

Btw en het belastingpakket 2016

BTW - In het belastingpakket 2016 zijn slechts twee voorgestelde wijzigingen opgenomen die van belang zijn voor de btw. De eerste wijziging ziet op de inperking van het 6-procenttarief voor geneesmiddelen. De tweede wijziging ziet op aanpassing van het btw-tarief voor 'growkits' voor paddo's van 6 naar 21 procent. Daarnaast is in een begeleidende brief aan de Tweede Kamer een tweetal onderzoeken naar vereenvoudiging aangekondigd. Deze onderzoeken hebben betrekking op de teruggaafregeling oninbare debiteuren en de kleineondernemersregeling.

Indien het voorstel tot wijziging ten aanzien van de toepassing van het 6-procenttarief op geneesmiddelen ongewijzigd langs de Eerste en Tweede Kamer gaat, zal vanaf 1 januari 2016 het 6-procenttarief niet meer van toepassing zijn op alle geneesmiddelen.

Tabelpost Geneesmiddelen. Uit post a-6 van Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 volgt dat het 6-procenttarief van toepassing is op geneesmiddelen, voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, alsmede kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegasen. De voorgestelde wijziging ziet enkel op de geneesmiddelen.

Geneesmiddelen. Van een geneesmiddel is sprake als het voldoet aan de definitie van een geneesmiddel, zoals omschreven in de Geneesmiddelenwet. De definitie luidt als volgt: 'Een geneesmiddel is een substantie of een samenstel van substanties die bestemd is om te worden toegediend of aangewend voor dan wel op enigerlei wijze wordt gepresenteerd als zijnde geschikt voor *a* het genezen of voorkomen van een ziekte, gebrek, wond of pijn bij de mens, *b* het stellen van een geneeskundige diagnose bij de mens, of *c* het herstellen, verbeteren of anderszins wijzigen van fysiologische functies bij de mens door een farmacologisch, immunologisch of metabolisch effect te bewerkstelligen.'

Daarnaast dient het geneesmiddel in een farmaceutische vorm in de handel te zijn gebracht. Dat wil zeggen dat het een fysieke vorm moet hebben, gericht op toediening of aanwending bij de mens. Daarbij valt te denken aan pillen, poeders, capsules, zalven, gels, crèmes, drankjes en injectievloeistoffen.

Tevens is de vermelding dat het product geschikt is voor het genezen van enige aandoening (etc.) niet voldoende om als geneesmiddel te worden aangemerkt. De vermelding

dient ondersteund te worden door objectieve gegevens, zoals een schriftelijke verklaring van een deskundige of wetenschappelijke rapporten waaruit blijkt dat de vermelding op het product klopt.

Handelsvergunning. Indien een geneesmiddel aan de definitie en fysieke vorm van een geneesmiddel voldoet en de vermelding op het product klopt, dan valt de levering van het geneesmiddel voor de btw onder het 6-procenttarief. Daarbij is tot op heden niet van belang of voor het geneesmiddel een handelsvergunning op basis van de Geneesmiddelenwet is afgegeven door het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen (hierna: het CBG).

In het belastingpakket 2016 wordt echter voorgesteld dat vanaf 1 januari 2016 het 6-procenttarief enkel nog geldt voor geneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning op basis van de Geneesmiddelenwet is afgegeven. Daarbij is van belang dat voor een aantal geneesmiddelen op grond van de Geneesmiddelenwet reeds een vrijstelling is gegeven voor de handelsvergunning.

Gevolgen. Het voorgaande houdt in dat er een verschuiving plaatsvindt van toetsing of een product voor de btw aangemerkt kan worden als geneesmiddel door zowel de fiscale rechter als het CBG, naar toetsing door enkel het CBG. Het is voor leveranciers van geneesmiddelen dus van belang om na te gaan of het 6-procenttarief van toepassing blijft, indien de wijziging daadwerkelijk wordt doorgevoerd na 1 januari 2016.

Growkits voor paddo's

Een in het belastingpakket 2016 voorgestelde wijziging die minder impact zal hebben, is de stijging van het btw-tarief voor growkits voor paddo's van 6 naar 21 procent per 1 januari 2016.

Tabelpost pootgoed. Uit post a-3 van Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968 volgt dat het 6-procenttarief van toepassing is op pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit.

Growkits met pootgoed voor paddo's. Uit rechtspraak van de Hoge Raad volgt dat onder pootgoed in tabelpost a-3 ook kan worden verstaan paddenstoelenbroed in growkits. Blijkens de tabelpost dient het pootgoed bestemd te zijn voor de teelt van groenten en fruit. Onder groenten en fruit in de zin van deze

tabelpost kan volgens de memorie van toelichting worden verstaan: alle voor menselijke consumptie bestemde planten en plantdelen, vruchten en ook paddenstoelen. Aangezien paddo's bestemd zijn voor menselijke consumptie, kwalificeren zij als groenten in de zin van de tabelpost.

Derhalve is, ondanks het feit dat de paddo's een verdovende werking hebben, op de levering van de growkits voor paddo's het 6-procenttarief van toepassing. Aangezien de overheid het niet wenselijk acht dat het 6-procenttarief van toepassing is op het kweken van verboden middelen, gaat het btw-tarief op de verkoop van growkits voor paddo's vanaf 1 januari 2016 van 6 naar 21 procent.

Teruggaafregeling oninbare debiteuren

Indien een afnemer de factuur niet betaalt, heeft de leverancier of dienstverrichter onder voorwaarden recht op teruggaaf van de afgedragen btw. Daarvoor moet aangetoond worden dat de afnemer niet heeft betaald en ook niet meer zal betalen. Bij een faillissement van de afnemer kan dat bijvoorbeeld door het overleggen van een brief van de curator, waarin deze meedeelt dat er geen betaling van de vordering meer komt. Het kan ook aan de hand van een bericht van een incassobureau dat verhaal niet meer mogelijk is, of via correspondentie met de afnemer waaruit blijkt dat deze niet (geheel) zal betalen. Er bestaat dus een zware bewijslast bij de leverancier of dienstverrichter om aan te tonen dat niet betaald zal worden.

Er wordt nu getracht een onderzoek in te stellen naar de voordelen voor de uitvoering en het bedrijfsleven van

invoering van een rechtsvermoeden van oninbaarheid, wanneer binnen een jaar na het uitreiken van de factuur nog niet is betaald, welk vermoeden weer vervalt als later alsnog wordt betaald.

Vereenvoudiging kleineondernemersregeling

Voor natuurlijke personen en samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen die (na aftrek van voorbelasting) per jaar niet meer dan 1.883 euro aan btw betalen, bestaat een financiële tegemoetkoming in de vorm van een vermindering van de te betalen btw, ook wel de kleineondernemersregeling genoemd. De hoogte van de omzet is voor deze regeling niet relevant.

Getracht wordt nu een onderzoek te starten naar de voordelen van vereenvoudiging van de kleineondernemersregeling, door de verminderingsregeling te vervangen door een omzetgerelateerde vrijstellingsregeling die ook geldt voor rechtspersonen. Hierdoor ontstaat voor bijvoorbeeld kleine bv's ook de mogelijkheid om buiten de heffing van btw te blijven.

Tot besluit

Het Belastingplan heeft naast twee wijzigingen in de tariefpost niet veel nieuws gebracht op btw-gebied. Het belangrijkste item - het vereenvoudigen van het btw-tarief, wat mede gedeeltelijke afschaffing van het verlaagd tarief inhoudt - is doorgeschoven naar het volgende kabinet.

(mr. C.W. van Vilsteren)

Holding en recht op aftrek van btw

BTW - De Belastingdienst onderzoekt sinds enige tijd of holdings recht op aftrek van btw hebben op de kosten die zij maken. Ondernemers die in Nederland zijn gevestigd en die financieel, organisatorisch en economisch met elkaar verweven zijn, vormen voor de btw een fiscale eenheid. De mogelijkheid om een holding zonder ondernemersactiviteiten in een fiscale eenheid btw op te nemen, is dan ook een veelbesproken onderwerp. De Belastingdienst richt zich met name op holdings die zowel aandelen houden als btw-belaste activiteiten verrichten.

Dat de prestaties tussen de onderdelen van een fiscale eenheid btw niet belastbaar zijn, is een gevolg van de fiscale eenheid voor de btw. Leveringen en/of diensten

tussen de ondernemers die tot de fiscale eenheid voor de btw horen, hebben geen btw-gevolgen.

Er moet dan ook zonder btw aan elkaar gefactureerd worden bij prestaties binnen de fiscale eenheid btw. De fiscale eenheid moet een enkele btw-aangifte indienen, hoewel het indienen van meer aangiften wel is toegestaan.

Nadeel

Het nadeel van een fiscale eenheid btw is als de Belastingdienst een fiscale eenheid btw kan constateren en dan een beschikking fiscale eenheid btw afgeeft, en de ondernemers die tot de fiscale eenheid behoren hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars btw-schulden.

Ondernemerschap

Als ondernemer voor de btw wordt aangemerkt 'een ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent'.

De btw-richtlijn spreekt over belastingplichtige in plaats van ondernemer en stelt: 'Belastingplichtige is ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.' Er moet dus aan een aantal eisen worden voldaan, om te kunnen spreken van een economische activiteit.

Een voor de hand liggende activiteit van een holding is het houden van aandelen in andere vennootschappen. Het houden van aandelen is volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie geen economische activiteit. De holding wordt niet aangemerkt als ondernemer voor de btw als deze zich uitsluitend bezighoudt met het houden van aandelen en de daarmee samenhangende activiteiten (zoals het ontvangen en eventueel doorschuiven van dividenden). Deze zogenaamde 'zuivere holdings' verrichten immers geen economische activiteit, maar zijn te vergelijken met een individuele aandeelhouder die zijn vermogen beheert. Voor deze holdings is er dan geen sprake van recht op aftrek van btw.

Ook wordt het niet aangemerkt als economische activiteit en is er geen sprake van ondernemerschap, als de zuivere holding zich rechtstreeks of indirect mengt in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de holding als aandeelhouder of vennoot heeft.

Top-holding

Er kan tevens sprake zijn van een zogenoemde top-holding. Hiermee wordt een houdstermaatschappij bedoeld die een sturende en beleidsbepalende functie vervult, ten dienste van de binnen een concern opererende werkmaatschappij. Zij houdt zich in sterke mate bezig met de besluitvorming binnen het concern en vervult een wezenlijke economische functie.

In dit geval kan het houden van aandelen worden aangemerkt als een middel om in concernverband te komen tot zeggenschap over en verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke ondernemersactiviteiten van de gelieerde werkmaatschappijen en kan het dus niet meer alleen als beleggingsdoel worden gezien.

De Belastingdienst staat toe dat in een dergelijke situatie de top-holding deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de btw, ook al zou zij zelf geen ondernemer zijn.

Om zeker te zijn van ondernemerschap bij de holding, is het aan te raden een managementfee in rekening te

brengen aan de werkmaatschappij; dit leidt tot ondernemerschap en aftrek van btw.

Recente jurisprudentie

In een recente zaak voor het Gerechtshof 's-Hertogenbosch was het onderscheid tussen ondernemersactiviteiten en niet-ondernemersactiviteiten een punt van discussie. Een holding hield via een tussenhoudster een deelneming die door de tussenhoudster werd vervreemd. De advieskosten in verband met de transactie werden aan de holding in rekening gebracht.

In geschil was of de btw op deze advieskosten door de holding in aftrek konden worden gebracht. Aangezien de holding de kosten niet doorbelaste aan de tussenhoudster en bovendien geen recht op aftrek had vanwege de afwezigheid van ondernemersactiviteiten, was het Hof van mening dat dit niet het geval was.

Fiscale eenheid btw

Het is vereist dat alle onderdelen ondernemer zijn voor de btw, om een fiscale eenheid te kunnen vormen. Een holding kan deel uitmaken van een fiscale eenheid btw als zij een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten opzichte van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen. Wanneer geen sprake is van ondernemerschap bij de holding, wordt het ingewikkelder deel te nemen aan een fiscale eenheid btw.

Tot besluit

Voor ondernemers die aandelen houden en daarnaast ondernemersactiviteiten verrichten, is het van belang om door middel van de administratie te kunnen aangeven waaruit de activiteiten bestaan, waardoor er sprake is van ondernemerschap en recht op aftrek van btw. Hoe duidelijker een ondernemer in beeld heeft welke activiteiten exact door de holding worden verricht, des te eerder kan worden bepaald hoeveel recht op aftrek van btw de ondernemer heeft; denk bijvoorbeeld aan het uitreiken van facturen voor managementwerkzaamheden.

Hoewel door de Belastingdienst ruimte wordt geboden om op andere manieren aan te tonen dat een ondernemer recht op aftrek van btw heeft, wordt aanbevolen een (pre) pro rata-berekening te maken bij gemengde prestaties en deze vast te leggen in de administratie.

(*mr. C.W. van Vilsteren*)

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 9 januari 2015, zaaknummer 14-00560