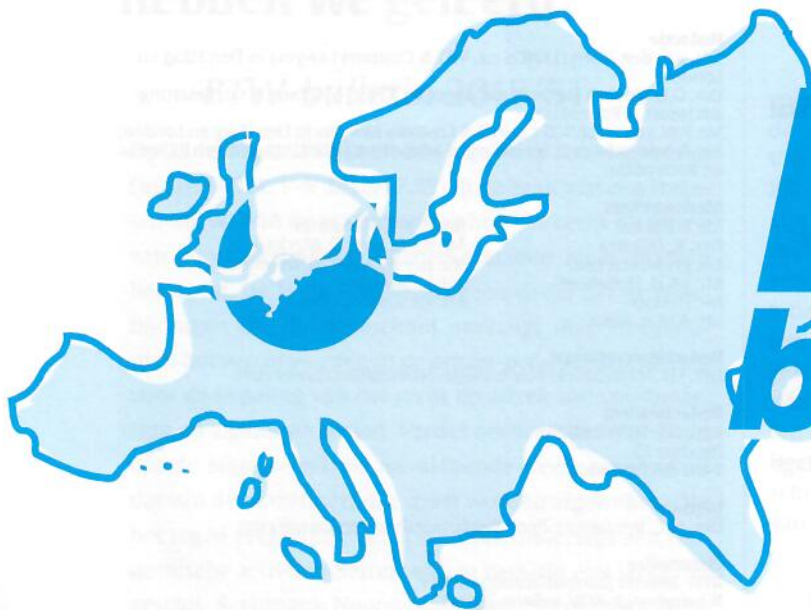


Rijksbijdragen en aftrekrecht hogeschool; wat hebben we geleerd?



# BTW bulletin

## **BTW-bulletin, nummer 7/8, 2018**

### **Rijksbijdragen en aftrekrecht hogeschool; wat hebben we geleerd?**

*Mw. mr. drs. I.H.T. Reiniers en mw. F.Y. Weeber MSc*

### **Voorsorteren op 9% btw**

*Drs. Klaas Dijkstra en mr. Iris Duinker*

### **Parkeren, btw en de ontwijkende rechter**

*Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen*

### **Internationale btw-actualiteiten**

### **Btw-actualiteiten**



## Voorsorteren op 9% btw

### BTW-bulletin 2018/52

Op 10 oktober 2017 presenteerde kabinet Rutte III het regeerakkoord 'Vertrouwen in de toekomst', waarin werd vastgelegd dat het kabinet het verlaagde btw-tarief van 6% met ingang van 2019 wil verhogen naar 9%. De verhoging van het lage btw-tarief komt waarschijnlijk terug in het Belastingplan 2019. Wanneer de Tweede Kamer en de Eerste Kamer vervolgens instemmen met dit voorstel in het Belastingplan 2019, zal de verhoging per 1 januari 2019 in werking treden. In dit artikel wordt bezien voor welke ondernemers deze voorgenomen verhoging gevolgen heeft en welke voorzorgsmaatregelen kunnen worden genomen om nadelen te voorkomen.

#### Kritiek

Vanaf het moment waarop de inhoud van het regeerakkoord bekend werd, is er veel kritiek geweest op de voorgestelde tariefsverhoging. Zo publiceerde MKB-Nederland een pamflet voor het van tafel vegen van het voorstel, met name vanwege de financiële en personele gevolgen van het voorstel voor diverse (MKB) branches. Het nadeel dat de tariefsverhoging teweegbrengt, kan volgens dit pamflet bijvoorbeeld voor de kappersbranche worden geraamd op 30 miljoen euro omzetverlies en het verlies van 800 banen.

Het kabinet heeft de verhoging van het btw-tarief gekoppeld aan een verlaging van de loon- en inkomstenbelasting (met andere woorden: een verlegging van belasting op arbeid naar een belasting op consumptie). De lasten voor burgers worden, op het gebied van de inkomstenbelasting, volgens het regeerakkoord verlaagd met ruim 6 miljard euro, in bewoordingen van het regeerakkoord:

*“vooral door de invoering van een tweeschijvenstelsel met een basistarief van 36,93% en een toptarief van 49,5%, een verhoging van de algemene heffingskorting en een per saldo verhoging van de arbeidskorting (...). Hierdoor gaan alle inkomensgroepen, maar vooral werkenden, en [sic] er de komende jaren op vooruit. Het inkomenspakket zorgt voor evenwicht tussen één- en tweeverdieners en maakt het – vooral voor werkenden met een middeninkomen – lonender om (meer) te werken.”*

Het effect staat, in onze optiek, in schril contrast met de doelstelling van het verlaagde btw-tarief. In Nederland werd het verlaagde btw-tarief vooral ingesteld om de btw-druk voor minder draagkrachtige personen te verzachten. Overigens concludeerde het Centraal Planbureau in 2014 dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief

niet doelmatig is en stelde het Centraal Planbureau voor de tarieven geleidelijk te unificeren. Een (terug)verlaging van het normale btw-tarief blijft voorlopig echter uit. Zeker is dat we nog verder van de doelstelling van het btw-tarief af zullen komen te staan, wanneer de inkomstenbelasting met name voor de meer draagkrachtige personen wordt verlaagd, terwijl de verhoging van het verlaagde btw-tarief met name zal worden gevoeld door de minder draagkrachtige personen.

Vooralsnog blijft het kabinet echter concluderen dat 'door het hele pakket aan maatregelen uit het regeerakkoord de koopkracht en daarmee de consumptie zal stijgen'.

#### Geen naheffing voor in 2018 al betaalde prestaties

Inmiddels heeft staatssecretaris Snel (op 7 juni jongstleden in de Tweede Kamer) aangegeven dat hij de gevolgen van de btw-verhoging voor het bedrijfsleven iets probeert te verlichten. Dit bericht komt een dag later dan het hiervoor genoemde pamflet van MKB Nederland. Snel heeft aangegeven dat meer sectoren last hebben van de maatregel dan gedacht, al kost de maatregel zelf volgens Snel geen geld.

Het nadeel van de maatregel zou dan met name liggen in de omstandigheid dat niet alle ondernemers de btw-verhoging nog kunnen doorberekenen in de door hen gehanteerde (en vaak reeds berekende) prijzen. Deze pijn wordt verzacht door de door Snel aangekondigde maatregel, dat de belastingdienst niet zal gaan naheffen op in 2018 betaalde prestaties die pas in 2019 gaan plaatsvinden. Deze aankondiging is bevestigd in een nieuwsbericht van 8 juni jongstleden op [rijksoverheid.nl](http://rijksoverheid.nl). Tickets voor concerten en sportevenementen die pas in 2019 plaatsvinden maar die dit jaar al worden betaald, zijn hierbij als voorbeeld genoemd, gevolgd door de opmerking:

*“Dit geldt voor alle goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is, zoals bijvoorbeeld ook stukadoor- en verfwerkzaamheden aan huis.”*

Kan er nu btw worden bespaard door toekomstige prestaties alvast vooruit te laten betalen? Het hiervoor genoemde nieuwsbericht lijkt hiertoe te leiden. Dit is bijzonder, aangezien de eerder ten aanzien van de tariefverhoging van 19% naar 21% getroffen overgangsmaatregelen nadrukkelijk aansloten bij het moment waarop de prestatie werd verricht. Op basis hiervan hebben wij de verwachting dat de hiervoor genoemde 'goedkeuring' van de staatssecretaris strikt moet worden uitgelegd en kijken wij met spanning uit naar de precieze bewoording van de overgangsmaatregelen die wij verwachten aan te treffen in het Belastingplan 2019.

#### Achteraf berekenen van (extra) btw

Een probleem waarmee een ondernemer wordt geconfronteerd, is dat op dit moment nog niet volledig zeker is

<sup>1</sup> Drs. Klaas Dijkstra en mr. Iris Duinker en zijn als specialist omzet- en overdrachtsbelasting verbonden aan DHK Tax & Legal.



dat het verlaagde tarief per 1 januari 2019 wordt verhoogd naar 9%. Hij kan daarom volgens de wet dit nieuwe percentage nog niet toepassen door het nu al in rekening te brengen.

Indien hij echter geen plicht heeft tot het uitreiken van een btw-factuur, omdat hij aan particulieren/niet-ondernemers presteert, kan hij wel zijn prijs (inclusief niet kenbaar gemaakte btw) al met het verwachte percentage van de verhoging aanpassen, al is het de vraag of dit qua concurrentie altijd haalbaar is. In situaties waarin het uitreiken van een factuur verplicht is, is dit niet mogelijk en moet met het op dat moment geldende tarief worden gefactureerd. Er is dan overigens alleen een financieel belang voor de ondernemer en (met name) zijn afnemer als deze afnemer geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Correctie van btw wordt, ingeval van een wetswijziging waaruit volgt dat de ondernemer meer of minder btw verschuldigd was, voorgeschreven door de artt. 52 (en 53) van de Wet OB 1968. Art. 52 Wet OB 1968 betreft de mogelijkheid voor de ondernemer om de door een wetswijziging meer verschuldigde btw te verhalen op de afnemer. Art. 53 Wet OB 1968 betreft de mogelijkheid voor de afnemer om de door een wetswijziging minder verschuldigde btw te verhalen op de leverancier/ondernemer.

Dat hiervoor een wettelijke basis bestaat, wil niet zeggen dat het in elke situatie eenvoudig of zelfs mogelijk is het verschil in btw te verhalen op de klant. Het door de staatssecretaris genoemde voorbeeld van de verkoop van concertkaartjes is een goed voorbeeld van een situatie waarin het alsnog berekenen van de (extra) btw niet eenvoudig en doorgaans niet van toepassing zal zijn. Voor doorlopende diensten zal de fiscus naar verwachting het standpunt innemen dat de vergoeding hiervoor moet worden toebedeeld aan perioden en worden belast naar het in die perioden geldende btw-tarief.

### Moment waarop de prestatie wordt verricht

Het vaststellen van het moment waarop een prestatie voor de btw wordt verricht is een volgend element waaraan aandacht zal moeten worden besteed voor de bepaling welk btw-tarief van toepassing is. Dit is naar onze verwachting ook het bepalende element zoals dat zal gelden voor de verwachte overgangsregeling.

Met name voor doorlopende prestaties (maar ook voor andere prestaties met een langere duur) zal van belang zijn wanneer de prestatie geacht wordt te zijn verricht. In het Besluit CPP2000/2738M, dat handelde over de tariefsverhoging voor het reguliere tarief van 17,5% naar 19%, werd ten aanzien van doorlopende prestaties genoemd dat het geen bezwaar ontmoette dat voor de facturering voor de doorlopende prestaties werd gesplitst in een periode waarvoor het oude tarief van toepassing was en de periode waarin het nieuwe tarief van toepassing was. Hierbij kon bijvoorbeeld de levering van elektriciteit, waarbij een splitsing op basis van de hoeveelheid geleverde elektriciteit voor en na de jaarwisseling niet goed mogelijk was, gesplitst worden naar tijdsgelang. Eenzelfde benadering kon volgens dit besluit worden gemaakt voor de ondeelbare of moeilijk splitsbare prestaties, zoals

die van belastingconsulenten, accountants, advocaten, notarissen, architecten en andere beoefenaren van vrije beroepen die hierbij te omschrijven zijn als 'zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht'. De periode waarover de prestaties worden verricht, kan zowel bepaald of onbepaald zijn. Op grond van de richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat doorlopende leveringen geacht worden ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid. Los hiervan is in paragraaf 13, lid 1, bijlage I bij het Besluit OB-BTW-14 bepaald dat bij doorlopende prestaties op de factuur de periode kan worden vermeld waarop de factuur betrekking heeft. Deze periode mag niet langer zijn dan een jaar. In het Besluit 2000/2738M werd aangegeven dat het geen bezwaar ontmoet dat de factuur wordt gesplitst.

Een ander belangrijk type diensten waarvoor zal moeten worden vastgesteld wanneer de prestatie wordt verricht en of bijvoorbeeld sprake is van deelleveringen, is het 'opleveren van werk' zoals het geval is bij het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal in oude woningen. Voor dergelijke aannemingsovereenkomsten is voor de bepaling van het tarief bepalend op welk moment het werk wordt opgeleverd. Bij een grote opdracht kan het daarom raadzaam zijn voor 1 januari 2019 het gedeelte van het werk dat op dat moment gereed is al op te (laten) leveren en dit goed te documenteren. Het treffen van een overgangsmaatregel is voor dit type prestaties passend en kan naar onze mening ook worden verwacht. Bij levering van goederen is het moment waarop de macht om als eigenaar over die goederen te beschikken ontstaat, bepalend voor het toepasselijke btw-tarief. In de praktijk zal het dan in het algemeen mogelijk zijn betaling van het nieuwe tarief te verzekeren. Wij voorzien geen overgangsmaatregelen voor dergelijke leveringen.

### Conclusies

Het is te verwachten dat per 1 januari 2019 het 6%-tarief wordt verhoogd naar 9%. Dit is geen 100% zekerheid, maar wel een waarschijnlijkheid.

Door de niet mis te verstane kritiek die op het plan om het verlaagde btw-tarief te verhogen is geuit, heeft de staatssecretaris op voorhand 'goedgekeurd' dat voor reeds in 2018 verrichte betalingen voor prestaties die pas in 2019 zullen worden verricht geen naheffingen zullen volgen. Dit werpt de vraag op of het wellicht juist zal lonen om nu alvast te factureren tegen 6% btw. Het ligt naar onze mening echter in de lijn der verwachting dat de staatssecretaris niet een dergelijk eenvoudig te beïnvloeden regeling zal willen toestaan. Hierdoor moet naar onze mening rekening worden gehouden met een beperktere formulering van de overgangsmaatregelen, naar verwachting in het Belastingplan 2019. Art. 95 Btw-richtlijn biedt de nationale wetgever de mogelijkheid 'passende overgangsmaatregelen' te treffen in situaties van tariefswijzigingen.

Voor de overgangsmaatregelen verwachten wij een set regels die vergelijkbaar is met de eerdere maatregelen zoals die golden voor de eerdere verhoging(en) van het reguliere btw-tarief. Naar onze verwachting zal het moment waarop de prestatie wordt verricht steeds bepalend



zijn, waarbij geldt dat de ondernemer (in ieder geval in theorie) de mogelijkheid zal hebben om de (extra) btw na te berekenen aan de klant, indien de prestatie op een moment na de tariefwijziging wordt verricht. Het is in dit verband wel nadrukkelijk van belang dat de ondernemer nagaat of zijn contracten met de afnemer hierbij nog belemmeringen veroorzaken!

Tot slot wijzen wij u nog op het praktische probleem dat een tariefswijziging altijd vereist dat de administratie c.q. het boekhoudsysteem tijdig op deze wijziging wordt ingericht.

De afnemer kan de btw na berekenen aan de klant, indien de prestatie op een moment na de tariefwijziging wordt verricht. Het is in dit verband wel nadrukkelijk van belang dat de ondernemer nagaat of zijn contracten met de afnemer hierbij nog belemmeringen veroorzaken!