

Dga en fiscale eenheid

Vanaf 18 oktober 2007 is het voor een dga niet meer mogelijk om een fiscale eenheid te vormen met zijn bv waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft (Van der Steen-arrest). Onlangs oordeelde de Hoge Raad in twee zaken over de fiscale eenheid van de dga en zijn bv in de periode voor 18 oktober 2007, toen beide ten onrechte een fiscale eenheid vormden.

Op 18 oktober 2007 oordeelde het Europese Hof van Justitie in het Van der Steen-arrest dat een dga geen btw-ondernemer is omdat hij niet zelfstandig economische activiteiten verricht. Doorslaggevend voor dit oordeel achtte het Europese Hof dat de dga in deze zaak zijn werkzaamheden voor 'zijn' bv op grond van een arbeidsovereenkomst verrichtte. Kortom, de dga was geen ondernemer, maar een werknemer voor de btw. Dit arrest betekende dat de Hoge Raad in 2002 de dga ten onrechte als btw-ondernemer had aangemerkt en dat de dga ten onrechte btw-aftrek had genoten die hem op grond van het Europese recht niet toekwam.

Aansprakelijkstelling

In het eerste arrest van 9 november 2012 ging het om een dga die aansprakelijk werd gesteld voor de niet-betaalde omzetbelasting in de periode dat hij een fiscale eenheid vormde met zijn bv. De dga en zijn bv waren in 2003 door de inspecteur als fiscale eenheid (beschikking) aangemerkt. Op 31 augustus 2005 en 21 september 2005 heeft de fiscale eenheid btw-aangiften gedaan over de maanden juli en augustus 2005. De over deze tijdvakken verschuldigde btw werd niet op aangifte voldaan. De inspecteur heeft vervolgens aan de fiscale eenheid naheffingsaanslagen opgelegd. Bij beschikking heeft de inspecteur zowel de dga als zijn bv hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de niet-betaalde btw-schulden. De dga is het hier niet meer eens en stapt naar de rechtbank. Deze oordeelt dat de dga wel hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de btw-schulden, omdat geen bezwaar is aangetekend tegen de beschikking fiscale eenheid. Vervolgens komt de zaak bij het hof. Deze oordeelt anders en geeft aan dat de dga niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de btw-schulden van de fiscale eenheid. Tegen dit oordeel gaat de staatssecretaris in cassatie bij de Hoge Raad.

De Hoge Raad oordeelt dat een dga die geen btw-ondernemer is en die om die reden ten onrechte in de fiscale eenheid voor de btw met 'zijn' bv is opgenomen hoofdelijk aansprakelijk blijft voor de btw-schulden van de fiscale eenheid totdat de inspecteur in kennis is gesteld van het einde van de fiscale eenheid. De Hoge Raad oordeelt dat, ook indien niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid, de hoofdelijke aansprakelijkheid doorloopt totdat de inspecteur in kennis is gesteld. Voor de dga houdt dat in dat hij aansprakelijk is voor de btw-schulden

van de fiscale eenheid gedurende de tijdvakken waarop de aansprakelijkstelling ziet.

Naheffing

In het tweede arrest van de Hoge Raad ging het om een naheffing over eerder door de fiscale eenheid in aftrek gebrachte voorbelasting voor een woon-werkpand.

De dga was met ingang van 26 april 2002 door de inspecteur als btw-ondernemer aangemerkt en met zijn bv in een fiscale eenheid opgenomen. Dat had eigenlijk niet gekund, gezien het Van der Steen-arrest. In 2008 geeft de dga bij de Belastingdienst aan dat geen sprake kan zijn van een fiscale eenheid. Daarbij komt ter sprake dat de dga in 2005 en 2006 in privé een woonboerderij heeft laten bouwen die voor 60% als woning dient en voor 40% voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt. De fiscale eenheid heeft in die jaren het gehele pand tot het ondernemingsvermogen gerekend en de voorbelasting in aftrek gebracht. Omdat de fiscale eenheid vervalt, heft de inspecteur na. De zaak komt bij Hof Amsterdam en deze geeft aan dat de heffing niet toelaatbaar is, omdat de beschikking inzake de fiscale eenheid diende om rechtszekerheid te verschaffen. Volgens het hof heeft de dga door de beschikking niet de status van btw-ondernemer gekregen.

De Hoge Raad bevestigt dat de dga nooit onderdeel heeft kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. De geclaimde aftrek kan niet tot naheffing leiden, omdat het rechtszekerheidsbeginsel naheffing in de weg staat. De rechten van de dga die zijn verworven door te handelen overeenkomstig de door de nationale rechter in hoogste instantie gewezen jurisprudentie kunnen niet met terugwerkende kracht worden ontnomen indien later blijkt dat die jurisprudentie in strijd is met een Europese richtlijn.

Conclusie

Na 18 oktober 2007 is de dga geen ondernemer meer en kan daardoor ook geen onderdeel meer uitmaken van de fiscale eenheid. De dga blijft wel aansprakelijk voor (btw-) schulden tot 18 oktober 2007. Naheffing over in aftrek gebrachte voorbelasting over tijdvakken gedurende de periode van de fiscale eenheid is niet mogelijk, omdat de rechten van de dga niet met terugwerkende kracht kunnen worden ontnomen indien later blijkt dat de jurisprudentie in strijd is met een Europese wetgeving. ■

Bron: HR 09-11-2012, nr. 11/03524 (LJN: BU7276);
HR 14-12-2012, nr. 10/04489 (LJN: BU7264);
EU HvJ 18-10-2007, nr. C-355/06