

BTW-herziening betreffende de uitbreiding naar kostbare diensten

Conceptteksten tot aanpassing van artikel 13 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968

A. Voorgestelde wijziging

De Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A. Artikel 13 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, aanhef, wordt "In afwijking van" vervangen door: In aanvulling op.
2. In het eerste lid wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel b door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:
c. diensten, andere dan rechten als bedoeld in onderdeel a, waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.
3. In het tweede lid wordt "onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen" vervangen door "onroerende zaken, rechten waaraan deze zijn onderworpen en diensten als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, voor zover deze diensten betrekking hebben op een onroerende zaak". Voorts wordt "het goed" vervangen door: het goed of de dienst.
4. In het derde lid wordt "roerende zaken" vervangen door "roerende zaken en de in het eerste lid, onderdeel c bedoelde diensten, andere dan diensten als bedoeld in het tweede lid,". Voorts wordt "het goed" vervangen door: het goed of de dienst.

B. Artikel 13a, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef wordt "goederen" vervangen door "goederen of diensten". Voorts wordt "het goed" vervangen door: het goed of de dienst.
2. In de onderdelen a en b wordt "het goed" vervangen door: het goed of de dienst.

C. In artikel 14 wordt "goederen" vervangen door: goederen of diensten als bedoeld in artikel 13, eerste lid,.

B. Algemene toelichting

In de Nederlandse wet- en regelgeving voor de omzetbelasting (btw) is – conform de BTW-richtlijn 2006¹ - een regeling opgenomen over herziening van de vooraf trek van de btw in het geval het gebruik van een bedrijfsinvestering wijzigt. Die herzieningsregeling is van toepassing op onroerende zaken en roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven. Ter voorkoming van btw-gestuurd gedrag en om eventuele onduidelijkheid na jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie weg te nemen, wordt door de wijziging van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (UBOB 1968) de herzieningsregeling ook van toepassing op zogenoemde 'kostbare diensten'. Het gaat om diensten die kwalificeren als investeringsgoederen, bestaande uit door de ondernemer afgenomen diensten, waarop hij voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

In de herzieningstermijn wordt net als bij goederen een onderscheid gemaakt tussen diensten die betrekking hebben op een onroerende zaak en andere diensten. De herzieningstermijn bedraagt 10 respectievelijk 5 jaar. De wijziging treedt in werking met ingang van 2018 zonder een overgangsregeling.

C. Toelichting per artikel

Artikel X, onderdeel A (artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968)

Artikel 13 van de UBOB 1968 – dat is gebaseerd op artikel 15, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 – regelt de herziening van de aftrek van btw op de aanschaf van onroerende en roerende zaken. In een herziening van btw op de aanschaf van diensten, zoals de door het Hof van Justitie van de Europese Unie als investeringsgoed aangeduide verbouwingdienst van een onroerende zaak, was nog niet voorzien. Deze diensten worden ook wel aangeduid als kostbare diensten. Hierbij gaat het om investeringen die door hun duurzame aard en waarde niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven. In die zin verschillen deze diensten niet van de roerende en onroerende zaken waarvoor nu wel een herzieningsregeling geldt. Die diensten passen binnen de in BTW-richtlijn geboden mogelijkheid voor lidstaten om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven als investeringsgoederen te beschouwen². Met de opname van deze kostbare diensten in artikel 13 van de UBOB 1968 wordt hier nu in voorzien.

Net als bij de herziening van de btw op de aan de ondernemer geleverde goederen wordt ook voor deze diensten een onderscheid gemaakt naar diensten die betrekking hebben op onroerende zaken en overige diensten waarbij geldt dat de ondernemer hierop voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Daardoor volgen deze investeringen de herzieningsregels en -termijnen zoals opgenomen in artikel 13,

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347), Hoofdstuk 5.

² Artikel 190 van de BTW-richtlijn

tweede, respectievelijk derde lid, van de UBOB 1968. Ook voor deze investeringen in diensten is het moment van ingebruikname daarvan van belang. Als een dergelijke investering in jaar x in gebruik is genomen, wordt de aftrek herzien in elk van de daarop volgende negen respectievelijk vier boekjaren.

Artikel X, onderdeel B (artikel 13a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968)

De wijziging van artikel 13a van de UBOB 1968 is een noodzakelijk gevolg van de wijziging van artikel 13 van de UBOB 1968. Voor diensten die hebben bestaan uit bijvoorbeeld een verbouwing van een onroerende zaak zal dit betekenen dat het product van die dienst (de verbouwing) bouwkundig onderdeel is geworden van de onroerende zaak. Bij een in de tijd latere levering van die onroerende zaak zal dat inclusief de eerder verrichte verbouwing(en) zijn, waarbij elke eerdere verbouwingdienst het belastingregime van de levering van de onroerende zaak volgt. Voor de toepassing van genoemd artikel 13a van de UBOB 1968 zou dat in een voorkomende levering kunnen betekenen dat de herzieningstermijn op de oorspronkelijke onroerende zaak al is verstreken, maar de herzieningstermijn op de diensten die betrekking hebben op die onroerende zaak (bijvoorbeeld een verbouwingdienst) nog niet is beëindigd. Daarvoor dient dan nog een herziening van de aftrek van btw ter zake van die verbouwingdienst plaats te vinden. Voor een dergelijke verbouwingdienst aan een bestaande onroerende zaak geldt derhalve een eigen herzieningstermijn die los staat van die van de oorspronkelijke onroerende zaak. Dit geldt ook voor latere verbouwingdiensten, met voor elke (onder 13 van de UBOB 1968 begrepen) verbouwingdienst een eigen herzieningstermijn.

Als een kostbare dienst afzonderlijk, dat wil zeggen niet als bouwkundig onderdeel van een onroerende zaak, door de ondernemer aan een derde in eigendom wordt overgedragen binnen de herzieningstermijn, zijn de bestaande bepalingen van genoemd artikel 13a ook van toepassing op de overdracht (levering) van die dienst. Van een afzonderlijk te leveren dienst is bijvoorbeeld sprake bij specifiek voor de ondernemer ontwikkelde software.

Artikel X, onderdeel C (artikel 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968)

De grondslag voor artikel 14 van het UBOB 1968 is artikel 174, tweede lid, onderdeel a, van de BTW-richtlijn. Genoemd artikel 14 regelt dat de vergoeding die is ontvangen ter zake van de levering (het *afstoten*) van investeringsgoederen die in de onderneming zijn gebruikt, wordt uitgesloten van de berekening van de aftrek als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de UBOB 1968.

Door de uitbreiding van de herzieningsbepalingen met de zogenoemde kostbare diensten in artikel 13 van de UBOB 1968 is een invulling gegeven aan de mogelijkheid die artikel 190 van de BTW-richtlijn geeft om ook diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven als investeringsgoed te beschouwen. Deze uitbreiding dient ook door te werken in genoemd artikel 14. Naast goederen dienen daarom ook die diensten in de laatstgenoemde bepaling te worden opgenomen. Tegelijkertijd wordt de term *goederen* beperkt tot die goederen die alleen als investeringsgoed kunnen worden geduid, als bedoeld in artikel 13, eerste lid, van de UBOB 1968. Dit is in lijn met de bewoording van artikel 174, tweede lid, onderdeel a, van de BTW-richtlijn.

Hiermee worden alle door Nederland als investeringsgoed aangeduide goederen en diensten onder deze bepaling gebracht om pieken in de omzet door de verkoop van investeringsgoederen niet van invloed te doen zijn op de mate van aftrek die passend is bij de normale bedrijfsactiviteit van de ondernemer.