

## Actieve benadering Belastingdienst holdings over beperking aftrekrecht

**BTW - De Belastingdienst is de laatste tijd bezig met het onderzoeken of holdings recht op aftrek van btw hebben op kosten die zij maken. De Belastingdienst richt zich met name op holdings die zowel aandelen houden als btw-belaste activiteiten verrichten.**

Als ondernemer voor de btw wordt aangemerkt 'een ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent'. Volgens de Hoge Raad moet het begrip btw-ondernemer volgens de btw-richtlijn worden uitgelegd. Deze 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.' Om te kunnen spreken van een economische activiteit moet er dus aan een aantal eisen worden voldaan. Zo moet er sprake zijn van een vergoeding, verbruik door de afnemer en een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding. Ten slotte moet de prestatie samenhangen in het kader van de onderneming.

### Aandelen

Een voordehandliggende activiteit van een holding is het houden van aandelen in andere vennootschappen. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie is

het houden van aandelen geen economische activiteit. Als de holding zich uitsluitend bezighoudt met het houden van aandelen en de daarmee samenhangende activiteiten (zoals het ontvangen en eventueel doorschrijven van dividenden), wordt deze niet aangemerkt als ondernemer voor de btw. Deze zogenaamde 'zuivere holdings' verrichten immers geen economische activiteit, maar zijn te vergelijken met een individuele aandeelhouder die zijn vermogen beheert. Als gevolg hiervan is er voor deze holdings geen sprake van recht op aftrek van btw.

Ook 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, wordt dit niet aangemerkt als economische activiteit en is er dus nog geen sprake van ondernemerschap. De inmenging wordt wel gezien als een economische activiteit als zij gepaard gaat met handelingen die aan btw zijn onderworpen, zoals het tegen vergoeding verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen. Er is dan in het spraakgebruik van de btw sprake van een zogenaamde 'moeiende holding'.

Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat de

btw op algemene kosten die op alle activiteiten van de holding zien, aftrekbaar is naar verhouding van de economische en niet-economische activiteiten.

### Top-holding

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

In dat geval kan het houden van aandelen worden aange-merkt als een middel om in concernverband te komen tot zeggenschap over en verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke ondernemersactiviteiten van de gelieerde werkmaatschappijen; dit kan dus niet meer alleen als be-leggingsdoel worden gezien. De Belastingdienst staat toe dat in een dergelijke situatie de top-holding deel uit-maakt van een fiscale eenheid voor de btw, ook al zou zij zelf geen ondernemer zijn.

Een holding die behalve het houden van aandelen nog andere activiteiten ontplooit - zoals het tegen vergoeding voeren van directie, het geven van adviezen en het ver-strekken van rentedragende leningen - kan uit dien hoof-de ondernemer zijn en dus gebruik maken van het recht op btw-aftrek.

Ook is er sprake van economische activiteiten, en dus van ondernemerschap, in het geval de betreffende holding be-drijfsmatig handelt in effecten. Als gevolg hiervan is er voor deze holding dus tevens recht op aftrek van btw.

### Holdingsresolutie

De holdingsresolutie (die stamt uit 1991) stelt dat een holding volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft, als de holding naast het houden van aandelen prestaties verricht die belast zijn met btw en die daar-om recht op aftrek van voorbelasting geven. In het be-sluit van 3 augustus 2004 (CPP2004/1709M) wordt dit bevestigd.

Dit arrest roept overigens de vraag op of andere niet-btw-ondernemers (zoals een directeur-groootaandeelhou-

der of een niet-moeiende holding) ook toegang tot een Nederlandse fiscale eenheid moeten krijgen.

### Recente jurisprudentie

In een recente uitspraak van het Gerechtshof Den Bosch 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 re-kening gebracht. In geschil was of de btw op deze advies-kosten door de holding in aftrek kon worden gebracht. Het Hof was van mening dat dit niet het geval was, aan-gezien de holding de kosten niet doorbelaste aan de tus-senhoudster en bovendien geen recht op aftrek had, van-wege de afwezigheid van ondernemersactiviteiten.

### Werkwijze Belastingdienst

De Belastingdienst is de laatste tijd druk bezig met het actief onderzoeken of holdings recht op aftrek van btw hebben. De Belastingdienst stelt ondernemers in de gele-genheid een 'pre pro rata'-berekening te maken, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemersactivi-teiten en niet-ondernemersactiviteiten, om zo het recht op aftrek van btw te bepalen.

Dit onderscheid is geoorloofd op basis van jurispruden-tie van het Hof van Justitie: het arrest *Securenta*. In dit arrest is beslist dat alleen recht op aftrek van btw be-staat voor btw die betrekking heeft op ondernemers-activiteiten.

### Aanbeveling

Het is voor ondernemers die aandelen houden en daar-naast ondernemersactiviteiten verrichten van belang om door middel van de administratie aan te kunnen geven waaruit de activiteiten bestaan. De huidige instelling van de Belastingdienst brengt de nodige risico's met zich mee op financieel gebied. Hoe duidelijker een ondernemer in beeld heeft welke activiteiten exact door de onderneming worden verricht, des te eerder kan hierdoor worden be-paald hoeveel recht op aftrek van btw de ondernemer heeft.

Ook kan aan de hand van de aanwezige informatie wor-den vastgesteld hoe het beste kan worden gehandeld als de Belastingdienst specifieke vragen stelt. Aanbevolen wordt een 'pre pro rata'-berekening te maken, hoewel door de Belastingdienst ook ruimte wordt geboden om op andere manieren aan te tonen hoeveel recht op aftrek van btw een ondernemer heeft.

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

### Let op!

In situaties waarin een holding slechts een symboli-sche vergoeding voor haar prestaties ontvangt, vol-doet de holding niet meer aan de vereisten voor een economische activiteit en is deze dus niet aan te merken als ondernemer.