

Internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten

Graag wijzen wij u op ons commentaar bij deze conceptuitvoeringsbeschikking. Dit commentaar is ook gepubliceerd in Vakstudie Nieuws (V-N 2017/28.16).

Redactie Vakstudie Nieuws

Op 10 mei 2017 informeerde de Staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer over zijn voornemen om de herzieningsregeling uit te breiden tot kostbare diensten (Brief van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216, V-N 2017/26.4). Blijkens deze brief was het streven in de loop van 2017 een concept voor de uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten voor internetconsultatie vrij te geven. Welgeteld acht dagen heeft het geduurd, voordat dit streven is omgezet in een daad. Zoals wij in onze aantekening bij voormelde brief (V-N 2017/26.4) schreven, staat deze voortvarendheid in schril contrast met het tijdsverloop sinds de publicatie van het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met aanpassing op enkele onderdelen (Kamerstukken II 2004/05, 30061, nr. 2, V-N 2005/19.4) op 1 april 2005. In dit wetsvoorstel was de toepassing van de herzieningsregeling op kostbare diensten voorgesteld voor de gevallen dat sprake is van “een vervreemding van dergelijke diensten bij (in)direct gelieerde verhoudingen” (Kamerstukken II 2004/05, 30061, nr. 3, p. 16, V-N 2005/19.5). Die beperking tot gelieerde verhoudingen is losgelaten, omdat de voorgestelde uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten blijkens de toelichting niet alleen beoogt btw-gestuurd gedrag te voorkomen, maar ook het vergelijkbare – lees: goederen en diensten die door hun duurzame aard en waarde niet als lopende uitgaven worden geboekt, maar waarop over meerdere jaren wordt afgeschreven – fiscaal op dezelfde wijze te behandelen (het beginsel van de fiscale neutraliteit) en eventuele onduidelijkheid na jurisprudentie van het Hof van Justitie EU weg te nemen. De eerste twee redenen voor het uitbreiden van de herzieningsregeling tot kostbare diensten spreken naar onze mening voor zich. In deze aantekening beperken wij ons tot een toelichting op de laatstgenoemde reden en gaan wij in op de gevolgen van onderhavig voorstel voor de praktijk.

Wegnemen onduidelijkheid na jurisprudentie Hof van Justitie EU

De uitdrukkelijke mogelijkheid van art. 190 Btw-richtlijn (voorheen: art. 20 lid 4 tweede alinea, Zesde Richtlijn) om diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen voor de toepassing van de herzieningsregels als investeringsgoederen te beschouwen dateert van 13 augustus 2006 (art. 1 punt 6 van de Richtlijn 2006/69/EG, V-N 2006/46.13). Uit de toelichting van de Europese Commissie op deze bepaling volgt dat zij “ertoe strekt te verduidelijken dat de herziening van de btw-aftrek voor investeringsgoederen eveneens van toepassing kan zijn op diensten met een investeringskarakter” (Voorstel tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM (2005) 89 definitief, 2005/0019 (CNS)). Op grond van deze toelichting is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat het een “goed onderbouwd en verdedigbaar standpunt” is dat art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn (thans: art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn), op grond waarvan lidstaten voor de toepassing van de herzieningsregeling het begrip ‘investeringsgoed’ mogen definiëren, lidstaten de mogelijkheid biedt kostbare diensten voor de toepassing van de herzieningsregels als een investeringsgoed te beschouwen (Kamerstukken II 2004/05, 000361, nr. 7, p. 14-15, V-N 2005/35.19). Met andere woorden: ook zonder (thans) art. 190 Btw-richtlijn heeft een lidstaat de mogelijkheid de herzieningsregeling toe te passen op kostbare diensten.

Of art. 190 Btw-richtlijn slechts een verduidelijking is of niet, het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat de thans geldende herzieningsregeling van art. 13 e.v. Uitv.besch. OB 1968 geen betrekking heeft op (kostbare) diensten (HR 23 juni 1993, nr. 28962, BNB 1993/263, V-N 1993/2394, 33, HR 26 september 2003, nr. 38573, BNB 2003/354, V-N 2003/49.22 en HR 11 augustus 2006, nr. 42068, BNB 2007/71, V-N 2006/44.13). Ook in de toelichting op de onderhavige ter internetconsultatie aangeboden concepttekst wordt hiervan uitgegaan. Toch is niet geheel zeker of dit uitgangspunt

richtlijnconform is. De oorzaak van die onzekerheid is het arrest-X (HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10, BNB 2012/271, V-N 2012/40.14,4, H&I 2012/9.17).

In dit arrest heeft het Hof van Justitie EU de aanpassing van een zolder van een bedrijfsloods (een verbouwdienst) voor de vermogensetikettering aangemerkt als een investeringsgoed. Het Hof baseert dit oordeel (indirect) op de uitleg van het begrip ‘investeringsgoed’ voor de toepassing van de herzieningsregels. In de literatuur is daarom betoogd dat het X-arrest (ten minste de vraag oproept of het) met zich brengt dat de ruime uitleg van het begrip ‘investeringsgoed’ voor de vermogensetikettering ook geldt voor de toepassing van de herzieningsregels; zie onder meer L. Ketner en M.M.W.D. Merckx, ‘Dienst verbouwd tot investeringsgoed’, WFR 2013/1539 en M. van der Wulp, ‘Herbezinning op herziening, BtwBrief 2014/87. Door de herzieningsregeling uit te breiden tot kostbare diensten neemt de wetgever de (mogelijke) onduidelijkheid over de reikwijdte van het X-arrest voor de periode vanaf 1 januari 2018 weg. Voor de periode tot 1 januari 2018 blijft deze onduidelijkheid evenwel bestaan.

Belang voor de praktijk

Dat voor de voorgestelde uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten goede redenen zijn aan te voeren, laat onverlet dat deze uitbreiding ertoe leidt dat het bepalen van de gevolgen van een verkoop of exploitatie van een investeringsgoed voor de herziening van de btw-aftrek in de praktijk (nog) complexer wordt. Hierbij kan worden gedacht aan het in kaart brengen van de herzieningsverplichtingen die overgaan van de verkoper op de koper bij de overgang van een algemeenheid van goederen ex art. 37d Wet OB 1968. Ook het antwoord op de vraag of het bij de levering of de verhuur van ‘oude’ gebouwen wenselijk is wel/niet te opteren voor btw-heffing, wordt moeilijker te geven. Thans is het zo dat voor een kantoorpand met tien afzonderlijk te verhuren etages, per etage een afzonderlijke herzieningstermijn geldt. Door de uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten, zoals verbouwingen, kunnen per etage meerdere herzieningstermijnen gelden. Voor het bedrijfsleven – en zeker voor exploitanten van vastgoed – zal de uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten dan ook een aanzienlijke lastenverzwaring betekenen. Daarnaast betekent (het vasthouden aan) de aansluiting bij de afschrijvingsregels voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting dat elk (duurzaam) bedrijfsmiddel – goed of dienst – met een aanschafprijs van € 450 of meer voor de herzieningsregels afzonderlijk in aanmerking moet worden genomen. Om per btw-ondernemer een scala aan investeringsgoederen en -diensten met evenzoveel verschillende herzieningstermijnen te voorkomen, achten wij het vanuit praktisch oogpunt aan te bevelen de herzieningsregeling alleen toe te passen op investeringsgoederen en -diensten vanaf een bepaald drempelbedrag (bijv. € 10.000).