

Welkom bij
KPMG Meijburg & Co
Belastingadviseurs

Laatste nieuws

Nieuw beleid over btw-aftrekrecht

9-12-2011

Het Ministerie van Financiën heeft op 6 december 2011 beleid gepubliceerd over aftrek van btw op inkopen van goederen en diensten. Aan de orde komt onder andere hoe volgens het Ministerie van Financiën toerekening van btw op inkopen moet plaatsvinden aan vrijgestelde activiteiten en zogenoemde niet-economische activiteiten, zoals die door gesubsidieerde instellingen worden verricht.

Voor sommige sectoren worden nieuwe, gunstige goedkeuringen getroffen, bijvoorbeeld voor bibliotheken en lokale en regionale omroepen. Voor weer andere sectoren betekent het gepubliceerde beleid 'geen nieuws is goed nieuws', omdat het een voortzetting van al bestaand (gunstig) beleid betreft. Dat laatste geldt bijvoorbeeld voor reisbureaus, maatschappen en commanditaire vennootschappen. Sommige door het ministerie ingenomen standpunten zijn minder gunstig en volgens ons betwistbaar. Voorbeelden daarvan zijn de inperking van het bij samenwerking tussen vrijgestelde ondernemers gunstige leerstuk kosten voor gemene rekening en de btw-regels voor leegstaand vastgoed.

Het besluit bevat vooral belangrijke (want specifieke) informatie voor:

1. Bibliotheken
2. Ondernemersorganisaties
3. Reisbureaus
4. Verhuurders van vastgoed
5. Lokale en regionale omroepen
6. Onderwijsinstellingen
7. Samenwerkingsverbanden
8. Verenigingen van eigenaren

Het nieuwe beleid is echter ook van belang voor alle andere bedrijven en instellingen die een bijzondere btw-positie innemen, omdat ze naast btw-belaste activiteiten ook activiteiten ondernemen waartegenover geen opbrengst staat of waarvoor een btw-vrijstelling geldt. Denk hierbij aan gesubsidieerde instellingen.

Verder bevat het besluit beleidsregels over btw-aftrek die voor **alle** btw-belastingplichtigen van toepassing kunnen zijn, onder andere met betrekking tot:

- a) het verrichten van activiteiten waarvoor geen prijs is bedongen;
- b) de gedeeltelijke beëindiging en/of overdracht van ondernemingsactiviteiten;
- c) privégebruik van bedrijfsgoederen en 'vermogensetikettering';
- d) onderlinge kosten(ver)deling;
- e) te late facturering;
- f) schadeherstel;
- g) kosten en investeringen in verband met buitenlandse activiteiten.

Het besluit bevat beleid voor vele sectoren en heeft betrekking op uiteenlopende onderwerpen. Hieronder zijn op hoofdlijnen de belangrijkste zaken beschreven.

Specifieke regelingen/goedkeuringen

1. Bibliotheken: goedkeuring

De gratis uitleen van boeken aan kinderen beperkt het btw-aftrekrecht *niet*.

2. Ondernemersorganisaties (zoals winkeliersverenigingen en brancheorganisaties), 'BIZ-stichtingen' (bedrijfsinvesteringszones) en bedrijf- en productschappen: goedkeuring

Genoemde organisaties hebben gemeen dat ze op uiteenlopende wijze de belangen behartigen

Aangesloten bedrijven hebben dat recht veelal wél. Daarom wordt de genoemde ondernemersorganisaties onder bepaalde voorwaarden btw-afrek toegestaan, namelijk voor zover de aangesloten bedrijven via algemene contributies of bijdragen de organisatiekosten dragen en deze de btw op aangeschafte goederen en diensten zélf zouden kunnen afrekken.

3. Reisbureaus

Reisbureaus mogen aan hen berekende btw voor 96% afrekken, aldus het beleid. De resterende 4% wordt geacht toerekenbaar te zijn aan het afsluiten van verzekeringen. Het staat reisbureaus vrij hiervan af te wijken wanneer het wettelijke pro rata of het werkelijke gebruik van ingekochte goederen en diensten tot een voor hen gunstiger afrekpercentage leidt. Uiteraard moet dat worden beargumenteerd.

4. Verhuurders van vastgoed – leegstand van onroerende zaken

Er wordt onderscheid gemaakt tussen btw op aanschaf- en bouwkosten die gedurende tien jaar wordt herzien en btw op instandhoudingskosten. Volgens het besluit leidt leegstand *als zodanig* niet tot het moeten (terug)betalen van herzienings-btw. Dat is de btw die bij aanschaf of nieuwbouw werd afgetrokken. Leegstand leidt echter ook niet tot een (aanvullend) recht op afrek van de bij aanschaf *niet in afrek gebrachte btw*. Dat laatste lijkt ons betwistbaar.

Volgens een in het besluit gegeven voorbeeld leidt een periode van één jaar leegstand na twee jaar belast gebruik *niet* tot het moeten terugbetalen (herzien) van 10% van de btw die bij de aanschaf/ingebruikname in afrek is gebracht, ook niet als het onroerend goed *na* het derde jaar (alsnog) vrijgesteld wordt gebruikt. Maar volgens hetzelfde besluit moet leegstand van een pand dat in enig (boek)jaar zowel belast als vrijgesteld wordt gebruikt, worden genegeerd. Hierdoor moeten de aan het leegstaande gedeelte toe te rekenen kosten van aanschaf- of nieuwbouw-btw in verband met het gedeeltelijk vrijgestelde gebruik deels worden terugbetaald (herzien). Naar onze mening hinkt men zo op twee gedachten. Wij vinden het verdedigbaar dat leegstaande gedeelten van een onroerende zaak zijn bestemd belast te worden verhuurd, zodat daarvoor afrekkrecht bestaat (of ontstaat) *en blijft bestaan*. Wij zijn van mening dat dit ook geldt voor aan leegstaande gedeelten toerekenbare instandhoudingskosten. Volgens het ministerie moeten deze echter op basis van het algemene "pro rata" worden toegerekend, wat nadelig(er) kan uitpakken. Uiteraard moet de bestemming voor belast gebruik wel aannemelijk worden gemaakt.

5. Lokale en regionale omroepen

Het beleid voorziet in een standpunt met betrekking tot de wijze van toerekening van btw-voorbelaasting. Dat komt er kort gezegd op neer dat de belaste (voornamelijk reclame) opbrengsten mogen worden gedeeld door de totale opbrengsten en worden vermenigvuldigd met de btw op inkopen. Is er een tekort, dan moet de belaste opbrengst worden gedeeld door de totale kosten, en daalt het btw-afrekpercentage. De regeling bevat gedetailleerde(re) regels en voorbeelden. Het staat lokale en regionale omroepen vrij om, eventueel in afwijking van het door de Belastingdienst ingenomen standpunt, een beroep te doen op de wettelijke regels of rechtspraak indien deze gunstiger zouden uitvallen.

6. Onderwijsinstellingen en nieuwbouwprojecten: goedkeuring

Privaatrechtelijke onderwijsinstellingen mogen onder voorwaarden de zogenoemde integratielevering buiten toepassing laten. Dit is de btw-heffing die zich voordoet bij ingebruikneming van in opdracht van de instelling vervaardigde en voor het onderwijs bestemde onroerende zaken. De heffing komt veelal neer op een extra btw-last. Als van de integratielevering wordt afgezien, mag tijdens de bouw geen btw worden afgetrokken *en mag de grondslag (de stichtingskosten) niet worden opgeteld bij de belaste omzet die als uitgangspunt dient voor de pro rata btw-afrek op algemene kosten*. Met name de laatste voorwaarde is nieuw en van belang, omdat dit een risico kan zijn als de stichtingskosten achteraf toch worden betrokken in de pro-rata-afrekberekening.

7. Samenwerkingsverbanden, zoals maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen: goedkeuring

Aan een van de deelnemers (maten/vennoten) gefactureerde btw mag onder bepaalde voorwaarden op de btw-aangifte van het samenwerkingsverband worden afgetrokken. Het samenwerkingsverband treedt wat betreft btw-rechten en -plichten dan in de plaats van de deelnemer, bijvoorbeeld voor de toepassing van btw-herzieningsregels.

8. Verenigingen van eigenaren die niet zelf als btw-belastingplichtige optreden: goedkeuring

Het beleid strekt ertoe voor btw-(afrek)doeleinden als het ware door de vereniging heen te kijken en de leden-eigenaren onder bepaalde voorwaarden recht op btw-afrek toe te kennen in de mate waarin zij daarop zelf aanspraak kunnen maken en naar rato van hun financiële bijdrage.

Beleid dat geldt voor alle btw-belastingplichtigen

a) Activiteiten waarvoor geen prijs wordt bedongen

Hierbij valt vooral te denken aan gesubsidieerde activiteiten, zoals (wetenschappelijk) onderzoek. Worden deze verricht door een ondernemer die ook economische activiteiten verricht waarvoor een prijs wordt gerekend, dan hangt het ervan af of de totale btw-afrek wordt beperkt of niet. De afrek wordt niet beperkt als de niet-economische (doorgaans gesubsidieerde of gesponsorde) activiteiten nauw verband houden met de economische

activiteiten. Is dat niet het geval, dan moet de voorbelasting worden toegerekend en wordt de aftrek beperkt(er). Het besluit bevat hiervoor gedetailleerde regels.

b) Gedeeltelijke ondernemingsbeëindiging of -overdracht

De btw op hiermee verband houdende kosten is aftrekbaar voor zover daarop binnen het overgedragen of beëindigde ondernemingsgedeelte recht bestaat, dan wel bestond.

c) Privégebruik van bedrijfsgoederen en vermogensetikettering/overgangsregeling onroerend goed dat voor 1 januari 2011 tot het ondernemingsvermogen is gerekend

De betreffende beleidsregels zijn voornamelijk van belang voor ondernemers-eenmanszaken. De keuze voor (geheel of deels) 'ondernemingsvermogen' kan alleen bij roerende investeringsgoederen tot btw-aftrek leiden voor wat betreft het voor privédoeleinden bestemde gebruik. Bij privégebruik wordt vervolgens (jaarlijks) btw verschuldigd. Voor onroerende zaken bestaat geen recht op btw-aftrek (meer) voor zover deze voor privédoeleinden worden bestemd, ongeacht de mate waarin ze als ondernemingsvermogen zijn bestempeld (geëtiketteerd). De keuze voor geheel of gedeeltelijk ondernemingsvermogen kan echter ook bij onroerend goed van belang zijn voor de btw-positie bij toekomstige verkoop of latere wijzigingen in het gedeelte dat voor privé- of ondernemingsdoeleinden wordt gebruikt. Bij een eenmaal gemaakte keuze voor gedeeltelijk privé- en bedrijfsvermogen kan volgens het ministerie geen aanvullende aftrek (meer) worden geclaimd als het bedrijfsgebruik in verhouding toeneemt.

Het besluit bevat verder een nadere toelichting op (enkele begrippen uit) de eerder gepubliceerde overgangsregeling voor onroerend goed dat al voor 1 januari 2011 tot het ondernemingsvermogen is gerekend en waarvoor het oude regime nog geldt.

d) Onderlinge kosten(ver)deling: meer risico voor banken, verzekeraars, zorg- en onderwijsinstellingen en andere niet tot btw-aftrek gerechtigde samenwerkende partners

Bij verdeling van kosten volgens een vaste, van tevoren overeengekomen verdeelsleutel, volgens welke het risico van de kosten de deelnemers aangaat, is onder omstandigheden geen sprake van (door)berekening van een met btw te verhogen vergoeding voor een prestatie. Mede daarom werken niet tot btw-aftrek gerechtigde bedrijven en instellingen, zoals banken, verzekeraars en zorg- en onderwijsinstellingen, in voorkomende gevallen op die basis samen. Volgens het besluit moet de kostenverdeelsleutel echter voor de gehele samenwerkingsperiode worden vastgelegd, wil sprake kunnen zijn van een *onbelaste* kostenomslag. Deze voorwaarde verdraagt zich naar onze opvatting echter niet met de over kosten(ver)deling gewezen rechtspraak van de Hoge Raad. Daarin wordt deze eis niet gesteld. Dit is een belangrijke beleidswijziging voor samenwerkende bedrijven en instellingen die niet zijn gerechtigd tot btw-aftrek.

e) Te late facturering

Onder voorwaarden kan btw worden afgetrokken in het tijdvak waarin de (te laat uitgereikte) factuur wordt ontvangen. Voor de bepaling van het aftrekrecht wordt gekeken naar de periode waarin het geleverde goed of de ingekochte dienst is gebruikt.

f) Schadeherstel

Onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat de schadeveroorzakende ondernemer die opdracht geeft tot schadeherstel de btw mag aftrekken. Dat recht bestaat volgens de opvatting van het ministerie alleen voor zover de schadelijgende ondernemer recht op btw-aftrek heeft. Op die eis valt naar onze mening af te dingen.

g) Kosten en investeringen in verband met buitenlandse activiteiten

Er bestaat recht op aftrek van Nederlandse btw als de in het buitenland belastbare prestaties waarvoor kosten worden gemaakt of investeringen worden gedaan, in Nederland zouden zijn belast of *zouden kunnen worden belast*. Voor vastgoedverhuur in het buitenland gelden specifieke voorwaarden.