

FISCALE EENHEID EN DE GEVOLGEN VOOR DE BTW

Ondernemers in Nederland kunnen onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de BTW als zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar zijn verweven. Weliswaar is hiervoor geen beschikking nodig, maar de inspecteur kan die wel afgeven. Nadeel hiervan is dat de hoofdelijke aansprakelijkheid op dat moment een feit is. In verschillende arresten kwamen DGA, fiscale eenheid en hoofdelijke aansprakelijkheid aan bod. Nu, na jaren, is er in dit verband eindelijk duidelijkheid over de positie van de DGA. Hier de stand van zaken.

ONDERNEMERS MOETEN IN NEDERLAND GEVESTIGD ZIJN

Een fiscale eenheid is geen keuze. Dit houdt in dat als aan alle vereisten is voldaan, er sprake is van een fiscale eenheid voor de BTW. Deze is alleen van toepassing als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- *financiële verwevenheid*: ondernemers zijn financieel met elkaar verweven, als meer dan 50 procent van de aandelen van de ondernemingen, direct of indirect, in dezelfde handen is;
- *organisatorische verwevenheid*: ondernemingen zijn organisatorisch met elkaar verweven, als zij onder dezelfde leiding staan of als de leiding van de ene ondernemer feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van de andere ondernemer; en
- *economische verwevenheid*: ondernemers zijn economisch met elkaar verweven, als ze hetzelfde doel hebben (dezelfde klantenkring) of als de ene ondernemer voor meer dan 50 procent aanvullende activiteiten uitoefent voor de andere onderneming.

Daarnaast moeten alle ondernemers in Nederland gevestigd zijn. Een buiten Nederland wonende of gevestigde ondernemer kan niet tot een fiscale eenheid behoren. Beschikt de buitenlandse ondernemer over een vaste inrichting in Nederland, dan kan de vaste inrichting wel tot de fiscale eenheid behoren als aan de genoemde voorwaarden wordt voldaan.

Als een fiscale eenheid van toepassing is, hoeft men maar één BTW-aangifte in te dienen en blijven leveringen en diensten tus-

sen de onderdelen van de fiscale eenheid buiten de heffing van BTW. Om een fiscale eenheid voor de BTW te vormen, is er geen beschikking van de inspecteur van de Belastingdienst nodig, al kan men wel om een beschikking verzoeken.

ONDERNEMER/BEDRIJF

Een ondernemer is een ieder die zelfstandig een beroep of bedrijf uitoefent. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, die erop gericht is om in een duurzaam streven (regelmatig), door deelneming aan het economisch verkeer, behoeften tegen vergoeding te bevredigen. *Zelfstandig* houdt in dit kader in dat iemand die in loondienst is geen ondernemer kan zijn. Hij is namelijk niet zelfstandig, maar staat onder leiding van zijn werkgever. Als ondernemers nauw met elkaar verweven zijn, dan kunnen zij worden aangemerkt als een fiscale eenheid voor de BTW.

Het vormen van een fiscale eenheid kan voordeling zijn als er sprake is van gelieerde partijen, waarbij een van de partijen geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Een voorbeeld is een moedermaatschappij die managementdiensten verricht aan een BTW-vrijgestelde dochter. Over deze diensten moet de moeder BTW berekenen, terwijl de BTW niet aftrekbaar is voor de dochter. Door

het vormen van een fiscale eenheid, hoeft de moeder geen BTW te berekenen aan de dochter en voorkomt zij daarmee een kostenpost. Onder bepaalde voorwaarden kan een topholding die geen ondernemer is voor de BTW, toch deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de BTW. Deze holding moet dan een beleidsbepalende en sturende functie vervullen binnen een concern van werkmaatschappijen.

INBREUKPROCEDURE EUROPESE COMMISSIE

Met betrekking tot het opnemen van een topholding in de fiscale eenheid, is de Europese Commissie een inbreukprocedure gestart tegen Nederland. De EC is namelijk van mening dat alleen ondernemers voor de BTW onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. In een andere inbreukprocedure (de EC tegen Ierland) heeft de advocaat-generaal het standpunt ingenomen dat ook niet-ondernemers in de fiscale eenheid kunnen komen. Het Europese Hof van Justitie heeft nog geen arrest gewezen in deze zaak, dus het is wachten op de uitkomst. Mogelijk dat ook niet-ondernemers voor de BTW opgenomen kunnen worden in de fiscale eenheid.

BESCHIKKING EN HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

Zoals hiervoor is aangegeven, is de beschikking geen voorwaarde voor het bestaan van een fiscale eenheid, maar een bevestiging van het bestaan ervan. Het voordeel van een beschikking is de zekerheid dat er daadwerkelijk sprake is van een fiscale eenheid. Het nadeel is het ontstaan van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de BTW-schulden.

Als de inspecteur een beschikking heeft afgegeven, zijn alle onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde BTW. Als een ondernemer niet meer voldoet aan de voorwaarden van een fiscale eenheid, moet hij dat zo snel mogelijk melden aan de Belastingdienst. Doet hij dat niet, dan blijft de hoofdelijke aansprakelijkheid bestaan.



Soms doen ondernemers een verzoek aan de inspecteur om een fiscale eenheid met terugwerkende kracht af te geven. De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt dan ook met terugwerkende kracht.

TIP: VRAAG NIET OM EEN BESCHIKKING

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de onderdelen van een fiscale eenheid geldt pas vanaf het moment dat de inspecteur een beschikking afgeeft. Een beschikking is echter niet verplicht. Voor ondernemers is het daardoor mogelijk om de hoofdelijke aansprakelijkheid uit te stellen. Zij moeten dan niet om een beschikking vragen, maar wel handelen als zijnde een fiscale eenheid. Overigens kan de inspecteur alsnog hoofdelijke aansprakelijkheid bewerkstelligen, door zelf de fiscale eenheid vast te stellen en een beschikking af te geven.

DIRECTEUR-GROOTAANDEELHOUDER

In 2002 oordeelde de Hoge Raad dat een directeur-grootaandeelhouder (DGA) die een arbeidsovereenkomst is aangegaan met 'zijn' BV waarin hij meer dan 50 procent van de aandelen houdt, BTW-ondernemer is voor de werkzaamheden die hij verricht in naam en voor rekening van deze BV. Dit houdt in dat een DGA vanaf die datum ondernemer voor de BTW kan zijn en dus

een fiscale eenheid kan vormen met zijn BV. In het *Van der Steen-arrest* in 2007 oordeelde het Europese Hof van Justitie anders. De betrokken DGA (Van der Steen) zou geen BTW-ondernemer zijn, omdat hij niet zelfstandig economische activiteiten verricht. Doorlaggevend voor dit oordeel achtte het Europese Hof dat Van der Steen zijn werkzaamheden voor zijn BV op grond van een arbeidsovereenkomst verrichtte. Hij was geen ondernemer, maar voor de BTW een werknemer. Dit arrest betekende dat de DGA in 2002 ten onrechte als BTW-ondernemer was aangemerkt door de Hoge Raad en om die reden BTW-afrek had genoten.

Na het Van der Steen-arrest heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit gepubliceerd met daarin de belangrijkste gevolgen voor het einde van het ondernemerschap voor de DGA. Dit zijn onder andere:

- de BTW voor de werkzaamheden die de DGA heeft verricht, zijn aftrekbaar tot 18 oktober 2007;
- goederen waarop de DGA aftrek heeft genoten, maar waarbij het recht op aftrek nog niet definitief is op 18 oktober 2007, worden op die datum fictief geleverd met BTW aan de DGA;
- als de DGA onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, dan eindigt deze fiscale eenheid per 18 oktober 2007 van rechtswege of wordt per die datum gewijzigd.



Een DGA kan nog wel op andere gronden dan in zijn hoedanigheid als aandeelhouder ondernemer zijn voor de BTW. Dit is bijvoorbeeld het geval, als een DGA een onroerende zaak privé verhuurt aan zijn werk-BV. Dan kan er nog steeds sprake zijn van een fiscale eenheid.

DGA EN HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

Op 9 november 2012 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen met betrekking tot de fiscale eenheid, de DGA en diens aansprakelijkheid. In deze zaak speelde het volgende. De DGA en zijn BV worden door de inspecteur van de Belastingdienst op 20 mei 2003 aangemerkt als fiscale eenheid. Dit gebeurt door middel van een beschikking. Na die datum heeft de Belastingdienst naheffingsaanslagen opgelegd aan de fiscale eenheid. Deze worden niet betaald. Bij beschikking heeft de inspecteur van de Belastingdienst zowel de DGA als zijn BV hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de niet-betaalde BTW-schulden. De DGA is het hier niet mee eens en stapt naar de rechtbank. Deze oordeelt dat de DGA wel hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de BTW-schulden, omdat hij geen bezwaar heeft aangetekend tegen de beschikking. Vervolgens komt de zaak bij het Hof. Deze oordeelt anders en geeft aan dat de DGA niet aansprakelijk kan worden gesteld. Tegen dit oordeel gaat de staatssecretaris in cassatie bij de Hoge Raad. Volgens de advocaat generaal in deze zaak heeft de beschikking een formele rechtskracht, omdat hiertegen geen bezwaar is gemaakt. Dat houdt in dat men ervan uit moet gaan dat de DGA onderdeel uitmaakte van de fiscale eenheid gedurende de tijdvakken waarop de aansprakelijkstelling betrekking heeft. De DGA kan met andere woorden hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld. De Hoge Raad oordeelt op 9 november 2012 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, totdat de inspecteur in kennis is gesteld. Dat de DGA - naar achteraf blijkt - helemaal geen BTW-ondernemer was, doet daar niets aan af. Ook als er niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid loopt de hoofdelijke aansprakelijkheid door totdat de inspecteur



Voor een fiscale eenheid moet er een financiële, organisatorische en economische verwevenheid zijn. Daarnaast moeten alle betrokken ondernemers in Nederland gevestigd zijn.

in kennis is gesteld. Voor de DGA houdt dat in dat hij hoofdelijk aansprakelijk is voor de BTW-schulden gedurende de tijdvakken waarop de aansprakelijkstelling betrekking heeft.

HOGE RAAD DECEMBER 2012

Een DGA is met ingang van april 2002 door de inspecteur van de Belastingdienst als BTW-ondernemer aangemerkt en met zijn bv in een fiscale eenheid opgenomen. Dat had eigenlijk niet gekund, gezien het Van der Steen-arrest (de DGA was alleen directeur en aandeelhouder). In 2005 en 2006 heeft de DGA een woonboerderij laten bouwen, die voor 60 procent als woning dient en voor 40 procent 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. Volgens de staatssecretaris van Financiën is de woonboerderij als gevolg van het Van der Steen-arrest geleverd aan de DGA. De Belastingdienst legt daarom een naheffingsaanslag op, die tot gevolg heeft dat het grootste deel van de afgetrokken BTW op de woonboerderij moet worden terugbetaald. Volgens het Hof Amsterdam heeft de DGA, ondanks de beschikking, niet de status van BTW-ondernemer gekregen. Daardoor heeft de woonboerderij nooit tot het BTW-ondernemersvermogen behoord en kan van een levering geen sprake zijn.

De Hoge Raad heeft naar aanleiding van het Van der Steen-arrest geoordeeld dat de DGA inderdaad niet als BTW-ondernemer kan worden aangemerkt. Dit leidt echter niet tot de conclusie dat de woonboerderij aan het BTW-ondernemingsvermogen wordt onttrokken, zoals de staatssecretaris stelt. Bovendien verzet het rechtszekerheidsbeginsel zich tegen een correctie van de afgetrokken BTW. De DGA heeft namelijk gehandeld in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad uit 2002. In dat arrest was namelijk bepaald dat de DGA ondernemer voor de BTW kon zijn en dat hij dus mogelijk recht op aftrek van BTW had. De gewijzigde rechtspraak kan aan de DGA niet worden tegengeworpen als hij handelde volgens de toen geldende jurisprudentie.

CONCLUSIE

Ondernemers in Nederland kunnen deel uitmaken van een fiscale eenheid als zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar zijn verweven. Voor het bestaan van een fiscale eenheid is geen beschikking van de inspecteur nodig. Het nadeel van een fiscale eenheid is dat alle ondernemers die er deel van uitmaken hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de BTW-schulden van de fiscale eenheid. Dit kan men voorkomen door geen beschikking aan te vragen. Daar staat wel tegenover dat de inspecteur zelfstandig een fiscale eenheid kan vaststellen en een beschikking kan afgeven. Dan is de hoofdelijke aansprakelijkheid een feit.

NA JAREN IS ER EINDELIJK DUIDELIJKHEID GEKOMEN OVER DE POSITIE VAN DE DGA EN DE VRAAG OF AFGETROKKEN BTW MOET WORDEN TERUGBETAALD

Op 18 oktober 2007 is het Van der Steen-arrest gewezen over het ondernemerschap van de DGA. Deze is vanaf die datum geen ondernemer meer voor de BTW en kan daardoor geen onderdeel van een fiscale eenheid zijn. Tot 18 oktober 2007 blijft de DGA hoofdelijk aansprakelijk voor de BTW-schulden van de fiscale eenheid. Daarnaast is naheffing van BTW door de Belastingdienst over in aftrek gebrachte voorbelasting over tijdvakken gedurende de periode van de fiscale eenheid niet mogelijk, omdat de rechten van de DGA niet met terugwerkende kracht kunnen worden ontnomen als later blijkt dat de Nederlandse jurisprudentie in strijd is met de Europese wetgeving.

DGA's moeten nu nagaan wat de gevolgen van de recente arresten van de Hoge Raad zijn voor hun eigen positie. Als er bijvoorbeeld bezwaar is gemaakt tegen de BTW-aangifte waarin de onttrekking heeft plaatsgevonden, kan dat bezwaar worden afgewikkeld en kan de DGA mogelijk een teruggaaf tegemoet zien. ☐