
Groene visie over de holdingresolutie

Door: J.D. Gomez
2011/2012

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Inleiding en probleemstelling	3
Hoofdstuk 2	Belastingplicht holdingmaatschappijen	5
§ 2.1	Belastingplicht in de Btw-richtlijn	5
§ 2.1.1	Het element 'ieder'	5
§ 2.1.2	Het element 'zelfstandig'	5
§ 2.1.3	Het element 'economische activiteit'	5
§ 2.2	Belastingplicht voor holdings op basis van jurisprudentie van het HvJ EU	6
§ 2.2.1	Het houden van aandelen	6
§ 2.3	Belastingplicht op basis van de Wet OB	8
§ 2.3.1	Het element 'ieder'	8
§ 2.3.2	Het element 'bedrijf'	9
§ 2.3.3	Het element 'zelfstandig'	9
§ 2.4	Conclusie	10
Hoofdstuk 3	Voorwaarden voor het vormen van een Fiscale eenheid	11
§3.1	Europese voorwaarden	11
§3.1.1	Mededeling Europese Commissie	11
§3.2	Voorwaarden in de Wet OB	12
§3.2.1	Ondernemerschap	12
§3.2.2	Territoriale begrenzing	13
§3.2.3	Verwevenheidseisen	13
§3.2.3.1	Financiële verwevenheid	13
§3.2.3.2	Organisatorische verwevenheid	14
§3.2.3.3	Economische verwevenheid	14
§3.3	Holdingresolutie	14
§3.4	Conclusie	15
Hoofdstuk 4	Inbreukprocedure en het Groenboek	17
§4.1	Inbreukprocedure ingesteld tegen Nederland	17
§4.1.1	In hoeverre is de inbreukprocedure terecht?	17

§4.2	Groenboek	20
§4.3	Conclusie	22
Hoofdstuk 5	De toekomst van de holdingresolutie	23
§5.1	De toekomst van de holdingresolutie	23
§5.1.1	Terugwerkende kracht	23
§5.2	Aanbevelingen voor ondernemers	24
§5.2.1	Ondernemerschap creëren	25
§5.2.1.1	Moeien tegen vergoeding	25
§5.2.1.2	Doorbelasten van kosten	25
§5.3	Conclusie	25
Hoofdstuk 6	Conclusie en samenvatting	27
	Literatuurlijst en jurisprudentieregister	29

Hoofdstuk 1 Inleiding en probleemstelling

In de resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347 (hierna: 'holdingresolutie'), heeft de staatssecretaris van Financiën het standpunt ingenomen dat een holdingmaatschappij die een beleidsbepalende en sturende invloed uitoefent op haar dochtermaatschappijen een fiscale eenheid met die dochters kan vormen, ondanks dat er geen sprake is van een zelfstandige belastingplicht op grond van art. 9 Btw-richtlijn 2006/112/EG¹. Echter, op grond van art. 11 van de Btw-richtlijn mogen alleen belastingplichtigen (personen) onderdeel zijn van een fiscale eenheid.

In deze context heeft de Europese Commissie Denemarken, Finland, Ierland, Nederland, Tsjechië en het Verenigd Koninkrijk voor het Europese Hof van Justitie gedaagd ter zake van het laten toetreden van niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid. In het kader van mijn verhandeling zal ik slechts ingaan op de inbreukprocedure die de Europese Commissie heeft ingesteld op 15 februari 2011 tegen Nederland.² Middels voornoemde procedure verzoekt de Europese Commissie het Europese Hof van Justitie vast te stellen dat Nederland, door het btw-comité niet te raadplegen en toe te staan dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid toetreden – zoals blijkt uit de holdingresolutie – de krachtens het art. 9 en art. 11 Btw-richtlijn op Nederland rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Op 1 december 2010 heeft de Europese Commissie een consultatieronde gestart om een brede discussie op gang te brengen over de toekomst van de btw.³ In het Groenboek heeft de Europese Commissie gekozen voor een uiteenzetting van maar liefst 33 vraagstukken binnen het huidige btw-stelsel en onderverdeeld in diverse categorieën.⁴ Naar aanleiding van het Groenboek met daarin vragen over de behandeling van holdingmaatschappijen en de fiscale neutraliteit, vraag ik mij af in hoeverre de inbreukprocedure tegen Nederland terecht is. In deze verhandeling zal ik onderzoeken of Nederland op basis van het Groenboek de holdingresolutie alsnog zou mogen toepassen en niet moeiende holdings tot de fiscale eenheid kan laten toetreden.

In hoofdstuk 2 behandel ik de belastingplicht van holdingmaatschappijen. Aangezien dit leerstuk is vormgegeven in diverse jurisprudentie, zal ik me bij mijn onderzoek met name richten op de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het houden van aandelen. De activiteiten van een holdingmaatschappij kunnen naast het houden van aandelen bestaan uit onder andere, financieringsactiviteiten, verkoop van aandelen/goederen,

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2009/69/EG van 25 juni 2009 (Pb.2009, L175). Hierna aangeduid als 'Btw-richtlijn'.

² Publicatieblad van de Europese Unie, Mededelingen en bekendmakingen, Nummer 2011/C 130/19, Jaargang 54, 30 april 2011, ISSN 1725-2474. Beroep ingesteld tegen Nederland door Europese Commissie, Zaak C-65/11, (2011/C 130/19), 15 februari 2011.

³ Europese Commissie, Groenboek – 'Green Paper' – over de toekomst van de btw, 'Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel', Brussel, 1 december 2010, COM(2010) 695 definitief.

⁴ E. van den Elsen, *Groenboek over de toekomst van de btw*, BTW-bulletin 2011/23.

verrichten van adviesdiensten etc. Echter, gezien de reikwijdte van mijn verhandeling zal ik deze activiteiten buiten beschouwing laten voor zover zij voor het bepalen van de belastingplicht voor het houden van aandelen niet van belang zijn.

In hoofdstuk 3 zal ik ingaan op de Europese en Nederlandse voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid. In dit hoofdstuk komt ook de holdingresolutie en de visie van de Europese Commissie⁵ betreffende de fiscale eenheid aan bod. In hoofdstuk 4 behandel ik de inbreukprocedure en het Groenboek, waarbij in hoofdstuk 5 ingegaan wordt op de toekomst van de holdingresolutie. Ten slotte sluit ik in hoofdstuk 6 af met een conclusie en samenvatting.

⁵ Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

Hoofdstuk 2 Belastingplicht holdingmaatschappijen

§ 2.1 Belastingplicht in de Btw-richtlijn

Op grond van art. 1 lid 2 Btw-richtlijn wordt de omzetbelasting aangeduid als een algemene verbruiksbelasting die als doel heeft alle leveringen van goederen en diensten (object) die belastingplichtigen (subject) verrichten in de heffing te betrekken. Het subject van heffing is de belastingplichtige zoals gedefinieerd in art. 9 Btw-richtlijn. Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.⁶

De drie kernelementen van het begrip belastingplicht worden hierna verder behandeld.

§ 2.1.1 Het element ‘ieder’

Het eerste element ‘ieder’ houdt in dat belastingplicht kan bestaan ongeacht de rechtsvorm van het subject. Natuurlijke personen, rechtspersonen, maar ook (al dan niet gekwalificeerde) samenwerkingsverbanden, kunnen als belastingplichtige worden aangemerkt.⁷ Dit impliceert een ruime uitleg van het begrip belastingplicht.⁸

§ 2.1.2 Het element ‘zelfstandig’

Het tweede element ‘zelfstandig’ wordt nader uitgewerkt in art. 10 Btw-richtlijn. Op grond van art. 10 Btw-richtlijn worden van het begrip belastingplichtige uitgesloten 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. Gezien het voorgaande is het aldus van belang onder welke concrete voorwaarden de activiteiten worden verricht.

§ 2.1.3 Het element ‘economische activiteit’

In art. 9 lid 1 tweede alinea Btw-richtlijn worden als het element 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. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een (on)lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

⁶ Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

⁷ mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 89.

⁸ Zie ook HvJ EG 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 17.

Dit element is in verscheidene arresten van het Europese Hof van Justitie verder uitgekristalliseerd. Uit Europese jurisprudentie blijkt dat ook voorbereidende handelingen in verband met de in de toekomst te verrichten prestatie als economische activiteiten moeten worden beschouwd.⁹

Voor het bepalen of er sprake is van belastingplicht is het ook van belang dat de werkzaamheden zijn verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd.¹⁰ Het verrichten van uitsluitend prestaties 'om niet' c.q. zonder enige tegenprestatie leidt niet tot belastingplicht. In dit kader is het echter niet van belang of er winst wordt gemaakt c.q. beoogd. Voldoende is dat er een tegenprestatie wordt beoogd en bedongen.¹¹

Voor wat betreft het verrichten van economische activiteiten door holdingmaatschappijen zijn er verscheidene arresten geweest door het Hof van Justitie. Deze worden in de volgende paragrafen behandeld.

§ 2.2 Belastingplicht voor holdings op basis van jurisprudentie van het HvJ EU

Voor het beantwoorden van de vraag of een holdingmaatschappij als een belastingplichtige kan worden aangemerkt, is het van belang om te bepalen of de verrichte werkzaamheden wel of niet een economische activiteit omvatten. Wegens het kader van mijn verhandeling zal ik me voornamelijk richten op de kernactiviteit van een holdingmaatschappij, namelijk het houden van aandelen. De btw-behandeling van het houden van aandelen is aan de orde gekomen in diverse Europese jurisprudentie. In deze paragraaf ga ik in op de meest relevante arresten op dit gebied.

§ 2.2.1 Het houden van aandelen

De btw-positie van holdingmaatschappijen heeft al jaren lang geleid tot de nodige discussie. Het arrest waarmee alles is begonnen is de zaak Polysar Investments. Polysar BV is een houdstervennootschap wiens enige doel is het houden van aandelen. Zij verricht zelf geen handelsactiviteiten. Het Hof van Justitie heeft in dit arrest¹² het volgende geoordeeld:

*'13. Uit deze rechtspraak is evenwel niet af te leiden, dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. De financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig 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.
14. Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen,*

⁹ HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315*, r.o. 22.

¹⁰ HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 11.

¹¹ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 17.

¹² HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (Polysar), V-N 1991, p. 2140, r.o. 13 en 14.

*onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennootschap heeft.*¹

Uit het bovenstaande blijkt dat het enkele houden van aandelen niet tot belastingplicht leidt, tenzij dit gepaard gaat met moeiende activiteiten. Volgens Advocaat-generaal Van Gerven zijn activiteiten die nauw samenhangen met het aandeelhouderschap geen economische activiteiten. Als voorbeelden geeft hij: de deelname aan de algemene vergadering van aandeelhouders, het uitoefenen van het stemrecht, het beïnvloeden van het beleid door middel van het stemrecht en het meebeslissen over de aanstelling van commissarissen en bestuurders en/of over de winstverdeling bij de deelnemingen.¹³ Deze activiteiten vloeien immers voort uit het eigendomsrecht. Hieruit valt mijns inziens af te leiden dat onder moeiende activiteiten dient te worden verstaan de beleidsbepalende activiteiten die een gewone/normale aandeelhouder niet zou verrichten. Uit het recente Slaby en Kuć-arrest blijkt dat het moet gaan om activiteiten die normaal gezien niet passen bij het beheer van een privévermogen om sprake te zijn van exploitatie van een vermogensbestanddeel.¹⁴

Volgens Nederlandse jurisprudentie blijkt dat een enkel financieel en fiscaal coördinerende rol op zichzelf onvoldoende is om te kunnen spreken van moeien. Onder moeiende activiteiten dient te worden verstaan het verrichten van beleidsbepalende of sturende activiteiten in de deelneming die verder gaan dan het gewone aandeelhouderschap.¹⁵ Mijns inziens is dit ook in lijn met wat uit de conclusie van Advocaat-generaal Van Gerven voortvloeit.

Uit latere arresten volgt dat de inmenging ook gepaard moet gaan met handelingen die aan de btw zijn onderworpen zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten.¹⁶ Naar mijn mening dient het woord gepaard gaan, te worden uitgelegd in die zin dat de belaste activiteiten het moeien mogelijk moeten maken. Dit houdt in dat indien een houdstervenootschap managementdiensten verricht tegen vergoeding aan de deelneming, zij als ondernemer kan worden aangemerkt.

Opgemerkt dient te worden dat het moeien als een btw relevante activiteit kan worden aangemerkt, indien dit tegen een vergoeding wordt verricht. Dit lijkt mij ook in lijn met eerdere Europese jurisprudentie¹⁷ betreffende het verrichten van activiteiten om niet. In het Floridienne/Berginvest-arrest en de Welthgrove-beschikking heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat dividenden geen vergoeding vormen voor het moeien.¹⁸ Dividend vloeit immers voort uit het recht om als eigenaar over de aandelen te kunnen beschikken. Ik ben van

¹³ Conclusie van A-G Van Gerven, 24 april 1991, nr. C-60/90, Jur. 1991, p. I-3111, punt 6.

¹⁴ HvJ EG 15 september 2011, nr. C-180/10 en C-181/10, (Slaby en Kuć), V-N 2011/50.19, r.o. 37-41

¹⁵ HR 26 augustus 1998, nr. 33 662, V-N 1998/51.26, r.o. 3.3 en Hof Amsterdam 15 oktober 1998, nr. 97/20849, V-N 1999/19.20, r.o. 5.4.

¹⁶ HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99, (Floridienne/Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 19 en HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00, (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 18.

¹⁷ HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 10.

¹⁸ HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99, (Floridienne/Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 23 en HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00, (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 14.

mening dat deze redenering terecht is. Immers, de hoogte van het dividend wordt niet bepaald door de mate van de prestatie van de houdstermaatschappij maar door de rechten die aan haar toekomen als aandeelhouder. Aldus is er geen rechtstreekse verband tussen de prestatie en de dividenduitkering. De moeiende activiteiten kunnen in dit geval naar mijn mening niet aangemerkt worden als belaste handelingen, omdat geen prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Alleen wat de holdingmaatschappij als extra ontvangt, kan worden aangemerkt als een vergoeding voor het moeien.¹⁹

Naast het verrichten van moeiende activiteiten die gepaard gaan met belastbare handelingen leidt het houden van aandelen ook tot belastingplicht, indien het gaat om handelingen die worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten (bijvoorbeeld de effectenmakelaar).²⁰

Bovendien kan het houden van aandelen binnen het kader van de btw plaatsvinden wanneer de handelingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteiten (de verlengstukgedachte).²¹ Dit houdt in dat activiteiten die op zichzelf beschouwd niet te kwalificeren zijn als economische activiteiten, door hun sterke band met economische activiteiten, worden meegetrokken in het ondernemerschap. Deze activiteiten zijn aldus dienstbaar aan de economische activiteiten.²²

§ 2.3 Belastingplicht op basis van de Wet OB

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: 'Wet OB') wordt het begrip ondernemer gebruikt in plaats van belastingplichtige. Echter, aan deze term dient geen andere betekenis te worden toegekend, dan toekomt aan de term belastingplichtige.²³ Op grond van art. 7 lid 1 Wet OB wordt als ondernemer gekwalificeerd ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Uit deze definitie komen ook drie belangrijke elementen naar voren, namelijk 'ieder', 'bedrijf' en 'zelfstandig'. Deze worden hierna verder behandeld.

§ 2.3.1 Het element 'ieder'

Onder het element 'ieder' wordt verstaan natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden die al dan niet rechtspersoonlijkheid bezitten, zoals maatschappen, verenigingen etc.²⁴

Om voor samenwerkingsverbanden als een ondernemer te kwalificeren is het van belang dat zij als een zelfstandige entiteit in het maatschappelijke verkeer

¹⁹ Aldus ook M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Deventer: Kluwer 1992, p. 186.

²⁰ HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94, (Wellcome Trust), V-N 1997, p. 1034, r.o. 35.

²¹ HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94, (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38 c*, r.o. 18 en HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95, (Harnas & Helm), BNB 1997/386c*, r.o. 16.

²² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, (Fed fiscale studieresie), Deventer: Kluwer 2010, p. 75

²³ Zie ook Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

²⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, (Fed fiscale studieresie), Deventer: Kluwer 2010, p. 62

optreden.²⁵ Het samenwerkingsverband moet zich als een entiteit naar buiten presenteren.

§ 2.3.2 Het element ‘bedrijf’

Onder het element bedrijf wordt mede verstaan het uitoefenen van een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.²⁶

§ 2.3.3 Het element ‘zelfstandig’

De Wet OB stelt evenals de Btw-richtlijn dat de activiteiten zelfstandig moeten worden uitgevoerd. Deze term wordt verder in art. 10 Btw-richtlijn uitgewerkt en noopt tot de conclusie dat dit element een communautair begrip is.²⁷ De term zelfstandig beoogt voornamelijk loontrekkenden die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan van de heffing uit te sluiten.²⁸ De aanwezigheid van een dienstbetrekking is echter niet noodzakelijk om te concluderen dat er sprake is van onzelfstandigheid. Zelfstandigheid kan ook ontbreken bij personen die niet in dienstbetrekking zijn.²⁹

Volgens Van Norden is het uitsluiten van loontrekkenden en dergelijke personen van de belastingplicht niet alleen praktisch maar ook 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.³⁰

Een belangrijke vraag die heerst, is of bij rechtspersonen ook sprake kan zijn van onzelfstandigheid. In het arrest DFDS³¹ merkte het Hof van Justitie een dochtervennootschap aan als een vaste inrichting omdat uit de feiten complex blijkt dat de dochter slechts als assistent van DFDS optrad. Hierdoor miste de dochtervennootschap enige zelfstandigheid om als afzonderlijk belastingplichtige te kwalificeren. Naar aanleiding van dit arrest kan worden geconcludeerd dat het Hof van Justitie de mogelijkheid heeft aanvaard dat rechtspersonen onder bijzondere omstandigheden zelfstandigheid ontberen en niet als afzonderlijk belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. Deze rechtspraak heeft tot vele discussies geleid in de literatuur.³² Mijns inziens is het Hof van Justitie tot dit oordeel gekomen doordat er sprake was van een constructie die leidde tot het ontgaan van belastingheffing. Deze bijzondere

²⁵ TC 28 november 1977, 11 177 O'68 (loonslaggers), BNB 1978/89.

²⁶ art. 7 lid 2 Wet OB

²⁷ Zie ook mr. dr. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw (diss.)*, 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande 2001, p. 120.

²⁸ Bijlage A, ad artikel 4 van de Tweede richtlijn.

²⁹ Zie ook in dit kader Hoge Raad 23 mei 1990, BNB 1990/202 waarin werd besloten dat de thuiswerker in een ondergeschikte relatie bevindt ten aanzien van diens opdrachtgever.

³⁰ mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 91

³¹ HvJ EG, 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, r.o. 26.

³² Zie o.a. mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 94, mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen, 'BTW: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel', NTFR 16 november 2001

omstandigheden zouden nu bestrijd kunnen worden met het misbruikleerstuk.³³

§ 2.4 Conclusie

Op grond van de Btw-richtlijn en de Wet OB kan een holdingmaatschappij die alleen aandelen houdt niet als een belastingplichtige kwalificeren. Het enkel houden van aandelen wordt op basis van Europese jurisprudentie gelijkgesteld met de activiteiten van een passieve particuliere belegger. Deze activiteiten kwalificeren niet als economische activiteiten en voldoen dus niet aan de voorwaarden die zijn gesteld in art. 9 Btw-richtlijn en art. 7 Wet OB.

Gelukkig biedt de Europese jurisprudentie enkele richtlijnen als gevolg waarvan een holdingmaatschappij als een belastingplichtige kan worden aangemerkt. Op de eerste plaats is er sprake van belastingplicht indien het houden van aandelen gepaard gaat met moeiende activiteiten. Deze moeiende activiteiten dienen vervolgens gepaard te gaan met andere btw-relevante activiteiten die tegen een vergoeding worden verricht. Van moeiende activiteiten is er mijns inziens sprake indien beleidsbepalende activiteiten worden verricht die een gewone aandeelhouder niet zou verrichten. Ten tweede leidt het houden van aandelen tot belastingplicht indien het gaat om handelingen die worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten. Ten slotte valt het houden van aandelen binnen het kader van de btw wanneer de handelingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteiten (de verlengstukgedachte).

³³ Zie ook Prof. dr. H.W.M. van Kesteren en mr. M.W.C. Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', *WFR* 2007/481

Hoofdstuk 3 Voorwaarden voor het vormen van een Fiscale eenheid

§3.1 Europese voorwaarden

Op grond van art. 11 Btw-richtlijn hebben lidstaten de mogelijkheid, na raadpleging van het btw-comité, een fiscale eenheid te introduceren in hun nationale wetgeving. Volgens dit artikel kunnen lidstaten personen die binnen het grondgebied van hun lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Wat precies onder financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn moet worden verstaan, is niet uitgelegd. Het is blijkbaar aan de lidstaten om nadere uitvoeringsregels vast te stellen. Volgens Advocaat-generaal Van Hilten hebben de lidstaten echter niet de mogelijkheid om deze criteria naar eigen believen in te vullen. Dat sprake is van een 'kan-bepaling' doet hieraan niet af.³⁴

§3.1.1 Mededeling Europese Commissie

In de mededeling van 2 juli 2009 heeft de Europese Commissie³⁵ haar visie over de invulling van art. 11 Btw-richtlijn uiteengezet met het voornemen om te komen tot een meer uniforme toepassing van deze regeling door de diverse lidstaten. Reden hiervoor is dat uit de raadplegingen van het btw-comité door de diverse lidstaten is gebleken dat er grote verschillen bestaan tussen de verscheidene nationale fiscale eenheidsregelingen (btw-groepsopstapeling). Gezien de voordelen die belastingplichtigen kunnen trekken uit de fiscale eenheidsregeling is de Europese Commissie van mening dat de verschillen in strijd kunnen zijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel en kunnen leiden tot belastingconcurrentie tussen de lidstaten. Volgens het persbericht, dat werd gepubliceerd toen de mededeling bekend werd gemaakt, is echter de voornaamste reden voor het instellen van het onderzoek dat de verschillen kunnen leiden tot het ontgaan van belastingen.³⁶ Middels deze mededeling heeft de Europese Commissie haar visie over verscheidene punten uiteengezet.

In het kader van mijn onderzoek is het belangrijkste punt het uitsluiten van niet-belastingplichtigen voor opname in de fiscale eenheid. De Europese Commissie is van mening dat alleen belastingplichtigen tot de fiscale eenheid kunnen toetreden. Met de verwijzing naar 'personen' in art. 11 Btw-richtlijn wordt bedoeld de personen die voldoen aan de criteria om als belastingplichtige te worden beschouwd. De Europese Commissie betoogt dat art. 11 niet voorziet in een uitzondering op de definitie van belastingplichtige

³⁴ Conclusie A-G Van Hilten, 29 juli 2008, nr. 43872, VN 2008/47.20, paragraaf 5.2. Communautaire criteria

³⁵ Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief.

³⁶ mr. dr. A.J. van Doesum en mr. dr. G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

zoals omschreven in art. 9 Btw-richtlijn. Volgens de Europese Commissie is het logischerwijs dat personen die als 'één' belastingplichtige worden aangemerkt, zelf ook belastingplichtig moeten zijn. De kwalificatie 'één' belastingplichtige zou betekenen dat zonder de btw-groepsregeling sprake zou zijn van verschillende belastingplichtigen.³⁷

Verder betoogt de Europese Commissie op dit punt dat de wetgever de term 'personen' heeft gebruikt om herhaling van de term 'belastingplichtigen' te vermijden en niet om niet-belastingplichtigen onder die term te laten vallen.

Als gevolg van deze visie heeft de Europese Commissie in november 2009 enige lidstaten verzocht om hun regelgeving met betrekking tot de fiscale eenheid te wijzigen.³⁸ Voor zover de lidstaten hun regelgeving niet naar behoren hebben aangepast zijn deze gedaagd voor het Hof van Justitie.³⁹ In hoofdstuk 4 zal ik verder ingaan op de inbreukprocedure die de Europese Commissie heeft ingesteld op 15 februari 2011 tegen Nederland.

§3.2 Voorwaarden in de Wet OB

Nederland heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid om de figuur van de fiscale eenheid in haar nationale wetgeving te introduceren. In Nederland is het begrip 'fiscale eenheid' ontwikkeld in de jurisprudentie van de Tariefcommissie bij de uitlegging van het begrip 'ieder'.⁴⁰ Bij de wetwijziging per 1 januari 1979 is dit begrip thans ook in de Wet OB opgenomen in art. 7 lid 4. Op grond van dit lid kunnen 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 economische opzicht zodanig zijn verweven, als één ondernemer worden aangemerkt. In de volgende paragrafen zal ik deze vijf voorwaarden behandelen.

§3.2.1 Ondernemerschap

Uit art. 7 lid 4 Wet OB blijkt dat alleen natuurlijke personen en lichamen die zelfstandig als ondernemer kunnen worden aangemerkt onderdeel kunnen vormen van een fiscale eenheid. Hieruit valt af te leiden dat een houdstervennootschap wiens enige activiteit, het houden van aandelen is niet tot een fiscale eenheid kan behoren. Deze activiteiten leiden immers niet tot belastingplicht.⁴¹ Zoals we in paragraaf 3.3. zullen zien is dit echter anders indien de houdstermaatschappij een sturende en beleidsbepalende functie binnen een concern heeft.

³⁷ Deze redenering zou volgens de Commissie ook in lijn zijn met het oordeel van het HvJ EU in de zaak van 22 mei 2008, C-162/07, (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20.

³⁸ Persbericht van 20 november 2009, nr. IP/09/1768.

³⁹ Persbericht van 24 juni 2010, nr. IP/10/795. De handeling tegenover Spanje werden op 5 mei 2010 ingetrokken, wegens de aanpassing van haar regelgeving op dit punt.

⁴⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, (Fed fiscale studiereserie), Deventer: Kluwer 2010, p. 89

⁴¹ Voor een verdere uitleg verwijs ik naar hoofdstuk 2

§3.2.2 Territoriale begrenzing

Volgens de btw-richtlijn kunnen alleen personen die binnen het grondgebied van de lidstaat gevestigd zijn, tot de fiscale eenheid behoren. Echter, uit Nederlandse regelgeving blijkt dat ook buitenlandse vennootschappen die een vaste inrichting in Nederland hebben tot de fiscale eenheid kunnen toetreden.⁴² De Nederlandse bepaling is aldus ruimer dan de Europese bepaling.

Uit de mededeling van de Europese Commissie⁴³ blijkt dat de fiscale eenheidsregeling beperkt is tot personen die binnen het grondgebied van deze specifieke lidstaat gevestigd zijn. Het begrip gevestigd impliceert, aldus de Europese Commissie, dat uitsluitend vennootschappen of vaste inrichtingen met een *fysieke* zetel in het grondgebied van dezelfde lidstaat als een groep kunnen worden aangemerkt. De vraag die heerst, is in hoeverre deze visie in lijn is met de vrijheid van vestiging. Ik zal hier verder niet op ingaan, aangezien deze kwestie buiten het kader van mijn verhandeling valt.⁴⁴

De huidige Nederlandse praktijk lijkt in strijd te zijn met de visie van de Europese Commissie op dit onderdeel. In de inbreukprocedure tegen Nederland is dit punt echter tot nu toe niet aan de orde gesteld. In het verleden heeft de Europese Commissie een inbreukprocedure gestart tegen Duitsland voor het toestaan dat ondernemers die niet in Duitsland zijn gevestigd tot de fiscale eenheid mogen toetreden. Naar aanleiding van de inbreukprocedure heeft de Duitse regering per 1 januari 1987 de fiscale eenheid beperkt tot het binnenland.⁴⁵ Hierdoor wordt de inbreukprocedure tussentijds ingetrokken. Het Hof van Justitie heeft tot nu toe geen mogelijkheid gehad om een beslissing te nemen betreffende de grensoverschrijdende fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

§3.2.3 Verwevenheidseisen

Zoals reeds aangegeven zijn de verwevenheidseisen niet nader uitgelegd in de btw-richtlijn. Lidstaten dienen aldus zelf deze eisen in te vullen.

§3.2.3.1 Financiële verwevenheid

Van financiële verwevenheid is sprake indien een persoon middellijk of onmiddellijk 50% of meer van de aandelen bezit in de deelneming waarmee hij een eenheid wil vormen.⁴⁶ Bij personen die niet een in aandelen verdeeld kapitaal hebben is dit moeilijker vast te stellen, maar niet onmogelijk. Ook

⁴² Aldus ook Hoge Raad 14 juni 2002, nr. 35976, BNB 2002/287.

⁴³ Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, paragraaf 3.3.2.1.

⁴⁴ Literatuur over dit onderwerp: mr. A.J. van Doesum en mr. G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid btw deel I en deel II, WFR 2006/823 en WFR 2006/853

⁴⁵ mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 211, noot 332

⁴⁶ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

stichtingen kunnen namelijk een fiscale eenheid vormen. Voorwaarde is dat het ene lichaam een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap. Bovendien dient de financiële relatie tussen de betrokken lichamen van dien aard te zijn, dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht.⁴⁷ Het komt erop neer dat het ene lichaam invloed kan uitoefenen op de financiële positie van het andere lichaam in dezelfde verhouding als een meerderheidsaandeelhouder.

§3.2.3.2 Organisatorische verwevenheid

Om te bepalen of de verschillende onderdelen organisatorisch verbonden zijn, is het van belang te beoordelen of de verschillende onderdelen onder één leiding staan, dan wel de leiding van het ene onderdeel feitelijk ondergeschikt is ten opzichte van die van de andere.⁴⁸ Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de bestuursfuncties in de verschillende onderdelen door dezelfde persoon/groep personen worden uitgeoefend.

§3.2.3.3 Economische verwevenheid

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.⁴⁹ In oudere jurisprudentie kon ook sprake zijn van economische verwevenheid in gevallen waarin personen of lichamen handelingen verrichten die elkaar aanvullen.⁵⁰ Gezien de reeds aangehaalde visie van de Europese Commissie⁵¹ ben ik van mening dat deze voorwaarde weer een rol kan gaan spelen in de nationale jurisprudentie voor het voldoen aan de economische verwevenheid.

§3.3 Holdingresolutie

Als gevolg van het arrest van Hoge Raad van 1 april 1987, nr. 23644, BNB 1987/203, kwalificeert de zuivere holding als zodanig niet als een ondernemer voor de btw. Hierdoor kon de zuivere holding ook niet tot een fiscale eenheid met andere vennootschappen behoren, zodat de voorbelasting van die holding niet voor aftrek in aanmerking komt. Deze beslissing leidde tot vele discussies in de Tweede Kamer.⁵² Uiteindelijk heeft de Staatssecretaris het beleid ten aanzien van houdstermaatschappijen neergelegd in de resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347 (hierna: 'holdingresolutie').

⁴⁷ Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232, r.o. 4.6.

⁴⁸ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

⁴⁹ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

⁵⁰ TC 28 november 1961, nr.9454 O, BNB1962/113.

⁵¹ Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, paragraaf 3.3.4.

⁵² prof. mr. D.B. Bijl, *De houdstermaatschappij in de omzetbelasting*, WFR 1991/1301.

Op basis van de holdingresolutie is goedgekeurd dat tot een concern behorende houdstermaatschappij die binnen dat concern een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten dienste van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen, in de fiscale eenheid kan worden opgenomen, ook als een zelfstandige belastingplicht ontbreekt.⁵³ De Staatssecretaris is van mening dat vanwege de nauwe samenhang die de handelingen van deze houdstermaatschappij vertonen met de ondernemersactiviteiten van de werkmaatschappijen kan in dit geval van een nauwe economische verwevenheid met de werkmaatschappijen worden gesproken.

Deze houdstermaatschappijen worden ook wel ‘topholdings’ genoemd. Op grond van deze resolutie kunnen topholdings onderdeel vormen van de fiscale eenheid, ondanks dat er geen sprake is van belastingplicht. Doordat zij onderdeel kunnen vormen van de fiscale eenheid, kunnen deze topholdings alsnog btw gedeeltelijk in aftrek brengen. Het aftrekrecht is beperkt omdat op basis van o.a. het *Securenta*-arrest⁵⁴ is de aftrek van voorbelasting uitgesloten voor zover de kosten direct toerekenbaar zijn aan de niet-economische activiteiten van de fiscale eenheid, zoals het houden van aandelen door de topholding⁵⁵. Indien de kosten op zowel economische als niet-economische activiteiten betrekking hebben, dient de voorbelasting verdeeld te worden over beide activiteiten.⁵⁶ Volgens het Hof van Justitie dient bij de splitsing van deze kosten verdeelsleutels te worden toegepast die een objectief en reëel beeld geven van het gebruik.⁵⁷ Het is aan de lidstaten om te bepalen welke criteria zij van belang achten bij het vaststellen van het aftrekrecht.⁵⁸

§3.4 Conclusie

Bij het vergelijken van de Nederlandse voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid met de Europese voorwaarden kom je onverwijld tot de conclusie dat de Nederlandse voorwaarden op verschillende terreinen niet in lijn zijn met de visie van de Europese Commissie. De belangrijkste verschillen zitten in het toelaten van niet-belastingplichtigen – via de holdingresolutie – tot de fiscale eenheid en de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid.

De Europese Commissie heeft Nederland echter tot nu toe alleen op het eerste punt voor het Hof van Justitie gedaagd. Dit is betreurenswaardig. Indien het andere punt ook voor het Hof van Justitie zou worden gebracht, zouden wij meer duidelijkheid hebben of het wel of niet mogelijk is om een

⁵³ Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347, punt 6-8.

⁵⁴ HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (*Securenta*), V-N 2008/14.20, r.o. 31

⁵⁵ Voor verder uitleg verwijs ik naar hoofdstuk 2.2

⁵⁶ HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (*Securenta*), V-N 2008/14.20, r.o. 31

⁵⁷ HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (*Securenta*), V-N 2008/14.20, r.o. 37

⁵⁸ Bij besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/541M heeft de staatssecretaris van Financiën besloten dat deze verdeling afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Aansluiting kan worden gezocht bij bijvoorbeeld omzetverhouding, m2, m3, opbrengsten of kosten, voor zover deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt. Dit is de zogenoemde “pre pro-rata”.

fiscale eenheid over de grenzen te vormen. Volgens de Europese Commissie is de grensoverschrijdende fiscale eenheid niet toegestaan.

Hoofdstuk 4 Inbreukprocedure en het Groenboek

§4.1 Inbreukprocedure ingesteld tegen Nederland

De Europese Commissie heeft op 15 februari 2011 een inbreukprocedure ingesteld tegen Nederland.⁵⁹ Middels deze procedure verzoekt de Europese Commissie het Hof van Justitie vast te stellen dat Nederland, door het btw-comité niet te raadplegen en toe te staan dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen toetreden, de krachtens de art. 9 en art. 11 Btw-richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Het beroep is gericht op de onrechtvaardige afwijking van de Nederlandse bepaling aan de Btw-richtlijn met betrekking tot de subjectieve belastingplicht van een holdingmaatschappij voor de btw. De Europese Commissie bestrijdt dat in Nederland door het toepassen van de holdingresolutie niet wordt voldaan aan de vereisten van art. 9 Btw-richtlijn betreffende belastingplicht voor holdingmaatschappijen. Als gevolg hiervan mag de holdingmaatschappij niet opgenomen worden in een fiscale eenheid in de zin van art.11 Btw-richtlijn.

In reactie op de mededeling van de Europese Commissie van 2 juli 2009 onderschrijft Nederland het belang om een grotere uniformiteit bij de toepassing van het fiscale eenheidsregime en verwelkomt het voorstel van de Europese Commissie om nadere invulling te geven aan de vereisten.⁶⁰ Niettemin is Nederland het niet eens met de visie van de Europese Commissie dat moeiende holdings, die geen vergoeding ontvangen voor hun prestaties, geen onderdeel kunnen vormen van de fiscale eenheid. Nederland is van mening dat het in strijd is met het doel en de strekking van de btw om moeiende holdings niet te laten toetreden tot een fiscale eenheid. Gezien de activiteiten van een moeiende houdster is sprake van een nauwe economische verwevenheid tussen de houdster en de werkmaatschappijen. De moeiende houdster maakt een wezenlijk onderdeel uit van een concern. Hoogstwaarschijnlijk zal Nederland deze argumenten ten gehore brengen bij het Hof van Justitie.

§4.1.1 In hoeverre is de inbreukprocedure terecht?

Uit art 11. Btw-richtlijn volgt dat personen die juridisch gezien zelfstandig zijn maar financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn een fiscale eenheid kunnen vormen. Wat precies onder personen moet worden verstaan is onhelder. Dit lijkt te zien op zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen.

⁵⁹ Publicatieblad van de Europese Unie, Mededelingen en bekendmakingen, Nummer 2011/C 130/19, Jaargang 54, 30 april 2011, ISSN 1725-2474. Beroep ingesteld tegen Nederland door Europese Commissie, Zaak C-65/11, (2011/C 130/19), 15 februari 2011.

⁶⁰ Brief van de Staatssecretaris van buitenlandse zaken aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal 31 augustus 2009, Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 907.

Waarom de wetgever het begrip 'personen' in plaats van het begrip 'belastingplichtige' – zoals verwoord in art. 9 Btw-richtlijn – gebruikt is raadselachtig. Volgens de Europese Commissie is de term personen gebruikt om herhaling van de term belastingplichtigen te voorkomen.⁶¹ Dit lijkt mij enigszins eigenaardig. Bij de aanpassing van de Zesde richtlijn naar de Btw-richtlijn heeft de Europese Commissie opgemerkt dat samenhang wordt bereikt door voor dezelfde begrippen dezelfde termen te gebruiken.⁶² Het lijkt mij ongerijmd dat de wetgever net bij een belangrijk begrip zoals het subject van heffing voor de btw twee termen door elkaar wil gebruiken. Indien het begrip personen van art. 11 Btw-richtlijn dezelfde betekenis moet hebben als de term belastingplichtige in art. 9 Btw-richtlijn, dan zouden de richtlijnopstellers hetzelfde begrip moeten hanteren.

Voorts is mijns inziens het uitsluiten van moeiende houdstervennootschappen om deel uit te maken van een fiscale eenheid in strijd met de concerngedachte. Uit de zittingsdocumenten met betrekking tot het voorstel voor een Tweede richtlijn en uit de opmerkingen van de Europese Commissie in de Van Paassen-zaak, kan worden geconcludeerd dat de fiscale eenheid gedachte in art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, thans art. 11 Btw-richtlijn, gebaseerd is op de Duitse Organschaft-gedachte.⁶³ De Organschaft-gedachte houdt in dat vennootschappen die structureel verbonden en onderling van elkaar afhankelijk zijn als één relevante fiscale entiteit moeten worden beschouwd.⁶⁴ Juridisch gezien zijn de onderdelen van het concern weliswaar een zelfstandig entiteit, maar feitelijk en economisch gezien zijn de onderdelen zo nauw met elkaar verweven dat zij als het ware als één bedrijf handelen. Het concern is aldus te beschouwen als de ondernemingsvorm.⁶⁵ Door het toepassen van het fiscale eenheidsregime wordt wat economisch als één wordt gezien ook voor de btw als één behandeld. Dit zou meer in lijn zijn met de economische realiteit wat een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de btw.⁶⁶

Mijns inziens zijn de moeiende houdstervennootschappen in dit geval zo nauw met de werkmaatschappijen c.q. haar deelnemingen verbonden dat het in strijd zou zijn met de economische realiteit om deze vennootschappen van het fiscale eenheidsregime uit te sluiten. De moeiende houdstervennootschappen zijn immers belast met het bepalen van het beleid van de werkmaatschappijen en het sturen van deze maatschappijen. Deze activiteiten vormen een onlosmakelijk onderdeel van de belaste activiteiten van de werkmaatschappijen. Zonder enig beleid of sturing te hebben zou het onmogelijk zijn voor de werkmaatschappijen om duurzaam activiteiten te verrichten. Dergelijke structuren zijn immers gericht om de activiteiten van de werkmaatschappijen zo goed mogelijk te kunnen uitoefenen. Een moeiende

⁶¹ Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief, paragraaf 3.3.2.1.

⁶² mr. dr. A.J. van Doesum en mr. dr. G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572.

⁶³ mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 196.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, verwijzend naar L. Timmerman, *Over multinationale ondernemingen en medezeggenschap van werknemers (diss)*, Deventer: Kluwer 1988, p. 59.

⁶⁶ HvJ EG, 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, r.o. 23.

houdstervennootschap maakt aldus een belangrijk onderdeel uit van de productieketen.⁶⁷

Bovendien is het niet toepassen van de concerngedachte ook in strijd met de fiscale neutraliteit. Uit de zaak J.C.M. beheer BV⁶⁸ blijkt dat het beginsel van de fiscale neutraliteit de mogelijkheid biedt dat marktdeelnemers het organisatiemodel moeten kunnen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt. Door onderdelen van een concern op een andere wijze te behandelen dan het enkelvoudige vennootschap die alle activiteiten in één onderneming heeft ingebracht, zou dit in strijd zijn met de fiscale neutraliteit. Dit zou een belemmering vormen voor ondernemers om zelf te bepalen in welke rechtsvorm zij hun onderneming willen vormen. Immers het vormen van een concern met diverse houdstervennootschappen is vaak gericht op economische overwegingen. Naarmate een onderneming groter wordt, wordt de 'kerstboom' ook groter en worden vaak ook diverse holdings opgericht. Dit om bijvoorbeeld het risico te verspreiden (indien een onderdeel failliet gaat worden de andere onderdelen niet aangetast), vermogen op te bouwen, de leiding te centraliseren etc.

Ten slotte wordt door het toevoegen van de om niet moeiende houdster tot de fiscale eenheid niet in strijd gehandeld met het neutraliteitsbeginsel voor wat betreft de aftrekzijde. Immers op grond van Europese jurisprudentie is de voorbelasting die direct toerekenbaar is aan niet-economische activiteiten niet aftrekbaar. Op deze wijze is de voorbelasting die direct toerekenbaar is aan het houden van aandelen niet aftrekbaar ook al vormt de houdstermaatschappij onderdeel van de fiscale eenheid.

Voor zover sprake is van algemene kosten die zowel betrekking hebben op de niet-economische als de economische activiteiten is de voorbelasting op deze kosten alleen aftrekbaar indien deze betrekking heeft op de economische belaste activiteiten van de fiscale eenheid/enkelvoudige vennootschap. Door het toevoegen van de houdstermaatschappij aan de fiscale eenheid is het in dit geval mogelijk om de voorbelasting op de algemene kosten (bijvoorbeeld jaarrekening kosten, advieskosten die bij de houdster binnenkomen en die ook betrekking hebben op de economische activiteiten van het concern) op basis van een verdeelsleutel in aftrek te brengen. Indien de houdstermaatschappij niet tot de fiscale eenheid kan worden toegevoegd zou de houdster benadeeld worden ten opzichte van de enkelvoudige vennootschap die wel een verdeelsleutel kan toepassen op deze algemene kosten. Dit zou in strijd zijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel.

Overigens merk ik op dat het oordeel van het Hof van Justitie in het Polysar-arrest dat de omstandigheid dat de holdingvennootschap onderdeel uitmaakt van een wereldwijd concern dat onder één naam naar buiten optreedt,

⁶⁷ Zie ook mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, p. 143.

⁶⁸ HvJ EG 3 april 2008, nr. C-124/07 (J.C.M. Beheer BV), V-N 2008/17.16, r.o. 28.

irrelevant is wanneer moet worden bepaald of de vennootschap als btw-plichtig moet worden aangemerkt⁶⁹ niet strookt met de economische realiteit. Gezien het toenemende belang van de economische realiteit in de arresten van het Hof, concludeer ik dat dit zinsnede niet meer relevant is. Bovendien leid ik uit recente arresten van het Hof van Justitie dat weer belang wordt gegeven aan de concerngedachte. Zo oordeelde het Hof van Justitie in de SKF-zaak dat een handeling kan rechtstreeks samenhangen met de organisatie van de activiteit van de groep en vormt dus het rechtstreekse, duurzaam en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de belastingplichtige.⁷⁰ De samenstelling van een concern kan dientengevolge invloed hebben op de kwalificatie van de activiteiten van een houdstervennootschap.

§4.2 Groenboek

Naar aanleiding van de nieuwe EU-strategie, Europa 2020, is de Europese Commissie een consultatieproces gestart middels het Groenboek⁷¹ – Green Paper – over de toekomst van de btw. De Europese Commissie wil belanghebbenden, aan de hand van 33 vragen, de mogelijkheid bieden om commentaar te leveren over de wijze waarop het huidige btw-stelsel functioneert en hoe het in de toekomst anders ingericht kan worden. Vervolgens zal de Europese Commissie een ‘White Paper’⁷² publiceren waaruit blijkt wat de vervolgstappen zijn voor de hervorming van het btw-stelsel.

Naast de toekomst over het btw-stelsel heeft de Europese Commissie ook enkele vragen gesteld over houdstermaatschappijen. In paragraaf 5.1. van het Groenboek wordt aan de hand van enkele vraagstukken de neutraliteit van het btw-stelsel behandeld. In vraag drie vraagt de Europese Commissie of de huidige btw-regels voor publiekrechtelijke lichamen en houdstermaatschappijen aanvaardbaar zijn, met name wat de fiscale neutraliteit betreft en indien niet waarom niet? De Europese Commissie refereert ook aan een aantal beperkte richtsnoeren die het Europese Hof van Justitie heeft gegeven die nog altijd moeilijk toe te passen zijn in de praktijk. Jammer genoeg gaat de Europese Commissie hier verder niet op in. Wellicht is de Europese Commissie wat terughoudender en wil geen input geven voordat belanghebbenden hun reactie hebben gegeven. Dit geeft mij de indruk dat de Europese Commissie zelf twijfels heeft over de huidige btw-behandeling van houdstervennootschappen. Des te meer dat ik het merkwaardig vind dat juist nu de Europese Commissie de discussie aan wil gaan voor het Hof van Justitie of Nederland correct handelt door moeiende

⁶⁹ HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (Polysar), V-N 1991, p. 2140, r.o. 16.

⁷⁰ HvJ EG 29 november 2009, nr. C-29/08 (SKF), V-N 2009/56.13, r.o. 33.

⁷¹ Europese Commissie, Groenboek – ‘Green Paper’ – over de toekomst van de btw, ‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’, Brussel, 1 december 2010, COM(2010) 695 definitief.

⁷² Op 6 december 2011 presenteerde de Europese Commissie, naar aanleiding van de reacties die zij binnen hebben gekregen over het Groenboek, haar plannen voor een belangrijke herziening van de Europese btw (COM (2011)/851/3). Opmerkelijk is dat de Commissie niets zegt over de holdingproblematiek en aftrekrecht van houdsters.

houdstervennootschappen (die geen vergoeding ontvangen) toe te laten treden tot de fiscale eenheid.

In het kader van de neutraliteit behandelt de Europese Commissie in paragraaf 5.1.3. ook de aftrekproblematiek. De Europese Commissie geeft aan dat het recht op aftrek van voorbelasting fundamenteel is om de neutraliteit van de belasting te garanderen voor de bedrijven. De mate waarin de btw aftrekbaar is, speelt hierbij een belangrijke rol. Middels een tweetal vragen probeert de Europese Commissie er achter te komen wat de grootste problemen met het recht op aftrek zijn en welke veranderingen ingevoerd moeten worden om de neutraliteit en de billijkheid van de regels voor de aftrek van voorbelasting te verbeteren.

Het recht op aftrek speelt een belangrijke rol bij houdstermaatschappijen. Bij houdstervennootschappen is het niet altijd evident op welke wijze een aftrek van voorbelasting bepaald kan worden.⁷³ In de loop der jaren zijn er diverse zaken geweest bij het Hof van Justitie over dit onderwerp. Hieruit zijn wat complexe richtlijnen vastgesteld voor het bepalen van het recht op aftrek bij de diverse activiteiten van houdstervennootschappen. Zo merkt Van den Elsen op dat de huidige regels veel te eng zijn. Holdingvennootschappen hebben immers geen aftrekrecht, terwijl ze toch een functie vervullen binnen de bedrijfskolommen.⁷⁴ De auteur betoogt dat dergelijke aftrek beperkende bepalingen minder ruim zouden moeten worden waardoor niet-aftrekbare btw alleen aan de orde kan komen als de kosten rechtstreeks verband houden met vrijgestelde prestaties jegens de consumenten. Hetzelfde zou moeten gelden voor financieringsvennootschappen en bepaalde aandelentransacties binnen concerns die belastingplichtige activiteiten verrichten. Mijns inziens is dit in lijn met het fiscaal neutraal behandelen van concerns. Zoals ik in de voorgaande paragraaf heb betoogd is het toelaten van moeiende houdstervennootschappen tot de fiscale eenheid in lijn met het neutraliteitsbeginsel. Om dit te kunnen waarborgen en om zekerheid te creëren zou de richtlijn opsteller met duidelijke regels moeten komen over de behandeling van houdstervennootschappen.

Daarnaast besteedt de Europese Commissie ook aandacht aan het verminderen van de administratieve rompslomp. De Europese Commissie heeft in het Groenboek enkele vereenvoudigingsinitiatieven voorgesteld om de btw-nalevingskosten te verminderen. Volgens de Commissie klagen bedrijven over het gebrek aan samenhangende en duidelijke btw-regels die zijn aangepast aan bestaande bedrijfsstructuren. Een mogelijke oplossing voor het verlagen van de btw-nalevingskosten is om alle transacties tussen gelieerde ondernemingen buiten het toepassingsgebied van de btw te laten vallen. Deze zienswijze vind ik niet in lijn met de actie van de Europese Commissie om Nederland voor het Hof van Justitie te dagen. Uit het Groenboek blijkt dat de Europese Commissie bereid is transacties tussen

⁷³ E. van Goor LLM, *Groenboek over de toekomst van de btw: Is het gras groener aan de overkant?*, BTW-bulletin 2011/69.

⁷⁴ E. van den Elsen, *Groenboek over de toekomst van de btw*, BTW-bulletin 2011/23.

gelieerde ondernemingen buiten de btw te laten vallen. Dit brengt naar mijn mening met zich mee dat de Europese Commissie gelieerde ondernemingen als één onderneming wil behandelen. Immers vanuit een btw-optiek kan een onderneming niet aan zich zelf leveren. Dit strookt ook met de gevolgen van de fiscale eenheid. Bij het vormen van een fiscale eenheid worden gelieerde partijen die aan de voorwaarden voldoen als één belastingplichtige aangemerkt. Transacties die tussen onderdelen van de fiscale eenheid plaatsvinden, vallen buiten het bereik van de btw. Uit het vorenstaande concludeer ik dat de Europese Commissie meer bereid is om richting de concerngedachte te gaan. Juist door het toepassen van de concerngedachte is het mogelijk om moeiende houdsters onderdeel te laten vormen van de fiscale eenheid.

§4.3 Conclusie

Naar aanleiding van de inbreukprocedure concludeer ik dat de Europese Commissie te veel nadruk wil leggen op de juridische realiteit. Namelijk dat men elke entiteit afzonderlijk moet beschouwen. Mijns inziens moet bij de moeiende houdstermaatschappijen in de zin van de holdingresolutie de economische realiteit prevaleren. Gezien de beleidsbepalende en sturende rol die een moeiende houdster speelt binnen diens concern, vormt hij een belangrijk onderdeel van de productieketen en zie ik dus geen bezwaar om deze houdster aan de fiscale eenheid toe te voegen.

Bovendien is de concerngedachte ook in lijn met de fiscale neutraliteit. Bedrijven zijn immers vrij om te kiezen in welke vorm zij hun ondernemingen willen drijven. Door onderdelen van een concern op een andere wijze te behandelen dan het enkelvoudige vennootschap die alle activiteiten in één onderneming heeft ingebracht, zou dit in strijd zijn met de fiscale neutraliteit. Wegens diverse overwegingen wordt vaak besloten om bepaalde activiteiten in diverse vennootschappen onder te brengen in plaats van alles in een enkelvoudige vennootschap te laten. Door deze activiteiten anders te behandelen omdat ze door verschillende rechtsvormen worden verricht, is dit in strijd met het neutraliteitsbeginsel.

Het lijkt mij ook wonderbaarlijk dat de Europese Commissie nu pas Nederland voor het Hof van Justitie daagt terwijl de Commissie zelf twijfels heeft over de huidige btw-behandeling van houdstervenootschappen en van concerns. Gelet op de vragen die worden gesteld in het Groenboek kan men concluderen dat de Europese Commissie op dit moment ook geen volledig inzicht heeft over hoe om te gaan met het fenomeen concern en over de positie van houdstervenootschappen binnen de btw.

Op basis van het Groenboek lijkt het alsof de Europese Commissie meer belang wil toekennen aan de concerngedachte. Uit recente Europese jurisprudentie blijkt dat deze benadering ook weer van belang wordt. Des te meer reden om te twijfelen aan de gedachte van de Europese Commissie om Nederland voor het Hof van Justitie te dagen.

Hoofdstuk 5 De toekomst van de holdingresolutie

§5.1 De toekomst van de holdingresolutie

Totdat het Hof van Justitie uitspraak heeft gedaan in de inbreukprocedure tegen Nederland is de toekomst van de fiscale eenheid zoals vormgegeven in de holdingresolutie onzeker. Zoals betoogd in hoofdstuk 4 pleit ik voor een concernbenadering van de vraag of een moeiende houdster wel of niet onderdeel kan vormen van de fiscale eenheid. Het toelaten van de moeiende houdster tot de fiscale eenheid zou meer in lijn zijn met de economische realiteit en met de fiscale neutraliteit, indien men de concerngedachte toepast. Op basis van recente Europese zaken en het Groenboek ben ik van mening dat de concerngedachte belangrijker wordt en dat de Europese Commissie zelf twijfels heeft over de huidige btw-behandeling van holdingmaatschappijen. Mijns inziens ziet de toekomst van de holdingresolutie er aldus groen uit.

Hoewel de mededeling van de Europese Commissie en het Groenboek geen rechtskracht hebben, geeft dit wel een beeld (enigszins tegenstrijdig) over hoe de Europese Commissie over de btw-behandeling van houdstervennootschappen denkt. De visie van de Europese Commissie kan een belangrijke rol spelen bij het uitleggen of aanpassen van Unierecht.

Indien het Hof van Justitie in het voordeel van de Europese Commissie oordeelt, is er geen twijfel over dat de holdingresolutie moet worden ingetrokken. De vraag die bij mij opkomt, is per wanneer de holdingresolutie moet worden ingetrokken.

§5.1.1 Terugwerkende kracht

Uitspraken van het Hof van Justitie werken terug tot het tijdstip waarop een bepaling in werking is getreden.⁷⁵ Dit zou betekenen dat (om niet) moeiende houdstervennootschappen nooit tot de fiscale eenheid hebben kunnen behoren. De holdingresolutie zal aldus ingetrokken moeten worden.

Vanuit het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel ben ik van mening dat de holdingresolutie niet met terugwerkende kracht ingetrokken kan worden. Dit zou in strijd zijn met het Unierecht.⁷⁶ Daarnaast volgt uit het *Schloßstraße*-arrest⁷⁷ dat het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich er tegen verzetten dat een genoten aftrekrecht met terugwerkende kracht kan worden ontnomen door een wetwijziging.

⁷⁵ prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma, dr. K.M. Braun, mr. S.R. Pancham en prof. dr. D.M. Weber, *Studenteneditie 2011-2012 Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011, p. 46.

⁷⁶ HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (*Goed Wonen II*), V-N2005/23.16.

⁷⁷ HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (*Schloßstraße*), FED 2001/396, r.o. 47.

Deze problematiek zijn wij al eerder tegengekomen in het arrest-Van der Steen. In het arrest-Van der Steen⁷⁸ heeft het Hof van Justitie, kortweg, geoordeeld dat een directeur-grotaandeelhouder ('DGA') in loondienst geen ondernemer is voor de heffing van omzetbelasting. Dit brengt mee dat het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002, nr. 35.775 en de beleidsbesluiten van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M en 17 oktober 2002, nr. DGB 2002/5754M, achterhaald zijn. Als gevolg van het arrest-Van der Steen zou betekenen dat een DGA nooit tot de fiscale eenheid heeft kunnen toetreden. De Staatssecretaris heeft echter bij besluit van 21 december 2007⁷⁹ besloten dat de Belastingdienst de eerder erkende ondernemersstatus van belastingplichtige (behoudens gevallen van misbruik en fraude) niet met terugwerkende kracht aan een persoon kan ontnemen. Voor de periode tot 18 oktober 2007 (datum arrest Hof van Justitie) is aldus geen sprake van terugwerkende kracht en kan de DGA tot die periode als ondernemer kwalificeren en tot de fiscale eenheid behoren. De eerder genoten aftrek blijft in stand behoudens voor bepaalde goederen die tot het vermogen van de DGA zijn toegerekend.

Hoewel de holdingresolutie geen ondernemersstatus heeft verschaft aan de 'om niet' moeiende houdster ben ik van mening dat het beleid dat is ontstaan naar aanleiding van het arrest-Van der Steen ook in deze situatie toegepast kan worden. Namelijk tot de datum van uitspraak van het Hof van Justitie mag de houdster tot de fiscale eenheid behoren en (gedeeltelijk) recht op aftrek genieten.

Gezien het voorgaande concludeer ik dat de holdingresolutie niet met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken. Mijns inziens dient de holdingresolutie ingetrokken te worden op dezelfde datum als de uitspraak van het Hof van Justitie. Immers pas op deze datum is komen vast te staan dat een 'om niet' moeiende houdster niet tot de fiscale eenheid mag toetreden en dat de holdingresolutie in strijd is met het Unierecht. Bovendien ben ik van mening dat de belastingdienst niet bij de houdstervenootschappen kan naheffen voor de genoten aftrek van voorbelasting (voor zover de voorbelasting aan de holding kan worden toegerekend) gedurende de jaren die zij tot de fiscale eenheid behoorden.

§5.2 Aanbevelingen voor ondernemers

De werking van de holdingresolutie is na 20 jaar in twijfel getrokken. Dit brengt veel onzekerheid met zich mee voor houdstervenootschappen die een beroep hebben gedaan op de holdingresolutie om zo een fiscale eenheid te kunnen vormen met diens deelnemingen. Indien de holdingvenootschap geen onderdeel kan vormen van de fiscale eenheid zou dit ook gevolgen hebben voor de aftrek van voorbelasting. Om zeker te zijn dat de voorbelasting niet een kostenpost gaat vormen voor de moeiende holding heb

⁷⁸ HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), V-N2007/48.19.

⁷⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2007, nr. CPP2007/3160. Stcrt. 2008,1, V-N2008/3.24

ik in de volgende paragrafen enkele aanbevelingen voor ondernemers voorgesteld.

§5.2.1 Ondernemerschap creëren

De belangrijkste stap om te kunnen waarborgen dat houdstervennootschappen onderdeel kunnen vormen van de fiscale eenheid is door de houdsters ondernemer/belastingplichtig te maken voor de btw. In dit geval zouden ze zelfstandig maar ook via de fiscale eenheid mogelijk recht op aftrek hebben. Dit kan onder meer door moeiende activiteiten te verrichten tegen vergoeding of door kosten door te belasten. Ik zal hierna op beide punten kort ingaan.

§5.2.1.1 Moeien tegen vergoeding

Uit paragraaf 2.2.1 volgt dat het houden van aandelen als een economische activiteit kan worden aangemerkt indien moeiende activiteiten tegen vergoeding worden verricht aan de deelneming. Aangezien de houdsters in kwestie al moeiende activiteiten verrichten, zouden zij alleen nog hiervoor een vergoeding in rekening moeten brengen om als ondernemer te kwalificeren.

§5.2.1.2 Doorbelasten van kosten

Een andere mogelijkheid is om kosten door te belasten. Dit is het geval indien de houdstervennootschap diensten inkoopt en vervolgens doorberekent aan de deelneming. In casu wordt de houdster geacht de diensten te hebben verricht die zij heeft doorberekend. Let wel dat niet elke doorbelasting een prestatie is voor de btw. Het doorbelasten van kosten wordt als een economische activiteit gezien, indien er sprake is van een identificeerbaar voordeel en een rechtstreeks verband.⁸⁰ De deelneming waar de kosten naar toe worden belast dient echt een voordeel te genieten van de prestatie en niet alleen opdraaien voor de kosten. Indien het laatste het geval is dan is er geen sprake van het verrichten van een belaste prestatie.

§5.3 Conclusie

In de voorgaande hoofdstukken heb ik steeds betoogd dat de moeiende houdstervennootschappen onderdeel kunnen vormen van een fiscale eenheid. Daardoor ben ik van mening dat de holdingresolutie in stand kan blijven. Desalniettemin is de toekomst van de holdingresolutie op dit moment onzeker.

Mijns inziens is het met terugwerkende kracht intrekken van de holdingresolutie en het ontnemen van het aftrekrecht van de holdingvennootschappen die een beroep hebben gedaan op de

⁸⁰ drs. A.H. Bomer & mr. dr. H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/959.

holdingresolutie, in strijd met het Unierecht. De terugwerkende kracht wordt gestuit door het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel.

Gezien de dubieuze positie van de (om niet) moeiende holding in de fiscale eenheid, ben ik van mening dat de eenvoudigste oplossing voor de houdstervennootschappen is een vergoeding te berekenen voor de moeiende activiteiten. Met als gevolg dat de houdster zelfstandig als een ondernemer kwalificeert en daardoor als zodanig tot de fiscale eenheid kan behoren zonder een beroep te hoeven doen op de holdingresolutie. Daarnaast zou het doorbelasten van kosten onder bepaalde voorwaarden leiden tot belastingplicht voor de holding.

Hoofdstuk 6 Conclusie en samenvatting

Uit het voorgaande blijkt dat de positie van houdstervenootschappen binnen de btw zeer complex en dynamisch is. Uit diverse Europese jurisprudenties volgt dat een houdstervenootschap belastingplichtig is indien het houden van aandelen gepaard gaat met moeiende activiteiten. Deze moeiende activiteiten dienen vervolgens gepaard te gaan met andere btw-relevante prestaties die tegen een vergoeding worden verricht. Van moeiende activiteiten is mijns inziens sprake indien beleidsbepalende prestaties worden verricht die een gewone aandeelhouder niet zou verrichten. Ten tweede leidt het houden van aandelen tot belastingplicht indien het gaat om handelingen die worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten. Ten slotte valt het houden van aandelen binnen het kader van de btw wanneer de handelingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteiten (de verlengstukgedachte).

Volgens de visie van de Europese Commissie kunnen alleen houdstervenootschappen die op zich zelf beschouwd belastingplichtig zijn tot de fiscale eenheid behoren. De holdingresolutie zou volgens de Europese Commissie aldus in strijd zijn met het Unierecht. Mijns inziens legt de Europese Commissie te veel nadruk op de juridische realiteit. Namelijk dat je elke entiteit afzonderlijk moet beschouwen. Naar mijn mening moet echter bij de moeiende houdstermaatschappijen in de zin van de holdingresolutie de economische realiteit prevaleren. Gezien de beleidsbepalende en sturende rol die een moeiende houdster speelt binnen diens concern, vormt hij een belangrijk onderdeel van de productieketen en zie ik dus geen bezwaar om deze houdster aan de fiscale eenheid toe te voegen.

Bovendien is de concerngedachte ook in lijn met de fiscale neutraliteit. Bedrijven zijn immers vrij om te kiezen in welke vorm zij hun ondernemingen willen drijven. Door onderdelen van een concern op een andere wijze te behandelen dan een vennootschap die alle activiteiten in één onderneming heeft ingebracht, wordt de fiscale neutraliteit geschonden.

Ik vind het wonderbaarlijk dat de Europese Commissie nu pas Nederland voor het Hof van Justitie daagt terwijl de Commissie zelf twijfels heeft over de huidige btw-behandeling van houdstervenootschappen en van concerns. Op basis van het Groenboek lijkt het alsof de Europese Commissie meer belang wil geven aan de concerngedachte. Uit recente Europese jurisprudentie blijkt dat deze benadering ook weer van belang wordt. Derhalve ben ik van mening dat de holdingresolutie in stand kan blijven. Desalniettemin is de toekomst van de holdingresolutie op dit moment onzeker.

Mijns inziens is het met terugwerkende kracht intrekken van de holdingresolutie en het ontnemen van het recht op aftrek van de holdingvennootschappen die een beroep hebben gedaan op de holdingresolutie, in strijd met het Unierecht. De terugwerkende kracht wordt gestuit door het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel.

Gezien de dubieuze positie van de (om niet) moeiende holding in de fiscale eenheid, ben ik van mening dat de eenvoudigste oplossing voor de houdstervennootschappen is om btw-relevante activiteiten te verrichten. Bijvoorbeeld door te moeien tegen vergoeding, het doorbelasten van kosten etc.

Literatuurlijst en jurisprudentieregister

Literatuurlijst

- Resolutie van 18 februari 1991, nr. VB91/347
- Publicatieblad van de Europese Unie, Mededelingen en bekendmakingen, Nummer 2011/C 130/19, Jaargang 54, 30 april 2011, ISSN 1725-2474. Beroep ingesteld tegen Nederland door Europese Commissie, Zaak C-65/11, (2011/C 130/19), 15 februari 2011
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2007, nr. CPP2007/3160, Stcrt. 2008, 1, V-N 2008/3.24
- Brief van de Staatssecretaris van buitenlandse zaken aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal 31 augustus 2009, Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 907
- Europese Commissie, Groenboek – ‘Green Paper’ – over de toekomst van de btw, ‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’, Brussel, 1 december 2010, COM(2010) 695 definitief
- Mededeling Europese Commissie 2 juli 2009, COM(2009) 325 definitief
- Persbericht van 20 november 2009, nr. IP/09/1768
- Persbericht van 24 juni 2010, nr. IP/10/795
- Prof. mr. D.B. Bijl, De houdstermaatschappij in de omzetbelasting, WFR 1991/1301
- drs. A.H. Bommer en mr. dr. H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/959
- prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma, dr. K.M. Braun, mr. S.R. Pancham en prof. dr. D.M. Weber, *Studenteneditie 2011-2012 Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011
- mr. dr. A.J. van Doesum en mr. dr. G.J. van Norden, *De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale-eenheid-btw*, WFR 2009/1572
- E. van den Elsen, *Groenboek over de toekomst van de btw*, BTW-bulletin 2011/23
- E. van Goor LL.M., *Groenboek over de toekomst van de btw: Is het gras groener aan de overkant?*, BTW-bulletin 2011/69
- M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.)*, Deventer: Kluwer 1992
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, (Fed fiscale studieserie), Deventer: Kluwer 2010
- Prof. dr. H.W.M. van Kesteren en mr. M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481
- mr. dr. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën, nr. 122, Deventer: Kluwer 2007
- mr. dr. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw (diss.)*, 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande 2001

Jurisprudentieregister (chronologisch)

- TC 28 november 1977, 11 177 O'68 (loonslagers), BNB1978/89
- HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311
- Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295
- HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315*
- Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112
- HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352
- Conclusie van A-G Van Gerven, 24 april 1991, nr. C-60/90, Jur. 1991, p. I-3111
- HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90, (Polysar), V-N 1991, p. 2140
- HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271
- HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94, (Wellcome Trust), V-N 1997, p. 1034
- HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94, (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38c*
- HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95, (Harnas & Helm), BNB 1997/386c
- HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662
- HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301
- HR 26 augustus 1998, nr. 33 662, V-N 1998/51.26
- Hof Amsterdam 15 oktober 1998, nr. 97/20849, V-N 1999/19.20
- HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schloßstraße), FED 2001/396
- HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99, (Floridienne/Berginvest), V-N 2000/53.17
- HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00, (Welthgrove), BNB 2002/182
- HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02, (Goed Wonen II), V-N 2005/23.16
- HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (Securenta) V-N 2008/14.20
- Conclusie A-G Van Hilten, 29 juli 2008, nr. 43872, V-N 2008/47.20
- HR 14 november 2008, nr. 42312, V-N 2008/55.22
- HR 21 november 2008, nr. 43930, V-N 2008/59.24
- Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 43 872, BNB 2009/232
- HvJ EG 29 november 2009, nr. C-29/08 (SKF), V-N 2009/56.13
- Beroep ingesteld tegen Nederland door Europese Commissie, Zaak C-65/11, (2011/C 130/19), 15 februari 2011
- HvJ EG 15 september 2011, nr. C-180/10 en C-181/10, (Slaby en Kuć), V-N 2011/50.19