

VOORWOORD

Met deze brochure beogen wij de fiscale praktijk te ondersteunen met een praktische handleiding voor vraagstukken die spelen bij internationaal zakendoen. Hierbij beperken wij ons tot het handelsverkeer van diensten. We gaan in deze brochure niet in op de btw-aspecten die aan de orde komen bij internationale goederenleveringen. Hiervoor verwijzen wij graag naar de brochure 'Btw en internationaal goederenverkeer'.

De btw-aspecten die spelen bij internationaal dienstenverkeer, komen in deze brochure ruimschoots aan de orde. Nadat is besproken wanneer sprake is van een belastbare dienst, komen uitgebreid de plaats-van-dienst-regels aan de orde. Op grond van deze regels wordt in het internationale handelsverkeer bepaald in welk land btw wordt geheven over een dienst. Ook bespreken wij achtereenvolgens de maatstaf van heffing, het toepasselijke tarief en eventuele vrijstellingen. Tevens wordt aandacht besteed aan de aftrek van voorbelasting en administratieve en factureringsverplichtingen.

Het manuscript van dit boek is afgesloten op 4 oktober 2017.

Madeleine Merx en Ian van Haaren

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

HOOFDSTUK 2

Achtergrond / 3

- 2.1 Inleiding / 3
- 2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting / 3
- 2.3 Rechtsbronnen voor de omzetbelasting / 4

HOOFDSTUK 3

De ondernemer / 7

- 3.1 Inleiding / 7
- 3.2 De ondernemer is de belastingplichtige voor de btw / 7
- 3.3 Een ieder: samenwerkingsverbanden, fiscale eenheid en hoofdhuys-vaste inrichting / 8
- 3.4 Nationaliteit / 11
- 3.5 Zelfstandigheid / 12
- 3.6 Bezwarende titel: duurzaam streven naar opbrengst / 12
- 3.7 Handelen als overheid / 14
- 3.8 Vervolgstappen: analyse btw-positie / 14

HOOFDSTUK 4

Het belastbare feit: diensten / 17

- 4.1 Inleiding / 17
- 4.2 De belangrijkste belastbare feiten voor de omzetbelasting: leveringen en diensten / 17
- 4.3 Diensten / 18
 - 4.3.1 Leveringen en diensten, waarom het onderscheid? / 18
 - 4.4 Goederen / 18
 - 4.4.1 Leveringen van goederen: hoofdvorm en varianten / 19

- 4.5 Samengestelde prestaties / 20
- 4.6 Fictieve diensten / 21

HOOFDSTUK 5

Hoofdregele voor de plaats van dienst / 23

- 5.1 Inleiding / 23
- 5.2 Verdeling van heffingsbevoegdheden / 23
- 5.3 Voorgeschiedenis van het bestemmingslandbeginsel / 24
- 5.4 Onderscheid B2B en B2C / 24
- 5.4.1 Bewijsvermoeden hoedanigheid afnemer: gevestigd binnen de EU / 25
- 5.4.2 Bewijsvermoeden hoedanigheid afnemer: niet binnen de EU gevestigd / 26
- 5.4.3 Ondernemers die diensten afnemen voor privédoeleinden / 27
- 5.5 Hoofregel B2B-dienste / 27
- 5.5.1 Heffing in het land van de afnemer / 27
- 5.6 Vestigingsplaatsvormen B2B / 27
- 5.6.1 Zetel van bedrijfsuitoefening / 28
- 5.6.2 Vaste inrichting / 29
- 5.6.3 Woonplaats / 31
- 5.6.4 Gebruikelijke verblijfplaats / 32
- 5.6.5 Toerekening van de dienst aan hoofdhuis of vaste inrichting / 32
- 5.6.6 Bijzondere situaties: telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten / 34
- 5.7 Hoofregel B2C-dienste / 34
- 5.7.1 Heffing in het land van de dienstverrichter / 34
- 5.8 Vestigingsplaatsvormen B2C / 35
- 5.8.1 Zetel van bedrijfsuitoefening / 35
- 5.8.2 Vaste inrichting / 35
- 5.8.3 Woonplaats / 38
- 5.8.4 Gebruikelijke verblijfplaats / 38
- 5.8.5 Toerekening van de dienst aan hoofdhuis of vaste inrichting / 38

HOOFDSTUK 6

De uitzonderingen op de hoofdregele voor de plaats van dienst / 41

- 6.1 Inleiding / 41
- 6.2 Rangorde / 41
- 6.3 B2B: uitzonderingen voor de plaats van dienste aan belastingplichtigen / 42
- 6.3.1 Inleiding / 42
- 6.3.2 Toegang verlenen tot evenementen / 42
- 6.4 B2C: uitzonderingen voor de plaats van dienste aan niet-belastingplichtigen / 43
- 6.4.1 Inleiding / 43
- 6.4.2 Dienste van tussenpersonen / 44
- 6.4.3 Goederenvervoer / 45
- 6.4.4 Culturele dienste en dergelijke / 45
- 6.4.5 Dienste die met vervoer samenhangen / 46
- 6.4.6 Dienste met betrekking tot roerende zaken / 46

- 6.4.7 Langdurende verhuur van een vervoermiddel / 47
- 6.4.8 Telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten / 48
- 6.4.9 Bepaalde diensten aan afnemers buiten EU / 57
- 6.4.10 Werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie / 61
- 6.5 B2B en B2C: uitzonderingen voor diensten aan belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen / 63
 - 6.5.1 Inleiding / 63
 - 6.5.2 Diensten die betrekking hebben op een onroerende zaak / 63
 - 6.5.3 Personenvervoersdiensten / 67
 - 6.5.4 Restaurant- en cateringdiensten / 67
 - 6.5.5 Kortdurende verhuur van een vervoermiddel / 70
- 6.6 Reisbureauregeling / 70

HOOFDSTUK 7

Vrijstellingen, maatstaf van heffing en tarief / 73

- 7.1 Inleiding / 73
- 7.2 Vrijstellingen / 73
 - 7.2.1 Vrijstellingen in het algemeen / 73
 - 7.2.2 De vrijstellingen in vogelvlucht / 75
- 7.3 Maatstaf van heffing: de vergoeding / 76
 - 7.3.1 Vreemde valuta / 76
 - 7.3.2 Betalingen in natura / 76
 - 7.3.3 Payment service providers en rentekosten / 77
 - 7.3.4 Teruggaaf van belasting wegens prijsverminderingen en oninbare vorderingen / 77
- 7.4 Tarief: 21%, 6% en 0% / 78

HOOFDSTUK 8

Verschuldigdheid en verlegging / 79

- 8.1 Inleiding / 79
- 8.2 Wie voldoet de btw aan de Belastingdienst? / 79
- 8.3 De verleggingsregeling / 79
 - 8.3.1 Andere situaties waarin de heffing van btw verlegd wordt naar de afnemer / 80

HOOFDSTUK 9

Aftrek van voorbelasting / 83

- 9.1 Inleiding / 83
 - 9.1.1 Voorwaarden voor aftrek / 83
 - 9.1.2 In welk tijdvak ontstaat het recht op aftrek? / 84
 - 9.1.3 Vermogensetikettering / 85
 - 9.1.4 Aftrekbeperkingen: horecabestedingen, privédoeleinden van het personeel / 85
- 9.2 Splitsen van voorbelasting / 86
 - 9.2.1 Pro rata: omzetverhoudingen en werkelijk gebruik / 86
 - 9.2.2 Pre pro rata voor niet-economische activiteiten / 87

9.2.3 Herziening / 88

HOOFDSTUK 10

Facturerings- en administratieve verplichtingen / 91

10.1 Inleiding / 91

10.2 Administratie / 91

10.3 Factuurverplichtingen / 92

10.3.1 Factuur uitreiken aan andere ondernemers / 92

10.3.2 Factuur uiterlijk vijftien dagen na afloop van de maand uitreiken / 92

10.3.3 Waar moet een factuur aan voldoen? / 93

10.4 Aangifteverplichtingen / 93

10.5 Wanneer is de btw verschuldigd? / 94

10.6 Opgaaf intracommunautaire prestaties (listing) / 95

10.7 Registratie buitenlandse ondernemers in Heerlen / 95

10.8 Bijzondere regelingen / 96

10.8.1 Kleine ondernemersregeling (KOR) / 96

10.8.2 Margeregeling voor gebruikte goederen / 96

HOOFDSTUK 11

Slot / 99

BIJLAGE: UITTREKSEL BTW-UITVOERINGSVERORDENING / 101

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Een internationaal opererende dienstverlener kan met verschillende belastingen te maken krijgen. Directe belastingen zoals vennootschapsbelasting maar ook indirecte belastingen waarvan btw mogelijk de voornaamste is. In het laatste decennia hebben de indirecte belastingen, waaronder de btw, een steeds prominenter plek ingenomen. Naast een verschuiving van directe naar indirecte belasting, tekent zich ook een verschuiving van een industriële- naar een diensteneconomie af. Door nieuwe technologieën zoals 3D-printen en ontwikkeling in de software en entertainmentbranche neemt het belang van intellectueel eigendom toe en vervagen landsgrenzen. Tegen de achtergrond van een globaliserende economie en voortgestuwd door de digitale revolutie winnen diensten aan belang ten opzichte van goederenleveringen.

Het is anno 2017 niet uitzonderlijk om vanuit Spanje een programmeerdienst te verrichten voor een Finse afnemer die via een Amerikaanse portal game-applicaties verkoopt aan klanten over de hele wereld. Die ontwikkelingen brengen uitdagingen op het gebied van belastingheffing met zich.

In Nederland wordt al sinds 1 januari 1934 omzetbelasting geheven. In 1967 heeft de EG de eerste richtlijnen voor het geharmoniseerde btw-systeem uitgevaardigd. De btw was in het begin sterk gericht op het belasten van goederentransacties. Maar gaandeweg is ook het Europese btw-stelsel noodgedwongen steeds meer toegesneden op de ontwikkelingen in de globaliserende diensteneconomie.

In dit boek staat het internationale dienstenverkeer centraal. In hoofdstuk 2 plaatsen we de huidige btw eerst in haar historische kader. In hoofdstuk 3 bespreken we de centrale rol die de ondernemer als belastingplichtige in de btw speelt. In hoofdstuk 4 zullen de belangrijkste elementen van het belastbare feit in kwestie, het verrichten van diensten, besproken worden. Hiermee wordt de basis gelegd voor het middenstuk van dit boek, namelijk de plaats-van-dienstregels in de hoofdstukken 5 t/m 6. In de hoofdstukken 7 t/m 10 komen de overige relevante btw-aspecten aan bod: de vrijstellingen, de maatstaf van heffing, het tarief, de verschuldigdheid, de verleggingsregeling, de aftrek van voorbelasting en de administratieve verplichtingen.

Met dit boek is beoogd de lezer een overzicht te verschaffen van de btw-aspecten van internationaal dienstenverkeer. Dat betekent dat de nadruk ligt op de aspecten die voor de praktijk het meest van belang zijn. In de voetnoten vindt u regelmatig verwijzingen naar nadere achtergronden en verdiepende stukken.

Wanneer u naast diensten ook goederen levert, raden wij u het boek *Btw en internationaal goederenverkeer* uit deze reeks aan. Met deze twee boeken heeft u een volledig overzicht van de relevante btw-regelgeving voor internationale handel.

HOOFDSTUK 2

Achtergrond

2.1 Inleiding

Voor een goed begrip van de heffing van btw is het van belang om de achtergronden van deze belasting te kennen.

In dit hoofdstuk zal het rechtskarakter van de omzetbelasting geschetst worden (paragraaf 2.2). Daarbij komen vooral de kwalificaties van verbruiks- en bestedingsbelasting in beeld. Hierbij staan we ook stil bij de wijze van heffing.

Daarna zullen we de verschillende rechtsbronnen van de btw behandelen. Hierbij speelt de Europese harmonisatie van de btw een belangrijke rol (paragraaf 2.3).

2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een indirecte belasting omdat de belasting wordt voldaan door een andere persoon (de ondernemer) dan degene op wie de belasting beoogt te drukken (de consument). Door het recht op aftrek van voorbelasting (zie hoofdstuk 9) wordt de btw in fases geïnd en is de belasting steeds strikt evenredig aan de prijs van de goederen of diensten.

In de discussie omtrent het rechtskarakter van de omzetbelasting gaat het om de vraag of de omzetbelasting moet worden aangemerkt als een bestedings- of verbruiksbelasting. De omzetbelasting heeft namelijk zowel elementen van een bestedings- als een verbruiksbelasting in zich. Een consument krijgt bijvoorbeeld geen btw terug als hij een net gekocht pak melk direct achter de supermarktkassa kapot laat vallen. De melk is dan niet geconsumeerd maar er is wel omzetbelasting betaald. In dit voorbeeld wordt de besteding belast en niet het verbruik. Dat maakt de btw echter nog geen bestedingsbelasting. Dit blijkt bijvoorbeeld uit regelingen als de vrijstelling voor de levering van onroerend goed en de margeregeling voor tweedehands goederen. De btw is steeds erop gericht het particuliere/consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten en heeft daarmee het rechtskarakter van een verbruiksbelasting.

Het is echter praktisch ondoenlijk om bij te houden waar en wanneer de consument aangeschafte prestaties consumeert. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt derhalve aangesloten bij de bestedingen en niet bij het eigenlijke verbruik.

2.3 Rechtsbronnen voor de omzetbelasting

De EU heeft verschillende instrumenten tot haar beschikking om wetgeving van de lidstaten te coördineren en te harmoniseren. Voor de harmonisatie van de btw heeft de EU gebruikgemaakt van richtlijnen en verordeningen.

Richtlijnen zijn gericht aan de lidstaten en bevatten doelstellingen die alleen naar hun resultaat verbindend zijn. Een richtlijn schept dus een resultaatsverplichting voor de lidstaten maar niet direct rechten voor belastingplichtigen.¹ Nederland heeft de Btw-richtlijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Voor Nederlandse belastingplichtigen gelden dus primair de rechten en plichten uit de Wet OB 1968.

De enkele raadpleging van de Wet OB 1968 volstaat echter niet. Wanneer de Wet OB 1968 niet geheel strookt met de Btw-richtlijn moet deze zoveel mogelijk richtlijnconform worden uitgelegd.² Ook kan het voorkomen dat de Nederlandse Wet OB 1968 op een bepaald punt in strijd komt met de Btw-richtlijn. De belastingplichtige kan onder voorwaarden een rechtstreeks beroep doen op de voor hem gunstigere bepaling uit de Btw-richtlijn.³ De Belastingdienst kan aan een belastingplichtige echter niet een voor hem ongunstigere bepaling uit de Btw-richtlijn tegenwerpen wanneer deze niet correct in het nationale recht geïmplementeerd is.

Voorts is de op 1 juli 2011 inwerking getreden Btw-uitvoeringsverordening⁴ van belang bij onder meer de vaststelling van de plaats van dienst. Verordeningen hebben rechtstreekse werking in de lidstaten. Verordeningen zijn dus vergelijkbaar met nationale wetten maar in geval van strijdigheid gaat de Btw-uitvoeringsverordening boven de nationale wet.

Als sluitstuk heeft de Europese Commissie nog uitleggende notities (hierna: explanatory notes) gepubliceerd waarin de toepassing van de Btw-uitvoeringsverordening wordt verduidelijkt.⁵ De explanatory notes zijn niet juridisch bindend. De lidstaten zijn er dus niet aan gebonden maar het ligt in de lijn der verwachtingen dat er wel naar wordt gehandeld.

Resumerend: de Btw-richtlijn is omgezet in de Nederlandse Wet OB 1968 welke richtlijnconform moet worden uitgelegd. De Btw-uitvoeringsverordening verduidelijkt de

1 Echter wanneer een voldoende duidelijke en nauwkeurige richtlijnbeepaling niet tijdig of juist is geïmplementeerd, kunnen belastingplichtigen daar toch een rechtstreeks beroep op doen. Het HvJ bevestigt dat o.a. in HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, *V-N 1992/366.30 (Frankovich)*.

2 Richtlijnconforme uitleg van nationaal recht vinden we onder andere in HR 15 december 2006, 42506, *BNB 2007/111*.

3 HvJ EG 5 februari 1963, C-26/62 (*Van Gend en Loos*). In dit arrest overwoog het Hof van Justitie dat bepalingen van Unierecht rechtstreekse werking kunnen hebben wanneer de tekst van een verdragsartikel voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is.

4 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde, *PbEU 2011, L 77/1* e.v. Deze vervangt de Verordening (EG) Nr. 1777/2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU 2005, L 288/1* e.v.

5 Europese Commissie 29 oktober 2015, 20151029, *H&I 2015/366*. De explanatory notes zijn nog niet in het Nederlands beschikbaar.

Btw-richtlijn en gaat boven de Wet OB 1968. De explanatory notes verduidelijken de Btw-uitvoeringsverordening nog verder maar zijn niet bindend.⁶ Ook de Nederlandse Wet OB 1968 wordt nader uitgewerkt en wel in het Uitvoeringsbesluit OB 1968, de Uitvoeringsbeschikking OB 1968 en het BUA.

Dat de Nederlandse omzetbelasting een Europese grondslag heeft, betekent dat een belangrijke rol is weggelegd voor het Hof van Justitie voor de uitleg van de Btw-richtlijn. Nationale rechters kunnen prejudiciële vragen voorleggen aan het Hof van Justitie over de uitleg van bepalingen uit de Btw-richtlijn dan wel de Btw-uitvoeringsverordening. De hoogste rechter van een lidstaat kan daartoe zelfs verplicht zijn wanneer geen sprake is van een acte clair (over de uitleg van het Unierecht kan niet worden getwijfeld) of een acte éclairé (het Hof van Justitie EU heeft het Unierecht al eens uitgelegd op dit punt).

6 Voor de volledigheid kan nog gewezen worden op de op 6 november 2015 door de OESO gepubliceerde 'International VAT/GST guidelines'. Deze zijn eveneens niet juridisch bindend, ze nodigen de OESO-lidstaten uit tot navolging.

HOOFDSTUK 3

De ondernemer

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreken we de toegangspoort tot de btw: het ondernemerschap. Eerst behandelen wij het ondernemerschap in het algemeen (paragraaf 3.2). Daarna gaan we dieper in op het ondernemerschap van verschillende rechtsvormen en samenwerkingsverbanden (paragraaf 3.3). Dan komen achtereenvolgens aan bod: de nationaliteit van de ondernemer (paragraaf 3.4), het zelfstandigheidsvereiste (paragraaf 3.5), de bezwarende titel en het streven naar opbrengst (paragraaf 3.6) en het onbelast handelen als overheid (paragraaf 3.7). Ten slotte geven wij een kort overzicht van de voor de analyse van een btw-positie te nemen vervolgstappen (paragraaf 3.8).

3.2 De ondernemer is de belastingplichtige voor de btw

Van belastbare diensten is alleen sprake wanneer deze diensten worden verricht door een belastingplichtige. De belastingplichtige voor de btw is de in art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968 gedefinieerde ondernemer.¹ De btw wordt geheven van de ondernemer met de bedoeling de consumptieve uitgaven van particulieren te belasten. De btw is een indirecte belasting: de belasting heeft als doel te drukken op de uitgaven van de consument maar wordt geheven van de ondernemer. De ondernemer treedt hierbij op als onbezoldigd ontvanger der rijksbelastingen.

Ondernemer is volgens art. 7 lid 1 Wet OB: 'een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'. In art. 7 lid 2 Wet OB 1968 is bepaald dat eveneens als ondernemer wordt aangemerkt een ieder die een beroep zelfstandig uitoefent en een ieder die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Art. 9 Btw-richtlijn hanteert een andersluidende definitie: 'belastingplichtige is een ieder die ongeacht op welke plaats, zelfstandig een *economische activiteit* verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit'. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het begrip ondernemer uit de Wet OB

1 Voor leveringen van goederen gelden twee uitzonderingen waardoor ook particulieren (niet ondernemers) belastingplichtige voor de omzetbelasting worden. Ook particulieren die goederen invoeren van buiten de EU (art. 1 onderdeel d Wet OB 1968) of een vervoermiddel kopen in een andere EU-lidstaat dan hun thuisland (art. 7 lid 6 Wet OB 1968), zijn belastingplichtige voor de btw. Voorts is het in sommige gevallen mogelijk dat belastingheffing wordt verlegd naar niet belastingplichtigen (art. 12 lid 3 Wet OB 1968). Voorts kunnen ook rechtspersonen die geen ondernemer zijn omzetbelasting verschuldigd zijn als zij in Nederland een intracommunautaire verwerving van goederen verrichten.

1968 geen andere betekenis heeft dan het begrip belastingplichtige uit de Btw-richtlijn (richtlijnconforme uitleg).²

Het ondernemersbegrip leidt in de praktijk meer dan eens tot discussie met de Belastingdienst door de abstracte formulering in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Daarbij heeft de kwalificatie tot ondernemer een 'alles of niets' karakter. In de aanloopfase van een onderneming worden vaak veel kosten gemaakt en vooraf trek geclaimd. Het oordeel dat geen sprake is van ondernemerschap heeft dan tot gevolg dat de btw een kostenpost vormt.

Het ondernemersbegrip voor de btw draait om het brede begrip 'economische activiteit' en is ruimer dan het ondernemersbegrip voor de inkomstenbelasting. Een organisatie van kapitaal en arbeid is niet noodzakelijk. Een dienst tegen vergoeding buiten de besloten kring die regelmatig wordt verricht, is in de meeste gevallen al voldoende voor ondernemerschap.³ De btw heeft als algemene verbruiksbelasting een (zeer) ruime werkings sfeer. De term 'economische activiteit' moet derhalve ruim worden uitgelegd.⁴ Indien een ondernemer betalingen verricht aan een andere ondernemer geldt voor de btw het vermoeden dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen.⁵

Maar toch leidt niet elk dienstbetoon direct tot ondernemerschap. In de volgende subparagrafen worden de belangrijkste elementen van het ondernemersbegrip besproken met als doel de reikwijdte daarvan scherper in beeld te krijgen.

3.3 Een ieder: samenwerkingsverbanden, fiscale eenheid en hoofdhuis-vaste inrichting

Voor de btw is niet van belang welke rechtsvorm de onderneming heeft. Natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden kunnen ondernemer zijn voor de btw. Ook een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid zoals een maatschap of vennootschap onder firma kan voor de btw belastingplichtig zijn (in plaats van de individuele deelnemers) wanneer zij als één ondernemer optreedt.

Voor de inkomstenbelasting zijn samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid zoals de vennootschap onder firma en de maatschap transparant. Dat betekent dat niet de VOF of de maatschap zelf, maar de achterliggende maten of vennoten belastingplichtig zijn voor hun winstaandeel. De fiscale transparantie die in de winstbelasting gehanteerd wordt, geldt niet voor de heffing van btw. Voor de btw zal de VOF of de maatschap de belastingplichtige zijn voor de door de VOF of maatschap ontpleoide activiteiten. De maat

² HR 15 december 2006, 42506, *BNB* 2007/111.

³ Diensten die niet in het economisch verkeer maar in de besloten kring worden verricht, vallen buiten de heffing van btw. Hierbij kan gedacht worden aan de zoon die elke week tegen vergoeding de auto van zijn vader wast.

⁴ Dat blijkt onder meer uit HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*) waarin de vraag aan de orde was of deurwaarders een economische activiteit verrichten. Het HvJ oordeelde dat deurwaarders ondernemer zijn. En uit HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, *BNB* 2013/245; *V-N* 2013/31.15 (*Fuchs*), waarin de vraag aan de orde was of de installatie van zonnepanelen, die energie terug leveren aan het net, tot ondernemerschap kon leiden. Het HvJ oordeelde dat dat het geval is.

⁵ HR 1 maart 2002, 36020, *BNB* 2002/141.

of venoot zelf kan daarnaast nog ondernemer zijn, bijvoorbeeld als hij een vermogensbestanddeel verhuurt aan de eigen vennootschap.⁶

Om vast te stellen of een combinatie van (rechts)personen voor de btw een bedrijf uitoefent als één ondernemer zijn volgens de Hoge Raad de rechtsbetrekkingen, zowel de onderlinge als die met afnemers en leveranciers, van belang.⁷ De betrokken partijen moeten hebben afgesproken bepaalde economische activiteiten, zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe, als één ondernemer te verrichten en zij moeten ook dienovereenkomstig hebben gehandeld. De omstandigheid dat de (rechts)personen onder een gemeenschappelijke naam economische activiteiten verrichten en/of onder een gemeenschappelijke naam bekend staan, vormt een aanwijzing hiervoor. Het als één ondernemer naar buiten toe optreden kan bijvoorbeeld tot uiting komen door teksten op de website of de aanduidingen op de contracten.⁸

Volgens het Hof van Justitie is van belang om vast te stellen of de persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht. In de zaak *Nigl* oordeelde het Hof van Justitie dat een aantal samenwerkende wijnboeren niet als één ondernemer optrad.⁹ Het Hof van Justitie achtte daarbij van belang dat elk van de maatschappen in kwestie afzonderlijke wijngaarden exploiteert, dat zij elk bijna uitsluitend hun eigen bedrijfsmiddelen gebruiken en hun eigen werknemers in dienst hebben en dat zij jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten autonoom naar buiten treden.

Het als één samenwerkingsverband optreden moet onderscheiden worden van de rechtsfiguur van de fiscale eenheid die hierna wordt behandeld. Nauw verbonden personen, die elk op zichzelf als ondernemer kwalificeren, kunnen namelijk ook op grond van art. 7 lid 4 Wet OB 1968 als één ondernemer aangemerkt worden. Voor de vorming van een fiscale eenheid is het niet noodzakelijk dat de onderdelen zichzelf als eenheid naar buiten toe presenteren.

3.3.1 De fiscale eenheid

In Nederland gevestigde ondernemers die nauw met elkaar verweven zijn in financieel, economisch en organisatorisch opzicht vormen samen een fiscale eenheid.¹⁰ Ook een buitenlands hoofdhuis kan middels een Nederlandse vaste inrichting opgenomen worden in een Nederlandse fiscale eenheid voor de btw.¹¹

6 HvJ EU 27 januari 2000, C-23/98, BNB 2000/297 (*Heerma*).

7 HR 11 april 2014, 12/02808, V-N 2014/19.14; BNB 2014/151, r.o. 3.4.2.

8 HR 5 januari 1983, 20808, BNB 1983/76.

9 HvJ EU 12 oktober 2016, C-340/15, V-N 2016/57.15 (*Nigl*). Anders dan de Hoge Raad baseert het HvJ zijn oordeel op het begrip 'zelfstandig' uit het ondernemersbegrip (zie ook hierna) en niet op het begrip 'ieder'. Gelet op de overeenkomsten tussen de invulling die de Hoge Raad en het HvJ hanteren en het feit dat de Hoge Raad zoveel mogelijk richtlijnconform moet uitleggen, verwachten wij echter niet dat zich in de toekomst noemenswaardige verschillen zullen voordoen tussen de benaderingen.

10 Art. 7 lid 4 Wet OB 1968.

11 HR 14 juni 2002, 35976, V-N 2002/32.20.

Op het vereiste dat elk individueel lid van de fiscale eenheid moet kwalificeren als btw-ondernemer bestaat één uitzondering. Op grond van de zogenoemde holdingresolutie kunnen beleidsbepalende en sturende houdsters die niet kwalificeren als btw-ondernemer toch in de fiscale eenheid worden opgenomen.¹²

De directeur-groootaandeelhouder, in dienst van zijn eigen vennootschap, is, ondanks het ontbreken van een materiële gezagsverhouding, toch geen ondernemer.¹³ Hij kan daarom niet in de fiscale eenheid tenzij hij uit een andere hoofde ondernemer is en aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

De personen in een fiscale eenheid worden tezamen als één belastingplichtige behandeld. Hierna worden de drie verwevenheden besproken:

1. De vereiste *financiële verwevenheid* is aanwezig wanneer de ene persoon direct of indirect voor meer dan 50% deelneemt in het kapitaal van de ander en de meerderheid van de zeggenschap heeft. Voor lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, geldt dat de ene persoon een mate van zeggenschap in de andere persoon moet hebben die overeenstemt met die van een meerderheidsaandeelhouder.¹⁴ Voor lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben vloeit de financiële verwevenheid deels over in de organisatorische verwevenheid.
2. De vereiste *organisatorische verwevenheid* is aanwezig wanneer de groep in wezen onder één gemeenschappelijke leiding staat.
3. De vereiste *economische verwevenheid* is aanwezig indien de activiteiten van de personen in de groep in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel. Dat kan tot uiting komen in het bedienen van een gemeenschappelijke klantenkring of doordat de activiteiten van de ene persoon in hoofdzaak ten behoeve van de andere personen in de groep worden uitgeoefend (ook wel de complementaire functie genoemd). Ook indien tussen de leden van de groep onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, is volgens de Hoge Raad sprake van voldoende nauwe economische verbondenheid.¹⁵

Een fiscale eenheid betekent in de praktijk een verlichting van de administratieve lasten. Transacties tussen de personen in de fiscale eenheid worden voor de btw genegeerd.

Een fiscale eenheid kan ook vanuit financieel oogpunt voordelig zijn, bijvoorbeeld wanneer een van de personen van de fiscale eenheid vrijgestelde diensten verricht aan de andere personen in de fiscale eenheid die wel belaste prestaties verrichten. Zonder fiscale eenheid zou het deel van de voorbelasting dat verband houdt met de interne vrijgestelde prestatie niet aftrekbaar zijn. Door de vorming van de fiscale eenheid worden de binnen het concern verrichte vrijgestelde prestaties niet langer in aanmerking genomen en is er derhalve ook geen beperking op de aftrek van voorbelasting aan de orde.

12 Resolutie van 18 februari 1991, BV91/1347, V-N 1991, p. 715. Het HvJ heeft bevestigd dat ook niet-belastingplichtige personen deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. HvJ EU 25 april 2013, C-65/11, V-N 2013/24.14 (*Commissie/Nederland*).

13 HvJ EG 18 oktober 2007, C-355/06, BNB 2008/52; V-N 2007/48.19 (*Van der Steen*).

14 HR 26 juni 2009, 43872, BNB 2009/232.

15 HR 11 oktober 2013, 11/05105, BNB 2014/7.

Een nadeel van de fiscale eenheid is dat de onderscheiden onderdelen hoofdelijk aansprakelijk worden voor elkaars btw-schulden, art. 43 Invorderingswet 1990.

Mede met het oog op die vrij vergaande hoofdelijke aansprakelijkheid kan de Belastingdienst zich alleen op het bestaan van een fiscale eenheid beroepen vanaf het moment dat daartoe een beschikking is afgegeven.¹⁶ Belastingplichtigen kunnen zich echter ook met terugwerkende kracht op de fiscale eenheid beroepen indien aan de voorwaarden is voldaan. De beschikking is volgens de Hoge Raad geen constitutief vereiste voor de fiscale eenheid.¹⁷

3.3.2 Hoofdhuis-vaste inrichting

In de hoofdstukken 5 en 6 gaan wij dieper in op de fiscale eenheid. Voor wat betreft het ondernemerschap past hier echter al de navolgende opmerking. Uit de zaak *FCE Bank*¹⁸ blijkt dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare prestaties plaatsvinden. Onderling verrichte prestaties zijn derhalve niet belast met btw. Dit komt omdat een vaste inrichting volgens het Hof van Justitie niet als een afzonderlijke belastingplichtige is aan te merken.

Anders wordt dit wanneer de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, zonder zijn buitenlandse hoofdhuis. In de Zweedse zaak *Skandia America Corporation*¹⁹ oordeelde het Hof van Justitie over een dergelijk geval dat de fiscale eenheid een afzonderlijke belastingplichtige vormt en dat wel sprake is van een belastbare prestatie van het buitenlandse hoofdhuis aan de fiscale eenheid.

Anders dan in Zweden kiest Nederland er voor om het buitenlandse hoofdhuis ook tot de fiscale eenheid te rekenen.²⁰ De Nederlandse Hoge Raad oordeelde daarom dat de doorbelasting van kosten door het buitenlandse hoofdhuis aan haar vaste inrichting buiten de heffing van btw bleef, omdat deze doorberekening plaatsvond binnen de fiscale eenheid.²¹ Nederland past deze leer op het tijdstip van het afsluiten van het manuscript van dit boek steeds toe.

3.4 Nationaliteit

De nationaliteit van de ondernemer is niet van belang: de Wet OB 1968 eist niet dat de ondernemer de Nederlandse nationaliteit heeft of in Nederland gevestigd is. Ook een buitenlandse entiteit die als ondernemer kwalificeert zal in Nederland btw moeten voldoen wanneer Nederland als plaats van dienst is aangewezen en hij degene is die de btw is verschuldigd. In de hoofdstukken 5 en 6 worden de plaats-van-dienstregels besproken. In hoofdstuk 8 bespreken we de verschuldigdheid.

16 HR 9 november 2012, 11/03524, *BNB* 2013/40.

17 HR 22 april 2005, nr. 38 659, *BNB* 2005/230.

18 HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04, *BNB* 2006/184.

19 HvJ EU 17 september 2014, C-7/13, *BNB* 2015/74.

20 Deze Nederlandse benadering leidt er toe dat de inkoop van het Amerikaanse hoofdhuis wordt geacht te zijn ingekocht door de fiscale eenheid. Een extern ingekochte IT-dienst zal derhalve wel belast zijn met btw doordat de plaats van de B2B-dienst is gelegen daar waar de afnemer gevestigd is (EU). Door de verleggingsregeling zal btw blijven drukken wanneer de fiscale eenheid alleen belaste output heeft.

21 HR 14 juni 2002, 35976, *BNB* 2002/287.