

Hoge Raad doet uitspraak over voorwaarden voor fiscale eenheid

BTW - De in Nederland gevestigde ondernemers die voldoende verweven zijn, vormen voor de btw een fiscale eenheid. Die verwevenheid moet zien op organisatorische verwevenheid, economische verwevenheid en financiële verwevenheid. Het al dan niet hebben van een fiscale eenheid voor de btw is, anders dan vaak gedacht wordt, geen keuze. Indien aan de voorwaarden wordt voldaan is er een fiscale eenheid voor de btw. Recent heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen waardoor in het vervolg sneller sprake kan zijn van een fiscale eenheid.

Het gevolg van de fiscale eenheid voor de btw is dat de prestaties tussen de onderdelen van de fiscale eenheid niet belastbaar zijn. Leveringen en/of diensten tussen de ondernemers die tot de fiscale eenheid voor de btw horen hebben geen btw-gevolgen. Voor de btw zien we maar één ondernemer, namelijk de fiscale eenheid. Dat onderlinge prestaties btw-technisch geen gevolgen meer hebben is een voordeel, zeker ingeval dat sprake is van vrijgestelde ondernemers. Een ander voordeel is dat de fiscale eenheid één btw-aangifte indient. De onderdelen hoeven dus niet allemaal zelfstandig aangiften in te dienen. De fiscale eenheid kent niet alleen maar voordelen. Wanneer de Belastingdienst een fiscale eenheid constateert en een beschikking fiscale eenheid afgeeft, zijn de ondernemers die tot de fiscale eenheid behoren hoofdelijk aansprakelijk voor elkaars btw-schulden.

De onderdelen van de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de btw-schuld van die eenheid

Organisatorische verwevenheid

Om een fiscale eenheid voor de btw te kunnen vormen is vereist dat de ondernemers in organisatorisch opzicht zijn verweven. Van organisatorische verwevenheid is sprake als de betrokken ondernemers/ondernemingen onder een gezamenlijke, althans als eenheid functionerende, leiding staan. Van organisatorische verwevenheid is ook sprake als de leiding van de ene ondernemer/onderneming feitelijk ondergeschikt is aan de

leiding van de andere ondernemer/onderneming. Om de organisatorische verwevenheid te beoordelen, hoeft niet alleen te worden gekeken of de ondernemingen hetzelfde bestuur of dezelfde Raad van Commissarissen hebben. Ook de feitelijke zeggenschap kan een rol spelen bij het beoordelen of sprake is van organisatorische verwevenheid.

Economische verwevenheid

Voor toepassing van de fiscale eenheid moeten de ondernemingen ook in economisch opzicht verweven zijn. Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake als de activiteiten van de ondernemingen in hoofdzaak strekken tot eenzelfde economisch doel. Eenzelfde economisch doel is bijvoorbeeld het hebben van dezelfde klantenkring. Van economische verwevenheid is ook sprake als de activiteiten van de ene onderneming in hoofdzaak worden uitgeoefend ten behoeve van de andere onderneming. In hoofdzaak betekent in dit geval: voor meer dan 50 procent. De rechter heeft geoordeeld dat een groothandel in elektronische apparaten en een detailhandel in elektronische apparaten in economisch opzicht verweven waren, omdat de detailhandel bijna alle elektrische apparaten inkocht van de groothandel. Van economische verwevenheid zal ook sprake zijn bij een vastgoed bv die binnen een concern onroerende zaken aan de overige vennootschappen verhuurt.

In oktober 2013 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over de vereiste economische verwevenheid om een fiscale eenheid voor de btw te kunnen vormen. Het ging in die casus om een houdstermaatschappij die alle aandelen in drie dochterondernemingen hield. De houdstermaatschappij voerde het management over deze dochters en ontving daarvoor een vergoeding. De managementvergoedingen die de houdstermaatschappij ontving van de dochterondernemingen bedroegen ongeveer 10 procent van de totale omzet van de houdstermaatschappij. Ook verrichtten de dochterondernemingen onderling prestaties tegen vergoeding, maar niet voor meer dan 50 procent van hun omzetten. Volgens de Hoge Raad zijn de houdstermaatschappij en dochterondernemingen in economisch opzicht verweven. De Hoge Raad oordeelde dat tussen deze vennootschappen niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan en dat daarom sprake is van nauwe verbon-

denheid in economisch opzicht. Omdat ook voldaan werd aan de financiële en organisatorische verwevenheid vormden de houdstermaatschappij en de dochterondernemingen een fiscale eenheid voor de btw. De Hoge Raad oordeelde dat tussen deze vennootschappen niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan en dat daarom sprake is van nauwe verbondenheid in economisch opzicht.

Versoepeling

De eis van de economische verwevenheid lijkt met het arrest van de Hoge Raad te zijn versoepeld. Ook als vennootschappen voor minder dan 50 procent onderling prestaties verrichten, kan sprake zijn van economische verwevenheid. Hierdoor kunnen vennootschappen eerder een fiscale eenheid vormen voor de btw dan tot voor kort werd aangenomen. Vennootschappen die dachten geen fiscale eenheid te kunnen vormen omdat niet werd voldaan aan de eis van economische verwevenheid, doen er goed aan dit nogmaals te beoordelen. Als tussen deze vennootschappen niet verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan, kan volgens de Hoge Raad toch sprake zijn van economische verwevenheid.

Financiële verwevenheid

Tot slot moet voor toepassing van de fiscale eenheid sprake zijn van een financiële verwevenheid. In een bv-structuur is daarvan sprake indien ten minste de meerderheid (51 procent) van de aandelen, daaronder begrepen de zeggenschap, in de dochtermaatschappij(en) middellijk of onmiddellijk in handen is van dezelfde ondernemer. Een belang van 50 procent is dus niet voldoende: vereist is dat de ene ondernemer de andere ondernemer overheerst in financieel opzicht en de aan de meerderheid van de aandelen verbonden zeggenschap heeft.

De Hoge Raad heeft met betrekking tot de financiële verwevenheid recent een arrest gewezen. Tot dit arrest werd bij certificering van aandelen ervan uitgegaan dat geen sprake was van financiële verwevenheid. De Hoge Raad oordeelde dat twee vennootschappen financieel met elkaar verweven zijn, ondanks dat de ene vennootschap slechts de certificaten van aandelen in de tweede vennootschap bezit. Van belang hierbij is dat volgens de Hoge Raad de vennootschap door het bezit van de door de Stichting administratiekantoor (Stak) uitgegeven certificaten van aandelen indirect alle inkomsten van een aandeelhouder geniet. Daarnaast is de enige bestuurder van de vennootschap ook de enig bestuurder van Stak.

De bestuurder oefent hierdoor dus ook feitelijk de aan de aandelen in de tweede vennootschap verbonden zeggenschap uit. Het certificeren van aandelen gebeurde tot voor kort regelmatig om te voorkomen dat sprake was van een fiscale eenheid voor de btw. Dat kan nu niet meer.

Aansprakelijkheid

Omdat een beschikking fiscale eenheid voor de btw tot hoofdelijke aansprakelijkheid leidt, is het van belang steeds in de gaten te houden of aan de verwevenheidseisen is voldaan. Als dit bijvoorbeeld door een herstructurering niet meer het geval is, is het zaak dit spoedig schriftelijk te melden bij de Belastingdienst. De Hoge Raad oordeelde namelijk in 2012 dat de aansprakelijkheid voor btw-schulden van ondernemers die volgens de beschikking van de Belastingdienst tot een fiscale eenheid voor de btw behoren, loopt vanaf het moment dat de beschikking fiscale eenheid voor de btw is afgegeven totdat de inspecteur in kennis is gesteld van eventuele wijzigingen. Het niet melden brengt het risico met zich mee dat een ondernemer aansprakelijk worden gesteld voor de btw-schuld van een andere ondernemer die inmiddels niet meer tot de fiscale eenheid voor de btw behoort.

In dit verband wijzen wij er tot slot op dat de Belastingdienst bij het bestaan van een fiscale eenheid voor de btw de naheffingsaanslag moet opleggen aan de fiscale eenheid voor de btw. Als de Belastingdienst dat niet doet, moet de ondernemer tijdig (dat wil zeggen binnen zes weken na dagtekening van de aanslag) bezwaar tegen de naheffingsaanslag maken.

Tot slot

Een fiscale eenheid voor de btw is geen keuze. Als wordt voldaan aan de voorwaarden is sprake van een fiscale eenheid voor de btw. Dit heeft niet alleen voordelen. Wanneer de Belastingdienst een beschikking fiscale eenheid heeft afgegeven, zijn de onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de btw-schuld van de fiscale eenheid. Gelet op recente arresten van de Hoge Raad zal eerder sprake zijn van een fiscale eenheid voor de btw. Reden genoeg dus om weer eens goed te kijken naar bestaande structuren en te beoordelen of al dan niet gewenst aan de verwevenheidseisen voor een fiscale eenheid voor de btw is voldaan. *(mr. C. van Vilsteren)*

Hoge Raad 11 oktober 2013, Zaaknummer 11/05105

Hoge Raad 31 januari 2014, Zaaknummer 12/01314