



## Omzetbelasting. Belastingplicht; fiscale eenheid (Beleidsbesluit belastingplicht en fiscale eenheid omzetbelasting)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 4 december 2024, nr. 2024-13987

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*In dit besluit is het besluit van 28 april 2021, nr. 2021-9403 (Stcr. 2021, 22627) over de btw-behandeling van werkzaamheden van toezichthouders en van leden van diverse commissies opgenomen. Daarbij zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht, en wijzingen die verband houden met de invoering van de Wet bestuur en toezicht rechtspersonen. Verder geeft dit besluit beleidsregels over de fiscale eenheid, zoals genoemd in artikel 7, vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968, en over de belastingplicht van holdings, waarmee de zgn. holdingresolutie<sup>1</sup> komt te vervallen.*

### 1. Inleiding

Het besluit geeft in onderdeel 2 een invulling aan het begrip 'zelfstandig' zoals genoemd in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 met het oog op de btw-behandeling van de werkzaamheden van natuurlijke personen die optreden als toezichthouder of als lid van een bezwaaradviescommissie of van andere daarmee te vergelijken werkzaamheden zoals genoemd in dit besluit.

Daarnaast bevat dit besluit in onderdeel 3 enkele aanwijzingen met betrekking tot de fiscale eenheid btw. In dat kader komt de belastingplicht van holdings aan de orde en is een goedkeuring getroffen voor opname in de fiscale eenheid van een holding die een sturende en beleidsbepalende functie vervult binnen het concern. Deze goedkeuring is overgenomen uit de holdingresolutie die met de inwerkingtreding van dit besluit zal vervallen.

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Wet	Wet op de omzetbelasting 1968
BV	Besloten vennootschap
NV	Naamloze vennootschap
BW	Burgerlijk wetboek
Wbtr	Wet bestuur en toezicht rechtspersonen
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347)
Uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden

#### 1.2. Juridisch kader

Het besluit bevat beleidsregels met betrekking tot de artikelen 7, eerste, tweede en vierde lid van de Wet. Artikel 7, vierde lid, van de Wet regelt de fiscale eenheid voor de btw. De regeling voor de fiscale eenheid is nader uitgewerkt in artikel 3a van de Uitvoeringsbeschikking.

## 2. Btw-heffing bij werkzaamheden van toezichthouders en van leden van diverse commissies

### 2.1. Inleidend juridisch kader

Ondernemer voor de btw is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent (artikel 7, eerste lid van de Wet). Deze bepaling heeft dezelfde strekking als het bepaalde in artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn.<sup>2</sup> In

<sup>1</sup> Het besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, inzake heffing van omzetbelasting met betrekking tot zgn. houdstermaatschappijen en het houden van aandelen in het algemeen.

<sup>2</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.1.



dat artikel is bepaald welke persoon als belastingplichtige wordt beschouwd. Dat is ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Volgens artikel 10 van de Btw-richtlijn ontbreekt de vereiste zelfstandigheid in ieder geval voor loontrekkenden en voor andere personen voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn 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.

In de arresten HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490 en HR 26 juni 2020, ECLI:N-L:HR:2020:1143 gaat het om een commissaris van een toezichtsorgaan respectievelijk een lid of voorzitter van een bezwaaradviescommissie die niet loontrekkend is ten opzichte van de opdrachtgever en daarnaast ook niet enige andere juridische band heeft waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Niettemin zijn zij geen ondernemer, omdat ze niet zelfstandig zijn in de uitoefening van hun economische activiteit. De zelfstandigheid ontbreekt omdat zij geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, de werkzaamheden niet op eigen naam, voor eigen rekening en/of onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en geen economisch risico lopen.

## **2.2. Algemeen onderscheid en uitgangspunt**

Natuurlijke personen kunnen in drie categorieën worden onderscheiden, namelijk de natuurlijke persoon die:

- A. ondernemer is en dus zelfstandig een economische activiteit verricht;
- B. in dienstbetrekking is (werknemer) of in een hiermee vergelijkbare juridische verhouding staat ten opzichte van de werkgever en geen ondernemer is;
- C. niet in dienstbetrekking is en zich niet in een andere juridische verhouding van ondergeschiktheid bevindt ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, maar die ook geen ondernemer is vanwege het ontbreken van de vereiste zelfstandigheid bij het verrichten van zijn diensten.

Uitgangspunt is dat een natuurlijk persoon die in opdracht en tegen vergoeding diensten verleent aan een opdrachtgever en daarbij met zijn eigen vermogen, op eigen naam, voor eigen rekening en risico en onder eigen verantwoordelijkheid handelt, zelfstandig in de uitoefening van zijn economische activiteit is en dus ondernemer is.<sup>3</sup> Dergelijke personen zijn in zoverre niet loontrekkend, staan niet in een verhouding van ondergeschiktheid tot hun opdrachtgever voor het verrichten van hun diensten, en maken niet juridisch deel uit van de organisatie waarvoor zij werkzaam zijn. Deze personen lopen economisch bedrijfsrisico dat verbonden is aan de door hen overeengekomen activiteiten. Dit zal in het algemeen het geval zijn bij zzp-ers die in opdracht bepaalde uitbestede werkzaamheden verrichten (zoals ondersteunende en/of administratieve backoffice activiteiten).

Uit de hiervoor genoemde arresten volgt dat afhankelijk van de juridische en feitelijke context<sup>4</sup> de zelfstandigheid in de uitoefening van de werkzaamheden ook kan ontbreken als personen niet in loondienst zijn. Dit kan zich met name voordoen bij leden van een bij wet of statuten ingesteld orgaan van een rechtspersoon, die geen individuele verantwoordelijkheid of aansprakelijkheid dragen voor de als zodanig uitgevoerde werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de juridische vertegenwoordiging van die rechtspersoon. Economisch bedrijfsrisico lopen deze personen niet voor die werkzaamheden. Specifiek voor (werkzaamheden van) hierna bedoelde niet-uitvoerende bestuursleden, leden van Raden van Commissarissen, leden van Raden van Toezicht, leden van bezwaaradviescommissies en van soortgelijke personen verduidelijkt dit beleidsbesluit daarom de btw-positie.<sup>5</sup>

## **2.3. Verduidelijking van onzelfstandigheid van leden van Raden van Commissarissen, leden van een intern toezichthoudend orgaan, zoals Raden van Toezicht, leden van bezwaaradviescommissies en daarmee vergelijkbare personen die niet in loondienst zijn**

De werkzaamheden zoals hierna beschreven in de punten A tot en met C worden voor de toepassing van de btw-regelgeving op zichzelf beoordeeld. Deze werkzaamheden worden niet als ondernemer verricht, ook niet als deze werkzaamheden in het verlengde liggen van of samenhangen met activiteiten waarvoor wel gekwalificeerd wordt als ondernemer. Dit betekent ook dat geen recht op aftrek bestaat van de btw die toerekenbaar is aan de hier bedoelde werkzaamheden.

<sup>3</sup> Vergelijk HvJ 21 december 2023, C-288/22 (TP), ECLI:EU:C:2023:1024.

<sup>4</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.3.

<sup>5</sup> Antwoord op Kamervragen van 18 juni 2019 (*Kamerstukken II*, vergaderjaar 2018–2019, Aanhangsel nr. 3376).



Indien een natuurlijk persoon meerdere commissariaten, toezichtfuncties en dergelijke zoals hierna in A tot en met C genoemd vervult, en voor geen van die activiteiten zelfstandig optreedt, kwalificeert die persoon ook niet voor die activiteiten tezamen als ondernemer in de zin van artikel 7 van de wet.

Ondanks het ontbreken van een arbeidsovereenkomst is geen sprake van zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit als bedoeld in artikel 7 van de wet in de volgende gevallen:

*A. Toezichthoudend orgaan met wettelijke grondslag in publiek- of privaatrecht (o.a. NV, BV, vereniging en stichting (bedrijfstak)pensioenfonds)*

De natuurlijke persoon die op persoonlijke titel<sup>6</sup>, al dan niet op voordracht, wordt benoemd in een toezichthoudend orgaan van een rechtspersoon, welk toezichthoudend orgaan zijn directe wettelijke grondslag vindt in het publiek- of privaatrecht treedt hierbij, gelet op het hierna volgende, niet zelfstandig op in de uitoefening van zijn economische activiteit als toezichthouder. Hierbij geldt dat diegene op basis van dat recht en de statuten zijn toezichthoudende werkzaamheden verricht als statutair lid van het toezichtsorgaan en juridisch de rechtspersoon vertegenwoordigt voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Daarnaast blijkt uit de statuten en daarop gebaseerde reglementen dat hij de toezichtwerkzaamheden als geheel op naam van en onder verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan verricht.<sup>7</sup> Onder toezichthoudend orgaan wordt verstaan de onder meer in het BW genoemde toezichtsorganen van een NV of van een BV en in het Wbtr genoemde toezichtsorganen van stichtingen als bedoeld in Boek 2, Titel 6 BW en verenigingen als bedoeld in Boek 2, Titel 2 BW die als geheel het toezicht uitoefenen.

De hiervoor bedoelde zelfstandigheid bij stichtingen en verenigingen ontbreekt als uit de statuten blijkt dat de toezichtwerkzaamheden van de leden op naam van en onder verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan worden verricht en dat de leden geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de handelingen van het orgaan die zijn vastgesteld in het kader van de juridische vertegenwoordiging van de rechtspersoon. Dit is het geval bij een statutair toezichthoudend orgaan dat als zodanig en als geheel tot taak heeft om toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken bij de rechtspersoon en de daarmee verbonden onderneming of organisatie. De natuurlijk persoon is dan als statutair lid juridisch onderdeel van de rechtspersoon voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Deze situatie is dan vergelijkbaar met die bij een NV of BV.

*Monistisch bestuursmodel*

Als een NV of BV het zogenoemde monistisch bestuursmodel toepast in de zin van artikel 2:129a BW (voor NV) of artikel 2:239a BW (voor BV), dan maken de uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders deel uit van één bestuur. In dat geval is de niet-uitvoerende bestuurder wat de werkzaamheden betreft vergelijkbaar met de in de vorige alinea genoemde natuurlijke persoon die toezichthoudende werkzaamheden verricht. Als de niet-uitvoerende bestuurder voldoet aan de criteria uit de eerste alinea, dan mist hij de in artikel 7 van de wet genoemde zelfstandigheid.

Ook de niet-uitvoerende bestuurders van stichtingen en verenigingen, waaronder (bedrijfstak)pensioenfondsen als bedoeld in de Pensioenwet en de Wet verplichte beroepspensioenregeling, die geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de door hen als zodanig uitgevoerde werkzaamheden waarmee ze juridisch de rechtspersoon vertegenwoordigen, missen de in artikel 7 van de Wet genoemde zelfstandigheid. De in de eerste alinea genoemde criteria moeten ook in deze situatie getoetst worden.

*B. Bezwaaradviescommissies, adviescolleges met wettelijke taak*

Bezwaaradviescommissies in de zin van artikel 7:13 Awb hebben als wettelijke taak een bestuursorgaan dat een bezwaar behandelt, te adviseren over het bezwaar. De taken en bevoegdheden van deze bezwaaradviescommissies zijn wettelijk geregeld. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling blijkt dat de voorzitters en de leden bij de uitoefening van hun taken als geheel op naam van en onder verantwoordelijkheid van de bezwaaradviescommissie optreden. De adviezen van de bezwaaradviescommissie maken bovendien juridisch deel uit van de beslissing van het bestuursorgaan (artikel 7:13, lid 7 Awb) en zijn daardoor onderdeel geworden van de handelingen van het

<sup>6</sup> Met 'op persoonlijke titel' wordt bedoeld dat de natuurlijk persoon in persoon is benoemd en de activiteiten los van zijn (eventuele) onderneming of van zijn (eventuele) dienstbetrekking verricht. Dat de natuurlijk persoon gevraagd wordt vanwege bepaalde specifieke kennis die verband houdt met zijn onderneming of met zijn dienstbetrekking doet hieraan niet af. Het enkele feit dat de betaling voor de werkzaamheden via een BV/personal holding loopt, betekent op zich niet dat de natuurlijke persoon de werkzaamheden niet op persoonlijke titel zou verrichten.

<sup>7</sup> Vergelijk HvJ 21 december 2023, C-288/22 (TP), ECLI:EU:C:2023:1024.



bestuursorgaan. Het ontbreekt de voorzitters en leden van een dergelijke commissie daarom aan zelfstandigheid in de zin van artikel 7 van de Wet bij het verrichten van deze activiteiten, ongeacht of hiervoor een vergoeding wordt ontvangen.<sup>8</sup> Als de juridische en feitelijke omstandigheden vergelijkbaar zijn, geldt hetzelfde voor voorzitters en leden van adviescolleges met een wettelijke taak, zoals adviescolleges op basis van de Kaderwet (bijvoorbeeld de Gezondheidsraad).

### *C. Toetsingscommissies, geschillencommissies en vergelijkbare commissies*

Op persoonlijke titel<sup>9</sup>, al dan niet op voordracht, benoemde voorzitters en leden van toetsingscommissies, geschillencommissies en daarmee vergelijkbare commissies ontberen voor hun werkzaamheden voor deze commissies zelfstandigheid in de zin van de btw in vergelijkbare situaties als in A en B genoemd. Het gaat hierbij om deelname aan commissies die zelf geen wettelijke taak hebben, maar door een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon op eigen initiatief zijn ingesteld voor de uitoefening van (een deel van) diens taken. Uit de statuten moet blijken dat de voorzitters en leden extern geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, maar dat zij statutair en reglementair een bepaalde taakstelling van de commissie als geheel uitvoeren<sup>10</sup>, waarmee de werkzaamheden van (de leden van) de commissie juridisch deel uitmaken van de handelingen van de rechtspersoon. Een voorwaarde dat de voorzitters en leden van een dergelijke commissie niet zelfstandig hun werkzaamheden uitoefenen in de zin van artikel 7 van de Wet is dat een uitspraak of een beslissing van de commissie alleen tot stand kan komen wanneer de commissie als zodanig de uitspraak doet of de beslissing neemt.<sup>11</sup>

Andere situaties die niet onder A tot en met C vallen, moeten op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld worden aan de hand van regelgeving en jurisprudentie.

## **2.4. Btw-herziening als gevolg van regimewijziging**

### *Goedkeuring*

Voor de periode vanaf 13 juni 2019 tot 7 mei 2021 keur ik goed dat een natuurlijk persoon die de in de onderdelen A tot en met C genoemde werkzaamheden heeft verricht en daarvoor btw in rekening heeft gebracht, geacht wordt deze werkzaamheden als ondernemer te hebben verricht.<sup>12</sup>

Ik keur verder goed dat de herziening van de in aftrek gebrachte btw over investeringsgoederen achterwege blijft voor de resterende herzieningsperiode.

### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de investeringsgoederen zijn vóór 7 mei 2021 geheel of gedeeltelijk ten behoeve van de werkzaamheden genoemd in de onderdelen A tot en met C in gebruik genomen door een natuurlijke persoon;
- deze persoon heeft met betrekking tot de genoemde werkzaamheden als ondernemer gehandeld in de periode vóór 7 mei 2021;
- de investeringsgoederen zijn aangeschaft als ondernemer en zijn onderdeel van zijn bedrijfsvermogen.<sup>13</sup>

## **3. Fiscale eenheid**

Op specifieke punten bevat dit onderdeel nadere aanwijzingen en verduidelijkingen voor de toepassing van de regeling van de fiscale eenheid in de btw. In 3.2.1 wordt op de positie van holdings ingegaan. Er is een goedkeuring opgenomen voor de (tussen)holding die een sturende en beleidsbepalende functie vervult, om onderdeel te kunnen zijn van een fiscale eenheid als die (tussen)holding niet als ondernemer kwalificeert.

<sup>8</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143.

<sup>9</sup> Zie voetnoot 6.

<sup>10</sup> Vgl. HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.4, tweede alinea.

<sup>11</sup> Vgl. HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.4, derde alinea.

<sup>12</sup> Voor het geval dat partijen de ter zake van de in de onderdelen A tot en met D genoemde werkzaamheden uitgereikte facturen wel wensen te corrigeren, is onderdeel 3.5.1. van het Besluit administratieve, facturerings- en andere verplichtingen (van 6 december 2014, nr. BLKB2014-704M, Stcrt. 2014, 36166, zoals gewijzigd bij besluit van Besluit van 10 oktober 2017, nr. BLKB2017/7366, Stcrt. 2017, 59187) van toepassing. In dat geval blijft de hieraan toerekenbare aftrek in stand die heeft plaatsgevonden bij degene die de werkzaamheden verrichtte.

<sup>13</sup> Vgl. HR 14 december 2012, ECLI:HR:2012:BU7264.



### 3.1. Kenmerken

Op grond van artikel 7, vierde lid, van de Wet worden natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR (hierna gezamenlijk 'personen' genoemd), die op grond van artikel 7, eerste lid, van de Wet als ondernemer kwalificeren als één ondernemer aangemerkt indien zij zodanig financieel, organisatorisch en economische zijn verweven dat zij een eenheid vormen (fiscale eenheid).

De fiscale eenheid in hiervoor bedoelde zin kwalificeert als de ondernemer (belastingplichtige) van wie de btw wordt geheven. De personen die in een fiscale eenheid worden opgenomen, dienen in principe één gezamenlijke aangifte btw in namens de fiscale eenheid. Prestaties van personen van de fiscale eenheid die zij onderling verrichten, zijn niet aan de heffing van btw onderworpen. Personen die onderdeel zijn van een fiscale eenheid verrichten zelfstandig economische activiteiten. Zij gaan individueel betrekkingen met derden aan, de vorming van een fiscale eenheid verandert dat niet.

Hierna volgen twee voorbeelden.

#### *Voorbeelden*

- Een dienstverlener verricht een transportdienst aan zijn handelspartner die onderdeel is van een fiscale eenheid. De dienstverlener factureert aan zijn handelspartner als afnemer van de dienst en niet aan de fiscale eenheid.
- Een gemeente geeft paspoorten uit aan inwoners van de gemeente. De gemeente maakt deel uit van een fiscale eenheid. Voor de heffing van btw is sprake van één ondernemer in de vorm van een fiscale eenheid. Tegenover inwoners blijft de gemeente echter degene die paspoorten aan inwoners verstrekt en niet de fiscale eenheid.

### 3.2. Ondernemerschap

De status van ondernemer is volgens de Wet vereist voor personen om te kunnen behoren tot een fiscale eenheid. Een persoon die ondernemer is, voldoet aan dit subjectieve vereiste om in een fiscale eenheid te kunnen worden opgenomen.

Het is niet vereist dat de ondernemer alleen maar handelingen verricht die binnen het toepassingsbereik van de heffing van btw vallen.<sup>14</sup> Een publiekrechtelijk lichaam die tevens handelingen als overheid verricht kan onderdeel zijn van een fiscale eenheid. Het handelen als overheid staat niet aan de vorming van een fiscale eenheid in de weg.

#### 3.2.1. Holdings

Een holding treedt niet op als ondernemer voor de heffing van omzetbelasting als deze geen andere activiteiten heeft dan het houden van aandelen en daarmee samenhangende activiteiten als aandeelhouder.<sup>15</sup> Een dergelijke 'zuivere holding' kan dus ook geen onderdeel zijn van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, van de Wet.

Dat is anders voor een (tussen)holding die weliswaar voldoet aan de omschrijving van 'zuivere holding', maar die zich daarvan onderscheidt door het optreden ten opzichte van de dochtervennootschappen. Deze situatie doet zich voor bij een tot een concern behorende holding die binnen dat concern een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten dienste van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen. Dit kan worden versterkt door het feit dat belangrijke bestuurders van het concern in deze holding zitting hebben. Een holding als beleidsbepalend en sturend orgaan houdt zich in sterke mate bezig met de besluitvorming binnen het concern, staat volledig in dienst van het totaal van de bedrijfsvoering van de gelieerde werkmaatschappijen en kan als zodanig worden geacht een voor de instandhouding daarvan belangrijke factor te vormen. Hiermee vervult die holding een wezenlijke economische functie binnen concernverband. In dat geval kan het houden van aandelen in feite worden aangemerkt als een middel om in concernverband te komen tot de uitoefening van zeggenschap over en het dragen van verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke ondernemersactiviteiten van de gelieerde werkmaatschappijen en dus niet meer enkel als beleggingsdoel.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarde goed dat een holding die op bovenvermelde wijze en reden aandelen houdt, op verzoek in een fiscale eenheid kan worden opgenomen, mits aan de verwevenheidseisen van

<sup>14</sup> Vgl. HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112.

<sup>15</sup> Vgl. HvJ 5 juli 2018, nr. C-320/17 (Marle Participations), ECLI:EU:C:2018:537.





artikel 7, vierde lid, van de Wet wordt voldaan (zie paragrafen 3.3 t/m 3.5).<sup>16</sup>

#### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

Het verzoek tot opneming in de fiscale eenheid dient schriftelijk te worden gericht tot de inspecteur. Deze beslist bij beschikking als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet.

### **3.3. Financiële verwevenheid**

#### **3.3.1. Vennootschappen met aandelenkapitaal**

Financiële verwevenheid tussen de personen is vereist om een fiscale eenheid te vormen. Voor vennootschappen met in aandelen verdeeld kapitaal geldt dat zij in elk geval financieel zijn verweven als de meerderheid van de (gewone) aandelen (meerderheidsbelang<sup>17</sup>) – daaronder begrepen de aan aandelen verbonden zeggenschapsrechten – in elk van die vennootschappen direct of indirect in één en dezelfde handen ligt.<sup>18</sup> In de regel blijkt uit gewone aandeelverhoudingen of personen financieel zijn verweven.

#### *Soort- of letteraandelen*

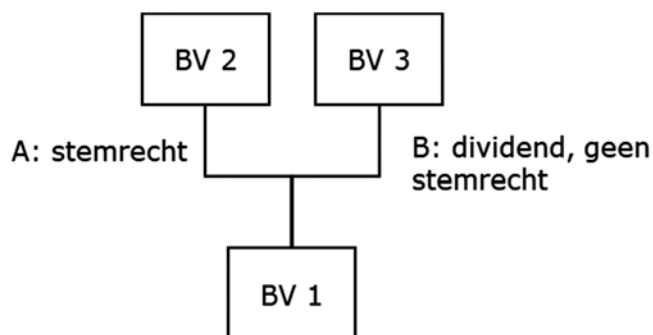
Een vennootschap kan ook bijzondere aandelen uitgeven, en gewone aandelen omzetten in bijzondere aandelen, ook wel conversie genoemd.<sup>19</sup> Dergelijke bijzondere aandelen, zoals soort- of letteraandelen, verschillen naargelang de (combinatie) van aandeelhoudersrechten die bij het soort- of het letteraandeel hoort.

Aandeelhoudersrechten kunnen de aandeelhouder zeggenschap geven in de vennootschap van wie hij de aandelen houdt. Bijvoorbeeld het recht om een algemene aandeelhoudersvergadering (AVA) bijeen te roepen, het stemrecht tijdens die vergadering en het recht om een verzoek om een enquête-procedure in te dienen. Aandeelhoudersrechten kunnen (daarnaast) het recht inhouden op een winstuitkering (dividend) van de vennootschap.

Als een vennootschap meerdere soort- of letteraandelen heeft uitgegeven, kunnen verschillende personen een meerderheidsbelang hebben in die vennootschap. Voor de financiële verwevenheid is in dat geval doorslaggevend wie de meerderheid van de financiële zeggenschapsrechten, stemrechten in de AVA, in handen heeft. De vereiste meerderheid van die zeggenschapsrechten maakt dat die vennootschap niet deel kan uitmaken van meer dan één fiscale eenheid.

Hierna volgt een voorbeeld.

#### *Voorbeeld*



BV 1 heeft twee soorten aandelen uitgegeven, aandelen A en aandelen B. Aandelen A geven de bezitter stemrecht in de AVA. Aandelen B geven de bezitter recht op dividend, maar geen stemrecht in de AVA. BV 2 bezit alle aandelen A, BV 3 bezit alle aandelen B.

<sup>16</sup> HvJ 25 april 2013, nr. C-65/11 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2013:265.

<sup>17</sup> Vgl. HvJ 1 december 2022, C-141/20 (Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH), ECLI:EU:C:2022:943.

<sup>18</sup> HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269.

<sup>19</sup> Het begrip 'omzetting' wordt in de praktijk vaak gebruikt voor verschillende civiel-juridische figuren om verschillende soorten aandelen te creëren.



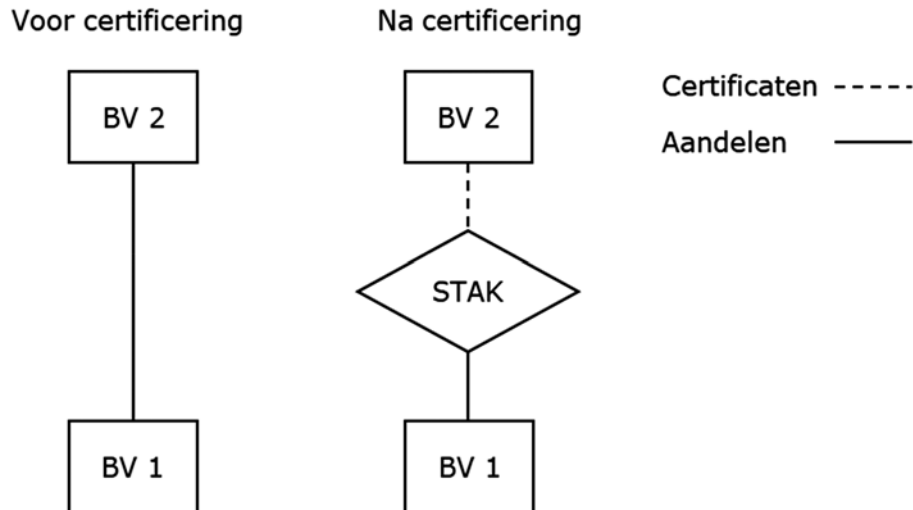
De aandelen die stemrechten vertegenwoordigen zijn in dit geval doorslaggevend voor de financiële verwevenheid. In dit geval is BV 2 financieel met BV 1 verweven.

### Certificering

Bij certificering van aandelen worden de aandelen in een vennootschap aan een zogenoemde stichting administratiekantoor overgedragen tegen verkrijging van hiermee corresponderende certificaten die recht geven op een aan de aandelen verbonden winstuitkering. De stichting administratiekantoor oefent als juridisch eigenaar van de aandelen het stemrecht uit in de AVA.

Hierna volgt een voorbeeld.

### Voorbeeld



Na certificering bezit BV 2 slechts tegenover de aandelen BV 1 uitgegeven certificaten zonder stemrecht in de AVA van BV 1. BV 2 is na certificering in beginsel niet (meer) financieel verweven met BV 1. Financiële verwevenheid tussen de BV 1 en de BV 2 kan echter worden aangenomen als de bestuurder van de stichting administratiekantoor dezelfde persoon is als de (bestuurder van) BV 2. Feitelijk blijven in die situatie de aandelen BV 1 inclusief de daaraan verbonden zeggenschapsrechten in handen van BV 2.<sup>20</sup>

### 3.3.2. Samenwerkende groep aandeelhouders

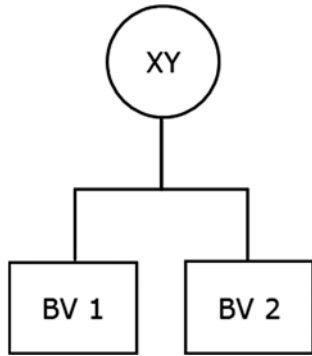
Aandelen kunnen aan meerdere personen (aandeelhouders) gezamenlijk toebehoren als deze in gemeenschappelijk eigendom worden gehouden. Die aandeelhouders zijn mede-eigenaar van de onverdeelde eigendom van de aandelen. Als zij als deelgenoten in de uitoefening van hun zeggenschapsrechten als eenheid samenwerken, dan worden de aandelen geacht in dezelfde handen te liggen. Dit betekent dat financiële verwevenheid wordt bewerkstelligd of gehandhaafd tussen onderliggende vennootschappen. Hiervoor is vereist dat het gemeenschappelijke belang van de aandeelhouders in de onverdeelde eigendom van de aandelen een meerderheidsbelang vormt als bedoeld in paragraaf 3.3.1.

Hierna volgen voorbeelden waarbij wel en geen sprake is van een groep aandeelhouders bij wie de aandelen in dezelfde handen liggen.

### Voorbeeld 1

X en Y zijn ieder voor het geheel gerechtigd (op basis van mede-eigendom) tot alle aandelen in het kapitaal van BV 1 en van BV 2, onder respectering van het gelijke recht van de ander.

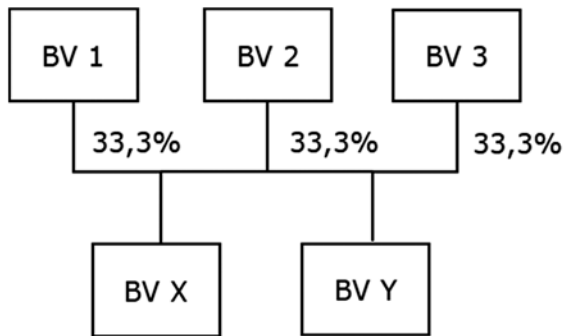
<sup>20</sup> Vgl. HR 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:145.



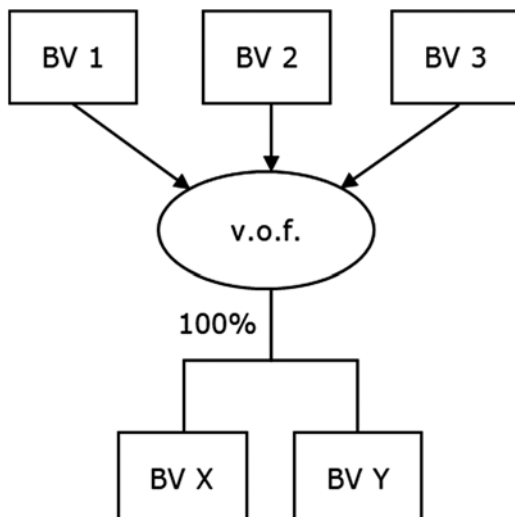
Als X en Y ten aanzien van de aandelenbelangen in BV 1 en BV 2 samenwerken, kunnen de aandelen geacht worden direct in dezelfde handen te liggen. In die situatie zijn BV 1 en BV 2 financieel met elkaar verweven.

*Voorbeeld 2*

BV 1, BV 2 en BV 3 bezitten ieder 33,3% van de aandelen in het kapitaal van BV X en BV Y.



BV 1, BV 2 en BV 3 zijn een vennootschap onder firma (v.o.f.) aangegaan. Zij hebben ieder het economische eigendom van hun aandelen in BV X en BV Y in deze v.o.f. ingebracht. In de vennootschapsovereenkomst hebben BV 1, BV 2 en BV 3 stemafspraken gemaakt ten aanzien van hun aandelen in BV X en BV Y.



Ondanks deze inbreng en samenwerking ligt het meerderheidsbelang in BV X en in BV Y niet in handen van de v.o.f., omdat het juridisch eigendom van de aandelen – inclusief de daaraan verbonden zeggenschapsrechten – van de respectievelijke (minderheids)aandelenbelangen in elk van de vennootschappen BV X en BV Y niet aan de v.o.f. is overgedragen. BV X en BV Y zijn daarom niet financieel verweven.

Wanneer in dit voorbeeld BV 1, BV 2 en BV 3 het juridisch eigendom – inclusief de daaraan verbonden





zeggenschapsrechten – van de aandelen in BV X en BV Y in de v.o.f. hebben ingebracht, worden zij in beginsel als gezamenlijke vennoten eigenaar van de aandelen.<sup>21</sup> De eigendom (en het bezit) gaat tot het afgescheiden vennootschappelijk vermogen behoren, waardoor de v.o.f. tot het geheel van de aandelen gerechtigd is. Op die manier ligt het meerderheidsbelang direct in de handen van de v.o.f. waardoor financiële verwevenheid kan worden aangenomen tussen BV X en BV Y.

### 3.3.3. Lichamen zonder aandelenkapitaal

Lichamen zonder aandelenkapitaal zijn rechtspersonen en andere entiteiten van wie het vermogen niet in aandelen is verdeeld. Lichamen zonder aandelenkapitaal zijn bijvoorbeeld stichtingen, verenigingen en vennootschappen onder firma.

Financiële verwevenheid wordt bij lichamen zonder aandelenkapitaal op een andere wijze getoetst dan bij vennootschappen met aandelenkapitaal. Bij lichamen zonder aandelenkapitaal wordt geen verdergaande mate van financiële verwevenheid vereist ten opzichte van aandelenvennootschappen.<sup>22</sup>

Lichamen zonder aandelenkapitaal zijn financieel verweven als het lichaam een mate van financiële zeggenschap heeft in het andere lichaam die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap die gewoonlijk toekomt aan een meerderheidsaandeelhouder van een aandelenvennootschap. De financiële relatie tussen de betrokken lichamen moet bovendien van dien aard zijn dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht.<sup>23</sup>

Het volgende samenstel van feiten en omstandigheden wijst op het bestaan van een voldoende mate van financiële zeggenschap op grond waarvan financiële verwevenheid wordt aangenomen tussen of met lichamen zonder aandelenkapitaal. Het vermelde is niet uitputtend bedoeld. Deze feiten vormen ook geen voorwaarden om financiële zeggenschap aan te nemen tussen lichamen zonder aandelenkapitaal.

- Het bestuur van elk van de tot de groep behorende lichamen zonder aandelenkapitaal wordt door dezelfde (groep van) bestuurder(s) gevoerd. Zij zijn als bestuur verantwoordelijk voor het financiële beheer van deze personen.
- Binnen de groep wordt een centrale financiële administratie gevoerd. Daarvanuit wordt over de bankrekeningen van de personen van de groep beschikt.<sup>24</sup> Onderlinge betalingen worden in rekening-courant verrekend. Van de groep wordt één geconsolideerde jaarrekening opgemaakt.
- Elk van de tot de groep behorende personen hebben hoofdelijke aansprakelijkheid voor elkaars schulden aanvaard.

### 3.4. Organisatorische verwevenheid

In de volgende situaties is sprake van verwevenheid in organisatorisch opzicht tussen tot een ondernemersgroep behorende personen<sup>25</sup>:

- De betrokken personen staan onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding.
- De leiding van de ene persoon verkeert ten opzichte van de andere persoon in een positie van feitelijke ondergeschiktheid.

Met betrekking tot de eerstgenoemde situatie is niet vereist dat binnen de groep personen de gezamenlijke leiding bij één persoon berust. Een gezamenlijke leiding kan ook bestaan wanneer tussen de betrokken personen zodanig nauwe banden in bestuur en leiding bestaan dat zij tezamen het bestuur en de leiding voeren.<sup>26</sup>

Hierna volgt een voorbeeld.

#### Voorbeeld

Als een persoon zijn activiteiten uitsluitend uitoefent ten behoeve van de andere persoon met wie hij aldus in economische opzicht is verweven (complementaire activiteit, paragraaf 3.5 hierna), kan een

<sup>21</sup> De gezamenlijke vennoten gaan de zaak 'houden voor zichzelf' (d.w.z. voor de v.o.f.); zij worden bezitter (art. 3:107 jo. 3:112 BW).

<sup>22</sup> HR 26 juni 2009, ECLI:ECLI:NL:HR:2009:BF0401.

<sup>23</sup> HR 20 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297 en HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0401.

<sup>24</sup> Vgl. Hof Den Haag 13 januari 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV6868.

<sup>25</sup> De in HR 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993 gegeven criteria voor de in artikel 7, vierde lid, wet OB bedoelde verwevenheid in organisatorisch opzicht zijn uitputtend bedoeld. HR 18 februari 2022, nr. 19/03185, ECLI:NL:HR:2022:269.

<sup>26</sup> HR 18 februari 2022, nr. 19/03185, ECLI:NL:HR:2022:269, r.o. 4.2.4.



gezamenlijk leiding in vorenbedoelde zin worden aangenomen als zij zich tegenover elkaar ertoe hebben verbonden om de strategie en het commerciële en organisatorische beleid met betrekking tot die complementaire activiteit samen te bepalen. Dat een derde daarin medezeggenschap heeft, hoeft niet te verhinderen dat zij een gezamenlijke leiding in vorenbedoelde zin voeren over die complementaire activiteit.<sup>27</sup>

### **3.5. Economische verwevenheid**

Personen zijn economisch verweven wanneer hun activiteiten in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van een zelfde economisch doel.<sup>28</sup> Het nastreven van een zelfde economische doel kan in verschillende situaties tot uitdrukking komen, waaruit de aanwezigheid van een groep in economische zin blijkt.

Hierna volgen voorbeelden:

#### *Voorbeelden*

- A. Personen die prestaties aan een gemeenschappelijke klantenkring verrichten zijn met elkaar economisch verweven. Die prestaties hoeven niet van dezelfde aard (soortgelijke prestaties) te zijn. Voldoende is dat de klantenkring wordt bediend met prestaties die specifiek op een bepaalde branche zijn gericht.
- B. Economische prestaties van de ene persoon verricht hij in hoofdzaak ten behoeve van de andere persoon (complementaire activiteit). Het is in deze situatie niet van belang of de prestaties die de persoon jegens de andere persoon verricht dienstbaar zijn aan de economische of de niet-economische activiteiten van laatstbedoelde persoon.<sup>29</sup>
- C. Personen zijn ook economisch met elkaar verweven indien zij onderling niet-verwaarloosbare economische betrekkingen hebben, en in financieel en organisatorisch opzicht nauw met elkaar verweven zijn. Deze betrekkingen hoeven niet als prestaties onderworpen te zijn aan heffing van btw. Het is voor deze vorm van economische verwevenheid ook niet van belang in welke mate deze personen prestaties aan derden verrichten. Voldoende is dat activiteiten van de betrokken personen een nauwe economische samenhang vertonen.<sup>30</sup>

### **3.6. Ontstaan en einde van de fiscale eenheid**

De fiscale eenheid ontstaat van rechtswege tussen personen zodra zij aan de criteria voor de aanwezigheid van een fiscale eenheid voldoen. De fiscale eenheid wijzigt eveneens van rechtswege bij toetreding of uittreding van personen.<sup>31</sup>

Personen kunnen aan de inspecteur een (gezamenlijk) verzoek indienen tot het afgeven van een beschikking fiscale eenheid. Daarnaast kan de inspecteur op eigen initiatief een beschikking afgeven. De (voor bezwaar vatbare) beschikking verklaart dat het fiscale eenheid regime van toepassing is op de voorgelegde situatie of wijst dat regime af. Op de beschikking is de ingangsdatum van de fiscale eenheid vermeld.<sup>32</sup> Personen kunnen niet tegen hun wil als fiscale eenheid worden aangemerkt voor een periode gelegen vóór de ingangsdatum.

De beschikking is een voorwaarde voor het intreden van hoofdelijke aansprakelijkheid van de personen die onderdeel zijn van de fiscale eenheid voor de omzetbelastingsschuld van de fiscale eenheid. Hoofdelijke aansprakelijkheid eindigt wanneer de inspecteur schriftelijk in kennis is gesteld van het niet langer bestaan van de fiscale eenheid of van het uittreden van personen.<sup>33</sup> De inspecteur is in kennis gesteld wanneer hij het bericht heeft ontvangen.

## **4. Ingetrokken regelingen**

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 28 april 2021, nr. 2021-9403 (Stcrt. 2021, 22627), inzake de btw-heffing bij werkzaamheden van toezichthouders en van leden van diverse commissies;

<sup>27</sup> HR 18 februari 2022, nr. 19/03185, ECLI:NL:HR:2022:269, r.o. 4.2.5.

<sup>28</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993.

<sup>29</sup> HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1112, r.o. 3.2.1.

<sup>30</sup> Vgl. HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:837.

<sup>31</sup> HR 9 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7369.

<sup>32</sup> De fiscale eenheid heeft als ingangsdatum de eerste dag van de maand volgende op die waarin de inspecteur de beschikking heeft afgegeven (artikel 7, vierde lid, van de wet).

<sup>33</sup> Personen die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid zijn in beginsel hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van de fiscale eenheid (artikel 43 Invorderingswet 1990.).



- 
- het besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, inzake heffing van omzetbelasting met betrekking tot zgn. houdstermaatschappijen en het houden van aandelen in het algemeen.

## **5. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 juli 2025.

## **6. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsbesluit belastingplicht en fiscale eenheid omzetbelasting.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 4 december 2024*

*De Staatssecretaris van Financiën  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*