

Dga wel of geen btw-ondernemer?

Over de positie van de directeur-grotaandeelhouder (hierna dga) in de btw is de afgelopen jaren veel te doen geweest. Vroeger was de dga geen btw-ondernemer. Na een uitspraak van de Hoge Raad (LJN: AD 3572) weer wel. Vervolgens na een uitspraak van het Hof van Justitie weer niet. Dit laatste oordeel leidde weer tot een besluit van de staatssecretaris van Financiën (CPP2007/3160) en dat besluit leidde weer tot nieuwe procedures. In deze bijdrage ga ik in op de positie van de dga en de huidige stand van zaken.

mw. mr. C. van Vilsteren

Van Vilsteren BTW advies bv te Heesum

Geschiedenis

Hoge Raad

In 2002 oordeelde de Hoge Raad dat een directeur-grotaandeelhouder (dga) die in dienstbetrekking is bij zijn bv waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit, zelfstandig ondernemer is voor de btw³. Volgens de Hoge Raad was het niet voor twijfel vatbaar dat een dga, ondanks het bestaan van een arbeidsovereenkomst met zijn bv, als zelfstandig in de zin van de (toen nog) Zesde Richtlijn moest worden aangemerkt. Dit arrest leidde ertoe dat de dga zich dus voor de btw als zelfstandig ondernemer moest aanmelden. Over zijn salaris moest de dga btw berekenen en daarvoor een factuur sturen aan zijn bv. Om dit te voorkomen, vormden veel dga's een fiscale eenheid voor de btw met hun bv. Het grote voordeel van een fiscale eenheid is dat de onderdelen onderling geen btw hoeven te berekenen. Daarentegen is een nadeel van een fiscale eenheid voor de btw dat de onderdelen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars btw-schulden.

Hof van Justitie EG

Niet elke dga ging met de gevolgen van de uitspraak van de Hoge Raad akkoord en procedures werden opgestart. Dit leidde ertoe dat het Gerechtshof in Amsterdam in augustus 2006 besloot een prejudiciële vraag te stellen aan het Europese Hof van Justitie over de positie van de dga inzake⁴. Hof Amsterdam twijfelde of de werkzaamheden van de dga wel economische activiteiten waren omdat deze werkzaamheden voor rekening en risico van de bv werden verricht. Op 18 oktober 2007 oordeelde het Hof van Justitie van de EG dat een natuurlijk persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap bindt en waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, inzake btw géén ondernemer⁵. Dit arrest is beter bekend als het Van der Steen-arrest. Het arrest van de Hoge Raad uit 2002 bleek dus strijdig met het Europese recht.

3. Hoge Raad, 26 april 2002, nr. 35/775

4. Hof Amsterdam, 28 augustus 2006, nr. 04/3813

5. Hof van Justitie EG, 18 oktober 2007, nr. C-355/06

Let op!

Het ondernemerschap voor de dga blijft wel bestaan indien en voor zover de dga uit andere hoofde diensten verricht aan zijn bv, bijvoorbeeld als sprake is van verhuur van een pand aan de vennootschap. De staatssecretaris van Financiën is echter van mening dat dit niet geldt voor de verhuur van de werkkamer in de woning in het kader van de onzelfstandige werkzaamheden voor de vennootschap. Of dit een juist standpunt is zal door de rechter uiteindelijk moeten worden beslist.

Besluit staatssecretaris van Financiën

Op 2 januari 2008 publiceerde de staatssecretaris van Financiën een besluit over de gevolgen van het Van der Steen-arrest voor de dga⁶. Het ondernemerschap van de dga is volgens deze staatssecretaris geëindigd op 18 oktober 2007. Vanaf dat tijdstip is de dga dus geen btw meer verschuldigd over zijn salaris, maar heeft hij ook geen recht op aftrek van voorbelasting meer.

Volgens de staatssecretaris heeft het einde van het ondernemerschap daarnaast tot gevolg dat voor de aanwezige goederen waarvan de dga de btw volledig of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht, een sfeerovergang plaatsvindt. Deze goederen zijn op 18 oktober 2007 vanuit het ondernemingsvermogen van de dga geleverd aan de dga in privé. Het bekendste voorbeeld – met de grootste financiële gevolgen – is waarschijnlijk het woon/werkpand dat door de dga als btw-ondernemingsvermogen is geëtiketteerd en waarvan de dga alle btw op de aanschaf heeft afgetrokken. Het privé-gebruik van het woon/werkpand werd sinds 1 januari 2007 belast met btw middels de zogenaamde fictieve dienst van artikel 4, tweede lid, onderdeel a, Wet op de omzetbelasting 1968 ("Wet OB"). Volgens de staatssecretaris van Financiën moest de dga als gevolg van het arrest Van der Steen alle btw die zag op het privé-gedeelte van het woon/werkpand ineens gaan terugbetalen. Dat hoefde niet direct per 18 oktober 2007, maar per 1 januari 2008.

VOORBEELD

De staatssecretaris gaf in het besluit het volgende voorbeeld:

Woning aangeschaft op 1 januari 2006 voor € 500.000 (waarvan € 79.831 btw).

Onttrekking 18 oktober 2007 is belast met btw.

Verschuldigde btw is dan 8 jaar/10 jaar van € 79.831 btw = € 63.864.

Direct na publicatie van het besluit werd van diverse kanten aangegeven dat bij het besluit van de staatssecretaris de nodige kanttekeningen konden worden geplaatst. Een van de opmerkingen die gemaakt werd, was dat bedrijfsbeëindiging een handelen of nalaten inhoudt van de ondernemer zelf. De voorspelling was dat het besluit aanleiding zou zijn tot diverse nieuwe procedures. Veel dga's maakten dan ook bezwaar tegen de btw-aangifte waarin de terugbetaling van de afgetrokken btw plaats vond.

6. Besluit staatssecretaris van Financiën, 21 december 2007, nr. CPP2007/3160

Onttrekking aan bedrijfsvermogen

Rechtbank Haarlem

Op 16 juli 2009 besliste Rechtbank Haarlem dat de door de staatssecretaris veronderstelde onttrekking zich niet had voorgedaan⁷. Een dga had een nieuwe woonboerderij laten bouwen en € 297.337 aan voorbelasting in aftrek gebracht. De Belastingdienst legde in 2008 een naheffingsaanslag op verwijzend naar het besluit van de staatssecretaris. Volgens Rechtbank Haarlem was door het Van der Steen-arrest komen vast te staan dat de dga nooit btw-ondernemer was geweest. Daardoor kon zich het belastbare feit – de onttrekking aan het ondernemingsvermogen – zich niet hebben voorgedaan. Belastbare feiten kunnen zich immers uitsluitend bij btw-ondernemers voordoen.

Rechtbank Den Haag

Ook de Rechtbank in Den Haag is de mening toegedaan dat het belastbare feit onttrekking zich niet heeft voorgedaan⁸. In deze zaak had een dga samen met zijn echtgenote een bouwterrein gekocht en daarop een woon/werkpand laten bouwen. De btw op de aanschaf van het bouwterrein en de bouw van de woning bedroeg € 143.246. De dga bracht de helft van deze btw - € 71.623 - in aftrek. De andere helft behoorde namelijk aan zijn echtgenote die geen btw-ondernemer was. In zijn btw-aangifte over het vierde kwartaal 2007, gaf de dga overeenkomstig het besluit van de staatssecretaris een bedrag van € 65.936 aan als gevolg van de onttrekking aan het bedrijfsvermogen. Tegen de betaling op aangifte maakte de dga echter direct bezwaar. De rechtbank overweegt dat uit het Van der Steen-arrest volgt dat de dga nooit btw-ondernemer is geweest, zodat het woon/werkpand nooit tot enig ondernemingsvermogen heeft behoord. Dus kan – aldus Rechtbank Den Haag – geen sprake zijn van ‘het onder zich hebben van goederen door een ondernemer wanneer hij de uitoefening van zijn bedrijf beëindigt’.

Aansprakelijkheid

Met het Van der Steen-arrest in de hand probeerden dga's ook onder de aansprakelijkheid voor de btw-schulden van de fiscale eenheid uit te komen. Een dga had in 2003 verzocht om een fiscale eenheid btw met zijn vennootschap. De Belastingdienst stelde deze fiscale eenheid bij beschikking vast. In 2006 ging de vennootschap failliet gaat, waarna de dga aansprakelijk werd gesteld voor de openstaande btw-schulden van de vennootschap. In de beroepsprocedure stelde de dga dat hij – gelet op het Van der Steen-arrest – nooit btw-ondernemer was geweest en dat hij daarom nooit een fiscale eenheid had kunnen vormen met zijn vennootschap. Het Gerechtshof Den Bosch oordeelde dat de dga ondanks het Van der Steen-arrest terecht aansprakelijk is gesteld⁹. De dga had tegen de beschikking fiscale eenheid geen bezwaar aangetekend en dat betekent dat de beschikking onherroepelijk is komen vast te staan. Dat het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een dga géén btw-ondernemer is doet daaraan niets af. Met andere woorden, een dga moet net als Van der Steen bezwaar hebben gemaakt tegen de beschikking fiscale eenheid om onder de aansprakelijkheid uit te kunnen. Hof Den Bosch deed deze uitspraak in hoger beroep op een uitspraak van Rechtbank Breda. Maar ook Hof Arnhem en de rechtbanken in Haarlem en Arnhem deden al soortgelijke uitspraken.

7. Rechtbank Haarlem, 16 juli 2009, nr. 08/5929

8. Rechtbank Den Haag, 28 april 2010, nr. 09/01843

9. Hof Den Bosch, 20 mei 2009, nr. 08/00173

De huidige positie van de dga

Gelet op het Van der Steen-arrest kan worden geconcludeerd dat de dga die enkel een dienstbetrekking heeft met zijn vennootschap uit dien hoofde niet kwalificeert als btw-ondernemer. Verricht een dga daarnaast tegen vergoeding andere activiteiten aan derden of aan zijn vennootschap, kan wel degelijk sprake zijn van btw-ondernemerschap. Dus de dga die aan zijn vennootschap een bedrijfsmiddel verhuurt, wordt nog steeds aangemerkt als btw-ondernemer. De verhuur van een onzelfstandige werkruimte daarentegen leidt niet tot ondernemerschap. Dit standpunt werd door de staatssecretaris van Financiën al ingenomen in zijn besluit van 21 december 2007 en is door Rechtbank Arnhem bevestigd¹⁰. Volgens de rechtbank kan de verhuur van de werkkamer niet los van de dienstbetrekking worden gezien, waardoor geen sprake is van zelfstandigheid bij de dga. Dezelfde rechtbank had eerder al geoordeeld dat er geen markt is voor het verhuren van werkkamers in woonhuizen¹¹. In de betreffende zaak was het, mede gezien de ligging van de werkkamer achter in de woonkamer van de woning, onwaarschijnlijk dat de werkkamer aan een derde zou worden verhuurd. Dit leverde bij de rechtbank het vermoeden op dat de onderhavige verhuur van de werkkamer niet werkelijk werd gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Afsluiting

De dga wordt in beginsel niet meer aangemerkt als btw-ondernemer indien hij in dienstbetrekking is bij zijn vennootschap. Een dga kan echter nog wel uit hoofde van andere activiteiten als ondernemer worden aangemerkt. Ondanks dat er dus duidelijkheid is over de btw-technische positie, zit de dga voorlopig nog niet in rustig vaarwater gelet op de procedures die nog worden gevoerd over het besluit van de staatssecretaris naar aanleiding van Van der Steen. Wordt ongetwijfeld vervolgd.

10. Rechtbank Arnhem, 11 juni 2009, nr. 07/02820

11. Rechtbank Arnhem, 11 maart 2009, nr. 07/05080