

Btw en fiscale eenheid

Er is sprake van een fiscale eenheid btw wanneer alle onderdelen van de fiscale eenheid btw in Nederland gevestigde btw-ondernemers zijn en organisatorische, economisch en financiële verwevenheid is te onderkennen.

door mr. C.W. (Carola) van Vilsteren, Van Vilsteren BTW Advies

Het is voor het bestaan van een fiscale eenheid btw niet van belang of de onderdelen ervan ook in het economisch verkeer als eenheid naar buiten treden. Voor derden zal het vaak zelfs niet te merken zijn dat sprake is van een fiscale eenheid, omdat de onderdelen ervan juridisch zelfstandig zijn en onder eigen naam handelen. Als aan alle voorwaarden is voldaan, wordt voor de heffing van de btw niet elk onderdeel afzonderlijk maar de fiscale eenheid btw als btw-ondernemer aangemerkt.

Wanneer btw-ondernemer

Een holding waarin geen vergoeding voor een prestatie wordt ontvangen, kwalificeert niet als ondernemer voor de btw omdat geen economische activiteiten te onderkennen zijn. Dat is te ondervangen door belaste activiteiten te ontplooiën. De holding kan bijvoorbeeld een managementvergoeding in rekening brengen of gebruik maken van de holdingresolutie zodat de btw op bijvoorbeeld accountantskosten wel in aftrek valt te brengen. De holdingresolutie is van toepassing wanneer een holding een sturende en beleidsbepalende functie heeft, maar geen managementvergoeding in rekening brengt. Wel

dient men de toepassing van de holdingresolutie vóóraf bij de Belastingdienst aan te vragen. Deze resolutie is namelijk nooit van rechtswege van toepassing.

Stel de btw-aftrek in de holding-bv veilig

Een holding-bv kan de haar in rekening gebrachte btw als voorbelasting in aftrek brengen indien en voor zover die bv btw-belaste prestaties verricht. Als de holding-bv zich actief bemoeit met het beheer van de dochtervennootschappen - en daarover het management tegen vergoeding voert - is dat voldoende voor aftrek van de btw-voorbelasting. Het enkel houden van pakketten aandelen in dochtervennootschappen is niet voldoende; als de holding-bv slechts passief de aandelen in die bv's houdt, is de holding-bv geen btw-ondernemer. Zij verricht geen economische activiteiten: zo'n 'zuivere holding' heeft geen recht op btw-aftrek. Bij een combinatie - zuiver en moeiend - moet de holding-bv de haar in rekening gebrachte btw splitsen en is de btw aftrekbaar in de verhouding van economische en niet-economische activiteiten. Optimaliseer de btw-aftrek in de holding-bv door die bv maximaal 'moeiend' tegen

vergoeding in te zetten ten opzichte van de dochtervennootschappen. Zorg dat er facturen zijn op basis van de managementovereenkomst.

Heeft de holding geen dochtervennootschappen, dan is een btw-aftrek in beginsel niet mogelijk. In beginsel niet, dus soms wel. En wel als de holding-bv kan aantonen dat zij werkzaamheden verricht die gericht zijn op toekomstige btw-belaste economische activiteiten. Bijvoorbeeld als zij druk bezig is om deelnemingen te verwerven die zij wil gaan aansturen. De holding-bv moet die toekomstige economische activiteiten wel aannemelijk kunnen maken, met een bedrijfsplan, memo's, getuigenverklaringen, conceptovereenkomsten, en ga zo maar door.

→ Let op!

- Er bestaat beperkte aftrekbaarheid van btw van kosten die deels betrekking hebben op rente/dividendbaten. Het percentage kan worden bepaald op basis van uren die de dga hieraan besteed.
- Pro-rata met betrekking tot overhead geldt voor fiscale eenheid btw als geheel.
- Doorbelasting van gezamenlijke kosten vanuit holding naar werkmaatschappijen gaat alleen goed bij doorbelasting met opslag of als de werkzaamheden met betrekking tot het doorbelasten van kosten is opgenomen in de managementovereenkomst en op die manier de holding een vergoeding ontvangt voor haar werkzaamheden. In de managementovereenkomsten moeten de juiste btw passages zijn opgenomen voor wat betreft de vergoeding voor de werkzaamheden die betrekking hebben op de doorbelastingen.

Verwevenheid

Van een fiscale eenheid btw is sprake als (rechts)personen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zozeer met elkaar zijn verbonden dat ze een eenheid vormen. Van een eenheid is geen sprake als zo'n verbondenheid het gevolg is van omstandigheden van incidentele aard. Bij eenmanszaken en VOF's kan geen sprake zijn van een fiscale eenheid btw. De ene eenmanszaak of VOF kan nooit een andere eenmanszaak of VOF in financieel, organisatorisch en economisch opzicht beheersen. Wel is het mogelijk dat een eenmanszaak (een natuurlijk persoon) of een VOF samen met een aantal bv's en/of nv's een fiscale eenheid btw vormt. Er is dan beheersing vanuit de eenmanszaak of VOF.

Let op!

In een zaak over de verwevenheid van enkele stichtingen heeft de Advocaat-Generaal (A-G) bij de Hoge Raad zich

afgevraagd of men aan elk van drie verwevenheidseisen afzonderlijk moet voldoen of dat de beoordeling van de aspecten inzake verbondenheid in hun onderling verband moeten plaatsvinden. Zij achtte het denkbaar dat niet aan alle drie de eisen (financieel, economisch en organisatorisch verbonden) afzonderlijk hoeft te worden voldaan om van een fiscale eenheid btw te kunnen spreken. De Hoge Raad heeft in deze zaak geen aandacht besteed aan deze gedachte van de A-G. Wel heeft de Europese Commissie in juli 2009, anders dan de A-G, aangegeven dat een afzonderlijke beoordeling moet plaatsvinden van elk van de drie verwevenheidseisen en dat men aan alle drie de eisen moet voldoen.

Financiële verwevenheid

Voor verwevenheid in financieel opzicht geldt de voorwaarde dat minstens de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen – daaronder begrepen de zeggenschap – middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is

Economische verwevenheid

Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake als:

- De activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel; of
- De activiteiten van de ene vennootschap voor meer dan 50% ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoefend.

Organisatorische verwevenheid

Voor verwevenheid in organisatorisch opzicht is vereist dat:

- De betrokken lichamen onder een gezamenlijke, althans als eenheid functionerende, leiding staan; of
- De leiding van het ene lichaam feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van het andere lichaam.

Bij de beoordeling of dezelfde persoon of groep van personen het voor het zeggen heeft, kan men niet volstaan met te letten op de samenstelling van de directie en/of de raad van commissarissen. De feitelijke zeggenschapsverhoudingen spelen ook een rol.

FE btw van rechtswege of bij beschikking

Het is van belang het volgende te onderkennen:

1. fiscale eenheid van rechtswege;
2. fiscale eenheid op verzoek/bij beschikking.

Als aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid btw is voldaan, ontstaat de fiscale eenheid btw van rechtswege. Het is niet verplicht een verzoek bij de Belastingdienst te doen voor een fiscale eenheid btw, maar het mag wel. Als de btw-ondernemers een verzoek indienen om de kwalificatie van een fiscale eenheid btw te bevestigen, bestaat



zekerheid over de fiscale eenheid btw zodra de Belastingdienst een beschikking afgeeft. Bij een beschikking zijn alle onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor elkaars btw-schulden.

Bij fiscale eenheid btw is het niet mogelijk om onderling facturen met btw te sturen (zoals voor een managementfee). Dat is zowel van toepassing bij fiscale eenheid btw van rechtswege als bij fiscale eenheid btw waarvoor een beschikking is gevraagd bij de Belastingdienst. Vermeld op de factuur 'geen btw vanwege fiscale eenheid btw'.

Wanneer men toch binnen de fiscale eenheid btw facturen met btw verstuurt, is de btw niet aftrekbaar bij de btw-ondernemer die de factuur heeft ontvangen. btw-ondernemers kunnen wel afzonderlijk btw-aangifte blijven doen. Het is niet verplicht op één nummer van de fiscale eenheid btw aangifte in te dienen.

Ontstaan fe btw van rechtswege

Voor de rechter speelde de volgende casus. Twee bv's vormen een fiscale eenheid btw. De Belastingdienst heeft hiervoor een beschikking afgegeven. Een van de bv's exploiteert een apotheek/drogisterij. Die bv gaat een VOF aan, waarbij zij de apotheek wordt inbrengt. De bv heeft een 51% belang in de VOF. De fiscale eenheid btw verzoekt om deze uit te breiden vanaf de oprichting van de VOF.

De inspecteur geeft de beschikking af met ingangsdatum de datum van aanvraag uitbreiding fiscale eenheid btw. Het hof oordeelt dat een fiscale eenheid btw ontstaat vanaf het tijdstip waarop aan de verwevenheidseisen is voldaan. Daarbij is het niet relevant dat de onderdelen van de fiscale eenheid btw al hebben gehandeld alsof sprake is van een fiscale eenheid btw. Voor het bestaan van een fiscale eenheid btw is geen beschikking nodig van de Belastingdienst. Bij het voldoen aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid btw kunnen de afzonderlijke leden handelen alsof de fiscale eenheid btw al bestaat. Uit de uitspraak van het hof volgt dat, zelfs al zouden de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid btw nog niet als zodanig hebben gehandeld, er ook dan al een fiscale eenheid btw kan zijn. Het handelen alsof er een fiscale eenheid btw is in de situatie waarin geen beschikking is afgegeven, is geen vereiste. Voor een fiscale eenheid btw hoeven de verschillende ondernemers slechts aan de verbondenheidsvereisten (organisatorische, economische en financiële verwevenheid) te voldoen.

Ontstaan fe btw bij beschikking

Wenst de inspecteur een aantal afzonderlijke ondernemers als fiscale eenheid btw aan te merken, dan moet hij daarvoor wel een beschikking hebben afgegeven. De beschikking

is bedoeld als rechtsbescherming van de ondernemer. Zonder beschikking zou de Belastingdienst de afzonderlijke ondernemers tegen hun wil in als fiscale eenheid btw kunnen beschouwen. De Belastingdienst zou daarbij dan in een geschil een nadelig standpunt kunnen innemen met terugwerkende kracht tot het moment waarop de ondernemers aan de verbondenheidsvereisten voldoen. Dat is in strijd met de rechtszekerheid. Als de inspecteur een beschikking afgeeft, dan gaat de fiscale eenheid btw in op de eerste dag volgend op de maand van het afgeven van de beschikking. Een gevolg van de fiscale eenheid btw is dat de afzonderlijke onderdelen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars btw schuld. Die aansprakelijkheid gaat niet eerder in dan op de eerste dag volgend op de maand waarin de beschikking fiscale eenheid btw is afgegeven.

Gevolgen fiscale eenheid btw

Het bestaan van een fiscale eenheid btw heeft de volgende gevolgen:

- Er kan worden volstaan met één geconsolideerde btw-aangifte. Wel kan men per onderdeel van de fiscale eenheid btw-aangifte doen.
- Leveringen en diensten tussen de ondernemingen die de fiscale eenheid btw vormen, blijven buiten de btw-heffing. Interne prestaties binnen de fiscale eenheid btw worden buiten beschouwing gelaten.
- Alle onderdelen van de fiscale eenheid btw waarvoor de inspecteur een beschikking heeft afgegeven zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de btw die de fiscale eenheid is verschuldigd.
- Voor de hele fiscale eenheid btw hoeft men slechts één opgaaf van de intracommunautaire prestaties (Opgaaf ICP) in te dienen.

Let op!

De fiscale eenheid btw heeft alleen gevolgen voor de btw en niet voor andere belastingen, zoals de vennootschapsbelasting. Omgekeerd heeft een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting geen gevolgen voor de btw.

Vanaf het moment dat sprake is van een fiscale eenheid btw is die fiscale eenheid, in plaats van de (rechts)personen die deel uitmaken van de fiscale eenheid btw, de btw-ondernemer. De btw-aangiften, teruggaafbeschikkingen en de ICP-opgaven staan dan op naam van de fiscale eenheid btw. Dat geldt ook als de Belastingdienst een naheffingsaanslag oplegt. Als de Belastingdienst een naheffingsaanslag op naam stelt van een onderdeel van een fiscale eenheid btw, terwijl die op naam moet staan van de fiscale eenheid btw, dan leidt die onjuiste tenaamstelling echter niet altijd tot vernietiging van die aanslag. Volgens de Hoge Raad is er geen grond voor vernietiging van de aanslag vanwege de onjuiste tenaamstelling als er in het betreffende tijdvak geen zekerheid bestond over het bestaan van de fiscale eenheid btw. Een vernietiging kan dan niet verder gaan dan het belastingbedrag dat zou zijn verschuldigd met inachtneming van het bestaan van de fiscale eenheid btw.

Einde fiscale eenheid btw

Zowel de fiscale eenheid btw van rechtswege als de fiscale eenheid btw bij beschikking eindigt van rechtswege als niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de onderdelen eindigt echter pas, nadat het einde van de fiscale eenheid btw aan de Belastingdienst is gemeld.

Conclusie

Analyseer bij een groep vennootschappen/bedrijven of deze zodanig verweven zijn dat zij een fiscale eenheid btw vormen. In dat geval hoeft geen btw over en weer gefactureerd te worden op prestaties binnen de groep. Voor een fiscale eenheid btw kan men na een verzoek aan de Belastingdienst één btw-aangifte indienen worden. Daarin zijn de te betalen en terug te ontvangen btw van de verschillende vennootschappen/bedrijven kan te verrekenen.

Bron: A-G Van Hilten 26-06-2009 (ECLI:NL:PHR:2009:BFo401), Hof Den Haag 28-10-2021 (gepubl. 22-11-2021) (ECLI:NL:GHDHA:2021:2160)

BZ2022-19