

De aftrek van btw op investeringsgoederen herzien?

124

In de Nederlandse btw-praktijk is het thema 'vervaardiging' in relatie tot verbouwingen van onroerende zaken erg actueel. Met name het HR-arrest van 19 november 2010 (nr. 08/01021, V-N 2010/62.21), waarin het 'in wezen nieuwbouw'-criterium in de btw introduceert, heeft veel stof doen opwaaien. De conclusies van A-G Van Hilten van 9 juli 2012 (nr. CPG 11/00701, NTR 2012/2249) geven hier ook een goed beeld van. Of een verbouwing leidt tot een 'vervaardiging' kan voor de heffing van btw namelijk nogal wat uitmaken. Bij ingebruikneming van een nieuw vervaardigde onroerende zaak kan zich een integratieheffing voordoen, de levering binnen twee jaar na ingebruikneming is btw-belast en er geldt een herzieningsperiode van tien jaar. Leidt een verbouwing niet tot een vervaardiging, dan wordt deze verbouwing gezien als dienst en speelt dit alles niet. Op 19 juli 2012 (zaak C-334/10 (X), V-N 2012/40.14) heeft het HvJ een uitspraak gedaan, die op z'n minst een aantal vragen oproept omtrent bovenstaande 'klassieke' btw-behandeling van verbouwingen.

De zaak 'X'

De HvJ-uitspraak is eerder in *BtwBrief* aan de orde gesteld. Voor een uitvoerige beschrijving van de casus verwijzen wij naar dat artikel.² Kort gezegd gaat de zaak over een groothandel in autolakken, gedreven in de vorm van een vof. De twee firmanten in de vof hebben een bedrijfsloods aangeschaft die ze direct in het kader van hun groothandel zijn gaan gebruiken. In afwachting van de oplevering van een bedrijfswoning naast de loods, is een deel van de zolderetage van de loods geschikt gemaakt voor tijdelijke bewoning door de firmanten. In dit kader zijn onder andere twee dakkapellen en een portaal aangebracht. Ter discussie staat het recht op vooraftrek in verband met deze aanpassingen. De HR twijfelt over de uitkomst.³ Deze twijfel lijkt voort te komen uit de veronderstelling dat de aanpassingen aan de loods een (ingekochte) dienst betreffen, nu door de aanpassingen geen nieuw vervaardigde (onroerende) zaak is ontstaan. De vraag is dan of de btw-aftrek voor deze dienst afhankelijk is van het gebruik van het goed waarop de dienst

betrekking heeft (de loods), of dat de dienst als zodanig moet worden beschouwd voor wat betreft de aftrek.⁴

De HR overweegt in dit kader dat – gelet op het Bakcsi-arrest⁵ – de btw-aftrek in verband met de aanpassing niet afhankelijk is van de bestemming c.q. het gebruik van het investeringsgoed. Er moet 'uitsluitend gelet [...] worden op de bestemming en het gebruik van de diensten die tot aanpassing van de zolderetage hebben geleid'. Omdat de dienst is verricht met het oog op het privégebruik is btw-aftrek uitgesloten, is geen sprake van een '4-2-a dienst', maar kan ook niet worden herzien op het moment dat het privégebruik wordt beëindigd. Op deze manier wordt ook een moeilijke herzieningsberekening voorkomen voor goederen en diensten die met het investeringsgoed (de loods) worden vermengd.⁶

De HR lijkt niet helemaal content met deze uitkomst. De gemaakte kosten zien immers niet op gebruik of onderhoud, maar op duurzame aanpassingen aan de loods, die na afloop van het privégebruik (weer) volledig voor bedrijfsdoeleinden wordt aangewend. De HR gaat over tot het stellen van prejudiciële vragen.

De casus zou makkelijk(er) kunnen worden opgelost, wanneer het keuzevermogen ook geldt voor diensten (en voor niet-investeringsgoederen). Deze vraag was eerder aan het HvJ gesteld in de VNLTO-zaak. In deze zaak heeft A-G Mengozzi aangegeven dat dit keuzerecht alleen bestaat voor investeringsgoederen.⁷ De zaak werd toen echter op andere gronden afgedaan. Het HvJ had zich in deze zaak kunnen uitspreken over het keuzeregime voor diensten. Daarvan is het niet gekomen; het HvJ geeft een verrassende wending aan de zaak.

Investeringsgoederen

Volgens het HvJ vormen de aanpassingen (de dakkapellen en het portaal) op zich al een afzonderlijk investeringsgoed. Dat de aanpassingen duurzaam onderdeel zijn geworden van een ander investeringsgoed – de loods – doet daaraan niet af. De aanpassingen kunnen als gevolg tot het ondernemingsvermogen worden gerekend; het tijdelijk privégebruik wordt in dat geval aangemerkt als fictieve dienst.

Met het aanmerken van dergelijke aanpassingen als afzonderlijke investeringsgoederen, slaat het HvJ een weg in die we in Nederland (nog) niet kennen. Tot op heden werden bij verbouwingen van onroerende zaken over het algemeen drie mogelijkheden onderscheiden:

1 door de verbouwing ontstaat een volledig nieuw gebouw (art. 11-3-b Wet OB);

1 Cox is werkzaam bij CMS Derks Star Busmann te Amsterdam en Utrecht.

2 Tielemans, 'Tijdelijk wonen in de loods: en dat zonder btw', *BtwBrief* 2012/109.

3 HR 11 juni 2010, nr. 07/12617, *BNB* 2010/265, m.nt. Van Zadelhoff.

4 De Staatssecretaris van Financiën stelt de btw-aftrek ter zake van het herstel, onderhoud, verbeteren of verbouwen van investeringsgoederen afhankelijk van het gebruik van het investeringsgoed zelf. Zie het besluit van 25 november 2011 (Aftrek van omzetbelasting), nr. BLKB 2011/641M, onderdeel 5.2.6.

5 HvJ 8 maart 2001, zaak C-415/98 (Laszlo Bakcsi), *BNB* 2001/200, punt 33.

6 Zo ook A-G Mengozzi in zijn conclusie van 22 december 2008, zaak C-515/07 (VNLTO), punt 73.

7 Zie ook Hof Amsterdam 12 november 2009, nr. P07/00584, V-N 2010/14.25.

- 2 door de verbouwing ontstaat een zelfstandige nieuw vervaardigde onroerende zaak, naast het bestaande gebouw;
- 3 er is geen nieuw goed voortgebracht; de verbouwing is een dienst voor het bestaande gebouw.

Wanneer door een verbouwing niet een volledig nieuw goed is voortgebracht of het door de verbouwing vervaardigde goed zelfstandigheid ontbeert, wordt de verbouwing in de Nederlandse btw-praktijk en rechtspraak aangemerkt als een dienst. Dit blijkt al uit enkele klassiekers, zoals de arresten inzake het West-Indisch Huis, het noodtrappenhuis en het Oosterparkstadion.⁸ Het gevolg is onder meer dat geen integratieheffing volgt en dat de btw op de verbouwing niet wordt herzien.

Kennelijk is er nog een vierde variant! Een verbouwing van een onroerende zaak kan leiden tot aanpassingen die een eigen investeringsgoed vormen, ook al worden deze aanpassingen duurzaam onderdeel van de (verbouwde) onroerende zaak. Ondanks dat de aanpassingen duurzaam zijn opgenomen in een ander investeringsgoed, kunnen deze als afzonderlijk investeringsgoed een eigen leven leiden voor de btw.

Het HvJ motiveert dit oordeel niet zelf, maar verwijst slechts naar de overwegingen van A-G Kokott in haar conclusie van 1 maart 2012 (punten 59-63).

Volgens de A-G voldoen de dakkapellen en het portaal aan de wezenlijke elementen van de definitie van een investeringsgoed, te weten 'de duurzaamheid van het goed en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschaffingskosten'. Dat de aanpassingen deel uitmaken van een ander investeringsgoed (de loods) vindt de A-G niet van belang. A-G Kokott haalt overigens de omschrijving van een investeringsgoed aan die haar collega Mengozzi in de VNLTO-zaak heeft uiteengezet. A-G Mengozzi bepleitte nog – omwille de eenvoud – goederen die met een bestaand investeringsgoed worden vermengd, voor de btw-heffing niet afzonderlijk te beschouwen. Anders dan A-G Mengozzi, ziet A-G Kokott geen bezwaar wanneer binnen één gebouw verschillende investeringsgoederen zijn, waarmee rekening moet worden gehouden voor de toepassing van de btw.

Een gebouw, een gedeelte van een gebouw en een investeringsgoed in een gebouw

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming is belast met btw. Op dit moment ligt bij de HR een aantal zaken voor dat betrekking heeft op leveringen van gedeelten (appartementen) van een verbouwd gebouw. Hierbij speelt de vraag of de levering van de appartementen plaatsvindt binnen deze tweejaarsperiode, met andere woorden of sprake is van de levering van een 'nieuw' gebouw, of gedeelte van een gebouw.

A-G Van Hilten heeft inmiddels (voordat het HvJ de onderhavige uitspraak heeft gedaan) conclusie genomen in een aantal van deze zaken. Haar opvatting interpreteren wij, kort samengevat, zo dat nu het gebouw als geheel niet nieuw vervaardigd is, ook de appartementen niet nieuw vervaardigd zijn.

De vraag die de onderhavige uitspraak van het HvJ bij ons oproept is of de aanpassingen die in het gebouw zijn verricht en tot de appartementen hebben geleid, gezien kunnen worden als afzonderlijke investeringsgoederen. Het is goed voorstelbaar dat die constatering – eerder dan nu – de gevolgtrekking rechtvaardigt dat de appartementen (als nieuwe 'investeringsgoederen') worden aangemerkt als nieuwe gedeelten van een gebouw, onafhankelijk van de vraag of het gehele gebouw 'nieuw' is.

Helaas heeft A-G Van Hilten deze uitspraak van het HvJ niet kunnen betrekken in haar conclusie, nu deze van later datum is. Wellicht dat de HR deze zaak in zijn uitspraak trekt.

Herziening?

Het ogenschijnlijk gemak waarmee A-G Kokott en het HvJ de aanpassingen als afzonderlijke investeringsgoederen aanmerken, staat in schril contrast met de vragen die deze constatering bij ons oproept. Hoewel het in deze casus gaat om de definitie van het begrip 'investeringsgoed' in het kader van privégebruik in de zin van art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB (art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn), rijst de vraag of deze definitie ook geldt voor het begrip 'investeringsgoed' in andere bepalingen van de richtlijn en onze nationale wet.

A-G Mengozzi gaat in zijn conclusie in de VNLTO-zaak op deze vraag in. Zijn conclusie is dat het begrip 'investeringsgoed' in relatie tot art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn overeenkomt met de betekenis die het HvJ aan dit begrip heeft toegekend in relatie tot art. 20 Zesde richtlijn (herziening). Dat betekent naar onze mening dat wanneer aanpassingen kunnen kwalificeren als een 'investeringsgoed' in relatie tot privégebruik, in beginsel ook sprake is van een 'investeringsgoed' in het licht van de herzieningsbepalingen.⁹ Dat zou betekenen dat bij verbouwingen van onroerende zaken, veel eerder dan tot op heden het geval is in de Nederlandse praktijk, herziening aan de orde kan komen. Niet alleen wanneer de verbouwing heeft geleid tot een geheel nieuw vervaardigde onroerende zaak, maar ook zodra de verbouwing heeft geleid tot aanpassingen in de onroerende zaak die zelf kwalificeren als investeringsgoed. Bij de levering van een onroerende zaak, met het gebouw buiten de herzieningsperiode, zal dan ook moeten worden nagegaan of in de tien jaar voor overdracht nog afzonderlijke investeringsgoederen zijn aangebracht.

Hierbij moet worden opgemerkt dat de lidstaten het begrip 'investeringsgoed' voor toepassing van de herzieningsbepalingen zelf mogen invullen (art. 189 onder a Btw-richtlijn).

⁸ Respectievelijk HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243, HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, BNB 1992/44, en HR 11 februari 1998, nr. 33 031, V-N 1998/10.22.

⁹ Zie ook de conclusie van A-G Mengozzi, (reeds aangehaald), overweging 66 e.v.

Wij vragen ons af of de Nederlandse wetgever met art. 13 Uitv.besch. OB een verdere invulling aan het begrip 'investeringsgoed' heeft willen geven. De tekst van de Uitv.besch. OB sluit naar onze mening niet uit dat de wetgever de herziening heeft willen beperken tot onroerende zaken in civiel-juridisch opzicht. Een aanpassing die duurzaam onderdeel wordt van de onroerende zaak en zelfstandigheid ontbeert komt niet afzonderlijk voor herziening in aanmerking. Civiel-juridisch zal de aanpassing immers niet als afzonderlijke onroerende zaak worden aangemerkt.

Overigens merken wij in dit verband op dat A-G Jacobs in zijn conclusie bij de zaak Fischer Brandenstein al snel aanneemt dat investeringsgoederen die worden aangebracht aan een ander investeringsgoed, bijvoorbeeld banden die aan een auto worden gemonteerd, zelfstandige betekenis houden.¹⁰ Bij overbrenging van de auto naar privé is dan in zijn visie sprake van twee (fictieve) leveringen, namelijk een levering van de auto en een levering van de banden. En als een aangebracht investeringsgoed, bij de levering van het goed waaraan het is aangebracht, afzonderlijk in aanmerking moet worden genomen, waarom zou het dan voor de herziening niet afzonderlijk in aanmerking moeten worden genomen?

Levering of dienst?

Het feit dat aanpassingen als afzonderlijk investeringsgoed kunnen worden aangemerkt lijkt ook van invloed te (kunnen) zijn op de fiscale kwalificatie van de verbouwingsprestatie. Ook buiten de gevallen dat sprake is van de vervaardiging van een nieuw gebouw (of een nieuw zelfstandig deel van een gebouw), in de zin van art. 11-3-b Wet OB, zou – bij onroerende zaken – een btw-levering kunnen voorkomen in plaats van een dienst. Het is dan de vraag of het afzonderlijke investeringsgoed kan worden aangemerkt als onroerende zaak die wordt opgeleverd door de vervaardiger (art. 3-1-c), maar de verbouwingsovereenkomst kan ook worden aangemerkt als een overeenkomst tot het aanbrenge van (investerings)goederen aan een ander goed (art. 3-1-f). De fiscale kwalificatie van een prestatie – levering of dienst – zal waar het om onroerende zaken gaat overigens niet snel invloed hebben op het vaststellen van de plaats van prestatie of het toepasselijke tarief, maar het is naar onze mening niet uitgesloten dat deze van invloed is op de vraag of zich een integratieheffing voordoet.

Wanneer aanpassingen aan een investeringsgoed als 'zelfstandig' of 'eigen' investeringsgoed moeten worden beschouwd, ligt het voor de hand dat het bestemmen van dit (investerings)goed voor vrijgestelde prestaties een levering in de zin van art. 3-3-b Wet OB (integratielevering) is. Als het in de casus van het HvJ niet om een groothandel in verproducten ging, maar om een huisarts die in zijn bestaande bedrijfspand een nieuwe praktijkruimte had gemaakt of had laten maken (al dan niet met dakkapellen en een portaal), zou hij bij de ingebruikneming een integratielevering

verrichten. Een interessante vraag is dan wat tot de maatstaf van heffing behoort. Alleen de kostprijs van de aanpassingen zelf? Deze aanpassingen zelf zijn immers het investeringsgoed. Of ook de waarde van de bedrijfsruimte waarin de aanpassingen zijn aangebracht?¹¹ En wat gebeurt als de huisarts zijn bedrijfspand binnen twee jaar na ingebruikneming van de praktijkruimte verkoopt en levert? Moet de levering van de praktijkruimte gezien worden als de afzonderlijke btw-belaste levering van een gedeelte van een gebouw? Die conclusie voert onzes inziens te ver. Maar de toepassing van de integratielevering op het praktijkdeel impliceert naar onze mening dat bij een (belaste) levering van het (gehele) bedrijfspand op deze integratielevering herzien zou moeten worden.

Tot slot

De uitspraak van het HvJ in de zaak 'X' roept bij ons een aantal vragen op, vooral in relatie tot verbouwingen van en aanpassingen aan onroerende zaken. Tot voor kort dachten we hierbij altijd aan diensten, tot het moment dat de verbouwing (of de aanpassing) zo ingrijpend was dat daardoor een geheel nieuw goed tot stand werd gebracht. Nu is daar opeens het begrip 'investeringsgoed' en denk je als btw-specialist aan zaken die je zelfstandig kunt leveren, waarvan je de daarop drukkende btw kunt herzien en die vatbaar zijn voor integratieleveringen.

Maar hoe zit dat als zo'n investeringsgoed duurzaam onderdeel wordt van een ander investeringsgoed? Is dan nog ruimte voor een zelfstandige levering of integratielevering van het investeringsgoed? Kun je afzonderlijk herzien op een investeringsgoed dat duurzaam deel uitmaakt van een ander goed? Misschien zijn er nog andere relevante btw-aspecten waar we (nog) niet bij stil hebben gestaan. Wij zijn er nog niet uit.

¹⁰ Conclusie van 14 december 2000, gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99 (Fischer en Brandenstein).

¹¹ Volgens A-G Mazak, in diens conclusie van 11 september 2012, zaak C-299/11 (Gemeente Vlaardingen), kan de bestemming voor bedrijfsdoeleinden overigens niet meer dan eenmaal als levering onder bezwarende titel worden opgevat, anders ontstaat het risico van dubbele belasting en schending van de fiscale neutraliteit.