

Omzetbelasting, motorrijtuigenbelasting en belasting van personenauto's en motorrijwielen. Directeur-grotaandeelhouder en gevolgen Van der Steen arrest Hof van Justitie EG, zaak C-355/06

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 21 december 2007, nr. CPP2007/3160, Stcrt. nr. 1

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit gaat in op de gevolgen voor de heffing van omzetbelasting van directeuren-grotaandeelhouders naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie EG van 18 oktober 2007, nr. C-355/06. Het besluit bevat een goedkeuring voor de heffing van omzetbelasting, BPM en motorrijtuigenbelasting om de gevolgen van dit arrest te mitigeren.

1. Inleiding

Op 26 april 2002 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een directeur-grotaandeelhouder ondernemer is voor de werkzaamheden die hij tegen vergoeding verricht jegens de vennootschap waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit (nr. 35.775, V-N 2002/23.21). Op dit arrest is een aantal beleidsbesluiten gebaseerd. In het besluit van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M, worden de gevolgen van het arrest uiteengezet en in het besluit van 17 oktober 2002, nr. DGB 2002/5754M, is een aantal vragen beantwoord. In het besluit van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2801M, is ingegaan op de heffing van omzetbelasting met betrekking tot het privé-gebruik auto door een directeur grotaandeelhouder. Het Hof van Justitie EG heeft op 18 oktober 2007 (nr. C-355/06, Van der Steen, V-N 2007/48.19) een prejudiciële vraag over de btw-positie van de directeur-grotaandeelhouder beantwoord van het Gerechtshof te Amsterdam (uitspraak van 28 augustus 2006, nr. 04/3813, V-N 2006/45.13). Het antwoord van het Hof van Justitie luidt dat een natuurlijk persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap bindt en waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, zelf geen belastingplichtige is. In dit besluit wordt vooral ingegaan op de belangrijkste gevolgen van dit arrest.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet	Wet op de omzetbelasting 1968
DGA	Directeur-groootaandeelhouder
beschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L347)
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HR	Hoge Raad
btw	Omzetbelasting
mrb	Motorrijtuigenbelasting
bpm	Belasting van personenauto's en motorrijwielen

2. Gevolgen Van der Steen arrest

2.1. Gevolgen ondernemerschap voor loondienstwerkzaamheden DGA

Uit het Van der Steen arrest van het HvJ volgt dat de DGA vanaf 18 oktober 2007 niet meer als ondernemer kan worden aangemerkt voor de in loondienst jegens de vennootschap verrichte werkzaamheden. Dit brengt mee dat het arrest van de HR van 26 april 2002, nr. 35.775, en de daarop gebaseerde beleidsbesluiten van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M, en 17 oktober 2002, nr. DGB 2002/5754M, zijn achterhaald.

2.2. Gevolgen ondernemerschap DGA voor andere vergoedingen en werkkamer

Het is mogelijk dat de DGA van zijn vennootschap vergoedingen ontvangt voor andere dan de hiervoor bedoelde werkzaamheden. In algemene zin zal dan op basis van de feiten moeten worden beoordeeld of in een dergelijke situatie sprake is van ondernemerschap van de DGA. Zo volgt uit rechtspraak van het HvJ van 27 januari 2000, nr. C-23/98, Heerma, dat bijvoorbeeld sprake is van ondernemerschap als de DGA een opslagloods verhuurt aan de vennootschap, die de vennootschap gebruikt voor het opslaan van voorraad. Het kan ook voorkomen dat een DGA zijn werkzaamheden jegens de vennootschap waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit, op grond van een andere overeenkomst dan een arbeidsovereenkomst verricht (bijvoorbeeld op grond van een managementovereenkomst). Naar mijn mening volgt uit het Van der Steen arrest dat de DGA ook voor deze werkzaamheden geen ondernemer voor de heffing van omzetbelasting is als de DGA de werkzaamheden aan zijn vennootschap niet op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, maar op naam, voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de vennootschap verricht. In dit verband verwijs ik naar artikel 10 van de btw-richtlijn, in welk artikel de "onzelfstandigheid" niet is beperkt tot gevallen waarin sprake is van een arbeidsovereenkomst. Ook een andere juridische band dan een arbeidsovereenkomst tussen de DGA en zijn vennootschap kan leiden tot de conclusie dat de voor het ondernemerschap noodzakelijke zelfstandigheid en dus de omzetbelastingbelastingplicht ontbreekt (zie ook Rechtbank Arnhem, 10 augustus 2007, nr. AWB 06/2390). In de situatie dat de DGA een aparte

vergoeding ontvangt voor het gebruik van een werkkamer in zijn woning in het kader van zijn onzelfstandige werkzaamheden voor de vennootschap is geen sprake van ondernemerschap voor de btw-heffing (zie Hoge Raad 23 december 1998, nr. 33.766, V-N 1999/4.21).

3. Gevolgen ondernemerschap DGA in periode 27 april 2002 tot 18 oktober 2007

Uit vaste rechtspraak volgt dat het Van der Steen arrest terugwerkende kracht heeft (zie bijvoorbeeld HvJ EG, 30 maart 2006, zaak C-184/04). Aan de andere kant volgt uit het vertrouwensbeginsel/rechtszekerheidsbeginsel dat de Belastingdienst de eerder erkende ondernemerstatus van belastingplichtige (behoudens gevallen van misbruik en fraude) niet met terugwerkende kracht aan een persoon kan ontnemen (HvJ, 27 september 2007, Teleos, zaak C-409/04, rechtsoverweging 50, en HvJ 29 februari 1996, Inzo, C-110/94, rechtsoverweging 21 en HvJ, 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98). Mede gelet op HR 26 april 2002, nr. 35.775, en de kracht van gewijsde (HR 21 maart 2001, NJB 2001, p. 779, nr. 21), ben ik van mening dat de terugwerkende kracht geen effect sorteert in de periode tussen 26 april 2002 (datum arrest HR) en 18 oktober 2007 (datum arrest HvJ). In die periode is een DGA ondernemer voor zijn betaalde werkzaamheden aan de vennootschap als hij als zodanig heeft gehandeld.

4. BTW-gevolgen einde ondernemerschap DGA

In dit onderdeel beschrijf ik gevolgen van het einde van het ondernemerschap van de DGA in 2007 voor de situaties dat uit het Van der Steen arrest volgt dat de DGA geen ondernemer is. Daarbij is het mogelijk dat:

- a. de DGA tot 18 oktober 2007 zelfstandig ondernemer was en als zodanig is opgenomen in de administratie van de Belastingdienst;
- b. de DGA tot 18 oktober 2007 ondernemer was en als onderdeel is opgenomen van een fiscale eenheid omzetbelasting bestaande uit de DGA en één vennootschap waarvoor een beschikking is afgegeven door de Belastingdienst;
- c. de DGA tot 18 oktober ondernemer was en op grond van het beleidsbesluit van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M, mocht handelen als ware hij onderdeel van een fiscale eenheid omzetbelasting die bestond uit de DGA en één vennootschap;
- d. de DGA tot 18 oktober 2007 ondernemer was en als onderdeel is opgenomen van een fiscale eenheid omzetbelasting bestaande uit de DGA en meerdere vennootschappen waarvoor een beschikking is afgegeven door de Belastingdienst;
- e. de DGA tot 18 oktober 2007 ondernemer was en op grond van het beleidsbesluit van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M, mocht handelen als ware hij onderdeel van een fiscale eenheid omzetbelasting bestaande uit meerdere vennootschappen en de DGA.

4.1. Ad a(DGA zelfstandig ondernemer)

4.1.1. Afrekening einde ondernemerschap

Vanaf 18 oktober 2007 is de DGA over de vergoeding die hij ontvangt voor de door hem aan zijn vennootschap verrichte arbeidswerkzaamheden geen omzetbelasting verschuldigd. De DGA heeft geen recht op aftrek van voorbelasting voor aan hem in het kader van die werkzaamheden vanaf 18 oktober 2007 geleverde goederen of verrichte diensten.

Het einde van het ondernemerschap heeft tot gevolg dat eventueel aanwezige goederen, waarvoor eerder recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van belasting is ontstaan, op 18 oktober 2007 worden geacht te zijn geleverd in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel c, van de Wet (bedrijfsbeëindiging). Doel en strekking van dit artikel is te voorkomen dat goederen belastingvrij buiten de ondernemerssfeer terecht komen als aftrek van voorbelasting is genoten. Voor de maatstaf van heffing ter zake geldt de aankoopprijs of kostprijs van de goederen op het moment van de levering. Vanwege de bijzondere omstandigheid van het geval, keur ik goed dat het verschuldigde omzetbelastingbedrag mag worden berekend door overeenkomstige toepassing van de herziening van de voorbelasting van het desbetreffende goed (artikel 13a van de beschikking), waarbij die herziening een aanvang mag nemen in 2008. Voor goederen die zijn aangeschaft in 2007 mag de verschuldigde omzetbelasting op overeenkomstige wijze worden bepaald. Voorbeeld: woning aangeschaft op 1 januari 2006 voor € 500.000 (waarvan € 79.831 btw). Onttrekking 18 oktober 2007 is belast met btw. Verschuldigde btw is dan 8jaar/10jaar van € 79.831 btw = € 63.864.

Als de levering is vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet, moet herziening van de voorbelasting die toerekenbaar is aan de resterende herzieningsperiode (artikel 13a van de beschikking) in één keer plaatsvinden. Daarbij mag er van worden uitgegaan dat het goed vanaf 1 januari 2008 wordt gebruikt voor de vrijgestelde levering.

De belasting die ter zake van de levering op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel c, van de Wet, dan wel ter zake van de herziening van de voorbelasting, is verschuldigd, moet op aangifte worden voldaan over het aangiftetijdvak waarin 18 oktober 2007 valt. Ik keur goed dat deze belasting wordt voldaan over het laatste belastingtijdvak van 2007.

Als een goed in 2007 is gebruikt voor privé-doeleinden in de zin van artikel 4, tweede lid, van de Wet, is de DGA over dit gebruik tot 18 oktober 2007 omzetbelasting verschuldigd. Op grond van artikel 13, vierde lid, van de Wet, is die belasting verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar.

Doorleveringsfaciliteit

Het is mogelijk dat de DGA goederen die zich niet in het vermogen van de vennootschap bevinden, die bedrijfsmatig worden gebruikt en die door de DGA voor de btw-heffing zakelijk zijn geëtiketteerd, na 17 oktober 2007 wil leveren aan zijn vennootschap. Om een redelijke en eenvoudige btw-heffing te verzekeren, keur ik goed dat als de levering plaatsvindt na 17 oktober 2007 en voor 1 april 2008, de hiervoor beschreven heffing op grond van art. 3, derde lid, onderdeel c, van de Wet achterwege blijft indien de

vennootschap voor de btw-heffing ter zake van dat goed in de plaats treedt van de DGA. Dat wil zeggen dat de vennootschap in de toekomst btw voldoet over het privé-gebruik van die goederen over 2008 en volgende jaren, en bij doorverkoop btw in rekening brengt, tenzij een vrijstelling van toepassing is.

4.1.2. Betaling voor privé-gebruik

Als een goed in 2007 is gebruikt voor privé-doeleinden in de zin van artikel 4, tweede lid, van de Wet, is de DGA over dit gebruik tot 18 oktober 2007 omzetbelasting verschuldigd. Op grond van artikel 13, vierde lid, van de Wet, is die belasting verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar. Voor de aftrek van omzetbelasting ter zake van het houden van een auto die vanaf 1 januari 2007 mede voor privé-doeleinden van de DGA wordt gebruikt, geldt artikel 15 van de Beschikking, waarbij het privé-gebruik tot 18 oktober 2007 gecorrigeerd moet worden. Omdat de correctie een deel van het jaar beslaat kan gebruik worden gemaakt van de verhouding 290 dagen/365dagen (= 79% procent).

4.2. Ad b en c: DGA in fiscale eenheid met één werkmaatschappij

Voor de DGA die tot 18 oktober 2007 ondernemer was en als onderdeel is opgenomen van een fiscale eenheid omzetbelasting bestaande uit de DGA en één vennootschap gelden dezelfde gevolgen en goedkeuringen als hiervoor geschetst in onderdeel 4.1.1 en 4.1.2.

4.3. Ad d en e: DGA in fiscale eenheid met meerdere vennootschappen

4.3.1. Gevolgen uittreden DGA uit de FE

Een DGA kon vóór 18 oktober 2007 met de vennootschappen, waarvan hij (in)direct meer dan de helft van de aandelen bezit, een fiscale eenheid vormen als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet. Als de DGA door de werking van het arrest van het HvJ in ieder geval met ingang van 18 oktober 2007 niet meer kan worden aangemerkt als ondernemer, treedt hij per die datum uit de fiscale eenheid en is de fiscale eenheid vanaf die datum gewijzigd. Van een wijziging kan sprake zijn als de fiscale eenheid naast de DGA en de vennootschap waarvan de DGA meer dan de helft van de aandelen bezit, nog meer onderdelen kende, die samen met de vennootschap voldoen aan de voorwaarden voor de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet. Bij een wijziging van de fiscale eenheid worden goederen die zich in het vermogen van de DGA bevinden en waarvoor eerder recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van omzetbelasting is ontstaan, op 18 oktober 2007 geleverd in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de Wet. Ik keur goed dat deze belasting wordt voldaan over het laatste belastingtijdvak van 2007. Voor de maatstaf van heffing van deze gelijkgestelde levering geldt in beginsel de aankoopprijs of kostprijs van de goederen op het moment van de levering. Vanwege de bijzondere omstandigheden van het geval, kan het verschuldigde btw-bedrag voor investeringsgoederen worden bepaald door aan te sluiten bij de hiervoor beschreven regels voor de herziening van de voorbelasting.

Bij een wijziging van de fiscale eenheid waarbij alle goederen waarvoor btw-aftrek is ontstaan in het vermogen van de fiscale eenheid blijven, vindt geen levering plaats in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de Wet.

4.3.2. Bijzondere situaties

Het is mogelijk dat de DGA vóór 18 oktober 2007 goederen die zich aanvankelijk in zijn vermogen bevonden, heeft geleverd aan andere onderdelen van de fiscale eenheid, die na 18 oktober 2007 de fiscale eenheid vormen. In die gevallen is op 18 oktober 2007 geen sprake van een levering in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel a of c, van de Wet. De gewijzigde fiscale eenheid zal dan in voorkomende gevallen omzetbelasting moeten aangeven voor het privé-gebruik van die goederen door de DGA op grond van artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de Wet, of artikel 15 van de beschikking of het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

4.3.3. Privé-gebruik DGA

Als een goed in 2007 is gebruikt voor privé-doeleinden van de DGA in de zin van artikel 4, tweede lid, van de Wet, is de fiscale eenheid die is ontbonden op 18 oktober 2007 nog omzetbelasting verschuldigd over dit gebruik tot 18 oktober 2007. Op grond van artikel 13, vierde lid, van de Wet, is die belasting verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar.

De omzetbelasting die de ontbonden fiscale eenheid in aftrek heeft gebracht voor het houden van een auto die mede wordt gebruikt voor privé-doeleinden van de DGA tot 18 oktober 2007, kan naar analogie van artikel 15 van de beschikking worden gecorrigeerd in het laatste belastingtijdvak van 2007. Voor een auto die vanaf 1 januari 2007 mede voor privé-doeleinden van de DGA wordt gebruikt, kan voor de periode tot 18 oktober 2007 gebruik worden gemaakt van de verhouding 290 dagen/365dagen (= 79% procent).

5. Melding verbreking fiscale eenheid

Gelet op de bijzondere situatie die door het arrest wordt opgeroepen, hoeft de DGA voor de toepassing van artikel 43, eerste lid, van de Invorderingswet 1990, de inspecteur niet schriftelijk in kennis te stellen van die ontbinding of wijziging als de Belastingdienst eerder een beschikking voor die fiscale eenheid heeft afgegeven.

6. Administratieve verwerking Belastingdienst

Als de DGA als gevolg van het arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2007, nr. C-355/06, vanaf de datum van dat arrest geen ondernemer meer is en bij de Belastingdienst is opgenomen als zelfstandige ondernemer of als onderdeel van een fiscale eenheid, moet deze registratie worden beëindigd.

Op basis van informatie die zich in de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst bevindt, zal de Belastingdienst de nodige aanpassingen in

haar administratie doorvoeren nadat betrokken belastingplichtigen om nadere informatie is gevraagd over hun situatie. Dit zal gebeuren door middel van vragenbrieven. In gevallen waarin DGA's in het eerste kwartaal van 2008 onverhoopt geen vragenbrief ontvangen, moet de betreffende DGA de Belastingdienst zelf op de hoogte stellen van de gewijzigde situatie als hij niet langer aangemerkt kan worden als btw-ondernemer. Uiteraard bestaat er geen enkel bezwaar tegen als DGA's de Belastingdienst op eigen initiatief informeren over de wijzigingen die het gevolg zijn van het Van der Steen arrest. In verband met het grote aantal wijzigingen dat moet worden verwerkt, zal de aanpassing van de registraties van DGA's en fiscale eenheden in de administratie van de Belastingdienst (bijvoorbeeld bij wijzigingen van fiscale eenheden) tijd vergen. De Belastingdienst streeft er naar de wijzigingen zo spoedig mogelijk te verwerken. Met die verwerking zal, gelet op de omvang van de te verwerken mutaties, echter nog geruime tijd zijn gemoeid. Zolang de Belastingdienst de desbetreffende wijzigingen nog niet heeft verwerkt keur ik goed dat in de gevallen waarin de DGA deel uitmaakte van een fiscale eenheid die van rechtswege is ontbonden op 18 oktober 2007, de vennootschap aan haar fiscale verplichtingen mag voldoen via de aangifte van de fiscale eenheid.

7. Bestelauto's op naam van DGA en BPM/MRB

Een DGA kan in aanmerking komen voor de ondernemersregeling voor een bestelauto waarvan het kenteken op zijn naam was gesteld. De regeling houdt in dat er een vrijstelling voor de BPM geldt (tot 1 januari 2007 een recht op teruggaaf van BPM) en het lage bestelautotarief voor de motorrijtuigenbelasting. Voorwaarde voor toepassing van de ondernemersregeling is dat de bestelauto op naam staat van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet.

Indien een DGA als gevolg van het Van der Steen arrest geen btw-ondernemer meer is en een bestelauto op zijn naam heeft staan waarvoor de ondernemersregeling is toegepast vóór 18 oktober 2007, dan kan het kenteken van deze bestelauto op naam worden gesteld van de vennootschap waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit (indien deze vennootschap een btw-ondernemer is) of op naam van een andere btw-ondernemer. Als deze wijziging van de tenaamstelling plaatsvindt, dan keur ik goed dat deze wijziging wordt aangemerkt als de wijziging bedoeld in artikel 13a, vierde lid, van de Wet BPM, op voorwaarde dat aan de eisen van deze bepaling wordt voldaan. Dit betekent dat de DGA in die situatie geen rest-BPM hoeft te betalen. Goedgekeurd wordt ook dat voor de motorrijtuigenbelasting het tarief van artikel 24b Wet op de motorrijtuigenbelasting van toepassing blijft tot het moment van overschrijving.

Als het kenteken van de bestelauto niet wordt overgeschreven op naam van een btw-ondernemer, moet de DGA rest-BPM betalen, te berekenen naar de peildatum 18 oktober 2007, en is hij vanaf die datum de motorrijtuigenbelasting verschuldigd naar het tarief als bedoeld in artikel 24 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting (zonder verhoging).

Dezelfde goedkeuring geldt op overeenkomstige wijze als de DGA die in de administratie van de Belastingdienst is opgenomen als btw-ondernemer een bestelauto na 18 oktober 2007 op zijn naam zet.

In verband met de verwerkingstijd van de aanpassingen in de administratie van de Belastingdienst van DGA's die geen btw-ondernemer meer zijn, keur ik goed dat de wijziging van de tenaamstelling moet plaatsvinden binnen twee maanden nadat de Belastingdienst hem schriftelijk heeft laten weten dat hij geen btw-ondernemer meer is, en in andere gevallen uiterlijk vóór 1 juli 2009.

8. Slot en inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking op 18 oktober 2007. De beleidsbesluiten van 24 juli 2002, nr. DGB2002/3677M, en van 17 oktober 2002, nr. DGB 2002/5754M, hebben met ingang van 18 oktober 2007 hun belang verloren en worden ingetrokken. Deze beleidsbesluiten geven de gevolgen weer van het arrest van de Hoge Raad 26 april 2002, nr. 35.775 en bevatten dus geen zelfstandig interpretatief beleid over het ondernemerschap van de DGA en zijn dus in zoverre vanaf 18 oktober 2007 achterhaald. Het beleidsbesluit van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2801M inzake de heffing van omzetbelasting met betrekking tot het privé-gebruik auto door een directeur-grotaandeelhouder, behoudt zijn gelding met betrekking tot de gevallen waarin een DGA, ook na 17 oktober 2007, nog als ondernemer blijft handelen.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 21 december 2007.

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen.