

ECLI:NL:PHR:2018:1475

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	31-12-2018
Datum publicatie	08-02-2019
Zaaknummer	17/03702 18/01450
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies 17/03702 (ECLI:NL:PHR:2018:1435) en 18/01450 (ECLI:NL:PHR:2018:1436)
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NLF 2019/0460 met annotatie van Maria van Helden

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. C.M. ETTEMA

ADVOCAAT-GENERAAL

Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van 31 december 2018 inzake:

Nrs. 17/03702 en 18/01450

Derde Kamer A

1 Inleiding

1.1 In zowel de zaak met nr. 17/03702 als de zaak met nr. 18/01450 staat de vraag centraal of economische verwevenheid bestaat in de zin van artikel 7(4) Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)¹ tussen een onderwijsstichting en haar dochter-bv die diensten voor de onderwijsstichting verricht. In dat kader schets ik in deze gemeenschappelijke bijlage het algemene rechtskader met betrekking tot de fiscale eenheid (hoofdstuk 2), de positie van de niet-belastingplichtige (hoofdstuk 3), de verwevenheidsvereisten in het algemeen (hoofdstuk 4) en het begrip economische verwevenheid in het bijzonder (hoofdstuk 5). De in de genoemde zaken aangevoerde middelen behandel ik in de individuele conclusies.

2 Fiscale eenheid in de Btw-richtlijn en de Wet OB

- 2.1 Ingevolge artikel 9(1) Btw-richtlijn² wordt voor de toepassing van de btw als belastingplichtige aangemerkt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
- 2.2 Artikel 11 Btw-richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid juridisch gezien zelfstandige personen voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen maar tezamen als één belastingplichtige (een 'btw-groep') aan te merken, zodat de persoon of personen die deel gaan uitmaken van de btw-groep de status van belastingplichtige als bedoeld in artikel 9 Btw-richtlijn verliezen. De onderlinge prestaties tussen de personen in de btw-groep blijven als interne prestaties buiten de heffing van omzetbelasting.³
- 2.3 Voor de vorming van een btw-groep is vereist dat de betrokken personen in financieel, economisch en organisatorisch opzicht nauw met elkaar zijn verbonden. Artikel 11 Btw-richtlijn luidt:⁴
- "Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde („BTW-comité") kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.
- Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen."
- 2.4 De Nederlandse wetgever heeft de fiscale eenheid voor de omzetbelasting met ingang van 1 januari 1979 wettelijk geregeld. Voor die datum had de Tariefcommissie het regime van de fiscale eenheidsregime al ontwikkeld. Artikel 7(4) Wet OB luidt:
- "4. Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid."
- 2.5 Anders dan artikel 11 Btw-richtlijn, dat de mogelijkheid een btw-groep te vormen openstelt voor 'personen', beperkt artikel 7(4) Wet OB de fiscale eenheid tot 'ondernemers'. In de holdingresolutie⁵ vermeldt de staatssecretaris van Financiën dat onder omstandigheden ook holdingmaatschappijen die niet als ondernemer kunnen worden beschouwd, deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.
- 2.6 In de twee zaken waarop deze gemeenschappelijke bijlage betrekking heeft, speelt onder meer de vraag in hoeverre de omstandigheid dat de betrokken onderwijsstichting ook niet-economische activiteiten verricht toetreding tot een fiscale eenheid kan verhinderen. De staatssecretaris van Financiën (hiera: de Staatsecretaris) stelt zich op het standpunt dat het ontbreken van economische verwevenheid dan aan de toetreding in de weg staat. In dat verband zal ik eerst de vraag behandelen of niet-belastingplichtige personen (die dus in het geheel geen economische activiteiten verrichten) kunnen worden uitgesloten van een fiscale eenheid. Indien dat niet zo is, lijkt de weg ook geplaveid voor 'deels-belastingplichtigen'. Als het mindere mag, mag immers ook het meerdere.

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

- 3.1 Over de Unierechtelijke btw-groepbepaling heeft het HvJ in april 2013 een aantal arresten gewezen naar aanleiding van inbreukprocedures die de Europese Commissie aanhangig heeft gemaakt tegen Ierland (C-85/11), Nederland (C-65/11), het Verenigd Koninkrijk (C-530/11), Zweden (C-480/10), Denemarken (C-95/11), Finland (C-74/11) en Tsjechië (C-109/11). In die zaken staat de vraag centraal of een niet-belastingplichtige persoon deel kan uitmaken van een btw-groep. In de Nederlandse zaak was de holdingresolutie de aanleiding voor de inbreukprocedure. Op 9 april 2013 heeft het HvJ (Grote Kamer) arrest gewezen op het beroep van de Commissie tegen Ierland en op 25 april 2013 (Vierde kamer) op het beroep van de Commissie tegen de andere genoemde lidstaten. Het beroep tegen Tsjechië werd niet-ontvankelijk verklaard.
- 3.2 In het 'hoofdarrest' *Commissie/Ierland*⁶ oordeelt het HvJ dat noch uit de bewoordingen noch uit de context van artikel 11 Btw-richtlijn blijkt dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen. Verder oordeelt het HvJ dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de doelstellingen van artikel 11 Btw-richtlijn pleiten voor een uitleg volgens welke niet-belastingplichtigen niet tot een btw-groep kunnen toetreden. Het HvJ wijst het beroep van de Commissie af.
- 3.3 Betekent dit nu ook dat een lidstaat die gebruik maakt van de kan-bepaling van artikel 11 Btw-richtlijn verplicht is niet-belastingplichtige personen in de btw-groep op te nemen (indien aan de vestigingsvoorwaarde en de verwevenheidsvoorwaarden is voldaan)?
- 3.4 In haar conclusie⁷ bij *HR BNB 2015/215*⁸ beantwoordt mijn ambtsvoorganger Van Hilten deze vraag in beginsel bevestigend (zie de onderdelen 5.9 e.v. van haar conclusie). Zij leidt uit de arresten *Commissie/Zweden*⁹ en *Commissie/Finland*¹⁰ af dat het HvJ als uitgangspunt hanteert dat de enige voorwaarde die kan/moet worden gesteld aan een fiscale eenheid – afgezien van de binnenlandse vestiging – de aanwezigheid van de drie verwevenheden is, en dat iedere persoon die met (een) ander(en) op de bedoelde drie fronten nauw verweven is, in beginsel deel uitmaakt van een fiscale eenheid met die ander(en). Eventuele beperkingen moeten uitdrukkelijk zijn gelegen in de noodzaak om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de figuur van de fiscale eenheid tegen te gaan. Ik ben het met Van Hilten eens. Gelet op het na haar conclusie gewezen arrest *Larentia + Minerva*¹¹ wijkt mijn onderbouwing iets af van de onderbouwing die zij gaf. Ter toelichting loop ik de relevante overwegingen langs van onder meer *Commissie/Ierland* en *Larentia + Minerva*.

Vaste rechtspraak uitleg Unierechtelijke begrippen

- 3.5 Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat de begrippen van een Unierechtelijke bepaling die voor de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de gehele Unie autonoom en op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd, waarbij rekening moet worden gehouden met de context van de bepaling en met het doel van de betrokken regeling.¹² Artikel 11 Btw-richtlijn verwijst voor de uitleg van het begrip 'personen' niet naar het nationale recht. Dat begrip zal dus in de gehele Unie normaliter autonoom en op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd.

Bewoordingen van artikel 11 Btw-richtlijn

- 3.6 Het HvJ overweegt in *Commissie/Ierland* dat uit de bewoordingen van artikel 11 Btw-richtlijn volgt dat de lidstaten in beginsel geen andere voorwaarden aan de vorming van een btw-groep mogen stellen dan dat sprake is van juridisch zelfstandige personen die op het grondgebied van de betreffende lidstaat gevestigd zijn en dat is voldaan aan de drie verwevenheden. Het HvJ overweegt onder meer:

"36 In casu volgt uit de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om meerdere personen als één belastingplichtige aan te merken wanneer zij op het grondgebied van diezelfde lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien

zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Volgens de bewoordingen van dit artikel gelden voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden en met name niet de voorwaarde dat deze personen zelf individueel de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen hebben. Doordat het woord „personen” en niet de uitdrukking „belastingplichtige personen” wordt gebruikt, maakt dit artikel geen onderscheid tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige personen.

(...)

41 Bijgevolg blijkt uit de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn niet dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.”

Context

3.7 Evenmin kan wat betreft de context van artikel 11 Btw-richtlijn worden geconcludeerd dat niet-belastingplichtigen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen. Het HvJ overweegt onder meer:

“44 In de tweede plaats zij erop gewezen, wat de context van artikel 11 van de btw-richtlijn betreft, dat artikel 9, lid 1, ervan een algemene definitie van het begrip „belastingplichtige” bevat. In lid 2 van dat artikel en in de artikelen 10, 12 en 13 van deze richtlijn wordt dit begrip verduidelijkt, hetzij doordat personen die niet aan deze definitie beantwoorden, daarin worden opgenomen of de lidstaten wordt toegestaan dergelijke personen daarin op te nemen, zoals personen die incidenteel bepaalde handelingen verrichten, hetzij doordat andere personen daarvan worden uitgesloten, zoals loontrekkenden en overheidsinstanties. Derhalve kan uit de algemene systematiek van titel III van de btw-richtlijn niet worden afgeleid dat een persoon die niet aan deze algemene definitie beantwoordt, noodzakelijkerwijs uitgesloten is van de in artikel 11 ervan bedoelde categorie van personen.

45 Aangaande de onderlinge samenhang tussen de artikelen 9, lid 1, en 11 binnen titel III van de btw-richtlijn, dient te worden vastgesteld dat op basis van een gezamenlijke lezing van deze artikelen niet kan worden geconcludeerd, zoals de Commissie doet, dat de in artikel 11 bedoelde personen individueel moeten beantwoorden aan de algemene definitie van „belastingplichtige” van artikel 9, lid 1, ervan. Wanneer deze twee bepalingen tegenover elkaar worden geplaatst, sluit dit immers niet uit dat, zoals Ierland en interveniënten stellen, deze personen, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als groep moeten beantwoorden aan deze definitie.

46 Bijgevolg kan niet worden ingestemd met het betoog van de Commissie dat artikel 11 van de btw-richtlijn, gelet op de context ervan, aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.

Doel artikel 11 Btw-richtlijn

3.8 De met deze bepaling nagestreefde doelstelling van de Uniewetgever is, zo volgt uit punt 47 van *Commissie/Ierland*, de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan strikt juridische zelfstandigheid, zodat de lidstaten administratieve vereenvoudiging kunnen toepassen en bepaalde misbruiken kunnen voorkomen:

“47 (...) aangaande de met artikel 11 van de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen [blijkt] uit de toelichting bij het voorstel dat heeft geleid tot de Zesde richtlijn [COM(73) 950], dat de Uniewetgever met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat is vervangen door dat artikel 11, heeft gewild de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermindering

van bepaalde misbruiken, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten.”

3.9 Deze doelstelling komt niet in het gedrang door niet-belastingplichtigen toe te laten tot een btw-groep:

“48 Deze doelstellingen blijken evenwel geen gevaar te lopen door de mogelijkheid voor de lidstaten om een groep personen met één of meerdere personen die niet individueel de hoedanigheid van belastingplichtige kunnen hebben, aan te merken als één belastingplichtige. Integendeel, het valt niet uit te sluiten, zoals Ierland en interveniënten aanvoeren, dat wanneer dergelijke personen lid van een btw-groep zijn, dit zowel voor deze btw-groep als voor de belastingdienst administratieve vereenvoudiging in de hand werkt en het mogelijk maakt bepaalde vormen van misbruik te voorkomen, en zelfs daartoe onontbeerlijk kan blijken te zijn ingeval alleen de opname van niet-belastingplichtigen in een btw-groep de nauwe verbondenheid creëert die financieel, economisch en organisatorisch tussen de leden van deze groep moet bestaan om als één belastingplichtige te worden aangemerkt.

49 Gesteld dat deze mogelijkheid zelf tot misbruik kan leiden, dan nog verleent artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten de bevoegdheid om alle maatregelen te nemen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van die bepaling te voorkomen.

50 De Commissie heeft bijgevolg niet aangetoond dat de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn pleiten voor een uitlegging volgens welke niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.”

3.10 Uit deze procedure (en de andere procedures die ik noemde in onderdeel 3.1) volgt dat de Commissie zich ten onrechte op het standpunt heeft gesteld dat niet-belastingplichtigen niet in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. Het is belangrijk te bedenken dat het hier om inbreukprocedures gaat. Dat artikel 11 Btw-richtlijn een lidstaat niet verbiedt niet-belastingplichtigen te laten toetreden tot een btw-groep, wil nog niet zeggen dat lidstaten die gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid de btw-groep in hun nationale recht te implementeren verplicht zijn niet-belastingplichtigen toe te laten tot een btw-groep, indien aan de overige voorwaarden is voldaan. Dat die verplichting in beginsel wel bestaat, leid ik af uit *Larentia + Minerva*. De lidstaten kunnen alleen beperkende maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Ik licht dat hierna toe.

3.11 In *Larentia + Minerva* is niet precies de vraag aan de orde die ik hier opwerp (mag de niet-belastingplichtige worden uitgesloten van de btw-groep?), maar de vraag of de geboden mogelijkheid om een btw-groep te vormen mag worden voorbehouden aan entiteiten met rechtspersoonlijkheid die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelend orgaan van die groep. Indien *Commissie/Ierland* en *Larentia + Minerva* in samenhang worden gelezen, volgt daaruit wel het antwoord op de vraag of een nationale lidstaat de btw-groep mag beperken tot belastingplichtige personen.

3.12 Het HvJ verwijst in *Larentia + Minerva* naar punt 36 van *Commissie/Ierland* (zie het citaat in onderdeel 3.6 van deze conclusie) en concludeert in punt 37 dat de richtlijnbevestiging entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid niet uitsluit van de werkingssfeer van artikel 11 Btw-richtlijn. Het HvJ overweegt:

“36 Ten gronde moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het Hof met betrekking tot artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), waarvan de tekst in wezen een overname is van die van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, reeds heeft geoordeeld dat deze bepalingen – die iedere lidstaat toestaan om op zijn grondgebied gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één

belastingplichtige aan te merken – voor het overige geen voorwaarden opleggen (zie in die zin arrest Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36).

37 Aldus moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde commanditaire vennootschappen, op zich niet uitsluit van zijn werkingssfeer. Deze bepaling ziet immers op „personen”, anders dan sommige andere voorschriften van de Zesde richtlijn, en met name de artikelen 28 bis en 28 ter ervan, die uitdrukkelijk spreken van „rechtspersonen”.

38 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt evenmin uitdrukkelijk dat de lidstaten andere voorwaarden kunnen opleggen waaraan de marktdeelnemers moeten voldoen om als een btw-groep te kunnen worden beschouwd (zie in die zin arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35), noch voorziet het uitdrukkelijk in de mogelijkheid voor de lidstaten om te bepalen dat enkel entiteiten met rechtspersoonlijkheid deel kunnen uitmaken van een btw-groep.”

3.13 Zoals gezegd komt het HvJ in *Commissie/Ierland* tot dezelfde slotsom met betrekking tot niet-belastingplichtige personen.

3.14 In punt 39 van *Larentia + Minerva* overweegt het HvJ dat vervolgens de vraag moet worden beantwoord of de lidstaat door invoering van de nationale maatregel zijn beoordelingsmarge heeft overschreden:

“39 Bijgevolg dient te worden nagegaan of de lidstaten, die de vorming van dergelijke btw-groepen op hun grondgebied mogen toestaan, op grond van de beoordelingsmarge waarover zij beschikken entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid kunnen uitsluiten van de werkingssfeer van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn.”

40 Uit de motivering van voorstel COM(73) 950 def. van de Commissie, dat tot de vaststelling van de Zesde richtlijn heeft geleid, blijkt dat de wetgever van de Unie er met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn voor heeft willen zorgen dat de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet stelselmatig hoefden te verbinden aan het begrip strikt juridische onafhankelijkheid, zulks met het oog op administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van misbruiken, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling (zie in die zin arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37).

41 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten, bij de toepassing van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen mogen stellen, mits die voorwaarden passen binnen de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie in die zin met name arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punten 38 en 39).

42 Tot op het moment waarop richtlijn 2006/69 – die een derde alinea heeft toegevoegd aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn – in werking is getreden, bevatte de Zesde richtlijn weliswaar geen uitdrukkelijke voorschriften die vergelijkbaar waren met artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, maar dat belette de lidstaten niet om vóór dat moment nuttige maatregelen van een dergelijke strekking te treffen, aangezien de strijd van de lidstaten tegen belastingfraude en -ontwijking als doelstelling wordt erkend en wordt aangemoedigd door de Zesde richtlijn, ook al geeft de wetgever van de Unie geen uitdrukkelijke machtiging (zie in die zin met name arrest Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 70 en 71).

43 Niettemin staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de regel dat entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid geen gebruik kunnen maken van de regeling inzake btw-groepen, waarin

het in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale recht voorziet, noodzakelijk en geschikt is om zulke doelstellingen, namelijk misbruik voorkomen en belastingfraude of -ontwijking vermijden, te verwezenlijken.

(...)

46 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een btw-groep te vormen voorbehoudt aan entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze twee vereisten nodig en geschikt zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is.”

- 3.15 Indien een lidstaat een nationale bepaling heeft ingevoerd die uitvoering geeft aan de mogelijkheid die artikel 11 Btw-richtlijn biedt, kan die lidstaat – afgezien van de voorwaarde met betrekking tot de nauwe verbondenheid – dus alleen beperkende maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Een dergelijke maatregel is slechts goorloofd indien deze noodzakelijk en geschikt is om het beoogde doel (namelijk misbruik, fraude en belastingontwijking te voorkomen) te verwezenlijken (zie de punten 43 en 46 van het arrest).
- 3.16 Aan het voorgaande doet niet af dat het HvJ in *Larentia + Minerva* heeft geoordeeld dat de voorloper van artikel 11 Btw-richtlijn (artikel 4, lid 4, tweede alinea, Zesde richtlijn¹³) geen rechtstreekse werking heeft. Een rechtstreeks beroep op de richtlijn komt pas aan de orde (zoals ook in punt 3 van de verklaring voor recht is vermeld), indien een nationale bepaling niet in overeenstemming met de richtlijn bepaling kan worden uitgelegd. Ik leid uit punt 50 van *Larentia + Minerva* af dat een rechtstreeks beroep op artikel 11 Btw-richtlijn niet mogelijk is bij de uitleg van de financiële, economische en organisatorische banden. De regels die invulling geven aan die begrippen moeten op nationaal niveau worden vastgesteld:
- 3.17 Uit laatstgenoemd arrest en uit *Commissie/Ierland* volgt dat het begrip ‘personen’ als bedoeld in artikel 11 Btw-richtlijn wel een Uniebegrrip is. Het HvJ overweegt namelijk enerzijds dat onder het begrip ‘personen’ zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen moeten worden begrepen, en anderzijds dat de lidstaten geen andere voorwaarden mogen opleggen waaraan marktdeelnemers moeten voldoen om als een btw-groep te kunnen worden beschouwd, dan de voorwaarde dat er nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokkenen bestaan. De uitleg van het begrip personen is dus niet aan de nationale lidstaten overgelaten. Wel kan een lidstaat die de btw-groepbepaling in zijn nationale recht heeft overgenomen, alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.
- 3.18 De parlementaire geschiedenis van artikel 7(4) Wet OB biedt geen aanknopingspunten om te stellen dat de beperking tot ondernemers is ingegeven door de bedoeling misbruik, fraude en belastingontwijking te voorkomen. Ik verwijs in dit verband naar de onderdelen 6.1 tot en met 6.7 van de eerdergenoemde conclusie van A-G Van Hilten in de zaak met nr. 14/01003.
- 3.19 Ik concludeer dat de Nederlandse wetgever zijn beoordelingsmarge heeft overschreden door in artikel 7(4) Wet OB te bepalen dat de fiscale eenheid is beperkt tot ondernemers.
- 3.20 Ik kom nu toe aan de behandeling van het standpunt van de Staatssecretaris over de ‘gedeeltelijke belastingplichtige’. Een Unierechtelijke uitleg van de term ‘personen’ in artikel 11 Btw-richtlijn brengt mee dat een belastingplichtige die naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verricht deel moet kunnen uitmaken van een btw-groep. Het Nederlandse recht kent geen bepaling die regelt dat belastingplichtigen die zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten van toetreding tot een fiscale eenheid worden uitgesloten.

Artikel 7(4) Wet OB beperkt het fiscale-eenheidsregime weliswaar tot ondernemers, maar in beide zaken waarop deze gemeenschappelijke bijlage betrekking heeft is niet in geschil dat de onderwijsstichtingen ondernemer zijn. Indien een vorenbedoelde (wettelijke) maatregel in de toekomst wel zou worden getroffen, is die maatregel alleen geoorloofd indien deze nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Zolang een dergelijke maatregel ontbreekt, is het niet toegestaan om via de band van de economische verwevenheid, belastingplichtigen die ook niet-economische activiteiten verrichten uit te sluiten van een btw-groep. Dat is wat mij betreft een oneigenlijke omweg.

3.21 Op het eerste gezicht lijkt het evenmin toegestaan dat een nationale lidstaat bij het ontbreken van de hiervoor bedoelde antimisbruikmaatregel alsnog met een beroep op het algemene antimisbruikbeginsel bewerkstelligt dat belastingplichtigen die naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verrichten uitsluit van een btw-groep, vooral omdat de Uniewetgever de kan-bepaling van artikel 11 Btw-richtlijn juist heeft geïntroduceerd ter vermindering van (onder meer) misbruiken (zie punt 40 *Larentia + Minerva*). Gelet op het arrest *Italmoda*¹⁴ meen ik dat dit toch mogelijk is (zie hoofdstuk 5 van mijn conclusie van 1 februari 2016¹⁵). In de afzonderlijke conclusie in de zaak met nr. 17/03702 is een cassatiemiddel gewijd aan de toepassing van het leerstuk misbruik van recht. Dat middel behandel ik in die conclusie.

4 Verwevenheidsvereisten

4.1 Zoals eerder opgemerkt, volgt uit *Larentia+Minerva* dat de verwevenheidsvereisten op nationaal niveau moeten worden gepreciseerd. De begrippen 'nauwe financiële, economische en organisatorische banden' zijn dus kennelijk geen Unierechtelijke begrippen:

"50. Zoals de advocaat-generaal in punt 112 van zijn conclusie heeft aangegeven, dient de in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn neergelegde voorwaarde voor de vorming van een btw-groep, namelijk dat er nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokkenen bestaan, te worden gepreciseerd op nationaal niveau. Dit artikel is dus voorwaardelijk, aangezien het verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat."

4.2 Omdat artikel 11 Btw-richtlijn niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst om de betekenis en draagwijdte van 'nauwe financiële, economische en organisatorische banden' vast te stellen, ligt het voor de hand dat die termen Unierechtelijke begrippen zijn. Het oordeel van het HvJ in *Larentia + Minerva* dat de uitleg op nationaal niveau moet plaatsvinden, wekte dan ook verbazing.¹⁶ Er zijn namelijk ook voorbeelden waarin het HvJ tegengesteld besliste. Ik noem bijvoorbeeld *Zita Modes*¹⁷ over de uitleg van (thans) artikel 5, lid 8, Zesde richtlijn en *Erotic Center*¹⁸ over de toepassing van het verlaagde btw-tarief.

4.3 Het HvJ heeft echter gesproken, dus twijfel is er op dit punt niet (meer). Voor het vervolg van deze conclusie hanteer ik daarom het uitgangspunt dat de genoemde banden op nationaal niveau moeten worden ingevuld.

4.4 De Nederlandse wetgeving kent geen wettelijke bepalingen die de 'nauwe financiële, economische en organisatorische banden' definiëren. De Hoge Raad heeft het tot zijn taak gerekend regels te geven (waarover in onderdeel 5.15 meer). De Hoge Raad overweegt in *HR BNB 1989/112*¹⁹ dat de drie verwevenheden afzonderlijk moeten worden beoordeeld:

"4.4. Bij de behandeling van dit betoog moet worden vooropgesteld dat de rechter voor zijn beslissing dat de betrokken vennootschappen een eenheid vormen als in laatstgenoemde wetsbepaling bedoeld, niet kan volstaan, gelijk het Hof heeft gedaan, met de overweging in algemene zin dat die vennootschappen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht

zodanig zijn verweven dat zij een eenheid als evenbedoeld vormen, maar zich afzonderlijk ervan rekenschap dient te geven of sprake is van verwevenheid in elk van de drie door die wetsbepaling vereiste opzichten, en daarvan in zijn motivering moet doen blijken.”

- 4.5 Ik meen dat de vrijheid van de lidstaten om deze begrippen te definiëren niet erg ruim is. Een beperkende maatregel zal immers al snel worden uitgelegd als een maatregel die het begrip ‘personen’ inperkt. *Larentia + Minerva* is daar een mooi voorbeeld van. Het HvJ stond in die zaak immers niet toe dat Duitsland entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid uitsluit van toetreding tot een btw-groep (zie punt 46 van dat arrest). Een dergelijke maatregel is uitsluitend toegestaan indien die nodig is om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Bovendien zal de nationale maatregel de beginselen die aan het btw-stelsel van de Unie ten grondslag liggen moeten eerbiedigen.
- 4.6 In hoofdstuk 5 ga ik in op de invulling van het begrip economische verwevenheid in het Nederlandse recht. Ik beperk mij in deze gemeenschappelijke bijlage tot die voorwaarde, omdat deze in beide zaken in geschil is. Voor een uitgebreide behandeling van dat vereiste verwijs ik ook graag naar onderdeel 5.3 van de conclusie van A-G Van Hilten van 29 november 2012²⁰ in de zaak die heeft geleid tot *HR BNB 2014/7*²¹. Ook ga ik in hoofdstuk 5 in op het standpunt van de Staatssecretaris dat uit *HR BNB 2014/7* volgt dat geen sprake is van de vereiste nauwe economische band indien de ene persoon enkel activiteiten verricht ten behoeve van de niet-economische activiteiten van de andere persoon.

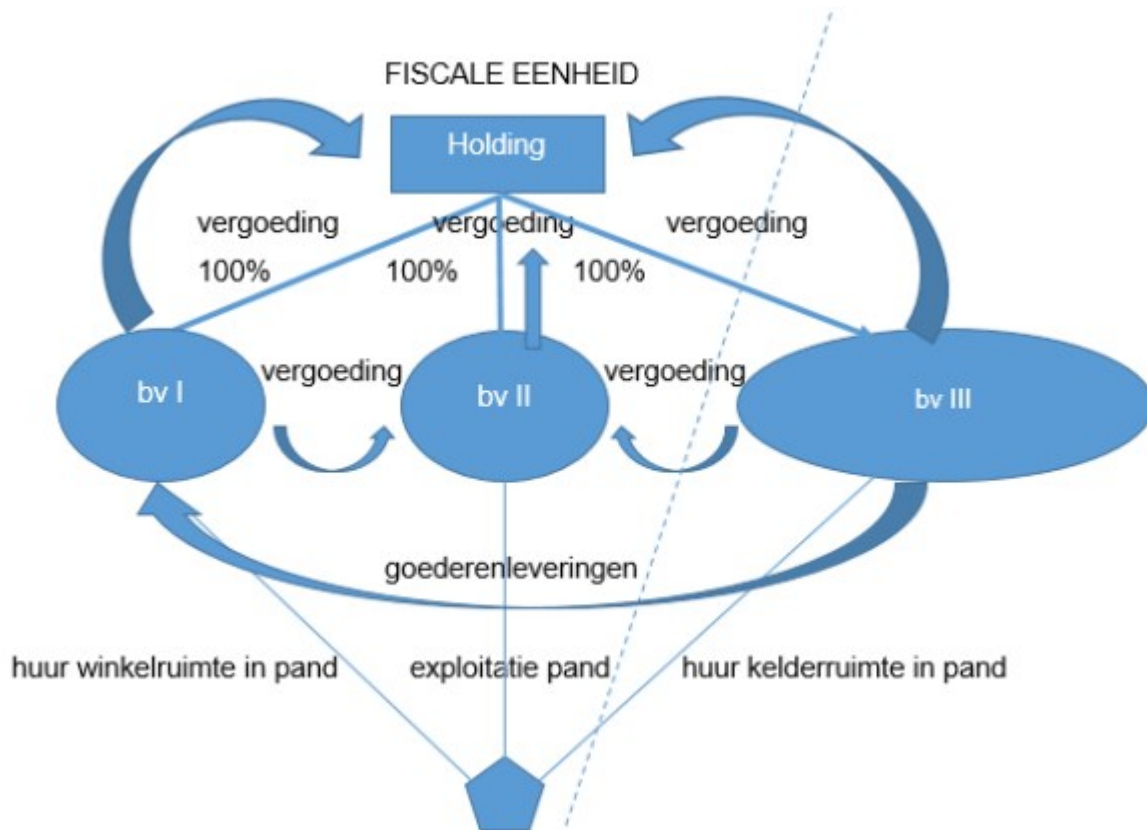
5 Economische verwevenheid

- 5.1 Ter zake van het vereiste van de economische verwevenheid heeft de Hoge Raad in *HR BNB 1989/112* het ‘hoofdzaakcriterium’ ontwikkeld. De Hoge Raad overweegt dat sprake is van economische verwevenheid indien (i) de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak²² strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel of (ii) de activiteiten in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden verricht:
- “4.5 (...) Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake indien de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend.”
- 5.2 De Hoge Raad noemt als voorbeeld van de eerste vorm van economische verwevenheid (een zelfde economisch doel) het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring.²³
- 5.3 Een paar jaar later wijst de Hoge Raad het arrest *HR BNB 1991/270*²⁴. De belanghebbende in die zaak is een bv (AX) die zich bezighoudt met de handel in en reparatie van elektrische apparaten. Alle producten die zij nodig heeft voor deze economische activiteiten koopt zij in bij een groothandel-bv (BX), die ook een detailhandel in de door haar geleverde producten exploiteert. BX haalt 10% van haar omzet uit de verkoop van de producten aan AX. De Hoge Raad oordeelt dat de activiteiten van AX en BX strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel. Het gaat hier dus om de in *HR BNB 1989/112* eerstgenoemde vorm van economische verwevenheid. De tweede vorm doet zich hier niet voor, omdat de groothandel slechts 10% van de omzet behaalt met de verkoop van de producten aan AX. Bijl merkt in zijn noot bij dit arrest in FED 1992/95 onder meer op:
- “2. De [tweede] vorm van economische verwevenheid is in de rechtspraak aanwezig geacht als de ene vennootschap hoofdzakelijk leveringen of diensten verrichtte jegens de andere vennootschap. Een dergelijke situatie doet zich hier niet voor. Men zou kunnen denken dat de HR op grond van het onderhavige arrest deze vorm van economische verwevenheid ook aanwezig acht als niet de output in hoofdzaak is gericht op de gelieerde vennootschap, maar de input. Doordat AX vrijwel

alle inkopen verrichtte bij BX, zou men kunnen zeggen dat AX haar activiteiten in hoofdzaak uitoefent ten behoeve van BX, de moedermaatschappij. Toch is dat naar mijn mening niet de bedoeling van de HR. De HR refereert in het arrest uitdrukkelijk aan de eerstbedoelde vorm van economische verwevenheid, namelijk de werkzaamheden ter verwezenlijking van een zelfde economisch doel. Als we ons op die vorm van economische verwevenheid richten, dan kan geconcludeerd worden dat voor een beperkte opvatting van de term 'gemeenschappelijke klantenkring' geen reden is. Zoals ook uit het reeds genoemde arrest van 22 februari 1989 al viel af te leiden, is het daarvoor voldoende dat soortgelijke prestaties worden verricht.

Overigens spreekt de HR in het geheel niet van een gemeenschappelijke klantenkring. Ik herinner eraan dat de HR de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring als een voorbeeld heeft genoemd van een streven naar een zelfde economisch doel ('zoals'). Wellicht hebben we hier te maken met een andere vorm van een zodanig streven. Als dit zo is, dan had een nadere motivering van de economische verwevenheid overigens niet misstaan."

- 5.4 Eind jaren negentig wijst de Hoge Raad weer een arrest over het economische verwevenheidsvereiste, *HR BNB 1999/105*²⁵. In die zaak gaat het om een moedermaatschappij, die management- en financieringsactiviteiten verricht, en haar 100%-dochter, die zich bezighoudt met het bedrukken van tapijt en vloerbedekking. Uit dit arrest volgt dat de 'een zelfde economisch doel'-vorm van economische verwevenheid zich niet voordoet, omdat de prestaties van de moeder niet jegens dezelfde categorie afnemers worden verricht als jegens welke de dochter haar prestaties verricht. Met betrekking tot de tweede vorm heeft het gerechtshof vastgesteld dat de prestaties van de moeder ten behoeve van de dochter slechts 4% van het totaal van haar activiteiten uitmaakten. Het gerechtshof oordeelt dat de moeder haar activiteiten niet in hoofdzaak ten behoeve van de dochter uitoefent. Omdat de moedermaatschappij haar prestaties uitsluitend binnen een concern van verbonden vennootschappen verricht, waaronder aan de dochter, betoogt belanghebbende dat wel sprake is van economische verwevenheid. De Hoge Raad gaat daarin niet mee. Hij oordeelt dat van economische verwevenheid alleen dan sprake kan zijn, indien belanghebbende hoofdzakelijk prestaties zou verrichten jegens vennootschappen – waaronder de dochter – die met elkaar een fiscale eenheid vormen als bedoeld in artikel 7(4) Wet OB.
- 5.5 In een meer recent arrest, *HR BNB 2014/7*, heeft de Hoge Raad een nieuw criterium voor economische verwevenheid gegeven: de 'onderling-niet-verwaarloosbaar-criterium'. Dit criterium is bedoeld als aanvulling op de in punt 4.5 in *HR BNB 1989/112* bedoelde gevallen, zo volgt uit punt 3.4 van dat arrest, welke gevallen ik hiervoor tezamen het hoofdzaakcriterium heb genoemd. De vraag is of het nieuwe criterium alleen is gegeven voor het specifieke geval van die zaak dan wel een ruimer toepassingsbereik heeft. Die vraag behandel ik hierna.
- 5.6 In het genoemde arrest staat een groep centraal, bestaande uit een holdingvennootschap (ondernemer vanwege managementactiviteiten tegen vergoeding), met drie 100%-dochters, waaronder de belanghebbende (bv III) in die zaak. De vennootschappen vormen een fiscale eenheid waarvan bv III is uitgezonderd. Bv III wenst toe te treden tot die fiscale eenheid tussen de holding en haar twee dochters (bv I en bv II), maar er ontstaat een geschil met de Belastingdienst over de vraag of sprake is van de vereiste economische verwevenheid. De holding behaalt namelijk maar 10% van haar omzet uit prestaties aan bv III, terwijl bv III maar 22% van haar omzet ontvangt uit haar prestaties jegens bv I en bv II. Schematisch kunnen de relaties tussen de groepsleden als volgt worden weergegeven:



5.7 De vennootschappen oefenen hun activiteiten dus niet in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschappen uit. De gezamenlijke klanten van de vennootschappen zijn verantwoordelijk voor slechts 3,3% van de omzet. Dit is begrijpelijkerwijs niet voldoende voor de aanname dat sprake is van een gezamenlijke klantenkring.

5.8 De Hoge Raad oordeelt dat niettemin sprake is van economische verwevenheid. Daarbij acht hij van belang dat tussen de holding en de dochtervennootschappen enerzijds (management tegen vergoeding) en de dochtervennootschappen onderling anderzijds (bv II exploiteert een pand en verhuurt ruimten aan bv I en bv III, bv III haalt 22% van haar omzet uit prestaties aan de fiscale eenheid) wordt gepresteerd; er sprake is van 'onderling niet verwaarloosbare²⁶ economische betrekkingen'. De Hoge Raad overweegt als volgt (cursivering CE):

"3.4. (...) In een geval als het onderhavige waarin een houdstermaatschappij alle aandelen bezit van een of meer vennootschappen (werkmaatschappijen) en elk van deze vennootschappen tegen een overeengekomen vergoeding bestuurt, en voorts tussen de vennootschappen (werkmaatschappijen) onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, zoals in dit geval de verhuur van bedrijfsruimte door [bv II] aan [bv III] en [bv I] en de levering van de hiervoor in 3.1.1 genoemde goederen door [bv III] aan [bv I] en [bv II], is – evenals in de in onderdeel 4.5 van het hiervoor in 3.2 vermelde arrest van de Hoge Raad (CE: HR BNB 1989/112) bedoelde gevallen – sprake van nauwe verbondenheid in economisch opzicht in de zin van de hiervoor vermelde bepalingen. Daaraan doet niet af dat de vennootschappen (in dit geval zowel [bv I] en [bv II] als [bv III]) in meer of minder belangrijke mate goederen leveren aan of diensten verrichten jegens derden. Het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van de Rechtbank getuigt derhalve van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt."

5.9 Deze overweging leidt tot de vraag of het voldoende is voor het aannemen van economische verwevenheid dat de ene vennootschap niet verwaarloosbare economische betrekkingen heeft met de andere vennootschap, of dat niet verwaarloosbare economische betrekkingen alleen dan voldoende zijn als 100% van de aandelen in de onderling presterende vennootschappen in handen zijn van een moeder die deze vennootschappen bestuurt. Naar het mij voorkomt is de laatste opvatting juist, omdat de Hoge Raad punt 3.4 start met de woorden "in een geval als het

onderhavige”, vervolgens uitdrukkelijk de feiten van dit geval benoemt en daarna overweegt dat het nieuwe criterium bestaat *naast* de in punt 4.5 van *HR BNB 1989/112* bedoelde gevallen. De eerstgenoemde uitleg zou tot gevolg hebben dat het hoofdzaakcriterium voor zover het vereist dat “de activiteiten van de ene vennootschap *in hoofdzaak* worden uitgeoefend ten behoeve van de andere vennootschap” zinledig wordt. Dit heeft de Hoge Raad naar ik aanneem niet bedoeld.

5.10 In de literatuur zijn ook andere geluiden te horen. Hummel schrijft in haar noot in BNB 2014/7 dat de Hoge Raad de op het begrip ‘in hoofdzaak’ gebaseerde invulling van het vereiste van de economische verwevenheid heeft verlaten. Zij denkt dat de Hoge Raad met dit arrest meer toegaat naar een ‘complexbenadering’, zoals bepleit door Van Doesem en Van Norden.²⁷ Zij schrijft in BNB 2014/7 onder meer:

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

4. Door deze formulering lijkt het erop dat de Hoge Raad voor een andere benadering kiest dan voorheen. Waar de Hoge Raad tot nu toe steeds is uitgegaan van een strikt afzonderlijke toetsing van de hiervoor vermelde drie verwevenheidsvereisten, lijkt het er thans op dat hij de drie verwevenheden in onderlinge samenhang beziet. Dat betekent dat een minder sterke economische verwevenheid, zoals in deze zaak, kan worden gecompenseerd door een sterkere verwevenheid in organisatorisch en/of financieel opzicht. Deze benadering, die ook wel de complexbenadering wordt genoemd, ligt – zoals de A-G ook in haar conclusie bij deze zaak opmerkt – dicht aan tegen de Duitse figuur van de Organschaft, waarop de fiscale eenheid is geënt. In die figuur hoeven de verwevenheden ook niet alle drie even sterk tot uitdrukking te komen en is er ruimte voor de hiervoor geschetste compensatie. De vraag of het criterium ‘niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ ook dient te worden toegepast in gevallen waarin de houdster een kleiner belang van bijvoorbeeld 51% van de aandelen houdt, kan dan ook niet zonder meer bevestigend worden beantwoord en hangt vermoedelijk mede af van de mate van de organisatorische verwevenheid.”

5.11 Volgens de redactie van V-N is het niet geheel duidelijk wat de nieuwe lijn van de Hoge Raad is:

“(...) Met het onderhavige arrest in de hand is het wat ons betreft niet zonder meer duidelijk wat de gevolgen voor de praktijk zullen zijn. Het oordeel van de Hoge Raad is namelijk uit nogal wat elementen opgebouwd, waarbij zowel de inhoud van de elementen afzonderlijk zich voor interpretatie lenen en waarbij ook een mogelijk vereiste samenhang tussen de elementen een rol van betekenis kan spelen.

Wat de afzonderlijke inhoud van de elementen betreft, springt voornamelijk de frase in het oog van de ‘niet verwaarloosbare economische betrekkingen’ tussen belanghebbende en haar zustermaatschappijen. Daarmee lijkt de Hoge Raad een verder strekkende invulling te geven aan het begrip ‘economische verwevenheid’ dan wellicht viel op te maken uit eerdergenoemd arrest HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112. Een precieze invulling van ‘niet verwaarloosbaar’ is echter niet gegeven. Het ligt in de lijn der verwachting dat hierover in de praktijk nieuwe discussies zullen ontstaan tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Dergelijke discussies zullen vermoedelijk verder worden gevoed door de vraag of de door de Hoge Raad genoemde elementen als zodanig cumulatief dienen te worden geïnterpreteerd. De vraag komt dan bijvoorbeeld op of bij een aandelenbelang van de moedermaatschappij van minder dan 100% of bij het besturen van één of meer vennootschappen zonder daarvoor een vergoeding te berekenen, ook sprake kan zijn van de in casu door de Hoge Raad bedoelde verwevenheid in economische zin. Mede gelet op het vorenstaande, komt het ons voor dat de uitkomst van de onderhavige zaak dan ook met een zekere terughoudendheid dient te worden toegepast op mogelijk vergelijkbare casusposities. (...)”

5.12 Zijlstra lijkt het nieuwe criterium meer te zien als een tweede voorbeeld van de ‘een zelfde doel-vorm’:

“(...)”

Volgens de Hoge Raad kan hier toch een fiscale eenheid bestaan, vanwege 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen'. Dat is nieuw. Ik lees er dan ook een verruiming in van de voor fiscale eenheid vereiste economische verwevenheid en een bevestiging dat er in ieder geval meer dan één manier is om eenzelfde economisch doel te verwezenlijken. De volgende vraag is of het onderhouden van dergelijke onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen alleen dán tot economische verwevenheid kunnen leiden in de context van een groep van (in casu) rechtspersonen, waarbinnen de holding 100% van de aandelen in haar dochters bezit en elk van die dochters tegen vergoeding bestuurt. Voor een dergelijke enge interpretatie pleit wellicht dat de Hoge Raad niet had hóeven benadrukken dat sprake is van een tegen vergoeding besturende holding en 100%-aandelenbezit c.q. door dat tóch te benadrukken deze feiten 'opschaalt' tot vereisten. Daartegen, dat wil zeggen voor een ruime(re) interpretatie, pleit evenwel dat het (mij) wat onlogisch voorkomt aan de economische verwevenheid strengere eisen te stellen dan die welke voor financiële verwevenheid gelden en bij reeds vaststaande omzetbelastingplicht van de holding te benadrukken dat élk van de dochters tegen betaling wordt bestuurd. Niettemin zal de praktijk ook bij de enge interpretatie met de uitspraak zijn gediend. Immers, in veel gevallen waarin ondernemers in groepsverband samenwerken, is sprake van 100%-aandelenbezit én is sprake van managementfees die de (actieve) deelnemingen betalen. In dit verband breng ik trouwens graag in herinnering dat de Hoge Raad op 26 juni 2009 heeft beslist dat ook stichtingen onder voorwaarden en omstandigheden een fiscale eenheid kunnen vormen (zie HR 26 juni 2009, nr. 43.872, NTFR 2009/1558, met commentaar van Perié).

(...)"

- 5.13 In de literatuur bestaat dus verdeeldheid over de reikwijdte van het nieuwe criterium. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden ziet in de zaak met nr. 18/01450 de criteria – 'in hoofdzaak' en 'onderling niet verwaarloosbaar' als afzonderlijke criteria, die naast elkaar blijven bestaan en elk een eigen toepassingsbereik hebben. Het 'onderling-niet-verwaarloosbaar-criterium' geldt volgens dit gerechtshof alleen bij 'betrekkingen opzij'. Bij een verticale gelieerdheid als aan de orde in genoemde zaak (een onderwijsstichting houdt 70% van de aandelen in haar dochtermaatschappij) moet volgens het hof aan het hoofdzaakcriterium worden getoetst. Ik zie echter niet in waarom enkel sprake zou kunnen zijn van onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen in horizontale relaties.
- 5.14 Hoe *HR BNB 2014/7* moet worden uitgelegd is dus niet geheel helder, zoveel is wel duidelijk.
- 5.15 Een paar dingen zijn echter wel duidelijk. In de eerste plaats kan, anders dan de Staatssecretaris betoogt, uit *HR BNB 2014/7* wat mij betreft niet worden afgeleid dat geen sprake kan zijn van economische verwevenheid indien de ene persoon enkel activiteiten verricht ten behoeve van de niet-economische activiteiten van de andere persoon. Volgens de Staatssecretaris kan het vereiste van economische verwevenheid niet zo worden uitgelegd dat ook sprake is van 'onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen' tussen de onderwijsstichting en de bv als dit tot gevolg heeft dat prestaties die worden verricht aan een (nagenoeg uitsluitend) niet-ondernemer – die aldus louter consumeert – buiten de heffing van btw blijven. Deze redenering snijdt in mijn optiek geen hout, omdat zelfs niet-belastingplichtigen tot een btw-groep kunnen behoren. Met de beste wil van de wereld lees ik in *HR BNB 2014/7* niets dat het standpunt van de Staatssecretaris ondersteunt. De Mededeling van de Europese Commissie²⁸ kan de belanghebbenden evenmin worden tegengeworpen. Die mededeling betreft immers geen nationale bepaling als bedoeld in punt 50 van *Larentia + Minerva*, maar een standpunt van de Europese Commissie.
- 5.16 In de tweede plaats heeft het HvJ in *Larentia + Minerva* duidelijk geoordeeld dat nationale bepalingen moeten worden vastgesteld om de voorwaarde 'financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn' in te vullen. Het HvJ overweegt dat de richtlijnbeepaling verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat. Het is primair de taak van de Nederlandse wetgever voor passende

wetgeving te zorgen die invulling geeft aan de bedoelde banden. Ingevolge artikel 288, derde alinea, van het VWEU moet elke lidstaat immers zorgen dat het resultaat waartoe de richtlijn noopt, wordt bereikt via voorschriften in de nationale wet- of regelgeving. Dat vereist dat de in de richtlijn voorgeschreven materie ook in het nationale recht wordt verwerkt. Deze verplichting geldt voor alle met overheidsgezag beklede instanties, en dus – binnen het kader van zijn bevoegdheden – ook voor de rechter.²⁹ De Nederlandse wetgever voelt zich kennelijk tot nu toe niet geroepen aan deze plicht te voldoen. In de ruim drie jaren die sinds *Larentia + Minerva* zijn verstreken heeft de wetgever immers geen actie ondernomen. Wel zijn er zo nu en dan geluiden te horen dat de holdingresolutie zal worden aangepast,³⁰ maar daar is bij het gebleven. De Hoge Raad heeft het tot nu toe tot zijn taak gerekend in de leemte te voorzien en zelf regels gegeven. Zoals gezegd kan de Hoge Raad ook niet anders, zolang de wetgever in gebreke blijft. Deze situatie is in mijn optiek echter verre van ideaal. Belanghebbenden zijn gebaat bij duidelijke regels vooraf. De rechtzekerheid verzet zich ertegen dat belastingplichtigen moeten wachten totdat de Hoge Raad uiteindelijk het verlossende woord spreekt. Dat dit soms jaren kan duren, illustreren de onderhavige procedures. Uit de diverse commentaren op *HR BNB 2014/7* kan bovendien worden afgeleid dat dat arrest weliswaar met enthousiasme is ontvangen, maar dat het ook heeft geleid tot nieuwe onduidelijkheid en dus tot rechtsonzekerheid. Het verbaast mij dat de wetgever geen gevolg geeft aan *Larentia + Minerva*. In datzelfde arrest heeft het HvJ overigens ook – om met de woorden van A-G Sharpston te spreken – geweigerd om in de plaats van de wetgever van de Unie en van de nationale autoriteiten een algemene methode voor de berekening van het pro rata voor economische en niet-economische activiteiten vast te stellen.³¹ Ruim tien jaar geleden, in *Securenta*³², heeft het HvJ al duidelijk gemaakt dat het op de weg van de lidstaten ligt methoden en criteria vast te stellen opdat de belastingplichtigen de nodige berekeningen kunnen maken. Ook aan dat arrest heeft de Nederlandse wetgever nog geen gevolg gegeven (zie mijn conclusie van 18 december 2018 in de zaak met nr. 18/00350).

5.17 In één van de zaken waarop deze gemeenschappelijke bijlage betrekking heeft, nr. 18/01450, is niet aan het hoofdzaakcriterium voldaan. De omstandigheden in *HR BNB 2014/7* wijken af van die in voornoemde zaak, zodat de conclusie dat sprake is van onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen niet een-op-een op die zaak kan worden doorgetrokken. Toch zie ik geen reden te oordelen dat in de zaak met nr. 18/01450 geen sprake is van onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen. Ik geef de Hoge Raad dan ook in overweging om, in lijn met de uitspraak van de rechtbank Gelderland in die zaak, in dit concrete geval te oordelen als volgt:

In een geval als het onderhavige waarin een onderwijsstichting 70% van de aandelen bezit van een vennootschap en voorts tussen beiden onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, zoals in dit geval de terbeschikkingstelling van onderwijzend en onderwijsondersteunend personeel, is – evenals in de in onderdeel 4.5 van *HR BNB 1989/112* en de in *HR BNB 2014/7* bedoelde gevallen – sprake van nauwe verbondenheid in economisch opzicht in de zin van artikel 7(4) Wet OB.

5.18 Een dergelijk oordeel zal voor de wetgever wellicht een signaal zijn de vereiste nationale bepalingen zelf vast te stellen. Goede argumenten die ervoor pleiten dat de Hoge Raad opnieuw in algemene zin uitleg geeft aan het criterium van de economische verwevenheid, schieten mij niet te binnen.

¹ De zaak met nr. 17/03702 en de zaak met nr. 18/01450 hebben betrekking op de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2015, respectievelijk de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013. De in deze gemeenschappelijke bijlage genoemde wetteksten zijn de in die periode geldende wetteksten, tenzij anders vermeld.

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB 2006 L 347 blz .1.

³ HvJ 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, NTFR 2008/1104 m.nt. Sanders, en V-N 2008/25.20, punt 19.

⁴ De door Nederland uitgevoerde raadpleging van het BTW-comité is in de jurisprudentie van het HvJ enkele malen ter sprake gekomen. Zie HvJ 12 juni 1979, Van Paassen, gevoegde zaken 181/78 en 229/78, na conclusie A-G Reischl, ECLI:EU:C:1979:151 en HvJ 25 april 2013, Commissie/Nederland, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265, V-N 2013/24.14.

⁵ Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, FED 1991/266.

⁶ HvJ 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, na conclusie A-G Jaäskinen, ECLI:EU:C:2013:217, V-N 2013/24.13, punt 47.

⁷ Conclusie A-G Van Hilten van 21 oktober 2014, nr. 14/01003, ECLI:NL:PHR:2014:1892, NTFR 2014/2766 m.nt. Van den Berg, V-N 2015/3.13.

⁸ HR 11 september 2015, nr. 14/01003, na conclusie A-G Van Hilten, ECLI:NL:HR:2015:2498, BNB 2015/215 m.nt. Van Zadelhoff, FED 2016/10 m.nt. Van Norden, NTFR 2015/2574 m.nt. Van den Berg.

⁹ HvJ 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, na conclusie A-G Jääskinen, ECLI:EU:C:2013:263, V-N 2013/24.15.

¹⁰ HvJ 25 april 2013, Commissie/Finland, C-74/11, ECLI:EU:C:2013:266.

¹¹ HvJ 16 juli 2015, Larentia + Minerva, C-108/14, na conclusie A-G Mengozzi, ECLI:EU:C:2015:496, BNB 2016/25 m.nt. Swinkels, NTFR 2015/2521 m.nt. Sanders, V-N 2015/44.18.

¹² HvJ 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, na conclusie A-G Léger, ECLI:EU:C:2004:447, NTFR 2004/1125 m.nt. Sanders, V-N 2004/50.15, punt 28 en de aldaar genoemde rechtspraak.

¹³ Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, PB 1977 L 145 blz.1.

¹⁴ HvJ 18 december 2014, Italmoda, C-131/13, na conclusie A-G Szpunar, ECLI:EU:C:2014:2217, BNB 2015/61 m.nt. Bijl, NTFR 2015/448 m.nt. Sanders, V-N 2015/4.18.

¹⁵ Conclusie van 1 februari 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:PHR:2016:28, BNB 2013/96 m.nt. Bijl, NTFR 2016/801 m.nt. Sanders jr., V-N 2016/16.11.

¹⁶ Zie ook Van Zadelhoff in zijn noot in BNB 2015/215.

¹⁷ HvJ 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:2003:644, NTFR 2003/2035 m.nt. Nieuwenhuizen, V-N 2003/61.18.

¹⁸ HvJ 18 maart 2010, Erotic Center, C-3/09, ECLI:EU:C:2010:149, BNB 2010/300 m.nt. Swinkels.

¹⁹ HR 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993, BNB 1989/112 m.nt. Ploeger, V-N 1989/1144, 11.

²⁰ Conclusie A-G Van Hilten 29 november 2012, nr. 11/05105, ECLI:NL:PHR:2012:BY7670, NTFR 2013/280 m.nt. Blank, V-N 2013/18.17.

²¹ HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, na conclusie A-G Van Hilten, ECLI:NL:HR:2013:837, BNB 2014/7 m.nt. Hummel, NTFR 2013/2083 m.nt. Zijlstra, V-N 2013/55.17.

²² In afwijking van de uitleg die in de jurisprudentie in het algemeen aan dit criterium wordt gegeven (ten minste 70%), wordt dit begrip voor toepassing van de fiscale eenheid uitgelegd als voor meer dan 50%. Zie hierover meer in punt 5.3.6 van de eerdergenoemde conclusie van A-G Van Hilten in de zaak met nr. 11/05105.

²³ Zo ook A-G Van Hilten in punt 5.3.3 van haar meergenoemde conclusie in de zaak met nr. 11/05105.

²⁴ HR 21 augustus 1991, nr. 26 928, ECLI:NL:HR:1991:ZC4655, BNB 1991/270, V-N 1991/2540, blz. 14.

²⁵ HR 16 december 1998, nr. 33 987, ECLI:NL:HR:1998:AA2594, BNB 1999/105 m.nt. Finkensieper, V-N 1999/10.13.

²⁶ B.F.A. van Huijgevoort meent dat het begrip 'verwaarloosbaar' moet worden uitgelegd als 'minder dan één procent' (zie zijn 'begrippenlijstjes' van in NTFR 2016/781 en NTFR 2010/2553). Hij vindt daarvoor steun in HR 3 november 1999, nr. 34.616, ECLI:NL:HR:1999:AA2917, BNB 1999/448 m.nt. Van

Leijenhorst en V-N 1999/53.24.

²⁷ A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'De grondslagen en de toepassingmodaliteiten van de fiscale-eenheid btw', WFR 2009/1572.

²⁸ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement voor de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting op de toegevoegde waarde voorziet/COM/2009/0325 def, waarin is opgenomen: De *economische verwevenheid* wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van ten minste een van de volgende situaties van economische samenwerking: de hoofdactiviteit van de groepsleden is van dezelfde aard, of de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of een groepslid verricht activiteiten die volledig of in aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden"

²⁹ Zie onder meer HvJ 13 november 1990, *Marleasing*, C-106/89, na conclusie A-G Van Gerven, ECLI:EU:C:1990:395, AB 2010/89 m.nt. Van Eijken en Verhoeven, NJ 2010/256 m.nt. Mok, punt 8.

³⁰ Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2015-16, 34 302, nr. 18, blz. 35-36.

³¹ Conclusie van A-G Sharpston van 6 december 2018, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, ECLI:EU:C:2018:995, punt 30.

³² HvJ 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, na conclusie A-G Mazák, ECLI:EU:C:2007:777, NTFR 2008/568 m.nt. Sanders, V-N 2008/14.20.
