

NL

NL

NL



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 2.7.2009
COM(2009) 325 definitief

**MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD EN HET
EUROPEES PARLEMENT**

**over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad
betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
voorziet**

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD EN HET EUROPEES PARLEMENT

over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet

1. INLEIDING

Overeenkomstig artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde¹ (hierna "de btw-richtlijn") hebben de lidstaten de optie in hun nationale wetgeving een regeling op te nemen die de vorming van een btw-groep mogelijk maakt. Zij kunnen twee of meer op hun grondgebied gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor btw-doeleinden als één belastingplichtige aanmerken. De lidstaten die deze optie willen toepassen, moeten vooraf het raadgevend comité voor de belasting op de toegevoegde waarde (hierna "het btw-comité") raadplegen en mogen alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking die het gevolg zijn van de toepassing van deze optie, te voorkomen.

Wanneer een lidstaat de btw-groepoptie van artikel 11 besluit toe te passen, moet dit als een bijzondere nationale uitzondering op de algemene communautaire btw-voorschriften worden beschouwd.

Ofschoon deze optie al sinds de jaren '70 bestaat, heeft de Commissie vastgesteld dat de belangstelling bij de lidstaten om ze ook werkelijk toe te passen, is toegenomen. Voor zover haar bekend is, hebben thans 15 lidstaten² een btw-groepregeling in hun nationale wetgeving opgenomen.

De formulering van artikel 11 is bondig, waardoor het aan de lidstaten is om de nadere uitvoeringsregels voor de btw-groepoptie vast te stellen. De btw-richtlijn bevat bovendien geen andere bepalingen die specifiek betrekking hebben op btw-groepen. Uit de raadplegingen van het btw-comité door de lidstaten is gebleken dat er grote verschillen bestaan tussen de nationale btw-groepregelingen.

Gezien het profijt dat sommige belastingplichtigen van een btw-groepregeling kunnen trekken, kunnen zulke regelingen, afhankelijk van de kenmerken ervan, op gespannen voet staan met het beginsel van de fiscale neutraliteit en een bron van belastingconcurrentie tussen de lidstaten vormen. De huidige verschillen tussen de

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1). Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2008/8/EG (PB L 44 van 20.2.2008, blz. 11).

² Oostenrijk, België, Tsjechië, Cyprus, Denemarken, Estland, Finland, Duitsland, Hongarije, Ierland, Nederland, Roemenië, Spanje, Zweden en het Verenigd Koninkrijk. Slowakije voert in juli 2009 een btw-groepregeling in.

nationale btw-groepregelingen kunnen derhalve gevolgen hebben voor de interne markt en de basisbeginselen van het communautaire btw-stelsel. Dit wordt bevestigd door het feit dat vele regelingen, zoals zij zijn opgezet, niet garanderen dat de gevolgen beperkt blijven tot het nationale grondgebied.

Het is bijgevolg zaak grotere uniformiteit te bewerkstelligen bij de toepassing van deze bepaling.

Tegen deze achtergrond wil de Commissie met deze mededeling uiteenzetten hoe de bepalingen van artikel 11 naar haar mening in een praktische regeling kunnen worden omgezet waarbij de basisbeginselen van het communautaire btw-stelsel in acht worden genomen.

Afhankelijk van de reacties op deze mededeling wil de Commissie zich bezinnen op eventuele verdere actie en het passende tijdstip daarvoor. Er zouden voorstellen voor concrete wijzigingen van artikel 11 kunnen worden gedaan, maar ook andere middelen kunnen worden ingezet om tot een uniformere en fiscaal neutrale toepassing van de bestaande regels te komen.

2. OORSPRONKELIJKE DOELSTELLING VAN DE BTW-GROEPBEPALING

Het concept van de btw-groep werd pas met artikel 4, lid 4, van de zesde btw-richtlijn³ in de communautaire wetgeving geïntroduceerd. Volgens de toelichting⁴ strekte deze bepaling ertoe de lidstaten de mogelijkheid te bieden, ter wille van administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van bepaalde misbruiken (bv. de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde van een bijzondere regeling te kunnen genieten), om belastingplichtigen die slechts naar de vorm juridisch "zelfstandig" zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen aan te merken.

Artikel 4, lid 4, werd bij Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006⁵ gewijzigd door toevoeging van een tweede alinea. Volgens de toelichting bij het voorstel⁶ strekte deze wijziging ertoe de lidstaten te helpen voorkomen dat het gebruik van btw-groepen tot onbillijke resultaten zou leiden. Deze tweede alinea maakt het de lidstaten mogelijk maatregelen te nemen om te voorkomen dat de btw-groepbepalingen belastingfraude en –ontwijking tot gevolg hebben.

³ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 13.6.1977, blz. 1).

⁴ Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag (COM(73) 950 van 20.6.1973).

⁵ Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221 van 12.8.2006, blz. 9).

⁶ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (COM(2005) 89 definitief van 16.3.2005).

Bij de herschikking van de zesde richtlijn zijn de bepalingen betreffende btw-groepen in artikel 11 van de btw-richtlijn ondergebracht. Hierbij zijn het toepassingsgebied van noch de formele voorwaarden voor de btw-groepregelingen gewijzigd.

Tot slot moet worden benadrukt dat het concept van "kostendelingsregelingen" buiten het bestek van deze mededeling valt. Voor deze regelingen, die gebaseerd zijn op artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, geldt momenteel een verplichte vrijstelling voor bepaalde activiteiten in het algemeen belang. In de recente mededeling van de Commissie over de btw-behandeling van verzekerings- en financiële diensten⁷ is er ook een nieuwe vorm van dit concept geïntroduceerd, dat evenwel in niets te vergelijken is met dat van de btw-groep, bijvoorbeeld omdat kostendelingsregelingen niet tot het ontstaan van één nieuwe belastingplichtige leiden.

3. ANALYSE VAN DE BTW-GROEPBEPALING

Artikel 11 van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd in het licht van de hierboven genoemde oorspronkelijke doelstellingen van dat artikel.

3.1. Verplichting tot voorafgaande raadpleging van het btw-comité

Het btw-comité moet verplicht worden geraadpleegd voordat een nationale btw-groepregeling kan worden ingevoerd. Uit de bewoordingen van de bepaling is duidelijk dat een btw-groepregeling alleen ten uitvoer kan worden gelegd na raadpleging van het btw-comité⁸. De Commissie meent dat dit zodanig moet worden uitgelegd dat de verplichting om het btw-comité te raadplegen, moet zijn vervuld voordat de nationale voorschriften betreffende de btw-groepregeling *gepubliceerd* worden. Hetzelfde geldt voor materiële wijzigingen van bestaande btw-groepregelingen.

Teneinde volledige invulling te geven aan deze bepaling en met name een grondige bespreking in het btw-comité mogelijk te maken, moet een dergelijke raadpleging voldoende van tevoren geschieden.

Aangezien de tweede alinea van artikel 11 een integrerend deel uitmaakt van de btw-groepbepaling, is de verplichte raadpleging van het btw-comité ook hier van toepassing, ook al is deze optie in een afzonderlijke alinea opgenomen.

⁷ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten (COM(2007) 747 definitief/2 van 20.2.2008) en voorstel voor een verordening van de Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten (COM(2007) 746 definitief/2 van 20.2.2008).

⁸ Zie in dit verband het arrest van het Europese Hof van Justitie in zaak C-162/07, *Ampliscientifica*, punt 18 (PB C 171 van 5.7.2008, blz. 8).

3.2. Het hoofdoel van de btw-groepoptie

Met de toepassing van de btw-groepoptie van artikel 11 wordt er in wezen voor gezorgd dat belastingplichtigen die financieel, economisch en organisatorisch met elkaar verbonden zijn, voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen maar voortaan als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. Een aantal belastingplichtigen die nauw met elkaar verbonden zijn, worden met andere woorden voor btw-doeleinden in één nieuwe belastingplichtige persoon samengebracht. Deze uitkomst werd bevestigd door het Europese Hof van Justitie in zaak C-162/07, *Ampliscientifica*⁹.

In dit verband zou een btw-groep kunnen worden omschreven als een "fictie" die wordt gecreëerd voor btw-doeleinden, waarbij de economische realiteit voorrang krijgt op de rechtsvorm. Een btw-groep is een bijzonder soort belastingplichtige, die uitsluitend voor btw-doeleinden bestaat. Hij is gebaseerd op de werkelijke financiële, economische en organisatorische verwevenheid van bedrijven. Terwijl ieder groepslid zijn eigen rechtsvorm behoudt, krijgt de figuur van de btw-groep, uitsluitend voor btw-doeleinden, voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld het civiele of het vennootschapsrecht. Door toe te treden tot een btw-groep maakt het groepslid zich dus voor btw-doeleinden los van iedere andere rechtsvorm die op datzelfde ogenblik bestaat, om deel uit te maken van een nieuwe afzonderlijke belastingplichtige, namelijk de btw-groep.

Aangezien een btw-groep als één belastingplichtige wordt aangemerkt, is het logisch dat de groep voor btw-doeleinden slechts met één btw-nummer kan worden geïdentificeerd overeenkomstig artikel 214 van de btw-richtlijn, met uitsluiting van enig ander individueel btw-nummer. Het gebruik van slechts één nummer wordt ingegeven door de noodzaak, zowel voor de marktdeelnemers als voor de belastingdiensten van de lidstaten, om met zekerheid de personen te kunnen identificeren die de aan de btw onderworpen handelingen hebben verricht¹⁰. Het individuele identificatienummer van de verschillende groepsleden kan door de belastingautoriteiten worden behouden, maar uitsluitend om toezicht te kunnen uitoefenen op de interne activiteiten van de btw-groep.

3.3. Wie kan een btw-groep vormen?

Overeenkomstig artikel 11 kunnen de lidstaten personen die binnen hun grondgebied gevestigd zijn, als één belastingplichtige aanmerken.

3.3.1. *Het begrip "personen"*

De Commissie is van mening dat de verwijzing naar "personen" in artikel 11 alleen van toepassing is op de personen die voldoen aan de criteria om als belastingplichtige voor btw-doeleinden te worden beschouwd. Een entiteit die een niet-belastingplichtige persoon is, hetzij omdat zij niet aan de definitie in artikel 9, lid 1, voldoet, hetzij omdat zij een overheid is die handelt onder de voorwaarden van artikel 13, lid 1, eerste alinea, kan geen lid van een btw-groep zijn.

⁹ Zaak C-162/07, *Ampliscientifica*, punt 19.

¹⁰ Zaak C-162/07, *Ampliscientifica*, punt 20.

Er zij aan herinnerd dat artikel 11 onder titel III "Belastingplichtigen" van de btw-richtlijn valt. Artikel 11 voorziet ook niet in een uitzondering op de definitie van een belastingplichtige in artikel 9, lid 1, van die richtlijn.

Hieruit volgt logischerwijze dat personen die als "één" belastingplichtige worden aangemerkt, zelf ook belastingplichtig moeten zijn, aangezien het groepsconcept doelt op een groepering van personen die allen activiteiten verrichten die onder het toepassingsgebied van de btw-richtlijn vallen. In dit verband impliceert de kwalificatie "één" dat er zonder de groep sprake zou zijn van verschillende belastingplichtigen: de status van belastingplichtige is dus impliciet aanwezig bij alle groepsleden.

De wetgever heeft de term "personen" gebruikt om herhaling van de term "belastingplichtigen" te vermijden, veeleer dan om niet-belastingplichtigen onder die term te laten vallen. Deze redactionele techniek is op consistente wijze toegepast in de verschillende taalversies¹¹. De wetgever heeft dezelfde techniek ook elders in de richtlijn gebruikt, onder meer in de eerste zin van artikel 9, lid 2, waar "personen" duidelijk verwijst naar belastingplichtigen.

Het is ook duidelijk uit de vaste rechtspraak van het Hof dat de basisbegrippen in de btw-richtlijn zoals "belastingplichtige" en "economische activiteiten" een objectief karakter hebben, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de handelingen in kwestie¹². Overeenkomstig de strekking van de richtlijn, die er onder meer op is gericht het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniform begrip van "belastingplichtige", moet deze hoedanigheid bovendien uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in de richtlijn vastgestelde criteria¹³.

De formulering van het Hof in de zaak-Ampliscientifica¹⁴ bevestigt deze interpretatie. Het Hof schrijft:

"Hieruit volgt dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat deze afhankelijke personen verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep *als belastingplichtigen worden geïdentificeerd* [...]."

Gelet op het bovenstaande acht de Commissie het van wezenlijk belang dat de toepassing van btw-groepregelingsen geen afbreuk doet aan het begrip van belastingplichtige. Als niet-belastingplichtigen tot een btw-groep kunnen toetreden, zou dat zeker afbreuk doen aan die definitie. Wanneer een niet-belastingplichtige tot een btw-groep toetreedt, gaat hij deel uitmaken van die "ene" belastingplichtige¹⁵.

¹¹ In de Engelse versie is sprake van 'persons', in de Franse versie van 'les personnes' en in de Duitse versie van 'ansässige Personen'.

¹² Zaak C-255/02, Halifax, punt 55 (PB C 131 van 3.6.2006, blz. 1).

¹³ Zaak C-186/89, W.M. van Tiem, punt 25 (Jurispr. 1990, blz. I-04363).

¹⁴ Zaak C-162/07, Ampliscientifica, punt 19.

¹⁵ Conclusie van de advocaat-generaal van 24 april 1991, zaak C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, punten 8 en 9. In deze conclusie wordt een reeks argumenten opgesomd waarom het alleen aan belastingplichtigen mag worden toegestaan tot een btw-groep toe te treden. Met name wordt in de conclusie gesteld dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de zesde btw-richtlijn niet tot doel had de voorwaarden voor belastingplichtigheid van artikel 4, lid 1, te wijzigen. Dienovereenkomstig wordt geconcludeerd dat artikel 4, lid 4, een lidstaat niet toestaat twee personen die nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige aan te merken wanneer vaststaat dat een van deze personen voor btw-doeleinden geen "economische activiteiten" verricht.

Een niet-belastingplichtige die rechten noch verplichtingen heeft uit hoofde van de btw-richtlijn, mag niet de status van belastingplichtige kunnen verwerven om de enkele reden dat hij toetreedt tot een btw-groep. Hierdoor zouden de criteria om vast te stellen wanneer iemand als belastingplichtige wordt aangemerkt, worden omzeild.

3.3.2. *Het begrip "personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn"*

3.3.2.1. Interpretatie van dit begrip

De bewoording van artikel 11 beperkt zelf het territoriale toepassingsgebied van een btw-groepregeling die door een lidstaat ten uitvoer wordt gelegd, tot personen die binnen het grondgebied van deze specifieke lidstaat gevestigd zijn. Het is derhalve essentieel te weten wie kan worden aangemerkt als "gevestigd" in de zin van deze bepaling.

Er bestaat momenteel nog geen leidraad voor de interpretatie van dit begrip. De toelichting bij het voorstel voor de zesde btw-richtlijn verstrekt geen uitleg over de beperking van de territoriale toepassing tot de lidstaat in kwestie.

De Commissie is van mening dat "binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd" ziet op vennootschappen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening is gelegen op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, maar niet op vaste inrichtingen die in het buitenland zijn gelegen. Vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, moeten daarentegen wel onder dit begrip worden opgenomen. Dienovereenkomstig kunnen uitsluitend vennootschappen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening fysiek aanwezig is op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepregeling heeft ingevoerd, alsook vaste inrichtingen van zulke vennootschappen of van buitenlandse vennootschappen die fysiek aanwezig zijn op het grondgebied van deze lidstaat, tot een btw-groep toetreden.

Er is een reeks argumenten die een dergelijke interpretatie ondersteunen:

- Ten eerste is zij in overeenstemming met de huidige formulering van het territorialiteitscriterium in artikel 11.
- Ten tweede valt het territoriale toepassingsgebied samen met de btw-jurisdictie van de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, en bijgevolg ook met de daar geldende btw-identificatievereisten. Doordat alle groepsleden onder de voorschriften van dezelfde lidstaat vallen, blijft de btw-groepregeling dus gemakkelijk te beheren en te controleren.
- Ten derde komt het begrip "gevestigd" in de zin van artikel 11 overeen met "gevestigd" zoals dit voorkomt in andere bepalingen van de btw-richtlijn, en moet het op dezelfde manier worden geïnterpreteerd.

Het belangrijkste argument voor de uitsluiting van in het buitenland gelegen vaste inrichtingen van vennootschappen die hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben in de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, bestaat erin dat deze inrichtingen fysiek niet binnen het grondgebied van die lidstaat gevestigd zijn. Aangezien de btw-groepregeling een optie is waarvan de lidstaten gebruik kunnen maken, mag zij

niet verder reiken dan het fysieke grondgebied van de lidstaat die haar heeft ingevoerd. Anders kan dit een inbreuk betekenen op de fiscale soevereiniteit van een andere lidstaat. Bovendien zou, wanneer twee lidstaten ervoor kiezen om een btw-groepregeling in te voeren, de vaste inrichting in het buitenland in deze beide lidstaten deel kunnen uitmaken van een btw-groep. Dit is niet verenigbaar met de basisbeginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel en kan op nationaal bestuursniveau niet worden beheerd. Vanuit controleperspectief is dit ook niet aanvaardbaar.

Net zoals duidelijk is dat artikel 11 de territoriale reikwijdte van een btw-groepregeling beperkt, ligt het evenzeer voor de hand dat de interpretatie in overeenstemming moet zijn met de economische vereisten en het beginsel van de vrijheid van vestiging zoals vastgesteld in artikel 43, gelezen in samenhang met artikel 48, van het EG-Verdrag, op grond waarvan vaste inrichtingen van een buitenlandse vennootschap in de betrokken lidstaat voor dezelfde fiscale voordelen in aanmerking komen als vennootschappen naar nationaal recht. De hierboven uiteengezette interpretatie staat toe dat vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die zijn gelegen in de lidstaat die de btw-groepregeling ten uitvoer legt, in een groep kunnen worden opgenomen en in aanmerking komen voor dezelfde fiscale voordelen als de vennootschappen in die lidstaat, en zij is derhalve in overeenstemming met het EG-Verdrag.

3.3.2.2. Verband met de zaak-FCE Bank

In de zaak-FCE Bank¹⁶ oordeelde het Hof dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht. Het verrichten van diensten binnen dezelfde rechtspersoon valt derhalve niet onder het toepassingsgebied van de btw.

De uitsluiting van in het buitenland gelegen vaste inrichtingen van een belastingplichtige in de lidstaat die de btw-groepregeling heeft ingevoerd, kan op het eerste gezicht in tegenspraak lijken met het arrest in *FCE Bank*. In dit arrest wordt evenwel in het geheel niet verwezen naar de situatie van een btw-groep. Voorts zij opgemerkt dat de belastingplichtige door zijn toetreding tot een btw-groep deel gaat uitmaken van een nieuwe belastingplichtige, namelijk de btw-groep, en zichzelf voor btw-doeleinden bijgevolg losmaakt van zijn in het buitenland gelegen vaste inrichting. Dit betekent dat wanneer een belastingplichtige tot een btw-groep toetreedt, de diensten die hij nadien verleent aan zijn vaste inrichting in het buitenland, worden aangemerkt als diensten tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen. Dat de in het buitenland gelegen vaste inrichting niet kan toetreden tot een btw-groep in die lidstaat, is derhalve niet in tegenspraak met het arrest in *FCE Bank*.

¹⁶ Zaak C-210/04, *FCE Bank* (PB C 131 van 3.6.2006, blz.14).

3.3.3. *Alle activiteiten vallen onder de btw-groep en een belastingplichtige kan slechts lid zijn van één btw-groep tegelijkertijd*

Aangezien een btw-groep als één belastingplichtige wordt aangemerkt, die met behulp van één btw-identificatienummer is geïdentificeerd, moeten alle activiteiten van de groepsleden onder de groep vallen. Een groepslid dat op verschillende gebieden actief is in de lidstaat die de btw-groepregeling heeft ingevoerd, mag dus niet de mogelijkheid hebben om een of meer activiteiten uit te sluiten van de btw-groep waartoe dat lid behoort, behalve de activiteiten die worden verricht door buiten die lidstaat gelegen inrichtingen.

Om dezelfde reden moeten nationale btw-groepregelingen belastingplichtigen verbieden om tegelijkertijd lid te zijn van meer dan één btw-groep. Dit is ook van wezenlijk belang in het licht van het fiscaal toezicht.

3.3.4. *De vereiste van financiële, economische en organisatorische verwevenheid*

De Commissie is van mening dat deze vereiste zo moet worden uitgelegd dat er sprake moet zijn van verwevenheid op deze drie punten zolang de btw-groep bestaat en dat een lid dat niet langer aan alle drie punten voldoet, de btw-groep dient te verlaten. De redenen hiervoor zijn als volgt:

- Ten eerste volgt uit het gebruik van het nevenschikkende voegwoord "en" dat de vereisten cumulatief zijn.
- Ten tweede is het van wezenlijk belang dat de btw-groep, aangezien het om een speciale figuur van een belastingplichtige gaat die op basis van een uitzondering functioneert, is onderworpen aan zeer strikte voorwaarden, hetgeen wordt gegarandeerd door de cumulatie van de hierboven genoemde vereisten.
- Ten derde geeft een dergelijke cumulatie verdere garanties tegen misbruik van btw-groepen, omdat zij volstrekt kunstmatige constructies zonder enig economisch belang helpt uit te sluiten.

Gelet op de algemene beginselen waarop deze bepaling berust, is de Commissie van mening dat de volgende definities van de drie verwevenheden als richtsnoer kunnen dienen.

De *financiële verwevenheid* wordt gedefinieerd aan de hand van een percentage van deelneming in het vermogen of in de stemrechten (meer dan 50 %) of op basis van een franchiseovereenkomst. Dit garandeert dat de ene vennootschap daadwerkelijk zeggenschap heeft over de andere.

De *economische verwevenheid* wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van ten minste een van de volgende situaties van economische samenwerking: de hoofdactiviteit van de groepsleden is van dezelfde aard, of de activiteiten van de groepsleden vullen elkaar aan of hangen van elkaar af, of een groepslid verricht activiteiten die volledig of in aanmerkelijke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden.

De *organisatorische verwevenheid* wordt gedefinieerd aan de hand van het bestaan van een gezamenlijke, of ten minste tot op zekere hoogte gezamenlijke, leiding.

3.3.5. *Voor welke bedrijfssectoren moet een btw-groepregeling gelden?*

Een btw-groepregeling moet openstaan voor alle sectoren van economische bedrijvigheid in de lidstaat die een dergelijke regeling invoert. Dit volgt uit de formulering van artikel 11, die geen beperking tot bepaalde sectoren inhoudt. Dit volgt eveneens uit het beginsel van de fiscale neutraliteit. Een nationale btw-groepregeling kan niet alleen voor enkele sectoren worden ingevoerd, omdat dit bepaalde bedrijven zou bevoordelen ten opzichte van andere en ook moeilijk de staatssteuntoets zou kunnen doorstaan (selectiviteit).

Beperkingen van de toegang tot de btw-groepregeling kunnen slechts gerechtvaardigd zijn als er actie moet worden ondernomen tegen eventueel misbruik in het geval van welomschreven handelingen. Zonder een dergelijke rechtvaardiging is het niet acceptabel dat een btw-groepregeling bij nationale wet beperkt wordt tot een bepaalde sector, zoals de financiële sector of de verzekeringsbranche.

3.4. **Rechten en verplichtingen van de btw-groep**

3.4.1. *Op wie rusten de verplichtingen?*

Aangezien een btw-groep als één belastingplichtige wordt aangemerkt, volgt hieruit dat de groep dezelfde rechten en verplichtingen heeft als iedere andere belastingplichtige en dat alle bepalingen van de btw-richtlijn evenals de arresten van het Europese Hof van Justitie op de groep van toepassing zijn. De verplichtingen berusten dus bij de btw-groep als zodanig, niet bij de individuele leden. Bij het opzetten van een nationale btw-groepregeling is het derhalve van wezenlijk belang dat de regeling aanknoopt bij het communautaire rechtskader dat voor gewone belastingplichtigen is vastgesteld.

Het ene btw-nummer van de btw-groep moet bijvoorbeeld worden gebruikt bij de afgifte van facturen voor leveringen van goederen of diensten die worden geacht door de btw-groep te zijn verricht.

Net zoals andere belastingplichtigen moet de btw-groep btw-aangiften en, in voorkomend geval, lijsten indienen. In de btw-aangifte wordt het groepssaldo vermeld van de btw van alle individuele leden, waarbij rekening wordt gehouden met het feit dat handelingen tussen groepsleden onderling geen aanleiding geven tot de heffing of betaling van btw. Dit betekent dat de btw-vorderingen van sommige leden worden verrekend met de btw-schulden van andere leden: voor btw-doeleinden zijn de vorderingen en de schulden vorderingen en schulden van de btw-groep en niet van de afzonderlijke leden. In de zaak-Ampliscientifica¹⁷ heeft het Hof geoordeeld dat de behandeling als één belastingplichtige uitsluit dat leden van een btw-groep als individuele belastingplichtigen afzonderlijke btw-aangiften blijven indienen, omdat alleen de ene belastingplichtige, namelijk de btw-groep, dergelijke aangiften mag indienen.

Hieruit volgt dat de btw-groepoptie in eerste instantie een administratieve vereenvoudigingsmaatregel is.

¹⁷ Zaak C-162/07, Ampliscientifica, punt 19.

3.4.2. *Behandeling van prestaties die worden geleverd aan of ontvangen van derden*

Ten overstaan van derden treedt de btw-groep op als één belastingplichtige. Alle leveringen van goederen en diensten van een groepslid ten behoeve van een ontvanger die niet tot de groep behoort, worden bijgevolg geacht te zijn verricht door de groep zelf en niet door het individuele lid. Op dezelfde wijze worden leveringen van goederen en diensten door derden aan een of meer groepsleden beschouwd als te zijn verricht ten behoeve van de groep zelf. Evenzo worden invoer en intra-communautaire verwervingen door groepsleden geacht te zijn verricht door de groep zelf. De btw-situatie van de groep en de behandeling van inkomende en uitgaande prestaties zijn dus volledig vergelijkbaar met die van een belastingplichtige met verschillende bijkantoren.

3.4.3. *Prestaties binnen een groep*

Wat de interne transacties binnen een btw-groep betreft, dat wil zeggen handelingen onder bezwarende titel tussen de groepsleden, volgt ook uit de behandeling van een btw-groep als één belastingplichtige dat deze handelingen moeten worden geacht te zijn verricht door de groep voor zichzelf. Dit is een van de belangrijkste gevolgen van de vorming van een btw-groep, aangezien de handelingen onder bezwarende titel binnen de groep, met uitzondering van de gelijkgestelde prestaties (artikelen 16, 18, 26 en 27), voor btw-doeleinden niet bestaan: zij vallen buiten het toepassingsgebied. Hieruit volgt dat de btw-groepoptie ook cashflowvoordelen voor vennootschappen kan hebben.

3.4.4. *Rechten en verplichtingen bij de vorming of ontbinding van een btw-groep*

Op het ogenblik dat de btw-groep één belastingplichtige wordt, worden de btw-rechten en -verplichtingen van de afzonderlijke groepsleden automatisch overgedragen naar de btw-groep. Hetzelfde gebeurt wanneer een belastingplichtige tot een bestaande btw-groep toetreedt.

In artikel 11 is niet bepaald hoelang een afzonderlijk lid deel moet blijven uitmaken van de btw-groep. Artikel 11, tweede alinea, staat de lidstaten evenwel toe maatregelen vast te stellen om te voorkomen dat onterecht profijt wordt getrokken van de btw-groepregeling. Volgens de Commissie betekent dit dat er ook maatregelen kunnen worden genomen die bijvoorbeeld een minimale duur van het lidmaatschap voorschrijven.

Aangezien de btw-groep wordt beschouwd als één belastingplichtige, die de rechten en verplichtingen van zijn leden op het gebied van de btw heeft overgenomen, volgt hieruit dat wanneer een btw-groep ophoudt te bestaan, de door de groep overgenomen rechten en verplichtingen terugkeren naar de groepsleden vanaf het ogenblik dat de groep ophoudt te bestaan. Tegelijkertijd krijgen de voormalige groepsleden opnieuw de status van afzonderlijke belastingplichtigen. Hetzelfde gebeurt wanneer een groepslid de groep verlaat.

3.5. Het recht op aftrek van de btw-groep

3.5.1. Regels betreffende het recht op aftrek van een btw-groep

De behandeling van de btw-groep als één belastingplichtige voor btw-doeleinden heeft tot gevolg dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt bepaald op basis van de verrichtingen tussen de groep als zodanig en derden.

In deze context is het zaak dat de regels in verband met de herziening van het recht op aftrek juist worden toegepast, bijvoorbeeld wanneer een belastingplichtige tot de groep toetreedt dan wel deze verlaat, of wanneer de activiteiten van een groepslid zodanig wijzigen dat het recht op aftrek van de groep moet worden gewijzigd.

In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 173 de lidstaten verschillende mogelijkheden biedt om het aftrekbare gedeelte van de btw te bepalen. De algemene regel is die van de evenredige aftrek zoals uiteengezet in de artikelen 174 en 175, maar er kan ook een systeem van directe toerekening worden gebruikt om beter aan te sluiten bij de realiteit.

Door deze mogelijkheden kunnen de methoden die de lidstaten gebruiken om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen, aanzienlijk uiteenlopen, hetgeen kan leiden tot verschillen in het aftrekbare btw-bedrag in de lidstaten. Voorts bestaan er ook geen gemeenschappelijke regels voor de beperking van het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van uitgaven zonder strikt professioneel karakter, waarvoor de lidstaten de aftrek overeenkomstig artikel 176 kunnen beperken.

3.5.2. Gevolgen van de vorming van een btw-groep voor het recht op aftrek

Een van de belangrijkste gevolgen van de vorming van een btw-groep is dat de handelingen tussen de groepsleden onderling, vanuit btw-perspectief gezien, "verdwijnen". In een btw-groep die uitsluitend bestaat uit belastingplichtigen met een volledig recht op aftrek, zijn de gevolgen voor de belastinginkomsten neutraal voor de lidstaat op wiens grondgebied de btw-groep opereert.

In een btw-groep die ook belastingplichtigen telt met geen of slechts een gedeeltelijk recht op aftrek, is het echter mogelijk dat de gevolgen voor de belastinginkomsten niet langer neutraal zijn. Niet-aftrekbare btw ter zake van belastbare handelingen die worden verricht door een groepslid ten behoeve van een ander groepslid dat geen of slechts een gedeeltelijk recht op aftrek heeft, gaat eigenlijk verloren voor de overheid, omdat interne handelingen voor de btw onbestaande zijn. In die zin neutraliseert de btw-groep de btw-kosten ter zake van interne handelingen.

Hieruit volgt dat een btw-groepregeling financiële voordelen kan bieden aan btw-groepen waartoe belastingplichtigen behoren die geen of slechts een gedeeltelijk recht op aftrek hebben. Deze voordelen kunnen afhangen van de uitvoeringsvoorwaarden die de lidstaten hebben vastgesteld, met name wat de aftrekregels betreft.

De Commissie is van mening dat het van het grootste belang is dat de lidstaten zorg dragen voor een juiste en onverkorte toepassing van de communautaire regels betreffende het recht op aftrek bij btw-groepen.

3.5.3. *Behoeft e aan de vaststelling van antimisbruikmaatregelen*

Krachtens de tweede alinea van artikel 11 mogen de lidstaten alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

Er zij ook aan herinnerd dat het Hof in zijn Halifax-arrest¹⁸ heeft verduidelijkt dat de lidstaten het recht hebben misbruikpraktijken te bestrijden.

In ieder geval is de Commissie de mening toegedaan dat de tenuitvoerlegging van de btw-groepoptie geen onrechtmatige voor- of nadelen mag opleveren.

Gelet op de oorspronkelijke doelstellingen van de btw-groepoptie, die in eerste instantie als een vereenvoudigingsmaatregel moet worden beschouwd, mogen op die optie gebaseerde regelingen niet concurrentieverstorend zijn noch in strijd zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Een situatie waarbij de btw-groepoptie wordt gebruikt voor het aantrekken van bedrijven naar specifieke lidstaten, en de optie dus tot belastingconcurrentie tussen deze lidstaten leidt, moet worden vermeden.

Het is derhalve van het allergrootste belang dat de lidstaten gebruikmaken van deze antimisbruikbepaling en alle noodzakelijke maatregelen vaststellen ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking alsook misbruikpraktijken die voortvloeien uit de toepassing van hun nationale btw-groepregeling. De tenuitvoerlegging van de btw-groepoptie mag geen onrechtmatige voor- of nadelen opleveren.

4. CONCLUSIES

De Commissie verzoekt de Raad en het Europees Parlement kennis te nemen van haar standpunt over btw-groepregelingen dat zij heeft uiteengezet in deze mededeling, die ertoe strekt:

- bij te dragen aan een uniformere toepassing van artikel 11 van de btw-richtlijn en aldus negatieve gevolgen voor de interne markt en strijdigheden met de basisbeginselen van het communautaire btw-stelsel te voorkomen,
- te dienen als leidraad voor de lidstaten wanneer zij een btw-groepregeling invoeren in hun nationale wetgeving of een dergelijke regeling wijzigen.

Deze mededeling laat de rol van de Commissie als hoedster van de Verdragen overeenkomstig artikel 211 van het Verdrag onverlet.

¹⁸ Zaak C-255/02.