het oordeel van de Hoge Raad stemmen in C.J. Hummel, aantekening bij HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, FED 1996/951 en T.H. Scheer en R.A. Wolf, Omzetbelastingheffing en het rente-element in operationele leasecontracten, WFR 1997/6236, blz. 351-355.

110. R.A. Wolf, BTW bij financiering door huurder, WFR 2001/6458, blz. 1696.

ken.¹¹¹ Onder die omstandigheden vormt de ter beschikkingstelling van stof naar algemeen wordt aanvaard niet de vergoeding voor de prestatie van de kleermaker.¹¹² De vraag is echter of het verstrekken van de renteloze lening tóch kan worden gezien als een ruil. A-G Van den Berge geeft in zijn conclusie bij het arrest uit 2001 aan dat de leverancier bij ruil de verkregen goederen naar eigen goeddunken kan gebruiken.¹¹³ Bij de renteloze lening is dat niet het geval. Van Zadelhoff keert zich tegen die opvatting. Naar zijn mening gebruikt de lessor het geleende geld niet als zodanig ten opzichte van zijn opdrachtgever, de lessee.¹¹⁴ Het geleende geld dient echter om de lessor aan zijn eigen financiële verplichtingen te laten voldoen. Er is dus wel degelijk sprake van een ruilverhouding op basis waarvan de leasevergoeding voor de BTW moet worden verhoogd met een rentecomponent.¹¹⁵

Ik merk op dat het standpunt van de Hoge Raad niet in de hele Gemeenschap wordt, althans werd, aanvaard. Zo heeft de staatssecretaris van Financiën in de cassatieprocedure brieven overlegd van de Belgische, Duitse en Engelse fiscus, waarin zij aangeven de renteloze leningen wel tot de maatstaf van heffing te rekenen.¹¹⁶ Het is overigens de vraag hoe het standpunt van de Hoge Raad zich verhoudt met de in de BTW-richtlijn opgenomen optionele anti-misbruikbepalingen en het Nederlandse wetsvoorstel 30 061.¹¹⁷ Art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) en het voorgestelde art. 8 lid 4 en 7 Wet OB 1968 gaan immers uit van een normale waarde in bepaalde gelieerde verhoudingen.¹¹⁸ Afhankelijk van de omschrijving die lidstaten geven van gelieerdheid, leidt een renteloze lening tot gelieerde verhoudingen. De tekst van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) wijst er naar mijn mening op dat bij het verstrekken van een renteloze lening sprake kan zijn van gelieerdheid. De renteloze lening bewerkstelligt namelijk een financiële band tussen lessee en lessor. Ook in de Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel 30 061 is expliciet opgemerkt dat verbondenheid ontstaat door het verstrekken van een lening.¹¹⁹

Op grond van art. 72 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 7 Zesde richtlijn) wordt als 'normale waarde' beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase

111. C.J. Hummel, aantekening bij HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, FED 1996/951 en R.A. Wolf, BTW bij financiering door huurder, WFR 2001/6458, blz. 1696. In dezelfde zin A-G Van den Berge, conclusie bij HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296, punt 6.1.

112. Zie bijvoorbeeld B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296 die het principe in dergelijke gevallen aanvaardt, maar zich niet kan vinden in het oordeel van de Hoge Raad.

113. A-G Van den Berge, conclusie bij HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296, punt 6.2.

114. B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296.

115. Zie in dit verband voorts J.J.P. Swinkels, VAT-saving concepts and interpretations, VAT Monitor 2005, nr. 6, blz. 420.

116. Zie A-G Van den Berge, conclusie bij HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296, punt 7.5.

117. Wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061.

118. Zie paragraaf 7.3.4.

119. *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3 (MvT), blz. 29, V-N 2005/19.5.

als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Anders dan in het richtlijnvoorstel misbruikbestrijding is geen tegenbewijsregeling meer opgenomen.¹²⁰ Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, geldt als 'normale waarde' met betrekking tot goederen een waarde die niet lager is dan de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. Met betrekking tot diensten geldt dan als 'normale waarde' een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven. In het voorgestelde art. 8 lid 4 onderdeel b Wet OB 1968 wordt als 'normale waarde' aangemerkt het bedrag, de omzetbelasting daar niet onder begrepen, dat de afnemer bij vrije mededinging in Nederland zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier.

Met betrekking tot de renteloze lening kan worden betoogd dat de leasevergoeding die de lessee betaalt, tot stand is gekomen bij eerlijke concurrentie en vrije mededinging. Iedere lessor kan immers zijn (niet (volledig) aftrekgerechtigde of niet-belastingplichtige) lessees gebruik laten maken van een renteloze lening. Er is dan eenvoudigweg sprake van een andere leasevorm dan de gebruikelijke vorm waarbij in de leasevergoeding een financieringscomponent is opgenomen. Dit onderscheid in leasevormen komt overeen met de hiervoor besproken leasefunding arresten van de Hoge Raad. De vergoeding voor de leasevorm met renteloze lening is vastgesteld onder vrije mededingingsvoorwaarden. Naar mijn mening brengen de anti-misbruikbepalingen in de BTW-richtlijn noch het wetsvoorstel 30 061 wijziging in de geldende leer van de Hoge Raad met betrekking tot leasefunding.¹²¹ Ook een beroep op het leerstuk van misbruik van recht bewerkstelligt niet dat die leer opzij wordt gezet. Zoals Bijl terecht opmerkt, kan – als sprake zou zijn van een rechterlijke dwaling – die dwaling niet worden gerepareerd met een beroep op het leerstuk van misbruik van recht.¹²² De rentecomponent die door de renteloze vergoeding uit de leaseprijs is geëlimineerd, behoort in Nederland niet tot de leasevergoeding. Het Italiaanse hooggerichtshof heeft overigens recent de prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie

120. Vgl. het in het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en –ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005)89def. voorgestelde art. 11A lid 7 Zesde richtlijn waarin was bepaald dat correctie van de maatstaf van heffing naar een normale waarde niet mogelijk was: (a) wanneer de leverancier of dienstverrichter de door hem gevraagde tegenprestatie commercieel kan verantwoorden, of (b) wanneer kan worden aangetoond dat een vergelijkbare tegenprestatie zou worden gevraagd van personen die geen banden hebben met de leverancier of dienstverrichter zoals bedoeld in art. 11A lid 6 Zesde richtlijn.

121. In vergelijkbare zin met betrekking tot wetsvoorstel 30 061 R.A. Wolf, Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?, WFR 2005/6623, blz. 680.

122. D.B. Bijl, noot bij HvJ EG 21 februari 2006 nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172.

EG voorgelegd of sprake is van misbruik van recht bij leasefunding.¹²³ Indien het Hof van Justitie EG oordeelt dat sprake is van misbruik van recht, zal de Nederlandse praktijk ten aanzien van leasefunding moeten wijzigen.

7.4.6 **Kostendoorberekeningen**

7.4.6.1 *Belastbare kostendoorberekeningen*

Binnen concernverband komt het voor dat de houdstervenootschap eigen activiteiten verricht die direct of indirect ten goede komen aan één of meer overige concernonderdelen. Daarnaast neemt de houdstervenootschap in voorkomende gevallen prestaties af van derden die (tevens) direct of indirect vruchten afwerpen voor één of meer andere concernonderdelen. In dat verband berekent de houdstervenootschap de gemaakte kosten door aan deze concernonderdelen, al dan niet met winststopslag. Boekhoudt en Van Vliet geven aan dat het uitgangspunt bij kostendoorberekeningen in de directe belastingen is dat alle tot het concern behorende onderdelen, inclusief het hoofdkantoor, geacht worden kosten te maken met het uiteindelijke oogmerk om winst te genereren.¹²⁴ Dat uitgangspunt is een uitwerking van het algemeen aanvaarde bedrijfseconomische principe dat een concern, ongeacht zijn structuur en opbouw, bedrijfseconomisch naar winst streeft. Kwalificatie van een activiteit als een concerndienst betekent in principe dat de daarvoor bepaalde arm's length-vergoeding als opbrengst mee moet worden genomen bij de winstbepaling van de dienstverrichter. Daarnaast kan de ontvanger van een concerndienst de daarvoor bepaalde arm's length-vergoeding rekenen tot zijn kosten. Uiteraard is een en ander afhankelijk van de nationale fiscale regelgeving.

De voorvraag die vanuit BTW-perspectief moet worden beantwoord bij kostendoorberekeningen is of de houdstervenootschap de kosten als belastingplichtige doorberekent. Kostendoorberekeningen kunnen immers bij uitstek worden beïnvloed door de kapitaalsrelatie. Ik verwijs in dat verband naar paragraaf 5.2.8.2. Op het niveau van het object van heffing rijst allereerst de vraag of de kostendoorberekening ten grondslag ligt aan een belastbare prestatie van de houdstervenootschap.¹²⁵ Daarvoor gelden de criteria die in paragraaf 6.4 en 6.8.2 uiteengezet zijn voor enkel-

123. Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) op 16 oktober 2006 – Ministero dell'Economia e delle Finanze / Part Service Srl, in liquidatie, zaak C-425/06.

124. A.H. Boekhoudt en M.W. van der Vliet, Hoofdkantoorkosten, WFR 2001/6451, blz. 1363. Zij verwoorden hiermee het standpunt van de Nederlandse fiscus dat zij in de praktijk hebben aange troffen. Naar mijn mening vormt dat standpunt het algemene uitgangspunt bij kostendoorberekeningen.

125. In de praktijk wordt in voorkomende gevallen de vraag gesteld of de kostendoorberekening belastbaar is. Dat is echter een onzuivere vraag, omdat de kostendoorberekening slechts de vergoeding kan vormen voor een belastbare prestatie. Een vergoeding (in de zin van art. 73 BTW-richtlijn; voorheen: art. 11 Zesde richtlijn) kan uiteraard niet belastbaar zijn.

voudige verhoudingen.¹²⁶ Voor kostendoorberekeningen is in het bijzonder van belang dat uit het Kennemer Golf & Country Club arrest volgt dat bij betaling van een vergoeding voor de openstelling van faciliteiten een rechtstreeks verband aanwezig is, en er dus sprake is van een belastbare prestatie.¹²⁷ Zoals in paragraaf 6.4.2 opgemerkt, zal de afbakening van de openstelling van faciliteiten (rechtstreeks verband) en het verkrijgen van indirect voordeel dat is afgeleid van algemeen voordeel (geen rechtstreeks verband) niet steeds eenvoudig zijn. Indien een concernvennootschap een aandeel in de hoofdkantoorkosten krijgt doorberekend, zal niet direct duidelijk zijn of dat het gevolg is van de openstelling van bepaalde faciliteiten door het hoofdkantoor of slechts een verplichte betaling is ten behoeve van het algemene concernbelang, met in het beste geval een indirect, afgeleid individueel voordeel voor de concernvennootschap. Aan de hand van de feitelijke omstandigheden moet dan worden vastgesteld of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de doorberekening van de hoofdkantoorkosten en eventuele faciliteiten die het hoofdkantoor openstelt voor de concernvennootschap.

In voorkomende gevallen worden kosten via een forfaitaire maatstaf doorberekend. Dat kan verband houden met het feit dat in het algemeen kosten eerst worden gemaakt en dat later pas overeenstemming wordt bereikt over welk concernonderdeel welk deel van de kosten draagt.¹²⁸ Op grond van het Kennemer Golf & Country Club-arrest¹²⁹ doet een forfaitaire maatstaf naar mijn mening niet af aan de belastbaarheid van kostendoorberekeningen.¹³⁰ In dat arrest is namelijk beslist dat het feit dat een jaarlijkse contributie forfaitair bepaald is, niet afdoet aan het feit dat tussen een vereniging en haar leden over en weer prestaties worden gewisseld.

Bij kostendoorberekeningen kan de vraag spelen of sprake is van één dienst of van meerdere diensten. In paragraaf 6.9 is de problematiek rondom combinaties van handelingen in enkelvoudige verhoudingen aan de orde geweest. Op basis van de criteria uit het CPP-arrest moet worden bepaald of in een concreet geval sprake is van één of meerdere prestaties.¹³¹ Op basis van dezelfde criteria moet bij kostendoorberekeningen tussen concernonderdelen worden beoordeeld of één of meerdere diensten zijn verleend. Zolang het gewijzigde richtlijnvoorstel voor de plaats van dienst niet is aangenomen, komt bij kostendoorberekeningen die plaatshebben tussen belastingsplichtige concernonderdelen steeds de vraag op of deze vallen onder de hoofdregel van art. 43 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 1 Zesde richtlijn) of onder één van de bijzondere bepalingen van art. 44-57 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 Zesde richtlijn). In de zaak die heeft geleid tot HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141 en later tot HR 24 september 2004, nr. 39 537, BNB 2006/163 kwam de

126. Zie Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25 voor een voorbeeld van de toets of aan kostendoorberekeningen belastbare prestaties ten grondslag liggen.

127. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

128. Vgl. Peter Landon, VAT & The City, Croner.CCH Group Ltd, London, 2002, blz. 163.

129. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30. Zie nader over dit arrest paragraaf 6.4.2.

130. In dezelfde zin Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25.

131. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

vraag aan de orde of het doorbelasten van concernkosten¹³² aangemerkt diende te worden als één dienst of als meerdere diensten. Het ging daarbij om een Belgische concernvennootschap die concernkosten doorbelaste aan een Nederlands concernonderdeel. Zowel Van Kesteren als Hummel gaven in hun commentaar op vernoemd arrest van 1 maart 2002 aan dat de dienstverlening van de Belgische concernvennootschap naar alle waarschijnlijkheid één dienst vormde, waarop de hoofdregel van art. 6 lid 1 Wet OB 1968 van toepassing was.¹³³ De verzameling van kosten van diverse aard waarvoor één vergoeding werd betaald, leek hier ook wel op te wijzen.¹³⁴ Hof 's-Gravenhage onderkende na het arrest van 1 maart 2002 in een gemengd oordeel echter verschillende afzonderlijke diensten.¹³⁵ Er kon geen hoofddienst worden geïdentificeerd waarin de andere diensten opgaan, aldus het Hof. Geen van de diensten was bijkomend aan een andere dienst in die zin dat hij voor belanghebbende geen doel op zich was, maar slechts een middel om die andere dienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

Het Hoge Raad arrest van 24 september 2004, gelezen in samenhang met de uitspraak van Hof 's-Gravenhage, lijkt er op te wijzen dat als verschillende kostencategorieën zijn gespecificeerd splitsing in meerdere diensten eerder aan de orde is dan tot nu toe werd aangenomen.¹³⁶ Dit maak ik op uit het feit dat geconcludeerd werd tot splitsing van prestaties, terwijl er maar één vergoeding aan de orde was. Uit het arrest blijkt dus dat het bij doorbelastingen van concernkosten van groot belang is dat de aard van de verleende diensten duidelijk blijkt uit contracten, facturen en hiermee verband houdende correspondentie.¹³⁷ De vraag is overigens of een splitsing, zoals in deze zaak, recht doet aan de aard van dergelijke kostendoorberekeningen. Veelal vertonen de diverse (interne en externe) doorberekende kosten een dermate sterke onderlinge samenhang dat een splitsing in verschillende diensten niet voor de hand ligt. De bestaande concernrelatie brengt in de regel ook met zich mee dat de 'diensten' niet afzonderlijk kunnen worden afgenomen. Concernvennoot-

132. Het ging daarbij om: '(...) a great number of services on financial, commercial, strategic, marketing, personal level of which amongst: a. foreign currency advice, b. budgetary control, budgetary control, c. budget financing, f. budgeting, g. authorization, h. research of new locations, i. lay out new units, j. furnishing advice new units, k. development of marketing concepts, m. evaluation of counseling employees, n. career planning of employees en o. employees remuneration planning.' Zie HR 24 september 2004, nr. 39 537, BNB 2006/163, r.o. 4.5.2.

133. H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141 en C.J. Hummel, aantekening bij HR 1 maart 2002, nr. 36 020, FED 2002/233.

134. Het feit dat één vergoeding in rekening wordt gebracht, betekent blijkens HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224 niet per definitie dat er sprake is van één dienst. De aanwezigheid van één vergoeding vormt mijns inziens daarvoor wel een aanwijzing.

135. Weergegeven in r.o. 4.4.2 van het arrest van de Hoge Raad. Het betreft een zogenoemd gemengd oordeel, omdat het oordeel van het Hof zowel een juridisch als een feitelijk element bevat. Vgl. R.E.C.M. Niessen en C.M. Bergman, *Cassatie in belastingzaken*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 96-97.

136. T.G. Perié geeft in haar aantekening bij dit arrest in NTFR 2004/1577 aan dat er nu bij dit soort contracten eerder sprake zal zijn van meerdere te onderscheiden diensten dan van een onsplitbaar conglomeraat van diensten.

137. In dezelfde zin O. Smit en M.W. van Rijnsoever, *Doorbelasten van concernkosten*, BtwBrief 2005, nr. 2, blz. 8.

schappen kunnen op basis van de concernrelatie nu eenmaal zaken met elkaar doen op een andere wijze dan onafhankelijke derden. De concerntop kan de aard en de omvang van de onderlinge dienstverlening bepalen. De onderlinge dienstverlening kan dan ook bestaan uit één pakket dat niet op onnatuurlijke wijze uit elkaar kan worden getrokken.¹³⁸ Dat werd in deze zaak nog versterkt door het feit dat er voor de dienstverlening één vergoeding in rekening werd gebracht en door de summiere omschrijvingen van de activiteiten.

Als eenmaal is vastgesteld dat aan een kostendoorberekening prestaties onder bezwarende titel ten grondslag liggen, komt vervolgens de vraag op wat de aard is van die prestaties. De aard van de prestaties is onder meer van belang voor de plaats van prestatie, het tarief en de vrijstellingen. Uit het SPI-arrest van het Hof van Justitie EG volgt naar mijn mening dat bij kostendoorberekeningen de aard van de prestatie ongewijzigd blijft.¹³⁹ In dat arrest overwoog het Hof van Justitie EG namelijk dat art. 9 lid 2 onderdeel e 2^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn) aldus moet worden uitgelegd, dat het niet enkel van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van een belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert, maar tevens op onrechtstreeks ten behoeve van die adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.¹⁴⁰ Hoewel het arrest uitsluitend ziet op de plaats van de prestatie, kan aan het arrest een ruimere werking worden toegeschreven. Zo dient de 'doorberekeningsgedachte' naar mijn mening tevens te gelden voor het tarief en de vrijstellingen zonder recht op aftrek. Naar mijn mening heeft het Hof van Justitie EG in het SPI-arrest de, wat ik noem, 'doorberekeningsgedachte' als beginsel geaccepteerd.¹⁴¹ In een algemene verbruiksbelasting als de BTW mag het toevoegen van een extra schakel in de handelsketen niet leiden tot een andere BTW-kwalificatie van de prestatie die door die handelsketen gaat. Het object verandert dan namelijk niet. Bij kostendoorberekeningen wordt er in essentie een schakel in de handelsketen toegevoegd. De aard van de prestatie kan wel wijzigen, indien het concernonderdeel niet-ondergeschikte elementen aan de prestatie toevoegt of uit de prestatie licht. In een dergelijk geval wijzigt het object ook werkelijk.

In het bijzonder in de vrijgestelde sector streven concernonderdelen er naar om belaste kostendoorberekeningen te voorkomen. Eén van de mogelijkheden daartoe biedt de zogenoemde koepelvrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn

138. O. Smit en M.W. van Rijnsoever, Doorbelasten van concernkosten, BtwBrief 2005, nr. 2, blz. 7 achten het niet ondenkbaar dat de gemiddelde afnemer van een breed scala aan diensten tegen betaling van één fee, dit als één dienst beschouwt, bestaande uit de ondersteuning c.q. advies bij de bedrijfsvoering.

139. HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16.

140. Zie in vergelijkbare zin HvJ EG 5 juni 2003, nr. C-438/01 (Design Concept), V-N 2003/30.23.

141. Vgl. punt 4.4 van de conclusie van A-G Overgaauw van 24 juli 2003 bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76.

(voorheen: art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn).¹⁴² Op grond van die bepaling zijn vrijgesteld de diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven. De vrijstelling mag echter niet leiden tot verstoring van de mededinging. De vrijstelling wordt onder meer gebruikt in de financiële en verzekeringssector om niet-aftrekbare BTW te minimaliseren.¹⁴³ Het gebruik van het woord 'leden' in art. 132 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) lijkt te impliceren dat enkel verenigingen van de vrijstelling gebruik kunnen maken.¹⁴⁴ De vrijstelling geldt naar mijn mening echter voor alle juridische vormen waarin kan worden samengewerkt, waaronder concernvennootschappen.¹⁴⁵ In working paper nr. 450 van het BTW-comité¹⁴⁶ benadrukt de Europese Commissie dat het moet gaan om diensten die direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten van de leden. Algemene diensten, zoals schoonmaakdiensten, beveiligingsdiensten, juridische en fiscale adviesdiensten, verricht aan een groep banken vallen volgens de Europese Commissie niet onder de koepelvrijstelling, omdat zij niet direct nodig zijn voor vrijgestelde prestaties van de banken. Over de directe noodzaak van juridische en fiscale adviesdiensten kan naar mijn mening echter gediscussieerd worden. Financiële instellingen kunnen het zich tegenwoordig namelijk niet (meer) veroorloven om financiële producten in de markt te zetten zonder deze te toetsen op hun juridische en fiscale merites. Dergelijke diensten lijken mij dan ook direct nodig voor de desbetreffende vrijgestelde financiële prestaties. Zoals uit het Taksatorringen-arrest blijkt, moeten vrijstellingen weliswaar strikt worden uitgelegd, maar heeft de daarop betrekking hebbende rechtspraak niet tot doel een zodanige uitlegging te geven dat de bedoelde vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn.¹⁴⁷ Daarmee moet bij de uitleg van het begrip 'direct nodig' dan ook rekening worden gehouden.

142. Vgl. echter R.N.F. Zuidgeest, De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 618-623 die meent dat de praktische toepasbaarheid van de koepelvrijstelling zou worden vergroot, indien deze op bepaalde punten wordt aangepast.

143. Zie Working paper nr. 450 van het BTW-comité, opgenomen in B. Terra and J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 10.2.6. Beschikbaar op <http://online.2.ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 30 november 2006, 19.54 uur].

144. De Duitse tekstversie spreekt over 'Mitglieder', de Engelse tekstversie over 'members' en de Franse tekstversie over 'membres'.

145. In dezelfde zin Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 35, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 227 en B.G. van Zadelhoff, Preadvies en bespreking van het preadvies BTW-heffing van verenigingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 221, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 58. Zie voorts Hof Amsterdam 12 augustus 1985, V-N 1986, blz. 711 met betrekking tot een stichting.

146. Opgenomen in B. Terra and J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 10.2.6. Beschikbaar op <http://online.2.ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 30 november 2006, 19.55 uur].

147. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 62.

Een zeer strikte uitleg van de woorden 'direct nodig' in de zin dat het zou moeten gaan om een absolute noodzaak gaat mij te ver. Veeleer moet gedacht worden aan een functionele toets waarmee beoordeeld wordt wat de diensten die via de koepel worden verricht, bijdragen aan de activiteiten van de leden van de koepel.

Kostendoorberekeningen kunnen in Nederland volledig buiten de heffing worden gelaten, indien het leerstuk van kosten voor gemene rekening wordt toegepast. Toepassing van dat leerstuk resulteert er in dat kosten die gemaakt worden door één partner, maar die thuishoren bij alle partners, zonder BTW-heffing verdeeld kunnen worden onder de partners. Een en ander heeft alleen effect voor zover op de ingekochte kosten geen BTW drukt. In vrijgestelde verhoudingen kan op via voornoemd leerstuk de BTW-druk onder omstandigheden worden verlaagd. In HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301 geeft de Hoge Raad nadere criteria om te bepalen wanneer sprake is van kosten voor gemene rekening. Kostendoorberekeningen vallen volgens de Hoge Raad buiten de reikwijdte van de BTW indien de kosten worden gemaakt ten behoeve van de verschillende belastingplichtigen¹⁴⁸, maar in eerste instantie door één van hen worden betaald. De kosten moeten verder volgens een van tevoren vastgestelde verdeelsleutel¹⁴⁹ worden omgeslagen voor het werkelijke bedrag. Het risico van de kosten moet voorts alle belastingplichtigen aangaan volgens de overeengekomen verdeelsleutel. Het is echter de vraag hoe dit nationale leerstuk zich verhoudt tot de BTW-richtlijn. Kostendoorberekeningen die onder toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening buiten de heffing blijven, lijken in de Europese context gewoon belastbare prestaties te betreffen. Wellicht dat in het EDM-arrest¹⁵⁰ enige basis kan worden gevonden voor het leerstuk, maar zeker is dat niet.¹⁵¹ Onduidelijk is in ieder geval of en hoe het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan worden toegepast in grensoverschrijdende situaties.¹⁵²

7.4.6.2 Kostendoorberekeningen tegen een te lage vergoeding

De handelingen van concernvennootschappen of de voorwaarden waaronder zij die verrichten, kunnen hun oorsprong vinden in de kapitaalsrelatie tussen partijen. Zo-

148. Uit HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29 volgt dat de kosten moeten worden gemaakt ten behoeve van de verschillende belastingplichtigen uitsluit dat het resultaat van de verdeelsleutel is dat de kosten aan één partij worden toegerekend.

149. O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 10 en R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397 menen dat de verdeelsleutel na de vaststelling nog gewijzigd kan worden, terwijl K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 167 dit niet mogelijk acht. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, V-N 1999/38.15 acht bij een verbintenis voor onbepaalde tijd wijziging van de verdeelsleutel niet aan de orde. Bij het opnieuw afsluiten van een verbintenis voor bepaalde tijd is het vaststellen van nieuwe verdeelsleutel volgens Redactie Vakstudie-Nieuws geen probleem.

150. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

151. Vgl. R.N.F. Zuidgeest, De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 620 en M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

152. Zie daarover nader J.J.P. Swinkels, VAT-saving concepts and interpretations, VAT Monitor 2005, nr. 6, blz. 421.

als aangegeven in paragraaf 5.2.8.2, lijkt een houdstervennootschap, waarbij een belastingplichtige en een niet-belastingplichtige sfeer is te onderkennen, uitgaande handelingen te kunnen verrichten in één van beide sferen, dan wel in beide sferen tegelijk. In voornoemde paragraaf heb ik deze toerekeningsmogelijkheid aangeduid met de term 'labelen'. Wanneer een houdstervennootschap kosten tegen een te lage vergoeding doorberekent aan een dochtervennootschap die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verricht, treedt verbruiksverschuiving op. BTW die bij de dochtervennootschap niet aftrekbaar is, wordt namelijk als het ware omgezet in aftrekbaar BTW bij de houdstervennootschap. In een dergelijke situatie kan de stelling worden betrokken dat de houdstervennootschap de kosten heeft doorberekend in haar hoedanigheid als belastingplichtige én in haar hoedanigheid als niet-belastingplichtige aandeelhouder. Zoals ik in eerdergenoemde paragraaf heb beschreven, kan bij een kostendoorberekening tegen een te lage vergoeding correctie plaatsvinden door de houdstervennootschap geen volledig recht op aftrek te verlenen ter zake van de door haar ingekochte dienstverlening. Voor de argumenten die tegen een dergelijke benadering kunnen worden ingebracht, verwijs ik naar meergenoemde paragraaf.

In het bijzonder in de situatie dat een houdstervennootschap diensten betreft die zowel haarzelf als één of meer van haar dochtervennootschappen ten goede komen, bestaat het risico van verbruiksverschuiving. Zelfs als het 'labelen' van de ingekochte dienstverlening aan de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige aandeelhouderssfeer geacht moet worden onderdeel uit te maken van het huidige BTW-stelsel, is het in dergelijke situaties praktisch vaak nauwelijks mogelijk om een aanvaardbare toerekening te maken.

Zoals aangegeven in paragraaf 7.3.4, biedt de BTW-richtlijn lidstaten sinds kort de mogelijkheid om ter bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking voor prestaties die onder een normale prijs worden verricht een normale waarde te introduceren. Voorwaarde is wel dat te lage prijs tussen gelieerde partijen tot stand moet zijn gekomen. Op grond van art. 80 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 onderdeel a Zesde richtlijn) geldt voorts nog de voorwaarde dat de normale waarde slechts geïntroduceerd kan worden in gevallen waarin de afnemer geen volledig recht op aftrek heeft. In het Verenigd Koninkrijk bestaat deze mogelijkheid al bijna 20 jaar.¹⁵³ Landon wijst er dan ook terecht op dat de Britse fiscus ook in geval van kostendoorberekeningen tegen een te lage vergoeding een correctie van de maatstaf van heffing tot een normale prijs kan eisen.¹⁵⁴ Als de Staten-Generaal wetsvoorstel 30 061 aanneemt, kan verbruiksverschuiving via dergelijke kostendoorberekeningen ook in Nederland worden gecorrigeerd.

153. Zie de beschikking van de Raad die wordt geacht te zijn aangenomen op 11 april 1987 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11 van Richtlijn 77/38/EEG, PbEG 1987 L 132/22.

154. Peter Landon, VAT & The City, Croner.CCH Group Ltd, London, 2002, blz. 165.

7.4.6.3 *Kostendoorberekeningen tegen een te hoge vergoeding*

Onder omstandigheden kan het voorkomen dat een houdstervennootschap méér kosten doorberekent aan haar dochtervennootschappen dan op grond van zakelijke maatstaven verantwoord is. Voor de directe belastingen is in dat geval sprake van verkapt dividend. Hoewel verbruiksverschuiving zich op het eerste gezicht niet lijkt voor te doen, kan daar toch sprake van zijn. Het belang ligt niet in de aftrek van voorbelasting op de ingekochte dienstverlening die rechtstreeks verband houdt met de te hoge kostendoorberekening. De BTW op de ingekochte dienstverlening komt immers gewoon voor aftrek in aanmerking, omdat de houdstervennootschap handelt in haar hoedanigheid als belastingplichtige en de BTW op de ingekochte dienstverlening rechtstreeks toerekenbaar is aan de belaste kostendoorberekening. De BTW komt vermoedelijk tevens in aftrek bij de dochtervennootschap waaraan de kosten worden doorberekend. Het is immers moeilijk voorstelbaar dat via een te hoge kostendoorberekening een extra BTW-last wordt gecreëerd bij een dochtervennootschap die niet (volledig) aftrekgerechtigd is. Het belang van te hoge kostendoorberekeningen ligt mogelijk in de positieve beïnvloeding van het pro rata van de houdstervennootschap.¹⁵⁵ Hoe hoger de omzet is die een niet (volledig) aftrekgerechtigde houdstervennootschap genereert met belaste kostendoorberekeningen, hoe hoger haar pro rata is. Op grond van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 onderdeel c Zesde richtlijn) hebben lidstaten de mogelijkheid om een normale prijs te introduceren. Van die mogelijkheid kunnen lidstaten alleen gebruik maken als degene die de prestatie tegen een te hoge vergoeding verricht, geen volledig recht op aftrek heeft. Via deze weg kunnen lidstaten dus positieve beïnvloeding van het pro rata uitsluiten.

7.4.6.4 *Achterwege laten kostendoorberekeningen*

Het is verder mogelijk dat een houdstervennootschap om haar moverende redenen de kosten ter zake van door haar ingekochte dienstverlening, die geheel of ten dele ten goede komt aan andere concernonderdelen, niet doorberekent aan die concernonderdelen. De houdstervennootschap verricht dan geen diensten onder bezwarende titel in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn).¹⁵⁶ Afhankelijk van de feiten is overigens wellicht niet de houdstervennootschap, maar de dochtervennootschap voor de BTW aan te merken als afnemer van de door de houdstervennootschap ingekochte prestaties.¹⁵⁷ Voor de directe belastingen is bij het achterwege laten van de kostendoorberekening sprake van een informele kapitaalstorting. Zoals aangegeven in paragraaf 4.2.8.2, lijkt een houdstervennootschap, waarbij een belastingplichtige en een niet-belastingplichtige sfeer is

155. Vgl. de toelichting bij het voorstel van 16 maart 2005 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM 2005(89) def., blz. 7.

156. In dezelfde zin A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/6442, blz. 966.

157. Zie nader over het afnemersbegrip paragraaf 6.16 en 7.3.5.

te onderkennen, haar uitgaande prestaties te kunnen 'labelen' aan één van beide sferen of aan beide sferen tegelijk. In eerdergenoemde paragraaf heb ik opgemerkt dat het 'labelen' van de ingekochte dienstverlening aan de niet-belastingplichtige aandeelhouderssfeer van de houdstervennootschap mogelijk lijkt. Het gevolg daarvan is dat de houdstervennootschap geen recht op aftrek heeft van de BTW op de door haar ingekochte dienstverlening. Ik verwijs op dit punt naar meergenoemde paragraaf.

Het is de vraag of art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 onderdeel a Zesde richtlijn) lidstaten ook de mogelijkheid biedt om bij het achterwege laten van kostendoorberekeningen een correctie tot de normale waarde door te voeren. Indien geen kosten worden doorberekend, ontbreekt de vergoeding die aan een belastbare prestatie ten grondslag moet liggen. Gesteld kan dan ook worden dat correctie tot de normale waarde niet mogelijk is, omdat er geen sprake is van een belastbare prestatie in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Het is volgens mij echter niet in overeenstemming met de gedachte achter de ingevoerde anti-misbruikbepalingen om correctie tot de normale waarde niet toe te staan als de kostendoorberekening volledig achterwege blijft.

7.4.7 *Global contracting*

7.4.7.1 *Algemeen*

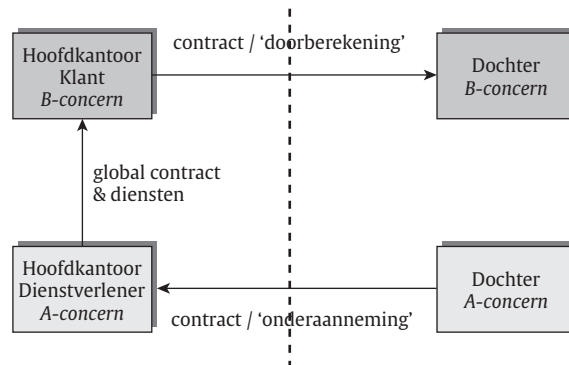
Steeds meer maakt het internationale bedrijfsleven gebruik van zogenoemde global contracts.¹⁵⁸ Op dat terrein kunnen ondernemingen in theorie significante 'supply chain efficiencies' behalen.¹⁵⁹ Onder 'global contracts' versta ik contracten die een hoofdkantoor van een concern sluit met een dienstverlener om bepaalde diensten te verlenen aan het hoofdkantoor zelf en/of aan dochtervennootschappen over de gehele wereld. De lokale dochtervennootschappen van het hoofdkantoor van de dienstverlener verrichten veelal de feitelijke werkzaamheden voor de dochtervennootschappen van het hoofdkantoor van de klant. Het hoofdkantoor van de dienstverlener heeft voor deze 'onderaanneming' in de regel een contract met zijn lokale dochtervennootschappen. Ter illustratie heb ik hieronder in figuur 1 een schematische weergave van global contracting opgenomen.¹⁶⁰

158. In het OESO rapport, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, 2004, blz. 12 erkent het fiscale comité van de OESO het toenemende belang van global contracts.

159. Vgl. OESO rapport, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, 2004, blz. 12 en G.C. Bulk, *Wereldwijde contracten en BTW*, BtwBrief 1998, nr. 2, blz. 3-6.

160. Deze weergave is ontleend aan voorbeeld III uit het OESO rapport, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, 2004, blz. 11.

Figuur 1. Global contracting



Vanuit BTW-perspectief is één van de belangrijkste problemen bij global contracting om te bepalen welke partijen prestaties verrichten en aan welke afnemer zij die prestaties verrichten. Zoals gezegd, zullen bij global contracting de lokale dochtervennootschappen van de dienstverlener de feitelijke werkzaamheden verrichten voor de dochtervennootschappen van de klant. Die omstandigheden roepen de vraag op of de lokale dochtervennootschappen van de dienstverlener hun prestaties, anders dan weergegeven in figuur 1, voor de BTW niet rechtstreeks verrichten aan de dochtervennootschappen van de klant (het B-concern) in plaats van aan hun eigen hoofdkantoor (van het A-concern).

De OESO wijst op de onzekerheid die bestaat over de BTW-behandeling van global contracts.¹⁶¹ In de eerste plaats is niet zeker of het hoofdkantoor van het B-concern uit figuur 1 de BTW op de diensten van de dienstverlener in aftrek kan brengen, omdat wellicht (a) een deel van de diensten wordt gebezigd door een branche in het buitenland of (b) het hoofdkantoor van het B-concern geheel of gedeeltelijk vrijgesteld is. In de tweede plaats is niet steeds duidelijk in welk land de doorberekening van het hoofdkantoor van het B-concern aan zijn buitenlandse dochtervennootschap belastbaar is. Indien de doorberekening aan BTW is onderworpen in het land van vestiging van het hoofdkantoor van het B-concern, is deze BTW mogelijk niet aftrekbaar voor de buitenlandse dochtervennootschap. Voorts is het mogelijk dat dubbele belastingheffing optreedt doordat wordt geheven in beide landen. In geval van een branche (vaste inrichting) speelt bovendien nog de vraag of de doorberekening wel kwalificeert als prestatie.¹⁶² In de derde plaats kan discussie ontstaan over de hoogte

161. OESO rapport, *The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles*, 2004, blz. 11.

162. Na HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 speelt deze vraag niet langer binnen de Gemeenschap; zie paragraaf 6.8.5.

van de doorberekening.¹⁶³ In de vierde plaats is niet steeds duidelijk in welk land de prestatie van de dochtervennootschap dan wel branche van het A-concern aan de dienstverlener van het A-concern aan belastingheffing is onderworpen, te meer daar het werkelijk gebruik van de dienst vermoedelijk plaats zal vinden in het land waar de dochtervennootschap dan wel branche is gevestigd.¹⁶⁴ De OESO stelt vast dat de met global contracting beoogde 'supply chain efficiency' in veel gevallen niet gerealiseerd zal worden doordat: (a) global contracts niet worden gesloten, of (b) de extra belasting- en compliancekosten de behaalde meeropbrengst of kostenbesparing te niet doen. Door de harmoniserende werking van de BTW-richtlijn spelen bovengenoemde onzekerheden naar mijn mening minder in situaties waarbij alleen EU-lidstaten zijn betrokken. Bovengenoemde problematiek zal zich voornamelijk voordoen in situaties waarbij niet-EU landen zijn betrokken. In EU-verhoudingen kunnen global contracts ten aanzien van bijvoorbeeld reparatiediensten wel tot problemen leiden, omdat die mogelijk tot BTW-registraties in verschillende lidstaten leiden.

7.4.7.2 *Civil recht*

De wijze waarop global contracts tot stand komen is divers. Duidelijk is dat bij global contracting het hoofdkantoor van de dienstverlener en het hoofdkantoor van het afnemende concern een overeenkomst aangaan. Deze overeenkomst zal meestal een zogenoemde raamovereenkomst zijn. In de raamovereenkomst zijn niet alleen de rechten en verplichtingen opgenomen die de hoofdkantoren over en weer hebben, maar tevens in meer of mindere mate de rechten en verplichtingen die de respectievelijke lokale dochtervennootschappen hebben. Het gaat dan bijvoorbeeld om een minimale afnameverplichting of een korting bij een minimale afname. In de verhouding hoofdkantoor – dochtervennootschap kunnen nog nadere overeenkomsten bestaan om de onderlinge rechten en verplichtingen vast te leggen. Bij global contracts zullen in de regel geen overeenkomsten bestaan tussen de lokale dochtervennootschappen. Een belangrijk voordeel van global contracting is immers dat de voorwaarden waaronder de dienstverlening wordt ingekocht en wordt verleend op het centrale hoofdkantoorniveau worden overeengekomen.

7.4.7.3 *Afnemer van de prestatie*

Een belangrijke vraag bij global contracts is welk onderdeel van het afnemende concern kwalificeert als afnemer van de verleende prestatie. In paragraaf 6.16 heb ik de problematiek met betrekking tot de afnemer van de prestatie in enkelvoudige ver-

163. Gelet op de subjectieve maatstaf die de Europese BTW kent, vormt het vaststellen van de hoogte van de vergoeding in beginsel geen probleem. Dat kan anders zijn als de betrokken lidstaten de normale waarde van art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) hebben geïmplementeerd; zie paragraaf 7.3.4.

164. In de Europese BTW speelt het criterium van het werkelijk gebruik in principe geen rol bij dienstverlening tussen belastingplichtigen. Dat kan anders zijn als een lidstaat gebruik heeft gemaakt van art. 58 onderdeel b BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn) om de plaats van dienst die in principe buiten de Gemeenschap is gelegen in zijn eigen lidstaat te situeren.

houdingen aan de orde gesteld. Zoals aangegeven in paragraaf 7.3.5, speelt deze problematiek nog sterker in concernverhoudingen, omdat de concernrelatie de mogelijkheid biedt tot het 'sturen' van de prestatiestromen richting de diverse concernonderdelen. In beide voornoemde paragrafen heb ik verdedigd dat de rechtsbetrekking tussen partijen doorslaggevend is om de afnemer van de prestatie te bepalen. Dat principe geldt derhalve tevens bij global contracting. In het voorbeeld dat ik heb gegeven in paragraaf 7.4.7.1 (figuur 1) wordt de afnemer van de prestatie dan ook vastgesteld aan de hand van de overeengekomen rechtsbetrekkingen. Dat betekent dat het hoofdkantoor van het A-concern de afnemer van de prestaties van zijn lokale dochtervennootschappen is. Het hoofdkantoor van het B-concern is op zijn beurt de afnemer van de prestaties van het A-concern. Tot slot zijn de dochtervennootschappen van het B-concern de afnemers van de prestaties van het hoofdkantoor van het B-concern. Zoals betoogd in paragraaf 6.16.4, kan naar mijn mening op deze systematiek slechts in uitzonderlijke situaties inbreuk worden gemaakt. Dat kan via fiscale kwalificatie (de civielrechtelijke, contractuele rechtsbetrekking weerspiegelt niet de fiscale rechtsbetrekking, omdat de fiscale wil en verklaring niet overeenstemmen) of via het leerstuk van misbruik van recht.¹⁶⁵

Concerns opereren echter niet alleen via buitenlandse dochtervennootschappen, maar tevens via buitenlandse vaste inrichtingen. Bij global contracting kunnen dus ook vaste inrichtingen betrokken zijn. Het bepalen van de afnemer van de prestatie is dan veel lastiger, omdat de (civielrechtelijke) rechtsbetrekking niet kan dienen als aanknopingspunt.¹⁶⁶ In de Europese jurisprudentie is de vraag op welke wijze prestaties moeten worden gealloceerd aan een vaste inrichting nog niet aan de orde geweest. Ook in de Nederlandse jurisprudentie is deze vraag geen onderwerp van geschil geweest.

In de Engelse zaak *Zurich Insurance Company*¹⁶⁷ stond het allocatievraagstuk wel centraal. Zakelijk weergegeven, waren de feiten in deze zaak als volgt. *Zurich Insurance Company* had een hoofdhuis in Zwitserland (hierna: 'ZIC Zwi') en een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk (hierna: 'ZIC UK'). Het bedrijf had een nieuw software systeem (SAP) aangeschaft. Bij de installatie van dat systeem in het Verenigd Koninkrijk waren adviseurs van *PricewaterhouseCoopers* (hierna: 'PwC') betrokken. ZIC Zwi had hiertoe in 1997 een raamovereenkomst gesloten met PwC in Zwitserland (hierna: 'PwC Zwi'). De lokale ZIC vestigingen, waaronder ZIC UK, hadden met de lokale PwC entiteiten, waaronder PwC in het Verenigd Koninkrijk (hierna: 'PwC UK'), onderhandeld over de software projecten. In 1998 sloot ZIC UK een contract met PwC UK voor het verrichten van softwarewerkzaamheden. Later in 1999 wijzigde de con-

165. Zie HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171.

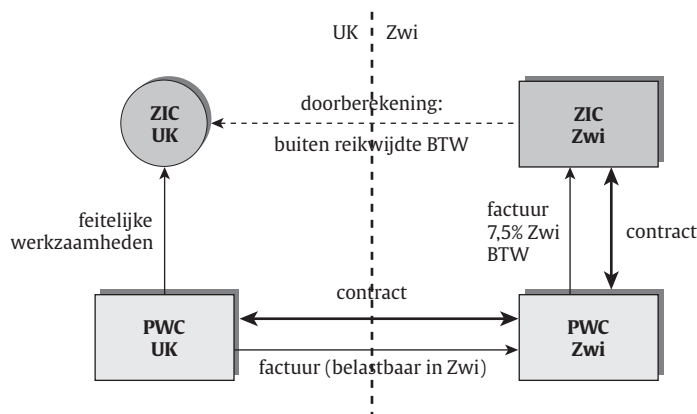
166. Formeel kan tussen een vennootschap en haar vaste inrichting namelijk geen civielrechtelijk contract bestaan. De vaste inrichting maakt immers onderdeel uit van de vennootschap. Wel zullen afspraken gemaakt zijn tussen het hoofdkantoor van de afnemer en zijn lokale dochtervennootschappen en de dienstverlener en de vaste inrichtingen die de feitelijke werkzaamheden uitvoeren.

167. Zie High Court of Justice (Chancery Division) 23 March 2006, [2006] EWHC 593 (Ch).

tractuele opzet. ZIC Zwi contracteerde namelijk rechtstreeks met PwC Zwi. PwC Zwi schakelde op haar beurt PwC UK in om de feitelijke werkzaamheden bij ZIC UK te verrichten. PwC UK stuurde voor haar dienstverlening aan PwC Zwi een factuur. De dienstverlening was belastbaar in Zwitserland op grond van art. 9 lid 2 onderdeel e 3^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn). PwC Zwi factureerde vervolgens ZIC Zwi met Zwitserse BTW. ZIC Zwi kon deze Zwitserse BTW in aftrek brengen, omdat deze BTW toerekenbaar was aan de doorberekening van de kosten aan ZIC UK.¹⁶⁸ Aangezien ZIC UK een vaste inrichting van ZIC Zwi was, viel deze kostendoorberekening buiten de reikwijdte van de BTW.¹⁶⁹

ZIC UK verrichtte vooral vrijgestelde verzekeringsprestaties. Daarom leverde de gekozen structuur BTW-voordeel op boven de eerder in 1998 gehanteerde variant, waarin PwC UK rechtstreeks presteerde aan ZIC UK. De vaste inrichting had dus slechts beperkt recht op aftrek gehad van de BTW die PwC UK haar in rekening gebracht zou hebben. De Engelse fiscus stelde zich echter op het standpunt dat PwC Zwi haar diensten rechtstreeks had verleend aan de vaste inrichting ZIC UK en niet aan het hoofdhuis ZIC Zwi. Ter illustratie heb ik hieronder in figuur 2 een schematische weergave van de feiten opgenomen.

Figuur 2. Zaak Zurich Insurance Company



In eerste aanleg oordeelde het VAT Tribunal in overeenstemming met de contractuele relaties dat ZIC Zwi de afnemer was van de diensten van PwC Zwi. In hoger beroep besliste het High Court of Justice echter dat de vaste inrichting ZIC UK de afnemer van de adviesdiensten van PwC Zwi was. ZIC UK was namelijk de vaste inrichting waarvoor PwC Zwi de adviesdiensten verrichtte. Op grond van art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn) is dat het criterium voor

168. Zie nader over Zwitserse BTW en hoofdhuis-vaste inrichting structuren Harun Can, Swiss VAT treatment of cross-border services between a company's head office and its fixed establishment, VAT Monitor 2006, nr. 6, blz. 424-427.

169. Zie HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184 en paragraaf 6.8.5.

de allocatie van 56-1 (voorheen: 9-2-e) diensten aan vaste inrichtingen. Het High Court of Justice oordeelde dat de gesloten contracten niet het belangrijkste waren. Het gaat er om aan wie de diensten feitelijk waren verleend. Bovendien besliste het High Court of Justice dat het situeren van de plaats van dienst bij ZIC UK leidde tot een rationeel resultaat waarmee niet-heffing en concurrentievervalsing werd voorkomen.¹⁷⁰

Hoewel dit niet in geschil was, kan nog de vraag worden opgeworpen of ZIC UK niet beschouwd had moeten worden als de afnemer van de prestaties van PwC UK.¹⁷¹ De feitelijke werkzaamheden werden immers door PwC UK uitgevoerd en de eerdere contractuele relatie bestond ook tussen ZIC UK en PwC UK. Een dergelijk standpunt is echter zeer verstrekkend, omdat het inbreuk maakt op de rechtsbetrekking tussen PwC UK en PwC Zwi en op de rechtsbetrekking tussen PwC Zwi en ZIC Zwi. Bezien vanuit het beginsel van de contractsvrijheid, dat onderdeel uitmaakt van het gemeenschapsrecht, moet de partij waarmee een rechtsbetrekking is aangegaan hebben te gelden als afnemer van een prestatie.¹⁷² Eventueel ongewenste gevolgen kunnen worden tegengegaan via fiscale kwalificatie of toepassing van het leerstuk misbruik van recht. Het Engelse High Court of Justice heeft gekozen voor (fiscale) kwalificatie en geoordeeld dat ZIC UK moet worden beschouwd als de afnemer van de prestaties van PwC Zwi. Daarmee heeft de rechter naar gekozen voor de meest proportionele methode om heffing in de lidstaat van het verbruik plaats te laten vinden, terwijl de rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen zo veel mogelijk gerespecteerd worden. De uitkomst in deze zaak lijkt overigens (mede) ingegeven te zijn door het feit dat ZIC UK in de situatie vóór de contractuele wijziging de afnemer van de prestaties van PwC UK was.

Bedacht moet worden dat het een beslissing van een Engelse rechter betreft en geen oordeel van het Hof van Justitie EG. De zaak is dan ook niet beslissend voor de Europese en de Nederlandse praktijk. Naar mijn mening zijn er ook situaties denkbaar waarbij het hoofdhuis en niet de vaste inrichting als afnemer van de prestatie kwalificeert. De allocatie van diensten aan een vaste inrichting is immers een feitelijke kwestie. Ik denk in het bijzonder aan situaties waarin het hoofdhuis centraal diensten inkoopt en die volgens een verdeelsleutel doorberekent aan meerdere vaste inrichtingen. In dergelijke gevallen zal het hoofdhuis veelal de controle over het inkoopproces hebben en daarmee in economisch opzicht waarde toevoegen aan de ten behoeve van de vaste inrichtingen ingekochte diensten. Daarmee geldt het hoofdhuis als de partij *waarvoor* de diensten worden verricht.

170. In dit verband verwijst het High Court of Justice naar HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 2251, HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662 en HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL), V-N 2005/32.26.

171. Gelet op het geschil, had een dergelijk standpunt nog effect kunnen sorteren. De te verleggen BTW ter zake van de (vermeende) dienstverlening van PwC Zwi zou dan namelijk niet aan de orde kunnen zijn.

172. Vgl. paragraaf 6.16.

Het belangrijkste argument om in situaties waarin centrale inkoop via het hoofdhuis plaatsvindt, het hoofdhuis ook daadwerkelijk te beschouwen als de afnemer van de diensten is naar mijn mening het 'chaos'-argument. In geval van centrale inkoop kan van een dienstverlener niet in redelijkheid worden gevraagd om na te gaan welke vaste inrichtingen zijn diensten afnemen en in welke mate zij dat doen. De verdeelsleutel waarop het hoofdhuis de doorberekening aan de vaste inrichtingen baseert, is een interne kwestie waar de dienstverlener geen zicht op heeft. Het Hof van Justitie EG rangschikt rechtszekerheid en eenvoud onder de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.¹⁷³ Zo moet om de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van BTW te vergemakkelijken, af worden gegaan op de objectieve aard van de betrokken handeling, uitzonderingen daargelaten.¹⁷⁴ Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en eenvoud voor de dienstverlener meen ik dan ook dat bij centrale inkoop via het hoofdhuis dat hoofdhuis dient te kwalificeren als afnemer van de diensten van de dienstverlener. Dit sluit aan bij het betoog van Terra, die meent dat in geval van twijfel over de afnemer van de prestatie in hoofdhuis – vaste inrichting situaties het hoofdhuis heeft te gelden als afnemer van de prestatie.¹⁷⁵

7.4.7.4 Onzekerheden met betrekking tot consumptiebelastingen

De in paragraaf 7.4.7.1 weergegeven onzekerheden die de OESO bij global contracting heeft signaleerd, zouden (gedeeltelijk) moeten kunnen worden ondervangen door het communautaire BTW-stelsel. Een uniforme uitleg van bijvoorbeeld de plaats van dienstregels moet afdoende zijn om een deel van de problemen te ondervangen. De praktijk wijst echter uit dat niet alle lidstaten dezelfde diensten hetzelfde classificeren, waardoor dubbele heffing of geen heffing optreedt. Bij dienstverlening tussen belastingplichtigen lost het gewijzigde richtlijnvoorstel voor de plaats van dienst deze problemen adequaat op.¹⁷⁶ Op grond van de voorgestelde hoofdregel zijn prestaties immers belastbaar in het land waar de belastingplichtige afnemer is gevestigd. Ook als overeenstemming wordt bereikt over het richtlijnvoorstel, acht ik het wenselijk dat de mogelijkheid tot arbitrage wordt ingevoerd. Net zoals in belastingverdragen voor de directe belastingen al is geregeld, kan daarmee zowel dubbele heffing als niet-heffing worden voorkomen.

173. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49. De erkenning van het rechtszekerheidsbeginsel komt daarnaast naar voren in onder meer HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260, r.o. 60, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (Sudholz), V-N 2004/24.16, r.o. 34, HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16, r.o. 32 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 72.

174. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49.

175. B.J.M. Terra, *The place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, blz. 114.

176. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

Dubbele heffing en niet-heffing kunnen verder voorkomen in situaties waarin een lidstaat en een derde land zijn betrokken. Ruppe en Eriksen hebben in dat verband gewezen op de mogelijkheid van belastingverdragen voor de indirecte belastingen.¹⁷⁷ Voor wat betreft de verhouding tussen de Gemeenschap en derde landen pleit ik voor het sluiten van belastingverdragen. Het lijkt mij wenselijk om daarin, in aansluiting op de systematiek van de belastingverdragen op het terrein van de directe belastingen, uniforme principes, definities en regels te formuleren. Aangezien de systemen op het gebied van de indirecte belastingen verschillen (denk bijvoorbeeld aan de Europese BTW, de Amerikaanse sales tax en de Australische GST), zal dat echter niet eenvoudig zijn. De stap naar een deugdelijke arbitrageregeling, zoals ik ook bepleit voor intra-EU verhoudingen, lijkt echter kleiner. Het is dan ook zaak dat in het bijzonder op dat punt (in OESO verband) actie wordt ondernomen.

7.4.8 Fusies, overnames en splitsingen

7.4.8.1 Algemeen

Zoals opgemerkt in paragraaf 3.7.2 zijn ondernemingen niet statisch van aard. Dat geldt tevens, en misschien zelfs in het bijzonder, voor concerns. In dat kader zijn concerns betrokken bij fusies en overnames. Fusie heeft betrekking op de samenvoeging van ondernemingen zodat zij in economisch opzicht één geheel gaan vormen.¹⁷⁸ De term 'fusie' ziet op de situatie waarin twee evenwaardige fusiepartners besluiten zich aaneen te sluiten, terwijl de term 'overname' ziet op de situatie waarin een economisch sterkere (grotere) onderneming een kleinere onderneming overneemt.¹⁷⁹ Bartman en Dorresteyn onderscheiden vier verschillende fusievormen: de bedrijfsfusie, de aandelenfusie, de juridische fusie en de contractuele fusie.¹⁸⁰ Van deze fusievormen komt de aandelenfusie het meeste voor in de praktijk.¹⁸¹

Een bedrijfsfusie vindt plaats door een activa/passiva transactie waarbij een onderneming of een deel daarvan wordt verkocht en geleverd. Bij aandelenfusie is sprake van samenvoeging van ondernemingen door verwerving van de zeggenschap over een kapitaalvennootschap door middel van de verkrijging van aandelen. De juridi-

177. Hans Georg Ruppe, General report, in: International problems in the field of general taxes on sales of goods and services, Cahiers de droit fiscal international, volume 68b, Kluwer, Deventer, 1983, blz. 141-142 en N.P. Eriksen, Should tax treaties play a role for consumption taxes?, Intertax 2005, nr. 4, blz. 166-169.

178. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 329. Voor vergelijkbare definities verwijs ik naar Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 567, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69, Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.14 en P. Sanders en W. Westbroek, BV en NV, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 576.

179. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.16. In dezelfde zin W.J. Slagter, Compendium van het ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 587.

180. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69-70.

181. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 568.

sche fusie vindt zijn oorsprong in de Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht en is in Nederland wettelijk geregeld.¹⁸² Bij juridische fusie gaan de vermogens van één of meer verdwijnende rechtspersonen over op één verkrijgende rechtspersoon. Contractuele fusie ziet op de samenvoeging van ondernemingen door concentratie van de zeggenschap door middel van daarop gerichte overeenkomsten. Deze overeenkomst kan zijn een samenwerkingsovereenkomst of de afspraak dat over en weer dezelfde personen in de leidinggevende organen worden benoemd, waardoor personele unies ontstaan.¹⁸³ Contractuele fusie doet zich voor in situaties waarin de verkrijging van zeggenschap over de onderneming door van middel van bedrijfs- of aandelenfusie niet mogelijk is of ongewenst is.¹⁸⁴ Zo zijn er bijvoorbeeld bij een stichting geen lidmaatschapsrechten en kan bij een vereniging, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij geen meerderheid van stemmen worden verworven die de gewenste zeggenschap oplevert. In de volgende subparagrafen komen de BTW-aspecten van de vier fusievormen aan de orde.

Daarnaast behandel ik de juridische splitsing. Bij splitsing gaat het in hoofdzaak om splitsing van de rechtsdrager als/met overgang van een deel van het vermogen op nieuw opgerichte of reeds bestaande rechtsdragers.¹⁸⁵ De juridische splitsing vindt zijn oorsprong in de Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht en is in Nederland wettelijk geregeld.¹⁸⁶ Juridische splitsing is naast juridische fusie voornamelijk van belang als middel om reorganisatie van ondernemingen 'onder algemene titel' gestalte te geven.¹⁸⁷

7.4.8.2 Bedrijfsfusie

De overdracht of overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) is in paragraaf 6.7.7 voor enkelvoudige verhoudingen aan de orde geweest. De daarmee corresponderende bepaling voor diensten art. 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) heb ik in paragraaf 6.8.4 behandeld. Er bestaat op dit punt geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Ik verwijs dan ook naar paragraaf 6.7.7 en 6.8.4. Indien een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goe-

182. Richtlijn 77/855/EEG van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 9 oktober 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende fusies van naamloze vennootschappen, PbEG 1978 L 295/36 en art. 2:308, 2:309-323 en 2:324-334 BW.

183. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69-70.

184. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.18.

185. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.110.

186. Richtlijn 82/891/EEG van 17 december 1982 van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 17 december 1982 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende splitsingen van naamloze vennootschappen, PbEG 1982 L 387/47 en art. 2:308, 2:334a-334u en 2:334v-334ii BW.

187. Zie L.C.A. Verstappen, Onderneming en overdracht onder algemene titel, Preadvies van de vereniging van 'Handelsrecht' 2002, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002, blz. 53.

deren overgaat tussen concernonderdelen die deel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), hebben art. 19 en 29 BTW-richtlijn echter geen betekenis. De overgang vindt dan immers plaats binnen één belastingplichtige, zodat aan die bepalingen niet kan worden toegekomen. De bepalingen zijn in die situatie dan ook niet nodig.

7.4.8.3 Aandelenfusie

7.4.8.3.1 Algemeen

Bij aandelenfusie is sprake van samenvoeging van ondernemingen door verwerving van de zeggenschap over een kapitaalvennootschap door middel van de verkrijging van aandelen. In Europa noch in Nederland is de aandelenfusie in regelgeving neergelegd. Primair is de aandelenfusie een koopovereenkomst gericht op verwerving van aandelen in de 'doelwit-vennootschap'¹⁸⁸ tussen de koper en de aandeelhouder(s) van de over te nemen vennootschap als verkoper(s).¹⁸⁹ Bij een aandelenfusie moet derhalve worden gekeken naar de BTW-positie van de verkopende aandeelhouder(s) en de koper van de aandelen. Hierna ga ik achtereenvolgens in op de BTW-aspecten van de aankoop van aandelen en van de verkoop van aandelen.

7.4.8.3.2 Aankoop van aandelen

De aankoop van aandelen vormt voor de BTW geen prestatie onder bezwarende titel, omdat de *aankoop* van lichamelijke en onlichamelijke zaken geen prestatie onder bezwarende titel is voor het aankopende subject. In het Cibo-arrest heeft het Hof van Justitie EG beslist dat een houdstervennootschap de BTW op de kosten die verband houden met de aankoop van een deelneming in een dochteronderneming in aftrek kan brengen conform het *pro rata*.¹⁹⁰ De kosten voor de verwerving van een deelneming maken namelijk deel uit van de algemene kosten van een belastingplichtige houdstervennootschap en vertonen dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met het geheel van haar bedrijfsactiviteiten. Swinkels acht een nadeel van de bedrijfseconomische benadering van het recht op aftrek dat de feitelijke en juridische band tussen handeling en voorbelasting wordt verlaten.¹⁹¹

De benadering van het Hof van Justitie EG leidt naar mijn mening echter tot een wenselijk resultaat. Bij een belastingplichtige houdstervennootschap behoort, in verband met de neutraliteit, geen BTW te drukken, indien en voorzover de belastingplichtige recht heeft op aftrek van BTW. De benadering van de Europese Commissie in de zaak Cibo, waarin geen plaats is voor aftrek van BTW op verwervingskosten, acht ik dan ook onjuist. De Europese Commissie stond een feitelijke en juridische

188. In de praktijk veelal aangeduid met de term 'target'.

189. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.17.

190. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31. Zie voorts paragraaf 6.15.

191. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31.

band tussen handeling en voorbelasting voor.¹⁹² De feitelijke en juridische band tussen handeling en voorbelasting wordt bij algemene kosten echter altijd verlaten.¹⁹³ Kenmerkend voor algemene kosten is immers dat een rechtstreekse toerekening aan uitgaande handelingen niet mogelijk is. Wel moet naar mijn mening steeds worden vastgesteld of verwervingskosten van een deelneming algemene kosten zijn of dat dit kosten zijn die buiten het kader van de belastingplicht zijn opgekomen. Indien, zoals in het geval van Cibo, de deelneming na verwerving wordt aangehouden als belastingplichtige, zijn de verwervingskosten van de deelneming kosten die de houdstervennootschap maakt in haar hoedanigheid als belastingplichtige. Aangezien rechtstreekse toerekening niet mogelijk is, betreft het dan algemene kosten. Er bestaat namelijk en rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en het geheel van de bedrijfsactiviteiten van de houdstervennootschap. De BTW op deze kosten kan dan ook conform het pro rata in aftrek worden gebracht.

7.4.8.3.3 Verkoop en overdracht van aandelen

In de literatuur is in het bijzonder naar aanleiding van de arresten HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 veel aandacht besteed aan de verkoop en overdracht van aandelen.¹⁹⁴ De Hoge Raad oordeelde in deze arresten dat de verkoop van aandelen niet is aan te merken als een economische activiteit en buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) valt, met uitzondering van bedrijfsmatige handel in effecten. Wel bestaat in principe recht op aftrek van voorbelasting op kosten die verband houden met de verkoop van aandelen, omdat deze kosten worden gemaakt in het kader van de onderneming van de belastingplichtige. Dit standpunt lijkt op gespannen voet te staan met

192. Blijkens r.o. 26 was volgens de Europese Commissie namelijk ieder recht op aftrek van de belasting over de kosten in verband met de verwerving van aandelen uitgesloten, aangezien deze kosten geen verband hielden met enige handeling die binnen het toepassingsgebied van de BTW valt.

193. Zie HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26, HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313 alsmede paragraaf 6.15.

194. Zie onder meer A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 788-797, A. van Dongen, Spiegelbeeld van Cibo. Aftrek van voorbelasting bij verkoop aandelen, BtwBrief 2003, nr. 6/7, blz. 7-10, O.L. Mobach en H.W.M. Mens, BTW op kosten verkoop deelneming aftrekbaar, BTW-bulletin 2003, nr. 3, blz. 11-13, Jeroen Bijl and Judit Kerékgyártó, Recovery on input VAT incurred on costs relating to the sale of shares, VAT Monitor 2003, nr. 3, blz. 209-211, A. van Dongen, BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 964-970, G.J. van Norden, De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 3-7, A. van Dongen, Handelingen in aandelen en andere waardepapieren, BtwBrief 2004, nr. 10, blz. 3-8, H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704, R.A. Wolf, EDM: new guidance from Luxembourg, VAT Monitor 2004, nr. 4, blz. 251-255, J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 828-835, Christian Amand en Frederik De Rick, Is de BTW op kosten gerelateerd aan de verkoop van aandelen aftrekbaar, TFR 2005, nr. 276, blz. 155-159 en G.J. van Norden, Verkoop en overdracht minderheidsparticipaties, BtwBrief 2006, nr. 1, blz. 3-7.

het BLP-arrest van het Hof van Justitie EG.¹⁹⁵ Daaruit volgt immers dat in principe¹⁹⁶ geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de vrijgestelde verkoop van aandelen.

Aandelen en BTW

Allereerst ga ik in op de principiële vraag of de verkoop en overdracht van aandelen wel in de BTW moeten worden betrokken. Van Hilten heeft het standpunt ingenomen dat de verkoop van aandelen niet in de verbruikerssfeer ligt.¹⁹⁷ Bezien vanuit de consument vertegenwoordigt de aanschaf van aandelen geen consumptie, maar het vasthouden en mogelijk vergroten van koopkracht (sparen). De consument maakt als het ware zijn overtollige koopkracht actief door te participeren in het eigen kapitaal van de onderneming, aldus Van Hilten. Zij heeft in haar proefschrift de door de consument met de aanschaf van aandelen in een bedrijf ingebrachte koopkracht vergeleken met arbeid: voor de onderneming waarin de consument aandelen houdt vertegenwoordigt de ingebrachte koopkracht als het ware dezelfde functie als ingebrachte arbeid: te weten de mogelijkheid om de productie te verhogen.¹⁹⁸ Dat hoort volgens haar niet thuis in een verbruiksbelasting. Zij is van mening dat het niet als

195. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030. A. van Dongen, BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 965 betoogt dat het BLP-arrest geen antwoord geeft op de vraag of de verkoop van aandelen als deelneming is vrijgesteld. In haar optiek veronderstelde de verwijzende Engelse rechter dat de verkoop van aandelen was vrijgesteld en is het niet aan het Hof van Justitie EG om in deze veronderstelling te treden. Ik onderschrijf echter de visie van H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704 dat het Hof van Justitie EG een nuttig antwoord behoort te geven op gestelde prejudiciële vragen. Zie HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-334/95 (Krüger), Jur. 1997, blz. I-04517, r.o. 22 en 23:

'22 Volgens vaste rechtspraak staat het in het kader van de bij artikel 177 van het Verdrag ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof aan het Hof om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen.

23 Met het oog hierop moet het Hof de hem voorgelegde vragen herformuleren of nagaan, of een vraag over de geldigheid van een bepaling van gemeenschapsrecht op een juiste uitlegging van de betrokken bepaling berust.'

In dezelfde zin HvJ EG 28 november 2000, nr. C-88/9 (Roquette Frères), blz. I-10465, r.o. 18 en HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 21. Het oordeel dat voor een vrijgestelde prestatie geen recht op aftrek bestaat, acht ik niet nuttig, gelet op het belang dat is gemoeid met de aftrek van BTW op verkoopkosten. Ik acht het onwaarschijnlijk dat het Hof van Justitie EG zich niet van dat belang bewust is geweest.

196. Behoudens de uitzondering van art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn) voor de verkoop van aandelen aan een buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer.

197. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 21. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 835. Zie ook D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 241-242 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 229.

198. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 21.

prestatie beschouwen van de verkoop van aandelen de meest zuivere manier is om aandelenoverdracht (dat wil zeggen de keerzijde van de aanschaf van aandelen) buiten de BTW te houden.

Ik deel de mening van Van Hilten ten dele. Ik onderschrijf de parallel die zij trekt tussen de inbreng van arbeid en de ingebrachte koopkracht in de vorm van aandelen. Naar mijn mening moet echter een scherp onderscheid worden gemaakt tussen transacties in de kapitaalsfeer (de verhouding tussen vennootschap en aandeelhouder) en transacties op de effectenmarkt (de verhouding tussen oude en nieuwe aandeelhouders). Waar het gaat om het nemen van aandelen aan de bron (rechtstreeks van de vennootschap) is sprake van inbreng, van sparen en niet van consumptie. De uitgifte van aandelen is volgens het Hof van Justitie EG ook geen economische activiteit, geen prestatie.¹⁹⁹ Dat ligt naar mijn mening anders bij de verkoop van reeds uitgegeven aandelen door een aandeelhouder aan een nieuwe aandeelhouder. De verkoop van aandelen vindt plaats op de effectenmarkt²⁰⁰ tussen een aandeelhouder en een derde partij. Er is geen sprake van inbreng of een andersoortige transactie in de kapitaalsfeer die buiten de reikwijdte van de BTW blijft. Dan blijft de vraag staan, wat – gezien vanuit de consument – het verschil is tussen het nemen van aandelen aan de bron en het kopen van een aandeel van een bestaande aandeelhouder. Betoogd kan worden dat voor de consument in beide gevallen sprake is van sparen en niet van consumptie. Van Hilten constateert zelf echter terecht dat in de Europese BTW de zaak benaderd wordt vanuit de belastingplichtige en niet vanuit de consument.²⁰¹ De BTW is volgens art. 1 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Eerste richtlijn) een algemene verbruiksbelasting. De BTW is in haar feitelijke vormgeving een transactiebelasting of verkeersbelasting.²⁰² Bij de verkoop van aandelen op de effectenmarkt vindt een transactie plaats die binnen de reikwijdte van de BTW als transactiebelasting valt. Daarop wijst naar mijn mening ook de tekst van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn).²⁰³ De vergelijking met beleggingsvastgoed en andere beleggingen in goederen, zoals goud of kunst, werkt naar mijn mening verhelderend. Bij de verkoop van dergelijke beleggingsobjecten wordt algemeen aanvaard dat deze economische activiteiten vormen en vallen binnen de werkingssfeer van de BTW. Ook de verkoop van aandelen vormt een verkoop van activa door de belastingplichtige aandeelhouder. Indien een consument de beleggingsobjecten in voornoemde zin aankoopt, is sprake van sparen en niet van consumptie. In die gevallen behoort de verkoop van die beleggingsobjecten

199. Zie HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552 alsmede paragraaf 7.4.9.1.

200. Met de term 'effectenmarkt' doel ik hier niet op een gereguleerde effectenmarkt, zoals de beurs. Ik wil er mee aangegeven dat de verkoop van aandelen plaatsvindt op een economische markt, waarbij de prijs voor de aandelen tot stand komt via vraag en aanbod.

201. M.E. van Hilten, noot bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197.

202. Uit HvJ EG 8 juli 1986, nr. 73/85 (Kerrutt), Jur. 1986, blz. 2219 kan worden afgeleid dat het Hof van Justitie EG de BTW (ook) als een verkeersbelasting ziet. Ook A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 794 geven aan dat het in de BTW gaat om een transactiebelasting (een objectbelasting).

203. In andere zin M.E. van Hilten, noot bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197.

echter niet buiten de reikwijdte van de BTW te blijven, enkel om de reden dat vanuit het oogpunt van de consument sprake is van sparen. Datzelfde heeft naar mijn mening te gelden voor de verkoop van aandelen. Het feit dat de genoemde beleggingsobjecten goederen zijn in de zin van art. 14 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 Zesde richtlijn) en dat aandelen onlichamelijke zaken zijn, mag mijns inziens geen verschil maken.

Aandelenfusie versus bedrijfsfusie

Een tweede belangrijke voorvraag is of het resultaat waartoe de Hoge Raad komt wenselijk is. De 'BLP-lijn'²⁰⁴ kan tot merkwaardige resultaten leiden. Consequente toepassing van die lijn betekent namelijk dat een volledig aftrekgerechtigde belastingplichtige die aandelen verkoopt, geen recht heeft op aftrek van de BTW op de kosten die daarmee samenhangen.²⁰⁵ De verkoop van aandelen kwalificeert immers als vrijgestelde handeling inzake effecten in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn). Indien de koper van de aandelen buiten de Gemeenschap is gevestigd, bestaat overigens wel recht op aftrek op grond van art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn). De arresten van de Hoge Raad lijken wel te hebben geleid tot een wenselijk resultaat.²⁰⁶ Een dergelijke belastingplichtige heeft volgens de Hoge Raad namelijk recht op aftrek conform het pro rata, dat in dit geval 100% is. Daarmee werkt de overdracht van aandelen BTW-technisch op dezelfde manier uit als een bedrijfsfusie (overdracht van een algemeenheid van goederen).²⁰⁷ Ik acht het wenselijk dat bedrijfsoverdrachten, ongeacht de wijze waarop zij worden geëffectueerd (via bedrijfs- of aandelenfusie), voor de BTW gelijk worden behandeld. Het verdient namelijk de voorkeur dat de BTW, en de fiscaliteit in het algemeen, niet van invloed is op de wijze waarop bedrijfsoverdrachten worden vorm gegeven.

Anders dan de Hoge Raad, ben ik echter van mening dat naar huidig recht de verkoop van aandelen een economische activiteit, een prestatie vormt (zie hierna). Het wenselijke resultaat (aftrek conform het pro rata) kan worden bereikt door de suggestie van Lamers op te volgen.²⁰⁸ Lamers stelt voor om een bepaling te introduceren die analoog aan art. 6 lid 5 Zesde richtlijn (thans: art. 29 BTW-richtlijn) aandelentransacties niet aanmerkt als een prestatie voor de BTW-heffing. Daarmee zou zijns inziens meer recht worden gedaan aan de uitgangspunten van de BTW dan met een vrijstelling. Vooralsnog lijkt het er echter niet op dat de richtlijnwetgever plannen in

204. Zie HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030.

205. Daarnaast telt de omzet die wordt behaald met de verkoop van de aandelen mee als vrijgestelde omzet in het pro rata, tenzij de aandelen worden verkocht aan een afnemer die buiten de Gemeenschap is gevestigd; zie art. 174 lid 1 jo. art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 1 jo. art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn).

206. Ook J.J.M. Lamers, *De etiquette van het aandeel in de BTW*, WFR 2005/6627, blz. 835 komt tot die conclusie, hoewel hij de argumentatie van de Hoge Raad zwak acht en de conclusie van de Hoge Raad onjuist.

207. Zie art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 jo. art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) alsmede paragraaf 7.4.9.2.

208. J.J.M. Lamers, *De etiquette van het aandeel in de BTW*, WFR 2005/6627, blz. 835.

die richting heeft.²⁰⁹ Door de introductie van een dergelijke bepaling zou tevens worden bereikt dat de versturende invloed van de verkoop van aandelen op het pro rata te niet wordt gedaan. Dat laatste kan in mijn optiek ook worden bereikt door de verkoop van aandelen te zien als een bijkomstige financiële prestatie in de zin van art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn).²¹⁰ Indien de verkoop van aandelen wordt gekwalificeerd als een dergelijke prestatie, telt de omzet die daarmee wordt behaald namelijk niet mee voor het pro rata. Gelet op het EDM-arrest²¹¹, is het echter onzeker of de verkoop van aandelen kan kwalificeren als een bijkomstige financiële prestatie. Het Hof van Justitie EG merkt financiële prestaties namelijk aan als bijkomstige handelingen, indien en voorzover deze handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor BTW verschuldigd is. Bij de verkoop van aandelen zullen juist vaak aanzienlijke kosten met BTW worden gemaakt. Indien de omvang van de verkoopkosten in verhouding tot de totale kosten van de belastingplichtige echter gering is, kan de verkoop van aandelen naar mijn mening nog wel kwalificeren als bijkomstige financiële prestatie in de zin van art. 174 lid 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 19 lid 2 Zesde richtlijn). Andere alternatieven om een wenselijker resultaat te krijgen, zijn het afschaffen van de vrijstelling met recht op aftrek voor de verkoop van aandelen, eventueel in combinatie met de introductie van een vrijstelling mét recht op aftrek of van een verlaagd tarief. Daarbij geldt dan wel dat er volledige aftrek bestaat voor de BTW op de kosten die toerekenbaar zijn aan de verkoop van aandelen en geen aftrek conform het pro rata.

Arresten Hoge Raad onjuist: verkoop aandelen is een prestatie

In HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 oordeelde de Hoge Raad dat een houdstervennootschap die zich tegen betaling moeide in het beheer van haar deelneming, conform het pro rata recht had op aftrek van BTW op de kosten ter zake van de verkoop van deze deelneming. De Hoge Raad was van mening dat uit het Cibo-arrest²¹² volgt dat deze kosten deel uitmaken van de algemene kosten van de houdstervennootschap en dat er in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen deze kosten en de volledige bedrijfsactiviteiten van de houdstervennootschap. Tot aftrek conform het pro rata kwam de Hoge Raad via de redenering dat uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG zou volgen dat de verkoopopbrengst van de deelneming, evenmin als dividend, binnen de toepassingsfeer van de BTW valt. In HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 heeft de Hoge Raad dit oordeel bevestigd. Deze zaak draaide om de verkoop van een drietal 100% deelnemingen door een fiscale eenheid. De Hoge Raad zag de juistheid van zijn eerdere standpunt beves-

209. De Europese Commissie heeft wel aangekondigd de financiële vrijstellingen te gaan bezien. Zie de Consultation paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances van de Europese Commissie. Beschikbaar op http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2447_en.htm [geraadpleegd 22 augustus 2006, 19.48 uur]. Of de Europese Commissie voorstellen gaat doen met betrekking tot handelingen inzake effecten, en zo ja welke voorstellen, is op dit moment echter niet duidelijk.

210. Zie daarover nader paragraaf 7.4.6.2.

211. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

212. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31.

tigd in de arresten KapHag²¹³ en EDM²¹⁴ van het Hof van Justitie EG. Voorts achtte de Hoge Raad het buiten redelijke twijfel dat de verkoop en overdracht van aandelen in een vennootschap door een fiscale eenheid binnen het kader van de onderneming plaatsvindt.

Van Kesteren betoogt naar mijn mening overtuigend dat het KapHag-arrest niet als basis kan dienen voor het oordeel van de Hoge Raad.²¹⁵ Het Hof van Justitie EG komt in dat arrest namelijk niet toe aan de vraag of de verkoop van een deelneming geen prestatie c.q. economische activiteit is, aldus Van Kesteren. In het KapHag-arrest is enkel de vraag aan de orde of het laten toetreden van een nieuwe vennoot tegen betaling in geld een economische activiteit vormt.²¹⁶ Dat is niet het geval, maar die situatie is anders dan bij de verkoop van een deelneming door een moeiende houdstervennootschap. De personenvennootschap draagt immers een 'deelneming' in zichzelf over, hetgeen inderdaad geen economische activiteit vormt.²¹⁷ Daarnaast mag volgens Van Kesteren van het Hof van Justitie EG in een dergelijke belangrijke kwestie worden verwacht dat 'het omgaan' meer expliciet wordt aangegeven.²¹⁸ Met betrekking tot het EDM-arrest kan het volgende worden opgemerkt. Zoals ik eerder heb aangegeven, is het niet duidelijk of EDM kwalificeerde als belastingplichtige met betrekking tot de door haar aangehouden en verkochte aandelen.²¹⁹ In r.o. 60 en 62 oordeelt het Hof van Justitie EG namelijk dat de enkele verkoop van aandelen (en andere verhandelbare waardepapieren), zoals *deelnemingen in investeringsfondsen*, geen economische activiteit vormt. Dat wijst er op dat EDM niet als belastingplichtige kwalificeerde met betrekking tot haar deelnemingen. Aan de andere kant verrichtte EDM blijkens r.o. 16 van het arrest het 'beheer' van haar deelnemingen. Onduidelijk is of deze beheeractiviteiten te kwalificeren zijn als 'moeien' of 'inmenging in het beheer' in de zin van de arresten Polysar²²⁰ en Floridienne/Berginvest.²²¹ Van Dongen concludeert dat EDM een actieve houdstervennootschap is wier bemoeie-

213. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552.

214. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

215. H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704.

216. A.J. van Doesum, Werk in uitvoering – de zaak-Kaphag, BTW-bulletin 2003, nr. 7/8, blz. 7 stelt terecht vast dat de redenering van het Hof van Justitie EG in het KapHag-arrest niet deugt. Uit het feit dat het enkele verwerven van een deelneming in een vennootschap geen economische activiteit vormt, kan niet worden afgeleid (zoals het Hof van Justitie EG wel doet!) dat het laten toetreden van een nieuwe vennoot ook geen economische activiteit vormt. Het feit dat de aankoop van een brood door een particulier geen economische activiteit vormt, betekent uiteraard niet dat de verkoop en overdracht van dat brood door de bakker voor hem geen economische activiteit is.

217. Datzelfde geldt voor de vergelijkbare uitgifte van aandelen door een kapitaalvennootschap. Zie HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313 alsmede paragraaf 7.4.9.1.

218. In HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395 waarin het Hof van Justitie EG 'om' ging ten opzichte van HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932 is deze keuze bijvoorbeeld uitvoerig beargumenteerd.

219. G.J. van Norden, De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 3-4.

220. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

221. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179.

nissen gepaard gaan met economische activiteiten die aan BTW zijn onderworpen.²²² Zij leidt dit af uit de uitvoerige omschrijving van de activiteiten van EDM (r.o. 13-16²²³) en de nadruk op de beherende rol die EDM ten opzichte van haar deelnemingen vervulde. Steun voor haar conclusie ziet zij ook in de kwalificatie van vrijgestelde financiële (krediet)handelingen als economische activiteiten. Ook Van Hilten²²⁴ kwalificeert EDM als 'moeiende holding' in de zin van de arresten *Floridienne/Berginvest*²²⁵, *Cibo*²²⁶ en *Welthgrove*.²²⁷ Swinkels is daarentegen van mening dat het Hof van Justitie EG in het EDM-arrest slechts antwoord geeft op de voorgelegde vragen.²²⁸ De verkoop van de aandelen van de investeringsfondsen betreft volgens

222. A. van Dongen, BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 968.

223. Voor de volledigheid vermeld ik hieronder de cruciale r.o. 13-16 uit HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285:

'13. Blijkens de verwijzingsbeschikking is EDM een holdingmaatschappij in de mijnbouwsector die met ingang van september 1989 van een overheidsbedrijf is omgevormd tot een privaatrechtelijke rechtspersoon in de vorm van een naamloze vennootschap.

14. Luidens artikel 3, lid 1, van haar statuten, die voortvloeien uit decreto-lei nr. 313/89 van 21 september 1989 (Diário da República I, A, nr. 218, van 21 september 1989), heeft EDM tot hoofddoel:

'a. Opsporing, onderzoek, ontginning, bewerking en exploitatie van metalen en niet-metalen minerale delfstoffen, alsmede de verkoop van die stoffen en van de door bewerking ervan ontstane producten en halffabrikaten;

b. Uitoefening van werkzaamheden voor toegepast onderzoek en technologische ontwikkeling, rechtstreeks gericht op productieve investeringen via joint ventures;

c. Beheer van deelnemingen in ondernemingen waarvan zij eigenaar is of waarvan de beheersbevoegdheden haar bij overeenkomst zijn opgedragen, in vennootschappen die de sub a genoemde werkzaamheden tot doel hebben;

d. Bevordering van investeringsprojecten en van de oprichting van vennootschappen met doelstellingen op het gebied van de delfstoffenindustrie, in het bijzonder door bundeling van openbare en particuliere belangen.'

15. Voor haar omvorming tot naamloze vennootschap had EDM volgens haar toenmalige statuten tevens onder meer tot hoofddoel de vennootschappen waarin zij een deelneming had, bij te staan om leningen te verkrijgen van kredietinstellingen, waarbij zij zich voor dergelijke leningen borg kon stellen.

16. De verwijzende rechter merkt op dat het beheer van EDM's deelnemingen en het wetenschappelijk en technologisch onderzoek in de mijnbouwsector met het oog er, onder meer via de oprichting van nieuwe ondernemingen, in te investeren, steeds de hoofdactiviteit van EDM hebben gevormd en dat zij slechts occasioneel haar deelnemingen in vennootschappen heeft verkocht, ook al is de opbrengst uit deze verkopen aanzienlijk.'

224. M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, noot 55.

225. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (*Floridienne/Berginvest*), FED 2001/179.

226. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo*), FED 2002/31.

227. HvJ EG 12 juli 2000, nr. C-102/00 (*Welthgrove*), BNB 2002/182.

228. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

hem mogelijk louter de verkoop van beleggingen.²²⁹ Indien het Hof van Justitie zijn oordeel ter zake van de verkoop van aandelen zoals verwoord in het BLP-arrest²³⁰ zou nuanceren, komt het Swinkels voor dat het Hof van Justitie EG een dergelijke belangrijke nuancering expliciet in zijn arrest zou bevestigen. Zoals ook ik reeds eerder heb gedaan²³¹, verwijst Swinkels naar het arrest Gregg & Gregg²³² waarin het Hof van Justitie EG expliciet is 'omgegaan' met betrekking tot zijn eerdere interpretatie in het arrest Bulthuis-Griffioen²³³ van het begrip 'instelling' in de zin van art. 13A lid 1 onderdeel g Zesde richtlijn (thans: art. 132 lid 1 onderdeel g BTW-richtlijn). Van Kesteren betoogt dat EDM zich niet bezighield met inmenging in het beleid van haar dochtervennootschappen.²³⁴ Hij maakt een onderscheid tussen het beheer van deelnemingen (ofwel participaties) in vennootschappen en het beheer van de vennootschappen waarin men deelneemt.²³⁵ In het eerste geval beheert men de eigen effectenportefeuille, in het tweede geval stuurt men het beleid van een andere vennootschap. Slechts een bepaalde vorm van beheren is naar zijn mening dus gelijk te stellen met 'moeien'. Uit r.o. 16 van het EDM-arrest en punt 57 van het rapport ter terechtzitting maakt Van Kesteren op dat EDM zich bezig hield met het beheer van deelnemingen in vennootschappen (een effectenportefeuille).²³⁶ Ik acht deze vaststelling juist en kom dan ook tot de slotsom dat de Hoge Raad aan de arresten KapHag²³⁷ en EDM²³⁸ geen eenduidige steun kan ontleen voor het oordeel dat de verkoop van aandelen geen economische activiteit vormt.

Naar mijn mening moet bij de verkoop van aandelen steeds worden gekeken in welke hoedanigheid een belastingplichtige aandelen houdt.²³⁹ Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dat bij de bedrijfsmatige handel in effecten ('de effec-

229. J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 831, noot 18 merkt het volgende op: '... EDM, t.a.p., was ondernemer voor het verstrekken van leningen aan haar dochtermaatschappijen maar hield haar aandelen in die dochtermaatschappijen volgens het HvJ EG niet in het kader van die onderneming nu is vastgesteld dat de hoofdactiviteit van EDM bestond in het beheer van de deelnemingen in haar dochtermaatschappijen. De verkoop van de aandelen is daarmee geen economische activiteit.'

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

231. G.J. van Norden, De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 4.

232. HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395.

233. HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932.

234. H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704.

235. Ook J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 831, noot 22 brengt dit onderscheid aan.

236. Zie noot 222 voor r.o. 16. Onder punt 57 van het rapport ter terechtzitting is het volgende vermeld: '... In de eerste plaats merkt EDM op dat ze aan de ene kant het beheer van vennootschappen waar ze deelnemingen in heeft niet als activiteit aanmerkt, maar slechts het beheer van haar deelnemingen in die vennootschappen voert.'

237. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552.

238. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

239. Ook J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 829 acht dit een cruciale vraag voor de BTW-behandeling van de verkoop van aandelen.

tenmakelaar') sprake is van economische activiteiten.²⁴⁰ De verkoop van aandelen vormt dan ook een vrijgestelde financiële prestatie in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn). De Hoge Raad onderschrijft dit ook.²⁴¹ Bij een effectenmakelaar vormen de aandelen voorraad. De verkoop van voorraad levert een belastbare handeling op, of dit nu gaat om goederen of onlichamelijke zaken, zoals aandelen.²⁴² Datzelfde geldt naar mijn mening voor de verkoop van aandelen die, anders dan als effectenmakelaar, worden aangehouden als belastingplichtige. Een belastingplichtige, niet-effectenmakelaar, houdt naar mijn mening aandelen in zijn hoedanigheid als belastingplichtige in de volgende twee uit de jurisprudentie gedestilleerde gevallen:

- indien het houden van de aandelen gepaard gaat met inmenging in het beleid van de dochtervennootschappen en die inmenging gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen²⁴³
- indien het houden van de aandelen het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de economische activiteiten van de belastingplichtige.²⁴⁴

Lamers acht etikettering van aandelen als ondernemingsvermogen in de volgende gevallen ook nog denkbaar:

- de deelneming wordt aangehouden ter wille van een daarmee gemoeid economisch belang;
- de deelneming is dienstbaar aan de ondernemingsactiviteiten;
- met de vennootschap waarin wordt deelgenomen wordt een fiscale eenheid gevormd.²⁴⁵

Onder de etikettering van aandelen bij Lamers moet mijns inziens hetzelfde worden verstaan als de bepaling van de hoedanigheid waarin een belastingplichtige aandelen houdt. De eerste twee categorieën hierboven zou ik onder de verlengstukgedachte willen brengen, zoals ik die heb uitgelegd in paragraaf 5.2.5. Deze categorieën passen namelijk binnen een ruime uitleg van de verlengstukgedachte. Een nadeel van een aparte rubricering is overigens dat deze categorieën (vooralsnog?) niet als zelfstandige categorieën kunnen worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG. In het geval van een fiscale eenheid is sprake van één belastingplichtige. De aandelen bestaan in dat geval BTW-technisch niet. In het geval van een fiscale

240. Zie paragraaf 5.2.6.

241. Zie HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197, r.o. 3.3.3 en 3.3.4.

242. In vergelijkbare zin J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 830-831.

243. Zie HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31 alsmede paragraaf 5.2.4.

244. Zie HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386 alsmede paragraaf 5.2.5.

245. J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 833.

eenheid komt het mij dan ook voor dat de aandelen geen ondernemingsvermogen kunnen zijn.

Indien het *enkele* verwerven en houden van aandelen echter geen economische activiteit vormt, dan geldt dit ook voor de verkoop van die aandelen.²⁴⁶ Daarmee heeft het Hof van Justitie EG slechts willen zeggen dat een belastingplichtige die met betrekking tot door haar gehouden aandelen handelt als particulier belegger de aandelen ook niet als belastingplichtige verkoopt.²⁴⁷ Dat brengt echter niet met zich mee dat de verkoop van aandelen nooit een economische activiteit vormt, behoudens de bedrijfsmatige handel in effecten. De verkoop van aandelen door een belastingplichtige als zodanig vormt een belastbare prestatie.²⁴⁸ Overigens komt ook bij de aanhangers van de leer van de Hoge Raad belang toe aan de wijze waarop een houdstervennootschap zijn aandelen houdt. Zo is Van Hilten van mening dat een 'belaste' houdstervennootschap, die zich nooit heeft bemoeid met de vennootschappen waarin zij aandelen hield, de aandelen in die vennootschappen verkoopt, geen recht heeft op aftrek van de BTW op de verkoopkosten.²⁴⁹ Een dergelijke houdstervennootschap stelt zij gelijk met een particuliere belegger.

Arresten Hoge Raad onjuist: aftrek van voorbelasting

Hoewel belastingplichtigen een beroep kunnen doen op de arresten van de Hoge Raad, volgt uit het voorgaande dat de aftrek van BTW op verkoopkosten van aandelen naar mijn mening niet plaats kan vinden conform het *pro rata*.²⁵⁰ Er is immers sprake van een vrijgestelde financiële prestatie in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn) ofwel er is geen sprake van een economische activiteit, omdat de aandelen niet in de hoedanigheid van belastingplichtige worden gehouden en verkocht. In het eerste geval kan aftrek slechts plaatsvinden, indien de aandelen worden verkocht aan een afnemer buiten

246. Zie onder meer HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 33, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552, r.o. 40, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 19.

247. In vergelijkbare zin J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 830.

248. In dezelfde zin A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 792, K.M. Braun, aantekening bij HR 14 maart 2003, nr. 38 253, FED 2003/365, H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704 en J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 830.

249. M.E. van Hilten, noot bij HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363.

250. In dezelfde zin A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 797 en J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 834. Ook A. van Dongen, BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 970, die instemt met het oordeel van de Hoge Raad dat de verkoop van aandelen geen economische activiteit vormt, plaatst vraagtekens bij de beslissing dat de voorbelasting op de verkoop van een deelneming (deels) aftrekbaar is. In dezelfde zin A. van Dongen, Handelings in aandelen en andere waardepapieren, BtwBrief 2004, nr. 10, blz. 7.

de Gemeenschap.²⁵¹ In het tweede geval komt aftrek niet aan de orde, aangezien niet als belastingplichtige wordt gehandeld. Ook Van Hilten meent dat uit HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 niet is af te leiden hoe, c.q. op basis van welke arresten, de Hoge Raad tot de conclusie is gekomen dat het buiten redelijke twijfel is dat een fiscale eenheid (en een moeiende houdstervenootschap; *toevoeging G/vN*) die een deelneming afstoot dat in het kader van haar onderneming doet.²⁵² Het had de Hoge Raad dan ook gesierd als hij zijn standpunt had laten toetsen door het Hof van Justitie EG. Dat had eens te meer voor de hand gelegen, omdat in andere lidstaten de heersende leer is dat de verkoop van aandelen een vrijgestelde financiële prestatie vormt in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn).²⁵³

7.4.8.4 Juridische fusie

7.4.8.4.1 Civielrechtelijke aspecten

Een juridische fusie is een bijzondere, wettelijk geregelde, bij notariële akte tot stand komende meerzijdige rechtshandeling, die een volledige juridische samensmelting teweegbrengt. Vandaar de term 'juridische' fusie, aldus Van Schilfgaarde en Winter.²⁵⁴ De regeling voor juridische fusie is neergelegd in de Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht.²⁵⁵ De richtlijn betreft slechts de fusie van naamloze vennootschappen en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen.²⁵⁶ De lidstaten zijn verplicht om in hun nationale wetgeving de regeling voor (a) de fusie door overneming van een of meer vennootschappen door een andere en (b) de fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap te implementeren.²⁵⁷

Onder fusie door overneming wordt op grond van art. 3 lid 1 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht verstaan de rechtshandeling waarbij het vermogen van een of

251. Zie art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn).

252. M.E. van Hilten, noot bij HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363. K.M. Braun, aantekening bij HR 9 juli 2004, nr. 38 026, FED 2004/708 is er niet zeker van dat het buiten redelijke twijfel is dat de verkoop en overdracht van aandelen in een vennootschap geen economische activiteit vormt, maar wel binnen het kader van de onderneming plaatsvindt.

253. A.H. Bommer en H.W.M. van Kesteren, Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 796-797 vermelden in dit verband het Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Zweden, Ierland en Finland.

254. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 336. Zie over de civielrechtelijke aspecten van juridische fusie en splitsing onder meer Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 170e-170o (fusie) en 170p-170cc (splitsing), Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 567-583 (fusie) en 583a-583n (splitsing), Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 110-9.133 en P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, hoofdstuk 14.

255. Richtlijn 77/855/EEG van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 9 oktober 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende fusies van naamloze vennootschappen, PbEG 1978 L 295/36.

256. Zie art. 1 lid 1 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht.

257. Art. 2 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht.

meer vennootschappen, zowel rechten als verplichtingen, als gevolg van ontbinding zonder vereffening, in zijn geheel op een andere vennootschap overgaat tegen uitreiking van aandelen in de overnemende vennootschap aan de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap of vennootschappen.²⁵⁸ Op grond van art. 4 lid 1 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht wordt onder fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap verstaan de rechtshandeling waarbij het vermogen van verscheidene vennootschappen, zowel rechten als verplichtingen, als gevolg van hun ontbinding zonder vereffening, in zijn geheel op een door hen opgerichte vennootschap overgaat tegen uitreiking van aandelen in de nieuwe vennootschap aan de aandeelhouders van de verdwijnende vennootschappen.²⁵⁹ Uit art. 19 lid 1 onderdeel a jo. art. 23 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht volgt dat beide fusievormen van rechtswege en gelijktijdig het rechtsgevolg hebben dat zowel tussen de overgenomen en de overnemende vennootschap c.q. de verdwijnende en nieuwe vennootschap als ten aanzien van derden het vermogen van de overgenomen vennootschap c.q. de verdwijnende vennootschap, zowel rechten als verplichtingen, in zijn geheel onder algemene titel overgaat op de overnemende vennootschap c.q. de nieuwe vennootschap. Pitlo/Raaijmakers duidt het verkrijgen onder algemene titel aan als de kern van de omschrijving van de rechtshandeling juridische fusie.²⁶⁰

Nederland heeft met ingang van 1 januari 1984 een fusieregeling voor naamloze en besloten vennootschappen geïntroduceerd, die thans is opgenomen in Boek 2 BW.²⁶¹ Hiermee heeft Nederland voldaan aan haar verplichtingen op grond van de Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht. Bij de invoering van de wettelijke regeling inzake splitsingen per 1 februari 1998 is de fusieregeling samen met de splitsingsregeling neergelegd in titel 7 van Boek 2 BW.²⁶² Op grond van art. 2:309 BW is fusie de rechtshandeling van twee of meer rechtspersonen waarbij één van deze rechtspersonen het vermogen van de andere onder algemene titel verkrijgt (fusie door overname) of waarbij één nieuwe rechtspersoon die bij deze rechtshandeling door hen samen wordt opgericht, hun vermogen onder algemene titel verkrijgt (fusie door oprichting). Art. 2:311 lid 1 BW bepaalt dat met uitzondering van de verkrijgende rechtspersoon de fuserende rechtspersonen ophouden te bestaan door het van kracht worden van de fusie.

258. Eventueel kan een bijbetaling in geld plaatsvinden die echter niet meer mag bedragen dan 10% van de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, van de fractiewaarde van de uitgereikte aandelen.

259. Eventueel kan een bijbetaling in geld plaatsvinden die echter niet meer mag bedragen dan 10% van de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, van de fractiewaarde van de uitgereikte aandelen.

260. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.73.

261. Wet van 19 januari 1983, *Stb.* 1983, 59.

262. Wet van 24 december 1997, *Stb.* 1997, 776. Zie art. 2:308 lid 1 BW. Op grond van art. 2:308 lid 2 BW geldt de fusieregeling overigens niet voor verenigingen zonder volledige rechtsbevoegdheid en verenigingen van appartementseigenaars.

Op 20 september 2005 is de richtlijn betreffende grensoverschrijdende fusies aangenomen.²⁶³ Op grond van deze richtlijn kunnen in de toekomst grensoverschrijdende juridische fusies plaatsvinden binnen de Gemeenschap. De richtlijn is aangenomen, omdat een vergemakkelijking van grensoverschrijdende fusies tussen de kapitaalvennootschappen van verschillende lidstaten bijdraagt aan de voltooiing en de goede werking van de interne markt.²⁶⁴ De richtlijn is op 15 december 2005 in werking getreden, maar lidstaten hoeven de richtlijn pas uiterlijk op 15 december 2007 in hun nationale wetgeving geïmplementeerd te hebben. Sinds 1 april 2005 bestaat voor naamloze vennootschappen reeds de mogelijkheid van grensoverschrijdende fusie waarbij een SE wordt opgericht.²⁶⁵ De fusie vindt dan plaats via fusie door overneming (een bestaande naamloze vennootschap neemt het vermogen van een verdwijnende naamloze vennootschap over en neemt de vorm van een SE aan) of via fusie door oprichting (de SE wordt bij fusie opgericht).

Op grond van het *Sevic*-arrest kunnen grensoverschrijdende juridische fusies echter nu al plaatsvinden.²⁶⁶ Het Duitse *Sevic Systems AG* wilde fuseren met een Luxemburgse dochtervennootschap, waarbij de eerste op zou treden als verkrijgende vennootschap en de laatste als verdwijnende vennootschap. De Duitse autoriteiten wilden de fusie echter niet inschrijven in het handelsregister. Het Hof van Justitie EG oordeelt vervolgens dat deze weigering in strijd is met het vrije verkeer van vestiging van art. 43 jo. art. 48 EG-verdrag, nu een interne Duitse fusie wel wordt ingeschreven. De werkingssfeer van het recht van vestiging strekt zich namelijk uit tot iedere maatregel die de toegang tot een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging en de uitoefening van een economische activiteit in die lidstaat mogelijk maakt of zelfs maar vergemakkelijkt, door de betrokken marktdeelnemers in staat te stellen daadwerkelijk deel te nemen aan het economische leven in die lidstaat onder dezelfde voorwaarden als die welke voor nationale marktdeelnemers gelden. Grensoverschrijdende fusies vormen bijzondere wijzen van uitoefening van de vrijheid van vestiging, die belangrijk zijn voor de goede werking van de interne markt, en behoren dus tot de economische activiteiten waarvoor de lidstaten de in art. 43 EG-verdrag bedoelde vrijheid van vestiging moeten eerbiedigen. Volgens het vaste beslissingsmodel oordeelt het Hof van Justitie EG vervolgens dat de algemene weigering om een grensoverschrijdende fusie in het handelsregister in te schrijven een beper-

263. Richtlijn 2005/56/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen, PbEU 2005 L 310/1. Zie hierover uitgebreid J.D.M. Schoonbrood en R. Bosveld, Richtlijn betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen definitief in werking getreden, *Ondernemingsrecht* 2006, nr. 1, blz. 19-26.

264. *Considerans*, onderdeel 1.

265. Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap (*Societas Europaea*; SE), PbEG 2001 L 294/1. Zie daarover nader S.H.M.A. Dumoulin e.a., *The European Company*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2006, blz. 103-111. Met ingang van 18 augustus 2006 bestaat voor coöperaties overigens ook de mogelijkheid tot grensoverschrijdende fusie op basis van Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (SCE), PbEG 2003 L 207/1.

266. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (*Sevic*), V-N 2006/7.27.

king van de vrijheid van vestiging is die alleen kan worden gerechtvaardigd met rechtvaardigingsgronden die de proportionaliteitstoets doorstaan. De aangevoerde rechtvaardigingsgronden op het gebied van de bescherming van de belangen van schuldeisers, minderheidsaandeelhouders en werknemers²⁶⁷ alsook de doeltreffendheid van fiscale controles en de eerlijkheid van handelstransacties²⁶⁸ kunnen onder omstandigheden een beperking van de vrijheid van vestiging rechtvaardigen, aldus het Hof van Justitie EG. De algemene weigering om een grensoverschrijdende juridische fusie in het handelsregister in te schrijven voldoet echter niet aan de proportionaliteitstoets. Dat gaat immers verder dan noodzakelijk is om de doelstelling inzake bescherming van de voornoemde belangen te bereiken.

Hoewel de in het *Sevic*-arrest aan de orde zijnde fusie vanuit Duits perspectief een 'inbound' fusie betrof (het Duitse *Sevic* trad op als verkrijgende vennootschap), moet het er voor worden gehouden dat het arrest tevens betrekking heeft op 'outbound' fusies (waarbij de verdwijnende vennootschap is gevestigd in de lidstaat waarvan eventueel beperkende maatregelen ter discussie staan).²⁶⁹ Het Hof van Justitie EG oordeelt immers dat de vrijheid van vestiging van toepassing is op de grensoverschrijdende fusie als zodanig.²⁷⁰ Beperkingen die de lidstaat van vestiging van de verdwijnende vennootschap oplegt, zijn dan ook alleen toegestaan als daarvoor een of meerdere rechtvaardigingsgronden bestaan die de proportionaliteitstoets passeren.

7.4.8.4.2 BTW

Juridische fusie heeft een hybride karakter. Het is een rechtshandeling met een rechtspersonenrechtelijk en een vermogensrechtelijk karakter. Dit hybride karakter is ook terug te vinden in de BTW. Het rechtspersonenrechtelijke karakter van juridische fusie is van belang voor het subject van heffing, terwijl het vermogensrechtelijke karakter een rol speelt met betrekking tot het object van heffing. Bij fusie door overnemende vennootschappen verdwijnen de fuserende belastingplichtige vennootschappen. De overnemende vennootschap zal, zo zij dat al niet was, na de juridische fusie in de regel kwalificeren als belastingplichtige. Ook bij fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap verdwijnen de fuserende belastingplichtige vennootschappen. Of de nieuw opgerichte vennootschap belastingplichtige is, moet worden beoordeeld aan

267. Vgl. HvJ EG 5 november 2002, nr. C-208/00 (*Überseering*), FED 2003/446.

268. Vgl. HvJ EG 30 september 2003, nr. C-167/01 (*Inspire Art*), Jur. 2003, blz. I-10 155.

269. In dezelfde zin W.J.M. van Veen, Hof van Justitie EG over vestigingsvrijheid en grensoverschrijdende fusie; de fusierichtlijn vóór invoering achterhaald?, WPNR (2006) 6657, blz. 182, G.J. Vossestein, Companies' freedom of establishment after *Sevic*, ECL 2006, nr. 4, blz. 182, G.T.K. Meussen, 'Het *SEVIC*-arrest: aanzet tot een Europese begeleiding van een grensoverschrijdende juridische fusie', in: Gedreven, eigenzinnig, creatief en honkvast (*Schonis-bundel*), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 218 en (voorzichtiger) H.J. Portengen en L. Kelkensberg, Grensoverschrijdende fusie na het *SEVIC*-arrest, V&O 2006, nr. 3, blz. 44. Ook A-G Tizzano gaat er in zijn conclusie van 7 juli 2005 bij het *Sevic*-arrest vanuit dat de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag zich uitstrekt tot de inbound en de outbound fusie.

270. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (*Sevic*), V-N 2006/7.27, r.o. 19.

de hand van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). In de regel zal de nieuw opgerichte vennootschap wel als belastingplichtige kwalificeren, omdat zij de activiteiten van de fuserende belastingplichtige vennootschappen zal hebben overgenomen. Indien een juridische fusie binnen fiscale eenheid plaatsvindt, heeft dit geen gevolgen voor de belastingplicht. De belastingplichtige blijft namelijk voortbestaan. Naar mijn mening kan een juridische fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap²⁷¹ als gevolg van HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230 ook plaatsvinden binnen fiscale eenheid. Bij deze fusievorm gaat het om de oprichting door de gezamenlijke fuserende rechtspersonen van een nieuwe rechtspersoon bij de rechtshandeling van fusie.²⁷² Fuserende vennootschappen houden op te bestaan op hetzelfde ondeelbare tijdsmoment als de nieuwe vennootschap wordt opgericht. Op grond van voornoemd arrest kan deze nieuwe vennootschap, mits deze voldoet aan de drie verbondenheidseisen²⁷³, vanaf de oprichting deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Met betrekking tot het vermogensrechtelijke karakter van de juridische fusie rijst de vraag of juridische fusie leidt tot een belastbare prestatie in de zin van art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Zesde richtlijn). In de literatuur wordt er in het algemeen vanuit gegaan dat art. 31 Wet OB 1968 toepassing vindt op de overdrachten die in het kader van juridische fusie plaatsvinden.²⁷⁴ De vraag is echter of art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) inderdaad van toepassing zijn bij juridische fusie.

Ten eerste kan de vraag worden opgeworpen of sprake is van een overdracht of overgang. Betoogd kan namelijk worden dat feitelijk geen overdracht of overgang plaatsvindt, omdat de rechtspersonen die resteren na de splitsing als het ware hun 'eigen' goederen en onlichamelijke zaken (diensten) hebben 'meegenomen'.²⁷⁵

Ten tweede kan het standpunt worden verdedigd dat een bezwarende titel ontbreekt. Indien een bezwarende titel ontbreekt, komt een belastbare handeling niet aan de orde. Op grond van art. 19 lid 1 onderdeel a jo. art. 23 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht gaat het gehele vermogen van de overgenomen vennootschap c.q. de verdwijnende vennootschap, zowel rechten als verplichtingen, in zijn geheel onder algemene titel over op de overnemende vennootschap c.q. de nieuwe vennootschap. Het Nederlandse art. 2:309 BW bepaalt dat de overnemende vennoot-

271. Zie art. 4 lid 1 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht alsmede art. 2:309 BW.

272. Vgl. Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 572.

273. Zie daarover nader paragraaf 5.8.7.

274. Zie R.J. de Vries, *Juridische fusie*, Kluwer, Deventer, 1998, blz. 89, R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss)*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 98, J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 207 en P. Fortuin, *Rechtspersonen*, Gouda Quint, Deventer, (losbl.), *Aanverwante stukken*, *Aanverwante stukken fiscaal*, *Commentaar fiscaal*, onderdeel 8.4.22.

275. Zie A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: *Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-bundel)*, Amsterdam, 2005, blz. 219 en G.J. van Norden, *Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda*, WFR 2004/6603, blz. 1831.

schap dan wel de nieuwe vennootschap bij fusie het vermogen van de fuserende vennootschappen onder algemene titel verkrijgt. Zoals Van Doesum naar mijn mening terecht betoogt, houdt een verkrijging onder algemene titel te allen tijde in dat de verkrijging om niet plaatsvindt.²⁷⁶ Voor een belastbare handeling vormt een bezwarende titel op grond van art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) een constitutieve voorwaarde. Een juridische fusie leidt bij gebrek aan een bezwarende titel dan ook niet tot een belastbare handeling. Art. 16 en art. 26 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 en art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) acht ik, evenals Van Doesum, ook niet van toepassing, omdat er zich geen onttrekking voor privé- dan wel andere dan bedrijfsdoeleinden voordoet. Ook van een verstrekking om niet is volgens Van Doesum geen sprake. Een overgang onder algemene titel, die om niet geschiedt, valt bij gebrek aan een bezwarende titel niet onder art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Door middel van de fictie van art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) zou deze overgang wel binnen de werkingssfeer van de BTW gebracht worden, waarna de overgang op grond van art. 19 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) daar juist weer buiten gebracht wordt. Een dergelijke uitleg van art. 16 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) lijkt zinledig. Als geen prestatie onder bezwarende titel aanwezig is, kan aan de toepassing van art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) dan wel art. 31 Wet OB 1968 niet worden toegekomen.

Uit de Nederlandse parlementaire geschiedenis blijkt dat art. 31 Wet OB 1968 in 1998 is aangepast met het oog op het voorkomen van onzekerheden op het gebied van de BTW bij juridische fusies en splitsingen. Door de tekst van de wet aan de Zesde richtlijn aan te passen, werden de gevolgen van de juridische fusie en splitsing voor de BTW-heffing eenduidiger in de wet vastgelegd.²⁷⁷ De wetgever lijkt er dus van uitgegaan te zijn dat art. 31 Wet OB 1968 van toepassing is bij juridische fusies. In het inmiddels ingetrokken besluit van 25 oktober 1995, nr. VB95/1945, V-N 1995, blz. 4002²⁷⁸ was bepaald dat bij rechtshandelingen die erop gericht zijn het ondernemingsvermogen van een rechtspersoon onder algemene titel te doen overgaan (zoals juridische fusie) niet hoeft te worden gezien hoeveel goederen en/of diensten deel uitmaken van het over te dragen vermogen om te bepalen of er sprake is van een algemeenheid van goederen en/of diensten. De Staatssecretaris van Financiën ging dus uit van de toepasselijkheid van art. 31 Wet OB 1968. Als reden voor intrekking van het besluit is gegeven dat het te beschrijvend/casuïstisch zou zijn. Van beschrijvende/casuïstische besluiten is volgens de staatssecretaris bijvoorbeeld sprake bij besluiten waarin het ingenomen standpunt rechtstreeks volgt uit bestaan-

276. A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: *Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-bundel), Amsterdam, 2005, blz. 220. In dezelfde zin G.J. van Norden, *Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda*, WFR 2004/6603, blz. 1831.

277. *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 709, nr. 5, blz. 15. Het aangepaste art. 31 Wet OB 1968 gold ten aanzien van juridische splitsing (art. 2:334a BW) overigens met terugwerkende kracht tot en met 1 februari 1998.

278. Het besluit is ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, nr. CPP2006/1796M, *Stcrt.* 2006, 174, V-N 2006/47.17.

de regelgeving of uit jurisprudentie van de Hoge Raad of het Hof van Justitie EG. Dat is naar mijn mening in dit geval echter niet aan de orde.

Gesteld dat art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) inderdaad van toepassing zijn bij een juridische fusie, dan kunnen problemen ontstaan bij een grensoverschrijdende juridische fusie. Aangezien geen leveringen van goederen en diensten plaatsvinden, is namelijk niet eenduidig vast te stellen welke lidstaat bevoegd is om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden van eerdergenoemde bepalingen. De kans bestaat dan dat beide lidstaten een tegengesteld standpunt innemen.²⁷⁹ Art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) spelen in elk geval geen rol indien een juridische fusie zich binnen een fiscale eenheid voor de BTW voordoet.²⁸⁰

7.4.8.5 Contractuele fusie

7.4.8.5.1 Civielrechtelijke aspecten

Zoals aangegeven in paragraaf 7.4.8.1, ziet contractuele fusie op de samenvoeging van ondernemingen door concentratie van de zeggenschap door middel van daarop gerichte overeenkomsten. Deze overeenkomst kan zijn een samenwerkingsovereenkomst of de afspraak dat over en weer dezelfde personen in de leidinggevende organen worden benoemd, waardoor personele unies ontstaan.²⁸¹ Contractuele fusies resulteren in een zogenoemd nevenschikkingsconcern. Een nevenschikkingsconcern wordt, zoals besproken in paragraaf 3.5.1, geleid door twee of meer rechtspersonen. De gezamenlijke bestuurlijke invloed kan gebaseerd zijn op een tussen hen gesloten overeenkomst, op bepalingen in hun statuten of op de omstandigheid dat hun besturen in meerderheid uit dezelfde personen bestaan.²⁸² Pitlo/Raaijmakers wijst er op dat van het nevenschikkingsconcern moet worden onderscheiden de joint venture (gezamenlijke dochteronderneming), als partiële samenwerking tussen overigens zelfstandig blijvende ondernemingen.²⁸³ Bij een joint venture wordt dan ook niet gesproken van contractuele fusie.

7.4.8.5.2 BTW

Contractuele fusie leidt in principe niet tot één belastingplichtige voor de BTW. De twee of meer rechtspersonen die de gezamenlijke bestuurlijke invloed hebben over

279. Zie R.T.G. Verstraaten en H.W.M. van Kesteren, 'Bedrijfsoverdracht en omzetbelasting', in: 'Overnemen een hele onderneming, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 180-181.

280. In dezelfde zin R.T.G. Verstraaten, Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 98.

281. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69-70.

282. M.P. van Achterberg, De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 54. Zie tevens P. Sanders en W. Westbroek, BV en NV, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 598.

283. Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 9.18.

het concern zullen zelfstandig belastingplichtig blijven. Van gezamenlijk jegens derden in het economisch verkeer optreden zal geen sprake zijn. Bij contractuele fusie verrichten de fusiepartners voorts geen prestaties onder bezwarende titel. Er wordt immers slechts een samenwerkingsovereenkomst gesloten of de afspraak gemaakt dat over en weer dezelfde personen in de leidinggevende organen worden benoemd. De kosten die de fusiepartners maken ten behoeve van de contractuele fusie zijn te beschouwen als algemene kosten. De BTW op kosten die verband houden met contractuele fusie kunnen de fusiepartners, er vanuit gaande dat zij belastingplichtig zijn, in aftrek brengen conform hun pro rata.

7.4.8.6 *Juridische splitsing*

7.4.8.6.1 *Civielrechtelijke aspecten*

De juridische splitsing vormt in feite het spiegelbeeld van de juridische fusie, het vermogen van één rechtspersoon wordt gesplitst over ten minste twee rechtspersonen.²⁸⁴ De regeling voor juridische splitsing is neergelegd in de Zesde richtlijn inzake het vennootschapsrecht.²⁸⁵ De richtlijn betreft slechts de splitsing van naamloze vennootschappen en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen.²⁸⁶ De belangrijkste methoden van splitsing zijn de splitsing door overneming en de splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen. Onder splitsing door overneming wordt op grond van art. 2 lid 1 verstaan de rechtshandeling waarbij het vermogen van een vennootschap, zowel rechten als verplichtingen, als gevolg van haar ontbinding zonder vereffening, in zijn geheel op verscheidene vennootschappen overgaat tegen uitreiking aan de aandeelhouders van de gesplitste vennootschap, van aandelen van de verkrijgende vennootschappen. Op grond van art. 21 lid 1 wordt onder splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen verstaan de rechtshandeling waarbij het vermogen van een vennootschap, zowel rechten als verplichtingen, als gevolg van haar ontbinding zonder vereffening, in zijn geheel op verscheidene nieuw opgerichte vennootschappen overgaat tegen uitreiking aan de aandeelhouders van de gesplitste vennootschap, van aandelen van de verkrijgende vennootschappen. Uit art. 17 lid 1 onderdeel a jo. art. 22 Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht volgt dat beide splitsingsvormen van rechtswege en gelijktijdig het rechtsgevolg hebben dat zowel tussen de gesplitste vennootschap en de verkrijgende vennootschappen als ten aanzien van derden het gehele vermogen van de gesplitste vennootschap, zowel rechten als verplichtingen, overgaat op de verkrijgende vennootschappen, overeen-

284. Zie over de civielrechtelijke aspecten van juridische fusie en splitsing onder meer Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 170e-170o (fusie) en 170p-170cc (splitsing), Asser-Maeijer 2-III, 2000, nr. 567-583 (fusie) en 583a-583n (splitsing), Pitlo/Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 110-9.133 en P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003, hoofdstuk 14.

285. Richtlijn 82/891/EEG van 17 december 1982 van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 17 december 1982 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende splitsingen van naamloze vennootschappen, PbEG 1982 L 387/47.

286. Zie art. 1 Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht jo. art. 1 lid 1 Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht.

komstig de verdeling volgens het splitsingsvoorstel of overeenkomstig art. 3 lid 3.²⁸⁷ De Zesde richtlijn inzake het vennootschapsrecht houdt geen verplichting in voor de lidstaten om een splitsingsregeling te introduceren.²⁸⁸ Indien lidstaten een splitsingsregeling invoeren, dient deze echter wel in overeenstemming te zijn met de Zesde richtlijn inzake het vennootschapsrecht.

Nederland heeft met ingang van 1 februari 1998 in titel 7 van Boek 2 BW een splitsingsregeling opgenomen.²⁸⁹ Deze regeling geldt niet alleen voor naamloze vennootschappen, maar ook voor verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, stichtingen en besloten vennootschappen.²⁹⁰ Blijkens art. 2:334a BW zijn twee varianten te onderscheiden: zuivere splitsing en afsplitsing. Bij zuivere splitsing houdt de splitsende vennootschap op te bestaan, terwijl dit bij afsplitsing niet het geval is. De aandeelhouders van de splitsende vennootschap worden door de splitsing aandeelhouder van alle verkrijgende vennootschappen.²⁹¹ De figuur van de afsplitsing is niet opgenomen in de Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht.²⁹² In geval van zuivere splitsing gaat het gehele vermogen van de splitsende vennootschap onder algemene titel over op de verkrijgende vennootschappen. Bij afsplitsing gaat ook vermogen over onder algemene titel, maar dit hoeft niet het gehele vermogen te zijn.²⁹³ Behandeling van bijzondere splitsingsvarianten, zoals de ruziesplitsing en de driehoekssplitsing, gaat het bestek van dit onderzoek te buiten.²⁹⁴ Splitsing kan betrekking hebben op activa en passiva die zijn onderworpen aan buitenlands civiel recht. Van Olffen merkt op dat het bij een afsplitsing niet altijd zeker is of het vervullen van de (Nederlandse; G/vN) splitsingsformaliteiten voldoende is voor de overgang van activa en passiva die zijn onderworpen aan buitenlands recht.²⁹⁵ Hij heeft geconstateerd dat de afsplitsing in de meeste relevante landen worden geac-

287. Art. 3 lid 3 Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht geeft een verdeling voor het geval dat de activa en passiva die niet in het splitsingsvoorstel zijn toegescheiden en dat de interpretatie van het splitsingsvoorstel ook geen uitsluitel geeft.

288. Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 170p.

289. Wet van 24 december 1997, *Stb.* 1997, 776.

290. Art. 2:308 lid 1 BW. Op grond van art. 2:308 lid 2 BW geldt de splitsingsregeling niet voor verenigingen zonder volledige rechtsbevoegdheid en verenigingen van appartementseigenaars.

291. Op deze algemene regel bestaan evenwel uitzonderingen. Dit betreft bijvoorbeeld de regeling van art. 2:334c BW waarin is neergelegd dat bij zuivere splitsing de akte van splitsing kan bepalen dat sommige aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon aandeelhouder worden van een van de verkrijgende rechtspersonen, terwijl andere aandeelhouders aandeelhouder van een andere verkrijgende rechtspersoon worden.

292. Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997, nr. 170p.

293. Indien bij afsplitsing het gehele vermogen van de splitsende vennootschap onder algemene titel overgaat op de verkrijgende vennootschappen moet de splitsende vennootschap aandelen worden toegekend in de verkrijgende vennootschap(pen).

294. Zie art. 2:334cc BW over ruziesplitsing en art. 2:334ii BW over driehoekssplitsing.

295. M. van Olffen, 'Juridische en niet juridische splitsing in concernverband' in: *Concernverhoudingen*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 98.

cepteerd.²⁹⁶ Onzekerheid bestaat rondom de erkenning van de afsplitsing in Engeland, en landen met een (Engelse) common law traditie, zoals Australië en Singapore.

Evenals Schutte-Veenstra meen ik dat de reikwijdte van het in paragraaf 7.4.8.4.1 genoemde Sevic-arrest²⁹⁷ niet is beperkt tot de grensoverschrijdende juridische fusie, maar dat ook de juridische splitsing daaronder valt.²⁹⁸ Het Hof van Justitie EG spreekt in r.o. 19 van het Sevic-arrest immers van 'overige omzettingen' van vennootschappen die onder de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag vallen. Zoals Van Veen terecht opmerkt, lijkt het Hof van Justitie EG daarmee te refereren aan de in r.o. 3 geciteerde varianten van 'omzetting' die zijn opgenomen in art. 1 lid 1 van de Duitse Umwandlungsgesetz²⁹⁹, waaronder tevens de juridische splitsing is begrepen.³⁰⁰ Indien rechtspersonen op basis van hun nationale recht gebruik kunnen maken van de rechtsfiguur juridische splitsing, moet dus worden toegestaan dat hierbij tevens rechtspersonen uit andere lidstaten worden betrokken. Een verschil tussen juridische fusie en juridische splitsing is echter dat lidstaten op grond van de Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht verplicht zijn eerstgenoemde rechtsfiguur op te nemen in hun nationale wetgeving, terwijl de Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht lidstaten de mogelijkheid biedt om laatstgenoemde rechtsfiguur in te voeren. Lidstaten die de juridische splitsing niet kennen, zijn mijns inziens dan ook niet gehouden een grensoverschrijdende variant daarvan toe te staan.

7.4.8.6.2 BTW

(Af)splitsing heeft, zoals Verstappen opmerkt, een hybride, tweeslachtig karakter.³⁰¹ Het is een rechtshandeling met zowel een rechtspersonenrechtelijk als een vermogensrechtelijk karakter. In de BTW komt dit hybride karakter ook naar voren. Het rechtspersonenrechtelijke karakter van juridische (af)splitsing speelt een rol op het niveau van het subject van heffing, terwijl het vermogensrechtelijk karakter dat doet

296. Van Olffen vermeldt in voetnoot 4 op blz. 98 dat de afsplitsing wordt erkend in onder andere de landen die behoren tot de Europese Unie (met uitzondering van Engeland), de Verenigde Staten en Zwitserland.

297. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (Sevic), V-N 2006/7.27.

298. J.N. Schutte-Veenstra, noot bij HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (Sevic), Ondernemingsrecht 2006, nr. 3, blz. 119. In dezelfde zin W.J.M. van Veen, Hof van Justitie EG over vestigingsvrijheid en grensoverschrijdende fusie; de fusierichtlijn vóór invoering achterhaald?, WPNR (2006) 6657, blz. 184, S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 191, Thomas Rønfeldt and Erik Werlauff, Merger as a method of establishment: on cross-border mergers, transfer of domicile and divisions, directly applicable under the EC Treaty's freedom of establishment, ECL 2006, nr. 3, blz. 127, G.J. Vossestein, Companies' freedom of establishment after Sevic, ECL 2006, nr. 4, blz. 182 en (voorzichtiger) P.H.M. Simonis, Grensoverschrijdende fusie en splitsing; de fiscale Fusierichtlijn, MBB 2006, nr. 2, blz. 78.

299. In de Duitse Umwandlungsgesetz (UmwG) wordt de omzetting van rechtsvorm, de juridische fusie, de juridische splitsing en ook de activa-passivatransactie geregeld.

300. W.J.M. van Veen, Hof van Justitie EG over vestigingsvrijheid en grensoverschrijdende fusie; de fusierichtlijn vóór invoering achterhaald?, WPNR (2006) 6657, blz. 184.

301. L.C.A. Verstappen, Onderneming en overdracht onder algemene titel, Preadvies van de vereniging van 'Handelsrecht' 2002, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002, blz. 53.

op het niveau van het object van heffing. Bij zuivere splitsing houdt een belastingplichtige vennootschap op te bestaan. Er zullen minimaal twee nieuwe vennootschappen ontstaan. Dit zijn vermoedelijk belastingplichtigen voor de BTW, omdat zij zullen voldoen aan de criteria van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn). Bij afsplitsing blijft de splitsende vennootschap bestaan. Zowel bij gesplitste vennootschap als bij de ontstane vennootschap(en) moet aan de hand van de criteria van art. 9 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) worden gezien of zij kwalificeren als belastingplichtige. Indien de splitsende vennootschap deel uitmaakt van een fiscale eenheid, moet na de (af)splitsing worden gezien of de nieuw ontstane vennootschappen onderdeel kunnen vormen van de bestaande fiscale eenheid. Aangezien bij zuivere splitsing nieuwe vennootschappen ontstaan en de splitsende vennootschap ophoudt te bestaan, moet de financiële, economische en organisatorische verbondenheid individueel worden getoetst.³⁰² Financiële verbondenheid zal aanwezig zijn, omdat de oude aandeelhouders in dezelfde verhouding aandelen verkrijgen in de nieuwe vennootschappen. Ook de organisatorische verbondenheid zal aanwezig zijn. De sleutel voor opname in een fiscale eenheid zal de economische verbondenheid zijn. Of daar sprake van is, hangt af van de activiteiten van de nieuwe vennootschappen en het vermogen dat naar hen is overgegaan. Ditzelfde geldt bij afsplitsing voor de afgesplitste vennootschappen. Met betrekking tot de vennootschap die na afsplitsing is blijven bestaan, moet worden gezien of deze na de afsplitsing nog voldoet aan de eis van economische verbondenheid. Anders dan in het verleden, is het op basis van HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230 mogelijk om na (af)splitsing ontstane vennootschappen op te nemen in een fiscale eenheid met ingang van de splitsingsdatum.

Met betrekking tot het vermogensrechtelijke karakter van de juridische splitsing rijst de vraag of juridische splitsing leidt tot een belastbare prestatie in de zin van art. 2 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 Zesde richtlijn). In de literatuur wordt er in het algemeen vanuit gegaan dat art. 31 Wet OB 1968 toepassing vindt op de overdrachten die in het kader van juridische splitsing plaatsvinden.³⁰³ De vraag is echter of art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) inderdaad van toepassing zijn bij juridische splitsing. In de eerste plaats kan de vraag worden opgeworpen of sprake is van een overdracht of overgang. Betoogd kan namelijk worden dat feitelijk geen overdracht of overgang plaatsvindt, omdat de rechtspersonen die resteren na de splitsing als het ware hun 'eigen' goederen en onlichamelijke zaken (diensten) hebben 'meegenomen'. In de tweede plaats kan, evenals met betrekking tot de juridische fusie, het standpunt worden verdedigd dat een bezwarende titel ontbreekt.³⁰⁴ Indien een bezwarende titel ontbreekt, komt een belastbare handeling

302. Zie daarover nader paragraaf 5.8.7.

303. Zie R.P.C.W.M. Brandsma en R.J. de Vries, *Splitsing*, FED, Deventer, 2001, blz. 181, R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss)*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 98, J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED, Deventer, 2002, blz. 222 en P. Fortuin, *Rechtspersonen*, Gouda Quint, Deventer, (losbl.), *Aanverwante stukken*, *Aanverwante stukken fiscaal*, *Commentaar fiscaal*, onderdeel 8.5.16.

304. Zie paragraaf 7.4.8.4.

niet aan de orde. Anders dan bij juridische fusie³⁰⁵, is bij juridische splitsing niet expliciet bepaald dat het gaat om de overgang van vermogen onder algemene titel. Op grond van art. 17 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht gaat het gehele vermogen van de gesplitste vennootschap over op de verkrijgende vennootschappen. Aangezien in andere taalversies van de Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht dit verschil niet tot uitdrukking komt, ben ik van mening dat het ook bij juridische splitsing gaat om een overgang onder algemene titel.³⁰⁶ Daarnaast bepaalt het Nederlandse art. 2:334a lid 2 BW dat bij zuivere splitsing het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon onder *algemene titel* overgaat op tenminste twee andere (verkrijgende) rechtspersonen die reeds bestaan of die bij splitsing worden opgericht. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 7.4.8.4.2, betoogt Van Doesum naar mijn mening terecht dat een verkrijging onder algemene titel te allen tijde inhoudt dat de verkrijging om niet plaatsvindt.³⁰⁷ Voor een belastbare handeling vormt een bezwarende titel op grond van art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2

305. Art. 19 lid 1 onderdeel a Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht.

306. Zo luidt art. 17 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn inzake vennootschapsrecht in respectievelijk de Duitse, Engelse en Franse taalversie als volgt:

Duits.

(1) Die Spaltung bewirkt ipso jure gleichzeitig folgendes: a) Sowohl zwischen der gespaltenen Gesellschaft und den begünstigten Gesellschaften als auch gegenüber Dritten geht das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der gespaltenen Gesellschaft auf die begünstigten Gesellschaften über, und zwar entsprechend der im Spaltungsplan oder in Artikel 3 Absatz 3 vorgesehenen Aufteilung;

Engels.

1. A division shall have the following consequences ipso jure and simultaneously: (a) the transfer, both as between the company being divided and the recipient companies and as regards third parties, to each of the recipient companies of all the assets and liabilities of the company being divided; such transfer shall take effect with the assets and liabilities being divided in accordance with the allocation laid down in the draft terms of division or in Article 3 (3).

Frans:

1. La scission entraîne ipso jure et simultanément les effets suivants: a) la transmission, tant entre la société scindée et les sociétés bénéficiaires qu'à l'égard des tiers, de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société scindée aux sociétés bénéficiaires; cette transmission s'effectue par parties conformément à la répartition prévue au projet de scission ou à l'article 3 paragraphe 3.

Art. 19 lid 1 onderdeel a Derde richtlijn inzake vennootschapsrecht luidt in deze taalversies:

Duits

(1) Die Verschmelzung bewirkt ipso jure gleichzeitig folgendes: a) Sowohl zwischen der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft als auch gegenüber Dritten geht das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über.

Engels

1. A merger shall have the following consequences ipso jure and simultaneously: (a) the transfer, both as between the company being acquired and the acquiring company and as regards third parties, to the acquiring company of all the assets and liabilities of the company being acquired.

Frans

1. La fusion entraîne ipso jure et simultanément les effets suivants: a) la transmission universelle, tant entre la société absorbée et la société absorbante qu'à l'égard des tiers, de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société absorbée à la société absorbante.

307. A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-bundel), Amsterdam, 2005, blz. 220.

lid 1 Zesde richtlijn) een constitutieve voorwaarde. Een juridische splitsing leidt bij gebrek aan een bezwarende titel niet tot een belastbare handeling.

Art. 19 en 29 BTW-richtlijn (voorheen: 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn) dan wel art. 31 Wet OB 1968 vinden, evenals bij juridische fusie, naar mijn mening geen toepassing bij juridische splitsing.³⁰⁸ Zoals aangegeven in paragraaf 7.4.8.4.2, blijkt uit de Nederlandse parlementaire geschiedenis, dat art. 31 Wet OB 1968 in 1998 is aangepast met het oog op het voorkomen van onzekerheden op het gebied van de BTW bij juridische fusies en splitsingen.³⁰⁹ Wat ik daar heb opgemerkt met betrekking tot juridische fusie geldt tevens voor juridische splitsing. De in paragraaf 7.4.8.6.1 geschetste civielrechtelijke problemen die Van Olffen signaleert bij afsplitsing in internationaal verband kunnen zich naar mijn mening (theoretisch) niet voordoen in de BTW. Bij afsplitsing ontbreekt nu eenmaal een bezwarende titel, zodat afsplitsing niet leidt tot een belastbare prestatie. Uiteraard kan de lokale fiscus een andere mening zijn toegedaan. Net zoals bij grensoverschrijdende juridische fusies kunnen dan problemen ontstaan doordat niet duidelijk is welke lidstaat bevoegd is en doordat de voorwaarden waaronder de overdracht zonder BTW-heffing kan plaatsvinden, kunnen verschillen.

7.4.9 *Aantrekken kapitaal*

7.4.9.1 *Aantrekken eigen vermogen*

7.4.9.1.1 *Emissie van aandelen*

Concerns kunnen zowel eigen als vreemd vermogen aantrekken ter financiering van hun ondernemingsactiviteiten. Dit gebeurt veelal via de holdingmaatschappij of via een speciale financieringsmaatschappij binnen de groep.³¹⁰ De keuze voor de financieringsvorm hangt af van verschillende factoren. Slagter wijst er bijvoorbeeld op dat aandeelhouders geen rente vragen, maar omdat zij meer risico lopen, verlangen zij een hogere vergoeding in de vorm van dividend of waardegroei van het aandeel.³¹¹ Verder gaat overmatige financiering met vreemd vermogen ten koste van de solvabiliteit, maar vreemd vermogen heeft wel weer als voordeel dat rente in tegenstelling tot dividend fiscaal aftrekbaar is. Kortom, de concernleiding dient een weloverwogen keuze te maken met betrekking tot de wijze waarop het concern wordt gefinancierd.

Het aantrekken van extra eigen vermogen geschiedt door de emissie van aandelen. Bij een emissie geeft een kapitaalvennootschap aandelen uit waarmee het kapitaal

308. Zie paragraaf 7.4.8.4.

309. *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 709, nr. 5, blz. 15. Het aangepaste art. 31 Wet OB 1968 gold ten aanzien van juridische splitsing (art. 2:334a BW) overigens met terugwerkende kracht tot en met 1 februari 1998.

310. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 211.

311. W.J. Slagter, *Compendium van het ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 254-255.

van de vennootschap wordt vermeerderd. Emissie kan openbaar³¹² en onderhands plaatsvinden.³¹³ Het doel van een openbare emissie zal in de regel zijn het verkrijgen van nieuw eigen vermogen ten behoeve van nieuw te ontwikkelen activiteiten of de verbetering van de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen.³¹⁴ Bij onderhandse emissie kan het doel ook zijn om de zeggenschapsverhoudingen in de algemene vergadering van aandeelhouders te beïnvloeden.³¹⁵ In de praktijk komt onderhandse emissie aan private equity investeerders (durfkapitalisten) steeds vaker voor. Dergelijke investeerders maken er hun bedrijf van om risicodragend kapitaal te verschaffen aan veelbelovende ondernemingen. De bevoegdheid om te besluiten over de uitgifte van aandelen komt naar Nederlands civiel recht in beginsel toe aan de algemene vergadering van aandeelhouders.³¹⁶

De algemene opvatting in de Nederlandse literatuur voor het Kretztechnik-arrest³¹⁷ (zie hierna) was reeds dat de emissie van aandelen voor de BTW geen prestatie onder bezwarende titel opleverde voor de emitterende vennootschap.³¹⁸ Het feit dat de emissie van aandelen geen prestatie onder bezwarende titel is, is vooral van belang voor het recht op aftrek van voorbelasting. Indien de emissie van aandelen als een vrijgestelde financiële prestatie wordt gezien, is de BTW op kosten die verband houden met een emissie en een eventuele beursgang niet aftrekbaar. In Nederland is goedgekeurd dat als een (rechts)persoon optreedt als belastingplichtige en hij de emissie en/of beursgang verricht ten behoeve van zijn onderneming, er geen gevolgen zijn voor het recht op aftrek van die belastingplichtige.³¹⁹ Met andere woorden, de BTW op kosten die verband houden met een emissie en/of beursgang zijn aftrekbaar conform het pro rata van de belastingplichtige. In andere lidstaten werd de emissie van aandelen gezien als een vrijgestelde handeling inzake effecten in de zin van art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn), waardoor de daaraan toerekenbare BTW niet in aftrek kon worden ge-

312. Een openbare emissie via de beurs wordt in de praktijk ook wel aangeduid als een IPO (Initial Public Offering).

313. W.J. Slagter, *Compendium van het ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 242.

314. P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, *Van de BV en de NV*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 87.

315. Zie over de aanvaardbaarheid van een emissie met dit doel P. van Schilfgaarde en J.W. Winter, *Van de BV en de NV*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 87.

316. Zie art. 2:96 en 2:206 BW alsmede J.J. Prinsen, *Converteerbare obligaties (diss)*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 33 en W.J. Slagter, *Compendium van het ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 243.

317. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

318. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 144, A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, *Beursgang en BTW*, BTW-bulletin 2000, nr. 2, blz. 2, M. Geers, *BTW en beursgang*, MBB 2001, nr. 2, blz. 65 en K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 165.

319. Besluit van 8 november 1999, nr. VB 1999/2277, V-N 1999/58.18.

bracht.³²⁰ Tekenend in dat verband is dat Michie in het IFA rapport 2003 over financiële dienstverlening en BTW opmerkt dat binnen de Gemeenschap 'the term 'transactions in shares' is generally accepted to include the issue of shares'.³²¹

Uit het KapHag-arrest van het Hof van Justitie EG kon wellicht al worden afgeleid dat de emissie van aandelen door een kapitaalvennootschap geen prestatie onder bezwarende titel vormt.³²² Het Hof van Justitie EG oordeelde daarin namelijk dat de opname van een vennoot in een personenvennootschap tegen een vergoeding in geld geen economische activiteit/prestatie is.³²³ In het Kretztechnik-arrest komt de vraag daadwerkelijk aan de orde of een emissie van aandelen een prestatie onder bezwarende titel is.³²⁴ Het Hof van Justitie EG trekt in dat arrest een parallel met het opnemen van een vennoot in een vennootschap tegen een betaling in geld. Volgens het KapHag-arrest levert dat geen dienst onder bezwarende titel op in de zin van art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn). Hetzelfde geldt voor de uitgifte van aandelen om kapitaal aan te trekken.³²⁵ Naar mijn mening mag er op dit punt BTW-technisch geen verschil bestaan tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen. Vervolgens voert het Hof van Justitie EG de bedoeling van de emitterende vennootschap aan als argument om te betogen dat geen sprake is van een belastbare prestatie. Het Hof van Justitie EG merkt namelijk op dat de emitterende vennootschap met de uitgifte van aandelen niet het verrichten van diensten beoogt, maar het aantrekken van kapitaal.³²⁶ Wat de vennootschap met de uitgifte van aandelen beoogt, doet naar mijn mening echter niet ter zake.³²⁷ Ook de

320. Uit HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313 kan worden afgeleid dat in ieder geval Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk zich op het standpunt stelden dat de emissie van aandelen een vrijgestelde financiële handeling inzake effecten is. De Ierse fiscus nam hetzelfde standpunt in, vgl. Brian Keenan, ECJ rules VAT is recoverable on share issues, *Irish Tax Review* 2005, nr. 4, blz. 396.

321. G. Michie, 'Value added tax on financial services in the European Union', in: *Consumption taxation on financial services*, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 59.

322. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552.

323. Het Hof van Justitie EG ging daarbij overigens niet in op de vraag of de vennootschap dan wel de nieuwe vennoten door de opname van een nieuwe vennoot geen economische activiteit/prestatie verrichten. In dezelfde zin A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: *Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-bundel)*, Amsterdam, 2005, blz. 214, noot 57. Het Hof van Justitie EG overwoog in r.o. 42: 'In deze context maakt het niet uit of de vennootschap zelf een nieuwe vennoot opneemt, dan wel de andere vennoten, aangezien het opnemen van een nieuwe vennoot in elk geval geen dienstverrichting onder bezwarende titel is in de zin van de richtlijn.'

324. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

325. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 25.

326. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

327. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313. M.M.W.D. Merks, Emissie aandelen; geen prestatie wel aftrek, *BTW-bulletin* 2005, nr. 9, blz. 6 komt het voor dat het Hof van Justitie EG de bedoelingen van partijen gebruikt om het karakter van de (emissie)handeling te benadrukken. Het is naar haar mening niet zozeer de vennootschap die door de aandeelhouders deel te laten nemen in het kapitaal een dienst aan hen verricht, maar het zijn de aandeelhouders die met het ter beschikking stellen van een deel van hun vermogen de vennootschap in staat stellen om haar bedrijf uit te oefenen.

constatering van het Hof van Justitie EG dat vanuit het oogpunt van de aandeelhouder het voor de kapitaalverhoging betaalde bedrag niet de betaling is voor een tegenprestatie, maar een investering of een belegging van middelen³²⁸, acht ik ongelukkig. Daarmee komt namelijk het hele BTW-stelsel onder druk te staan. Van een investering of een belegging van middelen is immers ook sprake bij de aankoop van effecten van een effectenhandelaar³²⁹, bij de aankoop van beleggingsvastgoed of bij de aankoop van kunst ter belegging. Het Hof van Justitie EG kan naar mijn mening niet hebben bedoeld dat in dergelijke gevallen geen sprake is van een belastbare prestatie in de zin van art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 2 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn). De overweging illustreert naar mijn mening wel hoe lastig het is om onderscheid te maken tussen handelingen die binnen en buiten de reikwijdte van de BTW vallen.

Mijns inziens vinden bij de inkoop van eigen aandelen en de opvolgende emissie van de ingekochte aandelen geen prestaties onder bezwarende titel plaats. Voor de emissie van aandelen geldt het Kretztechnik-arrest onverkort. De inkoop van eigen aandelen vindt eveneens plaats in de verhouding tussen vennootschap en aandeelhouder. Daarnaast kan volgens mij het Lubbock Fine-arrest³³⁰ analoog worden toegepast. De algemene regel die uit dat arrest kan worden afgeleid, is namelijk dat een 'contrahandeling' dezelfde BTW-behandeling volgt als de oorspronkelijke handeling. Voorts meen ik dat de omzetting van bestaand eigen vermogen in kapitaal geen prestatie onder bezwarende titel oplevert. Bij bonusaandelen³³¹, stockdividend³³² en herkapitalisatie³³³ vinden naar mijn mening dan ook geen prestaties onder bezwarende titel plaats. Deze handelingen vinden immers plaats in de verhouding tussen vennootschap en aandeelhouder en niet op de (effecten)markt. Er bestaat dan wel recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de BTW op met die handelingen verband houdende kosten.

Van Bruggen en Brouwer concluderen uit het Kretztechnik-arrest dat het Hof van Justitie EG op het niveau van de belastingplicht een 'knip' maakt in de activiteiten van Kretztechnik.³³⁴ Zij menen dat buitenlandse dienstverleners hun prestaties die verband houden met de emissie van aandelen verlenen aan een niet-belastingplichtige. Dit standpunt komt mij onjuist voor. De terminologie die het Hof van Justitie EG

328. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

329. Zie daarover nader paragraaf 5.2.6.

330. HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (Lubbock Fine), BNB 1999/193.

331. Bij de uitgifte van bonusaandelen worden reserves omgezet in nieuw gestort kapitaal.

332. Bij de uitgifte van stockdividend is sprake van omzetting van in de jaarrekening opgenomen vennootschappelijke winst in nieuwe aandelen.

333. Herkapitalisatie in deze zin houdt in dat aandelen worden uitgegeven waarop kapitaal wordt ingebracht dat eerder is ingebracht boven één vierde van het nominaal bedrag van reeds bestaande aandelen. Op grond van art. 2:80/191 lid 1 BW is volstorting bij aandelen op naam slechts verplicht tot één vierde van het nominaal bedrag. Aandelen aan toonder mogen op grond van art. 2:82 lid 3 BW echter niet worden afgegeven dan tegen volledige vergoeding. De term 'herkapitalisatie' in deze zin heb ik ontleend aan J.J. Prinsen, *Converteerbare obligaties* (diss.), Kluwer, Deventer, 2004, blz. 90.

334. G.J. van Bruggen en D.D. Brouwer, *Kretztechnik: een stukje vaktechniek*, BtwBrief 2005, nr. 6/7, blz. 13.

hanteert ('economische activiteiten') kan wellicht twijfel oproepen of het Kretztechniek-arrest ziet op het subject van heffing (belastingplicht, art. 9 BTW-richtlijn; voorheen: art. 4 Zesde richtlijn) of op het object van heffing (belastbare handelingen, art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn; voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn). Bedacht moet echter worden dat de prejudiciële vragen zien op het object van heffing en de aftrek van voorbelasting en niet op het subject van heffing. Een 'knip' in de belastingplicht van een emitterende vennootschap is niet in overeenstemming met het oordeel van het Hof van Justitie EG dat die vennootschap pro rata recht heeft op aftrek van BTW op kosten die verband houden met de emissie van aandelen (zie hierna). Naar mijn mening heeft het Hof van Justitie EG dan ook geen 'knip' aangebracht in de belastingplicht bij emitterende vennootschappen.

7.4.9.1.2 Aftrek van voorbelasting bij emissie van aandelen

In het Kretztechniek-arrest heeft het Hof van Justitie EG tevens een oordeel gegeven over de aftrekbaarheid van BTW op kosten die verband houden met de emissie van aandelen. In Nederland is reeds goedgekeurd dat als een (rechts)persoon optreedt als belastingplichtige en hij de emissie en/of beursgang verricht ten behoeve van zijn onderneming er geen gevolgen zijn voor het recht op aftrek van die belastingplichtige.³³⁵ Lidstaten die de emissie van aandelen beschouwden als een vrijgestelde financiële prestatie in de zin van art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn) kenden echter logischerwijs geen BTW-aftrek toe.³³⁶ Nadat het Hof van Justitie EG de hobbels genomen dat de emissie van aandelen geen prestatie onder bezwarende titel is, blijkt de vraag naar de aftrek van voorbelasting redelijk eenvoudig te beantwoorden. Uitgangspunt is dat de aftrekregeling tot doel heeft de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het Hof van Justitie EG stelt vast dat aangezien een aandelenuitgifte een handeling is die niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) valt, en Kretztechniek met deze handeling haar kapitaal ten behoeve van haar algemene economische activiteit beoogde te versterken, de kosten van de door haar in het kader van de betrokken handeling verworven diensten deel uitmaken van haar algemene kosten en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn. Er is een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Een emitterende vennootschap komt dan ook recht op aftrek van voorbelasting toe conform het pro rata. Het oordeel van het Hof van Justitie EG leidt naar mijn mening tot een wenselijk resultaat en past in de door het Hof ingezette lijn van BTW-aftrek op algemene kosten.³³⁷

335. Besluit van 8 november 1999, nr. VB 1999/2277, V-N 1999/58.18.

336. Ik vermoed behoudens voor zover de aandelen werden geëmitteerd aan buiten de Gemeenschap gevestigde personen; zie art. 169 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn).

337. Zie HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26 en HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31 alsmede paragraaf 6.15.

7.4.9.1.3 Herplaatsing van aandelen

Naast emissie van aandelen, zoals hiervoor aan de orde is geweest, komt ook herplaatsing van aandelen voor. Geers geeft aan dat onder herplaatsing, heruitgifte of doorplaatsing van aandelen gewoonlijk de uitgifte van reeds bestaande aandelen wordt verstaan.³³⁸ Bij herplaatsing van aandelen vindt er een verkoop van aandelen plaats waarbij de verkopende partij de kopende partij meestal niet kent. De reeds bestaande aandelen worden dus niet opnieuw uitgegeven, maar worden verkocht, aldus Geers. Herplaatsing van aandelen is dan ook niet hetzelfde als de inkoop van eigen aandelen en opvolgende uitgifte van nieuwe aandelen, zoals bedoeld in paragraaf 7.4.9.1.1. De twee belangrijkste vormen van herplaatsing zijn de overgenomen emissie en de gegarandeerde emissie.³³⁹ Bij een overgenomen emissie verkoopt een aandeelhouder zijn aandelen aan de bank, waarna de bank de aandelen doorverkoopt aan de nieuwe aandeelhouder. Bij een gegarandeerde emissie zoekt de bank kopers voor de aandelen van reeds bestaande aandeelhouders. De bestaande aandeelhouders verkopen hun aandelen aan nieuwe aandeelhouders, waarbij de bank garandeert dat de aandelen kunnen worden verkocht. Indien de bank te weinig kopers vindt, koopt de bank de aandelen zelf aan van de bestaande aandeelhouders.

Het Kretztechnik-arrest³⁴⁰ ziet niet op de herplaatsing van aandelen. Het arrest handelt immers enkel over de emissie van aandelen en niet over de verkoop en overdracht van aandelen. Van dat laatste is sprake bij herplaatsing in de vorm van overgenomen emissie en gegarandeerde emissie. Ik verwijs dan ook naar hetgeen ik daarover heb opgemerkt in paragraaf 7.4.9.1.1. De vennootschap, waarvan de aandelen worden herplaatst, verricht zelf in ieder geval geen economische activiteit. Afhankelijk van de feiten zijn het de aandeelhouders die economische activiteiten verrichten. De BTW op eventuele door deze vennootschap gemaakte kosten is aftrekbaar conform het pro rata. In aanvulling hierop merk ik op dat ook indien de leer van de Hoge Raad³⁴¹ wordt aangehangen, de verkoop en overdracht van aandelen door een bank bij een overgenomen emissie een vrijgestelde financiële prestatie in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde

338. M. Geers, BTW en beursgang, MBB 2001, nr. 2, blz. 62.

339. Ik hanteer hier de term 'emissie', omdat deze term in de praktijk ook zo wordt gebruikt. Er is echter geen sprake van 'emissie' in eigenlijke zin. Er vindt namelijk geen emissie van nieuwe aandelen plaats.

340. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

341. Zie HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363 inzake de verkoop en overdracht van aandelen.

richtlijn) vormt.³⁴² De bank handelt naar mijn mening namelijk bedrijfsmatig in effecten.

7.4.9.2 Aantrekken vreemd vermogen

7.4.9.2.1 Aantrekken leningen

Concerns hebben financiering nodig om hun ondernemingsactiviteiten te bekostigen. Daartoe kan eigen vermogen worden aangetrokken, maar het is ook mogelijk om vreemd vermogen aan te trekken. Dat laatste kan onder meer door rentedragende leningen af te sluiten bij banken of andere financiers. Het aantrekken van rentedragende leningen vormt geen prestatie onder bezwarende titel van de concernvennootschap die de leningen aantrekt.³⁴³ Die is immers de afnemer van de prestatie. Het is juist de kredietverstrekker die de prestatie verricht.³⁴⁴ Indien een concernvennootschap vreemd vermogen aantrekt, komt het voor dat deze de aangetrokken gelden vervolgens binnen concern doorleent. In dat geval wordt gesproken van geconsolideerde kredietverlening.³⁴⁵

7.4.9.2.2 Uitgifte obligaties

Het aantrekken van vreemd vermogen kan door middel van het uitgeven van obligaties.³⁴⁶ Obligaties zijn bewijsstukken van de coupures waarin de (top)houdstervenootschap een – meestal grootscheepse – lening heeft opgenomen. In het Nederlandse besluit inzake het bankbedrijf is aangegeven dat de uitgifte van een obligatielening is vrijgesteld.³⁴⁷ In het Kretztechnik-arrest kan echter een aanknopingspunt worden gevonden voor de stelling dat de uitgifte van een obligatielening in de vorm

342. In de Resolutie van 25 juli 1979, nr. 279-12 007, V-N 1979, blz. 1453, herdrukt d.d. 15 april 1981, nr. 281-5374, V-N 1981, blz. 955 en 14 maart 1983, nr. 283-3331, V-N 1983, blz. 642 (BTW-13) is bepaald dat de overdracht van aandelen en verleende bemiddeling bij plaatsing van aandelen is vrijgesteld. In de Resolutie van 9 november 1982, nr. 282-15 703, V-N 1982, blz. 2281 (BTW-86; bankenresolutie) is nog aangegeven dat als vergoeding voor de aankopen en verkopen van effecten ten behoeve van derden in aanmerking komt de daarvoor ontvangen provisie, in voorkomende gevallen vermeerderd met het saldo van de verkoopprijs en de inkoopprijs van de effecten. Aldus wordt als vergoeding gerekend de 'bruto-winst' die de bank met de effectentransacties behaalt. De verkopen van effecten door een bank uit eigen portefeuille kunnen gelet op het relatief geringe belang van dergelijke transacties bij de bepaling van de voor de aftrek relevante omzetverhouding buiten beschouwing blijven.

343. Het is ook mogelijk dat een bank een zogenoemd parapluukrediet verstrekt aan de verschillende concernonderdelen samen. Zie daarover paragraaf 5.2.10.3 en 7.4.5.3.

344. Zie paragraaf 5.2.10 over de relatie tussen het verstrekken van leningen en de belastingplicht.

345. Zie daarover paragraaf 5.2.10.2 en 7.4.5.2.

346. De grenzen tussen eigen en vreemd vermogen vervagen echter ook in het civielrechtelijke jaarrekeningenrecht. Onder bijzondere omstandigheden kunnen obligatieleningen tot het eigen vermogen behoren. Zie in dat verband nader C.J.A. van Geffen, *De grens tussen eigen en vreemd vermogen*, Ondernemingsrecht 2004, nr. 6, blz. 207-211.

347. Zie de resolutie van 25 juli 1979, nr. 279-12 007, V-N 1979, blz. 1453 herdrukt d.d. 15 april 1981, nr. 281-5374, V-N 1981, blz. 955 en 14 maart 1983, nr. 283-3331, V-N 1983, blz. 642 (BTW-13).

van obligaties geen belastbare prestatie is van de emitterende vennootschap.³⁴⁸ Onder verwijzing naar punt 59 en 60 van de conclusie van A-G Jacobs oordeelt het Hof van Justitie EG immers dat een vennootschap bij uitgifte van aandelen het aantrekken van kapitaal beoogt en niet het verrichten van diensten.³⁴⁹ Ook bij de uitgifte van obligaties beoogt de vennootschap het aantrekken van kapitaal. Het doorslaggevende argument om bij de uitgifte van aandelen geen economische activiteit, geen prestatie, aan te nemen is naar mijn mening echter dat geen sprake is van een bezwarende titel.³⁵⁰ Hiermee borduurt het Hof van Justitie EG voort op zijn beslissing in het KapHag-arrest, waarin het oordeelde dat het opnemen van een vennoot in een personenvennootschap tegen betaling geen prestatie onder bezwarende titel vormt.³⁵¹ Zoals opgemerkt in paragraaf 7.4.9.1.1, behoort dat naar mijn mening het enige en doorslaggevende argument te zijn. Wat de vennootschap met de uitgifte van aandelen beoogt, doet niet ter zake.³⁵² Dat de emittent met de uitgifte van obligaties beoogt kapitaal aan te trekken, leidt dus op zichzelf niet tot de conclusie dat hij geen economische activiteit, geen belastbare prestatie, verricht. Bij de uitgifte van obligaties is desalniettemin geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel van de emittent.³⁵³ De emittent verschafft de obligatiehouder immers geen goederen of diensten, waarvoor het ter beschikking stellen van vreemd vermogen de vergoeding vormt. Het verschaffen van obligaties (effecten) kan naar mijn mening niet worden gezien als een dienst, waarvoor de obligatiehouder betaalt in de vorm van het verstrekken van de obligatielening.³⁵⁴ Obligaties vormen slechts de belichaming van de schuldverhouding tussen de partijen. Aldus ontbreekt de bezwarende titel en verricht de emittent geen belastbare prestatie met de emissie van de obligatie.

Aan het voorgaande doet de beslissing in het MKG-arrest naar mijn mening niet af.³⁵⁵ Het Hof van Justitie EG heeft daarin beslist dat een marktdeelnemer (factor) die schuldvorderingen koopt en daarbij het debiteurenrisico op zich neemt en die zijn klanten in ruil daarvoor een vergoeding aanrekent, een economische activiteit uitoefent in de zin van art. 2 en 4 Zesde richtlijn (thans: art. 2 en 9 BTW-richtlijn), zodat hij belastingplichtige is. Dat betekent dat een factor diensten onder bezwarende titel verricht. De verkoper van de vordering verricht een prestatie onder bezwarende titel, bestaande uit de verkoop van de vordering aan de factor.³⁵⁶ Van een dergelijke ruil van prestaties is bij obligatieleningen echter geen sprake. De obligatie vormt, zo-

348. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

349. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

350. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 24 en 25.

351. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552.

352. In dezelfde zin M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

353. In dezelfde zin onder verwijzing naar het Kretztechnik-arrest Brian Keenan, ECJ rules VAT is recoverable on share issues, Irish Tax Review 2005, nr. 4, blz. 397.

354. Ook G.J. van Bruggen en D.D. Brouwer, Kretztechnik: een stukje vaktechniek, BtwBrief 2005, nr. 6/7, blz. 13 zijn van mening dat de uitgifte van obligaties geen economische activiteit vormt.

355. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG Kraftfahrzeuge Factory GmbH), FED 2003/513.

356. Zie J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG Kraftfahrzeuge Factory GmbH), FED 2003/513.

als reeds gezegd, slechts het schuldpapier waarin de obligatielening is belichaamd. Door de lening in deze vorm te gieten wordt de overdracht van de obligatielening op de effectenmarkt mogelijk gemaakt. De overdracht van de schuldvordering was echter ook zonder dit specifieke schuldpapier mogelijk.³⁵⁷

7.5 Dochtervennootschap

In paragraaf 5.3 is de belastingplicht van de reguliere dochtervennootschap aan de orde geweest. Welke prestaties een dochtervennootschap verricht, is afhankelijk van het concern waarvan de vennootschap deel uitmaakt en de functie die de dochtervennootschap vervult binnen het concern. Hetgeen in hoofdstuk 6 is opgemerkt over de prestaties van belastingplichtigen in enkelvoudige verhoudingen geldt tevens voor de reguliere dochtervennootschap in concernverband. Op het niveau van het object van heffing, de plaats van prestatie, de vrijstellingen en het recht van aftrek van voorbelasting bestaat in principe geen verschil tussen enkelvoudige en concernverhoudingen. Gelet op het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting waarin het consumptieve verbruik van goederen en diensten centraal staat, is een gelijke behandeling van gelijke prestaties gerechtvaardigd.

7.6 Verkoopmaatschappij

7.6.1 Algemeen

Vanpeteghem en Beeckmans geven aan dat multinationale ondernemingen voor de verkoop van hun producten vaak gebruik maken van gelieerde verkoopondernemingen die, onder andere omwille van strategische redenen, meestal worden opgericht in landen (markten) waar belangrijke afnemers zijn gevestigd.³⁵⁸ De daarbij gehanteerde distributiestructuren kennen verschillende vormen. Zoals aangegeven in paragraaf 1.5.3, onderscheid ik in dit onderzoek de volgende vier basistypen die een distributeursfunctie kunnen vervullen:

- de verkoopmaatschappij (buy-sell structuur³⁵⁹);
- de limited risk distributor (stripped buy-sell structuur);
- de agent (agentstructuur);
- de commissionair (commissionairstructuur).

De zogenoemde buy-sell structuur komt in deze paragraaf aan de orde. De drie andere distributiestructuren worden behandeld in respectievelijk paragraaf 7.7, 7.8 en 7.9. In een buy-sell structuur fungeert een reguliere dochtervennootschap als lokale

357. Zie art. 3:93 BW indien de schuldvordering zou kwalificeren als recht op naam en art. 3:94 BW indien de schuldvordering zou kwalificeren als recht aan toonder of aan order.

358. R. Vanpeteghem en K. Beeckmans, De commissionairstructuur in België, AFT 1996, nr. 11, blz. 383.

359. Ik hanteer bewust de term 'buy-sell structuur' in plaats van de term 'verkoopstructuur', omdat eerstgenoemde term benadrukt dat in deze distributiestructuur goederen of diensten eerst worden aangekocht en vervolgens worden doorverkocht.

verkoopmaatschappij. In deze structuur verkoopt de houdstervennootschap of een andere concernvennootschap die als producent optreedt (hierna ook: 'de principaal') goederen via lokale verkoopmaatschappijen aan afnemers in diverse landen. Dergelijke maatschappijen verzorgen vaak ook de garantie, nemen volledig voorraadrisico en bieden bijkomende diensten aan.³⁶⁰ De verkoopmaatschappij opereert in feite op een wijze die vergelijkbaar is met de situatie in enkelvoudige verhoudingen.

7.6.2 Verbintenisrechtelijke aspecten

In verbintenisrechtelijk opzicht lijkt de verkoopmaatschappij geen complexe figuur. De vennootschap sluit immers koopovereenkomsten met een centrale concernvennootschap die zorg draagt voor de productie en verkoop van goederen. De verkoopmaatschappij sluit tevens koopovereenkomsten met haar lokale afnemers.³⁶¹ Bijzonder is uiteraard dat de principaal (de centrale concernvennootschap) en de verkoopmaatschappij zich daarnaast hebben verbonden tot vaste samenwerking met betrekking tot (in de regel) de levering van goederen. In civielrechtelijk opzicht wordt een dergelijk contract aangeduid als distributieovereenkomst. De distributieovereenkomst staat in rechtstreeks verband met de koopovereenkomst(en).³⁶² Deze overeenkomst is niet in de Nederlandse wet geregeld.³⁶³ Barendrecht en Van Peursem definiëren de distributieovereenkomst als:

'een duurovereenkomst waarbij de ene partij, de leverancier, zich verplicht bepaalde producten of diensten te leveren aan zijn wederpartij, de distributeur, met het oog op doorlevering van die producten of diensten aan afnemers van die distributeur voor rekening en risico van de distributeur en in diens naam'.³⁶⁴

Evenals goederen kunnen ook diensten worden afgezet via distributieovereenkomsten. Barendrecht en Van Peursem merken op dat dit in beperkte mate gebeurt.³⁶⁵ Zij menen dat bij diensten doorlevering moeilijker denkbaar is, zelfs als men doorlevering in feitelijke en niet in juridische zin opvat. Het 'doorleveren' van diensten is in de

360. Roberto Franzé, Transfer pricing and distribution arrangements: from arm's length to formulary appointments of income, Intertax 2005 (33), nr. 6/7, blz. 261.

361. Zie F.H. Smit, De agentuurovereenkomst tussen handelsagent en principaal, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1996, blz. 18, J.W.A. Geel, Inhoudsbepaling van de distributieovereenkomst, NTBR 1996, blz. 106 en C.E. Drion en A. Notowitz, 'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: Vertegenwoordiging en tussenpersoon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 399.

362. C.A.M. van de Paverd, De opzegging van distributieovereenkomsten (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 28.

363. Asser-Hijma 5-1, 2001, nr. 21a, J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, Distributieovereenkomsten, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 3 en 13 en C.E. Drion en A. Notowitz, 'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: Vertegenwoordiging en tussenpersonen, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 398.

364. J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, Distributieovereenkomsten, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 3.

365. J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, Distributieovereenkomsten, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 6.

BTW een algemeen aanvaard principe en komt in de praktijk ook regelmatig voor. Vanuit civielrechtelijk oogpunt zal echter niet steeds sprake zijn van doorlevering.

Voor de principaal is vanuit het oogpunt van aansprakelijkheid een buy-sell structuur, evenals een stripped buy-sell structuur en een commissionairstructuur, aantrekkelijker dan een agentstructuur. De uiteindelijke afnemer zal bij niet nakoming of productaansprakelijkheid in eerste instantie de verkoopmaatschappij aanspreken. Gelet op de concernrelatie, zal dit aspect niet doorslaggevend zijn voor de keuze van een distributiestructuur.

Het verschil tussen een buy-sell structuur en een stripped buy-sell structuur is gelegen in de inhoud van de distributieovereenkomst in combinatie met die van de koopovereenkomsten met de afnemers. Bij een stripped buy-sell structuur blijven bepaalde functies en risico's achter bij de principaal, terwijl dat niet het geval is in een 'reguliere' buy-sell structuur. Kenmerkend verschil tussen de distributieovereenkomst en de agentuurovereenkomst is dat de distributeur, anders dan de agent, overeenkomsten op eigen naam en voor eigen rekening sluit.³⁶⁶ Daarnaast heeft de principaal bij een distributiestructuur te maken met één wederpartij, terwijl hij in een agentstructuur met meerdere partijen (koop)overeenkomsten sluit. Het onderscheid tussen distributie en agentuur blijkt in de praktijk niet altijd even eenvoudig te zijn.³⁶⁷ Smit noemt als reden daarvoor dat de principaal bij distributie de goederen vaak rechtstreeks aflevert bij de uiteindelijke afnemer.³⁶⁸ Uit de betaling en facturering kan veelal wel worden afgeleid of het gaat om distributie of niet. Als mogelijke andere reden noemt zij dat partijen bij een distributieovereenkomst een bepaalde winstmarge afspreken voor de distributeur en die aanduiden als 'provisie'. Een term die juist past bij een agentuurovereenkomst. Kenmerkend verschil tussen een distributieovereenkomst en een lastgevingsovereenkomst (de gekwalificeerde overeenkomst waarvan sprake is in commissionairstructuren) is dat een distributeur rechtshandelingen verricht voor zichzelf en de gevolgen daarvan ook voor zijn eigen rekening komen, terwijl de lasthebber (commissionair) rechtshandelingen verricht die voor rekening van zijn lastgever (principaal) komen. Hoewel in een distributiestructuur de (economische) gevolgen uiteindelijk ook voor rekening van de leverancier (principaal) zullen komen, is het verband te ver verwijderd om te kunnen zeg-

366. Zie nader over het verschil tussen distributie- en agentuurovereenkomst J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, *Distributieovereenkomsten*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 5-6, C.A.M. van de Paverd, *De opzegging van distributieovereenkomsten* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 15-16 en 36-37 en C.E. Drion en A. Notowitz, 'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: *Vertegenwoordiging en tussenpersonen*, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 398-400.

367. Zie in dit verband HR 20 januari 1956, NJ 1956, 335 en Hof 's-Hertogenbosch 13 november 1989, NJ 1990, 520. Ook J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, *Distributieovereenkomsten*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 6 en C.E. Drion en A. Notowitz, 'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: *Vertegenwoordiging en tussenpersonen*, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 400 constateren deze moeilijkheid.

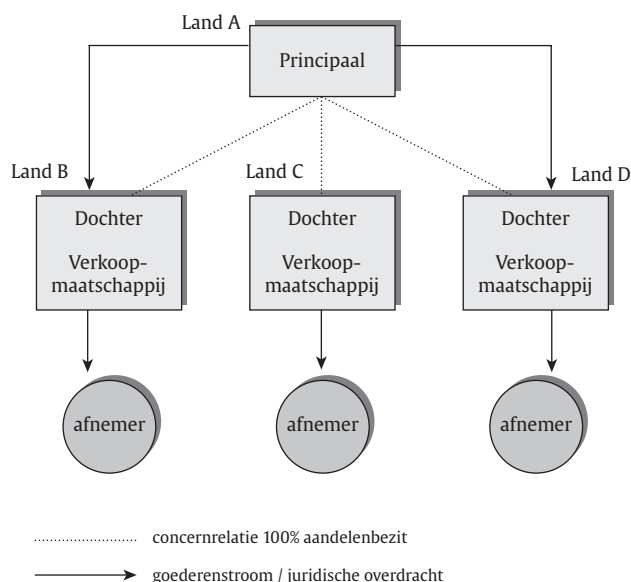
368. F.H. Smit, *De agentuurovereenkomst tussen handelsagent en principaal*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1996, blz. 18.

gen dat een distributeur voor rekening van zijn leverancier (principaal) handelt, aldus Van de Paverd.³⁶⁹

7.6.3 Goederenrechtelijke aspecten

In goederenrechtelijk opzicht vindt bij de verkoopmaatschappij overdracht van de eigendom van de goederen plaats van de principaal aan de verkoopmaatschappij. Vervolgens draagt de verkoopmaatschappij de eigendom van de goederen over aan de afnemer (zie figuur 3). Anders dan bij een agent- of commissionairstructuur gaat de eigendom van de goederen niet rechtstreeks over van de principaal naar de afnemer.³⁷⁰

Figuur 3. Buy-sell structuur



369. C.A.M. van de Paverd, *De opzegging van distributieovereenkomsten (diss)*, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 34. In andere zin J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, *Distributieovereenkomsten*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 5-6 en B. Wessels en S.Y.Th. Meijer, 'Schakelbepalingen en vertegenwoordiging', in: *Vertegenwoordiging en tussenpersoon*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 206-207 die menen dat voor een distributieovereenkomst niet doorslaggevend is dat een distributeur voor eigen rekening handelt. Binnen de distributieovereenkomst en de koopovereenkomsten met afnemers kunnen alle denkbare risicoverdelingen worden overeengekomen aldus deze schrijvers; zie in dat verband paragraaf 7.6 inzake de limited risk distributor (LRD).

370. Zie paragraaf 7.8.2.3 en 7.9.2.3.

7.6.4 De verkoopmaatschappij in de directe belastingen

Een dochtervennootschap die als verkoopmaatschappij fungeert, is voor de directe belastingen zelfstandig belastingplichtig.³⁷¹ In zoverre bestaat geen verschil met een kapitaalvennootschap in enkelvoudige verhoudingen.

In internationale context speelt de vraag wanneer een ondernemer die buiten het land waar hij is gevestigd, activiteiten ontplooit, belastingplichtig is in het buitenland. Van Raad geeft aan dat de aanwezigheid van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger belastingplicht doet ontstaan in dat andere land.³⁷² In het Nederlandse internationale belastingrecht wordt begripsmatig naast de vaste inrichting de vaste vertegenwoordiger onderscheiden. In belastingverdragen vormt de vaste vertegenwoordiger onderdeel van een ruimer begrip 'vaste inrichting'.³⁷³ Zo zien art. 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag op de vaste vertegenwoordiger ('agency PE') als onderdeel van art. 5 OESO-modelverdrag dat ziet op de vaste inrichting ('PE'). Bij distributiestructuren bestaat de mogelijkheid dat de dochtervennootschap van de principaal een vaste vertegenwoordiger van die principaal is. Indien dat het geval is, moet een deel van de ondernemingswinst van de principaal worden toegerekend aan het land waar de vaste vertegenwoordiger is gevestigd.

Van Raad onderscheidt voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag de volgende vijf voorwaarden³⁷⁴:

- a. de vertegenwoordiger handelt voor ('on behalf of') een in de ene verdragsstaat wonende of gevestigde principaal;
- b. hij beschikt over een machtiging overeenkomsten af te sluiten op naam van ('in the name of') deze principaal;
- c. deze machtiging oefent hij gewoonlijk ('habitually') uit;
- d. de uitoefening vindt plaats binnen het grondgebied van de andere staat;
- e. de vertegenwoordiger is niet een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin dat hij optreedt als 'makelaar, commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger' handelend in 'de normale uitoefening van [zijn] bedrijf'.

De eis onder b. heeft in common law landen voor enige onduidelijkheid gezorgd. In common law landen is voor binding van de principaal namelijk niet vereist dat de vertegenwoordiger op naam van de principaal handelt.³⁷⁵ In onderdeel 32 van het OESO Commentaar 1992 op art. 5 werd toegevoegd dat een vaste vertegenwoordiger kan zijn 'an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise', maar ook 'an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise

371. Zie voor Nederland art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

372. C. van Raad, *Cursus belastingrecht (internationaal belastingrecht)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 0.8.2.B.

373. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108.

374. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108.

375. Zie C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108 en S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 252.

even if those contracts are not actually in the name of the enterprise'.³⁷⁶ Een verkoopmaatschappij handelt civielrechtelijk niet in naam van zijn principaal en kan tevens zijn principaal niet binden. Een verkoopmaatschappij bindt civielrechtelijk slechts zichzelf en niet zijn principaal. Daaruit zou de conclusie kunnen worden getrokken dat een verkoopmaatschappij geen vaste vertegenwoordiger oplevert voor zijn principaal. Uit HR 20 november 1940, B. 7250 kan echter worden opgemaakt dat het voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger niet strikt noodzakelijk is dat op naam van de principaal wordt gehandeld. De Hoge Raad acht het civiele recht kennelijk niet doorslaggevend voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger. Afhankelijk van de feiten zou een verkoopmaatschappij tot een vaste vertegenwoordiger kunnen leiden voor zijn principaal. Ten opzichte van een agentstructuur zal een buy-sell structuur echter minder snel leiden tot een vaste vertegenwoordiger van de principaal.³⁷⁷

Aangezien de principaal en de verkoopmaatschappij onderdeel uitmaken van één concern is het voor de directe belastingen van belang dat sprake is van een arm's length-beloning voor de verkoopmaatschappij. Als de functies van de verkoopmaatschappij, de bedrijfsmiddelen die zij gebruikt en de risico's die zij loopt, vergelijkbaar zijn met die van een onafhankelijke derde in enkelvoudige verhoudingen dient de vergoeding voor de verkoopmaatschappij te worden gebaseerd op een vergoeding die de derde zou ontvangen.

7.6.5 De verkoopmaatschappij en de levering van goederen

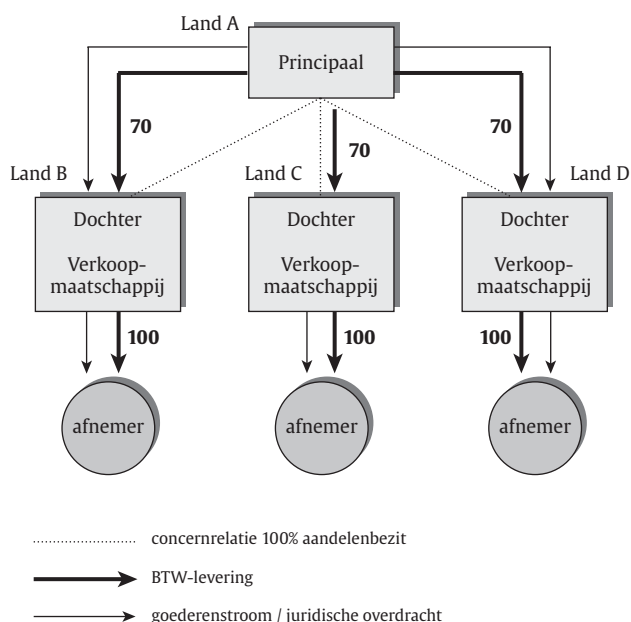
Voor de BTW bestaat in principe geen verschil tussen de buy-sell structuur en keten-transacties tussen onafhankelijke partijen (enkelvoudige verhoudingen). In beide schakels van de buy-sell structuur moet aan de hand van de norm van art. 2 lid 1 onderdeel a jo. art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 jo. art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) worden bepaald of sprake is van een belastbare levering van een goed.³⁷⁸ Daarvoor is vereist dat de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is overgegaan. Aangezien bij de buy-sell structuur civielrechtelijk sprake is van twee juridische eigendomsoverdrachten, mag er voor de BTW van uitgegaan worden dat in de buy-sell structuur twee leveringen voor de BTW plaatsvinden (zie figuur 4). Steeds zal echter moeten worden getoetst of daadwerkelijk aan de norm van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) wordt voldaan.

376. Dit staat nog steeds in het geldende OESO commentaar.

377. Zie daarover nader paragraaf 7.8.3.

378. Zie paragraaf 6.4 en 6.7.

Figuur 4. Buy-sell structuur



De buy-sell structuur wordt, net zoals vrijwel iedere distributiestructuur, voornamelijk gebruikt bij internationale goederentransacties. Indien de goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat gaan, is sprake van een intracommunautaire transactie. De regels die gelden voor intracommunautaire transacties bij onafhankelijke partijen (enkelvoudige verhoudingen) zijn onverkort van toepassing op de buy-sell structuur.³⁷⁹ Aangezien bij de buy-sell structuur sprake is van een ABC-transactie, kan gebruik worden gemaakt van de vereenvoudigde ABC-regeling van art. 141 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28quater E lid 3 Zesde richtlijn), indien wordt voldaan aan de voorwaarden daarvoor.³⁸⁰ Bij internationale buy-sell structuren kunnen tevens partijen uit derde landen zijn betrokken. Vooral Amerikaanse bedrijven hebben distributiestructuren opgezet in Europa. Een buy-sell structuur bestaat dan in de regel uit een Amerikaanse productiemaatschappij/principaal die de goederen aan de uiteindelijke afnemers verkoopt via een netwerk van Europese verkoopmaatschappijen. Dat betekent dat non-EU goederen moeten worden ingevoerd in de Gemeenschap. Vanuit administratief en financierings oogpunt zal het concern er de voorkeur aan geven dat niet de Amerikaanse principaal, maar de verkoopmaatschappij de invoer in de Gemeenschap verzorgt. Indien de verkoopmaatschappij de invoer verzorgt, blijft BTW-heffing in de Gemeenschap immers achterwege met betrekking tot de levering van de Amerikaanse principaal aan de verkoopmaatschappij op grond van art. 32 tweede alinea BTW-richtlijn (voorheen: art. 8 lid 2 Zesde richtlijn). Voor Nederland geldt als bijkomend voordeel van een buy-sell structuur dat de verkoop-

379. Zie daarover nader paragraaf 6.10.

380. Zie daarover nader paragraaf 6.10.4.

maatschappij zelfstandig een art. 23 vergunning kan aanvragen, terwijl de Amerikaanse vennootschap als in het buitenland gevestigde belastingplichtige daarvoor een fiscaal vertegenwoordiger moet aanstellen³⁸¹, tenzij het gaat om goederen waarvoor een verplichte verlegging geldt.³⁸²

De maatstaf van heffing voor de BTW is gekoppeld aan de douanewaarde. De transactiewaarde van de laatste verkoop vóór invoer kan uiteraard als douanewaarde dienen. De importeur kan echter de transactiewaarde van één van de voorgaande verkopen in de handelsketen als douanewaarde hanteren, indien hij aantoont dat de desbetreffende verkoop in verband met de uitvoer naar de Gemeenschap heeft plaatsgevonden. Deze zogenoemde 'first sale for export' regeling kan in buy-sell structuren worden gehanteerd, mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan. Anders dan in enkelvoudige verhoudingen bestaat in concernverhoudingen een bijzondere grond om de maatstaf van heffing bij invoer te corrigeren. Als leverancier en afnemer zijn verbonden en de transactiewaarde niet aanvaardbaar is voor douanedoelinden, kan de douane de overeengekomen prijs op grond van art. 29 lid 1 onderdeel d CDW verwerpen als douanewaarde. Wanneer sprake is van verbondenheid is opgenomen in art. 143 lid 1 TCDW.³⁸³ In het bijzonder gaat het om partijen die deel uitmaken van hetzelfde concern.³⁸⁴ Op grond van art. 143 lid 2 TCDW worden personen die in zaken zijn verbonden doordat de één exclusief agent, exclusief distributeur of exclusief concessiehouder, op welke wijze ook aangeduid, van de ander is, enkel geacht te zijn verbonden indien zij voldoen aan een van de criteria van lid 1. Het enkele feit dat een persoon exclusief voor een principaal optreedt, is dus niet voldoende voor verbondenheid die kan leiden tot aanpassing van de douanewaarde.

381. Zie art. 23 Wet OB 1968 jo. art. 18 lid 2 Uitv. besch. OB 1968.

382. Zie art. 23 Wet OB 1968 jo. art. 17 en 17a Uitv. besch. OB 1968.

383. Op grond van art. 143 lid 1 TCDW worden personen slechts geacht te zijn verbonden voor toepassing van art. 29 lid 1 onderdeel d CDW indien:

- a) zij functionaris of directeur zijn van elkaars zaken;
- b) zij door de wettelijke bepalingen worden erkend als in zaken verbonden;
- c) zij werkgever en werknemer zijn;
- d) enig persoon, hetzij rechtstreeks of zijdelings, 5 % of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen van beiden bezit, controleert of houdt;
- e) één van hen de ander, rechtstreeks of zijdelings, controleert;
- f) beiden, rechtstreeks of zijdelings, worden gecontroleerd door een derde persoon;
- g) zij samen, rechtstreeks of zijdelings, een derde persoon controleren, of
- h) zij behoren tot dezelfde familie. Personen worden slechts geacht leden te zijn van dezelfde familie indien zij op een van de volgende wijzen met elkaar bloed- of aanverwant zijn:
 - echtgenoot en echtgenote,
 - ouder en kind,
 - broers en zusters (of halfbroers en halfzusters),
 - grootouder en kleinkind,
 - oom of tante en neef of nicht (oomzeggers),
 - schoonouder en schoondochter of schoonzoon,
 - zwagers en schoonzusters.

384. E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 83.

Van verbondenheid voor de douanewaarde is sneller sprake dan dat er voldaan wordt aan de materiële eisen voor de fiscale eenheid voor de BTW. De materiële eisen voor een fiscale eenheid zijn strenger dan die voor de verbondenheid bij de douanerechten. Het doel van beide regelingen is ook anders. De fiscale eenheid vormt de fiscale weerslag van de concerngedachte, terwijl de verbondenheidseis van art. 29 lid 1 onderdeel d CDW jo. art. 143 TCDW manipulatie van de douanewaarde, en daarmee ontwijking van douanerechten, beoogt te voorkomen. In het laatste geval acht ik minder strikte regels dus op zijn plaats.

De achtergrond van verwerping van de overeengekomen prijs bij verbonden personen is uiteraard dat er eventueel te weinig douanerechten worden geheven, omdat gelieerde partijen de prijs juist door hun verbondenheid laag kunnen houden. Veelal is er bij de douanerechten en de winstbelastingen een tegengestelde tendens te onderkennen.³⁸⁵ Voor de douanerechten zal men een zo laag mogelijke prijs willen, terwijl voor de winstbelastingen een zo hoog mogelijke prijs wordt beoogd. Bij een hoge prijs zal de fiscale winst in de EU-lidstaat van invoer lager uitvallen. Winstverschuiving naar het land van herkomst van de goederen blijkt vaak fiscaal voordeliger te zijn. Aldus speelt de problematiek rondom transfer pricing in de winstbelastingen steeds op de achtergrond mee bij de bepaling van de douanewaarde. Indien een vastgestelde intercompany price voor de winstbelastingen wordt verworpen, omdat deze te hoog is, betekent dat nog niet dat deze prijs tevens een onjuiste (te hoge) douanewaarde representeert.³⁸⁶ Uiteraard dient de douane aan te tonen dat een prijs door de verbondenheid van partijen te laag is vastgesteld als zij de transactiewaarde als douanewaarde wenst te verwerpen. Punt en Van Vliet geven aan dat het in de Nederlandse praktijk nauwelijks voorkomt dat de douane een prijs om reden van verbondenheid verworpt.³⁸⁷ Zoals zij terecht aangeven, zal dit komen doordat de douane veelal bewijstechnische problemen zal hebben om de directe beïnvloeding van de prijs door de verbondenheid van partijen aan te tonen. Duidelijk is immers dat de prijsstelling in veel gevallen wel, zij het wellicht niet in overwegende mate, wordt beïnvloed door de onderlinge relatie. In de regel zal eventuele verwerping van de transactiewaarde geen materiële gevolgen hebben voor de BTW. De meeste afnemers zullen de hogere invoer-BTW immers gewoon in aftrek brengen. Voor de BTW is de hoogte van de douanewaarde dan eigenlijk niet van belang. Bij afnemers die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verrichten is dit belang er wel.

Tussen de verkoopmaatschappij en de enkelvoudige vennootschap bestaan, afgezien van de hierboven beschreven problematiek rondom de douanewaarde, geen verschillen tussen de BTW-behandeling van het object van heffing. Gelet op het rechts-

385. Zie het rapport Internationale winstallocatie van de Commissie ter bestudering van de internationale winstallocatie, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 173, Kluwer, Deventer, 1987, blz. 63. Vgl. tevens E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 84-85.

386. TC 21 december 1994, nr. 12 986, UTC 1995/23.

387. E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 85.

karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting is dat ook juist, omdat het object van heffing in beide situaties hetzelfde is. Eventuele verschillen in BTW-heffing als gevolg van beïnvloeding van de douanewaarde via de concernrelatie kan de douane, zoals gezegd, tegengaan door de douanewaarde te verwerpen.

7.6.6 *De verkoopmaatschappij en diensten*

Net zoals bij goederen bestaat bij diensten in principe geen verschil tussen een buy-sell structuur binnen concernverband en dienstverlening tussen onafhankelijke partijen. Aan de hand van de norm van art. 2 lid 1 onderdeel c jo. art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 jo. art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) zal in beide schakels moeten worden beoordeeld of sprake is van een belastbare dienst onder bezwarende titel.³⁸⁸ Zoals opgemerkt in paragraaf 7.2, kunnen de voorwaarden waaronder de diensten worden verricht via de concernrelatie worden beïnvloed. In principe bestaat geen verschil tussen dienstverlening door verkoopmaatschappijen in concernverhoudingen en vennootschappen in enkelvoudige verhoudingen. Dat zou ook niet passen in een algemene verbruiksbelasting als de BTW.

Waar het gaat om de daadwerkelijke aan- en verkoop van diensten komt steeds de vraag op of de principaal zijn diensten niet rechtstreeks aan de uiteindelijke afnemer heeft verleend en dus niet aan de verkoopmaatschappij. Met andere woorden, is de verkoopmaatschappij wel de afnemer van de diensten van de principaal? Ik verwijs in dit verband naar paragraaf 6.16 en 7.3.5.

7.6.7 *Vrijstellingen zonder recht op aftrek*

Een verkoopmaatschappij kan zich bezighouden met de aan- en verkoop van vrijgestelde prestaties. In het SPI-arrest heeft het Hof van Justitie EG geoordeeld dat art. 9 lid 2 onderdeel e 2^e Zesde richtlijn (thans: art. 56 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn) met betrekking tot de plaats van dienst van reclamediensdiensten, tevens van toepassing is op onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.³⁸⁹ Zoals opgemerkt in paragraaf 7.4.6.1 inzake kostendoorberekeningen, heeft het Hof van Justitie EG daarmee de 'doorberekeningsgedachte' geaccepteerd. Dat betekent dat de BTW-kwalificaties die van toepassing zijn op een prestatie onder bezwarende titel die een belastingplichtige rechtstreeks verricht aan een afnemer, tevens gelden voor de prestaties onder bezwarende titel die zijn te onderscheiden als een derde belastingplichtige de prestaties van eerstgenoemde belastingplichtige doorberekent aan voornoemde afnemer. Naar mijn mening geldt zowel voor de prestaties verricht aan de verkoopmaatschappij als voor de prestaties verricht door de verkoopmaatschappij een vrijstelling, indien de prestatie naar haar aard is vrijgesteld.³⁹⁰ Uiteraard vin-

388. Zie hierover nader paragraaf 6.8.2.

389. HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16.

390. Zie hierover uitgebreider paragraaf 7.9.6 inzake vrijstellingen bij commissionairs.

den geen prestaties onder bezwarende titel plaats, indien de betrokken verkoopmaatschappij binnen fiscale eenheid presteert.

De verkoopmaatschappij wordt BTW-technisch hetzelfde behandeld als de eenvoudige vennootschap die haar vrijgestelde prestaties rechtstreeks zou leveren aan de uiteindelijke afnemer. Gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting is dat ook correct, omdat de uiteindelijke prestatie die bij de consument moet komen vrijgesteld behoort te zijn. De prestatie die de verkoopmaatschappij inkoopt en weer verkoopt dient dat dan ook te zijn.

7.6.8 *Bijkomende dienstverlening*

Het komt voor dat verkoopmaatschappijen in buy-sell structuren naast hun aan- en verkoopactiviteiten nog andere, bijkomende diensten verlenen. Het betreft dan bijvoorbeeld reparatie- en serviceactiviteiten.³⁹¹ Aan de hand van de criteria uit het CPP-arrest³⁹² zal moeten worden beoordeeld of de bijkomende dienstverlening moet worden gezien als afzonderlijke dienstverlening of opgaat in de hoofdprestatie bestaande in de verkoop van goederen of diensten. De criteria uit het CPP-arrest kunnen niet worden toegepast als de bijkomende diensten aan de principaal worden verricht. De levering of dienst wordt namelijk aan een andere partij, de afnemer, verricht. Afzonderlijke bijkomende dienstverlening volgt het BTW-regime dat behoort bij die diensten. Er bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen.

7.7 **Limited Risk Distributor**

7.7.1 *Algemeen*

Naast de reguliere buy-sell structuur komt de zogenoemde 'stripped buy sell' structuur voor.³⁹³ Een stripped buy-sell vennootschap wordt ook wel limited risk distributor genoemd. Ik duid deze figuur hierna aan als 'LRD'. De LRD treedt op dezelfde wijze op als een reguliere verkoopmaatschappij, met het verschil dat bepaalde functies en risico's achterblijven bij zijn principaal (bijvoorbeeld de houdstervenootschap). De LRD loopt minder risico dan een reguliere verkoopmaatschappij. Daardoor kan de fiscale winst van de LRD laag blijven ten opzichte van de fiscale winst van de reguliere verkoopmaatschappij. In de stripped buy-sell structuur komt de fis-

391. Zie J.M. Barendrecht en G.R.B. van Peursem, *Distributieovereenkomsten*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 7.

392. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

393. Zie David Morgan, *Selling out from the centre*, *International Tax Review*, December/January 1997, blz. 32, Arthur Pleijsier, *The agency permanent establishment, practical applications. Part two*, *Intertax* 2001 (29), nr. 6/7, blz. 224, Arthur Pleijsier, *The agency permanent establishment: allocation of profits. Part three*, *Intertax* 2001 (29), nr. 8/9, blz. 282, Roberto Franzé, *Transfer pricing and distribution arrangements: from arm's length to formulary appointments of income*, *Intertax* 2005 (33), nr. 6/7, blz. 261 en Jonathan Schwarz en Elina Castro, *Re-engineering multinational supply chains*, *IBFD Bulletin* 2006, nr. 5, blz. 188.

cale winst dan ook voornamelijk te liggen bij de principaal die zal zijn gevestigd in een land met een gunstig fiscaal klimaat.

7.7.2 De LRD in het civiele recht

In een stripped buy-sell structuur blijven bepaalde functies en risico's achter bij de principaal. Zo kunnen bijvoorbeeld contracten worden gesloten waardoor de goederen eigendom van de principaal blijven totdat de LRD de goederen verkoopt.³⁹⁴ Dit legt een minimaal beslag op de financieringscapaciteit van de LRD en vermindert zijn voorraadrisico. Ook is het mogelijk dat de LRD wel de eigendom van de goederen heeft, maar het recht heeft om de goederen terug te verkopen aan de principaal, indien de LRD de goederen niet verkoopt. Een andere mogelijkheid is om kredietrisico af te dekken door een factoring- of vergelijkbare overeenkomst te sluiten met een ander concernonderdeel. Ook functies die een reguliere verkoopmaatschappij kan hebben, zoals marketing, after sales support, ontbreken bij de LRD.³⁹⁵

Civielrechtelijk sluiten de principaal en de LRD een koopovereenkomst³⁹⁶, terwijl ook de LRD en de uiteindelijke afnemer op hun beurt een koopovereenkomst sluiten. Het feit dat bepaalde risico's achterblijven bij de principaal doet niet af aan de koopovereenkomst. Verbintenisrechtelijk is de LRD gelijk te stellen met de reguliere verkoopmaatschappij. In beide situaties is sprake van een distributieovereenkomst. Ook in goederenrechtelijk opzicht komt aan de LRD en de reguliere verkoopmaatschappij dezelfde positie toe. Er vindt een goederenrechtelijke overdracht van goederen plaats tussen de principaal en de LRD en tussen de LRD en de afnemer (zie figuur 5). Goederen die via een LRD-structuur worden geleverd gaan niet rechtstreeks over van de principaal naar de afnemer, zoals het geval is bij de agent en de commissionair.³⁹⁷

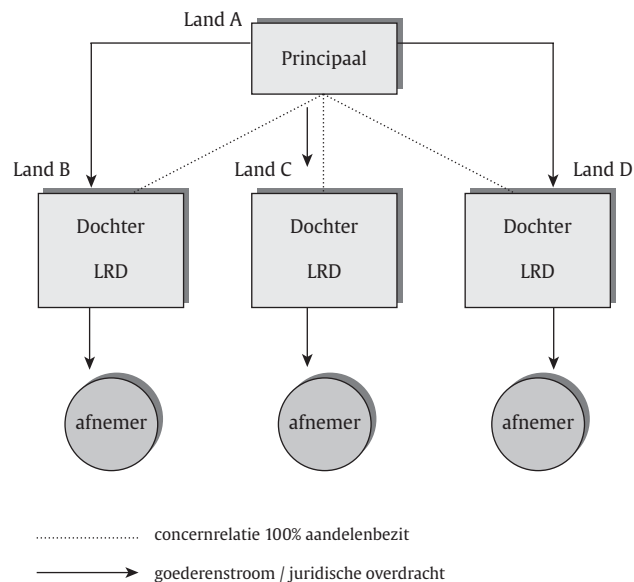
394. In deze zin Arthur Pleijsier, *The agency permanent establishment: allocation of profits. Part three*, Intertax 2001 (29), nr. 8/9, blz. 282.

395. Zie Roberto Franzé, *Transfer pricing and distribution arrangements: from arm's length to formula appointments of income*, Intertax 2005 (33), nr. 6/7, blz. 261-262 voor dit overzicht van functies en risico's die de LRD niet draagt.

396. Vgl. Jonathan Schwarz and Elina Castro, *Re-engineering multinational supply chains*, IBFD Bulletin 2006, nr. 5, blz. 188.

397. Zie paragraaf 7.8.2.3 en 7.9.2.3.

Figuur 5. LRD structuur



7.7.3 De LRD in de directe belastingen

Een dochtervennootschap die als LRD fungeert, is voor de directe belastingen zelfstandig belastingplichtig.³⁹⁸ In zoverre bestaat geen verschil met een kapitaalvennootschap in enkelvoudige verhoudingen. Stripped buy-sell structuren zijn aantrekkelijk, omdat de winst bij de LRD's in de afzetlanden laag kan worden gehouden. Aldus is de winst van de principaal, die bij voorkeur is gevestigd in een land met een aantrekkelijk fiscaal regime, hoger. De structuur levert dan ook een voordeel voor de directe belastingen op ten opzichte van de reguliere buy-sell structuur. Een voordeel van een stripped buy-sell structuur is verder dat gekozen kan worden welke functies en risico's, en in welke mate, onder worden gebracht bij de LRD.³⁹⁹ Die vrijheid vormt een voordeel ten opzichte van de agent- en commissionairstructuur.

In paragraaf 7.6.4 heb ik de vijf vereisten weergegeven die Van Raad onderscheidt voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag.⁴⁰⁰ Doorslaggevend om een LRD niet aan te merken als vaste vertegenwoordiger zou kunnen zijn dat deze zijn principaal niet kan binden (vereiste onder a.) en dat hij tevens niet in naam van zijn principaal handelt (vereiste onder b.). Gelet op HR 20 november 1940, B. 7250, kan deze conclusie echter niet met ze-

398. Zie voor Nederland art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

399. David Morgan, Selling out from the centre, *International Tax Review*, December/January 1997, blz. 32.

400. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108.

kerheid worden getrokken. De Hoge Raad oordeelde namelijk dat het voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger niet strikt noodzakelijk is dat op naam van de principaal wordt gehandeld. De OESO acht het onder omstandigheden mogelijk dat er in een stripped buy-sell structuur sprake is van een vaste vertegenwoordiger, ook al zijn risico's via contractuele weg weggehaald bij de LRD.⁴⁰¹ In het bijzonder komt dan betekenis toe aan de plaats waar de relevante functies worden uitgeoefend. Wanneer de LRD echter in algemene zin wordt vergeleken met de verkoopmaatschappij en de agent, zal de kans dat een LRD een vaste vertegenwoordiger is groter zijn dan bij een verkoopmaatschappij en kleiner dan bij een agent.⁴⁰² In de praktijk wordt de LRD ingezet om een vaste vertegenwoordiger te voorkomen dan wel het risico daarop te minimaliseren.

Aangezien de principaal en de LRD onderdeel vormen van één concern is het voor de directe belastingen van belang dat sprake is van een arm's length-beloning voor de LRD. Daarbij moet rekening worden gehouden met de functies van de LRD⁴⁰³, de bedrijfsmiddelen die de LRD gebruikt en de risico's die de LRD loopt.

7.7.4 De LRD en levering van goederen

Zoals besproken in paragraaf 7.7.2, bestaat er in verbintenissenrechtelijk en goederenrechtelijk opzicht geen verschil tussen de LRD en de reguliere verkoopmaatschappij. Zowel de LRD als de verkoopmaatschappij sluiten koopovereenkomsten. Daarnaast vinden in beide gevallen twee eigendomsoverdrachten plaats. Voor de BTW moet aan de hand van art. 2 lid 1 onderdeel a jo. art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 jo. 5 lid 1 Zesde richtlijn) worden gezien of een belastbare levering van goederen aan en door de LRD plaatsvindt.⁴⁰⁴ Daarvoor is van belang of de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is overgegaan. Aangenomen mag worden dat in een stripped buy-sell structuur voor de BTW twee leveringen plaatsvinden (zie figuur 6). Aangezien geen sprake is van een commissieovereenkomst, speelt de fictie van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) geen rol.⁴⁰⁵ De levering van goederen door de LRD wordt op dezelfde wijze behandeld als in enkelvoudige verhoudingen. Hoewel in enkelvoudige verhoudingen risico's niet kunnen worden verplaatst naar een andere partij, is het object van heffing bij de LRD en de enkelvoudige vennootschap hetzelfde. Het gaat immers om de levering van goederen. Het is ook in overeenstemming

401. OESO Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment – Part I (general considerations), 2 augustus 2004, blz. 64. Deze passage komt overigens niet meer voor in het definitieve rapport. Zie OESO Report on the attribution of profits to permanent establishments, Parts I (general considerations), II (banks) and III (global trading), december 2006, blz. 70.

402. Zie daarover nader paragraaf 7.7.3.

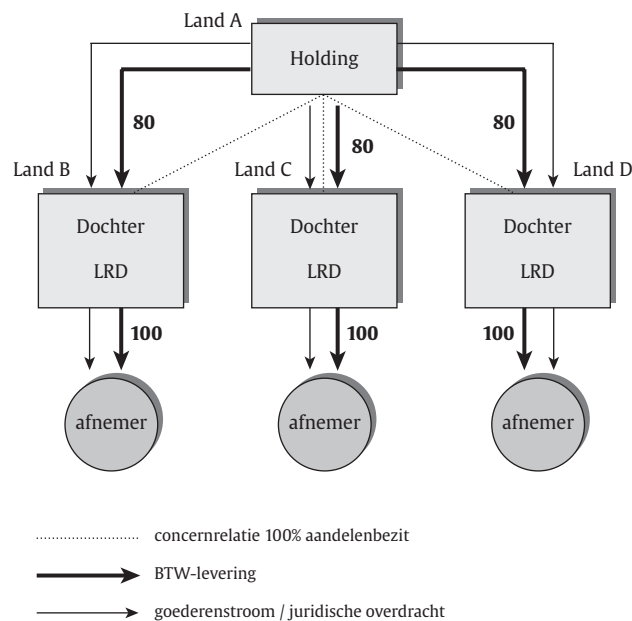
403. Arthur Pleijsier, The agency permanent establishment: allocation of profits. Part three, Intertax 2001 (29), nr. 8/9, blz. 282 constateert dat 'a stripped buy-sell subsidiary should receive a 'striped' commission, in other words, a fair market value commission according to the actual functions that the subsidiary performed'.

404. Zie daarover nader paragraaf 6.4 en 6.7.

405. Zie daarover nader paragraaf 7.9.4.

met het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting om beide gevallen gelijk te behandelen.

Figuur 6. LRD structuur



7.7.5 De LRD en diensten

De stripped buy-sell structuur wordt in de praktijk vooral gehanteerd voor de distributie van goederen. De structuur kan tevens worden toegepast bij dienstverlening. Bij diensten kunnen namelijk ook functies en risico's worden weggehaald bij de tussenpersoon die betrokken is bij de dienstverlening. Veel diensten zijn echter niet geschikt om te verkopen via een tussenpersoon. Denk bijvoorbeeld aan adviesdiensten. Bij diensten op het gebied van telecommunicatie of intellectuele eigendomsrechten ligt een dergelijke structuur meer voor de hand. In het verleden is in Duitsland de stripped buy-sell structuur gebruikt bij diensten, omdat de dienstencommissair aldaar niet werd aanvaard. Inmiddels kunnen in Duitsland echter ook diensten via een commissairstructuur worden verricht.⁴⁰⁶

Aangezien de LRD op eigen naam en voor eigen rekening optreedt, verricht de LRD zelf diensten in de zin van art. 24 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) aan de eindafnemer. De principaal verricht op zijn beurt diensten onder bezwarende titel aan de LRD. Het feit dat de LRD met een lagere vergoeding genoegen moet nemen dan in een buy-sell structuur doet niet ter zake. Een eventuele correctie

406. Zie BFH 7 oktober 1999.

van de vergoeding voor de LRD naar de vergoeding die in een buy-sell structuur wordt verkregen, acht ik niet goed verdedigbaar. Er is bij de LRD immers sprake van een 'normale prijs', zoals opgenomen in art. 72 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11 lid 7 Zesde richtlijn) en in het Nederlandse wetsvoorstel 30 061. Bij de LRD ontbreekt nu eenmaal een aantal functies en risico's. Er bestaat bij diensten dan ook geen verschil tussen de LRD structuur en de buy-sell structuur. Hetgeen in paragraaf 7.6.5 is opgemerkt ten aanzien van de verschillen en overeenkomsten met enkelvoudige verhoudingen geldt derhalve mutatis mutandis voor de LRD.

7.7.6 *Vrijstellingen zonder recht op aftrek*

Evenals een verkoopmaatschappij kan een LRD zich bezighouden met de aan- en verkoop van vrijgestelde prestaties. Naar ik meen, geldt de in paragraaf 7.6.7 aangehaalde 'doorberekenningsgedachte' ook bij de LRD-structuur. Zowel de prestaties verricht aan de LRD als de prestaties verricht door de LRD zijn vrijgesteld, indien de prestatie naar haar aard is vrijgesteld. Uiteraard vinden geen prestaties onder bezwarende titel plaats, indien de betrokken LRD binnen fiscale eenheid presteert.

LRD wordt, net zoals de verkoopmaatschappij, BTW-technisch hetzelfde behandeld als de enkelvoudige vennootschap die haar vrijgestelde prestaties rechtstreeks zou leveren aan de uiteindelijke afnemer. Gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting is dat ook correct, omdat de uiteindelijke prestatie die bij de consument moet komen vrijgesteld behoort te zijn. De prestatie die de LRD inkoop en weer verkoopt dient dat dan ook te zijn.

7.7.7 *Bijkomende dienstverlening*

Onder omstandigheden verrichten LRD's naast hun aan- en verkoopactiviteiten nog andere, bijkomende diensten. Aan de hand van de criteria uit het CPP-arrest⁴⁰⁷ zal moeten worden beoordeeld of de bijkomende dienstverlening moet worden gezien als afzonderlijke dienstverlening of opgaat in de hoofdprestatie bestaande in de verkoop van goederen of diensten. De criteria uit het CPP-arrest kunnen niet worden toegepast als de bijkomende diensten aan de principaal worden verricht. De levering of dienst wordt dan immers aan een andere partij, de afnemer, verricht. Afzonderlijke bijkomende dienstverlening volgt het BTW-regime dat behoort bij die diensten. Er bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen.

7.8 *Agent*

7.8.1 *Algemeen*

De agentstructuur is één van de vier ideaaltypische distributiestructuren die in dit onderzoek worden behandeld. In paragraaf 5.6 is de belastingplicht van de agent aan de orde geweest. Deze paragraaf ziet op de agentstructuur in relatie tot het object

407. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

van heffing. Het inschakelen van lokale agenten heeft grote commerciële voordelen. Zij kennen de taal, hebben inzicht in de lokale markt, kennen veel ondernemingen, maken deel uit van dezelfde cultuur en kunnen door hun constante aanwezigheid potentiële klanten regelmatig bezoeken en interesseren voor de producten van hun principaal.⁴⁰⁸ Om die redenen richten concerns in voorkomende gevallen dochtervennootschappen op die als agent gaan functioneren. Een andere concernvennootschap, bijvoorbeeld de (top)houdstervenootschap, treedt dan op als principaal van deze dochtervennootschap. De kern van de dienstverlening door een agent is aan te merken als bemiddeling. Een agent kan bemiddelen bij de levering van goederen en bij dienstverlening. De bemiddeling zelf vormt echter steeds een dienst. In een agentstructuur waarin de agent bemiddelt bij de verkoop van goederen dan wel diensten, is sprake van een 'verkoopagent'. In dat geval verricht de agent zijn bemiddelingsdienst aan de verkopende partij. Als een agent bemiddelt bij de aankoop van goederen of diensten, is sprake van een 'inkoopagent'. De agent verricht zijn bemiddelingsdienst in dat geval voor de aankopende partij. Bij concerns komen beide agentstructuren voor. De aard van de dienstverlening van zowel de verkoopagent als de inkoopagent is hetzelfde. Ik beperk me hierna tot de verkoopagent. Hetgeen wordt opgemerkt met betrekking tot de verkoopagent geldt echter mutatis mutandis voor de inkoopagent.

7.8.2 *De agent in het civiele recht*

7.8.2.1 *Algemeen*

In paragraaf 5.6.1 zijn reeds enkele civielrechtelijke aspecten van de agentstructuur aan de orde geweest. In deze paragraaf ga ik nader in op de verbintenisrechtelijke en goederenrechtelijke aspecten van de agentstructuur. Daarbij komt aan de orde de verhouding van de principaal tot de agent, de verhouding van de agent tot de uiteindelijke afnemer en de verhouding van de principaal tot de uiteindelijke afnemer.

7.8.2.2 *Verbintenisrechtelijke aspecten*

De agentuurovereenkomst is het prototype van de bemiddelingsovereenkomst.⁴⁰⁹ De agentuurovereenkomst onderscheidt zich van andere bemiddelingsovereenkomsten doordat zij gericht is op een duurzame rechtsverhouding tussen partijen, tijdens welke vele overeenkomsten tot stand komen.⁴¹⁰ De agentuurovereenkomst is een overeenkomst waarbij de ene partij, de principaal, aan de andere partij, de handelsagent, opdraagt, en deze voor zich verbindt, voor een bepaalde of onbepaalde tijd en tegen beloning bij de totstandkoming van overeenkomsten bemiddeling te verlenen, en deze eventueel op naam en voor rekening van de principaal te sluiten zonder aan

408. J. Keizer, *Bedrijf en internationaal recht*, Uitgeverij Lemma BV, Utrecht, 2002, blz. 191.

409. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 33.

410. Pitlo/Croes, *Bijzondere overeenkomsten*, Gouda Quint, Arnhem, 1995, nr. 428.

deze ondergeschikt te zijn.⁴¹¹ De agentuurovereenkomst vormt de implementatie van de Europese richtlijn inzake handelsagenten.⁴¹²

De agentuurovereenkomst k n dus inhouden dat de agent bevoegd en verplicht is de door hem voorbereide transacties in naam en voor rekening van de principaal af te sluiten.⁴¹³ In agentstructuren zal dat vaak het geval zijn. Vereist is dan dat de agent de bevoegdheid verkrijgt om zijn principaal te vertegenwoordigen. Een algemene wettelijke regeling van vertegenwoordiging ontbreekt in het Nederlandse civiele recht.⁴¹⁴ Een principaal kan zijn agent de bevoegdheid verlenen om hem te vertegenwoordigen door hem een volmacht te geven.⁴¹⁵ Er is dan sprake van onmiddellijke vertegenwoordiging.⁴¹⁶ Vertegenwoordiging houdt in dat de vertegenwoordiger (in een agentstructuur: de agent) met zijn handelen een rechtsverhouding kan bewerkstelligen of een rechtsverhouding kan tenietdoen voor een ander, de vertegenwoordigde (in een agentstructuur: de principaal) met een derde (in een agentstructuur: de afnemer).⁴¹⁷ De verplichting om overeenkomsten in naam en voor rekening van de principaal af te sluiten kan worden geformaliseerd door het sluiten van een lastgevingsovereenkomst.⁴¹⁸ In verbintenissenrechtelijk opzicht kunnen bij agentstruc-

411. Zie art. 7:428 lid 1 BW.

412. Richtlijn 86/653/EEG van de Raad van 18 december 1986 inzake de coördinatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake zelfstandige handelsagenten, PbEG 1986 L 382/17.

413. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 196. De bevoegdheid en verplichting hoeven niet noodzakelijkerwijs samen te gaan; zie Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 29 en C.E. Drion en A. Notowitz, 'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: Vertegenwoordiging en tussenpersonen, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 398. In het nieuwe BW is de nauwe betrekking tussen lastgeving en volmacht losgelaten.

414. Zie onder meer Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 18, S.C.J.J. Kortmann en H.L.E. Verhagen, '(Middellijke) vertegenwoordiging: een terreinafbakening', in: Vertegenwoordiging en tussenpersoon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 4 en D. Busch, Middellijke vertegenwoordiging in het Europese contractenrecht (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 8. A.R. Bloembergen e.a., Rechtshandeling en overeenkomst, Kluwer, Deventer, 1998, nr. 82 definiëren vertegenwoordiging als volgt: 'Vertegenwoordiging is het verrichten van rechtshandelingen in naam van een ander door iemand die daartoe rechtens de bevoegdheid heeft (vertegenwoordigingsbevoegdheid), met het gevolg dat de rechtsgevolgen niet voor de handelende (vertegenwoordiger, tussenpersoon), maar voor een ander (vertegenwoordigde, principaal) intreden'. Deze definitie is niet meer opgenomen in de meeste recente druk Jac. Hijma e.a., Rechtshandeling en overeenkomst, Kluwer, Deventer, 2004.

415. Art. 3:60 lid 1 BW. Volmacht is de bevoegdheid tot onmiddellijke (of directe) vertegenwoordiging van de vertegenwoordigde. Zie Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 20.

416. Dit in tegenstelling tot middellijke vertegenwoordiging waar bij de commissi nairstructuur sprake van is. Zie paragraaf 7.9.2.2.

417. Zie onder meer Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 8.

418. Lastgeving is in art. 7:414 lid 1 BW omschreven als de overeenkomst van opdracht waarbij de ene partij, de lasthebber, zich jegens de andere partij, de lastgever, verbindt een of meer rechtshandelingen te verrichten. Op grond van art. 7:414 lid 2 BW kan de lastgevingsovereenkomst de lasthebber verplichten te handelen in eigen naam of *in naam van de lastgever*. Door dit laatste gegeven is het mogelijk dat een principaal zijn agent verplicht om namens hem verkoopovereenkomsten te sluiten met afnemers.

turen derhalve drie niveaus worden onderscheiden in de verhouding van de principaal tot de agent:

1. de agentuurovereenkomst (gericht op het tegen vergoeding bemiddelen);
2. de onmiddellijke vertegenwoordiging (op basis van volmacht de bevoegdheid hebben tot het sluiten van overeenkomsten op naam van de principaal);
3. de lastgevingsovereenkomst (de verplichting tot het sluiten van overeenkomsten op naam van de principaal).

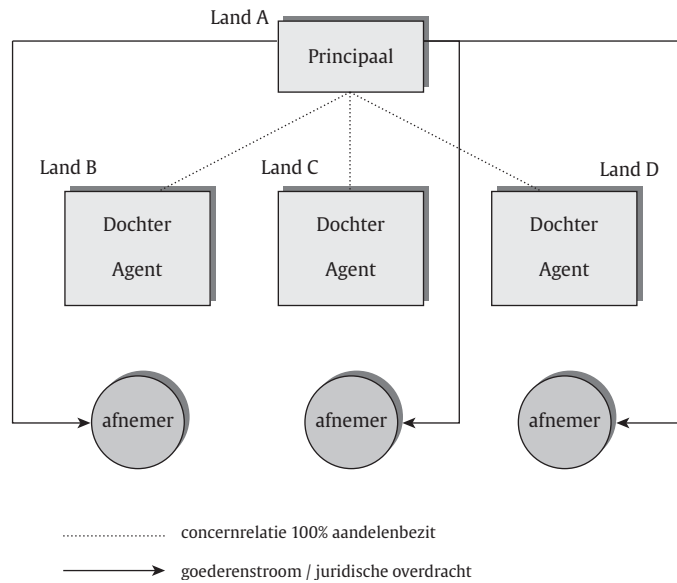
Een verhouding tussen de agent en de uiteindelijke afnemer bestaat in verbintenisrechtelijk opzicht niet. Doordat de agent vertegenwoordigingsbevoegd is, bindt hij zijn principaal en niet zichzelf. Bij agentstructuren met goederen sluit de agent koopovereenkomsten namens zijn principaal. De koopovereenkomsten komen dan ook tot stand tussen de principaal en de uiteindelijke afnemer. De verbintenisrechtelijke verhouding van de principaal tot de uiteindelijke afnemer bestaat in de (koop)overeenkomst die de agent tussen hen tot stand gebracht heeft. Ook bij dienstverlening komt er in verbintenisrechtelijk opzicht een directe relatie tot stand tussen de principaal en de uiteindelijke afnemer.

7.8.2.3 Goederenrechtelijke aspecten

Indien, zoals in agentstructuren vaak het geval is, de agentuurovereenkomst wordt gecombineerd met een volmacht, treedt de agent op als vertegenwoordiger van zijn principaal. In goederenrechtelijk opzicht vinden de transacties dan ook rechtstreeks plaats tussen de principaal en de uiteindelijke afnemer. De agent komt geen betekenis toe in goederenrechtelijke zin. Er vindt een goederenrechtelijke overdracht van goederen plaats tussen de principaal en de uiteindelijke afnemer (zie figuur 7). In dat opzicht is de agentstructuur vergelijkbaar met de commissionairstructuur, met dat verschil dat bij de commissionairstructuur slechts de eigendom van bepaalde zaken rechtstreeks overgaat van de principaal naar de uiteindelijke afnemer. Als goederen rechtstreeks tussen twee partijen kunnen worden overgedragen, geldt dat ook voor de overdracht daarvan via een agentstructuur. Als een agent bemiddelt bij dienstverlening, speelt het goederenrecht daarbij in principe geen rol.⁴¹⁹

419. Een uitzondering daarop is de overdracht van aandelen. Voor de BTW kwalificeert die overdracht in principe als een dienst (zie echter paragraaf 7.4.8.3.3). In goederenrechtelijk opzicht moet voor de overdracht van aandelen, die civielrechtelijk kwalificeren als goederen, worden voldaan aan de vereisten van art. 3:84 jo. 3:93 (in geval van aandelen aan toonder) of 3:94 (in geval van aandelen op naam) BW.

Figuur 7. Agentstructuur



7.8.3 De agent in de directe belastingen

Een dochtervennootschap die als agent fungeert, is voor de directe belastingen zelfstandig belastingplichtig.⁴²⁰ In zoverre bestaat geen verschil met een kapitaalvennootschap in enkelvoudige verhoudingen. In de agentstructuur kunnen functies en risico's van de lokale dochtervennootschap zijn verschoven naar de principaal. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de verschuiving naar de principaal van functies, zoals voorraadmanagement, logistiek, facturering en financiering, en risico's, zoals dubieuze debiteuren, incurante voorraden en productaansprakelijkheid. Het kan eveneens voorkomen dat de agent deze functies nog steeds uitoefent, maar dat zij voor rekening en risico van zijn principaal komen. Als gevolg van dit soort verschuivingen stijgt de winst bij de principaal. De agent heeft slechts recht op een vergoeding voor zijn activiteiten. Het fiscale voordeel van de agentstructuur is dat de winst in het land waar de principaal is gevestigd in de regel gunstiger wordt belast dan in de landen waar de agent is gevestigd. Dat voordeel wordt echter aanmerkelijk gereduceerd als de agent een vaste vertegenwoordiger oplevert voor de principaal.

In paragraaf 7.6.4 heb ik de vijf vereisten weergegeven die Van Raad onderscheidt voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag.⁴²¹ Gelet op deze vereisten, zal een agent in een agentstructuur in de regel kwalificeren als vaste vertegenwoordiger. Een agent zal namelijk hande-

420. Zie voor Nederland art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

421. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108.

len voor ('on behalf of') zijn principaal (vereiste a.). Hoewel civielrechtelijk de agentuurovereenkomst en de volmacht twee verschillende figuren zijn, zal de agent in een agentstructuur in de regel wel beschikken over een machtiging om overeenkomsten af te sluiten op naam van ('in the name of') zijn principaal (vereiste b.), waarbij hij de machtiging gewoonlijk ('habitually') zal uitoefenen (vereiste c.). Ook zonder formele machtiging, maar met een feitelijke machtiging wordt aan deze vereisten voldaan. Voorts zal de uitoefening van de machtiging plaatsvinden binnen het grondgebied van de staat waar de agent is gevestigd (vereiste d.). Tot slot is de agent in een agentstructuur geen onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin dat hij optreedt als 'makelaar, commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger' handelend in 'de normale uitoefening van [zijn] bedrijf' (vereiste e.).

Indien sprake is van een vaste vertegenwoordiger, dient de winst te worden bepaald die aan de vaste vertegenwoordiger toerekenbaar is. Daarbij dient het arm's length principe in acht te worden genomen. De winsttoerekening kan geschieden op basis van de directe methode of de indirecte methode.⁴²² In art. 7 lid 2 OESO-modelverdrag wordt een voorkeur voor de directe methode uitgesproken.⁴²³ Van Raad geeft aan dat voor de vaststelling van de winst die een principaal behaalt met behulp van vaste vertegenwoordiging, een vergelijking moet worden gemaakt met een onafhankelijke derde. Aan de hand van de aard van de werkzaamheden die in vertegenwoordiging worden verricht en van de bijkomende omstandigheden moet worden beslist of een vergelijking dient te worden gemaakt met een commissionair (die op eigen naam doch voor rekening van de principaal handelt) of met een wederverkoper (die op eigen naam en voor eigen rekening handelt; in mijn terminologie een verkoopmaatschappij, *G/vN*).⁴²⁴ Steeds moet aan de hand van de uitgeoefende functies, de gebruikte bedrijfsmiddelen en de risico's een winsttoerekening worden gemaakt. De OESO is momenteel bezig om nieuwe richtlijnen te ontwikkelen voor winstallocatie aan vaste inrichtingen op basis van art. 7 OESO-modelverdrag. De interpretatie en toepassing van het huidige commentaar op die bepaling door OESO-leden loopt namelijk uit elkaar. Beoogd is om in de loop van 2007 een concept gereed te hebben van de gewijzigde artikelen van het OESO-modelverdrag en het daarbij behorende gewijzigde commentaar.⁴²⁵

422. De directe methode (ondernemingssplitsing) kent een zekere zelfstandigheid toe aan de vaste inrichting. De winsttoerekening aan de vaste inrichting geschiedt op basis van voorwaarden die met een derde ook zouden zijn overeengekomen. De indirecte methode (winstsplitsing) gaat er vanuit dat sprake is van één onderneming met één winst, waarbij de winst op een bepaalde wijze (bijvoorbeeld gerealiseerde omzet of arbeidskosten) wordt toegerekend aan de activiteiten van de principaal in het land van vestiging en aan de vaste inrichting.

423. C. van Raad, *Cursus belastingrecht (internationaal belastingrecht)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.4.2.A.b.b1.

424. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108. Zie voor andersluidende opvattingen op dit punt Van Brunschot, noot bij HR 15 juni 1988, BNB 1988/258 en A.H.M. Daniels, 'Winstallocatie bij internationale samenwerkingsverbanden', in *Internationale winstallocatie*, Gouda Quint, Arnhem, blz. 37.

425. Beschikbaar op http://www.oecd.org/document/59/0,2340,en_2649_33753_37016827_1_1_1_1_00.html [geraadpleegd 21 november 2006, 14.30 uur].

7.8.4 Begrip 'bemiddeling' in de BTW

Zoals opgemerkt in paragraaf 7.8.1, is bemiddeling de kern van de dienstverlening door een agent. In de BTW-richtlijn is een aantal bepalingen opgenomen waarin de term 'bemiddeling' voorkomt. De term is opgenomen in art. 56 lid 1 onderdeel l BTW-richtlijn (plaats van dienst van bemiddeling bij 'intellectuele dienstverlening'⁴²⁶; voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 11^e Zesde richtlijn) en art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (vrijstelling voor bemiddeling bij financiële prestaties; voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e-5^e Zesde richtlijn). In de Zesde richtlijn was de term 'bemiddeling' tevens opgenomen in art. 28ter E lid 1-3 Zesde richtlijn (plaats van dienst van bemiddeling bij intracommunautaire goederen vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten en restbepaling inzake bemiddeling). In art. 44, 50 en 54 BTW-richtlijn wordt deze term echter niet meer gebruikt. In plaats daarvan wordt gesproken van 'een door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon verrichte dienst'. Aangezien met de BTW-richtlijn geen inhoudelijke wijziging is beoogd, hoeft geen betekenis te worden toegekend aan de gewijzigde terminologie. In art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn zijn verder vrijgesteld de met handelingen ter zake van verzekering en herverzekering samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen. In art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn werd overigens nog de term verzekeringsagenten gebruikt. De BTW-richtlijn bevat geen omschrijving van de begrippen 'bemiddeling' of 'verzekeringstussenpersoon'.

In het CSC-arrest heeft het Hof van Justitie EG voor de eerste keer beslist over de inhoud van het begrip 'bemiddeling'.⁴²⁷ Het Hof van Justitie EG heeft zich in dit arrest uitgesproken over bemiddeling inzake waardepapieren in de zin van art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn). Het Hof van Justitie EG stelt zich terughoudend op. In r.o. 39 overweegt het Hof van Justitie EG namelijk:

"Zonder dat de vraag trouwens behoeft te worden gesteld wat de juiste draagwijdte is van de term "bemiddeling" ...".

Desalniettemin moet volgens het Hof van Justitie EG worden vastgesteld dat in de context van art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn) wordt bedoeld op een activiteit van een tussenpersoon die niet de plaats inneemt van een partij bij een contract betreffende een financieel product en wiens activiteit verschilt van de typische contractuele prestaties die door de partijen bij zulke contracten worden verricht. Bemiddeling is immers een dienstverlening ten behoeve van een contractpartij die door deze laatste als afzonderlijke tussenkomst wordt vergoed, aldus het Hof van Justitie EG. Dit kan onder meer inhouden dat de contractpartij wordt gewezen op gelegenheden om dit contract te sluiten, dat voor

426. De verzamelterm 'intellectuele dienstverlening' gebruik ik voor alle dienstverlening die is vermeld in art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn).

427. HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26.

hem contact met de wederpartij wordt gelegd, en dat in naam en voor rekening van de cliënt wordt onderhandeld over de details van de wederzijdse prestaties. Daarna komt het Hof van Justitie EG tot zijn kernoverweging en stelt dat bemiddeling tot doel heeft het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract. Van bemiddelingsactiviteiten is evenwel geen sprake wanneer één van de partijen bij het contract een onderaannemer belast met een deel van de aan het contract verbonden materiële handelingen. In dat geval neemt de onderaannemer dezelfde plaats in als de verkoper van het financiële product. Hij is dan niet een tussenpersoon die niet de plaats inneemt van een contractspartij in de zin van art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn).

Het CSC-arrest biedt onvoldoende duidelijkheid met betrekking tot het begrip 'bemiddeling'. De grondgedachte van de uitleg van het begrip 'bemiddeling' heeft het Hof van Justitie EG mijns inziens wel helder uiteengezet. Bemiddeling heeft tot doel het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract. De tussenpersoon dient de rechtsbetrekking tot stand te brengen tussen zijn opdrachtgever en diens wederpartij. Daarmee eist het Hof van Justitie EG naar mijn mening niet dat voor bemiddeling vereist is dat de agent vertegenwoordigingsbevoegd is en dus zijn principaal moet kunnen binden.⁴²⁸

Het Hof van Justitie EG is echter minder duidelijk bij het aanbrengen van een onderscheid tussen bemiddeling enerzijds en onderaanneming anderzijds.⁴²⁹ Het Hof van Justitie EG streeft er naar om een onderscheid aan te brengen tussen de situatie waarin er sprake is van een tussenpersoon die als het ware tussen de partijen staat en de situatie waarin een van de partijen een derde inschakelt die als onderdeel van die partij optreedt.⁴³⁰ Bij dat laatste geval kan gedacht worden aan het uitbesteden van inhoudelijke werkzaamheden die eerst tot de activiteiten van een van de partijen behoorden, zoals het uitbesteden van back of front office taken. In een dergelijk geval is geen sprake van bemiddeling, hoewel het in de praktijk niet altijd even eenvoudig zal zijn om een onderscheid tussen beide gevallen te maken.⁴³¹ Veel hangt af van de concrete feiten. Het meest tastbare onderscheidende criterium zal gevonden moeten worden in het doel van de activiteiten die worden verricht. Als de activiteiten tot doel hebben het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract, zal sprake zijn van bemiddeling. Bij uitbestede activiteiten, of met andere woorden onderaanneming, zal de 'tussenpersoon' als 'onderdeel' van een van beide partijen (veel eerder) een eigen belang bij het contract hebben.

428. Zie paragraaf 7.8.2.2 over de verbintenisrechtelijke aspecten die een rol spelen bij de agent.

429. Vgl. W.P. Otto, CSC Financial Services Ltd., BtwBrief 2002, nr. 2, blz. 3-6 en W.A.P. Nieuwenhuizen, Call-centerdiensten voor financiële instellingen belast, BTW-bulletin 2002, nr. 1, blz. 13-15.

430. In dezelfde zin Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26.

431. Zie in dit verband HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124.

Hoewel de arresten Taksatorringen⁴³² en Arthur Andersen⁴³³ niet gaan over het begrip 'bemiddeling' in de Zesde richtlijn, hebben deze arresten naar mijn mening wel betekenis voor de uitleg van dat begrip.⁴³⁴ Beide arresten gaan namelijk over de vrijstelling van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn) voor handelingen ter zake van verzekering en herverzekering samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten. Assurantiemakelaars en verzekeringsagenten verrichten immers feitelijk bemiddelingsdiensten.⁴³⁵ Zoals eerder opgemerkt, wordt in de BTW-richtlijn de term 'verzekeringstussenpersonen' gebruikt in plaats van de term 'verzekeringsagenten'.

In het arrest Taksatorringen oordeelt het Hof van Justitie EG dat samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten, uitsluitend betrekking hebben op dienstverrichtingen van beroepsmensen die zowel met de verzekeraar als met de verzekerde *betrekkingen* onderhouden.⁴³⁶ De schattingen die Taksatorringen, een vereniging van verzekeringsmaatschappijen, verrichtte aan motorvoertuigen voor rekening van haar leden kwalificeerden niet als samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten. Vriesendorp-Van Seumeren wijst er – weliswaar in civielrechtelijke context – naar mijn mening terecht op dat het bemiddelen per definitie een handeling is waarbij de partijen tussen wie bemiddeld wordt beiden betrokken zijn.⁴³⁷ Het 'betrekkingen'-criterium van het Hof van Justitie EG komt mij dan ook begrijpelijk voor. Het gebruik van de

432. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11.

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

434. In andere zin G.J. van Bruggen en M.W. van Rijnsoever, De verzekeringstussenpersoon en reisbureaus. Nieuwe inzichten in de tussenpersoonvrijstelling?, BtwBrief 2004, nr. 12, blz. 4-5. Zij zien verschil tussen de vrijstelling voor 'diensten door tussenpersonen bij verzekeringen' van art. 11 lid 1 onderdeel k Wet OB 1968 en bemiddelingsdiensten, juist omdat de wetgever in die vrijstelling geen gebruik heeft gemaakt van de term 'bemiddeling'. Zij vinden het dan ook vreemd dat de Hoge Raad in HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2002/5.26 heeft verwezen naar HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26 waarin het ging om bemiddeling. Voorts wijzen Van Bruggen en Van Rijnsoever er op dat het Hof van Justitie EG in het Taksatorringen-arrest niet verwijst naar het CSC-arrest. Ik teken hierbij aan dat het Hof van Justitie EG in het recentere Arthur Andersen-arrest in r.o. 38 wel verwijst naar het CSC-arrest.

435. In HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 44 overweegt het Hof van Justitie EG dat 'een makelaar (slechts) een tussenpersoon is'. Daarnaast spreekt het Hof van Justitie EG in HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 36 bij de uitleg van de vrijstelling van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn) over 'kennelijk essentiële aspecten van verzekeringsbemiddeling'.

436. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 44. In dezelfde zin conclusie A-G Mischo van 3 oktober 2002, onderdeel 86 in de zaak Taksatorringen en HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 33. In HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2005/72 oordeelt de Hoge Raad aan de hand van het 'betrekkingen'-criterium uit het Taksatorringen-arrest dat de diensten van belastingplichtige, een reisbureau, niet zijn vrijgesteld, omdat zij niet bestaan uit het onderhouden van betrekkingen met de (agent van de) verzekeraar en de verzekerden, maar uit het jegens de agent verrichten van ondersteunende activiteiten.

437. R.M. Vriesendorp-Van Seumeren, 'De dualiteit van de assurantiëtussenpersoon', in: Zekerheidshalve (Mendel-bundel), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 116.

term 'betrekkingen' wijst er op dat het niet gaat om het onderhouden van rechtsbetrekkingen.⁴³⁸ Verbintenisrechtelijk onderhoudt een agent slechts een rechtsbetrekking met een van de partijen, zijn principaal, zoals aan de orde is geweest in paragraaf 7.8.2.2.

Het later gewezen arrest Arthur Andersen roept de vraag op of deze laatste constatering terecht is. Dat arrest gaat in essentie om het (soms moeilijk te maken) onderscheid tussen belaste outsourcing en vrijgestelde met verzekering samenhangende diensten verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten. Het Hof van Justitie EG oordeelt dat het bestaan van de bevoegdheid om de verzekeraar te binden niet het doorslaggevende criterium is voor de erkenning van de hoedanigheid van verzekeringsagent in de zin van art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn). Ook voor een agentuurovereenkomst in civielrechtelijke zin is deze bevoegdheid geen vereiste. Zoals opgemerkt in paragraaf 7.8.2.2, kan een agentuurovereenkomst inhouden dat de agent verplicht en bevoegd is de door hem voorbereide transacties in naam en voor rekening van de principaal af te sluiten, maar dat hoeft niet het geval te zijn. Het Hof van Justitie EG acht kennelijk essentiële aspecten van de functie van verzekeringsbemiddeling het zoeken van nieuwe klanten en het hen in contact brengen met de verzekeraar.⁴³⁹ Tot de werkzaamheden van een verzekeringsagent rekent het Hof van Justitie EG niet de vaststelling en de uitbetaling van de commissies van tussenpersonen, het onderhouden van contacten met hen, het beheer van met herverzekering verband houdende kwesties en de verstrekking van informatie aan tussenpersonen en de fiscus. In het kader van de afbakening tussen de activiteiten van een verzekeringsagent en uitbestede werkzaamheden legt het Hof van Justitie EG voor de activiteiten van een verzekeringsagent als criterium aan dat deze het onderhouden van *contractuele betrekkingen* met de verzekerden moeten omvatten.⁴⁴⁰

Daaruit zou kunnen worden opgemaakt dat het Hof van Justitie EG zijn oordeel in het arrest Taksatorringen in die zin heeft aangescherpt dat het onderhouden van 'betrekkingen' met verzekeraar en verzekerden onvoldoende is. Het zou moeten gaan om 'contractuele betrekkingen'. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 7.8.2.2, heeft een agent slechts één verbintenisrechtelijke rechtsbetrekking. Deze bestaat uit de agentuurovereenkomst tussen de agent en zijn principaal. Inherent aan de civielrechtelijke figuur van de agent is dat deze geen contractuele relatie onderhoudt met de uiteindelijke afnemers. Er bestaat slechts een contractuele relatie tussen de agent en zijn principaal en tussen de principaal en de uiteindelijke afnemers. Voor bemid-

438. In dezelfde zin M.W. van Rijnsoever en G.J. van Bruggen, Duidelijkheid over de BTW-vrijstelling voor verzekeringstussenpersonen, BtwBrief 2004, nr. 4, blz. 8. Ook in de Duitse, Engelse en Franse taalversie worden andere termen gebruikt dan 'rechtsbetrekking'. In deze taalversies worden respectievelijk de volgende termen gebezigd: 'in Verbindung stehen', 'relationship' en 'sont en rapport à la fois'. Voor het begrip 'rechtsbetrekking' gebruikt het Hof van Justitie EG blijkens HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, in deze taalversies respectievelijk 'Rechtsverhältnis', 'legal relationship' en 'rapport juridique'.

439. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 36.

440. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 38.

deling, met inbegrip vrijgestelde dienstverlening door verzekeringsagenten, is het onderhouden van contractuele betrekkingen met principaal én afnemers naar mijn mening niet noodzakelijk.⁴⁴¹ Vereist is dat de agent een contractuele relatie onderhoudt met zijn principaal. De eis van het Hof van Justitie EG dat een verzekeringsagent contractuele betrekkingen moet onderhouden met de verzekeringnemers valt overigens te verklaren op basis van richtlijn 77/92/EEG inzake verzekeringsagenten en verzekeringsmakelaars.⁴⁴² Die mogen namelijk niet gebonden zijn in de keuze van een verzekeraar. Dat betekent dat slechts verzekeringnemers kunnen fungeren als principaal van verzekeringsagenten en verzekeringsmakelaars en verzekeraars niet.

Uit het bovenstaande kan worden opgemaakt dat voor kwalificatie als bemiddeling is vereist:

- dat de handelingen tot doel moeten hebben om het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract;
- dat zowel met de principaal als met de afnemer betrekkingen moeten worden onderhouden;
- dat de agent nieuwe afnemers moet zoeken en hen in contact moet brengen met zijn principaal.⁴⁴³

Bij de kwalificatie van de prestaties zal het eerste aanknopingspunt in de regel het contract tussen partijen zijn. Als de overeengekomen prestatie inhoudt dat de betrokken belastingplichtige er zorg voor moet dragen dat partijen een contract sluiten, is in principe sprake van bemiddeling. Zijn echter verschillende (strikt omschreven) prestaties overeengekomen waarbij het karakter van uitbesteding voorop staat, dan neigt dat meer naar een geval van onderaanneming. De aard van de overeengekomen prestatie zal dan ook een belangrijke rol vervullen bij het onderscheid tussen bemiddeling en onderaanneming. Het maakt mijns inziens overigens niet uit of de beoogde transactie wel of niet doorgaat om de daarmee gepaard gaande activiteiten als bemiddeling te kwalificeren.⁴⁴⁴ Het Hof van Justitie EG stelt het al dan niet doorgaan van de beoogde transactie namelijk niet als criterium. Verder verandert de aard van de werkzaamheden van de agent niet als de transactie niet doorgaat. Het is nu eenmaal onderdeel van de economische realiteit dat transacties soms niet doorgaan. De betrokken bemiddelingshandelingen kunnen echter alleen in de heffing worden

441. In dezelfde zin met betrekking tot vrijgestelde dienstverlening door verzekeringsagenten Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), V-N 2005/15.9.

442. Richtlijn 77/92/EEG van de Raad van 13 december 1976 houdende maatregelen ter bevordering van de daadwerkelijke uitoefening van het recht van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor de werkzaamheden van verzekeringsagent en assurantiemakelaar (ex groep 630 CITI) en houdende met name overgangsmatregelen voor deze werkzaamheden, PbEG 1977 L 26/14.

443. Dit geldt dan met name voor de verkoopagent.

444. In dezelfde zin T. Braakman en G.J. van Bruggen, BTW-heffing bij merchantbankers en ratingbureaus, WFR 2001/6430, blz. 501.

betrokken als hiervoor een vergoeding wordt betaald. Bij no cure no pay afspraken is dat bijvoorbeeld niet het geval.

Ik acht het overigens mogelijk dat bemiddeling plaatsvindt in meer schakels. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin beide partijen, koper en verkoper, een agent hebben ingeschakeld. De respectievelijke agenten sluiten vervolgens op naam en voor rekening van hun principalen een overeenkomst. Ook kan bemiddeling in meerdere schakels voorkomen, wanneer een agent op zijn beurt een andere agent inschakelt om voor hem de feitelijke bemiddeling te realiseren. Op die bemiddeling is naar mijn mening, evenals bij andere prestaties, de 'doorberekeningsgedachte' van toepassing. Door de bemiddeling uit te besteden wijzigt de aard van de dienstverlening niet.⁴⁴⁵ De agent die een tweede agent inschakelt, treedt dan ten opzichte van deze laatste op als principaal. Discussie zou kunnen ontstaan over de vraag of een agent bij bemiddeling in meerdere schakels zowel met de principaal als de afnemer betrekkingen onderhoudt. Naar mijn mening brengt het principe van onmiddellijke vertegenwoordiging⁴⁴⁶ (het feit dat de agent optreedt op naam en voor rekening van zijn principaal) met zich mee dat aan dit vereiste wordt voldaan. In de bij het Hof van Justitie EG aanhangige zaak Volker is de vraag aan de orde of sprake is van vrijgestelde bemiddeling bij krediet in de zin van art. 13B onderdeel d 1^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn) wanneer een belastingplichtige via een ondervertegenwoordiger bemiddelt bij krediet.⁴⁴⁷ Een vergelijkbare vraag heeft de Hoge Raad recentelijk gesteld met betrekking tot de vrijstelling voor verzekeringstussenpersonen van art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn).⁴⁴⁸ Het oordeel van het Hof van Justitie EG in deze zaken zal vermoedelijk meer duidelijkheid brengen met betrekking tot bemiddeling in meerdere schakels.

7.8.5 Uniforme uitleg begrip 'bemiddeling' in de BTW-richtlijn

In de vorige paragraaf ben ik uitgegaan van een uniforme uitleg van het concept 'bemiddeling' in de BTW-richtlijn. Ik deze paragraaf onderzoek ik dat uitgangspunt nader. Het Hof van Justitie EG geeft in het CSC-arrest aan dat het begrip voorkomt in andere bepalingen van de Zesde richtlijn, met name in art. 13B onderdeel d 1^e-4^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel b-e BTW-richtlijn), en onderstreept daarmee het belang van een heldere betekenis van het begrip.⁴⁴⁹ Volgens Swinkels zou de opmerking kunnen betekenen dat het Hof van Justitie EG de opvatting onderschrijft dat indien een begrip op verschillende plaatsen in de Zesde richtlijn (thans: BTW-richtlijn) wordt gebruikt het begrip steeds dezelfde betekenis heeft.⁴⁵⁰ Ingevolge vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EG zijn de vrijstellingen van art. 13 Zesde richt-

445. Zie HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16.

446. Zie paragraaf 7.8.2.2.

447. Verzoek van het Finanzgericht des Landes Brandenburg van 23 november 2005 om een prejudiciële beslissing in het geding tussen Ludwig Volker en Finanzamt Luckenwalde (zaak C-453/05), PbEU 2006 C 60/20.

448. HR 9 februari 2007, nr. 40 533, NTFR 2007/309.

449. HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26, r.o. 39.

lijn (thans: art. 132-137 BTW-richtlijn) 'autonome begrippen van gemeenschapsrecht'.⁴⁵¹ Het in art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn) gebezigde begrip 'bemiddeling' is dan ook een communautair begrip dat in alle bepalingen uniform moet worden ingevuld en toegepast ter verwezenlijking van de doelstellingen van de BTW-richtlijn.⁴⁵² In de diverse taalversies van art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d Zesde richtlijn) wordt ook steeds dezelfde term gebruikt.⁴⁵³

In de Zesde richtlijn kwam de term 'bemiddeling' ook nog voor in art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e en art. 28ter E lid 1-3 Zesde richtlijn. In het licht van een uniforme communautaire interpretatie van de BTW-richtlijn mag mijns inziens een term waar deze op andere plaatsen in een richtlijn wordt gebruikt op een uniforme manier worden uitgelegd. Te Boekhorst en Swinkels geven in dit verband aan dat het herhaalde gebruik van een begrip in een richtlijn er inderdaad op kan duiden dat het begrip in alle betrokken bepalingen van een richtlijn dezelfde inhoud heeft. Indien dit niet gewenst zou zijn, had van de richtlijnwetgever een vermelding dienaangaande in die richtlijn mogen worden verwacht.⁴⁵⁴

Per 1 januari 2007 ligt dit genuanceerder, omdat de term 'bemiddeling' niet langer voorkomt in de opvolgers van art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e en art. 28ter E lid 1-3 Zesde richtlijn, respectievelijk art. 56 lid 1 onderdeel l BTW-richtlijn en art. 44, 50 en 54 BTW-richtlijn. In die bepalingen wordt gesproken over 'een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon'. Uit punt 3 van de considerans bij de BTW-richtlijn blijkt echter dat geen inhoudelijke wijziging is beoogd. Beide begrippen moeten dus op dezelfde wijze worden uitgelegd. Wanneer naar andere taalver-

450. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), FED 2002/192.

451. Zie onder meer HvJ EG 26 maart 1987, nr. C-235/85 (Commissie/Nederland), Jur. 1987, blz. 1471, HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559 en HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

452. In dezelfde zin M.E. van Hilten, 'Dutch branch report', in: Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 598. In andere zin A-G Pólares Maduro in punt 38 van zijn conclusie van 18 mei 2004, bij HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654 en A-G Kokott in punt 72 van haar conclusie van 8 september 2005 bij HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15 met betrekking tot de uitleg van de term 'beheer' in art. 13B onderdeel d 6^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel g BTW-richtlijn) en in art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn).

453. Zo wordt in de Nederlandse taalversie van art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (voorheen: de sub-onderdelen van art. 13B onderdeel d Zesde richtlijn) steeds de term 'bemiddeling' gebruikt, in de Deense taalversie de term 'formidling', in de Duitse taalversie de term 'Vermittlung', in de Finse taalversie de term 'välitys', in de Franse taalversie de term 'négociation', in de Engelse taalversie de term 'negotiation', in de Italiaanse taalversie de term 'negoziiazione', in de Portugese taalversie de term 'negociação', in de Spaanse taalversie de term 'negociación' en in de Zweedse taalversie de term 'förmedling'.

454. P.J. te Boekhorst en J.J.P. Swinkels, Het begrippenkader en de interpretatie van belastingrichtlijnen van de Europese Gemeenschap, MBB 2003, nr. 2, blz. 50.

sies van de BTW-richtlijn wordt gekeken, moet worden geconstateerd dat in de diverse bepalingen ook niet steeds dezelfde woorden worden gebruikt. In de Engelse taalversie staan drie verschillende termen vermeld. Zo wordt in art. 44, 50, 54 en art. 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 1-3 en art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn) gesproken over 'an intermediary acting in the name and on behalf of another person', terwijl in art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e-5^e Zesde richtlijn) wordt gesproken over 'negotiation'. In de Franse taalversie worden ook twee verschillende omschrijvingen gebruikt, te weten 'intermédiaires' in art. 44, 50, 54 en art. 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 1-3 Zesde richtlijn en art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn) en, terwijl in art. 13B onderdeel d 1^e-5^e Zesde richtlijn wordt gesproken over 'négociation'. In de Duitse taalversie wordt daarentegen, net zoals in de Nederlandse taalversie van de Zesde richtlijn, steeds een term met dezelfde stam gebruikt (Vermittler, Vermittlern en Vermittlung).

Om de inhoud van het concept 'bemiddeling' in art. 44, 50, 54 en 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 1-3 en art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn) nader inhoud te geven, moet worden teruggekeerd naar de interpretatiemethoden uit het CILFIT-arrest.⁴⁵⁵ In dat arrest is beslist dat bij de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht een vergelijking van de verschillende gelijkelijk authentieke taalversies vereist is. Zoals al in het bovenstaande is gebleken, worden in diverse taalversies andere termen gebruikt om bemiddeling mee aan te duiden. Vast staat dat de termen in deze taalversies, ofschoon zij niet steeds woordelijk gelijk zijn, wel hetzelfde aanduiden, namelijk activiteiten van een op naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon bestaande in bemiddeling.⁴⁵⁶ Niet alleen de vergelijking van de diverse taalversies leidt tot deze conclusie. Ook wanneer wordt gekeken naar interpretatie naar spraakgebruik binnen de taalversies zelf kan worden geconcludeerd dat in alle gevallen wordt gedoeld op bemiddelingsactiviteiten van een tussenpersoon.⁴⁵⁷

455. HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81 (CILFIT), Jur. 1982, blz. 3415. Zie uitgebreid over de interpretatie van begrippen in de Zesde richtlijn J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, hoofdstuk 3. Zie voorts A. van Dongen, 'Portret van een BTW' in: *Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-bundel), Amsterdam, 2004, blz. 166-167.

456. De vertaling van de Engelse termen 'agent', 'negotiation' en 'intermediary' is volgens Van Dale respectievelijk 'tussenpersoon, makelaar, rentmeester, impresario', 'onderhandeling' en 'tussenpersoon, bemiddelaar, contactpersoon'. De vertaling van de Franse termen 'négociation' en 'intermédiaire' is respectievelijk 'onderhandeling' en 'tussenpersoon, (be)middelaar'. De vertaling van de Duitse termen 'Vermittler' en 'Vermittlung' is volgens Van Dale respectievelijk 'bemiddelaar, tussenpersoon' en 'bemiddeling, het bemiddelen'.

457. In HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335 heeft het Hof van Justitie EG de interpretatie naar spraakgebruik als mogelijke interpretatiemethode aanvaard.

7.8.6 *Bemiddeling bij levering van goederen*

7.8.6.1 *Bemiddeling bij levering onroerende goederen*

Voor wat betreft de aard van de bemiddelingsdienstverlening maakt het geen verschil of wordt bemiddeld bij de levering van goederen of dat wordt bemiddeld bij diensten. Verschil bestaat wel op het gebied van de plaats van dienst. Deze paragraaf ziet op de plaats van dienst van bemiddelingsdiensten met betrekking tot de levering van goederen. In de volgende paragraaf ga ik nader in op de plaats van dienst met betrekking tot bemiddelingsdiensten bij diensten.

In de BTW-richtlijn is geen bepaling opgenomen die specifiek ziet op de bemiddeling bij de levering van goederen. Op grond van art. 45 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) vinden bemiddelingsdiensten bij de levering van onroerend goed plaats daar waar het onroerend goed is gelegen.⁴⁵⁸ Indien een EU-agent bemiddelt bij een levering van een goed in een andere lidstaat, is de bemiddelingsdienst aldaar belastbaar. Dit geldt ongeacht of zijn principaal is gevestigd in de lidstaat waar het onroerend goed is gelegen of niet. Het maakt voorts niet uit of zijn principaal belastingplichtige is of niet. De agent dient zich in principe voor de BTW te registreren in de lidstaat waar het onroerend goed is gelegen. In art. 193-205 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 Zesde richtlijn) is geen verplichte verleggingsregeling opgenomen, zoals dat bijvoorbeeld wel het geval is voor 56-1 (voorheen: 9-2-e) diensten. Gelet op de ruime Nederlandse verleggingsregeling van art. 12 lid 3 Wet OB 1968, vindt wel verlegging plaats, indien een niet-Nederlandse EU-agent bemiddelt voor een Nederlandse belastingplichtige bij de levering van een in Nederland gelegen onroerend goed. De bepaling inzake de plaats van dienst met betrekking tot onroerend goed blijft ongewijzigd in het gewijzigde voorstel voor de plaats van dienst.⁴⁵⁹

Ten aanzien van bemiddeling bij de levering van onroerend goed bestaat geen verschil tussen de concernvennootschap die als agent optreedt en een enkelvoudige vennootschap die als agent fungeert. Het object van heffing is gelijk en dus is het ook in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om de bemiddelingsdiensten op dezelfde wijze te behandelen.

7.8.6.2 *Bemiddeling bij levering roerende goederen*

De Zesde richtlijn leek vóór het Lipjes-arrest⁴⁶⁰ duidelijk te zijn over de plaats van bemiddelingsdiensten bij de levering van roerende goederen. De plaats van dienst van bemiddeling bij de levering van roerende goederen voor belastingplichtigen was

458. Zie nader over deze bepaling B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde* (diss), FED, Deventer, 1992, blz. 206-212.

459. Zie art. 9 bis Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

460. HvJ EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), BNB 2006/46.

geregeld in art. 28ter E lid 3 Zesde richtlijn. Vóór het arrest Lipjes werd aangenomen dat deze bepaling de restcategorie vormde voor de plaats van dienst van bemiddelingsdiensten.⁴⁶¹ Deze restbepaling voor de plaats van door tussenpersonen verrichte diensten opgenomen was in de Zesde richtlijn opgenomen in het kader van het vervallen van de fiscale grenzen per 1 januari 1993. Voor die datum vonden bemiddelingsdiensten bij de levering van roerende goederen conform art. 9 lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 43 BTW-richtlijn) plaats daar waar de bemiddelaar was gevestigd. Bij bemiddelingsdiensten verricht door, namens en voor rekening van anderen handelende tussenpersonen was de plaats van dienst op grond van art. 28ter E lid 3 Zesde richtlijn de plaats waar de handelingen waarbij werd bemiddeld werden verricht. Dat betekende dat de bemiddelingsdienst van een agent die bemiddelde bij de levering van een roerend goed vanuit Nederland naar Duitsland plaatsvond in Nederland. De normen van art. 8 Zesde richtlijn inzake de plaats van levering waren leidend voor de plaats waar de bemiddelingsdienst plaatsvond. Indien de ontvanger van de bemiddelingsdienst (de principaal) voor BTW-doeleinden was geregistreerd in een andere lidstaat dan waar de levering van de goederen plaatsvindt, vond de bemiddelingsdienst op grond van art. 28ter E lid 3 Zesde richtlijn plaats in de lidstaat waar de principaal was geregistreerd. Om BTW-registratieproblemen voor de agent te voorkomen, was in art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (thans: art. 196 BTW-richtlijn) een verplichte verleggingsregeling opgenomen voor de situatie waarin de agent niet was geregistreerd in de lidstaat die een BTW-identificatienummer had toegekend aan zijn principaal.

Het Lipjes-arrest betekende een breuk met de in Nederland gangbare visie met betrekking tot de plaats van dienst van bemiddelingsdiensten bij de levering van roerende zaken.⁴⁶² Kort gezegd, kwam het arrest er op neer dat art. 28ter E lid 3 Zesde richtlijn slechts voorzag in een afwijking van de algemene regel van art. 9 lid 1 Zesde richtlijn wanneer het ging om *intracommunautair handelsverkeer*.⁴⁶³ Onduidelijk was wanneer er sprake was van intracommunautair handelsverkeer. In de Nederlandse visie was daarvan sprake in geval van een goederenbeweging van een lidstaat naar een andere lidstaat.⁴⁶⁴ A-G De Wit ging er blijkens punt 2.7 van zijn conclusie van 5 april 2005 bij HR 7 oktober 2005, nr. 36 740, BNB 2006/47 echter vanuit dat het begrip 'intracommunautaire handel' niet moet worden beperkt tot de intracom-

461. Zie *Kamerstukken I* 1992/1993, 22 712, MvA, blz. 11 alsmede M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 157, J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, *Wegwijs in de BTW*, Koninklijke Vermande, Den Haag, 2003, blz. 137, D. Molenaar, *Impresario en BTW*, in WFR 1997/6232, blz. 220 en O.L. Mobach, *Internationale bemiddelingsdiensten*, BTW-bulletin 1997, nr. 4, blz. 7. De Europese Commissie was dit standpunt ook toegedaan; zie noot 12 van de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 13 januari 2004 bij HvJ EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), BNB 2006/46.

462. Zie nader over dit arrest Michele Lavagnilio, *Intermediary services – what the ECJ did not say*, VAT Monitor 2004, nr. 5, blz. 336-339, D.B. Bijl, noot bij HR 7 oktober 2005, nr. 36 740, BNB 2006/47 en G.J. van Norden, aantekening bij HR 7 oktober 2005, nr. 36 740, FED 2006/31.

463. HvJ EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), BNB 2006/46, r.o. 16.

464. In deze zin Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), V-N 2004/35.20.

munautaire levering/verwerving van goederen, maar tevens dienstverlening omvat. Art. 28ter E lid 3 Zesde richtlijn had blijkbaar niet de restfunctie die het was toegevoegd.

In de per 1 januari 2007 geldende BTW-richtlijn is echter weer teruggekeerd naar de oude situatie. Art. 44 BTW-richtlijn bepaalt namelijk dat een door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon verrichte dienst, anders dan bedoeld in art. 50 (voorheen: art. 28ter E lid 1 Zesde richtlijn)⁴⁶⁵, art. 54 (voorheen: art. 28ter E lid 2 Zesde richtlijn)⁴⁶⁶ en art. 56 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn), belastbaar is op de plaats waar de onderliggende handeling waarbij wordt bemiddeld wordt verricht. Op grond van art. 44 tweede alinea BTW-richtlijn is de plaats van dienst echter gelegen in de lidstaat die aan de afnemer een BTW-identificatienummer heeft toegekend, mits de lidstaat die dit nummer aan de afnemer heeft toegekend een andere lidstaat is dan die waar de onderliggende handeling waarbij wordt bemiddeld plaatsvindt. Het Lipjes-arrest is hiermee achterhaald. Ik wijs er wel op dat lidstaten op grond van art. 412 BTW-richtlijn tot 1 januari 2008 de tijd hebben om art. 44 BTW-richtlijn te implementeren. Zonder anticiperende uitleg van nationale bepalingen heeft het Lipjes-arrest nog betekenis tot die datum.

In het gewijzigde richtlijnvoorstel voor de plaats van dienst geldt op grond van de algemene regel van het voorgestelde art. 9 Zesde richtlijn dat bemiddelingsdiensten verricht aan belastingplichtigen bij de levering van goederen belastbaar zijn daar waar de belastingplichtige afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft dan wel daar waar de vaste inrichting is gevestigd waarvoor de bemiddelingsdienst is verricht.⁴⁶⁷ Hiermee wordt recht gedaan aan het bestemmingslandbeginsel.

Net zoals met betrekking tot de bemiddeling bij de levering van onroerend goed bestaat bij bemiddeling bij de levering van roerende goederen geen verschil tussen de concernvennootschap die als agent optreedt en een enkelvoudige vennootschap die als agent fungeert. Het object van heffing is gelijk en dus is het ook in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om de bemiddelingsdiensten op dezelfde wijze te behandelen.

7.8.7 Bemiddeling bij diensten

Zoals aangegeven in paragraaf 7.8.6.1, is het voornaamste verschil tussen bemiddeling bij de levering van goederen en bemiddeling bij diensten gelegen in de bepalingen met betrekking tot de plaats van prestatie. De plaats van bemiddeling bij diensten is afhankelijk van de aard van de dienst waarbij wordt bemiddeld.

465. Deze bepaling ziet op bemiddeling bij intracommunautaire goederenvervoersdiensten.

466. Deze bepaling ziet op bemiddeling bij met intracommunautair goederenvervoer samenhangende activiteiten.

467. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

In art. 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn) is een aparte regeling opgenomen voor de plaats van dienst van diensten verricht door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon wanneer hij bemiddelt bij het verrichten van diensten genoemd in datzelfde lid 1.⁴⁶⁸ De verschillende categorieën diensten die zijn opgenomen in art. 56 lid 1 BTW-richtlijn, duid ik hierna tezamen aan als '56-1 diensten'. Indien de afnemer van de bemiddelingsdienst een belastingplichtige is of een niet in de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtige dan is de plaats van dienst van dergelijke bemiddelingsdiensten de plaats waar de afnemer van de prestatie is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft.⁴⁶⁹ Een dergelijke regeling was noch opgenomen in de Tweede richtlijn noch in het voorstel voor de Zesde richtlijn. Zoals ik in paragraaf 7.8.5 reeds heb betoogd, ben ik van mening dat de term 'bemiddeling' en de diverse varianten daarvan door de gehele BTW-richtlijn op dezelfde wijze uitgelegd dienen te worden.

Ik merk op dat, anders dan op grond van de Nederlandse tekstversie van de Zesde richtlijn, op grond van de Engelse tekstversie van art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn vereist was dat de bemiddelaar bij de 9-2-e dienst bemiddelde voor zijn opdrachtgever om de 9-2-e dienst in te kopen.⁴⁷⁰ Volgens de Engelse tekstversie was de hoofdregel van art. 9 lid 1 Zesde richtlijn van toepassing op de bemiddelingsdienst voor degene die de dienst waarbij wordt bemiddeld, wil verkopen.⁴⁷¹ Gelet op de ratio van art. 9 lid 2 onderdeel e 7^e Zesde richtlijn en andere tekstversies⁴⁷², ben ik van mening dat de Nederlandse tekst gevolgd diende te worden. De tekst van art. 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn luidt anders dan die van de Zesde richtlijn:

'the supply of services by intermediaries, acting in the name and on behalf of other persons, where those intermediaries take part in the supply of the services referred to in this paragraph'.

Hieronder lijkt bemiddeling bij 56-1 diensten voor zowel de koper als verkoper van die diensten begrepen te kunnen worden.

468. In art. 6 lid 2 onderdeel d 11^e Wet OB 1968 is een overeenkomstige bepaling opgenomen.

469. Ter zake van zogenoemde 56-1 bemiddelingsdiensten geldt ingevolge art. 196 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) een verplichte verlegging naar de afnemer van de dienst indien deze een in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige is.

470. De Engelse tekst luidt: '...the services of agents who act in the name and for account of another, when they procure for their principal the services referred to in this point (e)'.

471. In dezelfde zin B.J.M. Terra, *The place of supply in European VAT*, Kluwer, London, 1998, blz. 216.

472. Zo luidt de Duitse tekstversie: '(...) Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter in diesem Absatz genannte Dienstleistungen vermitteln', de Franse tekstversie: '(...) les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans la fourniture de prestations de services visées à la présente paragraphe', de Italiaanse tekstversie: '(...) le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto terzi, quando intervengono nella fornitura di prestazioni di servizi di cui al presente paragrafo' en de Spaanse tekstversie: '(...) las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en el presente apartado.'

Bemiddeling bij 56-1 diensten is in alle gevallen daar belastbaar waar de afnemer gevestigd is, tenzij het gaat om een in de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtige. De gehanteerde benadering stemt niet alleen overeen met het bestemmingslandbeginsel, maar dient tevens de uitvoeringspraktijk. Buitenlandse belastingplichtigen hoeven door de getroffen regeling immers geen Achtste of Dertiende richtlijn verzoek in te dienen. Agenten dienen scherp in het oog te houden of hun afnemer een in de EU gevestigde niet-belastingplichtige is. Met name in situaties waarin sprake kan zijn van een zogenaamde 'geknipte' holding dient nagegaan te worden of de afnemer van de bemiddelingsdienst het belastingplichtige deel of het niet-belastingplichtige deel is.⁴⁷³ Ter zake van de bemiddeling bij 56-1 diensten geldt een verplichte verlegging naar de afnemer ingevolge art. 196 BTW-richtlijn (voorheen: art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn). De ter zake van de 56-1 dienst verschuldigde BTW wordt verlegd naar de afnemer. Dit voorkomt dat de belastingplichtige die bemiddelt bij een 56-1 dienst voor een EU-belastingplichtige zich voor de BTW moet registreren in de lidstaat van deze belastingplichtige. Art. 56 lid 1 onderdeel I BTW-richtlijn komt overigens niet terug in het gewijzigde voorstel voor de plaats van dienst.⁴⁷⁴ Bemiddeling bij 56-1 diensten voor belastingplichtigen is reeds op grond van de beoogde nieuwe hoofdregel belastbaar op de plaats waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waaraan de dienst wordt geleverd.

Vanaf 1 januari 1993 geldt een bijzondere regeling voor bemiddeling bij bepaalde intracommunautaire diensten. Op de eerste plaats is in art. 50 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 1 Zesde richtlijn) een bijzondere regeling gegeven voor bemiddeling bij intracommunautair goederenvervoer door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon.⁴⁷⁵ Deze bemiddelingsdiensten zijn in principe belastbaar op de plaats van vertrek van het intracommunautaire goederenvervoer. Op de tweede plaats is in art. 54 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 2 Zesde richtlijn) een bijzondere regeling opgenomen voor bemiddeling bij het verrichten van een dienst in verband met activiteiten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer. Voor de invulling van met intracommunautair goederenvervoer samenhangende diensten kan aangesloten worden bij art. 52 onderdeel b

473. De 'geknipte' holding is in de jurisprudentie onder meer terug te vinden in de uitspraak van Hof s'-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624. Zie hierover nader paragraaf 5.2.8.1.

474. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad van 20 juli 2005 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005)334 def.

475. Als 'intracommunautair goederenvervoer' wordt op grond van art. 48 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter C lid 1 Zesde richtlijn) beschouwd ieder vervoer van goederen waarvan de plaats van vertrek en de plaats van aankomst op het grondgebied van twee verschillende lidstaten gelegen zijn. Hieronder wordt tevens begrepen het zogenoemde kop-staartvervoer (art. 49 BTW-richtlijn).

BTW-richtlijn (voorheen: art. 9 lid 2 onderdeel c 2^e Zesde richtlijn).⁴⁷⁶ Voornoemde bemiddelingsdiensten zijn in principe belastbaar op de plaats waar de met het intra-communautair goederenvervoer samenhangende activiteiten daadwerkelijk worden verricht.

Voor bemiddeling bij overige diensten geldt het per 1 januari 2007 geldende art. 44 BTW-richtlijn. Op grond van die bepaling zijn bemiddelingsdiensten bij hiervoor niet genoemde diensten belastbaar daar waar de dienst waarbij wordt bemiddeld plaatsvindt. Op grond van art. 44 tweede alinea BTW-richtlijn is de plaats van dienst echter gelegen in de lidstaat die aan de afnemer van de bemiddelingsdienst een BTW-identificatienummer heeft toegekend, mits de lidstaat die dit nummer aan de afnemer heeft toegekend een andere lidstaat is dan die waar de onderliggende handeling waarbij wordt bemiddeld plaatsvindt. Dat betekent bijvoorbeeld dat ingeval een Nederlandse agent voor een Duitse belastingplichtige met een Duits BTW-identificatienummer bemiddelt bij managementdiensten die hij gaat afnemen van een Franse belastingplichtige, de plaats van dienst van de bemiddelingsdiensten Duitsland is. Op grond van art. 196 BTW-richtlijn zal vervolgens verlegging plaatsvinden naar de Duitse afnemer van de bemiddelingsdiensten.

Er bestaat geen verschil in BTW-behandeling tussen de bemiddeling bij diensten door een concernvennootschap die als agent optreedt en een enkelvoudige vennootschap die als agent fungeert. Het object van heffing is gelijk en dus is het ook in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om de bemiddelingsdiensten op dezelfde wijze te behandelen.

7.8.8 *Vrijstellingen zonder recht op aftrek*

7.8.8.1 *Vrijgestelde bemiddeling in de BTW-richtlijn*

Bemiddelingsdiensten zijn in principe belast met BTW. Een uitzondering hierop vormen de bemiddelingsdiensten bij financiële handelingen in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel b-f BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel d Zesde richtlijn).⁴⁷⁷ De reden dat deze bemiddelingsdiensten zijn vrijgesteld, is niet af te leiden uit de con-

476. Uit *Kamerstukken II* 1992/1993, 22 712, nr. 6 (MvA), blz. 56-57 blijkt dat de Nederlandse wetgever voor art. 6a lid 2 Wet OB 1968 corresponderend met art. 28ter D Zesde richtlijn (thans: art. 53 BTW-richtlijn) en art. 28ter E lid 2 Zesde richtlijn (thans: art. 54 BTW-richtlijn) aansluiting heeft gezocht bij art. 6 lid 2 onderdeel c 2^e Wet OB 1968 corresponderend met art. 9 lid 2 onderdeel c 2^e Zesde richtlijn (thans: art. 52 onderdeel b BTW-richtlijn).

477. Zo is vrijgesteld de bemiddeling inzake:

- kredieten (art. 135 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn; voorheen: art. 13B onderdeel d 1^e Zesde richtlijn)
- borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen (art. 135 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn; voorheen: art. 13B onderdeel d 2^e Zesde richtlijn)
- deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen (art. 135 lid 1 onderdeel d BTW-richtlijn; voorheen: art. 13B onderdeel d 3^e Zesde richtlijn) →

siderans van de BTW-richtlijn, de considerans van de Zesde richtlijn of de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn. Van Hilten voert als reden voor de vrijstelling voor bemiddeling inzake krediet aan dat hiermee wordt bewerkstelligd dat de kredietbemiddelaar die op eigen naam en voor eigen risico optreedt, niet anders wordt behandeld dan zijn collega die voor risico van zijn opdrachtgever handelt.⁴⁷⁸ Laatstgenoemde belastingplichtige wordt immers op grond van de fictie van art. 6 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 28 BTW-richtlijn) geacht zelf krediet te verlenen, ten gevolge waarvan zijn prestaties onder de vrijstelling vallen. Zou het bemiddelen inzake krediet niet zijn vrijgesteld, dan zou rechtsongelijkheid ontstaan tussen belastingplichtigen die formeel beschouwd verschillende, maar materieel gezien dezelfde prestaties verrichten, aldus Van Hilten. Dit argument kan tevens worden aangevoerd bij de andere financiële vrijstellingen. Deze reden geldt echter voor bemiddeling bij iedere vrijgestelde prestatie. De richtlijnwetgever heeft in andere vrijstellingen bemiddeling echter niet vrijgesteld, terwijl de prestatie van een commissionair die is betrokken bij een vrijgestelde prestatie wel steeds is vrijgesteld op grond van art. 14 lid 2 onderdeel c dan wel art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c dan wel art. 6 lid 4 Zesde richtlijn). Of dit leidt tot een wenselijk resultaat komt in de volgende subparagraaf aan de orde.

Voor bemiddeling bij verzekeringen is in de BTW-richtlijn ook een vrijstelling opgenomen. Op grond van art. 135 lid 1 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 13B onderdeel a Zesde richtlijn) zijn namelijk vrijgesteld handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen. Hoewel de term 'bemiddeling' niet voorkomt in deze vrijstellingsbepaling, bestaan de diensten van assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen in essentie uit bemiddeling bij de totstandkoming van verzekeringsovereenkomsten. Zoals reeds aangegeven in paragraaf 7.8.4, overweegt het Hof van Justitie EG in het arrest Taksatorringen dat 'een makelaar (slechts) een tussenpersoon is'.⁴⁷⁹ Daarnaast spreekt het Hof van Justitie EG bij de uitleg van voornoemde vrijstelling in het arrest Arthur Andersen over 'kenmerkend essentieel aspecten van verzekeringsbemiddeling'.⁴⁸⁰

- – deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben (art. 135 lid 1 onderdeel e BTW-richtlijn; voorheen: art. 13B onderdeel d 4^e Zesde richtlijn)
- aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van:
- documenten die goederen vertegenwoordigen
 - de in art. 16 lid 2 BTW-richtlijn bedoelde rechten of effecten (art. 135 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn; voorheen: art. 13B onderdeel d 5^e Zesde richtlijn).

478. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 68.

479. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 44.

480. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 36.

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dat vrijstellingen beperkt moeten worden uitgelegd.⁴⁸¹ Behoudens in de bovengenoemde gevallen is bemiddeling bij vrijgestelde prestaties dan ook niet vrijgesteld. Het Hof van Justitie EG heeft voorts beslist dat art. 13A Zesde richtlijn (thans: art. 132 BTW-richtlijn) niet alle activiteiten van algemeen belang vrijstelt, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd worden omschreven.⁴⁸² De vraag kan nog worden opgeworpen of bemiddeling kan worden aangemerkt als een prestatie die nauw samenhangt met bepaalde vrijgestelde prestaties. Op grond van art. 132 lid 1 onderdeel b, g, h, i, l, m en n BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A onderdeel b, g, h, i, l, m en n Zesde richtlijn) zijn namelijk vrijgesteld bepaalde handelingen die nauw samenhangen met de in die bepalingen genoemde vrijgestelde prestaties.⁴⁸³

Bij arrest van 24 september 2004 heeft de Hoge Raad in de zaak Stichting Kinderopvang Enschede een prejudiciële vraag gesteld met betrekking tot de toepasselijkheid van de vrijstellingen van art. 13A onderdeel g, h en i Zesde richtlijn (thans: art. 132 lid 1 onderdeel g, h en i BTW-richtlijn) op bemiddeling bij kinderopvang.⁴⁸⁴ In essentie is het de vraag of bemiddeling als nauw samenhangende dienst kan delen in één van de genoemde vrijstellingen. Het Hof van Justitie EG oordeelt dat de vrijstellingen slechts van toepassing kunnen zijn, indien⁴⁸⁵:

- de diensten ter zake van kinderopvang zelf in aanmerking komen voor vrijstelling op grond van dezelfde bepaling(en);
- de diensten ter zake van kinderopvang van dien aard of kwaliteit zijn dat diegenen die deze diensten vragen daarvan niet verzekerd zouden kunnen zijn indien zij geen gebruik zouden maken van de bemiddelingsdiensten, en
- het hoofddoel van de bemiddelingsdiensten niet erin bestaat, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan BTW zijn onderworpen.

481. Zie onder meer HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA), FED 1989/559, r.o. 13, HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932, r.o. 18, HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606, r.o. 21 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), BNB 2000/378, r.o. 63.

482. HvJ EG 12 november 1998, nr. C-149/97 (Institute of the Motor Industry), V-N 1998/59.21, r.o. 18, HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 60, HvJ EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23, r.o. 16 en HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154, r.o. 14.

483. Op grond van art. 133 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) kunnen lidstaten toepassing van deze vrijstellingen afhankelijk stellen van bepaalde voorwaarden. Voorts zijn op grond van art. 134 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn) van de vrijstelling uitgezonderd goederenleveringen en diensten wanneer zij:

- niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

484. HR 24 september 2004, nr. 37 137, BNB 2005/4.

485. HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154.

Bovengenoemde tweede voorwaarde is een uitwerking van de eis die in art. 13A lid 2 onderdeel b 1^e Zesde richtlijn (thans: art. 134 onderdeel b BTW-richtlijn) is geformuleerd voor toepassing van de vrijstelling. Daarin is namelijk bepaald dat een aantal vrijstellingen, waaronder die genoemd in lid 1 onderdeel g, h en i, slechts van toepassing is als de prestaties onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Uit het Ygeia-arrest kan naar mijn mening worden opgemaakt dat diensten die onontbeerlijk zijn voor het verrichten van vrijgestelde (hoofd)prestaties aangemerkt kunnen worden als daarmee nauw samenhangende diensten en aldus kunnen delen in de vrijstelling.⁴⁸⁶ In dat arrest overweegt het Hof van Justitie EG immers dat enkel diensten die logischerwijs verband houden met de vrijgestelde (hoofd)prestaties en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde doelstellingen te bereiken vrijgestelde nauw samenhangende prestaties zijn. Het feit dat een prestatie mogelijk zeer nuttig is, maakt niet dat het gaat om een nauw samenhangende prestatie, indien de prestatie niet absoluut noodzakelijk is om het met de vrijstelling beoogde doel te bereiken.⁴⁸⁷ In het arrest Stichting Kinderopvang Enschede lijkt de band tussen de eis van het nauw samenhangen en de onontbeerlijkheid uit het Ygeia-arrest echter te zijn losgelaten.

Gelet op het vorenstaande, ben ik van mening dat bemiddeling in de regel niet kan worden gezien als een vrijgestelde nauw samenhangende dienst. Bemiddeling is namelijk in het algemeen niet onontbeerlijk om de vrijgestelde prestaties als bedoeld in art. 132 lid 1 onderdeel b, g, h, i, l, m en n BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A onderdeel b, g, h, i, l, m en n Zesde richtlijn) te verrichten. Bovendien is bemiddeling in beginsel niet absoluut noodzakelijk om tot het met die vrijstellingen beoogde doel te komen. Uit het arrest Stichting Kinderopvang Enschede volgt echter de nuancering dat bemiddelingsdiensten wel onontbeerlijk zijn als de diensten ter zake waarvan de bemiddeling plaatsvindt van dien aard of kwaliteit zijn dat diegenen die deze diensten vragen daarvan niet verzekerd zouden kunnen zijn indien zij geen gebruik zouden maken van de bemiddelingsdiensten.

7.8.8.2 *Wenselijkheid algehele vrijstelling bemiddelingsdiensten bij vrijgestelde prestaties*

Indien bij vrijgestelde prestaties gebruik wordt gemaakt van een agent, is zijn bemiddelingsdienst, afgezien van de in paragraaf 7.8.8.1 genoemde gevallen, belast met BTW. In dat opzicht bestaat een verschil met de buy-sell-structuur, de LRD-structuur en de commissionairstructuur.⁴⁸⁸ In deze structuren vinden voor de BTW namelijk

486. HvJ EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23, r.o. 25. In dezelfde zin (zonder verwijzing naar het Ygeia-arrest) M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154 die meent dat – hoewel het Hof van Justitie EG dat niet met zoveel woorden zegt – als een bijkomende dienst onontbeerlijk is voor het verrichten van de hoofddienst, deze dienst automatisch ook als voldoende nauw samenhangend met de hoofddienst kan worden aangemerkt om in de vrijstelling te delen.

487. HvJ EG 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 48 en 49 en EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23, r.o. 27.

488. Zie respectievelijk paragraaf 7.6.7, 7.7.6 en 7.9.6.

steeds twee prestaties plaats die hetzelfde van aard zijn. Dat betekent dat een eventuele vrijstelling op beide prestaties van toepassing is. De agentstructuur kan derhalve een BTW-nadeel opleveren ten opzichte van de drie andere structuren.

Ter illustratie kan het volgende voorbeeld dienen. Stel dat een concern gebruik maakt van een agentstructuur die is opgezet voor de levering van menselijk bloed. De levering van menselijk bloed is vrijgesteld op grond van art. 132 lid 1 onderdeel d BTW-richtlijn (voorheen: art. 13A onderdeel d Zesde richtlijn). Houdstervennootschap M, de principaal, is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Dochtervennootschap D, de agent, en de uiteindelijke afnemer zijn gevestigd in Nederland. D bemiddelt voor M bij de levering van menselijk bloed aan de afnemer. Deze bemiddelingsdienst is belastbaar in het Verenigd Koninkrijk⁴⁸⁹ en M kan de BTW ter zake niet in aftrek brengen. De afnemer verricht in Nederland een vrijgestelde intracommunautaire verwerving. In de drie andere distributiestructuren wordt M niet geconfronteerd met niet aftrekbare BTW. In die gevallen zijn de levering van M aan D en de levering van D aan de afnemer immers vrijgesteld.

Vervolgens komt dan de vraag op of het verschil in BTW-behandeling van de agentstructuur ten opzichte van de andere ideaaltypische distributiestructuren gerechtvaardigd is. In economisch opzicht lijken de agent en de commissionair op elkaar.⁴⁹⁰ Zowel de agent als de commissionair treedt op als tussenpersoon. Voor zover voor bemiddeling bij vrijgestelde prestaties geen vrijstelling bestaat, is die dienstverlening, anders dan in een commissionairstructuur, echter belast met BTW. In het recht moeten slechts vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk in de mate waarin zij ongelijk zijn.⁴⁹¹ Gelijke behandeling van de diensten van een agent en de prestaties van een commissionair is dan ook alleen aan de orde als sprake is van vergelijkbare gevallen. Aangezien de BTW een algemene verbruiksbelasting is, moet naar mijn mening de toetsing of sprake is van vergelijkbare gevallen plaatsvinden op het niveau van het object van heffing. Op dat niveau is echter geen sprake van vergelijkbare gevallen. Hummel benadrukt mijns inziens terecht dat rekening moet worden gehouden met het verschil in handelspositie tussen de commissionair en de bemiddelaar/agent.⁴⁹² Bij bemiddeling is namelijk sprake van een bemiddelingsdienst van de agent aan zijn principaal. Een commissionair verricht op grond van art. 14 lid 2 onderdeel c dan wel art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c dan wel art. 6 lid 4 Zesde richtlijn) echter een (inhoudelijke) vrijgestel-

489. Op grond van art. 44 BTW-richtlijn (voorheen: art. 28ter E lid 3 tweede volzin Zesde richtlijn) vindt de bemiddelingsdienst plaats in het Verenigd Koninkrijk, aangezien de principaal een Brits BTW-identificatienummer heeft; zie hierover nader paragraaf 7.8.8.

490. W.A.P. Nieuwenhuizen, aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, NTFR 2004/1774 heeft bijvoorbeeld gepleit om de bemiddeling bij kinderopvang, evenals de dienstverlening door een commissionair bij kinderopvang, vrij te stellen van BTW. Anders ontstaat naar zijn mening een ongelijke BTW-behandeling in twee bijna identieke situaties.

491. Zie J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en wetgevingsevaluatie', in: Evaluatie Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 34.

492. C.J. Hummel, aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, FED 2005/10.

de levering of dienst aan de uiteindelijke afnemer. Het betreft derhalve inhoudelijk verschillende transacties, waarvoor een gelijke behandeling dus niet is geboden.⁴⁹³

Tegengeworpen kan worden dat de commissiebepalingen 'slechts' ficties zijn. Betoogd kan namelijk worden dat de prestaties van een commissionair vergelijkbaar zijn met die van een agent, en slechts bij fictie een ander karakter dan bemiddeling hebben gekregen. Dat betoog leidt er naar mijn mening niet toe dat de bemiddelingsdiensten van de agent en de prestaties van de commissionair vergelijkbaar zijn. Zoals in paragraaf 7.9.4.1 nog aan de orde komt, is de regeling van art. 14 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) inzake de goederencommissionair namelijk ingegeven door de goederenrechtelijke leer van de directe verkrijging en de leer van de directe vervreemding.⁴⁹⁴ Bij de commissionair is in verbintenisrechtelijk opzicht sprake van twee (koop)overeenkomsten. Er moet dus in principe sprake zijn van twee goederenrechtelijke overdrachten. Uitsluitend om de principaal te beschermen tegen faillissement van de commissionair gaan goederen niet via het vermogen van de commissionair. Zonder deze goederenrechtelijke afwijking op de civielrechtelijke hoofdregel is art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) niet nodig. Dan is voor de BTW namelijk sprake van twee leveringen in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Hoewel de agent en de commissionair economisch op elkaar lijken, zijn zij voor de BTW niet vergelijkbaar. De agent is bemiddelaar, terwijl de commissionair geen bemiddelaar is, maar veeleer een 'gemankeerde' verkoopmaatschappij. Aangezien – ook als het fictiekarakter van de commissairebepalingen wordt meegewogen – sprake is van ongelijke gevallen, hoeft de agent naar mijn mening bij vrijgestelde prestaties niet op dezelfde wijze te worden behandeld als de commissionair bij deze prestaties.

De vrijstellingen vinden toepassing op bemiddelingsdiensten, ongeacht de vraag of de agent die bemiddelt een concernvennootschap is of een enkelvoudige vennootschap. Het object van heffing is gelijk (bemiddelingsdiensten) en dus is het in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om deze diensten op dezelfde wijze te behandelen.

7.8.9 *Bijkomende dienstverlening*

In agentstructuren kan het voorkomen dat de agent naast zijn bemiddelingsdienst nog andere, bijkomende diensten verleend. Aan de hand van de in het CPP-arrest⁴⁹⁵ geformuleerde criteria moet worden beoordeeld of de bijkomende dienstverlening samen met de bemiddelingsdienst als één dienst kan worden gezien of dat sprake is van afzonderlijke dienstverlening. Toepassing van de criteria uit het CPP-arrest kan alleen in die gevallen dat de bemiddelingsdienst en de bijkomende diensten aan de-

493. In dezelfde zin C.J. Hummel, aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, FED 2005/10.

494. Zie over de goederenrechtelijke aspecten van de commissairestructuur paragraaf 7.9.2.3.

495. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

zelfde partij worden verricht. In agentstructuren in concernverband zullen deze diensten in de regel dus moeten worden verleend aan de principaal.

Gelet op de omschrijving die het Hof van Justitie EG in het CSC-arrest⁴⁹⁶ geeft van bemiddeling, namelijk al het nodige te doen opdat twee partijen een contract aangaan, maak ik voorzichtig op dat dit uitgangspunt tevens invloed heeft op de vraag of er sprake is van één prestatie dan wel van meerdere van elkaar te onderscheiden prestaties. In het CPP-arrest heeft het Hof van Justitie EG geoordeeld dat vastgesteld dient te worden wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn ten einde te bepalen of de belastingplichtige aan de consument, beschouwd als modale consument, meerdere van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel een enkele dienst verleent.⁴⁹⁷ Bij bemiddeling kan het voorkomen dat bijvoorbeeld tevens elementen van advies of elementen van diensten sui generis zijn te onderscheiden. Het lijkt er op dat bij bemiddeling het gehele samenstel van prestaties als één bemiddelingsdienst moet worden aangemerkt. Immers het gaat bij bemiddeling om al het nodige te doen opdat twee partijen een contract aangaan. Mijns inziens wijst de door het Hof van Justitie EG gekozen formulering er op dat bemiddelingsactiviteiten niet uit elkaar getrokken moeten worden. Eventuele (ondergeschikte) advies- of sui generis werkzaamheden moeten dan ook meegetrokken worden door de bemiddeling. Als een agent tevens het transport van goederen verzorgt, lijken de transportdiensten echter in een te ver verwijderd verband te staan van de bemiddelingsdiensten van de agent om daarin opgenomen te kunnen worden. Aan de criteria uit het CPP-arrest zal vermoedelijk niet worden voldaan. Er bestaat op dit punt geen verschil met enkelvoudige verhoudingen.

7.9 Commissionair

7.9.1 Algemeen

In paragraaf 5.7 is de belastingplicht van de commissionair aan de orde geweest. Deze paragraaf is gericht op de commissionairstructuur in relatie tot het object van heffing. Er kunnen verschillende commissionairs worden onderscheiden, waaronder de aankoop- en de verkoopcommissionair.⁴⁹⁸ In de praktijk opereren dochtervennootschappen vaak als commissionair namens de houdstervenootschap of een andere groepsvennootschap.⁴⁹⁹ Een commissionair draagt in de regel een beperkter ondernemersrisico dan een reguliere verkoopmaatschappij.⁵⁰⁰ Vanpeteghem en

496. HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26.

497. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

498. In deze zin ook Arthur Pleijsier, *The agency permanent establishment: the current definition – part one*, Intertax 2001 (29), nr. 5, blz. 179.

499. Zie Arthur Pleijsier, *The agency permanent establishment, practical applications. Part two*, Intertax 2001 (29), nr. 6/7, blz. 222.

500. In dezelfde zin C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108, die overigens spreekt over wederverkoper of zelfstandige inkoper.

Beeckmans menen dat een commissionairstructuur beter de economische realiteit van een multinationale onderneming weerspiegelt dan een buy-sell structuur.⁵⁰¹

7.9.2 *Commissionair in het civiele recht*

7.9.2.1 *Algemeen*

In paragraaf 5.7.1 zijn reeds enkele civielrechtelijke aspecten van de commissionairstructuur aan de orde geweest. In deze paragraaf ga ik nader in op de verbintenrechtelijke en goederenrechtelijke aspecten van de commissionairstructuur. Daarbij komt aan de orde de verhouding van de principaal tot de commissionair, de verhouding van de commissionair tot de uiteindelijke afnemer en de verhouding van de principaal tot de uiteindelijke afnemer.

7.9.2.2 *Verbintenrechtelijke aspecten*

Geen wettelijke regeling: commissieovereenkomst = lastgevingsovereenkomst

Sinds 1 januari 1992 kent Nederland geen speciale wettelijke regeling meer voor commissionairs. Daarvoor was een uitgebreide regeling over de positie van de commissionair opgenomen in de eerste afdeling van de vijfde titel van het WvK (art. 76-85a oud). Onder commissionair moest ingevolge art. 76 WvK (oud) worden verstaan 'hij, die zijn bedrijf maakt van het sluiten van overeenkomsten op zijn eigen naam of firma, en tegen genot van zeker loon of provisie, op order en voor rekening van een ander'. In titel 7.7 van het Ontwerp BW was een aparte afdeling met betrekking tot de commissieovereenkomst opgenomen die ter vervanging van voornoemde regeling in het WvK moest dienen. Art. 7.7.3.1 Ontwerp BW definieerde de commissieovereenkomst als 'de lastgeving waarbij de ene partij, de commissionair, zich jegens de andere partij, committent, verbindt in eigen naam en voor rekening van de committent roerende zaken, effecten of waardepapieren te kopen of te verkopen'.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de commissieovereenkomst een species is van de lastgevingsovereenkomst, daar het sluiten van koop- of verkoopovereenkomsten onderwerp van de commissieovereenkomst is. De overeenkomst van lastgeving is op haar beurt weer een species van de overeenkomst van opdracht. Deze rechtssystematische kwalificatie impliceert dat de bepalingen met betrekking tot opdracht en lastgeving ook op de commissieovereenkomst van toepassing zijn.⁵⁰² De bepalingen van de aparte afdeling handelende over de commissieovereenkomst in het Ontwerp van Boek 7 BW zijn verwerkt in de afdeling over de lastgeving en zo tot in beginsel alle gevallen van lastgeving uitgebreid.⁵⁰³ Nu de commissieovereenkomst een species is van de lastgevingsovereenkomst, moet de commissionair als

501. R. Vanpeteghem en K. Beeckmans, De commissionairstructuur in België, AFT 1996, nr. 11, blz. 388.

502. PG Boek 7, blz. 310.

503. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 33.

lasthebber beschouwd worden. Tevens dient de principaal van de commissionair als lastgever aangemerkt te worden.

Lastgeving gaat op grond van art. 7:414 lid 2 BW altijd samen met onmiddellijke of middellijke vertegenwoordiging. Uit de lastgevingsovereenkomst kan derhalve voortvloeien dat de lasthebber rechtshandelingen in naam van de lastgever óf in eigen naam verricht. Voorts is het mogelijk dat de lastgevingsovereenkomst de lasthebber hierin vrij laat. Bij de commissieovereenkomst is er sprake van een overeenkomst van lastgeving die gepaard gaat met middellijke vertegenwoordiging.

Commissionair = middellijk vertegenwoordiger

De commissionair is het meest typische voorbeeld van een middellijke vertegenwoordiger.⁵⁰⁴ Zoals opgemerkt in paragraaf 7.8.2.2, ontbreekt een algemene wettelijke regeling van vertegenwoordiging in het Nederlandse civiele recht.⁵⁰⁵ Naast de figuur van de onmiddellijke vertegenwoordiging, die aan de orde is bij de agent, staat de figuur van de zogenoemde middellijke vertegenwoordiging.⁵⁰⁶ De tussenpersoon handelt bij middellijke vertegenwoordiging in eigen naam maar voor rekening van de principaal krachtens een rechtsbetrekking die de tussenpersoon daartoe verplicht of hem daartoe de bevoegdheid geeft. Bij zijn activiteiten bindt de middellijk vertegenwoordiger alleen zichzelf en niet (tevens) zijn principaal.

De rechtsfiguur middellijke vertegenwoordiging heeft een dual karakter.⁵⁰⁷ Enerzijds kan een juridisch en anderzijds een economisch belang worden onderscheiden. Bij middellijke vertegenwoordiging zijn deze belangen echter niet gelegen bij één partij. Het juridisch belang van de overeenkomst met de derde is gelegen bij de middellijk vertegenwoordiger. Hij wordt partij bij de overeenkomst met de derde, de principaal wordt dit niet. De middellijk vertegenwoordiger is de juridische partij. De principaal is evenwel in economisch opzicht te beschouwen als partij bij de overeen-

504. In deze zin Jac. Hijma e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Kluwer, Deventer, 2004, nr. 119 en S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 1.

505. Zie onder meer Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 18, S.C.J.J. Kortmann en H.L.E. Verhagen, '(Middellijke) vertegenwoordiging: een terreinafbakening', in: *Vertegenwoordiging en tussenpersoon*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 4 en D. Busch, *Middellijke vertegenwoordiging in het Europese contractenrecht* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 8. A.R. Bloembergen e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Kluwer, Deventer, 1998, nr. 82 definiëren vertegenwoordiging als volgt: 'Vertegenwoordiging is het verrichten van rechtshandelingen in naam van een ander door iemand die daartoe rechtens de bevoegdheid heeft (vertegenwoordigingsbevoegdheid), met het gevolg dat de rechtsgevolgen niet voor de handelende (vertegenwoordiger, tussenpersoon), maar voor een ander (vertegenwoordigde, principaal) intreden'. Deze definitie is niet meer opgenomen in de meeste recente druk Jac. Hijma e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Kluwer, Deventer, 2004.

506. De benaming 'middellijke vertegenwoordiging' is eigenlijk niet correct. Er is geen sprake van vertegenwoordiging, nu de tussenpersoon bij deze rechtsfiguur juist in eigen naam handelt. Anders S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 219, die na herdefiniëring van het begrip vertegenwoordiging tot de conclusie komt dat zowel onmiddellijke als middellijke vertegenwoordiging aangemerkt moeten worden als vertegenwoordiging.

507. S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 6.

komst met de derde.⁵⁰⁸ De principaal is de economische partij. Met de term 'voor rekening van' wordt namelijk aangegeven dat de economische gevolgen van de overeenkomst met de derde de principaal aangaan.⁵⁰⁹

(Koop)overeenkomsten commissionair: geen binding principaal

De commissionair handelt in eigen naam, maar voor rekening van een ander. Dat betekent dat een commissionair in een commissionairstructuur in eigen naam (koop)overeenkomsten afsluit met de uiteindelijke afnemers voor de levering van goederen dan wel het verrichten van diensten. De commissionair treedt niet op als onmiddellijk vertegenwoordiger, maar handelt zelf als partij ten opzichte van de derde. Indien de commissionair een overeenkomst sluit, wordt de commissionair partij bij dit contract. Er komen geen contractuele betrekkingen tot stand tussen de principaal voor wiens rekening de commissionair handelt en de derde.⁵¹⁰ De binding komt uitsluitend tot stand tussen de commissionair en de derde.

7.9.2.3 Goederenrechtelijke aspecten

7.9.2.3.1 Algemeen

In verbintenisrechtelijk opzicht lijkt de commissionairstructuur derhalve op de buy-sell structuur en op de LRD structuur. Doordat de agent een onmiddellijke vertegenwoordiger is, lijkt de commissionairstructuur in verbintenisrechtelijke zin niet op de agentstructuur. Voor wat betreft het goederenrecht ligt de commissionairstructuur echter wel dicht aan tegen de agentstructuur. In goederenrechtelijk opzicht bestaat in Nederland verschil tussen de inkoop- en de verkoopcommissionair. Daarom behandel ik beide commissionairs afzonderlijk.

7.9.2.3.2 Inkoopcommissionair

Inkoopcommissionair is de commissionair die krachtens een overeenkomst van lastgeving in eigen naam maar voor rekening van zijn principaal goederen van derden koopt voor deze principaal. Naast de koop dient de commissionair er zorg voor te dragen dat de eigendom van de goederen aan de principaal wordt overgedragen. Het is mogelijk om door middel van een inkoopcommissionair roerende zaken direct over te dragen aan de principaal. In art. 3:110 BW is deze zogenaamde leer der directe verkrijging gecodificeerd. Er is geen doorlevering door de inkoopcommissionair aan de principaal nodig. De goederen passeren zelfs geen ondeelbaar moment het vermogen van de commissionair. De tussenpersoon valt er als het ware 'tussenuit'. In de parlementaire geschiedenis is de werking van de leer der directe verkrijging aldus samengevat dat wanneer voldaan is aan alle eisen voor overdracht aan een tussenpersoon, dankzij art. 3:110 BW tevens is voldaan aan alle vereisten voor overdracht

508. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 152.

509. W.C.L. van der Grinten, Lastgeving, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 29.

510. Asser-Van der Grinten 2-I, 1990, nr. 103 en A.R. Bloembergen e.a., Rechtshandeling en overeenkomst, Kluwer, Deventer, 1998, nr. 119.

rechtstreeks aan de opdrachtgever.⁵¹¹ Reeds onder het oud BW werd door vele auteurs de leer der directe verkrijging aangehangen.⁵¹² Uit het arrest van de Hoge Raad van 28 april 1989, nr. 13 485, NJ 1990, 252 (Van Essen/Nederlandse Middenstandsbank) kan worden opgemaakt dat de directe leer ook voor de invoering van het huidige BW geldend recht was.⁵¹³

De leer der directe verkrijging zoals neergelegd in art. 3:110 BW is van toepassing als wordt voldaan aan de vier volgende eisen:

1. Tussen principaal en (inkoop)commissionair moet een rechtsverhouding bestaan die de strekking heeft, dat een goed dat de tussenpersoon verkrijgt, door hem voor de principaal zal worden gehouden.
De inhoud van de rechtsverhouding tussen de inkoopcommissionair en zijn principaal bepaalt of de commissionair een goed als bezitter of als houder verwerft. Niet bepalend is derhalve de subjectieve wil van de inkoopcommissionair. Teneinde vast te stellen of de rechtsverhouding bezit of houderschap van de inkoopcommissionair tot gevolg heeft, zijn de art. 3:108-117 BW alsmede de verkeersopvatting leidend.⁵¹⁴
2. De (inkoop)commissionair dient daadwerkelijk te verkrijgen ter uitvoering van die rechtsverhouding.
Er dient derhalve een causaal verband te bestaan tussen de verkrijging en de rechtsverhouding. Het bewijs van het verband tussen de verkrijging en de rechtsverhouding kan met feitelijke vermoedens geleverd worden.
3. Het object van de handeling moet zijn een roerende zaak, niet-registergoed of toondervordering die door bezitsverschaffing wordt geleverd.
Dat art. 3:110 BW enkel toepassing vindt bij roerende zaken, niet-registergoederen toondervorderingen blijkt niet geheel duidelijk uit de tekst van art. 3:110 BW of de parlementaire geschiedenis ter zake.⁵¹⁵ De reden voor deze beperking is er in gelegen dat roerende zaken, niet-registergoederen en toondervorderingen geleverd worden door bezitsverschaffing.⁵¹⁶ Art. 3:110 BW ziet namelijk in eerste instantie op bezitsverschaffing en niet zo zeer op eigendomsoverdracht. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 september 1994, nr. 15 412, NJ 1996, 461 (Kas-Associatie/Drying) bevestigd dat art. 3:110 BW enkel ziet op goederen die door bezitsverschaffing worden geleverd. Ook blijkt uit dit arrest dat art. 3:110 BW niet

511. PG Boek 3, blz. 1250.

512. Zie Asser-Beekhuis 3-I, 1985, nr. 233 en Pitlo/Brahn, Het zakenrecht: met verwijzing naar het NBW, Gouda Quint, Arnhem, 1987, blz. 251 en de aldaar vermelde literatuur. Anders Asser-Van der Grinten 2-I, 1990, nr. 122. Volgens Van der Grinten was onder vigeur van het oud BW een levering aan een tussenpersoon een levering aan hem persoonlijk, zodat deze de eigendom verkreeg.

513. In dezelfde zin HR 23 september 1994, nr. 15 412, NJ 1996, 461 (Kas-Associatie/Drying).

514. PG Boek 3, blz. 428-429.

515. PG Boek 3, blz. 1249.

516. Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 128, Asser-Kortmann-De Leede-Thunnissen 5-III, 1994, nr. 153, Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 164, 217, O.K. Brahn, Overdracht, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 38 en H.J. Snijders en E.B. Rank-Berenschot, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2001, nr. 438.

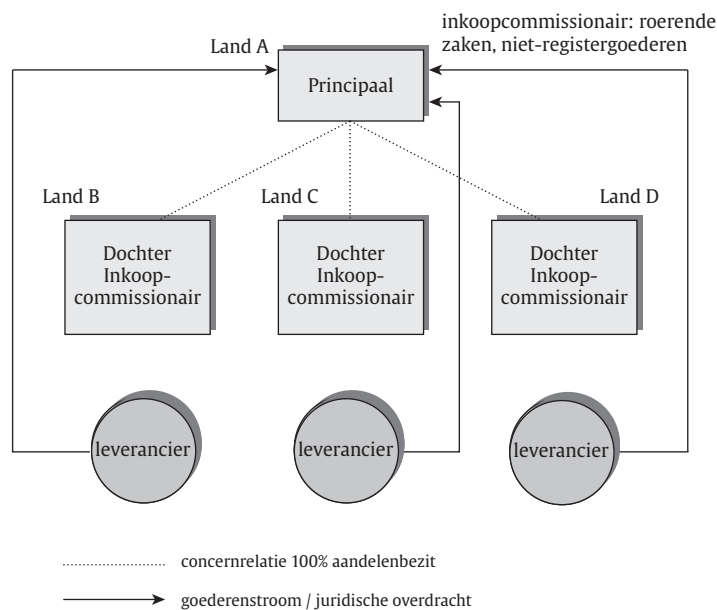
analoog mag worden toegepast op goederen die niet door middel van bezitsverschaffing worden geleverd. Overigens had de Hoge Raad onder het oude recht al bepaald dat de leer der directe verkrijging niet van toepassing was op registergoederen.⁵¹⁷ Aldus dienen onroerende zaken, registergoederen door de inkoopcommissi-
missionair te worden doorgeleverd aan zijn principaal.

4. Het object van de handeling dient voldoende geïndividualiseerd te zijn ten gunste van de principaal.

Naar soort bepaalde goederen kunnen voor de toepassing van de leer der directe verkrijging niet als object van handeling bij verkrijging via een inkoopcommissi-
onair door de principaal fungeren. Afzonderlijke eigendom en bezit van soortza-
ken zijn namelijk niet mogelijk.⁵¹⁸

Naar Nederlands civiel recht geldt de leer der directe verkrijging uitsluitend voor roerende zaken, niet-registergoederen en toondervorderingen. Van dergelijke goe-
deren vindt derhalve direct overdracht plaats van de derde aan de principaal, zonder
dat aan of door de inkoopcommissi-
onair wordt geleverd (zie figuur 8). Voor onroe-
rende zaken, registergoederen geldt de doorleveringsleer echter onverkort. In geval
een inkoopcommissi-
onair voor zijn principaal een onroerende zaak in eigen naam
aankoopt, dient hij dit vervolgens door te leveren aan de principaal alvorens deze de
eigendom ervan kan verkrijgen.

Figuur 8. Commissionairstructuur



517. HR 2 april 1976, NJ 1976, 450 (Modehuis Nolly).

518. HR 12 januari 1968, NJ 1968, 274 (Teixeira de Mattos), HR 10 februari 1978, nr. 11 186, NJ 1979, 338 (Nieuwe Matex).

7.9.2.3.3 *Verkoopcommissionair*

Verkoopcommissionair is de commissionair die krachtens een overeenkomst van lastgeving in eigen naam maar voor rekening van zijn principaal goederen aan derden verkoopt voor deze principaal. De verkoopcommissionair dient evenwel niet alleen de verkoop van het goed van zijn principaal aan de afnemer te bewerkstelligen, maar ook de overdracht hiervan aan de afnemer. De Nederlandse wet biedt echter geen aanknopingspunten voor een dergelijke overdracht. In de literatuur wordt echter algemeen aangenomen dat een goed direct van het vermogen van de principaal in het vermogen van de derde kan overgaan zonder het vermogen van de verkoopcommissionair te passeren.⁵¹⁹ Meijer duidt dit aan als de leer van de directe vervreemding.⁵²⁰ Deze opvatting wordt veelal verdedigd met een beroep op de aan art. 3:110 BW ten grondslag liggende gedachte.

Voor overdracht van een roerende zaak, niet-registergoed is echter ingevolge art. 3:84 lid 1 BW vereist dat er sprake is van een levering krachtens een geldige titel door een beschikkingsbevoegde. Als titel van de overdracht heeft te gelden het samenstel van de titels principaal-verkoopcommissionair en verkoopcommissionair-afnemer.⁵²¹ Over de gronden van de beschikkingsbevoegdheid van de verkoopcommissionair en de mogelijkheid voor de verkoopcommissionair om een goed ook rechtsgeldig te kunnen leveren bestaan in de literatuur verschillende opvattingen. Daarnaast rijst de vraag hoe dit uitwerkt bij de verkoop van onroerende zaken, registergoederen in verkoopcommissie. Kan de verkoopcommissionair gelet op de leveringsformaliteiten van art. 3:89 BW de overdracht van onroerende zaken, registergoederen van de principaal aan de derde bewerkstelligen?

*A. Verkoopcommissionair: overdracht roerende zaken, niet-registergoederen**Geldige titel*

Voor overdracht van een roerende zaak, niet-registergoed is een geldige titel vereist. In de literatuur wordt veelal aangenomen dat in geval van verkoopcommissie een geldige titel aanwezig is. De discussie spitst zich met name toe op de voor overdracht vereiste beschikkingsbevoegdheid en de bezitsverschaffing. Hijma en Olthof beschouwen het samenstel van de titels principaal-verkoopcommissionair en verkoopcommissionair-afnemer als titel van de overdracht.⁵²² Reehuis en Heisterkamp zien evenmin titelproblemen.⁵²³ Treedt de tussenpersoon (commissionair; G/vN) in eigen

519. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994, nr. 154, Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 168, L. Groefsema, Bevoegd beschikken over andermans recht (diss), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 59 e.v. en H.J. Snijders en E.B. Rank-Berenschot, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2001, nr. 442.

520. S.Y.Th. Meijer, Middellijke vertegenwoordiging (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 192.

521. Jac. Hijma en M.M. Olthof, Compendium van het Nederlands vermogensrecht, Kluwer, Deventer, 1999, nr. 147.

522. Jac. Hijma en M.M. Olthof, Compendium van het Nederlands vermogensrecht, Kluwer, Deventer, 1999, nr. 147.

523. Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 300.

naam op, dan is niet de achterman (principaal; *GjvN*), maar hijzelf de acterende partij bij de levering. Hij is echter ook de tot overdracht verplichtende overeenkomst in eigen naam aangegaan, zodat het titelvereiste geen problemen oproept.

Beschikkingsbevoegdheid

Alleen de rechthebbende op een goed heeft de beschikkingsbevoegdheid over dit goed. In beginsel is een verkoopcommissionair dan ook niet beschikkingsbevoegd ten aanzien van een goed van zijn principaal dat hij dient te verkopen en te leveren. De rechtspraktijk vraagt er echter om dat het goed direct, zonder het vermogen van de verkoopcommissionair te passeren, door de principaal aan de derde vervreemd kan worden. De beschikkingsbevoegdheid over het goed kan echter niet worden afgescheiden van het recht van eigendom.⁵²⁴ Van der Grinten is van mening dat beschikkingsbevoegdheid niet contractueel kan worden verleend. Uit art. 3:84 BW vloeit voort dat voor eigendomsoverdracht beschikkingsbevoegdheid van de overdrager vereist is. Beschikkingsbevoegd in deze zin is doorgaans de eigenaar en zij die ingevolge een wettelijke regeling het goed executeren.⁵²⁵ Volgens Van der Grinten dient de verkoopcommissionair het goed van de principaal door te leveren aan de derde. In zijn algemeenheid wordt evenwel in de literatuur aangenomen dat een tussenpersoon zoals de verkoopcommissionair beschikkingsbevoegd is tot het vervreemden van een goed. Zo heeft Groefsema betoogd dat beschikkingsbevoegdheid wel door de rechthebbende aan een niet-rechthebbende kan worden verleend waarbij de rechthebbende zijn beschikkingsbevoegdheid niet verliest. De rechthebbende kan een niet-rechthebbende beschikkingsbevoegd maken om in eigen naam (in naam van de niet-rechthebbende) te beschikken over het goed van de rechthebbende. Groefsema noemt de verlening van deze bevoegdheid machtiging.⁵²⁶ Meijer onderschrijft deze zienswijze en ontleent voor dit standpunt voorts steun aan art. 3:62 BW. Reehuis en Heisterkamp geven aan dat in geval de tussenpersoon (commissionair; *GjvN*) in opdracht van de eigenaar (principaal; *GjvN*) in eigen naam levert, hij krachtens zijn rechtsverhouding met hem diens beschikkingsbevoegdheid uitoefent.⁵²⁷ Geldend recht is dan ook dat de verkoopcommissionair beschikkingsbevoegd is om de goederen van zijn principaal te vervreemden.

Levering: bezitsverschaffing

De levering van roerende zaken, niet-registergoederen geschiedt ingevolge art. 3:90 BW door bezitsverschaffing. Bezitsverschaffing is ruimer dan bezitsoverdracht, zoals gebruikt in de over bezit handelende titel 5 van Boek 3 BW. Bezit overdragen kan slechts iemand die daartoe bevoegd is.⁵²⁸ Bezitsverschaffing is echter wel aan de bezitsoverdracht verwant en kan geschieden op aan de bezitsoverdracht analoge wij-

524. Asser-Van der Grinten 2-I, 1990, nr. 134, L. Groefsema, *Bevoegd beschikken over andermans recht* (diss.), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 64 en O.K. Brahn en W.H.M. Reehuis, *Overdracht*, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 46.

525. Asser-Van der Grinten 2-I, 1990, nr. 134.

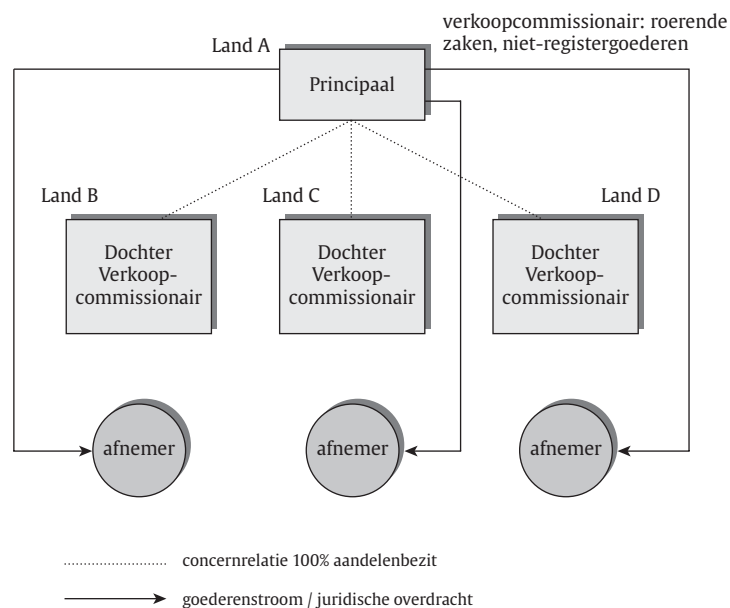
526. L. Groefsema, *Bevoegd beschikken over andermans recht* (diss.), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 23. In dezelfde zin Asser-Kortmann-De Leede-Thunnissen 5-III, 1994, nr. 154.

527. Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, *Goederenrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 300.

528. O.K. Brahn, *Levering, beschikkingsbevoegdheid*, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 23.

ze.⁵²⁹ Iemand moet bezitter zijn om bezit te kunnen overdragen dan wel moet hij uit andere hoofde bevoegd zijn om bezit over te dragen. De vraag is op welke wijze een houder, zoals de verkoopcommissionair die geen bezitter is, een roerende zaak aan een afnemer kan leveren. De heersende leer op dit punt wordt door Meijer omschreven als de leer van de overeenkomst tot bezitsverschaffing.⁵³⁰ Partijen komen overeen dat de derde voortaan bezitter is van de zaak waarbij de derde tevens in staat wordt gesteld om de feitelijke macht uit te oefenen. Aldus kan ook de houder bezit verschaffen aan een afnemer. Goederenrechtelijk verkrijgt de afnemer dus de eigendom (zie figuur 9).

Figuur 9



B. Verkoopcommissionair: overdracht roerende zaken, niet-registergoederen

In de literatuur is de heersende opvatting dat overdracht van onroerende zaken, registergoederen via een verkoopcommissionair niet mogelijk is. Aan de twee eerste vereisten voor overdracht, een geldige titel en beschikkingsbevoegdheid, kan wel worden voldaan. De vereiste leveringsvorm staat er echter aan in de weg dat de verkoopcommissionair het over te dragen goed levert.⁵³¹ Ingevolge art. 3:89 BW is voor

529. Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006, nr. 148.

530. S.Y.Th. Meijer, Middellijke vertegenwoordiging (diss), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 198.

531. Asser-Kortmann-De Leede-Thunnissen 5-III, 1994, nr. 154, O.K. Brahn, Levering, beschikkingsbevoegdheid, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 37 en Pitlo-Reehuis/Heisterkamp, Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006, nr. 299.

de levering van onroerende zaken en van registergoederen een daartoe bestemde tussen partijen opgemaakte notariële akte vereist, gevolgd door inschrijving daarvan in de openbare registers. Onder 'partijen' wordt in deze verstaan de principaal-vervreemder en de afnemer-verkrijger. De verkoopcommissionair kan niet in eigen naam leveren, aangezien de akte moet worden ondertekend door de principaal dan wel in zijn naam.

7.9.2.3.4 Afronding

Het theoretische verschil tussen de verkoopmaatschappij en de commissionair is met het bovenstaande duidelijk. Zoals Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen terecht opmerken, is het in de praktijk echter niet altijd even gemakkelijk om uit te maken of partijen een commissieovereenkomst dan wel een (door-)verkoopovereenkomst hebben willen sluiten.⁵³²

7.9.3 *Commissionair in de directe belastingen*

In paragraaf 7.6.4 heb ik de vijf vereisten weergegeven die Van Raad onderscheidt voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 5 en 6 OESO-modelverdrag.⁵³³ Pleijsier wijst er op dat de commissionair die voor meerdere opdrachtgevers werkt niet als een vaste vertegenwoordiger kan kwalificeren, omdat de principaal niet wordt gebonden door de contracten die de commissionair sluit.⁵³⁴ De commissionair die voor meerdere opdrachtgevers werkt, ziet hij als een echte onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 6 OESO-modelverdrag.⁵³⁵ Daarbij past naar mening de nuancering dat het werken voor verschillende opdrachtgevers op zichzelf niet doorslaggevend is. Het gaat er om of de commissionair juridisch en economisch onafhankelijk is. Dat kan onder meer blijken uit de omstandigheid dat hij geen gedetailleerde opdrachten krijgt van zijn principaal. Tevens kan dat blijken uit het feit dat zijn eigen kennis en vaardigheden voorop staan. Pleijsier ziet een risico voor commissionairs die optreden voor slechts één principaal.⁵³⁶ Dergelijke commissionairs kunnen naar zijn mening wellicht wel kwalificeren als vaste vertegenwoordiger. Indien wordt aangenomen dat een commissionair de bevoegdheid heeft om zijn principaal te binden, kwalificeert een dergelijke commissionair

532. Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen, 5-III, 1994, nr. 152.

533. C. van Raad, noot bij HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108.

534. Arthur Pleijsier, The agency permanent establishment: the current definition – part one, Intertax 2001 (29), nr. 5, blz. 182.

535. A. Pleijsier, Naschrift: De commissionair met één principaal loopt risico!, WFR 1998/6286, blz. 500, noot 2.

536. Zie A. Pleijsier, De vaste vertegenwoordiger in beweging en de commissionair op de tocht!, WFR 1998/6274, blz. 5-20 en Arthur Pleijsier, The agency permanent establishment, practical applications. Part two, Intertax 2001 (29), nr. 6/7, blz. 220-225.

als vaste vertegenwoordiger, mits aan alle overige voorwaarden is voldaan.⁵³⁷ Grimme en Meijer hebben de opvatting van Pleijsier bestreden.⁵³⁸ Zij stellen zich op het standpunt dat een commissionair niet de bevoegdheid heeft om de principaal te binden. Slechts de commissionair wordt partij bij een overeenkomst die hij sluit, niet zijn principaal. Een commissionair heeft dan ook niet de 'authority to conclude contracts which are binding on the enterprise' in de zin van art. 5 lid 5 OESO-modelverdrag. Mitsdien is een commissionair geen vaste vertegenwoordiger. Ook menen zij dat art. 7:420 en 421 BW⁵³⁹ geen 'latente gebondenheid' van de commissionair creëert, zoals Pleijsier stelt. Deze artikelen zijn gebaseerd op de redelijkheid en billijkheid en vormen buiten-contractuele voorzieningen, die de wetgever heeft getroffen om de belangen van de afnemer en de principaal te beschermen. De achtergrond van deze bescherming dient, volgens Grimme en Meijer, gezocht te worden in het onderscheid tussen contractueel recht en contractueel belang.

537. L.D. van Setten, *De commissionair in effecten* (diss.), Kluwer, Deventer, 1998, blz. 273 e.v. verdedigt dat naar positief recht ook in geval van middellijke vertegenwoordiging de door de tussenpersoon in eigen naam verrichte rechtshandelingen moeten worden toegerekend aan de opdrachtgever. Is deze visie juist dan zou een commissionair inderdaad een vaste vertegenwoordiger kunnen zijn. Met S.C.J.J. Kortmann en H.L.E. Verhagen, '(Middellijke) vertegenwoordiging: een terreinafbakening', in: *Vertegenwoordiging en tussenpersoon*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 16-18 en Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004, nr. 104 ben ik echter van mening dat deze opvatting haaks staat op de bedoeling van de wetgever en voorts onverenigbaar is met de middellijke vertegenwoordigingsbepalingen uit titel 7.7 BW.

538. A. Grimme en S.Y.Th. Meijer, *De commissionair is niet een vaste vertegenwoordiger*, WFR 1998/6286, blz. 496-500. Zie tevens S.Y.Th. Meijer, *Middellijke vertegenwoordiging* (diss.), Kluwer, Deventer, 1999, blz. 251-256 en H. Pijl en P. Willeme, *Permanent agent – with particular reference to Dutch case law*, IBFD bulletin 1998, nr. 1, blz. 12-18.

539. Art. 7:420 BW luidt als volgt:

1. Indien een lasthebber die in eigen naam een overeenkomst heeft gesloten met een derde, zijn verplichtingen jegens de lastgever niet nakomt, in staat van faillissement geraakt of indien ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing wordt verklaard, kan de lastgever de voor overgang vatbare rechten van de lasthebber jegens de derde door een schriftelijke verklaring aan hen beiden op zich doen overgaan, behoudens voor zover zij in de onderlinge verhouding tussen lastgever en lasthebber aan deze laatste toekomen.

2. Dezelfde bevoegdheid heeft de lastgever indien de derde zijn verplichtingen tegenover de lasthebber niet nakomt, tenzij deze de lastgever voldoet alsof de derde zijn verplichtingen was nagekomen.

3. De lasthebber is in de gevallen in dit artikel bedoeld gehouden de naam van de derde aan de lastgever op diens verzoek mede te delen.

Art. 7:421 BW luidt als volgt:

1. Indien een lasthebber die in eigen naam een overeenkomst heeft gesloten met een derde, zijn verplichtingen jegens de derde niet nakomt, in staat van faillissement geraakt of indien ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing wordt verklaard, kan de derde na schriftelijke mededeling aan de lasthebber en de lastgever zijn rechten uit de overeenkomst tegen de lastgever uitoefenen, voor zover deze op het tijdstip van de mededeling op overeenkomstige wijze jegens de lasthebber gehouden is.

2. De lasthebber is in het geval in dit artikel bedoeld gehouden de naam van de lastgever aan de derde op diens verzoek mede te delen.

Wanneer ik kijk naar het civiele recht, ben ik evenals Grimme en Meijer van mening dat een commissionair niet kwalificeert als vaste vertegenwoordiger in de zin van art. 5 lid 5 OESO-modelverdrag.⁵⁴⁰ Zoals blijkt uit paragraaf 7.9.2.2, bindt een commissionair zijn principaal nu eenmaal niet. Uit het arrest HR 20 november 1940, B. 7250 kan echter worden opgemaakt dat de Hoge Raad het civiele recht kennelijk niet doorslaggevend acht voor de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger. Dat sluit aan bij het feit dat de vaste vertegenwoordiger nu eenmaal een fiscaal en feitelijk begrip is ter allocatie van heffingsrechten. Het civiele recht zou daarom ook geen allesbeslissende rol moeten kunnen vervullen. Afhankelijk van de feiten zou een commissionair tot een vaste vertegenwoordiger kunnen leiden voor zijn principaal.

Afgezien van de vraag of een commissionair in een commissionairstructuur kwalificeert als vaste vertegenwoordiger, moet het arm's length beginsel in acht worden genomen voor de vergoeding die de commissionair ontvangt. Daarbij moet rekening worden gehouden met de functies van de commissionair, de bedrijfsmiddelen die hij gebruikt en de risico's die hij loopt.

7.9.4 Goederencommissionair in de BTW

7.9.4.1 Regeling in de BTW-richtlijn

De afgelopen jaren hebben veel multinationals gebruik gemaakt van commissionair-structuren met goederen.⁵⁴¹ De vergoeding voor de prestatie van de commissionair wordt in de meeste gevallen gevormd door het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs. Het komt echter ook voor dat de commissionair zijn vergoeding afzonderlijk in rekening brengt aan zijn principaal en de goederen voor dezelfde prijs doorverkoopt als waarvoor hij de goederen verkrijgt. De BTW-richtlijn bevat een bijzondere bepaling die ziet op commissionairs. Art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) bepaalt dat naast de in art. 14 lid 1 BTW-richtlijn bedoelde handeling als een levering van goederen wordt beschouwd:

'de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.'

De achtergrond van deze bepaling is gelegen in het feit dat goederenrechtelijk de eigendom van roerende zaken, niet-registergoederen bij commissionairs direct overgaat van de principaal naar de uiteindelijke afnemer (of andersom) zonder het ver-

540. In dezelfde zin S.B.C.J. Jansen, Is een commissionair, opererend binnen een commissionair-structuur een vaste vertegenwoordiger?, FED, Deventer, 1998, blz. 40. Ook de meerderheid van de panelleden die waren betrokken bij seminar E (Moving away from source taxation: reorganizing supply chains) op het IFA congres in Buenos Aires in 2005 waren van mening dat een commissionair geen vaste vertegenwoordiger oplevert, omdat de commissionair zijn principaal niet kan binden; zie Jonathan Schwarz and Elina Castro, Re-engineering multinational supply chains, IBFD Bulletin 2006, nr. 5, blz. 193.

541. H. Salomé en R.J. Danon, Swiss commissionaire structures: latest tax developments, Intertax 2002, nr. 4, blz. 151.

mogen van de commissionair te passeren.⁵⁴² Er zou in dat geval voor de BTW geen levering plaatsvinden van de commissionair aan de uiteindelijke afnemer. De levering zou plaatsvinden tussen principaal en de uiteindelijke afnemer.⁵⁴³ Hierbij zou de afnemer geen aftrek van voorbelasting hebben, aangezien hij enkel recht op aftrek van voorbelasting heeft, indien hij een factuur heeft ontvangen van de belastingplichtige die de prestatie heeft verricht.⁵⁴⁴ De afnemer krijgt dan alleen aftrek, wanneer de principaal hem een factuur uitreikt. Dat is juist niet het geval, nu hij de factuur van de commissionair ontvangt. In die systematiek kan de afnemer de BTW op de factuur van de commissionair niet in aftrek brengen.⁵⁴⁵ De BTW die de principaal aan de commissionair factureert, kan de commissionair niet in aftrek brengen. De commissionair verkrijgt namelijk geen goederen die door hem worden gebruikt voor belaste handelingen.⁵⁴⁶ Ook de afnemer kan de BTW op de factuur van de principaal niet in aftrek brengen, nu de factuur van de verkoper niet op zijn naam staat.⁵⁴⁷ Art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) moet er voor zorgen dat er voor de BTW een levering plaatsvindt van de principaal aan de commissionair en van de commissionair aan de uiteindelijke afnemer. Zoals is gebleken in paragraaf 7.9.2.3, gelden de leer van de directe verkrijging en de leer van de directe vervreemding niet bij onroerende zaken en registergoederen. Daarvoor geldt onverkort de doorleveringsleer. Voor onroerende zaken en registergoederen is art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) naar mijn mening dan ook overbodig.

Van Zadelhoff merkt op dat art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn) alleen een levering lijkt aan te nemen in de verhouding tussen de principaal en de commissionair.⁵⁴⁸ De verhouding tussen commissionair en afnemer wordt niet geregeld. De transactie tussen commissionair en afnemer lijkt de Europese BTW-regelgeving dan ook te beschouwen als reguliere levering in de zin van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn). Van Hilten en Van Kesteren stellen vast dat uit de richtlijntekst niet duidelijk wordt dat twee leveringen plaatsvinden, terwijl de richtlijn bovendien suggereert dat de goederen (aan

542. Zie paragraaf 7.9.2.3.

543. Van een belastbare levering onder bezwarende titel zou wellicht geen sprake zijn, omdat gesteld zou kunnen worden dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de betaling van de uiteindelijke afnemer en de levering door de principaal. Bovendien bestaat tussen deze partijen geen rechtsbetrekking.

544. Zie art. 168 onderdeel a jo. art. 178 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 2 onderdeel a jo. art. 18 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn).

545. In dezelfde zin M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 112.

546. Zie art. 168 onderdeel a BTW-richtlijn (voorheen: art. 17 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn).

547. B.J.M. Terra, *The place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, blz. 47 en B.J.M. Terra, *Europees indirect belastingrecht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002, blz. 232.

548. B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde (diss)*, FED, Deventer, 1992, blz. 177. In dezelfde zin D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed (diss)*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 145, J.R.M. Derksen, *Het gemeentelijk grondbedrijf en de omzetbelasting*, Vereniging van Grondbedrijven, Enschede, 1994, blz. 56 en J.R.M. Derksen, *Publiekrechtelijke lichamen en de omzetbelasting*, Gouda Quint, Arnhem, 1995, blz. 36.

de commissionair?) moeten worden overgedragen.⁵⁴⁹ Uit de Toelichting bij het voorstel voor de Tweede richtlijn met betrekking tot het nagenoeg aan art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) gelijk-luidende art. 3 lid 2 letter e lijkt te volgen dat de bepaling in de BTW-richtlijn met be-trekking tot de eis van de daadwerkelijke overdracht minder eng moet worden uit-gelegd dan de tekst veronderstelt.⁵⁵⁰ Ingeval van verkoop of aankoop door tussen-komst van een commissionair of van een andere tussenpersoon, die op eigen naam of firmanaam handelt, vinden steeds twee belastbare leveringen plaats, ook al wordt het verhandelde goed rechtstreeks door de eerste koper aan de laatste afnemer afge-leverd, aldus de Toelichting. Bij rechtstreekse aflevering door de principaal aan de af-nemer kan mijns inziens niet worden volgehouden dat het, althans in het voorstel voor de Tweede richtlijn, moet gaan om situaties waarbij de goederen aan en door de commissionair zelf moeten worden overgedragen.

In de considerans van de Tweede richtlijn, in de toelichting bij het ontwerp voor de Zesde richtlijn, in de considerans van de Zesde richtlijn en in de considerans van de BTW-richtlijn wordt hierover echter niets meer opgemerkt. De huidige bepaling in de BTW-richtlijn alsmede de bepaling in de definitieve versie van de Tweede richt-lijn zijn nagenoeg gelijklopend aan de bepaling in het voorstel Tweede richtlijn. Bij een zuiver tekstuele interpretatie lijkt art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voor-heen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) niettemin uitsluitend te zien op situa-ties waarin de commissionair zelf overgedragen krijgt van zijn principaal of zelf aan zijn principaal overdraagt. Ook diverse andere tekstversies nopen tot deze conclusie. Zo spreekt de Duitse tekstversie over 'Übertragung eines Gegenstands', de Engelse tekstversie over 'transfer of goods', de Franse tekstversie over 'la transmission d'un bien' en de Italiaanse tekstversie over 'il trasferimento di un bene'. Gelet op de dui-delijke toelichting bij het voorstel voor de Tweede richtlijn, het doel en de strekking van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn), ben ik echter van mening dat de bepaling ertoe leidt dat twee leveringen plaatsvinden: een levering van de principaal aan de commissionair en een levering van de commissionair aan de afnemer (zie figuur 10). Als aanvullend argument geldt dat, zoals Van Hilten en Van Kesteren terecht aanvoeren, art. 6 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 28 BTW-richtlijn) nadrukkelijk vermeldt dat bij een dienst via een op ei-gen naam, maar voor rekening van een ander handelende belastingplichtige, voor de BTW sprake is van twee diensten.⁵⁵¹

Het huidige art. 3 lid 6 Wet OB 1968⁵⁵² correspondeert met art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn. De commissionair kan voor zijn 'bemiddeling' overigens een aparte factuur sturen aan zijn principaal zonder dat dit af doet aan de aan-en-door-gedach-

549. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 112.

550. Toelichting voorstel Tweede richtlijn, V-N 1965, blz. 460.

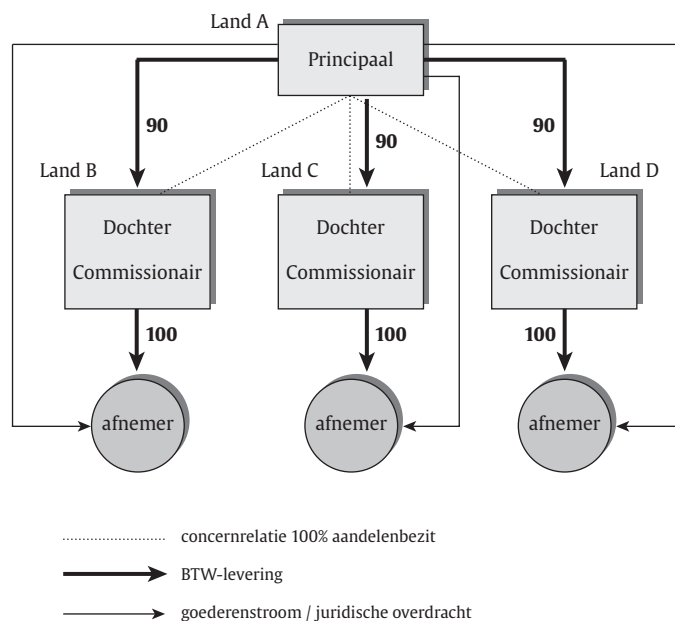
551. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 112-113.

552. Voor 1 januari 2007 was dit art. 3 lid 5 Wet OB 1968.

te die eigen is aan de bepalingen inzake de commissionair. Dit heeft Hof Amsterdam bevestigd.⁵⁵³

Er bestaat geen verschil in BTW-behandeling tussen de levering van goederen die een commissionair in concernverhoudingen verricht en die een commissionair in enkelvoudige verhoudingen verricht. Het object van heffing is gelijk en dus is het ook in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om hun onderscheidenlijke leveringen op dezelfde wijze te behandelen.

Figuur 10. Commissionairstructuur



7.9.4.2 Verhouding met art. 14 lid 1 BTW-richtlijn

In paragraaf 6.7.3 en 6.7.4 is art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn) aan de orde geweest. In die bepaling is het centrale leveringsbegrip uit de BTW opgenomen. De overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie wordt op grond van art. 14 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) als levering van goederen beschouwd naast de reguliere levering van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn. Het gebruik van het woord 'naast' wijst er op dat de overdracht van goederen ingevolge een commissieovereenkomst niet, althans niet in alle gevallen, direct kwalificeert als overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. In art. 5

553. Hof Amsterdam 3 oktober 2004, nr. 02/01317, FED 2004/616.

lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn werd de term ‘eveneens’ gebruikt. Ook daaruit bleek dat de overdracht van goederen ingevolge een commissieovereenkomst niet steeds onder de werking van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn viel. De opstellers van de Tweede richtlijn, de Zesde richtlijn en de BTW-richtlijn hebben het mijns inziens boven alle twijfel willen verheffen dat de overdracht van een goed op grond van een commissieovereenkomst een levering is.

In voorkomende gevallen is de gelijkstelling overbodig en kan volstaan worden met de constatering dat sprake is van de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.⁵⁵⁴ Dat geldt bijvoorbeeld bij de levering van onroerende zaken en registergoederen. Daarnaast kan worden gedacht aan goederen die door de principaal bij zijn verkoopcommissionair worden afgeleverd, waarbij de laatste de feitelijke beschikkingsmacht over de goederen verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat de principaal verder geen bemoeienis met de goederen heeft, de verkoopcommissionair na aflevering bij hem verantwoordelijk wordt voor de staat waarin de goederen verkeren – onder meer door de goederen te verzekeren – en de verkoopcommissionair zelfstandig beslist over de levering aan een uiteindelijke afnemer. Onder dergelijke omstandigheden is de gelijkstellingsbepaling van art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) niet nodig, omdat reeds is voldaan aan de criteria van art. 14 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).

7.9.5 *Dienstencommissie in de BTW*

De BTW-richtlijn kent, evenals voor leveringen van goederen, een commissio-nairsbepaling voor diensten. Art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richt-lijn) bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de be-trokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht. Opmerkelijk is dat in het voorstel voor de Tweede richtlijn, in de Tweede richtlijn en in het voorstel voor de Zesde richtlijn geen bepaling over de dienstencommissio-nair was opgenomen. Deze regelingen bevatten echter allemaal wel een bepaling over de commissio-nair in goederen.⁵⁵⁵ Het blijft onduidelijk waar-om de dienstencommissio-nair pas een plaats heeft gekregen in de definitieve versie van de Zesde richtlijn.

In het verleden kwam het dienstenverkeer echter een kleinere rol toe dan thans het geval is. Het kan dus zo zijn dat tussenpersonen in de dienstverlening minder voor kwamen. Daarom ontbrak misschien de behoefte om de figuur van de dienstencom-missionair op te nemen in de Europese BTW-regelgeving. Als reden voor de bepaling

554. Vanuit bewijstechnisch oogpunt tegenover de fiscus komt de commissairsbepaling ook in situaties zoals hierna geschetst zelfstandige betekenis toe, nu deze bepaling discussies met de fiscus over het wel of niet overgaan van de beschikkingsmacht voorkomt.

555. Zie art. 3 lid 2 onderdeel e Voorstel Tweede richtlijn, art. 5 lid 2 onderdeel c Tweede richtlijn en art. 5 lid 2 onderdeel c Voorstel Zesde richtlijn.

van art. 6 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 28 BTW-richtlijn) wordt in de literatuur in het algemeen verwezen naar de reden van de bepaling van art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn (thans: art. 14 lid 1 onderdeel c BTW-richtlijn). Zoals besproken in paragraaf 7.9.4.1, is de ratio van die laatste bepaling dat voor bepaalde goederen civielrechtelijk de leer van de directe verkrijging dan wel de leer van de directe vervreemding geldt. Bij diensten speelt die goederenrechtelijke kwestie echter niet. De verwijzing naar de bepaling over de goederencommissie lijkt dan ook geen afdoende rechtvaardiging te zijn voor art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn). De uiteindelijke opname van de dienstencommissie vloeit vermoedelijk voort uit de gedachte dat er voor diensten net als voor de levering van goederen een commissiebesepaling zou moeten zijn. Verder kenden sommige lidstaten, waaronder Nederland, een regeling inzake dienstencommissies.⁵⁵⁶ Deze nationale regelingen hadden vanzelfsprekend een basis in de Zesde richtlijn nodig om voort te kunnen blijven bestaan. Een andere mogelijkheid is dat de lidstaten via art. 6 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 28 BTW-richtlijn) wilde bewerkstelligen dat de aard van de dienstverlening werd gewaarborgd bij aan-en-door diensten. Dat aan de opname van art. 6 lid 4 in de Zesde richtlijn veel discussie vooraf is gegaan en dat niet alle lidstaten achter een dergelijke bepaling stonden, maak ik voorzichtig op uit art. 28 lid 3 onderdeel e Zesde richtlijn (thans: art. 373 BTW-richtlijn). Hierin is namelijk een afwijkingsbevoegdheid voor de lidstaten opgenomen indien zij de regeling inzake de dienstencommissie voor 1 januari 1978 niet in hun nationale wetgeving hadden opgenomen. Ik vermoed dan ook dat de regeling voor de dienstencommissie pas op het laatste moment in de Zesde richtlijn terecht is gekomen.

Terwijl bij art. 14 lid 2 onderdeel c BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn) over de commissie in goederen nog enige twijfel kan bestaan bij de 'aan-en-door'-gedachte, is dit bij de dienstencommissie uitgesloten.⁵⁵⁷ De bewoordingen van art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn) zijn daar duidelijk in. Indien door toedoen van een tussenpersoon die op eigen naam maar voor rekening van een ander een dienst wordt verricht, wordt de tussenpersoon geacht de dienst te hebben afgenomen en vervolgens zelf te hebben verricht. Dit blijkt tevens uit andere taalversies van art. BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn).⁵⁵⁸ Daarnaast blijkt uit HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76 en de literatuur⁵⁵⁹ dat art. 28 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 4 Zesde richtlijn)

556. Voor 1 januari 1979 was in Nederland de regeling inzake de dienstencommissie al neergelegd in art. 3 lid 5 Wet OB 1968.

557. Zie paragraaf 7.8.4.1.

558. Zo vermeldt de Duitse taalversie '(...) als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten', de Engelse taalversie '(...) he shall be deemed to have received and supplied those services himself', de Franse taalversie '(...) il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question', en de Italiaanse taalversie '(...) si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale'.

559. Zie onder meer M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 115 en Walter Tiedtke, *Dienstleistungskommission im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt an einem Beispiel aus dem Bereich der Telekommunikation* –, UR 2003, nr. 3, blz. 130.

zo moet worden uitgelegd dat aan en door een commissionair een dienst wordt verricht.

Er bestaat geen verschil in BTW-behandeling tussen prestaties die een commissionair in concernverhoudingen verricht en die een commissionair in enkelvoudige verhoudingen verricht. Het object van heffing is gelijk en dus is het ook in overeenstemming met het rechtskarakter van de BTW om de prestaties, ongeacht de concernverhouding, op dezelfde wijze te behandelen.

7.9.6 *Vrijstellingen zonder recht op aftrek*

In art. 132-137 BTW-richtlijn (voorheen: art. 13 Zesde richtlijn) zijn de vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting opgenomen. Het betreft objectieve vrijstellingen die zien op prestaties onder bezwarende titel.⁵⁶⁰ Uitgangspunt is dat de vrijstellingen in de BTW-richtlijn autonome communautaire begrippen zijn en beperkt dienen te worden uitgelegd.⁵⁶¹ De vraag rijst vervolgens hoe met deze vrijstellingen moet worden omgegaan in situaties waarin een commissionair betrokken is. Het Hof van Justitie EG heeft zich nog niet uitgesproken over deze kwestie. In het SPI-arrest heeft het Hof van Justitie EG geoordeeld dat art. 9 lid 2 onderdeel e 1^e Zesde richtlijn met betrekking tot de plaats van dienst van reclamediensdiensten tevens van toepassing is op onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.⁵⁶² Daarmee heeft het Hof van Justitie EG de, wat ik noem, 'doorberekeningsgedachte' geaccepteerd. Zoals besproken in paragraaf 7.4.6.1 inzake kostendoorberekeningen, gaat het er in deze gedachte om dat de BTW-kwalificaties die van toepassing zijn op een prestatie onder bezwarende titel die een belastingplichtige rechtstreeks verricht aan zijn afnemer tevens gelden voor de prestaties onder bezwarende titel die zijn te onderscheiden als een derde belastingplichtige de prestaties doorberekent aan die afnemer. De 'doorberekeningsgedachte' geldt naar mijn mening niet alleen voor de plaats van diensten, maar tevens voor het tarief en de vrijstellingen.

De 'doorberekeningsgedachte' dient bij uitstek te worden toegepast bij de commissionair. In de BTW-richtlijn is op het niveau van het object van heffing, de levering van goederen en diensten, een speciale bepaling opgenomen om te bewerkstelligen dat aan en door de commissionair een prestatie wordt verricht. Tiedtke is van mening dat de aard van de dienstverlening hetzelfde blijft bij toepassing van art. 6 lid 4 Zesde richtlijn (thans: art. 28 BTW-richtlijn).⁵⁶³ Het ligt ook voor de hand dat de richtlijn-

560. Zie M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 209-210.

561. Zie onder meer HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA), FED 1989/559, r.o. 13, HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932, r.o. 18, HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606, r.o. 21 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), BNB 2000/378, r.o. 63.

562. HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16.

563. Walter Tiedtke, *Dienstleistungskommission im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt an einem Beispiel aus dem Bereich der Telekommunikation* –, UR 2003, nr. 3, blz. 132.

wetgever heeft beoogd om de prestaties aan en door de commissionair voor de BTW op dezelfde wijze te behandelen wat betreft de plaats van prestatie, het tarief en de vrijstellingen. In HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76 heeft de Hoge Raad, onder verwijzing naar voornoemde SPI-arrest, inzake de vrijstelling voor kinderopvang⁵⁶⁴ geoordeeld dat indien de dienst aan een commissionair is vrijgesteld, hetzelfde heeft te gelden voor de dienst die de commissionair verricht. Opvallend is echter dat de Hoge Raad de vrijstelling niet van toepassing acht in een situatie waarin het gaat om een vrijstelling die (mede) afhankelijk is gesteld van aan de persoon van de dienstverrichter verbonden kwaliteiten. De formulering die de Hoge Raad gebruikt, wijst er naar mijn mening op dat slechts de commissionair een dergelijke vrijstelling niet kan toepassen.⁵⁶⁵ De principaal, die de voor de vrijstelling vereiste kwaliteiten wel bezit, kan de vrijstelling gewoon toepassen. Hummel onderschrijft dit standpunt van de Hoge Raad.⁵⁶⁶ Zij is van mening dat de (subjectieve) vrijstellingen, die volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EG eng moeten worden uitgelegd, te ver zouden worden opgerekt, indien een commissionair, ook in gevallen waarin hij diensten inkoopt die onbetwist onder een subjectieve vrijstelling vallen (zoals de diensten van een arts), kan delen in de vrijstelling. Van Kesteren acht het standpunt van de Hoge Raad echter onjuist.⁵⁶⁷ Zijns inziens is uitsluitend van belang of op de door te berekenen dienst terecht de vrijstelling is toegepast. De doorbelasting moet dan vervolgens vrij zijn van BTW. Van Kesteren voert aan dat de benadering van de Hoge Raad de doodsteek vormt voor deze vorm van 'bemiddeling' (aanhalingstekens; *G/vN*, er is juist géén sprake van een bemiddelingsdienst) bij dit type transacties, want niet alleen de eigen 'bemiddeling' (zoals bij een agent) maar ook de doorbelaste prestatie wordt aldus in de belaste sfeer getrokken. Dat gevolg lijkt hem haaks te staan op de gedachte achter de fictiebepaling. Naar ik meen, heeft Van Kesteren het op dit punt bij het rechte eind. De 'doorberekeningsgedachte' ziet op de verrichte inhoudelijke prestatie. Slechts de aard van de prestatie moet worden vastgesteld om te bepalen of een vrijstelling van toepassing is. Het is ook in strijd met de gedachte achter de (objectieve) vrijstellingsbepalingen om de uiteindelijke afnemer te confronteren met BTW-druk op de door hem afgenomen prestatie enkel en alleen omdat hij deze via een commissionair afneemt. Naar mijn mening gelden eventuele

564. Tot 1 januari 2002 gold in Nederland een vrijstelling voor de leveringen en diensten die als zodanig werden verricht door instellingen voor kinderopvang, indien zij geen winst beoogden, op grond van art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB 1968 jo. art. 7 Uitv. besl. OB 1968 jo. Bijlage B bij Uitv. besl. OB 1968, post b.6. De procedure ging over deze vrijstelling. Met ingang van 1 januari 2002 is in art. 11 lid 1 onderdeel w Wet OB 1968 slechts vrijgesteld de kinderopvang die wordt verzorgd door een ondernemer die voldoet aan de krachtens art. 20 lid 1 Welzijnswet 1994 bij gemeentelijke verordening gestelde regels.

565. HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76, r.o. 3.4.3 luidt immers: 'Uit het voorgaande volgt dat, zo de dienst die aan de commissionair wordt verricht op de voet van artikel 11 van de Wet is vrijgesteld van omzetbelasting, hetzelfde heeft te gelden voor de door hem verrichte dienst, tenzij de vrijstelling (mede) afhankelijk is gesteld van aan de persoon van de dienstverrichter verbonden kwaliteiten. ...'.

566. C.J. Hummel, aantekening bij HR 19 november 2004, FED 2005/10.

567. H.W.M. van Kesteren, HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76. Zie tevens de conclusie van A-G Overgaauw bij het arrest, onderdeel 4.4.

subjectieve criteria voor toepassing van vrijstellingen met recht op aftrek dus niet voor diensten die een commissionair verleent.

7.9.7 *Bijkomende dienstverlening*

In commissionairstructuren komt het voor dat naast het BTW-technisch 'doorleveren' van goederen of diensten nog andere bijkomende diensten worden verleend. Bij commissionairs in goederen kan onder meer worden gedacht aan onderhoud en garantie.⁵⁶⁸ Zoals Hummel⁵⁶⁹ en Van Kesteren⁵⁷⁰ terecht vaststellen, zal aan de hand van de criteria die zijn geformuleerd in het CPP-arrest⁵⁷¹ moeten worden beoordeeld of de bijkomende dienstverlening valt onder de fictiebepalingen voor commissionairs of dat sprake is van afzonderlijke dienstverlening. De criteria uit het CPP-arrest kunnen slechts worden toegepast op bijkomende diensten die aan dezelfde partij worden verleend als de oorspronkelijke levering van goederen of diensten door de commissionair.⁵⁷² Uit Hof Amsterdam 3 oktober 2004, nr. 02/1317, FED 2004/616 blijkt dat een groot aantal activiteiten naar hun aard onder de commissionaarsbepalingen kan vallen.⁵⁷³

Van Kesteren geeft aan dat sommige commissionairs naast de 'bemiddelingsfee' (aanhalingstekens: *G/vN*) kosten voor onderhoud en garantie (veelal) op jaarbasis doorberekenen aan hun principaal. Deze kosten worden vaak onafhankelijk van het aantal doorbelaste handelingen, dus buiten de 'bemiddelingsfee' om, doorberekend. In een dergelijk geval verricht de principaal een prestatie aan de commissionair en de commissionair op zijn beurt een prestatie aan de uiteindelijke afnemer. De doorberekening van de kosten van onderhoud en garantie door de commissionair aan de principaal vindt plaats aan een andere partij (de principaal) dan die waaraan de commissionair zijn reguliere commissionaarsprestatie verricht (de uiteindelijke afnemer). In beginsel kunnen de criteria uit het CPP-arrest dan ook niet worden toegepast op de doorberekening van de kosten van onderhoud en garantie. De commissionair verricht naast zijn reguliere commissionaarsprestatie een afzonderlijk belast-

568. In deze zin H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76.

569. C.J. Hummel, aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, FED 2005/10.

570. H.W.M. van Kesteren, noot bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76.

571. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

572. In deze zin HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2005/72.

573. De desbetreffende activiteiten waren de volgende: controle van verkoopovereenkomsten zoals opgesteld door de verkoopondersteunende vennootschappen, het tekenen van verkoopcontracten, overleg met de principaal over afwijkingen in de verkoopovereenkomsten, het tekenen van verkoopcontracten met wederverkopers waarbij binnen het standaardcontract over kortingen en afwijkende voorwaarden namens de principaal kan worden onderhandeld, het uitreiken van facturen aan de afnemers, het namens de principaal vaststellen van betalings- c.q. kredietvoorwaarden, het innen van uitstaande bedragen en het benaderen van potentiële klanten, kredietwaardigheidsonderzoek, marktonderzoek, voorraadbeheer, logistieke ondersteuning en overige ondersteunende activiteiten zoals klantenondersteuning en training. Naar het oordeel van Hof Amsterdam zijn deze onderhavige activiteiten in een commissionaarsverhouding geenszins ongebruikelijk te achten. Zij hebben immers rechtstreeks betrekking op de totstandkoming en de afwikkeling van de overeenkomsten met de afnemers.

bare prestatie aan zijn principaal. Vanuit compliance-oogpunt zal dit echter geen wenselijk resultaat zijn. Aangezien in commissionairstructuren (zeker bij goederen) veelal sprake zal zijn van volledig aftrekgerechtigde belastingplichtigen, bestaat er geen bezwaar tegen om dergelijke bijkomende diensten mee te nemen in de commissionairsprestatie.

De vraag is echter of dat fiscaaltheoretisch mogelijk is. Daarbij teken ik aan dat in de praktijk uiteraard de feiten en de contractuele verhoudingen beslissend zijn voor de beoordeling of sprake is van afzonderlijk belastbare dienstverlening. De wijze waarop door partijen wordt gefactureerd speelt geen rol bij de beoordeling welke prestaties worden verricht in een commissionairstructuur. Zoals aangegeven in paragraaf 7.9.4.1, kan de commissionair voor zijn 'bemiddeling' ook een aparte factuur sturen aan zijn principaal zonder dat dit af doet aan de aan-en-door-gedachte die eigen is aan de bepalingen inzake de commissionair. Analooq daaraan betekent volgens mij een doorberekening van kosten voor onderhoud en garantie niet per definitie dat de commissionair daarmee een afzonderlijk belastbare dienst verricht aan zijn principaal. Zeker wanneer de kosten van garantie en onderhoud mee worden genomen in de marge die de commissionair op de transacties ontvangt, kan niet op voorhand worden gezegd dat sprake is van afzonderlijk belastbare dienstverlening. Ik wijs er op dat, afhankelijk van de wijze waarop een garantie is vorm gegeven, de criteria uit het CPP-arrest niet aan de orde hoeven te komen bij werkzaamheden onder een garantieregeling. Dat is bijvoorbeeld het geval als de commissionair zelf de garantie geeft aan de uiteindelijke afnemer waarbij hij zelf via een garantieregeling is 'verzekerd' door zijn principaal. De werkzaamheden onder de garantie lopen dan als vanzelf mee in de commissionairsprestatie.

Afgezien van die situatie acht ik twee denkrichtingen mogelijk. In de eerste plaats kan de bijkomende dienstverlening opgaan in de BTW-technisch niet aanwezige 'bemiddelingsdienst'. In de tweede plaats kan de bijkomende dienstverlening onderdeel uitmaken van de 'hoofdprestatie' die de commissionair van de principaal 'doorgeeft' aan de uiteindelijke afnemer. De eerste denkrichting strookt naar mijn mening niet met de aan-en-door-gedachte van de commissionairsbepalingen in de BTW-richtlijn. Bij prestaties tussen concernonderdelen kunnen in het CPP-arrest geformuleerde vragen of de bijkomende dienstverlening de hoofddienst aantrekkelijker maakt en of in de ogen van de modale consument sprake is van één prestatie minder gemakkelijk worden beantwoord. Deze vragen gaan immers uit van onafhankelijk met elkaar contracterende partijen, wat in concernverband juist niet het geval is. De tweede denkrichting lijkt mij beter verdedigbaar. De uiteindelijke afnemer zal in veel gevallen recht hebben op onderhoud en garantie met betrekking tot de 'hoofdprestatie' die hij via de commissionair verkrijgt. De principaal zal deze rechten willen garanderen. De commissionair is echter het eerste aanspreekpunt van de uiteindelijke afnemer voor de prestaties die hij via de commissionair heeft afgenomen. In dat kader acht ik het niet onlogisch dat de commissionair als onderdeel van zijn commissionairsprestatie aan de uiteindelijke klant (een deel van de werkzaamheden met betrekking tot) het onderhoud en de garantie voor zijn rekening neemt. De commissionair levert in die structuur niet alleen de 'hoofdprestatie' door aan de uitein-

delijke klant, maar verzorgt ook (een deel van) de afwikkeling van het onderhoud en de garantie. Het is daarbij afhankelijk van commerciële factoren of de uiteindelijke klant een afzonderlijke vergoeding aan de commissionair betaalt voor het onderhoud en de garantie. In dergelijke gevallen komt het mij voor dat de onderhouds- en garantiewerkzaamheden die de commissionair verricht, ook indien hij daarvoor afzonderlijk een vergoeding in rekening brengt aan zijn principaal, onder de reikwijdte van de commissionairsbepalingen uit de BTW-richtlijn kunnen vallen.⁵⁷⁴ Er bestaat op dit punt geen verschil met commissionairs die in enkelvoudige verhoudingen optreden.

7.10 Fiscale eenheid

7.10.1 Algemeen

De fiscale eenheid van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is, zoals aangegeven in paragraaf 5.8.2, gebaseerd op de Duitse 'Organschaft'-gedachte. Dat betekent dat in een concern verbonden vennootschappen als één onderneming, één (rechts)subject zijn te beschouwen. Een fiscale eenheid in de zin van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) geldt als één belastingplichtige voor de BTW. Dit heeft gevolgen voor de handelstransacties die plaatsvinden tussen de onderdelen van de fiscale eenheid, voor prestaties tussen (onderdelen van) de fiscale eenheid en concernvennootschappen die niet tot de fiscale eenheid behoren en voor prestaties tussen (onderdelen van) de fiscale eenheid en derden. Deze handelstransacties komen aan de orde in de volgende subparagrafen.

7.10.2 Prestaties binnen fiscale eenheid

Op grond van art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten tezamen als één belastingplichtige aanmerken personen die binnen het grondgebied van hun lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Als dergelijke personen als één belastingplichtige zijn aangemerkt, kunnen tussen deze personen geen prestaties onder bezwarende titel plaatsvinden.⁵⁷⁵ Dat geldt voor alle in dit onderzoek betrokken lidstaten, te weten Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. Er is sprake van één belastingplichtige. 'Prestaties' binnen fiscale eenheid spelen dan ook geen rol bij het bepalen van het recht op aftrek van de fiscale eenheid. De mate waarin een fiscale eenheid recht op aftrek van voorbelasting toekomt, wordt bepaald aan de hand van de prestaties onder bezwarende titel die de fiscale eenheid verricht jegens derden. Aldus wordt met de figuur van de fiscale eenheid werkstelligd dat het concern in de BTW wordt behandeld als één subject, één onder-

574. C.J. Hummel, aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 37 939, FED 2005/10 lijkt een restrictieve uitleg voor te staan.

575. In dezelfde zin onder meer M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2005, blz. 77. Zie voor Duitsland Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock, *German Fiscal Unity* 2003, Intertax 2004, (32) nr. 1, blz. 16.

neming. Hiermee wordt naar mijn mening ook recht gedaan aan de gedachte dat het concern een ondernemingsvorm is.⁵⁷⁶ Ik verwijs naar paragraaf 5.8.9 voor de rechtvaardigingsgronden voor de bijzondere behandeling van concernonderdelen die behoren tot een fiscale eenheid ten opzichte van de behandeling van enkelvoudige vennootschappen.

7.10.3 *Prestaties tussen fiscale eenheid en concernvennootschappen buiten fiscale eenheid*

De fiscale eenheid heeft alleen interne werking, in die zin dat prestaties van (onderdelen van) een fiscale eenheid jegens derden op normale wijze worden betrokken in de BTW-heffing. In dat opzicht bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen. Aan de hand van de regels die in hoofdstuk 6 uiteen zijn gezet voor enkelvoudige verhoudingen moet worden bepaald of sprake is van belastbare feiten. Concernvennootschappen die niet tot de fiscale eenheid behoren, gelden voor de fiscale eenheid als derden. Zij vormen immers geen onderdeel van die ene belastingplichtige die de fiscale eenheid is.

Het is de vraag of het wenselijk is dat vennootschappen die tot een bepaald concern behoren buiten de fiscale eenheid moeten blijven, indien niet wordt voldaan aan de (strikt en arbitrair ingevulde) nationale voorwaarden van financiële, economische en organisatorische verbondenheid. Vennootschappen die voldoen aan de concerncriteria uit paragraaf 3.2 zijn onderdeel van een concern en moeten op basis van de aan de fiscale eenheid ten grondslag liggende 'Organschafts'-gedachte onderdeel kunnen vormen van een fiscale eenheid. In paragraaf 5.8.7 heb ik dan ook gepleit voor een ruime uitleg van de criteria voor een fiscale eenheid om te bewerkstelligen dat alle vennootschappen die tot een concern behoren onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Onder die omstandigheden vinden geen belastbare prestaties meer plaats tussen (onderdelen van) een fiscale eenheid en concernvennootschappen die niet behoren tot die fiscale eenheid. Dat lijkt mij in overeenstemming met de gedachte dat een concern een ondernemingsvorm is.

7.10.4 *Prestaties tussen fiscale eenheid en derden*

Zoals gezegd, heeft de fiscale eenheid alleen interne werking. Prestaties van (onderdelen van) een fiscale eenheid jegens derden worden op normale wijze betrokken in de BTW-heffing. In dat opzicht bestaat geen verschil met enkelvoudige verhoudingen. De fiscale eenheid is immers één belastingplichtige. De bepaling of sprake is van belastbare feiten zal moeten geschieden aan de hand van de regels die in hoofdstuk 6 uiteen zijn gezet voor enkelvoudige vennootschap. Dat het object van heffing bij een enkelvoudige vennootschap en bij een fiscale eenheid op dezelfde wijze wordt benaderd, sluit naar mijn mening aan bij het feit dat de BTW een algemene ver-

576. L. Timmerman, Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss.), Kluwer, Deventer, 1988, blz. 59.

bruiksbelasting is.⁵⁷⁷ Op het niveau van het object van heffing mag dan ook geen verschil in BTW-behandeling bestaan tussen enkelvoudige verhoudingen en concernverhoudingen. Centraal in de BTW staan immers de belastbare prestaties die door belastingplichtigen als zodanig worden verricht, ongeacht de rechtsvorm van deze belastingplichtigen.

7.10.5 Prestaties tussen fiscale eenheid en buitenlands hoofdhuis of vaste inrichting

Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.5, behoren buitenlandse hoofdhuis en vaste inrichtingen van onderdelen van een fiscale eenheid naar mijn mening tot die fiscale eenheid. Dat principe is ook aanvaard in de in dit onderzoek betrokken lidstaten, te weten Nederland, Duitsland, en het Verenigd Koninkrijk. Tussen een buitenlands hoofdhuis en een in het binnenland gevestigde vaste inrichting, die beide onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid, vinden derhalve geen belastbare diensten plaats. Verder vinden tussen een buitenlandse vaste inrichting en een in het binnenland gevestigd hoofdhuis, die beide onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid, geen belastbare diensten plaats. In Nederland is dit expliciet beslist in HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287. Dit geldt tevens in Duitsland en het Verenigd Koninkrijk.

Vervolgens komt de vraag op of wel belastbare diensten plaats kunnen vinden tussen een in het buitenland gevestigd hoofdhuis of vaste inrichting en een ander in het binnenland gevestigd onderdeel van de fiscale eenheid dan respectievelijk zijn binnenlandse vaste inrichting en haar binnenlands hoofdhuis. In de Nederlandse rechtspraak is dit punt (nog) niet aan de orde geweest. Zoals aangegeven in paragraaf 5.8.5, vindt in dergelijke situaties in Duitsland BTW-heffing plaats. Slechts het verkeer tussen het hoofdhuis en zijn vaste inrichting blijft buiten de heffing. Uit paragraaf 5.8.5 blijkt verder dat in het Verenigd Koninkrijk in dergelijke situaties geen belastbare prestaties plaatsvinden. Als echter 56-1 (voorheen: 9-2-e) diensten via een buitenlandse primaire of secundaire vestiging worden ingekocht en worden doorverkocht aan een ander fiscale eenheidsonderdeel dan de respectievelijk binnenlandse secundaire en primaire vestiging dan moet de fiscale eenheid op grond van art. 43 lid 2 onderdeel a VAT Act 1994 een interne dienst aangeven. De verschuldigde BTW komt conform het pro rata van de fiscale eenheid voor aftrek in aanmerking. Deze Britse regeling is bedoeld om het ontgaan van belastingdruk via hoofdhuis-vaste inrichting structuren te voorkomen. Kennelijk is de regeling gebaseerd op art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn).

Aangezien zowel de primaire als de secundaire vestiging van een fiscale eenheidsonderdeel tot de fiscale eenheid behoren, kunnen er naar mijn mening geen belastbare diensten plaatsvinden tussen een buitenlandse primaire of secundaire vestiging van een fiscale eenheidsonderdeel en andere in het binnenland gevestigde fiscale een-

577. Zie paragraaf 2.5.

heidsonderdelen.⁵⁷⁸ Er is immers sprake van één belastingplichtige en dus van één subject van heffing. Dat subject van heffing is via het hoofdhuis van één van haar onderdelen of via een vaste inrichting van één van haar onderdelen aanwezig in het buitenland. BTW-heffing over onderlinge 'diensten' moet in die situatie, net zoals in enkelvoudige verhoudingen⁵⁷⁹, achterwege blijven.

Net zoals in enkelvoudige verhoudingen, kunnen lidstaten het ontgaan van belasting in fiscale eenheidssituaties tegengaan door de interne dienst zoals bedoeld in art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) in te voeren.⁵⁸⁰ Op grond van art. 27 BTW-richtlijn kunnen lidstaten – na raadpleging van het BTW-comité – namelijk een interne dienst introduceren in hun nationale BTW-wetgeving. Deze interne dienst betreft de gelijkstelling met een dienst onder bezwarende titel van het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek zou hebben. De interne dienst moet dienen ter voorkoming van concurrentievervalsing. Heffing ter zake van de interne dienst zou in deze context plaats moeten vinden bij de fiscale eenheid in geval concurrentievervalsing optreedt.

Leveringen van goederen tussen een fiscale eenheid en de buitenlandse primaire of secundaire vestigingen van haar onderdelen vallen wel binnen de reikwijdte van de BTW. Als het gaat om een buitenlandse vestiging binnen de Gemeenschap, vinden er fictieve intracommunautaire transacties plaats. Wanneer de buitenlandse vestiging buiten de Gemeenschap is gelegen, is sprake van in- en uitvoer van goederen.

7.11 Samenvatting en conclusie

Ter beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek heb ik in dit hoofdstuk een aantal overeenkomsten en verschillen vastgesteld met betrekking tot het object van heffing in de BTW bij enkelvoudige vennootschappen en bij concernvennootschappen. In dat kader heb ik de betekenis van de concernrelatie voor het object van heffing bij concernvennootschappen gezien. De concernrelatie kan in de eerste plaats van betekenis zijn voor de aard van de handelingen die concernonderdelen verrichten. In de tweede plaats kan de concernrelatie van betekenis zijn voor de voorwaarden waaronder de handelingen van de concernonderdelen worden verricht.

Aangezien het onderzoek voor wat betreft de juridische structuur van concerns is beperkt tot de houdstervennootschap en de dochtervennootschap, heb ik onder-

578. Vgl. G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39.

579. Zie daarover nader paragraaf 6.8.5.

580. Vgl. A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006/6680, blz. 860. Zie nader over de mogelijkheden die art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) biedt bij hoofdhuis-vaste inrichting structuren paragraaf 6.8.5.3.

scheid gemaakt tussen deze concernvennootschappen. Daarnaast heb ik in het onderzoek een beperking aangebracht met betrekking tot de functionele structuur met een intern karakter van concerns. Daarom heb ik van de houdstervenootschap uitsluitend een aantal kenmerkende handelingen gezien. Ik ben ingegaan op het houden van aandelen, management, advisering, (concern)financiering, kostendoorberekeningen, global contracting, fusies, overnames en splitsing en het aantrekken van kapitaal. Deze activiteiten kunnen enkelvoudige vennootschappen eveneens verrichten, maar naar hun aard zullen zij eerder verricht worden door houdstervenootschappen. Als enkelvoudige vennootschappen deze activiteiten verrichten dan worden die activiteiten op dezelfde wijze in de BTW-behandeling betrokken als wanneer zij worden verricht door houdstervenootschappen. Gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting, acht ik deze overeenkomst in BTW-behandeling gerechtvaardigd. Het beoogde object van heffing is consumptief verbruik van goederen en diensten. Dat betekent dat handelingen die naar hun aard hetzelfde zijn, voor de BTW op dezelfde wijze moeten worden behandeld. Het object staat in de BTW centraal. Voor het object van heffing in de BTW mag het subject van heffing, enkelvoudige vennootschap of houdstervenootschap, dan ook niet uitmaken.

De concernrelatie maakt het veelal makkelijker voor belastingplichtigen om mogelijkheden tot (gedeeltelijke) voorkoming van belastingdruk te benutten. Het gaat namelijk om partijen die niet onafhankelijk van elkaar zijn. De concernrelatie heeft daarmee indirect invloed op de heffing van BTW. Deze indirecte invloed is niet aanwezig in enkelvoudige verhoudingen, omdat de concernrelatie daar ontbreekt. Er is in feite geen verschil in BTW-behandeling tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen, maar een verschil in feitelijke omstandigheden die leiden tot een andere BTW-behandeling. Zo kunnen de voorwaarden waaronder de houdstervenootschap handelingen verricht jegens haar dochtervennootschappen zijn beïnvloed door de kapitaalsrelatie met die vennootschappen. Deze problematiek ligt op het snijvlak van het subject van heffing en het object van heffing. Een houdstervenootschap kan bijvoorbeeld om redenen die in de kapitaalsfeer zijn gelegen prestaties verrichten aan haar dochtervennootschappen tegen een vergoeding die onder een normale, zakelijke waarde is gelegen. Indien de dochtervennootschappen geen volledig recht hebben op aftrek van voorbelasting, kan onder die omstandigheden 'verbruiksverschuiving' optreden. De houdstervenootschap heeft volledig recht op aftrek van de BTW die toerekenbaar is aan de intercompany prestaties tegen een te lage vergoeding, terwijl bij de BTW-druk op het niveau van de dochtervennootschap vermindert. Een dergelijke 'verbruiksverschuiving' zou kunnen worden tegengegaan door aan te nemen dat een houdstervenootschap de prestaties aan de dochtervennootschappen deels in de hoedanigheid van belastingplichtige en deels in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige aandeelhouder verricht. Via het 'labellen' van prestaties vindt splitsing plaats van het object van heffing in een deel dat is toe te rekenen aan het subject van heffing en een deel dat daar buiten valt. Dat heeft uiteraard gevolgen voor het recht op aftrek, waardoor de verbruiksverschuiving kan worden gecorrigeerd. Zoals reeds aangegeven in hoofdstuk 5, ben ik geen voorstander van deze benadering. De correctie via de kapitaalsrelatie brengt name-

lijk onduidelijkheid en rechtsonzekerheid met zich mee. Daarnaast heeft de richtlijnwetgever in art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) de lidstaten de mogelijkheid gegeven om de maatstaf van heffing te corrigeren tot een normale, zakelijke waarde. Afhankelijk van de feiten kunnen voorts nog de instrumenten van fiscale kwalificatie en misbruik van recht worden ingezet ter voorkoming van de 'verbruiksverschuiving'. Aldus kunnen de in de BTW-richtlijn geformuleerde normen met betrekking tot het object van heffing worden toegepast ten aanzien van de handelingen van de houdstervenootschap, terwijl het bestaande BTW-stelsel voorzieningen kent om eventueel correcties aan te brengen voor concernverhoudingen.

Het object van heffing wordt bij dochtervennootschappen op dezelfde wijze behandeld als in enkelvoudige verhoudingen. Evenals geldt met betrekking tot activiteiten die houdstervenootschappen verrichten, is deze overeenkomst in BTW-behandeling gerechtvaardigd in het licht van het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Het beoogde object van heffing is consumptief verbruik van goederen en diensten. Dat brengt met zich mee dat handelingen die naar hun aard hetzelfde zijn, voor de BTW op dezelfde wijze moeten worden behandeld. Voor het object van heffing in de BTW mag het subject van heffing, enkelvoudige vennootschap of dochtervennootschap, dan ook niet uitmaken.

Naast de beperking op basis van de juridische structuur van concerns en de beperking op basis van de functionele structuur met een intern karakter van concerns heb ik in dit onderzoek een beperking aangebracht op het niveau van de functionele structuur met een extern karakter. Het onderzoek beperkt zich in dat kader tot vier distributiestructuren die in concernverband kunnen voorkomen. Daarom is in dit hoofdstuk het object van heffing bij de in dit onderzoek betrokken archetypen van distributievenootschappen, te weten de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair, aan de orde geweest. Steeds moet worden gekeken naar de aard van de prestaties die deze vennootschappen verrichten. Hoewel de verschillende distributievenootschappen in economisch opzicht op elkaar lijken, is dezelfde BTW-behandeling van hun activiteiten geen gegeven. Aangezien de BTW een algemene verbruiksbelasting is, moet naar mijn mening de toetsing of sprake is van vergelijkbare gevallen plaatsvinden op het niveau van het object van heffing. Het object van heffing bij de agent is anders dan bij de drie overige distributievenootschappen, hetgeen een andere BTW-behandeling rechtvaardigt. Dat geldt bijvoorbeeld voor de toepassing van vrijstellingen zonder recht op aftrek in agentstructuren ten opzichte van de drie overige structuren. Essentieel bij laatstgenoemde structuren is de zogenoemde 'doorberekeningsgedachte'. Die gedachte houdt in dat de prestatie die aan en door de distributievenootschap worden verricht dezelfde BTW-behandeling deelachtig moeten worden, mits de distributievenootschap geen elementen van dusdanige betekenis toevoegt aan haar uitgaande prestatie dat de aard daarvan wijzigt. In een algemene verbruiksbelasting als de BTW is de aard van het object van heffing doorslaggevend. Die wijzigt niet doordat er een distributieschakel wordt toegevoegd in de handelsketen. Krachtens het neutraliteitsbeginsel moet de BTW ook dezelfde zijn voor identieke goederen en diensten en moet hij con-

stant evenredig blijven ten aanzien van de prijs van goederen en diensten, ongeacht het aantal stadia in de commerciële keten. Enkelvoudige vennootschappen kunnen dezelfde activiteiten verrichten als de vier in dit onderzoek betrokken ideaaltypische distributievennootschappen. Als dat het geval is, dan worden de verrichte handelingen op overeenkomstige wijze in de heffing betrokken. Er bestaat dan geen verschil in BTW-behandeling tussen het object van heffing in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen. Gelet op het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting, is de overeenkomst in BTW-behandeling gerechtvaardigd. Het beoogde object van heffing is consumptief verbruik van goederen en diensten. Dat brengt met zich mee dat handelingen die naar hun aard hetzelfde zijn, voor de BTW op dezelfde wijze moeten worden behandeld. Voor het object van heffing in de BTW mag het subject van heffing, enkelvoudige vennootschap of distributievennootschap in concernverband, dan ook niet uitmaken.

Het object van heffing wordt in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen, behoudens bijzondere uitzonderingen, dus op dezelfde wijze behandeld. Dat is gerechtvaardigd, omdat het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting dat gebiedt. Het beoogde object van heffing is de particuliere consumptie van goederen en diensten. Het mag dus niet uitmaken welke partij de prestatie verricht, mits deze belastingplichtige is. Prestaties die binnen één subject van heffing plaatsvinden, blijven uiteraard buiten de heffing. Dat geldt zowel voor enkelvoudige verhoudingen als voor concernverhoudingen waarin sprake is van een fiscale eenheid.

HOOFDSTUK 8

Samenvatting en conclusies

De BTW is een algemene verbruiksbelasting waarin de transactie centraal staat. Dit komt het sterkst tot uitdrukking in de definitie van de belangrijkste belastbare feiten, namelijk de levering van goederen en diensten. Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn aan heffing onderworpen de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige. De bijzondere betekenis van het object in de BTW wordt benadrukt doordat het object van heffing wordt beperkt door het subject van heffing. Leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel zijn immers alleen belastbaar, indien zij door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht. Het subject van heffing is functioneel ondergeschikt aan het object van heffing. Uitsluitend ten behoeve van een uitvoerbare belasting is het object van heffing begrensd via het subject van heffing.

In dit onderzoek heeft het concern in relatie tot de heffing van BTW centraal gestaan. Het onderzoek beperkt zich tot concerns die uitsluitend bestaan uit kapitaalvennootschappen. Het begrip 'concern' heb ik gedefinieerd als meerdere in juridisch opzicht zelfstandige entiteiten die binnen een grotere economische ondernemingseenheid zijn onderworpen aan een centrale leiding. Het concern vormt de belangrijkste organisatievorm voor ondernemingen en is te beschouwen als een ondernemingsvorm. Kenmerkend voor deze ondernemingsvorm is dat die de discrepantie weerspiegelt tussen het juridische concept en de economische werkelijkheid. Aan de ene kant staat de juridische veelheid van zelfstandige entiteiten en aan de andere kant staat de centraal aangestuurde economische ondernemingseenheid. De BTW gaat, evenals het ondernemingsrecht en de vennootschapsbelasting, uit van de idee van de enkelvoudige vennootschap. De normen die zijn opgenomen in de BTW-richtlijn zijn dan ook geformuleerd voor enkelvoudige verhoudingen. Via deze normen moet in de BTW, evenals in het ondernemingsrecht en de vennootschapsbelasting, recht worden gedaan aan de bijzonderheden van het concern en van concernvennootschappen.

De centrale probleemstelling van dit onderzoek is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen te rechtvaardigen zijn. De probleemstelling heb ik gesplitst in twee deelprobleemstellingen. Ten eerste komt de vraag op welke overeenkomsten en verschillen bestaan tussen de BTW-heffing van enkelvoudige vennootschappen

en concernvennootschappen. Ten tweede heb ik onderzocht wat de rechtvaardiging is van de gevonden overeenkomsten en verschillen. Daartoe heb ik het subject van heffing en het object van heffing behandeld. Voor de vraag of eventuele verschillen en overeenkomsten gerechtvaardigd zijn, heb ik als toetsingsmaatstaf het rechtskarakter van de BTW gehanteerd. Dat betekent dat ik heb getoetst aan het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Het rechtskarakter geeft aan wie en wat de BTW beoogt te belasten. Het beoogde subject van heffing in de BTW is de particuliere consument. Het beoogde object van heffing in de BTW is (consumptief) verbruik van goederen en diensten.

Ter afbakening van het onderzoek heb ik op drie niveaus een beperking aangebracht. In de eerste plaats heb ik voor wat betreft de juridische structuur van concerns alleen de houdstervennootschap en de dochtervennootschap onderzocht. In de tweede plaats heb ik mij voor wat betreft de functionele structuur met een extern karakter beperkt tot vier ideaaltypische distributiestructuren. In dat kader heb ik de BTW-behandeling van de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair aan de orde gesteld. In de derde plaats heb ik een beperking aangebracht op het niveau van de functionele structuur met een intern karakter van concerns. Ik heb het onderzoek op dat punt beperkt tot een aantal kenmerkende handelingen van een houdstervennootschap. Met betrekking tot de houdstervennootschap zijn de volgende kenmerkende activiteiten aan de orde geweest: het houden van aandelen, management, advisering, (concern)financiering, kostendoorberekeningen, global contracting, fusies, overnames en splitsing en het aantrekken van kapitaal.

Ter beantwoording van de centrale probleemstelling heb ik mij gericht op het subject van heffing en op het object van heffing in de BTW. Aangezien de probleemstelling is of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen te rechtvaardigen zijn, heb ik zowel op het niveau van het subject van heffing (hoofdstuk 4 en 5) als op het niveau van het object van heffing (hoofdstuk 6 en 7) de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen behandeld.

Het subject van heffing in de BTW is de belastingplichtige zoals gedefinieerd in art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Op grond van die bepaling is belastingplichtig eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Het meest cruciale element is het element 'economische activiteit'. Het begrip 'economische activiteit' komt een ruime werkingssfeer toe. Hoewel de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel de kern vormt van het begrip, omvat het meer dan dat. Het begrip 'economische activiteit' omvat alle ingaande (aankoop goederen en diensten, invoer, intracommunautaire verwervingen), doorgaande (interne werkzaamheden) en uitgaande activiteiten (prestaties onder bezwarende titel en samenhangende prestaties om niet) van een belastingplichtige. Voorwaarde is wel dat in deze activiteiten regelmaat ligt besloten. Voor de belastingplicht is in het bijzonder de reikwijdte daarvan van belang. De reikwijdte van de belastingplicht komt ook naar voren bij de normstelling met betrekking tot het object van heffing. Op grond

van art. 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn immers slechts aan BTW-heffing onderworpen de leveringen van goederen en diensten die door een *als zodanig handelende* belastingplichtige binnen het grondgebied van een lidstaat worden verricht.

De norm van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) voor het subject van heffing vindt naar huidig recht tevens toepassing in concernverhoudingen. Die norm dient in beginsel op ieder afzonderlijk concernonderdeel te worden toegepast. In beginsel is de BTW-behandeling van enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen dus hetzelfde.

In het bijzonder bij houdstervenootschappen resulteert de invulling die het Hof van Justitie EG aan het element 'economische activiteit' geeft er echter in dat zij niet te allen tijde kwalificeren als belastingplichtige. Op grond van het Polysar-arrest verricht een zuivere houdstervenootschap die uitsluitend aandelen houdt namelijk geen economische activiteit. Uit het Floridienne/Berginvest-arrest volgt verder dat de inmenging in het beheer van de dochtervennootschappen – met andere woorden het uitoefenen van de centrale leiding over de andere concernonderdelen – geen economische activiteit is, tenzij die inmenging gepaard gaat met aan de BTW onderworpen handelingen. Voor zelfstandige belastingplicht is derhalve noodzakelijk dat een houdstervenootschap, conform de norm voor enkelvoudige verhoudingen, zelf prestaties onder bezwarende titel verricht. De BTW-behandeling van enkelvoudige vennootschappen en houdstervenootschappen komt dan ook overeen. Gelet op het karakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting, is deze overeenkomst in BTW-behandeling naar mijn mening niet volledig te rechtvaardigen. Het beoogde subject van heffing in de BTW is de particuliere consument. Dat houdt naar mijn mening tevens in dat de productieve schakels geen BTW behoort te drukken. Houdstervenootschappen die uitsluitend aandelen houden, maar wel een wezenlijke economische functie binnen een concern vervullen, kwalificeren naar huidig recht niet als belastingplichtige, evenals enkelvoudige vennootschappen die geen economische activiteiten ontplooiën. Indachtig het beoogde subject van heffing in de BTW komt mij deze gelijke behandeling niet wenselijk voor. Uit de Europese jurisprudentie over houdstervenootschappen blijkt verder dat een houdstervenootschap belastingplichtig is voor haar aandeelhouderssfeer als het houden van aandelen een rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verlengstuk vormt van haar belastbare activiteiten. De gehanteerde maatstaf is vergelijkbaar met de norm die de Hoge Raad aanlegt voor de reikwijdte van de belastingplicht in enkelvoudige verhoudingen (wederzijdse afhankelijkheid). Naar mijn mening vervult de zogenoemde verlengstukgedachte een cruciale functie binnen de BTW. Daarmee kunnen namelijk ook (aandeelhouders)handelingen van een houdstervenootschap tot de belastingplicht c.q. economische activiteit worden gerekend. De verlengstukgedachte moet mijns inziens ruim worden uitgelegd en dient aanvullend te zijn aan het inmengen in het beheer van de dochtervennootschappen. Als aandeelhoudersactiviteiten niet tot zelfstandige belastingplicht leiden en voorts de verlengstukgedachte niet kan worden toegepast, moet de houdstervenootschap naar huidig recht 'geknipt' worden in een belastingplichtige sfeer en een niet-belastingplichtige aandeelhouderssfeer (Sphären-

theorie). De ruime uitleg van de verlengstukgedachte, die ik voorsta, leidt er echter toe dat niet of minder snel 'geknipt' wordt in de belastingplicht van houdstervennootschappen. Deze benadering doet naar mijn mening het meeste recht aan de concerngedachte. Deze gedachte vormt de rechtvaardiging voor het oprekken van de norm uit art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) ten opzichte van enkelvoudige verhoudingen. De BTW als algemene verbruiksbelasting beoogt immers niet in de productieve sfeer te drukken, maar slechts in de consumptieve sfeer.

Aan het element 'economische activiteit' moet bij dochtervennootschappen op dezelfde wijze worden getoetst als in enkelvoudige verhoudingen. Dat geldt tevens voor de in dit onderzoek betrokken distributievennootschappen, te weten de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. De concernrelatie leidt niet tot verschillen in de beoordeling van de belastingplicht tussen deze concernvennootschappen en enkelvoudige vennootschappen. Dat is ook niet noodzakelijk, aangezien de concernvennootschappen wat betreft hun activiteiten vergelijkbaar (kunnen) zijn met enkelvoudige vennootschappen. Met de vergelijkbaarheid van de activiteiten is vanuit het oogpunt van de BTW als algemene verbruiksbelasting ook de rechtvaardiging gegeven voor een gelijke behandeling voor wat betreft de belastingplicht. Wel maakt de concernrelatie een fiscale eenheid mogelijk, mits aan de voorwaarden daarvoor is voldaan.

De toepassing van de norm voor enkelvoudige verhoudingen van art. 9 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) doet, zoals hiervoor is geïllustreerd, geen recht aan het feit dat het concern één economische ondernemingseenheid vormt. De BTW-richtlijn biedt lidstaten in art. 11 (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) evenwel de mogelijkheid om op het niveau van het subject van heffing recht te doen aan het bestaan van deze economische ondernemingseenheid. Op grond van die bepaling kunnen lidstaten namelijk personen die binnen het grondgebied van hun lidstaat gevestigd zijn en die juridisch zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Deze zogenoemde fiscale eenheid is gebaseerd op de Duitse 'Organschaft'-gedachte. Deze gedachte houdt in dat structureel verbonden personen zowel in privaatrechtelijk en in fiscaal opzicht als één juridisch en fiscaal relevante entiteit moeten worden beschouwd. De fiscale eenheid vloeit dan ook voort uit het element 'zelfstandig' van het begrip 'belastingplichtige'. Dat reflecteert de essentiële rol die de centrale leiding vervult voor de vorming en instandhouding van het concern. De fiscale eenheid leidt tot administratieve en onder omstandigheden financiële voordelen voor concernvennootschappen. Enkelvoudige vennootschappen ontberen deze voordelen. De fiscale eenheid kan dan ook voor een verschil in BTW-behandeling zorgen tussen enkelvoudige vennootschappen en concernvennootschappen. Na toetsing aan het rechtskarakter van de BTW heb ik vastgesteld dat dit verschil te rechtvaardigen is. Het beoogde subject van heffing is de particuliere consument. De fiscale eenheid maakt daar geen inbreuk op. Het argument dat de fiscale eenheid inbreuk maakt op het beoogde object van heffing in de BTW gaat naar mijn mening niet op. Het beoogde object van heffing is het consumptieve verbruik

van goederen en diensten. Door de werking van de fiscale eenheid blijft heffing over transacties tussen concernonderdelen buiten de heffing, maar de fiscale eenheid leidt er niet toe dat niet wordt geheven over consumptief verbruik. Wanneer niet naar de in dit onderzoek centraal staande toetsingsmaatstaf van het rechtskarakter van de BTW wordt gekeken, maar naar de BTW als transactiebelasting zoals neergelegd in de BTW-richtlijn, komt de vraag op of het verschil in BTW-behandeling met enkelvoudige vennootschappen is te rechtvaardigen. Dat verschil is volgens mij te rechtvaardigen door de concerngedachte die aan de fiscale eenheid ten grondslag ligt. Die gedachte houdt immers in dat het concern één onderneming vormt. Daarom dient de fiscale eenheid – het concern dus – behandeld te worden als één belastingplichtige.

Slechts een aantal lidstaten heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid om in hun nationale wetgeving recht te doen aan de concerngedachte. Naar mijn mening is het dan ook wenselijk dat art. 11 BTW-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) de lidstaten verplicht om een fiscale eenheid in te voeren in plaats van de lidstaten slechts de mogelijkheid daartoe te geven. Tevens verdient het aanbeveling dat de voorwaarden voor een fiscale eenheid op een communautaire en eenvormige wijze worden uitgelegd. De drie in dit onderzoek betrokken lidstaten die de figuur van de fiscale eenheid hebben geïmplementeerd, te weten Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk, vullen de voorwaarden voor de fiscale eenheid anders in. De eisen van financiële, economische en organisatorische verbondenheid zijn naar mijn mening echter communautaire begrippen, wat betekent dat zij in alle lidstaten in beginsel dezelfde inhoud moeten hebben. In het kader van fraude of misbruik kunnen lidstaten wel nadere voorwaarden stellen. In een communautaire belasting als de BTW mag een verschillende uitleg van uit de BTW-richtlijn afkomstige voorwaarden in principe echter niet voorkomen.

Naar huidig Nederlands recht vormen de voor een fiscale eenheid vereiste financiële, economische en organisatorische verbondenheid afzonderlijke criteria. In Duitsland en het Verenigd Koninkrijk is veeleer sprake van een 'concerntoets'. Zo is, kort gezegd, in Duitsland de 'Beherschung' het doorslaggevende criterium, terwijl in het Verenigd Koninkrijk de 'control' beslissend is. Indien en voor zover Nederland ruimte toekomt om de voorwaarden voor de fiscale eenheid zelf in te vullen, pleit ik voor een complexbenadering van de financiële, economische en organisatorische verbondenheid. Die benadering doet namelijk het meeste recht aan de concerngedachte die ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. Wanneer de rechter echter geen ruimte ziet voor een complexbenadering, ben ik er voorstander van dat hij een ruime uitleg geeft aan de eis van de economische verbondenheid.

De doelstelling van het EG-verdrag is het creëren van een interne markt. Daarbij sluit niet aan dat in een geharmoniseerde belasting als de BTW een beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland van een lidstaat is aangebracht. Naar ik meen, dient dan ook een grensoverschrijdende fiscale eenheid ingevoerd te worden. Een 'grensoverschrijdende' fiscale eenheid is reeds naar huidig recht mogelijk via een buitenlandse vaste inrichting. Er kan echter geen fiscale eenheid worden aangegaan met

buitenlandse kapitaalvennootschappen. De beperking van de fiscale eenheid tot het binnenland levert onder omstandigheden strijd op met de vrijheid van vestiging van art. 43 jo. 48 EG-verdrag. In bepaalde gevallen kunnen buitenlandse dochtervennootschappen mijns inziens naar huidig recht reeds onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. Voor zover een grensoverschrijdende fiscale eenheid in vrijgestelde verhoudingen leidt tot ongeoorloofd geachte belastingbesparingen kunnen de lidstaten via de interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) gepaste maatregelen treffen. Daarnaast staat, afhankelijk van de feiten, de mogelijkheid open tot correctie via de instrumenten fiscale kwalificatie en misbruik van recht.

Naast het subject van heffing heb ik het object van heffing met betrekking tot eenvoudige vennootschappen en concernvennootschappen onderzocht. Het object van heffing in de BTW is gedefinieerd in art. 2 lid 1 BTW-richtlijn (voorheen: art. 2 en art. 28bis Zesde richtlijn). Zoals gezegd, zijn de belangrijkste belastbare feiten de levering van goederen en diensten, welke binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Essentieel voor BTW-heffing is dat deze twee belastbare feiten geschieden onder bezwarende titel. Daarmee wordt het verbruik dat de BTW als algemene verbruiksbelasting beoogt te belasten geconcretiseerd. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Het leveringsbegrip is blijkens het SAFE-arrest een communautair begrip. Voor de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is naar mijn mening vereist dat (a) de 'leverancier' een handeling verricht of (b) dat zich in zijn invloedssfeer een feit voordoet waardoor voornoemde macht van rechtswege overgaat (bijvoorbeeld het overlijden van een eenmansondernemer waardoor goederen onder algemene titel overgaan of een juridische fusie waarbij goederen onder algemene titel overgaan). Verder heb ik gemotiveerd betoogd dat de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken naar mijn mening is opgebouwd uit twee elementen, namelijk het feitelijke element en het juridische element. Het feitelijke element (de feitelijke macht) houdt in dat de 'BTW-eigenaar' in staat moet zijn om in feitelijke, fysieke zin te beschikken over de lichamelijke zaak. Het juridische element (de beschikkingsmacht) houdt in dat de 'BTW-eigenaar' in staat moet zijn om in juridische zin vrijelijk over het goed te beschikken, waaronder de mogelijkheid tot vervreemding is begrepen. Bij toetsing aan deze twee elementen moet op beide niveaus worden gekeken of de 'BTW-eigenaar' de bevoegdheid heeft om te beslissen over hoe een lichamelijke zaak wordt gebruikt, waarvoor een lichamelijke zaak wordt gebruikt, wanneer een lichamelijke zaak wordt gebruikt en door wie een lichamelijke zaak wordt gebruikt. Een dienst is elke handeling die geen levering van een goed in de zin van art. 14 BTW-richtlijn (voorheen: art. 5 Zesde richtlijn) is. Slechts diensten die onder bezwarende titel worden verricht, leiden tot belastingheffing. Gelet op de ruime omschrijving van diensten, ligt het zwaartepunt in de jurisprudentie over belastbare diensten bij de bezwarende titel. Tussen een hoofdhuis en zijn vaste inrichtingen vinden geen belastbare diensten plaats. Dat is bevestigd in het FCE Bank-arrest. Eventueel ongewenste gevolgen hiervan kunnen lidstaten tegen gaan door in-

troductie van de interne dienst van art. 27 BTW-richtlijn (voorheen: art. 6 lid 3 Zesde richtlijn), mits deze wordt ingevoerd ter voorkoming van verstoring van de mededinging.

In verband met de externe neutraliteit zijn de invoer van goederen en de intracommunautaire verwerving van goederen tevens belastbaar. De BTW kent een subjectieve maatstaf van heffing die het beste past bij een algemene verbruiksbelasting als de BTW. De huidige vrijstellingen zonder recht op aftrek tasten de neutraliteit en de transparantie van het BTW-systeem aan. Een fundamentele oplossing buiten het huidige BTW-systeem om is het afschaffen van deze vrijstellingen. De negatieve budgettaire gevolgen van het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek kunnen gemitigeerd worden door de introductie van een verlaagd tarief of een vrijstelling met recht op aftrek voor de thans vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek gecombineerd met een verhoging van het normale tarief.

Ter beantwoording van de centrale probleemstelling van dit onderzoek heb ik vastgesteld dat de BTW-behandeling van het object van heffing in de BTW in enkelvoudige vennootschappen verhoudingen overeenkomt met de BTW-behandeling in concernverhoudingen. Het object van heffing wordt zowel bij houdstervenootschappen als bij dochtervennootschappen, waaronder ik op deze plaats de in dit onderzoek aan de orde gestelde distributievennootschappen begrijp, in principe op dezelfde wijze in de heffing betrokken als bij enkelvoudige vennootschappen. De overeenkomst in BTW-behandeling is gerechtvaardigd in het licht van het rechtskarakter van de BTW als algemene verbruiksbelasting. Het beoogde object van heffing is consumptief verbruik van goederen en diensten. Dat brengt met zich mee dat handelingen die naar hun aard hetzelfde zijn, voor de BTW op dezelfde wijze moeten worden behandeld. Voor het object van heffing in de BTW mag het subject van heffing, enkelvoudige vennootschap of concernvennootschap, dan ook niet uitmaken. Prestaties die binnen één subject van heffing plaatsvinden, blijven uiteraard buiten de heffing. Dat geldt zowel voor enkelvoudige verhoudingen als voor concernverhoudingen waarin sprake is van een fiscale eenheid. Deze overeenkomst tussen enkelvoudige en concernverhoudingen is gerechtvaardigd, omdat de BTW als algemene verbruiksbelasting niet beoogt belastingplichtigen te belasten. Bovendien is het concern, evenals een enkelvoudige vennootschap, in economisch opzicht een ondernemingseenheid.

Bij de handelingen van de in dit onderzoek betrokken distributievennootschappen moet voor de BTW steeds worden gekeken naar de aard van de prestaties die deze vennootschappen verrichten. Hoewel de verschillende distributievennootschappen in economisch opzicht op elkaar lijken, is dezelfde BTW-behandeling van hun activiteiten geen gegeven. Aangezien de BTW een algemene verbruiksbelasting is, moet naar mijn mening de toetsing of sprake is van vergelijkbare gevallen plaatsvinden op het niveau van het object van heffing. Het object van heffing bij de agent is anders dan bij de drie overige distributievennootschappen, hetgeen een andere BTW-behandeling rechtvaardigt. Dat geldt bijvoorbeeld voor de toepassing van vrijstellingen zonder recht op aftrek in agentstructuren ten opzichte van de drie overige structu-

ren. Essentieel bij laatstgenoemde structuren is de zogenoemde 'doorberekeningsgedachte'. Die gedachte houdt in dat de prestatie die aan en door de distributievenootschap worden verricht dezelfde BTW-behandeling deelachtig moeten worden, mits de distributievenootschap geen elementen van dusdanige betekenis toevoegt aan haar uitgaande prestatie dat de aard daarvan wijzigt. In een algemene verbruiksbelasting als de BTW is de aard van het object van heffing doorslaggevend. Die wijzigt niet doordat er een distributieschakel wordt toegevoegd in de handelsketen. Krachtens het neutraliteitsbeginsel moet de BTW ook dezelfde zijn voor identieke goederen en diensten en moet hij constant evenredig blijven ten aanzien van de prijs van goederen en diensten, ongeacht het aantal stadia in de commerciële keten.

Tevens heb ik de betekenis van de concernrelatie voor het object van heffing bij concernvennootschappen onderzocht. De concernrelatie kan in de eerste plaats invloed hebben op de aard van de handelingen die concernonderdelen verrichten. In de tweede plaats kan de concernrelatie invloed hebben op de voorwaarden waaronder de handelingen van de concernonderdelen worden verricht. De voorwaarden waaronder een houdstervenootschap handelingen verricht jegens haar dochtervennootschappen, kunnen echter zijn beïnvloed door de kapitaalsrelatie met die vennootschappen. Deze problematiek ligt op het snijvlak van het subject van heffing en het object van heffing. Onder meer bij kostendoorberekeningen aan dochtervennootschappen kan het bijvoorbeeld voorkomen dat een houdstervenootschap een vergoeding vraagt van die dochtervennootschappen die lager is dan onder normale, zakelijke omstandigheden het geval zou zijn. Dit kan er toe leiden dat de BTW-druk bij een niet volledig aftrekgerechtigde dochtervennootschap wordt verminderd. Hierop zou een correctie kunnen worden aangebracht door aan te nemen dat de houdstervenootschap haar prestaties aan de dochtervennootschappen deels in de hoedanigheid van belastingplichtige en deels in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige aandeelhouder verricht. Via het 'labellen' van prestaties vindt splitsing plaats van het object van heffing in een deel dat is toe te rekenen aan het subject van heffing en een deel dat daar buiten valt. Dat heeft gevolgen voor het recht op aftrek, waardoor de verbruiksverschuiving kan worden gecorrigeerd. Tot op heden is 'labelling' van prestaties niet uitdrukkelijk aanvaard in de jurisprudentie.

Naar mijn mening is 'labelling' van prestaties ook niet wenselijk. De correctie via de kapitaalsrelatie brengt namelijk onduidelijkheid en rechtsonzekerheid met zich mee. Daarnaast heeft de richtlijnwetgever in art. 80 BTW-richtlijn (voorheen: art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) de lidstaten de mogelijkheid gegeven om de maatstaf van heffing te corrigeren tot een normale, zakelijke waarde. Afhankelijk van de feiten kan de rechter bovendien nog de instrumenten van fiscale kwalificatie en misbruik van recht inzetten ter voorkoming van verbruiksverschuiving. Aldus kunnen de in de BTW-richtlijn geformuleerde normen met betrekking tot het object van heffing worden toegepast ten aanzien van de handelingen van de houdstervenootschap, terwijl het bestaande BTW-stelsel voorzieningen kent om eventueel correcties aan te brengen voor concernverhoudingen.

Een fundamentele oplossing buiten het huidige BTW-systeem om is het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek. De huidige vrijstellingen tasten de neutraliteit en de transparantie van het BTW-stelsel aan. De negatieve budgettaire gevolgen van het afschaffen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek kunnen gemitigeerd worden door de introductie van een verlaagd tarief of een vrijstelling met recht op aftrek gecombineerd met een verhoging van het normale tarief.

Het object van heffing wordt in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen, behoudens bijzondere uitzonderingen, dus op dezelfde wijze behandeld. Dat is gerechtvaardigd, omdat de BTW een objectbelasting is. Het mag dus niet uitmaken welke partij de prestatie verricht, mits deze belastingplichtige is. Krachtens het neutraliteitsbeginsel moet de BTW ook dezelfde zijn voor identieke goederen en diensten en moet hij constant evenredig blijven ten aanzien van de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal stadia in de commerciële keten.

Zowel in enkelvoudige verhoudingen als in concernverhoudingen speelt de vraag op welke wijze de afnemer van een prestatie moet worden bepaald. Criteria die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld en die een rol kunnen spelen om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is, zijn de rechtsbetrekking, het verbruik en de beschikkingsmacht. Naar mijn mening dient de afnemer van een prestatie bepaald te worden aan de hand van het criterium van de rechtsbetrekking. Op grond van het beginsel van de contractsvrijheid, dat onderdeel uitmaakt van het gemeenschapsrecht, is de presterende belastingplichtige vrij om een rechtsbetrekking aan te gaan met de partij van zijn keuze. Die keuze dient voor de BTW-heffing gerespecteerd te worden. Dat betekent dat de partij waar de presterende belastingplichtige een rechtsbetrekking mee aangaat, voor de BTW heeft te gelden als de afnemer van de prestatie. Bovendien is het criterium van de rechtsbetrekking vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud het beste criterium. Eventueel ongewenste gevolgen kunnen lidstaten tegen gaan via fiscale kwalificatie en het leerstuk van misbruik van recht.

LITERATUUROVERZICHT

Aardema, E.	'Fiscale aspecten van de economische eigendom' in: Economische eigendom, Ars Notariatus XXIV, Kluwer, Deventer, 1981, blz. 29-40
Achterberg, M.P. van	De juridische definitie van het economische verschijnsel concern (diss), Kluwer, Deventer, 1989
Adriani, P.J.A. en Hoorn, J. van	Het belastingrecht, deel I, L.J. Veen's Uitgeverij. N.V, Amsterdam, 1954
Amand, Christian en Rick, Frederik De	Is de BTW op kosten gerelateerd aan de verkoop van aandelen aftrekbaar, TFR 2005, nr. 276, blz. 155-159
Asser-Beekhuis 3-I, 1985 Beekhuis, J.H.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 3. Zakenrecht. Deel I. Algemeen deel, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1985
Asser-Van der Grinten 2-I, 1990 Grinten, W.C.L. van der	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon, Deel I. De vertegenwoordiging, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990
Asser-Van der Grinten-Kortmann 2-I, 2004 Kortmann, S.C.J.J.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon, Deel I. De vertegenwoordiging, Kluwer, Deventer, 2004

Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, 1997 Maeijer, J.M.M.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon. Deel II. De rechtspersoon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1997
Asser-Hartkamp 4-I, 2004 Hartkamp, A.S.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 4. Verbintenissenrecht. Deel I. De verbintenis in het algemeen, Kluwer, Deventer, 2004
Asser-Hartkamp 4-II, 2005 Hartkamp, A.S.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 4. Verbintenissenrecht. Deel II. Algemene leer der overeenkomsten, Kluwer, Deventer, 2005
Asser-Hijma 5-I, 2001 Hijma, Jac.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel I. Koop en ruil, Kluwer, Deventer, 2001
Asser-Kortmann-De Leede-Thunissen 5-III, 1994 Kortmann, S.C.J.J., Leede, L.J.M. de, Thunissen, H.O.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel III. Opdracht, arbeidsovereenkomst, aanneming van werk, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994
Asser-Maeijer 2-III, 2000 Maeijer, J.M.M.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon, Deel III. De naamloze en de besloten vennootschap, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2000
Asser-Mijnssen-Van Dam-Van Velten 3-II, 2002 Mijnssen, F.H.J., Dam, C.C. van en Velten, A.A. van	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 3. Goederenrecht. Deel II. Zakelijke rechten, Kluwer, Deventer, 2002
Asser-Mijnssen-De Haan 3-I, 2006 Mijnssen, F.H.J. en Haan, P. de	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 3. Goederenrecht. Deel I. Algemeen goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006

-
Asser-Scholten (algemeen deel), 1974 Scholten, P.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Algemeen Deel, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1974
Bakker, A.J.	Transfer pricing, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005
Barendrecht, J.M. en Peurseem, G.R.B. van	Distributieovereenkomsten, Kluwer, Deventer, 1997
Barents, R. en Brinkhorst, L.J.	Grondlijnen van Europees recht, Kluwer, Deventer, 2003
Barkhuysen, T. en Emmerik, M.L. van	'De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht: het Straatburgse perspectief', in: De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht, Preadvies voor de Vereniging voor Burgerlijk recht, Kluwer, Deventer, 2005
Bartels, S.E.	De titel van overdracht in driepartijenverhoudingen (diss), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2004
Bartman, S.M.	Inleiding concernrecht, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1986
Bartman, S.M.	Concernbeleid en aansprakelijkheid (diss), Kluwer, Deventer, 1989
Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M.	Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006
Bavinck, C.B.	Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996
Beelen, S.T.M.	K.M. Braun, O.L. Mobach en R.N.G. van der Paardt, Cursus belastingrecht (omzetbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.)

Belder, J.C.	Concernfinanciering en doeloverschrijding, V&O 2004, nr. 3, blz. 42-45
Berge, J.W. van den	Wilt u een totaaloplossing?, NTFR 2002/722
Bergenhengouwen, R. en B. Çubuk	Btw in Bulgarije en Roemenië, BTW-bulletin 2007, nr. 1, blz. 1-4
Bergh, G.C.J.J. van den	Eigendom: grepen uit de geschiedenis van een omstreden begrip, Kluwer, Deventer, 1979
Bergman, R.J.B.	De persoon in het recht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000
Bijl, D.B.	Prestaties om niet: ondernemerschap en aftrek van voorbelasting, WFR 1981/5520, blz. 1223-1227
Bijl, D.B.	'Ben ik mijns broeders hoeder?', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 121-131
Bijl, D.B.	De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed (diss), Kluwer, Deventer, 1990
Bijl, D.B.	De overdracht van de economische eigendom van een goed in de omzetbelasting, WFR 1990/5929, blz. 1315-1321
Bijl, D.B.	Is er toekomst voor de BTW in een Europa zonder grenzen (oratie), Kluwer, Deventer, 1991
Bijl, D.B.	De houdstervennootschap in de omzetbelasting, WFR 1991/5977, blz. 1301-1309.
Bijl, D.B.	De overgangsregeling voor de BTW 1993 t/m 1996, WFR 1992/6008, blz. 645-663
Bijl, D.B.	Omzetbelasting en onroerend goed, FED, Deventer, 1998
Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van	Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001

Bijl, J.B.O.	Inperking BTW-aftrek, WFR 2000/6412, blz. 1722-1725
Bijl, Jeroen and Kerékgyártó, Judit	Recovery on input VAT incurred on costs relating to the sale of shares, VAT Monitor 2003, nr. 3, blz. 209-211
Blank, A.J. en Ziepeerder, M.J.	Gevolgen van het arrest-Fischer en Brandenstein, WFR 2001/6449, blz. 1249-1257
Blieck, L.A. de, Amersfoort, P.J. van, Blieck, J. de, Ouderaa, E.A.G. van der en Koopman, R.J.	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, FED, Deventer, 2004
Bloembergen, A.R. e.a.	Rechtshandeling en overeenkomst, Kluwer, Deventer, 1998
Blommaert, A.M.M.	Bedrijfseconomische grondslagen, Delwel, 's-Gravenhage, 1996
J.M.J. Blommaert, Bouma, J.L., Groot, T.L.C.M. en Kuijl, J.G.	
Boekhorst, P.J. te en Swinkels, J.J.P.	Het begrippenkader en de interpretatie van belastingrichtlijnen van de Europese Gemeenschap, MBB 2003, nr. 2, blz. 46-54
Boekhoudt, A.H. en Vliet, M.W. van der	Hoofdkantoorkosten, WFR 2001/6451, blz. 1361-1369
Boer, P. den	'Discussiebijdrage I', in: J.H. Christiaanse, Deelnemingsvrijstelling en holdings, Belastingconsulentendag '75, Uitgeverij FED BV, Deventer 1975, blz. 25-32
Boer, P. den	recensie van D. Juch, De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting, diss 1974, WPNR (1975) 5304, blz. 294-298
Boer, P. den	Discussienota inzake de zogenaamde economische dubbele heffing, WFR 1970/5017, blz. 1025-1031
Böhmer, L.J.	Nieuwe Incoterms 2000, Bb 2000, nr. 1, blz. 4-5

Bomer, A.H. en Kesteren, H.W.M. van	De houdstermaatschappij: geknipt voor de BTW, WFR 1999/6329, blz. 264-274
Bomer, A.H.	Kleurveranderingen bij holdings en de rechtszekerheid, BTW-bulletin 2001, nr. 11, blz. 4-8
Bomer, A.H. en Kesteren, H.W.M. van	Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/6442, blz. 959-969
Bomer, A.H. en Kesteren, H.W.M. van	Niet voor redelijke twijfel vatbaar: verkoop deelneming is een prestatie, WFR 2003/6529, blz. 788-797
Bongard, M.P. en Jansen, N.R.	Economische eigendomsoverdracht in beginsel levering voor omzetbelasting (arrest Hof van Justitie EG), WFR 1990/5929, blz. 1321-1329
Boon, C. den en Geeraerts, D.	Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal, Van Dale Lexicografie, Utrecht, 2005
Braakman, T. en Kesteren, H.W.M. van	De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, WFR 1998/6281, blz. 323-334
Braakman, T. en Bruggen, G.J. van	BTW-heffing bij merchantbankers en ratingbureaus, WFR 2001/6430, blz. 494-503
Brahn, O.K. en Reehuis, W.H.M.	Overdracht, Kluwer, Deventer, 1997
Brakeboer, E.P.A.	De vereenvoudigde ABC-regeling is zo eenvoudig nog niet, BTW-bulletin 2005, nr. 11, blz. 4-6
Brandjes, M.C.M. en Vegter, J.	Een Koninklijke Plc Royal Dutch Shell, NJB 2006, nr. 7, blz. 369-375
Brandsma, R.P.C.W.M. en Vries, R.J. de	Splitsing, FED, Deventer, 2001
Braun, K.M.	De BTW-belastingplicht van moeiende holdings: een legpuzzel waarvan de stukjes niet passen, WFR 1999/6326, blz. 167-172

Braun, K.M.	Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss), Kluwer, Deventer, 2002
Brederode, R.W.F. van	Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1994/6112, blz. 1062-1078
Brink, M.	Aspecten van concernfinanciering, TVVS 1988, nr. 2, blz. 39-43
Brood, E.A.	De vestigingsplaats van vennootschappen (diss), Kluwer, Deventer, 1989
Bruggen, G.J. van en Zwan, R.J. van	Economische verwevenheid via het buitenland niet altijd mogelijk, BtwBrief 1999, nr. 5, blz. 12-15
Bruggen, G.J. van	Management (of) consulting, BtwBrief 2000, nr. 8/9, blz. 10-12
Bruggen, G.J. van	Zelfstandige of bijkomende diensten (I), BtwBrief 2002, nr. 6/7, blz. 12-14
Bruggen, G.J. van	Zelfstandige of bijkomende diensten (II), BtwBrief 2002, nr. 8/9, blz. 15-18
Bruggen, G.J. van en Rijnsoever, M.W. van	De verzekeringstussenpersoon en reisbureaus. Nieuwe inzichten in de tussenpersoonvrijstelling?, BtwBrief 2004, nr. 12, blz. 3-6
Bruggen, G.J. van en Brouwer, D.D.	Kretztechnik: een stukje vaktechniek, BtwBrief 2005, nr. 6/7, blz. 11-16
Bruggen, G.J. van en Tetteroo, N.	Pensioenfondsen; internationalisering zonder btw-kosten, BtwBrief 2007, nr. 1, blz. 6-10
Brüll, D.	Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip, NV Uitgeverij FED, Amsterdam, 1964
Brunschot, F.W.G.M. van	'Fraus legis in internationale concernverhoudingen', in: Van Dijck-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 39-50

- Buijn, F.K. De inrichting van statuten van vennootschappen, *Ondernemingsrecht* 2002, nr. 9, blz. 264-268
- Bulk, G.C. De gevolgen van het zogenaamde BLP-arrest, *BTW*, 1995/293, blz. 259-260
- Bulk, G.C. Wereldwijde contracten en BTW, *BtwBrief* 1998, nr. 2, blz. 3-6
- Bulk, G.C. Economische verwevenheid zonder grenzen, *BtwBrief* 1998, nr. 4, blz. 12-14
- Büren, R. von Handelsrecht, *Der Konzern* (sechster Teilband), Helbing & Lichtenhahn, Basel, 2005
- Busch, D. Middellijke vertegenwoordiging in het Europese contractenrecht (diss), Kluwer, Deventer, 2002
- Corput, Walter van der VAT options exercised by the new Member States, *VAT Monitor* 2004, nr. 5, blz. 318-332
- Dam, C.C. van en Verheij, A.J. (red.) Privaatrecht als opdracht, *Ars Aequi*, Nijmegen, 2001
- Daniels, A.H.M. 'Winstallocatie bij internationale samenwerkingsverbanden', in *Internationale winstallocatie*, Gouda Quint, Arnhem, blz. 31-42
- Denie, A.H.R.M. De overheid in de omzetbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1987
- Denie, A.H.R.M. Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, *WFR* 1994/6086, blz. 27-34
- Derksen, J.R.M. Het gemeentelijk grondbedrijf en de omzetbelasting, *Vereniging van Grondbedrijven*, Enschede, 1994
- Derksen, J.R.M. Publiekrechtelijke lichamen en de omzetbelasting, Gouda Quint, Arnhem, 1995
- Dijck, J.E.A.M. van Vermogenswinstbelasting, *WFR* 1988/5850, blz. 1661-1681

Dijstelbloem, H.G.M.	Fiscale faciliteiten bij interne reorganisaties van naamloze en besloten vennootschappen (diss), Kluwer, Deventer, 1984
Doesum, A.J. van en Kesteren, H.W.M. van	Beursgang en BTW, BTW-bulletin 2000, nr. 2, blz. 1-3
Doesum, A.J. van	Werk in uitvoering - de zaak-Kaphag, BTW-bulletin 2003, nr. 7/8, blz. 7-9
Doesum, A.J. van	'Aftrekbaarheid van BTW bij de oprichting van een SE', in: Alle wegen leiden naar Brussel, (NOB-lustrumbundel), Amsterdam, 2004, blz. 205-223
Doesum, A.J. van	BTW bij inbreng in personenvennootschappen?, TFO 2005, nr. 77, blz. 22-27
Doesum, A.J. van en Norden, G.J. van	De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1), WFR 2006/6679, blz. 823-827
Doesum, A.J. van en Norden, G.J. van	De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006/6680, blz. 853-862
Dokter, D.	Risico bij koopovereenkomsten: de samenhang tussen verbintenissen voortspruitend uit internationale commerciële koopovereenkomsten in verband met vervoer en verzekering (diss), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001
Dongen, A. van	De Bermuda-driehoek ligt in Duitsland, BTW-bulletin 1998, nr. 12, blz. 5-8
Dongen, A. van	Spiegelbeeld van Cibo. Aftrek van voorbelasting bij verkoop aandelen, BtwBrief 2003, nr. 6/7, blz. 7-10
Dongen, A. van	BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM, WFR 2004/6583, blz. 964-970
Dongen, A. van	'Portret van een BTW' in: Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-bundel), Amsterdam, 2004, blz. 159-173

Dongen, A. van	Handelingen in aandelen en andere waardepapieren, BtwBrief 2004, nr. 10, blz. 3-8
Dongen, A. van	De eerste BTW-verordening!, BtwBrief 2005, nr. 12, blz. 3-10
Doornebal, J.	De stand van zaken rondom de management-BV, TFO 1992, nr. 2, blz. 71-84
Drion, C.E. en Notowicz, A.	'De agentuurovereenkomst als onderdeel van het vermogensrecht', in: Vertegenwoordiging en tussenpersoon, W.E.J. Tjeenk Wilink, Deventer, 1999, blz. 395-433
Dumoulin, S.H.M.A., Huiskes, C.R., Kemmeren, E.C.C.M. en Sangen, G.J.H van der	The European Company, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2006
Eekhout, A.J.M.	De fiscale eenheid in de omzetbelasting, het criterium economische verwevenheid, WFR 1983/5608, blz. 1274-1278
Eisma, S.E. e.a.	Leerboek effectenrecht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002
Elsen, E.H. van den en Paardt, R.N.G. van der	Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998
Empel, G. van en Huizink, J.B.	Goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Kluwer, Deventer, 2000
Engwerda, C.P., Feteris, M.W.C. en Muijen, G.J. van	Holdingstructuren, Kluwer, Deventer, 1998
Eriksen, Nils P.	Should tax treaties play a role for consumption taxes?, Intertax 2005 (33), nr. 4, blz. 166-169
Erp, J.H.M. van	De osmose van Nederlands en Europees goederenrecht, NTBR 2004, nr. 10, blz. 533-546
Ettema, C.M. en Schippers, A.	Jurisprudentie over de fiscale eenheid BTW, WFR 2000/6415, blz. 1829-1840

Ettema, C.M., Hulshof, J.P. en Slooten, G.J. van	Wegwijs in de BTW, Sdu Fiscale en Financieel Uitgevers, Amersfoort, 2006
Fédération des Experts Comptables Européens	The VAT group in Europe, July 1994
Fortuin, P.	Rechtspersonen, Gouda Quint, Deventer, (losbl.), Aanverwante stukken, Aanverwan- te stukken fiscaal
Franke, R.	Dga's en BTW; loopt de Hoge Raad achter de Europese feiten aan?, WFR 2003/6517, blz. 300-302
Franken, W.K.	Aspecten van concernrecht (diss), H.D. Tjeenk Willink, Groningen, 1976
Franken, H. e.a.	Inleiding tot de rechtswetenschap, Gouda Quint, Arnhem, 1995
Franken, H. e.a.	Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003
Franzé, Roberto	Transfer pricing and distribution arrange- ments: from arm's length to formulary ap- pointments of income, Intertax 2005 (33), nr. 6/7, blz. 260-265
Finkensieper, J.M.F.	Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 346-354
Gainda, R.A.	De factor nader beschouwd vanuit BTW- perspectief, BTW-bulletin 2003, nr. 9, blz. 5-9
Gassler, Y.E.	De verkrijging van aandelen in de over- drachtsbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 2006
Geel, J.W.A.	Inhoudsbepaling van de distributieovereen- komst, NTBR 1996/4, blz. 100-109
Geers, M.	BTW en beursgang, MBB 2001, nr. 2, blz. 61-68

Geffen, C.J.A. van	De grens tussen eigen en vreemd vermogen, Ondernemingsrecht 2004, nr. 6, blz. 207-211
Geld, J.A.G. van der	De herziene deelnemingsvrijstelling, met name in internationale verhoudingen (diss), Kluwer, Deventer, 1990
Geld, J.A.G. van der en Raaijmakers, M.J.G.C.	'Concernrecht in het ondernemings- en belastingrecht', in: Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 151-185
Geld, J.A.G. van der	Hoofdzaken vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002
Geld, J.A.G. van der	'Het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen in de Nederlandse vennootschapsbelasting', in: Over de grenzen van de vennootschapsbelasting (Juch-bundel), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 83-93.
Giele, J.F.M.	De BTW op Europees palet (afscheidsrede), Gouda Quint, Deventer, 1990
Gribnau, J.L.M.	'Fiscale ethiek; een verkenning', in: Belastingrecht en ethiek in debat, FED, Deventer, 1999, blz. 61-79
Gribnau, J.L.M.	'Rechtsbeginselen en wetgevingsevaluatie', in: Evaluatie Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 27-66
Grimme, A. en Meijer, S.Y.Th.	De commissionair is niet een vaste vertegenwoordiger, WFR 1998/6286, blz. 496-500
Grinten, W.C.L. van der	Lastgeving, Kluwer, Deventer, 1993
Groefsema, L.	Bevoegd beschikken over andermans recht (diss), Kluwer, Deventer, 1993
Grosheide, F.W. en Maanen, G.E. van	Een groeifonds of grabbelton? Art. 1 Eerste Protocol en de Nederlandse rechtsorde; bespreking van de preadviezen van Barkhuy-

- sen & Emmerik en Ploeger voor de voorjaarsvergadering van de Vereniging voor Burgerlijk Recht, NTBR 2005, nr. 4, blz. 142-150
- Grosse, R. 'The theory of the multinational firm', in: M.A. Hitt en J.L.C. Cheng (ed.), *Theories of the multinational enterprise: diversity, complexity and relevance*, Elsevier Ltd., London 2004, blz. 83-97
- Grundmann-Van de Krol, C.M. *Koersen door het effectenrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2006
- Haeck, Y. Het Eerste protocol, in: J. Vande Lanotte en Y. Haeck (red.), *Handboek EVRM*, deel 2, volume II, Intersentia, Antwerpen-Oxford, 2004
- Hafkenscheid, R.P.F.M. en Hosman, A.P.G.M. *Commentaar op de OECD transfer pricing guidelines 1995*, TFO 1995, nr. 22, blz. 205-220
- Hartendorf, M.S. en Adams, B.L. BTW op advieskosten voor aangetrokken financieringen, BTW-bulletin 2003, nr. 3, blz. 1-4
- Hartendorf, M.S. De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 398-406
- Hartkamp, A.S. Het begrip leveringstitel, WPNR (1974) 5267, blz. 375-383
- Hartkamp, A.S. *Vermogensrecht voor de rechtspraak*, Kluwer, Deventer, 2005
- Hazewinkel-Suringa/Rammelink *Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Gouda Quint, Deventer, 1996
- Hees, A. van De achtergestelde vordering, in het bijzonder de achtergestelde geldlening (diss.), Kluwer, Deventer, 1989

- Heidner, H.H. in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 2000
- Heijden, E.J.J. van der en Grinten, W.C.L. van der Handboek voor de naamloze en besloten vennootschap, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1992
- Hein, R. en Rasser, T. De onzelfstandigheid van de vaste inrichting in de BTW, WFR 1999/6330, blz. 316-321
- Hellema, H.J. Juridische perspectieven van de economische eigendom, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 108, N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn, 1962
- Hendriks, R.W.F. De stichting in concernverband (diss), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994
- Hesselink, M.W. Naar een coherenter Europees contractenrecht? Het actieplan van de Europese Commissie, NJB 2003, nr. 40, blz. 2086-2094
- Heyning, F. Beschouwing inzake concernoverschrijding, doeloverschrijding, derdenonderzetting, NV 1993, nr. 7/8, blz. 168-172
- Hijma, Jac. e.a. Rechtshandeling en overeenkomst, Kluwer, Deventer, 2004
- Hijma, Jac. en Olthof, M.M. Compendium van het Nederlands vermogensrecht, Kluwer, Deventer, 1999
- Hilten, M.E. van 'Het wel en wee van leasing', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 79-88
- Hilten, M.E. van Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss), Kluwer, Deventer, 1992
- Hilten, M.E. van Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, WFR 1994/6086, blz. 15-26
- Hilten, M.E. van Het bakje van de orgelman, BtwBrief 1994, nr. 3, blz. 2-4

Hilten, M.E. van	De maatstaf van heffing in de BTW: hoe subjectief is subjectief, WFR 1995/6134, blz. 76-81
Hilten, M.E. van	Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1369-1476
Hilten, M.E. van	'Dutch branch report', in: Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 585-611
Hilten, M.E. van en Kesteren, H.W.M. van	Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2005
Hofstra, H.J.	Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1992
Hofstra, H.J. en Niessen, R.E.C.M.	Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2002
Honée, Ch.E.	Shell, van nevenschikking naar een(vormig)heid, Ondernemingsrecht 2004, nr. 17, blz. 652-654
Honée, H.J.M.N.	Om of door de rechtspersoon heen?, NJB 1977/27, blz. 683-686
Honée, H.J.M.N.	Concernrecht en medezeggenschapsregelingen (diss), Kluwer, Deventer, 1981
Honée, H.J.M.N.	'Grensoverschrijdende fusie (op basis van gelijkwaardigheid naar huidig recht)', in: Grensoverschrijdende samenwerking van ondernemingen, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 1-17
Hosson, F.C. de	De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (I), TVVS 1996, nr. 1, blz. 5-10
Hosson, F.C. de	De herstructurering van het Europese concern; doelstellingen en fiscale gevolgen (II), TVVS 1996, nr. 2, blz. 40-44

Huijgen, W.G.	Economische eigendom, W.E.J. Tjeenk Wil-link, Zwolle, 1995
Huizink, J.B.	Een adequaat vehikel? (oratie), Kluwer, De- venter, 2001
Hurk, H.T.P.M. van den	Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen (diss), Kluwer, Deventer, 2002
Iavagnilio, Michele	Intermediary services – what the ECJ did not say, VAT Monitor 2004, nr. 5, blz. 336-339
Iavagnilio, M.	Concepts of permanent and fixed establish- ment under Italian law – the Philip Morris case, VAT Monitor 2002, nr. 6, blz. 470-475
Ingh, F.J.P. van den	De bestuursstructuur van Fortis, Onderne- mingsrecht 2000, nr. 6, blz. 138-143
Ingh, F.J.P. van den	‘De bevelstructuur in de vennootschap’, in: Concernverhoudingen, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 13-27
Ingh, F.J.P. van den	Reactie op de column van Timmerman, On- dernemingsrecht 2002, nr. 1, blz. 31
Jansen, S.B.C.J.	Is een commissionair, opererend binnen een commissionair-structuur een vaste verte- genwoordiger?, FED, Deventer, 1998
Juch, D.	De deelnemingsvrijstelling in de vennoot- schapsbelasting (diss), Kluwer, Deventer, 1974
Juch, D.	Op weg naar een Europese vennootschaps- belasting (afscheidsrede), Kluwer, Deventer, 2002
Kapteyn, P.J.G. en VerLoren van Themaat, P.	Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen, Kluwer, Deventer, 1995
Kapteyn, P.J.G. en VerLoren van Themaat, P.	Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Kluwer, De- venter, 2003

Kavelaars, P.	Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-) winst (oratie), Kluwer, Deventer, 1997
Kavelaars, P. en Smittenberg, R.A.H.	Het groepsbegrip in de thincapregeling, WFR 2004/6563, blz. 165-173
Keenan, Brian	ECJ rules VAT is recoverable on share issues, Irish Tax Review 2005, nr. 4, blz. 394-397
Keijzer, M.	Ultra vires in de Nederlandse financieringspraktijk, V&O 2002, nr. 5, blz. 82-87
Keizer, J.	Bedrijf en internationaal recht, Uitgeverij Lemma BV, Utrecht, 2002
Kelk, C.	Studieboek materieel strafrecht, Gouda Quint, Deventer, 2001
Kerkmeester, H. en Holzhauser, R.W.	De economische structuur van het ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2002
Kerssenbrock, Otto-Ferdinand Graf	German Fiscal Unity 2003, Intertax 2004, (32) nr. 1, blz. 2-16
Kesteren, H.W.M. van	Fiscale rechtswil (diss), Gouda Quint, Arnhem, 1994
Kesteren, H.W.M. van	HR 2 oktober 1996, autolease en renteloze lening, FED 1997/188a
Kesteren, H.W.M. van	Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704
Kesteren, H.W.M. van	De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 1-11
Kesteren, H.W.M. van	Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540
Kesteren, H.W.M. van en Bijl, J.B.O.	Btw en onzakelijk gebruik of privégebruik, NTFR 2006/1591
Kesteren, H.W.M. van en Bijl, J.B.O.	Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de BTW blijven, WFR 2006/6698, blz. 1379-1388

Kluiver, H.J. de en Meinema, M.	Dwingend vennootschapsrecht na de Wet herziening preventief toezicht en de mogelijkheden van statutaire of contractuele afwijking en aanvulling, WPNR (2002) 6503, blz. 648-659
Kok, Q.W.J.C.H.	De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (diss), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005
Korst, P.J. van der	Bestuursautonomie, JORPlus 2002, nr. 1, blz. 22-29
Kortmann, S.C.J.J. en Verhagen, H.L.E.	‘(Middellijke) vertegenwoordiging: een terreinafbakening’, in: Vertegenwoordiging en tussenpersoon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 3-28
Kranenburg, R.	Positief recht en rechtsbewustzijn, P. Noordhoff, Groningen, 1928
Kuyper, J. en Ruizendaal, G.J.	Vervlechting en ontvlechting van concerns, ESB 1985, nr. 3509, blz. 570-575
Lamers, J.J.M.	De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1833-1839
Lamers, J.J.M.	De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6627, blz. 828-835
Lande, M.L.B. van der	Risicoreserve, FED, Deventer, 1997
Landon, Peter	VAT & The City, Croner.CCH Group Ltd, London, 2002
Langereis, Ch.J.	Fiscale werkelijkheid (oratie), Kluwer, Deventer, 1988
Lauwaars, R.H. en Timmermans, C.W.A.	Europees recht in kort bestek, Kluwer, Deventer, 2003
Lelij, A.J. van der	Levering van roerende zaken door middel van een zakenrechtelijk waardepapier (diss), Kluwer, Deventer, 1996

Lennarts, M.L.	Concernaansprakelijkheid (diss), Kluwer, Deventer, 1999
Lindonk, C.L. van	De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 313-319
Lindonk, C.L. van	De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen (diss), Gouda Quint, Arnhem, 1990
Lindonk, C.L. van	Recente ontwikkelingen in het ondernemersbegrip in de omzetbelasting, WFR 1993/6052, blz. 633-638
Lippross, Otto-Gerd	Umsatzsteuer, Grüne Reihe, Band 11, Erich Fleisher Verlag, Achim, 2005
Lokven, G.M.H. van	Heffing van omzetbelasting bij leasing, WFR 1999/6359, blz. 1356-1365
Maeijer, J.M.M.	Vennootschapsrecht in beweging, Samsom Uitgeverij, Alphen aan den Rijn-Brussel, 1978
Meijer, S.Y.Th.	Middellijke vertegenwoordiging (diss), Kluwer, Deventer, 1999
Mendel, M.M.	Het vennootschappelijk belang, mede in concernverband beschouwd (oratie), Kluwer, Deventer, 1989
Merkx, M.M.W.D.	Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, MBB 2005, nr. 2, blz. 63-68
Merkx, M.M.W.D.	Emissie aandelen; geen prestatie wel aftrek, BTW-bulletin 2005, nr. 9, blz. 4-8
Meussen, Gerard and Velthuisen, Erik	APAs en ATRs: the new Dutch regime in a European perspective, EC Tax Review 2002, nr. 1, blz. 4-10
Meussen, G.T.K.	De toekomst van de (Nederlandse) vennootschapsbelasting in Europa (oratie), Kluwer, Deventer, 2004

- Meussen, G.T.K. 'Het SEVIC-arrest: aanzet tot een Europese begeleiding van een grensoverschrijdende juridische fusie', in: Gedreven, eigenninnig, creatief en honkvast (Schonis-bundel), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 213-220
- Metzelaar, A.C. Concernstructuur Reed Elsevier, De NV 1997, 75, blz. 3-8
- Michie, G. 'Value added tax on financial services in the European Union', in: Consumption taxation on financial services, Cahiers de droit fiscal international, volume 88b, Kluwer Law International, Den Haag, 2003, blz. 43-83
- Mobach, O.L. Vaste inrichting in beweging, BTW-bulletin 1996, nr. 5, blz. 14-16
- Mobach, O.L. Internationale bemiddelingsdiensten, BTW-bulletin 1997, nr. 4, blz. 6-9
- Mobach, O.L. Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 8-11
- Mobach, O.L. en Mens, H.W.M. BTW op kosten verkoop deelneming aftrekbaar, BTW-bulletin 2003, nr. 3, blz. 11-13
- Molenaar, D. Impresario en BTW, in WFR 1997/6232, blz. 219-223
- Molenaar, F., Pabbruwe, H.J. en Filott, W.H.G.A. Kredietverlening, Kluwer, Deventer, 2001
- Moor, A.E. de 'Het vergoedingsvereiste in de omzetbelasting' in: Van Dijk-bundel, FED, Deventer, 1988, blz. 263-276
- Morgan, David Selling out from the centre, International Tax Review, December/January 1997, blz. 29-32
- Mulder, S.J.A. Hoofdzaken waardepapieren en tussenpersonen, Kluwer, Deventer, 2000

Nederstigt, W.F.	Economische beoordeling van omzetbelastingen, N.V. Uitgeversmaatschappij Æ.E. Kluwer, Deventer, 1964
Nevelsteen, L. and Plas, R. van den	Undertakings of collective investment and VAT in the EU, VAT Monitor 2003, nr. 6, blz. 456-464
Nieuwenhuizen, W.A.P.	Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, WFR 1995/6138, blz. 252-259
Nieuwenhuizen, W.A.P.	De Régie van de BTW, WFR 1997/6228, blz. 54-64
Nieuwenhuizen, W.A.P.	Call-centerdiensten voor financiële instellingen belast, BTW-bulletin 2002, nr. 1, blz. 13-15
Nieuwenhuizen, W.A.P.	De levering van onroerend goed en art. 31, Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2004, nr. 6, blz. 15-18
Nieuwenhuizen, W.A.P.	De kunst van goede wetgeving en uitvoering, NTFR 2005/1208
Nieuwenhuizen, W.A.P.	Commentaar bij het Belastingplan 2007, NTFR 2006/1331
Norden, G.J. van	Een Europese constructie in Utopia, Verslag van de afscheidsrede van prof.mr. D.B. Bijl en van het congres ter gelegenheid van zijn afscheid, WFR 2001/6458, blz. 1699-1702
Norden, G.J. van	Fiscale eenheid in de BTW uitgebreid, WFR 2002/6502, blz. 1541-1548
Norden, G.J. van	Kostendoorberekeningen in de BTW, Btw-Brief 2003, nr. 4, blz. 3-6
Norden, G.J. van	Vermogensetikettering en BTW: de weg naar volwassenheid, TFO 2003, nr. 68, blz. 132-138
Norden, G.J. van	De zaak EDM: Every Doubt Maintained of even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6/7, blz. 3-7

Norden, G.J. van	Algemeenheid van goederen in de BTW, WFR 2004/6603, blz. 1824-1833
Norden, G.J. van	De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsverbanden in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 30-43
Norden, G.J. van	Vrijgevigheid in de BTW, BtwBrief 2005, nr. 4, blz. 10-13
Norden, G.J. van	Verschuldigdheid BTW bij diefstal van tabaksproducten, BtwBrief 2005, nr. 10, blz. 3-6
Norden, G.J. van	Verkoop en overdracht minderheidsparticipaties, BtwBrief 2006, nr. 1, blz. 3-7
Offermanns, R.H.M.J.	Het ondernemingsbegrip in Europees perspectief (diss), Tilburg, 1997
Offermanns, R.H.M.J.	The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective, Kluwer Law International, The Hague, 2002
Oerlemans, P.C.J.	Door het Harnas-arrest in het harnas gejaagd, WFR 1998/6291, blz. 691-696
Oijen, A.A.C.J. van	Besturing door het hoofdkantoor en diversificatie (diss), Katholieke Universiteit Brabant, 1997
Olfen, M. van	'Juridische en niet juridische splitsing in concernverband' in: Concernverhoudingen, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 98
Otto, W.P.	Wat is nog de waarde van de tegenprestatie, BtwBrief 1997, nr. 1, blz. 14-15
Otto, W.P.	Card Protection Plan Ltd, BtwBrief 1999, nr. 5, blz. 3-6
Otto, W.P.	CSC Financial Services Ltd., BtwBrief 2002, nr. 2, blz. 3-6
Paardt, R.N.G. van der	Optie voor belaste verhuur; van ondernemerschap tot fraud legis, MBB 1994, nr. 7/8, blz. 243-247

-
Paardt, R.N.G. van der	Subsidies en BTW in de Europese Unie (diss), Kluwer, Deventer, 2000
Paardt, R.N.G. van der	'Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?' in: BTW in Utopia (Bijl-bundel), Kluwer, Deventer, 2001, blz. 53
Paardt, R.N.G. van der	Preadvies BTW-heffing van verenigingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 221, Kluwer, Deventer, 2003
Paardt, R.N.G. van der	Beleggingsfondsen in plaats van beleggers ondernemer voor de BTW, NTFR 2005/32
Paardt, R.N.G. van der and Wäger, C.	Is VAT (also) monopolized in Italy? Comments to the Philip Morris decision of the Italian Supreme Court, EC Tax Review 2003, nr. 1, blz. 20-27
Paverd, C.A.M. van de	De opzegging van distributieovereenkomsten (diss), Kluwer, Deventer, 1999
Perrick, S. en V.P.G. Serière	Effecten (algemeen deel), Kluwer, Deventer, 1991
Pijl, H. en Willeme, P.	Permanent agent – with particular reference to Dutch case law, IBFD bulletin 1998, nr. 1, blz. 12-18
Pitlo/Brahn, O.K.	Het zakenrecht: met verwijzing naar het NBW, Gouda Quint, Arnhem, 1987
Pitlo/Croes, A.L.	Bijzondere overeenkomsten, Gouda Quint, Arnhem, 1995
Pitlo/Raaijmakers, M.J.G.C.	Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000
Pitlo/Reehuis, W.H.M. en Heisterkamp, A.H.T.	Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2006
Pleijssier, A.	De vaste vertegenwoordiger in beweging en de commissionair op de tocht!, WFR 1998/6274, blz. 5-19

Pleysier, A.	Naschrift: De commissionair met één principaal loopt risico!, WFR 1998/6286, blz. 500-503
Pleysier, Arthur	The agency permanent establishment: the current definition – part one, Intertax 2001 (29), nr. 5, blz. 167-183
Pleysier, Arthur	The agency permanent establishment, practical applications. Part two, Intertax 2001 (29), nr. 6/7, blz. 218-232
Pleysier, Arthur	The agency permanent establishment: allocation of profits. Part three, Intertax 2001 (29), nr. 8/9, blz. 275-283
Ploeger, L.F.	Het verbruik in de omzetbelasting (I), WFR 1972/5109, blz. 969-976
Ploeger, H.D.	Eigendom in het licht van het EVRM, WPNR (2000) 6419, blz. 687-695
Poorter, J.C.A. de	De belanghebbende (diss), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003
Portengen, H.J. en Kelkensberg, L.	Grensoverschrijdende fusie na het SEVIC-arrest, V&O 2006, nr. 3, blz. 42-46
Preter, J. De en Makkus, E.J.	BTW en beheer: een tipje van de sluier opgelicht, MBB 2006, nr. 6, blz. 233-239
Prinsen, J.J.	Converteerbare obligaties (diss), Kluwer, Deventer, 2004
Punt, E.N. en Vliet, D.G. van Raad, C. van	Douanerechten, Kluwer, Deventer, 1999 Cursus belastingrecht (Internationaal belastingrecht), Kluwer, Deventer (losbl.)
Raaijmakers, M.J.G.C.	Over verschuivingen in het toerekeningspatroon bij rechtspersonen, preadvies, Handelingen 1977 der Nederlandse Juristen-vereniging, deel 1, eerste stuk, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, blz. 7-79
Raaijmakers, M.J.G.C.	Nederlandse wetgeving inzake concernverhoudingen, TVVS 1983, nr. 6, blz. 152-165

Raaijmakers, M.J.G.C.	Dient een concern te 12orden beschouwd als rechtspersoon, TVVS 1990, nr. 2, blz. 25-28
Raaijmakers, M.J.G.C.	'Over de verhouding tussen plicht en bevoegdheid van de moedermaatschappij tot centrale leiding van de groep', in: Beschouwingen over concernfinanciering, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 33-60
Raaijmakers, M.J.G.C.	Onderneming en overdracht onder algemene titel, Preadvies van de vereniging 'Handelsrecht', W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002
Rau, G., Dürrwachter, E., Flick, H., Geist, R.	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Otto Schmidt Verlag, Köln (losbl.)
Reugebrink, J.	Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/5141, blz. 654-659
Reugebrink, J.	'Het rechtskarakter van de omzetbelasting', in: Leids fiscaal jaarboek 1984, Gouda Quint BV, Arnhem, 1984, blz. 87
Reugebrink, J.	Omzetbelasting, FED, Deventer, 1990
Reugebrink, J. en Hilten, M.E. van	Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997
Rijkers, A.C.	'Aanmerkelijkbelangregime', in: Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 491-510
Rijnsoever, M.W. van en Bruggen, G.J. van	Duidelijkheid over de BTW-vrijstelling voor verzekeringstussenpersonen, BtwBrief 2004, nr. 4, blz. 7-11
Ronner, M. en Houtzager, M.L.D.P.	BTW-kostenvergoedingen aan en van het buitenland, BTW-bulletin 1999, nr. 10, blz. 8-10
Rooij, R. van	'De moeder, de dochter, het concern en de calamiteit' in: Aansprakelijkheden; opstellen rond het thema "Ontwikkelingen in het aansprakelijkheidsrecht" bij gelegenheid

- van het 60-jarig bestaan van het Nederlands Genootschap van bedrijfsjuristen, Kluwer, Deventer, 1990
- Rutgers, J.W. 'De Europese vier vrijheden en de contractsvrijheid', in: *Privaatrecht tussen autonomie en solidariteit*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 229-239
- Rutgers, J.W. Europa en contractsvrijheid, *NJB* 2006, nr. 12, blz. 702-703
- Russo, R. en Zanotti, E. VAT personality of fixed establishments, *VAT Monitor* 2004, nr. 4, blz. 236-243
- Salomé, H. en Danon, R.J. Swiss commissionaire structures: latest tax developments, *Intertax* 2002, nr. 4, blz. 151-152
- Sanders, P. en Westbroek, W. BV en NV, Kluwer, Deventer, 1998
- Sanders, P. en Westbroek, W. BV en NV, Kluwer, Deventer, 2005
- Scheer, T.H. en Wolf, R.A. Omzetbelastingheffing en het rente-element in operationele leasecontracten, *WFR* 1997/6236, blz. 351-355
- Schilfgaarde, P. van Vennootschapsrecht na 27 jaren, in: *Tot Vermaak Van Slagter (Slagter-bundel)*, Kluwer, Deventer, 1988, blz. 253-265
- Schilfgaarde, P. van Accidituïtie in de rechtsvinding, *WPNR* (2006) 6649, blz. 1-11
- Schilfgaarde, P. van en Winter, J.W. Van de BV en de NV, Kluwer, Deventer, 2003
- Schmidt, L., Müller, T. en Stöcker, E.E. Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer und Umsatzsteuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1999
- Schonis, H.M.N. Recente ontwikkelingen in de belastingheffing van ondernemingen (diss), FED, Deventer, 1985

Schoonbrood, J.D.M. en Bosveld, R.	Richtlijn betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen definitief in werking getreden, Ondernemingsrecht 2006, nr. 1, blz. 19-26
Schrauwen, M.	De FCE-zaak: de vaste inrichting a contrario BTW-belast, BtwBrief 2006, nr. 4, blz. 8-11
Schulze, Reiner	European private law an existing EC law, European review of private law 2005, nr. 1, blz. 3-19
Schuhmann, Helmut	Die Organshaft, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Einzelne Steuern, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2001
Schwarz, Jonathan and Castro, Elina	Re-engineering multinational supply chains, IBFD Bulletin 2006, nr. 5, blz. 187-193
Seaton, Shirley and Albrecht, Christian	Organshaft or VAT grouping in the dark?, The Tax Journal, 24 March 1994, blz. 12-14
Setten, L.D. van	De commissionair in effecten (diss), Kluwer, Deventer, 1998
Sillevis, L.W. en Lugt, F.H.	Cursus belastingrecht (inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbladig)
Simonis, P.H.M.	Grensoverschrijdende fusie en splitsing; de fiscale Fusierichtlijn, MBB 2006, nr. 2, blz. 59-81
Slagter, W.J.	Juridische en economische aspecten van de eigendom (diesrede), Æ. E. Kluwer, Deventer, 1968
Slagter, W.J.	Concernrecht, centraal kasbeheer en verschaffing van zekerheden door dochters, TVVS 1987, nr. 2, blz. 35-40
Slagter, W.J.	Enkele rechtsvergelijkende beschouwingen over moeder-dochterverhoudingen, Preadvis voor de Vereniging voor Rechtsvergelijking, Kluwer, Deventer, 1988

- Slagter, W.J. 'Interne en externe concernverhoudingen' in: De bankier als jurist, tegen wil en dank (Langman-bundel), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 191-204
- Slagter, W.J. Compendium van het ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2005
- Slooten, G.J. van Het arrest Charles-Tijmens en teruggaaf van voorbelasting achteraf: formele rechtskracht, maar pas na redelijke termijn?, Btw-Brief 2005, nr. 8/9, blz. 7-12
- Smeets, M.J.H. Boekbespreking van Mr. Dr. H.A. Zeven: Belastingheffing van naamloze vennootschappen – H.D. Tjeenk Willink en Zoon N.V., Haarlem 1941, Maandschrift Economie, 6e jaargang, blz. 404-406
- Smit, F.H. De agentuurovereenkomst tussen handelsagent en principaal, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1996
- Snijders, H.J. en Rank-Berenschot, E.B. Goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2001
- Snijders, Wouter Building a European Contract Law; five Fallacies and two Castles in Spain; Ius Commune Lectures on European Private Law, vol. 9
- Soest, A.J. van De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (Artikel 15 Wet Vpb. 1969) (diss), FED, Deventer, 1983
- Soltysik, M.W.C. Splitsen van prestaties voor de BTW-heffing, WFR 2002/6501, blz. 1519-1524
- Sonderen, J.C.M. van De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 1995
- Sonderen, J.C.M. van Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 200, Kluwer, Deventer, 1996

Stacey, Paul	A rational basis for setting GST and VAT grouping thresholds, VAT Monitor 2006, nr. 3, blz. 186-190
Steur, J.C. van der	Grenzen van rechtsobjecten (diss), Kluwer, Deventer, 2003
Stevens, D.M.P.M.	Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss), Universiteit Maastricht, 2001
Stevens, L.G.M.	Belasting naar draagkracht (diss), Kluwer, Deventer, 1980
Stevens, L.G.M.	Inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2001
Stevens, L.G.M.	Fiscale beleidsnotities 2006, WFR 2005/6640, blz. 1278
Streit, G. von	Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften – Ende der “Sphärentheorie”? – , UR 2003, nr. 1, blz. 1-6
Strik, S.A.W.J.	Het herziene regime van de fiscale eenheid, Sdu, Amersfoort, 2003
Suilen, A.J.H. van	Risicoreserve (diss), Kluwer, Deventer, 2001
Swaaij, J.H.M. van	Beschikken en rechtsovergang (diss), Rijksuniversiteit Groningen, 2000
Swinkels, J.J.P.	De belastingplichtige en de Europese BTW (diss), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001
Swinkels, J.J.P.	Zero rating Intra-Community supplies, International VAT Monitor 2005, nr. 3, blz. 187-193
Swinkels, J.J.P.	VAT-saving concept and interpretations, VAT Monitor 2005, nr. 6, blz. 417-426
Swinkels, J.J.P.	Special investment funds and VAT, VAT Monitor 2006, nr. 4, blz. 247-253

- Tehler, H.J. Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehrs- und/oder Verbrauchssteuer (diss), Köln, 1986
- Terra, B.J.M. Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer (diss), FED, Deventer, 1984
- Terra, B.J.M. Voorstel voor een richtlijn: afschaffing van de belastinggrenzen, wijzigingen in de Wet op de omzetbelasting, WFR 1988/5817, blz. 445-462
- Terra, B.J.M. 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 133-147
- Terra, B.J.M. Ontwikkelingen met betrekking tot de aftrek van voorbelasting in de Europese BTW, BTW 1995/512, blz. 431-433
- Terra, B.J.M. The place of supply in European VAT, Kluwer Law International, London, 1998
- Terra, B.J.M. Europees indirect belastingrecht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002
- Terra, B.J.M. and Wattel, P.J. European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2005
- Terra, B. and J. Kajus A Guide to the European VAT Directives [Online], IBFD, Amsterdam, beschikbaar op <http://online2.ibfd.org/evd/>
- Tiedtke, Walter Dienstleistungskommission im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt an einem Beispiel aus dem Bereich der Telekommunikation –, Umsatzsteuer Rundschau 2003, nr. 3, blz. 129-132
- Tielemans, Pieter Art. 31 Wet OB 1968 BTW ten onrechte in rekening gebracht en afgetrokken bij 7-2-b onderneming?, BtwBrief 2003, nr. 8/9, blz. 10-13

Timmerman, L.	Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss), Kluwer, Deventer, 1988
Timmerman, L.	Twee opvattingen over concernrecht, TVVS 1994, nr. 7, blz. 179-183
Timmerman, L.	Instructierecht, Ondernemingsrecht 2001, nr. 16, blz. 477
Tuip, L. en Hartendorf, M.	Mededeling 22: rijp voor de (vaste) inrichting?, BtwBrief 2000, nr. 6/7, blz. 18-12
Tuk, C.P.	Belasting over de toegevoegde waarde, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 123, Æ.E. Kluwer, Deventer, 1969
Tuk, C.P.	Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979
Vanpeteghem, R. en Beeckmans, K.	De commissionairstructuur in België, AFT 1996, nr. 11, blz. 379-402
Veen, W.J.M. van	Hof van Justitie EG over vestigingsvrijheid en grensoverschrijdende fusie; de fusierichtlijn vóór invoering achterhaald?, WPNR (2006) 6657, blz. 181-184
Verburg, J.	Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2000
Verstappen, L.C.A.	Onderneming en overdracht onder algemene titel, Preadvies van de vereniging van 'Handelsrecht' 2002, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2002
Verstraaten, R.T.G.	Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss), Kluwer, Deventer, 1997
Verstraaten, R.T.G.	Overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting, Gouda Quint, Deventer, 1999

- Verstraaten, R.T.G. en Kesteren, H.W.M. van 'Bedrijfsoverdracht en omzetbelasting', in: 'Overnemen een hele onderneming, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 159-181
- Verstraaten, R.T.G. en Gassler, Y.E. Cursus belastingrecht (Belastingen van rechtsverkeer), Kluwer, Deventer (losbl.)
- Vervloed, J.L.M.J. Managementdiensten, BtwBrief 1998, nr. 2, blz. 13-15
- Vervloed, J.L.M.J. en Bod, W.B. Wegwijs in de BTW, Koninklijke Vermande, Den Haag, 2003
- Vetter, J.J., Wattel, P.J. en Oers, M.H.M. van Invordering van belastingen, Kluwer, Deventer, 2005
- Vliet, D.G. van Geen vergoeding, geen ondernemer, WFR 1983/5589, blz. 516-521
- Vliet, D.G. van 'De heffing van BTW bij de invoer van goederen', in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 191-203
- Vliet, D.G. van BTW bij in- en uitvoer, Kluwer, Deventer, 1998
- Voets, M.M.G.A. Centralan Property: herziening van de Nederlandse onroerendgoedpraktijk, BtwBrief 2006, nr. 2, blz. 3-8
- Völkel, D. en Karg, H. Umsatzsteuer, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004
- Vossestein, G.J. Companies' freedom of establishment after Sevic, ECL 2006, nr. 4, blz. 177-182
- Vranken, J.B.M. 'Over partijautonomie, contractsvrijheid en de grondslag van gebondenheid in het verbintenissenrecht', in: Beginselen van contractenrecht (Nieskens-Isphording-bundel), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2000, blz. 145-155
- Vries, N.H. de en Vries, R.J. de Cursus belastingrecht (vennootschapsbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.).

-
Vries, R.J. de	De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting (diss) Kluwer, Deventer, 1995
Vries, R.J. de	Juridische fusie, Kluwer, Deventer, 1998
Vries, R.J. de	'Branch report The Netherlands', in: Group taxation, Cahiers de droit fiscal international, volume 89b, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004, blz. 461-484
Vriesendorp-Van Seumeren, R.M.	'De dualiteit van de assurantietussenpersoon', in: Zekerheidshalve (Mendel-bundel), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 115-136
Vroon, A.	Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 508-516
Vrouwenvelder, E.M.	De afnemer van de prestatie, BtwBrief 1999, nr. 10, blz. 6-9
Vyncke, Kenneth	Belgische 'btw-eenheid' vanaf 1 april 2007, BTW-bulletin 2006, nr. 12, blz. 1-5
Wareham, Robert	Tolley's VAT Planning 2004-05, Tottel Publishing, London, 2004
Wareham, Robert and Dolton, Alan	Tolley's Value Added Tax 2005, second edition, LexisNexis, Tolley, London
Wattel, P.J.	De fiscale behandeling van het wederrechtelijke (diss), Kluwer, Deventer, 1992
Wattel, P.J. (red.)	Fiscaal commentaar invordering, Kluwer, Deventer, 2001
Weber, D.M.	Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden (diss), Kluwer, Deventer, 2003
Weber, D.M.	Vbp 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren, WFR 2004/6592, blz. 1297-1306
Wessels, B. en Meijer, S.Y.Th.	'Schakelbepalingen en vertegenwoordiging', in: Vertegenwoordiging en tussenper-

- soon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 189-210
- Westbroek, W. Zijn wettelijke bepalingen gewenst in verband met concernverhoudingen?, 'Vereniging 'Handelsrecht', Zwolle, 1969
- Winter, J.W. Concernfinanciering (diss), Kluwer, Deventer, 1992
- Wissink, M.H. Europees en Nederlands privaatrecht (redactioneel), NTBR 2004, nr. 10, blz. 489
- Wolde, Ten, Jansen, Reehuis, W.H.M. en Wichers, J.E. in: Vermogensrecht, Kluwer, Deventer (losbl.)
- Wolf, R.A. BTW bij financiering door huurder, WFR 2001/6458, blz. 1694-1698
- Wolf, R.A. EDM: new guidance from Luxembourg, VAT Monitor 2004, nr. 4, blz. 251-255
- Wolf, R.A. Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?, WFR 2005/6623, blz. 676-682
- Woude, A.W. van der Belastingen begrensd (diss), Eburon, Delft, 1999
- Zadelhoff, B.G. van Het BUA beperkt; renaissance van de 'normale prijs'?, WFR 1987/5797, blz. 1369-1378
- Zadelhoff, B.G. van Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde (diss), FED, Deventer, 1992
- Zadelhoff, B.G. van Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid voor de BTW, WFR 1992/6012, blz. 798-804
- Zadelhoff, B.G. van Belastingplichtige in de BTW, FED, Deventer, 1999
- Zadelhoff, B.G. van Preadvies en bespreking van het preadvies BTW-heffing van verenigingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 221, Kluwer, Deventer, 2003

Zijlstra, P.F.	Monte Dei Paschi Di Siena, BTW-bulletin 2000, nr. 10, blz. 1-3
Zijlstra, P.F.	Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?, WFR 2006/6676, blz. 704-709
Zuidgeest, R.N.F.	De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 618-623

LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

1974

HvJ EG 30 april 1974, nr. 155/73 (Sacchi), Jur. 1974, blz. 409

1977

HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1977/18

1979

HvJ EG 20 februari 1979, nr. 120/78 (Cassis de Dijon), Jur. 1979, blz. 649

HvJ EG 12 juni 1979, nr. 181-229/78 (Van Paassen), BNB 1980/44

1981

HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232

1982

HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311

HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81 (CILFIT), Jur. 1982, blz. 3415

1984

HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6

1985

HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315

HvJ 14 mei EG 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335

HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 2251

1986

HvJ EG 3 juli 1986, nr. 66/85 (Lawrie-Blum), Jur. 1986, blz. 02121

HvJ EG 8 juli 1986, nr. 73/85 (Kerrutt), Jur. 1986, blz. 2219

HvJ EG 10 juli 1986, C-79/85 (Segers), Jur. 1986, blz. 2375

1987

HvJ EG 26 maart 1987, nr. C-235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341

1988

HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443

HvJ EG 8 maart 1988, nr. 165/86 (Leesportefeuille Intiem), Jur. 1988, blz. 1471

HvJ EG 21 juni 1988, nr. 10/87 (Tattersalls), Jur. 1988, blz. 3281

HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495

HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496
HvJ EG 21 september 1988, nr. C-50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306
HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365

1989

HvJ EG 15 maart 1989, nr. 51/88 (Hamann), FED 1990/91
HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)), FED 1989/559
HvJ EG 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739
HvJ EG 13 juli 1989, nr. 173/88 (Morten Henriksen), FED 1990/72
HvJ EG 13 juli 1989, nr. C-395/87 (Tournier), Jur. 1989, blz. I-2521
HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino), FED 1990/312

1990

HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271
HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352
HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190

1991

HvJ EG 23 april 1991, nr. C-297/89 (Ryborg), Jur. 1991, blz. I-1943
HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633
HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647

1992

HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-204/90 (Bachmann), FED 1992/286
HvJ EG 28 januari 1992, nr. C-300/90 (Commissie/België), Jur. 1992, blz. I-305
HvJ EG 6 mei 1992, nr. C-20/91 (De Jong), BNB 1992/377
HvJ EG 17 juni 1992, nr. C-26/91 (Jakob Handte & Co), NJ 1996, 316
HvJ EG 9 juli 1992, nr. C-131/91 ('K' Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-4513

1993

HvJ EG 4 mei 1993, nr. C-17/92 (Fedicine), Jur. 1993, blz. I-2239
HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608
HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (Lubbock Fine), BNB 1999/193

1994

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271
HvJ EG 27 april 1994, nr. C-393/92 (Gemeente Almelo e.a.), NJ 1995, 93

1995

HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030
HvJ EG 10 mei 1995, nr. C-384/93 (Alpine Investments), Jur. 1995, blz. I-1141.
HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, blz. 2932
HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62

1996

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396
HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32
HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120
HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034
HvJ EG 27 juni 1996, nr. C-107/94 (Asscher), BNB 1996/350
HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38
HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653
HvJ EG 26 september 1996, nr. C-327/94 (Dudda), V-N 1997, blz. 1225

1997

HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386
HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662
HvJ EG 6 maart 1997, nr. C-167/95 (Linthorst), V-N 1997, blz. 1400
HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Süzen), Jur. 1997, blz. I-1259
HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (Futura Participations), FED 1998/365
HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-63/96 (Skrípalle), V-N 1998/6.27
HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606
HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933
HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-334/95 (Krüger), Jur. 1997, blz. I-04517
HvJ EG 16 september 1997, nr. C-145/96 (Von Hoffmann), V-N 1997, blz. 3865
HvJ EG 23 oktober 1997, nr. C-158/94 (Commissie/Italië), NJ 1998, 760
HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste), V-N 1998/5.17

1998

HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14
HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19
HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18
HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-264/96 (ICI), BNB 1998/420
HvJ EG 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), V-N 1998/59.20
HvJ EG 27 oktober 1998, nr. C-51/97 (Réunion européenne SA), NJ 2000, 156
HvJ EG 12 november 1998, nr. C-149/97 (Institute of the Motor Industry), V-N 1998/59.21
HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur. 1998, blz. I-08237

1999

HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224
HvJ EG 8 juli 1999, nr. C-254/97 (Baxter), Jur. 1999, blz. I-4809
HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395
HvJ EG 21 september 1999, C-307/97 (Saint Gobain), BNB 2000/75
HvJ EG 14 oktober 1999, nr. C-223/98 (Adidas), Jur. 1999, blz. I-7081

2000

HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297
HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12
HvJ EG 13 april 2000, nr. C-251/98 (Baars), BNB 2000/242
HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118
HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schloßstraße), V-N 2000/44.21
HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), V-N 2000/43.17
HvJ EG 12 juli 2000, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182
HvJ EG 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Monte dei Paschi di Siena), FED 2000/615
HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25
HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (Commissie-Nederland), FED 2001/205
HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179
HvJ EG 28 november 2000, nr. C-88/9 (Roquette Frères), blz. I-10465
HvJ EG 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland Stärke), BNB 2003/169

2001

HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26
HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-240/99 (Skandia), V-N 2001/22.19
HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-397/98 en C-410/98 (Metallgesellschaft), Jur. 2001, blz. I-1727
HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-415/98 (Bakcsi), BNB 2001/200
HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16

Hvj EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 en C-323/99 (Fischer/Brandenstein), FED 2001/609
Hvj EG 14 juni 2001, nr. C-191/99 (Kvaerner), Jur. 2001, blz. I-4447
Hvj EG 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17
Hvj EG 3 juli 2001, nr. C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21
Hvj EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182
Hvj EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), FED 2002/31
Hvj EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396
Hvj EG 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20
Hvj EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC), FED 2002/192

2002

Hvj EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30
Hvj EG 11 juli 2002, nr. C-60/00 (Mary Carpenter), NJ 2003, 282
Hvj EG 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Librexim), BNB 2003/158
Hvj EG 17 september 2002, nr. C-334/00 (Fonderie Officine Meccaniche Tacconi SpA), Jur. 2002, blz. I-7357
Hvj EG 5 november 2002, nr. C-208/00 (Überseering), FED 2003/446
Hvj EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (X en Y), BNB 2003/221
Hvj EG 12 december 2002, nr. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), BNB 2003/170

2003

Hvj EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123
Hvj EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171
Hvj EG 8 mei 2003, nr. C-269/00 (Seeling), BNB 2004/1
Hvj EG 5 juni 2003, nr. C-438/01 (Design Concept), V-N 2003/30.23
Hvj EG 12 juni 2003, nr. C-112/00 (Eugen Schmidberger), NJ 2004, 56
Hvj EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG Kraftfahrzeuge Factory GmbH), FED 2003/513
Hvj EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552
Hvj EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (Bosal), BNB 2003/344
Hvj EG 30 september 2003, nr. C-167/01 (Inspire Art), Jur. 2003, blz. I-10 155
Hvj EG 6 november 2003, nr. C-45/01 (Dornier), V-N 2003/58.18
Hvj EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11
Hvj EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

2004

Hvj EG 11 maart 2004, nr. C 9/02 (Lasteyrie du Saillant), BNB 2004/258)
Hvj EG 1 april 2004, nr. C-320/02 (Stenholmen), V-N 2004/20.19
Hvj EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (Sudholz), V-N 2004/24.16
Hvj EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285
Hvj EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260
Hvj EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286
Hvj EG 29 april 2004, nr. C-152/02 (Terra Baubedarf), FED 2004/707
Hvj EG 27 mei 2004, nr. C-68/03 (Lipjes), BNB 2006/46
Hvj EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), FED 2004/654
Hvj EG 18 november 2004, nr. C 284/03 (Temco Europe), V-N 2005/21.20
Hvj EG 14 december 2004, nr. C-309/02 (Radlberger), NJ 2005, 377

2005

Hvj EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22
Hvj EG 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I/S Fini H), FED 2005/72
Hvj EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124
Hvj EG 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), V-N 2005/15.10

HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2005/17.11
HvJ EG 10 maart 2005, nr. C-39/04 (Laboratoires Fournier), nog niet gepubliceerd
HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229
HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16
HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL), V-N 2005/32.26
HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313
HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (Kingscrest), V-N 2006/29.19
HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen), V-N 2005/30.17
HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens), BNB 2005/284
HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco/Newman), V-N 2005/37.21
HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115
HvJ EG 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23
HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (Sevic), V-N 2006/7.27
HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2005/72
HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19

2006

HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen e.a.), V-N 2006/7.20
HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172
HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184
HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), V-N 2006/18.25
HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG), V-N 2006/21.18
HvJ EG 2 mei 2006, nr. C-341/04 (Eurofood), nog niet gepubliceerd
HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15
HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Kittel), V-N 2006/42.13
HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach Caravan Sales), V-N 2006/41.16
HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (United Utilities), V-N 2006/41.14
HvJ EG 14 september 2006, nr. C-72/05 (Wollny), V-N 2006/50.13

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

1979

EHRM 13 juni 1979, NJ 1980/462 (Marckx/België)

1995

EHRM 28 september 1995 (Spadea en Scalabrino/Italië), Series A vol. 315B, § 28

1999

EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (Della Cija/ Italië), BNB 2002/398

Hoge Raad der Nederlanden

1940

HR 20 november 1940, B. 7250

1941

HR 2 april 1941, B. 7316

1950

HR 29 maart 1950, B. 8802

1952

HR 29 oktober 1952, B. 9298

1955

HR 21 januari 1955, NJ 1959, 53 (Forumbank)

HR 12 oktober 1955, nr. 12 538, BNB 1955/360

1956

HR 20 januari 1956, NJ 1956, 335

1961

HR 8 maart 1961, nr. 14 368, BNB 1961/134

1967

HR 27 december 1967, nr. 15 772, BNB 1968/70

1968

HR 12 januari 1968, NJ 1968, 274 (Teixeira de Mattos)

1976

HR 2 april 1976, NJ 1976, 450 (Modehuis Nolly)

1978

HR 10 februari 1978, nr. 11 186, NJ 1979, 338 (Nieuwe Matex)

1980

HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44

1984

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

1985

HR 6 oktober 1985, nr. 23 026, BNB 1986/45

1986

HR 6 november 1986, nr. 23 026, BNB 1986/45

1987

HR 4 februari 1987, nr. 23 945, BNB 1987/147

HR 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203

HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189

1988

HR 3 februari 1988, nr. 24 101, BNB 1988/45

HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147

HR 15 juni 1988, nr. 24 881, BNB 1988/258

HR 14 september 1988, nr. 25 061, BNB 1988/320

1989

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

HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245

1990

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

HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272

HR 31 oktober 1990, nr. 26 018, FED 1990/889

1991

HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222

HR 4 september 1991, nr. 26 871, BNB 1991/314

HR 4 september 1991, nr. 27 227, BNB 1992/2

HR 21 november 1991, nr. 26 362, BNB 1991/19

HR 27 november 1991, nr. 26 156, FED 1992/70

HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115

1992

HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123

HR 29 april 1992, nr. 27 714, BNB 1992/224

HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366

HR 16 september 1992, nr. 27 162, V-N 1992, blz. 3215

HR 4 december 1992, nr. 14 824, NJ 1993, 271 (Meijers-Mast)

1993

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

HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256

HR 23 juni 1993, nr. 28 962, BNB 1993/263

HR 8 september 1993, nr. 28 849, BNB 1993/306

1994

HR 22 juni 1994, nr. 29 870, BNB 1994/307

HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319

HR 23 september 1994, nr. 15 412, NJ 1996, 461 (Kas-Associatie/Drying)

1995

HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216

HR 28 juni 1995, nr. 29 435, BNB 1996/108

1996

HR 17 april 1996, nr. 31 030, BNB 1996/230

HR 29 mei 1996, nr. 30 774, BNB 1996/232

HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391

HR 3 september 1997, nr. 32 570, BNB 1999/247

HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, BNB 1996/394

HR 9 oktober 1996, nr. 31 104, BNB 1996/379

1997

HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301

HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397

HR 15 juli 1997, nr. 30 193, BNB 1997/387

1998

HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181
HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302
HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, FED 1999/49
HR 26 augustus 1998, nr. 33 596, BNB 2000/156
HR 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50
HR 26 augustus 1998, nr. 33 662, BNB 1999/51
HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105
HR 23 december 1998, nr. 33 766, BNB 1999/76

1999

HR 17 februari 1999, nr. BNB 1999/133
HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373
HR 28 april 1999, nr. 34 448, FED 1999/696
HR 28 april 1999, nr. 33 562, BNB 1999/256
HR 26 augustus 1999, nr. 33 595, BNB 1999/302
HR 1 september 1999, nr. 34 505, BNB 1999/440
HR 29 september 1999, nr. 34 774, V-N 1999/47.22
HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128

2000

HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129
HR 1 maart 2000, nr. 35 206, BNB 2000/294
HR 1 maart 2000, nr. 35 206, FED 2000/227

2001

HR 14 maart 2001, nr. 36 257, BNB 2001/213
HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296
HR 10 augustus 2001, nr. 36 741, BNB 2001/356
HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29
HR 26 oktober 2001, nr. C 99/194, JOR 2002/2
HR 2 november 2001, nr. 36 519, BNB 2002/37
HR 21 december 2001, nr. C 99/341, RvdW 2002, 6, JOR 2002/38 (Sobi/Hurks)

2002

HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141
HR 22 maart 2002, nr. 33 562, FED 2002/272
HR 26 april 2002, nr. 35 775, BNB 2002/275
HR 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212
HR 3 mei 2002, nr. 36 976, BNB 2002/276
HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287
HR 12 juli 2002, nr. 37 426, BNB 2002/327
HR 27 september 2002, nr. 34 631, BNB 2003/41

2003

HR 31 januari 2003, nr. 37 777, BNB 2003/140
HR 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191
HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197
HR 11 april 2003, nr. 37 897, BNB 2003/210
HR 11 april 2003, nr. 38 086, BNB 2003/265
HR 11 april 2003, nr. 38 125, BNB 2003/266
HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216

HR 26 september 2003, nr. 38 573, BNB 2003/354
HR 3 oktober 2003, nr. 38 661, BNB 2004/8
HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66

2004

HR 30 januari 2004, nr. 37 859, BNB 2004/164
HR 20 februari 2004, nr. 39 136, BNB 2004/169
HR 16 april 2004, nr. 39 829, BNB 2004/220
HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287
HR 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316
HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363
HR 24 september 2004, nr. 37 137, BNB 2005/4
HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2005/72
HR 24 september 2004, nr. 39 537, BNB 2006/163
HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6
HR 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430
HR 19 november 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76

2005

HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223
HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230
HR 17 juni 2005, nr. 40 377, BNB 2005/274
HR 7 oktober 2005, nr. 36 740, BNB 2006/47

2006

HR 27 januari 2006, nr. 41 316, BNB 2006/312
HR 10 februari 2006, nr. 37 800, BNB 2006/125
HR 10 maart 2006, nr. 41 811, V-N 2006/15.19
HR 9 juni 2006, nr. 42 426, BNB 2006/313
HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, BNB 2007/71

2007

HR 9 februari 2007, nr. 40 533, NTFR 2007/309

Tariefcommissie

1944

TC 21 februari 1944, nr. 2955 O, B. nr. 8000

1946

TC 5 augustus 1946, nr. 3186 O, B. nr. 8214

1953

TC 28 juni 1953, nr. 7111 O, BNB 1953/286

1961

TC 28 november 1961, nr. 9454 O, BNB 1962/113

1977

TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (loonslaggers)

1994

TC 21 december 1994, nr. 12 986, UTC 1995/23

Gerechtshoven

Hof Amsterdam

Hof Amsterdam 6 september 1983, nr. 1643/81, BNB 1985/96
Hof Amsterdam 12 augustus 1985, V-N 1986, blz. 711
Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85
Hof Amsterdam 30 juni 1997, nr. 95/3524, V-N 1998/13.22
Hof Amsterdam 5 maart 2001, nr. 00/01209, V-N 2001/30.34
Hof Amsterdam 11 maart 2002, nr. 01/1562, V-N 2002/36.26
Hof Amsterdam 22 september 2003, nr. 02/5891, V-N 2003/49.4
Hof Amsterdam 3 oktober 2004, nr. 02/01317, FED 2004/616
Hof Amsterdam 28 april 2005, nr. 02/6250, V-N 2005/43.23
Hof Amsterdam 28 augustus 2006, nr. 04/03813, V-N 2006/45.13.

Hof Arnhem

Hof Arnhem 13 april 1995, nr. 94/0924, Infobulletin 1995/886
Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/00006, V-N 2003/16.25
Hof Arnhem 3 mei 2004, nr. 03/0871, NTFR 2004/866

Hof Leeuwarden

Hof Leeuwarden, 15 december 1995, nr. 95/0276, V-N 1996, blz. 1193

Hof's-Hertogenbosch

Hof's-Hertogenbosch 13 november 1989, NJ 1990, 520
Hof's-Hertogenbosch 9 december 1997, nr. 95/1273, V-N 1999/27.16
Hof's-Hertogenbosch 14 augustus 2001, nr. 98/3592, V-N 2001/56.23
Hof's-Hertogenbosch 9 augustus 2002, nr. 00/02792, V-N 2002/47.4.11
Hof's-Hertogenbosch 29 juli 2004, nr. 02/1257, V-N 2004/63.24
Hof's-Hertogenbosch 9 september 2005, nr. 02/01596, V-N 2006/11.1.8

Hof's-Gravenhage

Hof's-Gravenhage 16 september 1986, nr. 2756/84, V-N 1987, blz. 562
Hof's-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129
Hof's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 96/0360, V-N 1997, blz. 4604
Hof's-Gravenhage 11 juli 1997, nr. 96/0360, FED 1997/607
Hof's-Gravenhage 3 september 1997, nr. 95/2491, V-N 1998/4.14
Hof's-Gravenhage 15 oktober 1997, nr. 95/4086, V-N 1998/48.22
Hof's-Gravenhage 6 mei 1998, V-N 1998/38.15
Hof's-Gravenhage 17 juni 1998, nr. BK-96/02279, FED 1998/624
Hof's-Gravenhage 28 september 1999, JOR 1999/252 (Vlimeta BV)
Hof's-Gravenhage 14 oktober 2005, nr. 05/0194, V-N 2006/ 47.18

Rechtbanken

Rechtbank Breda

Rechtbank Breda 6 april 2006, nr. AWB05/4159, NTFR 2006/984
Rechtbank Breda 30 oktober 2006, nr. AWB06/453, NTFR 2006/1794

Duitsland

BFH 26 februari 1959, V 209/56 U, BStBl III 1959, 204, BFHE 68, 538
BFH 21 februari 1963, V 162/60, HFR 1963, 309
BFH 24 oktober 1963, V 24/61, HFR 1964, 143
BFH 15 januari 1987, V R 3/77, UR 1987, 261
BFH 20 januari 1988, X R 48/81, UR 1988, 309
BFH 28 september 1988, X R 6/82, UR 1989, 90
BFH 9 oktober 2002, V R 64/99, BFH/NV 2003, 128 (130)

Verenigd Koninkrijk

Osman v. C.&E. Commissioners, [1989] S.T.C. 596
High Court of Justice (Chancery Division) 23 March 2006, [2006] EWHC 593 (Ch)

TREFWOORDENREGISTER

Er wordt verwezen naar onderdelen.

A

aandelenfusie	3.7.2, 7.4.8.1, 7.4.8.3, 7.4.8.3.1, 7.4.8.3.3
aan-en-door-gedachte	7.9.5, 7.9.7
aankoop van aandelen	7.4.8.3.2
aard concernhandelings	3.7.1
ABC-transactie	6.7.5, 6.10.4
accountants	7.4.4
achtergestelde leningen	5.2.10.4, 7.4.5.4
administratieve vereenvoudiging	5.8.1, 5.8.5.2, 5.8.9
adviesbureaus	7.4.4
adviesdiensten	6.2, 7.4.4, 7.4.6.1, 7.4.7.3, 7.7.5
advisering	1.5.5, 3.6.4, 3.7.2, 5.2.9, 7.1, 7.2, 7.4.1, 7.4.3, 7.4.4, 7.11, 8
advocaten	7.4.4
afnemer van de prestatie	3.3.4, 6.8.5.3, 6.16, 6.16.1, 6.16.2, 6.16.3, 6.16.4, 6.17, 7.3.5, 7.4.7.3, 7.4.9.2.1, 7.8.7, 8
afsplitsing	7.4.8.6.1
af trek van voorbelasting	6.15
agent	5.2.6, 5.6
agentuurovereenkomst	5.6.1, 7.8.2.2, 7.8.3, 7.8.4
algemeenheid van diensten	6.8.4
algemeenheid van goederen	3.6.4, 6.7.6.1, 6.7.7, 6.8.4, 7.4.8.2, 7.4.8.3.3, 7.4.8.4.2
algemene kosten	6.7.7, 7.4.5.2, 7.4.8.3.2, 7.4.8.3.3, 7.4.8.5.2, 7.4.9.1.2
algemene verbruiksbelasting	2.5, 5.1, 5.2.2.1, 5.2.2.2, 5.2.2.3, 5.2.3, 5.2.4.2, 5.2.10.2, 5.8.9, 5.9, 6.1, 6.2, 6.4.3, 6.5, 6.6, 6.7.3, 6.7.4.1, 6.9, 6.13.2, 6.14.3, 6.16.2, 6.16.3, 6.17, 7.1, 7.3.2, 7.3.5, 7.4.2, 7.4.3, 7.4.4, 7.4.6.1, 7.4.8.3.3, 7.5, 7.6.5, 7.6.6, 7.6.7, 7.7.4, 7.7.6, 7.8.8.2, 7.10.4, 7.11, 8
als zodanig	4.7
arbitrage	7.4.7.4
arbitrageregeling	6.10.2, 7.4.7.4
'arm's length'-beginsel	3.6.3, 3.7.4.3.1, 5.2.10.2, 5.3.3, 7.3.2
art. 23 vergunning	7.6.5
art. 23-vergunning	6.11.3
assurantiemakelaars	7.8.8.1

B

bankrekening	5.2.5
bedrijfsfusie	3.7.2, 7.4.8.1, 7.4.8.2, 7.4.8.3.3
bedrijfsfusiefaciliteit	3.7.4.3.1
bedrijfskolom	6.13.2, 6.14.2
bedrijfsmatige handel in effecten	5.2.6, 7.4.8.3.3
begin van de belastingplicht	4.9

Beherschung	5.8.4.2, 5.8.7.1, 5.8.7.2, 5.8.7.3, 5.9
belastbare diensten	6.8.2
belastingneutraliteit	1.2, 4.1, 4.4.4, 6.7.2.3, 6.8.3.2
belastingplicht agent	5.6.2
belastingplicht commissionair	5.7.2
belastingplicht limited risk distributor	5.5.2
belastingplicht verkoopmaatschappij	5.4.2
belastingplichtige	5.2.2, 5.2.2.2, 5.2.2.3
beleggen	5.2.2.2, 5.2.6, 5.2.7
belegging	5.2.2.2
beleggingsinstelling	5.2.2.1, 5.2.4.4, 5.2.7, 6.14.3
bemiddeling	5.6.1, 7.8.4, 7.8.5
bemiddeling bij diensten	7.8.7
bemiddeling bij levering van goederen	7.8.6
bemiddelingsovereenkomst	5.6.1, 7.8.2.2
beoogde object van heffing	2.5
beoogde subject van heffing	2.5
beschermingsmotief	1.5.2
beschikkingseis	5.8.3, 5.8.8
beschikkingsmacht	6.11.1
bestanddelen-leer	6.9
bestedingsbelasting	2.5, 6.4.3
bestemmingslandbeginsel	6.2, 6.10.2, 6.11.2, 7.4.3, 7.8.6.2, 7.8.7
bestuursautonomie	3.2.3.3
beursgang	7.4.9.1.1, 7.4.9.1.2
bevoegdheden eigenaar	6.7.4.2
bezwarende titel	6.4.1
bijkomende dienstverlening	7.6.8, 7.7.7, 7.9.7
bloot eigendom	6.7.2.3
bodies corporate	5.8.4.1, 5.8.6, 5.8.7.2
body corporate	5.8.6
bonusaandelen	7.4.9.1.1
buitenlands hoofdhuys	7.10.5
buy-sell structuur	5.7.1, 7.6.2, 7.6.3, 7.6.4, 7.6.5, 7.6.6, 7.7.1, 7.7.2, 7.7.3, 7.7.4, 7.7.5, 7.9.1, 7.9.2.3.1
C	
cashflowvoordeel	5.8.5.2
celen	6.7.2.2
cognossementen	6.7.2.2
centrale	5.8.7.2
centrale leiding	1.1, 3.2.3.1, 3.2.3.3, 3.2.4, 3.3.1, 3.3.2, 3.3.3, 3.3.4, 3.5.1, 3.7.2, 3.7.4.2, 3.7.4.3.1, 3.7.4.3.2, 5.2.7, 5.8.4.1, 5.8.7.2, 5.8.7.4, 7.4.3, 8
'chaos'-argument	7.4.7.3
combinaties van handelingen	6.9
commercieel oogmerk	4.5.3
commissieovereenkomst	7.9.2.2, 7.9.4.2
commissionair	5.7
commissionairstructuur	5.7.1, 7.9.2.3.1
communautaire begrippen	3.5.4.4, 5.8.7.1, 5.9, 6.7.4.2, 7.9.6, 8
complexbenadering	5.8.7.1, 5.8.7.2, 5.9, 8
concern	3.2.4
concernbelang	3.3.2, 3.7.2
concerndienst	7.4.6.1
concerngedachte	3.5.4.3, 3.5.4.4, 3.7.4.3.2, 3.7.4.3.3, 5.2.4.3, 5.2.5, 5.8.4.1, 5.8.4.2, 5.8.5.1, 5.8.5.2, 5.8.7.1, 5.8.7.2, 5.8.7.3, 5.8.9, 5.9, 8
concernkosten	7.4.6.1
concernrecht	3.3.1, 3.8
concerntoets	5.9, 8

concurrentievervalsing	5.8.5.1
consumptiebelasting	2.4
consumptieve sfeer	5.2.2.3, 5.2.8.2
contractsvrijheid	6.16.2, 6.17, 7.4.7.3, 8
contractuele fusie	7.4.8.1, 7.4.8.5, 7.4.8.5.1, 7.4.8.5.2
'control'-gedachte	5.8.4.1, 5.8.7.1, 5.8.7.4
criterium van de beschikkingsmacht	6.16.3
criterium van de rechtsbetrekking	6.16.2
cumulatief (cascade)stelsel	6.15
D	
daytraders	5.2.6
deelneming	5.2.2.2
deelnemingsvrijstelling	3.7.4.3.1, 3.7.4.3.3
deposito	5.2.5
derivatieve verkrijging	6.7.3
diefstal	6.7.3, 6.7.4.2
dienstbaarheids criterium	4.5.4
diensten	3.6.4, 4.4.2, 6.8, 6.8.2
dienstencommissie	6.8.3.1, 7.7.5, 7.9.5
directeur-grootaandeelhouder	1.5.1, 3.3.1, 4.3.1
directievoering	7.4.3
distributieovereenkomst	7.6.2, 7.7.2
dividend	7.4.2
divisie- of groepsholding	5.2.1
dochtervennootschap	3.5.3.1, 3.7.3.1, 5.3.1
doorberekeningsgedachte	7.4.6.1, 7.6.7, 7.7.6, 7.9.6, 7.11, 8
doorleveringsleer	7.9.4.1
douanewaarde	6.11.1
double dip	7.4.3
double taxation	7.4.3
draagkrachtbeginsel	2.4
dubbele belastingheffing	7.4.7.1
duurzaamheid	4.4.4
E	
economische activiteit	4.1, 4.4, 4.5.1
economische eenheid	3.2.3.4
economische eigendom	6.7.4.3
economische verbondenheid	5.8.7.3, 5.9, 7.4.8.6.2, 8
economische vestiging erfpachtrecht	6.7.2.3
eenieder	4.1, 4.2
eenmalige kostendoorberekening	5.2.9
eenmanszaak	1.5.2
effectenhandelaar	5.2.6, 5.2.7, 5.9, 7.4.9.1.1
effectenmakelaar	5.2.6, 7.4.8.3.3
eigen vermogen	5.2.10.1, 7.4.2
einde belastingplicht	4.9
elektriciteit	6.10.4
emissie	3.7.2, 5.2.7, 5.2.10.1, 7.3.1, 7.4.9.1.1, 7.4.9.1.2, 7.4.9.1.3, 7.4.9.2.2
enkelvoudige vennootschap	1.5.2, 7.6.5, 7.6.7, 7.7.4, 7.7.6, 7.8.6.1, 7.8.6.2, 7.8.7, 7.8.8.2, 7.11, 8
enkelvoudige vennootschappen	7.1, 7.2, 7.10.2, 7.11
entiteit	4.2
ermissie	7.4.9.1.1
evenredige aftrek	6.15
exploitatie	5.2.10.2
exploitatie van (on)lichamelijke zaken	4.4.4
externe neutraliteit	6.11.1, 8

F

factor	7.4.9.2.2
familieconcerns	1.5.1
feitelijke element	6.17, 8
fictieve diensten	6.8.3.1
fictieve intracommunautaire transactie	7.10.5
fictieve leveringen	6.8.3.1
finance lease	6.7.6.2
financiële verbondenheid	5.8.7.2, 5.8.7.3, 5.8.7.4
financiering	3.7.2, 5.2.10.1
financieringsfunctie	1.5.5
first sale for export	7.6.5
fiscaal rationele oplossing	4.8.2, 5.6.2
fiscaal voordeel	5.8.5.2
fiscale beleggingsinstelling	5.2.2.1
fiscale eenheid	3.5.4.4, 3.7.4.3.1, 3.7.4.3.2, 3.7.4.4, 5.8, 5.8.1
fiscale kwalificatie	5.2.8.2, 6.16.2, 6.16.4, 6.17, 7.3.5, 7.4.7.3, 7.11, 8
fiscale motief	1.5.2
fiscale neutraliteit	4.6, 5.2.3
fiscale rationaliteit	4.8.2
forfaitaire maatstaf	7.4.6.1
fraude	4.9
functionele structuur	1.5.3
extern karakter	1.5.4
intern karakter	1.5.5
fusie	7.4.8.1
fusie door oprichting	7.4.8.4.1
fusie door overneming	7.4.8.4.1

G

gas	6.10.4
geconsolideerde kredietverlening	5.2.10.1, 5.2.10.2, 7.4.5.1, 7.4.5.2, 7.4.9.2.1
gegarandeerde emissie	7.4.9.1.3
geknipte houdstervennootschappen	5.2.8.1
gemeenschappelijke klantenkring	5.8.7.1, 5.8.7.3
geografische beperking	5.8.5.1, 5.8.7.2
geografische reikwijdte	5.8.5
'gepaard gaan met'-eis	5.2.4.3
gezamenlijke eigendom	6.7.2.3
global contracting	3.7.2, 7.1, 7.4.7, 7.4.7.1, 7.4.7.2, 7.4.7.3, 7.4.7.4, 7.11, 8
global contracts	5.2.9, 7.4.1, 7.4.7.1, 7.4.7.2, 7.4.7.3
goederencommissionair	7.9.4
grensoverschrijdende fiscale eenheid	5.8.5.1, 5.8.5.2, 5.8.9, 5.9, 7.4.3, 7.4.4, 8
grensoverschrijdende fusie	7.4.8.4.1
groep	3.2.2, 3.7.4.2
groepsbegrip	3.2.2

H

handelingen om niet	4.4.2
handelingen om niet of tegen een 'te lage' vergoeding	
naast handelingen onder bezwarende titel	4.5.4
handelingen tegen een 'te lage' vergoeding	4.5.2
handelingen tegen een onzakelijke vergoeding	4.5.3
handelingen uitsluitend om niet	4.5.1
heffingsbevoegdheid	5.8.5.2, 6.2, 6.10.2
herkapitalisatie	7.4.9.1.1
herplaatsing	7.4.9.1.3
herplaatsing van aandelen	7.4.9.1.3

het begrip 'concern'	3.2
holdingresolutie	5.2.4.2, 5.2.4.3, 5.8.4.2
hoofdelijke aansprakelijkheid	5.2.10.1, 5.8.8
hoofdhuis	4.3.2, 4.4.2, 4.8.1, 4.8.2, 5.8.3, 5.8.6, 6.8.5, 6.8.5.1, 6.8.5.2, 6.8.5.3, 6.10.3, 6.17, 7.4.7.3, 7.10.5, 8
hoofdkantoorfunctie	1.5.5
hoofdkantoorkosten	3.7.2, 5.2.9, 7.4.6.1
houden van aandelen	5.2.3, 5.2.4.2, 7.4.2
houdstervennootschap	3.5.2, 3.7.2, 5.2, 5.8.4.2
I	
ICBE	5.2.7
identificeerbare verbruiker	6.5, 6.16.3, 6.17
incidenteel belastingplichtige	4.6
incidentele handelingen	4.6
individualiseerbaar voordeel	6.4.2, 6.5, 6.17
informatieverschaffing	7.4.4
informatieverwerking	7.4.4
informele kapitaalstorting	3.7.4.3.1, 5.2.8.2, 7.3.2, 7.4.6.4
ingenieurs	7.4.4
inkoop van eigen aandelen	7.4.9.1.1
inkoopagent	7.8.1
inkoopcommissionair	7.9.2.3.2
inmenging	5.2.4.2, 5.2.4.3
instructiebevoegdheid	3.2.3.3
instructierecht	3.2.3.3
intellectuele eigendomsfunctie	1.5.5
intercompany-leningen	4.5.3, 4.5.4
intercompanyprestaties	5.2.8.2
interne dienst	5.8.5.2, 5.8.6, 5.8.9, 5.9, 6.7.6.2, 6.7.6.3, 6.8.3.2, 6.8.3.3, 6.8.5.3, 6.16.4, 6.17, 7.10.5, 8
interne werkzaamheden	4.4.2
intracommunautair handelsverkeer	7.8.6.2
intracommunautaire leveringen	6.10.2, 6.10.4, 6.14.2
intracommunautaire transacties	6.10.1
intracommunautaire verwervingen	3.6.4, 4.4.2, 6.10.2, 6.10.3, 6.10.4, 6.14.2
investeringsgoederen	4.6, 4.7, 6.3, 6.6, 6.7.6.2
invoer	3.6.4, 4.4.2, 6.11.1
J	
juridisch zelfstandige entiteiten	3.2.3.2
juridische element	6.7.4.2, 6.7.5, 6.17, 8
juridische fusie	3.7.2, 6.7.3, 6.17, 7.4.8.1, 7.4.8.4, 7.4.8.4.1, 7.4.8.4.2, 7.4.8.6.1, 7.4.8.6.2, 8
juridische splitsing	6.7.3, 7.4.8.1, 7.4.8.6, 7.4.8.6.1, 7.4.8.6.2
K	
kapitaalinbreng	5.2.7
kapitaalsbelasting	2.4, 3.2.2, 5.2.7
kapitaalsrelatie	7.3.2
kapitaalvennootschap	1.5.2, 3.2.3.2
ketentransactie	6.7.4.2, 6.7.5, 6.10.4, 6.11.2
kinderopvang	7.9.6
koepelvrijstelling	7.4.6.1
kosten voor gemene rekening	7.4.6.1
kostendoorberekening	3.7.2, 5.2.9
kredietverlening	5.2.10.1

L

labellen	5.2.8.2, 7.4.6.2, 7.4.6.4, 7.11, 8
labelling	5.2.8.2
lastgeving	5.6.1
lastgevingsovereenkomst	7.6.2, 7.8.2.2, 7.9.2.2
leasefunding	7.4.5.4
leasing	6.7.6.2
leer der directe verkrijging	7.9.2.3.2
leer van de directe verkrijging	7.8.8.2, 7.9.4.1
leer van de directe vervreemding	7.8.8.2, 7.9.2.3.3, 7.9.4.1
levering van goederen	3.6.4
leveringen van goederen	4.4.2
leveringscondities	6.12.1
lichamelijke zaken	6.7.2.1, 6.7.2.3
limited risk distributor	5.5, 5.5.1, 7.7.1
liquidatiehandeling	4.9
loontrekkenden	4.3.1

M

maatstaf van heffing	6.13.1, 7.3.4
management	1.5.5, 3.6.4, 3.7.2, 5.2.4.3, 5.2.9, 7.1, 7.2, 7.4.1, 7.4.3, 7.4.4, 7.11, 8
managementdiensten	5.8.3, 7.4.3, 7.4.5.2, 7.8.7
managementfunctie	1.5.5
managementovereenkomst	7.3.1, 7.4.3
marketingfunctie	1.5.5
maximaal rendement	4.5.3
middellijke vertegenwoordiging	5.7.1, 7.9.2.2
minimum vergoeding	6.7.6.2, 6.8.3.2
minimumkapitaal	3.5.3.2
misbruik	4.9, 5.8.3
misbruik van recht	3.8, 5.2.8.2, 6.7.4.1, 6.16.2, 6.16.4, 6.17, 7.3.5, 7.4.5.4, 7.4.7.3, 7.11, 8
modale consument	6.6, 6.9, 7.8.9, 7.9.7
moeien	5.2.4.2, 5.2.4.3
moeiende houdstervennootschap	5.2.4, 5.2.4.1
multinational	1.1, 3.2.1, 3.2.2, 5.8.7.1, 7.9.4.1

N

nauw samenhangende diensten	7.8.8
ne-bis-in-idem-beginsel	3.7.4.3.3
nevenschikkingsconcern	3.5.1, 7.4.8.5.1
niet-leveringsbeginsel	6.7.7
niet-liquidatie-vereiste	6.7.7
normaal vermogensbeheer	5.2.2.1, 5.2.6
normale prijs	7.4.6.3, 7.7.5
normale waarde	3.7.4.4, 3.8, 5.2.8.2, 6.8.3.3, 6.13.2, 7.3.4, 7.4.2, 7.4.5.4, 7.4.6.2, 7.4.6.4

O

objectieve maatstaf	7.3.4
obligaties	4.4.4, 5.2.6, 5.2.10.2
onderaanneming	5.2.9
onderhandse emissie	7.4.9.1.1
ondernemer	5.2.2.1
ondernemingen	3.6.2
ondernemingsrecht	3.4.2
ondernemingsvorm	1.2, 1.4, 3.1, 3.2.3.4, 3.3.1, 5.2.3, 5.2.4.2, 5.2.10.2, 5.8.2, 5.8.9, 5.9, 7.10.2, 8
onderschikkingsconcern	3.5.1

onmiddellijke vertegenwoordiging	7.8.2.2, 7.8.5
onttrekking	4.5.2, 6.7.6.2, 6.7.6.3, 6.8.3.1, 6.11.3, 6.13.1
onzakelijke condities	5.2.10.2
oogmerk	4.1
op- of afslagvergoeding	5.2.7
openbare emissie	7.4.9.1.1
'opgaan in'-principe	5.8.5.1
'opgaan in'-systeem	5.8.4.1
optie voor belastingheffing	6.14.3
organisatiestructuren	3.5.1
organisatorische verbondenheid	3.5.4.4, 5.8.4.2, 5.8.7.1, 5.8.7.4, 5.8.9, 5.9, 7.4.8.6.2, 7.10.3, 8
Organschaft	3.5.4.4, 5.8.2, 5.8.4.2, 5.8.7.1, 5.8.7.2, 5.8.7.3, 5.8.8, 5.8.9
'Organschaft'-gedachte	5.8.2, 5.8.7.1, 5.8.7.3, 7.10.1, 8
'Organschafts'-gedachte	7.10.3
Organträger	5.8.1, 5.8.4.1, 5.8.4.2, 5.8.5.1, 5.8.6, 5.8.7.1, 5.8.7.3, 5.8.7.4
originare verkrijging	6.7.3
overbrenging	6.10.3
overeenkomst van opdracht	7.9.2.2
overgangssysteem	6.10.1
overgenomen emissie	7.4.9.1.3
overheid	2.6, 3.4.1, 3.6.1, 6.3, 6.7.6.2
overnamehoudstervennootschap	7.4.4
P	
paraplukredietverlening	5.2.10.1, 5.2.10.3, 7.4.5.1, 7.4.5.3
particuliere belegger	5.2.2, 5.2.2.1, 5.2.2.2, 5.2.2.3, 5.2.4.2
particuliere consument	2.5, 2.6, 5.1, 5.2.2.3, 5.2.3, 5.2.4.2, 5.2.4.3, 5.3.2, 5.8.9, 5.9, 6.13.2, 8
partijautonomie	6.16.2
pensioenfonds	5.2.5, 5.2.6
pensioenverzekeraar	5.2.5
plankvennootschap	5.3.2
preferente aandelen	5.8.7.2
primaire vestiging	4.8.2, 5.8.6, 7.10.5
primaire vestigingsplaats	4.8.1
prioriteitsaandelen	5.8.7.2
pro rata	6.15
productie- en handelsketen	5.2.2.3
productieketen	5.2.2.2
productieve schakels	4.1, 5.2.2.2, 5.2.2.3, 5.2.4.2, 5.2.4.3, 5.9, 8
productieve sfeer	5.2.2.3, 5.2.8.2
R	
raadgevende personen	7.4.4
raamcontract	3.7.2
raamovereenkomst	7.4.7.2
rechten op onroerende goederen	6.7.2.3
rechtsbetrekking	6.4.2, 6.4.3, 6.7.5, 6.16.1, 6.16.2, 6.16.3, 6.16.4, 6.17, 7.3.5, 7.4.7.3, 7.8.4, 7.9.2.2, 8
rechtsground	2.2, 2.3
rechtsgroundslag	2.2, 2.4
rechtskarakter	2.2, 2.5, 2.6, 3.4.4, 4.4.4, 5.1, 5.2.2.2, 5.2.2.3, 5.2.3, 5.2.4.2, 5.2.8.1, 5.3.2, 5.8.9, 5.9, 6.1, 6.4.3, 7.1, 7.3.2, 7.6.5, 7.6.7, 7.7.4, 7.7.6, 7.8.6.1, 7.8.6.2, 7.8.7, 7.8.8.2, 7.9.4.1, 7.9.5, 7.11, 8
rechtsobject	3.6.1

rechtspersoon	3.6.2, 5.8.4.1
rechtspersoonlijkheid	3.4.1
rechtssubject	3.4.1, 3.6.1
rechtstreeks verband	4.5.4, 5.2.5, 6.4.2, 6.4.3, 6.5, 6.16.3, 6.17, 7.4.2, 7.4.5.4, 7.4.6.1, 7.4.6.3, 7.6.2
rechtstreekse toerekening	6.15
rechtsvorm	3.5.3.2, 3.7.3.2
rechtsvormneutraliteit	1.2, 4.3.2, 5.2.3, 5.8.6, 5.8.7.2
rechtvaardiging fiscale eenheid	5.8.9
regelmaat	4.1, 4.4.3
renteloze leningen	5.2.10.4, 7.4.5.4
representative member	5.8.4.1
research en development functie	1.5.5
resultaat	4.1
risico- en aansprakelijkheidsmotief	1.5.2
risico van tenietgaan	6.7.4.3
S	
samenwerkingsverband	4.3.1
SE	7.4.8.4.1
secundaire vestiging	4.8.1, 4.8.2, 5.8.6, 7.10.5
secundaire vestigingsplaats	4.8.2
software	6.6, 6.9, 6.11.1, 7.4.7.3
sparen	5.2.2.2
Sphärentheorie	5.2.8.1, 5.9, 8
splitsing door oprichting	7.4.8.6.1
splitsing door overneming	7.4.8.6.1
standaardsoftware	6.11.1, 6.11.3
stockdividend	7.4.9.1.1
'stripped buy sell' structuur	7.7.1
'stripped buy sell' vennootschap	5.5.1
structurering	7.3.1
subjectief recht	3.6.1
subjectieve maatstaf	5.2.8.2, 6.13.2, 7.3.4
symbolische vergoeding	4.4.2, 4.5.2, 5.2.8.2, 5.2.10.2, 5.8.4.3, 6.7.6.2
T	
tariefsdifferentiatie	2.4
te hoge prijs	5.2.8.2
te lage prijs	5.2.8.2
territoriale beperking	5.8.5.1
territorialiteitsbeginsel	5.8.5.2
tijdstip van intracommunautaire verwervingen	6.12.3
tijdstip van invoer	6.12.5
tijdstip van levering	6.12.1
tijdstip van prestatie	6.12.1
tijdstip van verschuldigdheid	6.12.2
toetsingskader	2.1
topholding	5.2.1
totaalwinstbegrip	3.6.3
transactiebelasting	1.2, 1.3, 2.5, 5.8.9, 5.9, 6.4.3, 6.5, 6.16.2, 7.3.2, 7.4.2, 7.4.8.3.3, 8
U	
uitgifte obligaties	7.4.9.2.2
uitgifte van aandelen	5.2.4.4, 5.2.7, 7.4.8.3.3, 7.4.9.1.1, 7.4.9.2.2
V	
vaste inrichting	1.5.2, 3.6.3, 3.7.4.3.2, 4.3.2, 4.4.2, 4.8.2, 4.10, 5.6.2, 5.6.3, 5.7.2, 5.7.3, 5.8.3, 5.8.5.1, 5.8.6,

	5.9, 6.2, 6.8.3.3, 6.8.5, 6.8.5.1, 6.8.5.2, 6.8.5.3, 6.10.3, 6.17, 7.4.4, 7.4.7.1, 7.4.7.3, 7.6.4, 7.8.3, 7.8.6.2, 7.8.7, 7.10.5, 8
vaste inrichting structuren	6.8.3.3, 6.8.5.3
vaste vertegenwoordiger	7.6.4, 7.7.3, 7.8.3, 7.9.3
vastgoedfunctie	1.5.5
vennootschappelijk belang	3.3.2, 3.7.2
vennootschapsbelasting	3.4.3, 3.5.4.3
verbruiksbelasting	2.5
verbruiscriterium	6.5, 6.16.3, 6.17
verbruiksverschuiving	5.2.8.2, 7.4.6.2, 7.4.6.3, 7.11, 8
vereenvoudigde ABC-regeling	6.10.4
vergoeding in natura	6.13.2
verkappt dividend	5.2.8.2, 7.4.6.3
verkeersbelasting	2.5, 6.5, 7.4.8.3.3
verkoop van aandelen	5.2.4.4, 5.2.8.1, 7.4.8.3.3
verkoopagent	7.8.1
verkoopcommissionair	7.9.2.3.3
verkoopmaatschappij	5.4, 5.4.1
verlengstuk	3.7.4.3.3, 4.5.4, 4.5.5, 4.10, 5.2.5, 5.2.7, 5.9
verlengstukgedachte	3.7.4.3.3, 4.5.4, 5.2.4.3, 5.2.5, 5.9, 7.3.2, 8
vermogensetikettering	4.7, 6.3
verrekenprijzen	3.3.3
verschuldigdheid bij invoer	6.12.6
verschuldigdheid intracommunautaire verwervingen	6.12.4
verzekeringsagent	7.8.4
verzekeringsmakelaar	7.8.4
verzekeringstussenpersoon	7.8.4, 7.8.8.1
vestigingsplaats	4.8.1
vestigingsplaats belastingplichtige	4.8
vestigingsplaatsfictie	4.8.1
volmacht	5.6.1, 7.8.2.2, 7.8.2.3, 7.8.3
voortzittingsvereiste	6.7.7
voorwaarden concernhandelingen	3.7.1
vreemd vermogen	5.2.10.1, 7.4.2
vrijgestelde beleggingsinstelling	5.2.2.1
vrijgevigheid	4.5.2, 4.5.3, 4.5.5, 4.10, 5.2.8.2, 5.2.10.2, 5.3.3, 5.6.3, 5.7.2, 7.3.2
vrijheid van vestiging	5.8.3, 5.8.5.2, 5.8.6, 5.9, 7.4.8.4.1, 7.4.8.6.1, 8
vrijheidsbeginsel	2.4
vrijstellingen met recht op aftrek	6.14.2
vrijstellingen zonder recht op aftrek	6.14.3
W	
wederzijdse afhankelijkheid	4.4.2, 4.5.4, 5.2.5, 5.8.4.3, 5.9
welvaartbeginsel	2.4
wezenlijke economische functie	5.2.2.3, 5.2.3
winstbegrip	3.6.3
woon- of vestigingsplaats	4.1, 4.8.1
Z	
zakelijkheidstoets	4.5.2, 4.5.3, 4.5.5, 4.10, 5.2.8.2, 5.2.10.2, 5.3.3
zakenrechtelijke waardepapieren	6.7.2.2
zeggenschap	1.5.2, 5.2.2.3, 5.2.4.2, 5.8.7.2, 5.8.7.4, 7.4.8.1, 7.4.8.3.1, 7.4.8.5.1
zekerheidsverschaffing	5.2.10.1
zelfstandig	4.1, 4.2, 4.3.1, 5.8.2
zelfstandigheid	4.3, 5.8.1, 5.8.2
zelfstandigheid rechtspersonen	4.3.2
zetel van de bedrijfsuitoefening	4.8.1, 4.8.2

Trefwoordenregister

zuivere houdstervennootschap	5.2.3, 5.8.4.2
zuivere splitsing	7.4.8.6.1

Het concern is uitgegroeid tot de belangrijkste organisatievorm voor ondernemingen. Concerns plaatsen wetgever, praktijk en rechter voor de vraag of en zo ja, hoe regels voor enkelvoudige verhoudingen moeten worden aangepast voor concernverhoudingen. Dit onderzoek richt zich op de vraag of eventuele verschillen en overeenkomsten tussen de heffing van BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen zijn te rechtvaardigen. Daartoe is het subject van heffing in de BTW in enkelvoudige verhoudingen en in concernverhoudingen onderzocht. Op dezelfde wijze komt het object van heffing in de BTW aan de orde. In het bijzonder wordt aandacht besteed aan houdstervennootschappen en hun kenmerkende handelingen, zoals handelingen met betrekking tot aandelen, management, advisering, (concern)financiering, global contracting en kostendoorberekeningen. Tevens komen dochtervennootschappen aan bod, waarbij vooral aandacht wordt gegeven aan vier typen distributievennootschappen, namelijk de verkoopmaatschappij, de limited risk distributor, de agent en de commissionair. Uiteraard is in het onderzoek aandacht besteed aan de fiscale eenheid, de enige concernregeling die de BTW kent.

Het boek gaat uit van de per 1 januari 2007 geldende BTW-richtlijn. Ten behoeve van de lezer wordt steeds verwezen naar de corresponderende bepalingen uit de Zesde richtlijn.



Mr. dr. G.J. van Norden (1977) studeerde fiscaal recht (afstudeervariant kostprijsverhogende belastingen) en Nederlands recht (bedrijfsrecht) aan de Universiteit Leiden.

Vanaf 1 september 2001 is hij als onderzoeker en docent werkzaam bij het Fiscaal Instituut Tilburg van de Universiteit van Tilburg. Per diezelfde datum is hij belastingadviseur bij KPMG Meijburg & Co te Rotterdam. Hij heeft diverse publicaties op zijn naam staan en is vaste medewerker van de BtwBrief en van het Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie. Tevens is hij medewerker van de fiscale encyclopedie De Vakstudie, onderdeel omzetbelasting en werkt hij mee aan de Cursus belastingrecht, onderdeel omzetbelasting. Hij is in 2007 gepromoveerd op de inhoud van dit boek.

ISBN 978-90-130-4613-7
NUR 826-609



9 789013 046137 >



Kluwer

a Wolters Kluwer business