

Toelichting Omzetbelasting

Sectie 4 - Fiscale Eenheid

A. Algemeen

Bij een fiscale eenheid worden meerdere btw-ondernemers samen gezien als één ondernemer voor de btw. Een fiscale eenheid bestaat uit partijen die in Nederland gevestigd zijn en die op financieel, organisatorisch en economisch vlak met elkaar verweven zijn.

Meestal bestaat een fiscale eenheid uit een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen. Met een fiscale eenheid wordt bereikt dat niet de afzonderlijke ondernemers btw-plichtig zijn, maar de fiscale eenheid. Een fiscale eenheid krijgt daarom een nieuw btw-nummer. Handelingen tussen de verschillende onderdelen zijn interne prestaties en zijn hierdoor niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen.

Opmerkingen

- a. De verschillende ondernemingen van de fiscale eenheid houden ook hun **eigen btw-nummer**. Dit eigen btw-nummer moeten zij vermelden op hun facturen.
- b. Ondernemers die **uitsluitend vrijgestelde prestaties** verrichten, zijn ook ondernemer voor de btw en kunnen dus ook deel uitmaken van een fiscale eenheid.

B. Voorwaarden

1. Btw-ondernemer?

De hoofdvoorwaarde om een 'fiscale eenheid omzetbelasting' te kunnen vormen is dat alle deelnemers btw-ondernemer zijn (B 160) ([art. 7 lid 4 Wet OB 1968](#)). De fiscale eenheid kan met **iedere rechtsvorm** worden gevormd.

Rechtspersonen

Er moet **minstens één rechtspersoon** (BV, open CV, stichting of vereniging) deel uitmaken van de fiscale eenheid ([ECLI:NL:HR:1985:BH4838](#)).

Natuurlijke personen

Zij kunnen **als ondernemer** deel uitmaken van een fiscale eenheid met een rechtspersoon. Natuurlijke personen kunnen niet samen een fiscale eenheid vormen ([art. 7 lid 4 Wet OB 1968](#)). Natuurlijke personen kunnen wel samen als één ondernemer naar buiten optreden in de vorm van een maatschap of een vennootschap onder firma (Vof).

Holdings

Een holding is een vennootschap die aandelen houdt in minstens één andere vennootschap. Er zijn verschillende soorten holdings. Onder voorwaarden kunnen holdings die geen zelfstandig ondernemer zijn, behoren tot een fiscale eenheid. Daarvoor is daadwerkelijk verrichte arbeid een belangrijke factor (Holdingresolutie).

Zuivere holdings

Deze houden zich uitsluitend bezig met het houden van aandelen en daarmee samenhangende activiteiten, zoals het ontvangen en doorschuiven van dividenden. Deze holdings kunnen niet als ondernemer worden aangemerkt en kunnen **geen deel uitmaken** van een fiscale eenheid.

Topholdings

Deze houden aandelen in werkmaatschappijen als middel om zeggenschap in het concern uit te oefenen en dus niet alleen voor belegging. Een topholding is geen ondernemer voor de btw, maar kan **op verzoek** toch onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid ([ECLI:NL:HR:1992:ZC4875](#)).

Holding-plus, personal holdings, management-BV's

Deze kunnen naast het houden van aandelen ook andere ondernemersactiviteiten verrichten, zoals management-, financierings- en advieswerkzaamheden. Wanneer deze holdings voor genoemde werkzaamheden de **hoedanigheid van ondernemer** hebben, worden ze voor hun totale activiteiten als ondernemer aangemerkt en kunnen zij **deel uitmaken** van een fiscale eenheid.

Voorbeeld

*Een holding die een rentedragende **lening verstrekt**, werd als ondernemer aangemerkt ([ECLI:NL:HR:1992:ZC4875](#)).*

Nederlandse holding met buitenlandse werkmaatschappij

Bij een in Nederland gevestigde holding, waarvan de werkmaatschappijen in het buitenland zitten, is een fiscale eenheid alleen mogelijk als:

- de Nederlandse holding een **vaste inrichting** heeft in het land van de werkmaatschappijen; en
- dat land een **fiscale eenheid** tussen die vaste inrichting en de werkmaatschappij **accepteert**; en
- aan de **andere voorwaarden** voor een fiscale eenheid wordt voldaan.

2. Vestiging of vaste inrichting in Nederland

Alle onderdelen van een vaste inrichting moeten **in Nederland** zijn gevestigd. Buitenlandse ondernemers kunnen via een **vaste inrichting** in Nederland zonder verdere beperkingen deel uitmaken van een fiscale eenheid. Buitenlandse ondernemers **zondereenvaste inrichting** in Nederland kunnen geen fiscale eenheid vormen ([art. 7 lid 4 Wet OB 1968](#)).

Opmerkingen

- a. Een in het buitenland gevestigde onderneming die wel een **vaste inrichting in Nederland** heeft, kan onderdeel worden van een fiscale eenheid. De vaste inrichting moet dan onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid ([ECLI:NL:HR:2002:AD6434](#)).
- b. Een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij van een **buitenlandse moedermaatschappij** kan onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid met andere Nederlandse ondernemingen. Dit geldt ook als de verwevenheid van deze dochtermaatschappij loopt via een moedermaatschappij die zelf geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid (C-65/11).
- c. **Vanaf 1 januari 2024** is het beleid inzake vaste inrichtingen gewijzigd ([besluit 2022-13545](#)). Dit betreft een territoriale beperking van de fiscale eenheid. Dat betekent dat een fiscale eenheid in grensoverschrijdende gevallen niet (meer) mogelijk is. Dit vloeit voort uit HvJ-jurisprudentie (C-7/13) (C-812/19). De prestaties tussen een hoofdhuis en een vaste inrichting worden daarmee btw-belastbaar, als het hoofdhuis of de vaste inrichting in een andere lidstaat tot een fiscale eenheid met een andere vennootschap behoort.

3. Verwevenheid

Enkel ondernemers die sterk met elkaar verweven zijn, kunnen een fiscale eenheid vormen. De ondernemers moeten verweven zijn in de volgende opzichten ([ECLI:NL:HR:1989:ZC3993](#)) ([art. 7 lid 4 Wet OB 1968](#)):

- financieel (B 6150);
- organisatorisch (B 6160); en
- economisch (B 6170).

Financieel

Als de **meerderheid van de aandelen** van de vennootschappen (met inbegrip van de zeggenschap) in dezelfde handen is, is er sprake van financiële verwevenheid ([ECLI:NL:HR:1989:ZC3993](#)). Voorwaarde is dat de een de ander overheerst. Hierdoor voldoet een bezit van meer dan 50% van de aandelen ([ECLI:NL:HR:2003:AF4532](#)).

Opmerkingen

- a. Aan dit criterium kan ook zijn voldaan als een meerderheid van de aandelen in handen is van **dezelfde groep personen** onder voorwaarde dat deze personen als een entiteit optreden ([ECLI:NL:HR:2000:AA6316](#)).
- b. **Certificering van aandelen** staat, als de financiële voordelen van de aandelen en de zeggenschap indirect toch in dezelfde handen zijn, de financiële verwevenheid niet in de weg ([ECLI:NL:HR:2014:145](#)).
- c. Van een financiële verwevenheid is bij rechtspersonen die **niet een in aandelen verdeeld kapitaal** hebben (zoals bij stichtingen) slechts sprake als de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk zijn of van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam ([ECLI:NL:HR:1990:ZC4297](#)).

Organisatorisch

Hiervan is sprake als de ondernemers onder een **gezamenlijke**, althans als een eenheid functionerende, **leiding** staan, dan wel de leiding van de ene vennootschap ten opzichte van die van de andere vennootschap in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert ([ECLI:NL:HR:1989:ZC3993](#)).

Opmerkingen

- a. Voor organisatorische verwevenheid gebruikt men ook wel de term **bestuurlijke verwevenheid**.
- b. Als de **feitelijke zeggenschap** in elk van de onderdelen bij (nagenoeg) dezelfde personen ligt, is er een organisatorische verwevenheid. De personen hoeven niet in elk onderdeel dezelfde functie te hebben ([ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9087](#)).
- c. Als de leiding van de ene vennootschap **uit andere personen bestaat** dan die van de andere vennootschap, dan is er pas sprake van organisatorische verwevenheid als een van beide leidingen ondergeschikt is aan de andere ([ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ3922](#)) of wanneer de betrokken personen met elkaar het organisatorische beleid bepalen ([ECLI:NL:HR:2022:269](#)).

Voorbeeld

Meneer A is de directeur/enig aandeelhouder van BV Y en is als administrateur werkzaam bij BV X, een volle dochter van BV Y. De zeggenschap van A als administrateur is groot genoeg als gevolg van zijn financiële overheersing. De leiding van BV X is hierdoor feitelijk ondergeschikt aan die van BV Y ([ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9087](#)).

Economisch

Economische verwevenheid bestaat in twee gevallen ([ECLI:NL:HR:1989:ZC3993](#)):

1. De activiteiten van de vennootschappen richten zich op **hetzelfde economisch doel**.
2. De activiteiten van de ene vennootschap worden in hoofdzaak verricht **ten behoeve van de andere vennootschap**.

Opmerkingen

- a. Er is sprake van hetzelfde economische doel als de verschillende ondernemingen zich richten op **eenzelfde groep van afnemers** of als het elkaar aanvullende producten betreft (complementaire prestaties). De afnemers hoeven niet dezelfde personen te zijn. Als de onderdelen zich maar op hetzelfde marktsegment bewegen.
- b. Als een BV in hoofdzaak prestaties verricht aan een andere BV, wordt de presterende BV **complementair** aan de andere genoemd.
- c. In de regel wordt er bij **interne prestaties** uitgegaan van een minimum van 50% prestaties aan andere onderdelen van de fiscale eenheid. Bij een sterke

organisatorische en financiële verwevenheid kan ook een lager percentage (zoals 25%) al voldoende zijn ([ECLI:NL:HR:2013:837](#)).

Voorbeelden

1. *BV A houdt zich bezig met de verstrekking van hypotheken en BV B met de verzekering van onroerende zaken. Hier is sprake van economische verwevenheid. Het bestreken marktsegment is de onroerendezaakmarkt. De economische verwevenheid zou ontbreken als BV A zich bijvoorbeeld bezig zou houden met de uitoefening van een mengvoederbedrijf.*
2. *BV A verricht voor 90% leveringen aan derden en voor 10% aan dochtervennootschap B. De dochtervennootschap verkoopt echter nagenoeg uitsluitend de producten die ze van BV A afneemt. A en B kunnen een fiscale eenheid vormen ().*