



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 15 juni 2017

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de “Conceptteksten tot aanpassen van artikel 13 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968” (hierna: het voorstel). Met dit voorstel is het de bedoeling om de btw-herzieningsregels uit te breiden naar zogenoemde ‘kostbare diensten’. Op 18 mei 2017 zijn geïnteresseerden door u uitgenodigd om te reageren op het voorstel. Met deze brief maken wij graag gebruik van deze mogelijkheid.

In paragraaf 1 worden eerst enkele algemene opmerkingen gemaakt, waarna de Orde in paragraaf 2 artikelsgewijs commentaar levert op het voorstel. De Orde houdt hierbij de volgorde en nummering van het voorstel aan. Daar waar een onderdeel niet genoemd is, heeft de Orde geen commentaar. De Orde sluit in paragraaf 3 af met een conclusie.

### **1. Algemene opmerkingen**

#### 1.1 Ratio van de beoogde wijzigingen

Uit de “IAK vragen” zoals gepubliceerd tezamen met het voorstel en de Kamerbrief van 10 mei 2017<sup>1</sup>, leiden wij af dat de aanleiding voor het voorstel tweeledig is. Enerzijds is het doel het wegnemen van een onevenwichtigheid in aftrek van btw bij de aanschaf van investeringsgoederen naar gelang het een goed of een dienst betreft. Anderzijds is met het voorstel beoogd om fiscale constructies tegen te gaan.

---

<sup>1</sup> Kenmerk: 2017-0000092216.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

Door uitbreiding van de bestaande herzieningsregels naar kostbare diensten worden belastingplichtigen geconfronteerd met een administratieve lastenverzwaring. Daarnaast zal bij verkooptransacties met betrekking tot een onderneming veel uitgebreider onderzoek moeten plaatsvinden naar het 'btw-verleden'. Door de toepassing van artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), neemt een koper immers de herzieningstermijnen van de overdrager over. Dit speelt bijvoorbeeld bij de overname van een reguliere onderneming maar ook bij de overname van een vastgoedportefeuille (verhuurd vastgoed). Niettemin is de vraag of dit onderzoek van de koper in de praktijk voldoende zal zijn, omdat de controleerbaarheid van de aanwezigheid van herzieningsverplichtingen op kostbare diensten voor de koper en de Belastingdienst zeer lastig zal zijn.

In dit verband merkt de Orde op dat naast de vermelde administratieve lastenverzwaring, belastingplichtigen geconfronteerd kunnen worden met de verplichting om eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting terug te betalen, maar ook gediend kunnen zijn met het voorstel, bijvoorbeeld in de situatie van een toenemend btw-belast gebruik van kostbare diensten gedurende de herzieningstermijn, waardoor eerder niet in aftrek gebrachte omzetbelasting alsnog terug kan worden gekregen.

De Orde verzoekt de Staatssecretaris om toe te lichten in hoeverre de administratieve lastenverzwaring voor belastingplichtigen wordt gerechtvaardigd door het beoogde doel van het voorstel in relatie tot het financiële belang dat met het voorstel gemoeid is. Tevens verneemt de Orde graag of het vermeende misbruik niet op andere wijze kan worden bestreden, bijvoorbeeld door toepassing van het leerstuk misbruik van recht.

In dit verband vraagt de Orde zich tevens af of de fiscale constructies waar de Staatssecretaris naar refereert niet worden veroorzaakt doordat in Nederland de duur van het eerste jaar van de herziening in Nederland varieert al naar gelang het moment van ingebruikname gedurende het boekjaar. Daardoor kan voor de herziening het eerste herzieningsjaar feitelijk uit slechts enkele maanden of zelfs enkele dagen bestaan. Volgens de Btw-richtlijn vangt het eerste herzieningsjaar aan op het tijdstip van eerste ingebruikname. Het is dan minder gemakkelijk om een groot voordeel te behalen door bijvoorbeeld een maand of een paar dagen een verbouwd pand btw-belast te verhuren om dit vervolgens het volgende boekjaar vrijgesteld te verhuren.

Een dergelijke korte herzieningsperiode in het boekjaar van ingebruikname zou kunnen uitnodigen tot fiscale constructies, ook na eventuele inwerkingtreding van het voorstel.

### 1.2 Wegnemen onduidelijkheden gewezen Europese jurisprudentie

Uit de toelichting op het voorstel maakt de Orde op dat het voorstel eveneens beoogt om eventuele onduidelijkheden na jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie weg te nemen. De Orde vraagt zich af of hiermee wordt bedoeld op het arrest Vof X<sup>2</sup> en in hoeverre dit arrest nog zelfstandige betekenis heeft nadat de uitvoeringsbesluit Wet OB 1968 (hierna: UBOB 1968) conform dit voorstel is aangepast. De Orde betwijfelt of het arrest Vof X volledig

---

<sup>2</sup> HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10 (Vof X).

is geïmplementeerd in de Nederlandse regelgeving. De Orde meent dat als dit voorstel wordt geïmplementeerd, eveneens het begrip investeringsgoed in de Wet OB 1968 en de UBOB 1968 moet worden uitgewerkt. De Orde verzoekt de Staatssecretaris om dit toe te lichten.

### 1.3 Inwerkingtreding per 1 januari 2018

Op grond van het voorstel treden de voorgestelde wijzigingen in werking op 1 januari 2018. De Orde merkt hierbij op dat belastingplichtigen een redelijke termijn gegeven moet worden om de financiële administratie en administratieve systemen overeenkomstig aan te passen. Derhalve benadrukt de Orde het belang om het voorstel zo spoedig mogelijk definitief te maken. Indien het voorstel pas in het najaar van 2017 gefinaliseerd kan worden, dan geeft de Orde in overweging om het voorstel pas per 1 januari 2019 in werking te laten treden of te voorzien in een overgangsregeling.

### 1.4 Ontbreken van een overgangsregeling

Uit de toelichting op het voorstel volgt dat de Staatssecretaris de voorgestelde wijzigingen in werking wil laten treden zonder dat wordt voorzien in een overgangsregeling.

De Orde denkt dat de Staatssecretaris beoogt om de voorgestelde regels uitsluitend van toepassing te laten zijn op kostbare diensten die op 1 januari 2018 of later aan de ondernemer worden verricht en waarvoor uitsluitend kosten met btw zijn gemaakt op 1 januari 2018 of later. Verwezen wordt naar de btw-tariefwijziging van enkele jaren geleden. Ook bij tariefswijzigingen in de btw wordt aangesloten bij het moment waarop de prestatie wordt verricht.

Een andere uitlegging van het voorstel, waarbij nog moet worden herzien op kostbare diensten die vóór 1 januari 2018 in gebruik zijn genomen of die vanaf 1 januari 2018 in gebruik worden genomen maar waarvoor al vóór 1 januari 2018 kosten zijn gemaakt, acht de Orde onwenselijk, aangezien dit de administratieve lasten voor belastingplichtigen onevenredig zou verzwaren. Bovendien klemt het dat belastingplichtigen ten aanzien van in het verleden aangegane verplichtingen geen rekening hebben kunnen houden met eventuele onvoorziene verhoogde btw-lasten (en overigens ook niet met onvoorziene btw-voordelen). Net zo min hebben belastingplichtigen die in het verleden een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 37d Wet OB 1968 hebben overgedragen of verkregen rekening kunnen houden met de invoering van deze herziening. Een voorbeeld ter illustratie van het vorenstaande. Een eigenaar heeft een pand in 2011 verbouwd. In datzelfde jaar heeft de eigenaar het pand btw-belast verhuurd. In 2016 is de btw-belaste verhuur geëindigd en wordt het pand vervolgens van btw vrijgesteld verhuurd aan een huurder. Omdat in 2016 geen sprake was van herziening van de btw op de verbouwingskosten uit 2011, hebben partijen geen afspraken gemaakt over de compensatie van de niet-aftekbare btw op die verbouwingskosten. Indien vanaf 2018 de btw op de verbouwingskosten uit 2011 toch herzien moet worden, leidt dit tot een ongewenst nadeel voor de eigenaar.

Om onduidelijkheid hierover weg te nemen, verzoekt de Orde de Staatssecretaris om het ontbreken van een overgangsregeling op de volgende twee punten te verduidelijken:

1. De voorgestelde regels zijn niet van toepassing op diensten die vóór 1 januari 2018 zijn verricht maar waarvan de herzieningstermijn op 1 januari 2018 nog niet is verstreken.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

2. De voorgestelde regels zijn niet van toepassing op diensten die op of na 1 januari 2018 zijn verricht, maar waarvoor reeds vóór 1 januari 2018 kosten met btw zijn gemaakt. In dit verband valt bijvoorbeeld te denken aan een voorgenomen verbouwing van een belastingplichtige waarvoor hij in 2015 kosten met btw heeft gemaakt vanwege het laten opstellen van voorbereidingsplannen.

### 1.5 Btw-compensatiefonds

In artikel 8 en 9 Uitvoeringsregeling Btw-compensatiefonds zijn tevens herzieningsregels opgenomen. De Orde vraagt zich af of in het verlengde van de aangekondigde herziening op kostbare diensten ook een aanpassing gaat komen van voormelde herzieningsregels voor het Btw-compensatiefonds.

## **2. Artikelsgewijs commentaar**

### 2.1 Onderdeel A.2, A.3 en A.4 (aanpassingen art. 13 UBOB 1968)

Uit onderdeel A2 volgt dat de btw-herzieningsregels worden uitgebreid met diensten waarop een ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij af zou kunnen schrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Met de wijziging van artikel 13 lid 2 UBOB 1968 wordt voorgesteld om diensten, voor zover deze betrekking hebben op onroerende zaken (hierna: onroerende investeringsdiensten), te herzien in negen boekjaren volgend op het boekjaar van eerste ingebruikname. Voor diensten andere dan bedoeld in artikel 13 lid 2 UBOB 1968 (hierna: roerende investeringsdiensten) wordt een herzieningstermijn van vier boekjaren volgend op het boekjaar van ingebruikname voorgesteld.

De Orde vraagt zich af of het afschrijvingsbegrip in de inkomsten- en de vennootschapsbelasting naar de mening van de Staatssecretaris naadloos aansluit bij de diensten die in artikel 190 van de Btw-richtlijn worden genoemd. De Orde meent dat de regels in de directe belastingen veelal ruimer zijn dan waar de Btw-richtlijn op doelt. Niet elke te activeren dienst heeft de kenmerken die doorgaans aan investeringsdiensten worden toegeschreven. Andersom zijn er eveneens kosten waar de Btw-richtlijn wel op lijkt te doelen, maar waarop voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting in beginsel niet mag worden afgeschreven (ter vergelijking buiten de dienstensfeer: bij een pand plus grond mag op de grond niet worden afgeschreven, terwijl voor de btw wel moet worden herzien op het pand én de grond). Als de Staatssecretaris niettemin meent aan te kunnen sluiten bij de begripsbepaling in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, constateert de Orde dat dit tot onduidelijkheden leidt en verzoekt de Staatssecretaris om de voorgestelde regels op dit punt te verduidelijken.

Voor de heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting bijvoorbeeld, wordt de mogelijkheid geboden om bepaalde kosten, zoals verbeteringskosten, te activeren (waarop dus in meerdere jaren wordt afgeschreven) en bepaalde kosten, zoals onderhoudskosten, direct ten laste van de winst te brengen (waarop dus niet wordt afgeschreven). Dit zou er toe kunnen leiden dat bijvoorbeeld een verbouwingdienst van circa € 5 miljoen, voor € 3 miljoen wordt geactiveerd (als zijnde verbeteringskosten) en voor € 2 miljoen direct ten laste van de winst wordt gebracht (als zijnde onderhoudskosten). De Orde vraagt zich af of in een dergelijk geval de btw-regels de regels voor de heffing van vennootschapsbelasting volgen, waardoor in het bovenstaand

voorbeeld de verbeteringskosten van € 3 miljoen de herzieningsbasis zouden vormen. Een dergelijke partiële benadering van één prestatie lijkt de Orde niet in lijn met het karakter van de btw.

Praktisch bezwaar bij deze aansluiting met de inkomsten- en vennootschapsbelasting ziet de Orde bij de volgende punten:

- Voor de kwalificatie onroerend/roerend sluiten de inkomsten- en vennootschapsbelasting aan bij het Burgerlijk Wetboek, terwijl voor de btw een unierechtelijk begrip onroerend van toepassing is;
- Het is mogelijk dat voor de btw al herzien zou moeten worden terwijl het voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting nog niet vaststaat of en in hoeverre op de desbetreffende kosten afgeschreven moet worden;
- Hoe dient te worden omgegaan met de afschrijvingsbeperking voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting
- In hoeverre werken de regels in de inkomsten- en vennootschapsbelasting door op de voorgestelde herzieningsregels? Als voorbeeld: een box 3 IB-ondernemer die een onroerende zaak verhuurt mag niet afschrijven. Betekent dat, dat bij deze belastingplichtige geen herziening van toepassing is als hij kostbare diensten afneemt voor de verhuurde onroerende zaak?

Gezien de hierboven vermelde onduidelijkheden en praktische bezwaren moedigt de Orde aan een eigen begrip voor kostbare diensten te introduceren voor de heffing van de btw.

Daarnaast is volgens de Orde onvoldoende duidelijk af te leiden welke typen kosten precies tot de herzieningsbasis dienen te worden gerekend. Betreffen dit alleen de aanschaffingskosten (zoals bijvoorbeeld de aanneemsom voor een verbouwing, architect en voor bouwbegeleiding) of dienen eventuele bijkomende kosten (zoals kosten van een makelaar) eveneens tot de herzieningsbasis te worden gerekend? En maakt het in verband hiermee nog verschil indien een belastingplichtige de benodigde verbouwingsdienst inkoopt bij één aannemer, of dat de belastingplichtige de verschillende elementen inkoopt bij meerdere partijen?

De Orde vraagt zich af of één investeringsdienst gesplitst kan worden in meerdere roerende en onroerende investeringsdiensten. Te denken valt aan een kwalificerende verbouwingsdienst die zowel uit roerende als onroerende elementen bestaat. Dient in een dergelijk geval de verbouwingsdienst te worden gesplitst in een deel waarop een herzieningstermijn van 10 boekjaren (inclusief het jaar van ingebruikname) van toepassing is en een deel waarop een herzieningstermijn van 5 boekjaren (inclusief het jaar van ingebruikname) van toepassing is, of is op de gehele verbouwingsdienst een btw-herzieningstermijn van 5 of 10 boekjaren (inclusief jaar van ingebruikname) van toepassing?

Verder merkt de Orde op dat afschrijving binnen de inkomsten- en vennootschapsbelasting reeds kan plaatsvinden vanaf een investeringsbedrag van €450 (dat wil zeggen € 94,50 aan btw indien met een investeringsbedrag exclusief btw wordt gerekend). De Orde acht het niet wenselijk om op diensten te herzien die een geringe aanschafwaarde hebben omdat de additionele administratieve lasten voor belastingplichtigen van deze herziening niet in verhouding staan tot

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.* 5

het btw-bedrag waar het om gaat. Volgens de Orde zou een oplossing hiervoor kunnen zijn om een drempelbedrag te introduceren voor diensten die binnen het bereik van de btw-herzieningsregels vallen. In bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk wordt reeds een dergelijk drempelbedrag gehanteerd (voor onroerende zaken is dit drempelbedrag GBP 250.000).

Tot slot vraagt de Orde zich af hoe toerekening van voorbelasting dient plaats te vinden ten aanzien van onroerende investeringsdiensten in het licht van de unit- en complextheorie. Te denken valt bijvoorbeeld aan een onroerende investeringsdienst van € 1.000 (dat wil zeggen € 210 aan btw) ten behoeve van een specifieke verdieping bestaande uit drie units van een bedrijvenverzamelgebouw dat uit meerdere verdiepingen bestaat. Dit bedrijfsverzamelgebouw bevindt zich nog in de herzieningstermijn en de complextheorie is van toepassing. Op dit punt verzoekt de Orde de Staatssecretaris om verduidelijking. Aansluiting bij de unittheorie zou een aanzienlijke administratieve last voor belastingplichtigen met zich brengen aangezien in dat geval per unit de herziening (€ 70 aan btw) zou moeten worden bijgehouden.

## 2.2 Onderdeel B.1 en B.2 (aanpassingen art. 13a UBOB 1968)

Indien de voorgestelde wettekst van artikel 13a UBOB 1968 zou worden gevolgd, dan zou dit er toe leiden dat diensten worden “geleverd”. In algemene zin merkt de Orde op dat naar Nederlandse maatstaven diensten worden “verricht” en goederen worden “geleverd”. Derhalve acht de Orde de voorgestelde tekst niet geheel zuiver geformuleerd en wordt de Staatssecretaris verzocht om de voorgestelde wettekst op dit punt aan te passen.

Daarnaast vraagt de Orde zich af of in de voorgestelde tekst van artikel 13a UBOB 1968 wel de situatie wordt onderkend waarin een dienst (bijvoorbeeld een verbouwingdienst) een onderdeel is van een ander investeringsgoed (het pand dat is verbouwd) aangezien wordt gesproken van ‘goederen of diensten’. Wanneer in het voorbeeld van de Orde het verbouwde pand wordt geleverd, is naar de mening van de Orde sprake van één levering van een goed, waarbij het voorgestelde artikel 13a UBOB 1968 dan voorschrijft dat moet worden herzien op dat goed (en niet op de verbouwingdienst die daarvan onderdeel uitmaakt). Naar de mening van de Orde dient de tekst van deze bepaling op dit punt te worden verduidelijkt.

De Orde leidt uit de artikelsgewijze toelichting op het voorstel af dat verbouwingdiensten een eigen btw-herzieningstermijn hebben die los staat van de btw-herzieningstermijn van de onroerende zaak waarop de verbouwing betrekking heeft. Tevens is in de artikelsgewijze toelichting opgemerkt dat bij een latere levering van de onroerende zaak, de verbouwingdienst het belastingregime van de levering van de onroerende zaak volgt.

Hieruit leidt de Orde af dat een eenmalige herziening van de in aftrek gebrachte btw op een verbouwingdienst alleen kan worden voorkomen indien partijen opteren voor een btw-belaste levering van de onroerende zaak waarop de verbouwing betrekking heeft. Immers, de Wet OB 1968 voorziet niet in de mogelijkheid om te opteren voor een btw-belaste ‘levering’ van kostbare diensten zoals een verbouwing.



Deze uitkomst acht de Orde onwenselijk. Bij de levering van een ‘oude’ onroerende zaak waarvoor geen herzieningstermijn loopt zal een koper veelal niet bereid zijn om mee te werken aan de optie voor een btw-belaste levering van de (gehele) onroerende zaak om herziening van btw op een kostbare dienst te voorkomen. Te denken valt aan een MKB-ondernemer die een ‘oude’ onroerende zaak in eigendom heeft ter waarde van € 8 miljoen en deze laat opknappen. De kosten die de MKB-ondernemer hiervoor maakt zijn € 2 miljoen + € 420.000 btw. Na 5 boekjaren besluit de MKB-ondernemer om de onroerende zaak te verkopen voor € 9 miljoen (exclusief btw) aan een koper die de onroerende zaak voor btw-belaste handelingen gaat gebruiken. De MKB-ondernemer zal in dat geval € 210000 van de in aftrek gebrachte btw op de verbouwdienst in één keer moeten herzien in het belastingtijdvak van levering, tenzij partijen opteren voor een btw-belaste levering van de onroerende zaak. Koper zal hier niet graag aan mee willen werken, omdat in dat geval een nieuwe btw-herzieningstermijn aanvangt van circa 10 jaar (voor een btw-bedrag van € 1.890.000) terwijl de onroerende zaak zich niet meer in de btw-herzieningstermijn bevindt. Dit nadeel voor koper weegt mogelijk niet op tegen een eenmalige btw-herziening van € 210.000 bij verkoper. Verkoper zal deze btw waarschijnlijk wel doorberekenen in de verkoopprijs van het pand waardoor btw over btw verschuldigd wordt.

Dit levert ongewenste cumulatie van btw op, wat volgens de Orde in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Dit terwijl de onroerende zaak in bovenstaand voorbeeld na levering weer voor btw-belaste handelingen wordt gebruikt en dus in de btw-belaste keten blijft. Tevens voorziet de Orde dat de voorgestelde btw-regels de verhandelbaarheid van onroerende zaken en transformaties van onroerende zaken zouden kunnen belemmeren.

Marktpartijen zullen immers niet bereid zijn om te opteren voor een btw-belaste levering van een onroerende zaak waarvan de herzieningstermijn reeds is verlopen. In dit verband draagt de Orde twee (mogelijke) oplossingen aan:

1. Artikel 188 lid 2 van de Btw-richtlijn biedt lidstaten ruimte om af te zien van herziening van btw indien de afnemer een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de btw in aftrek mag worden gebracht. Voor belastingplichtigen die de investeringsgoederen niet uitsluitend voor btw-belaste handelingen gebruiken biedt dit echter geen uitkomst. Dit kan onredelijk uitpakken voor belastingplichtigen die investeringsgoederen niet uitsluitend maar wel gedeeltelijk voor belaste handelingen gebruiken, omdat in die gevallen artikel 188 lid 2 van de Btw-richtlijn niet kan worden toegepast;
2. Artikel 11 lid 1 onderdeel a sub 2 Wet OB 1968 zou uitgebreid kunnen worden zodat het mogelijk wordt gemaakt om te opteren voor een btw-belaste ‘levering’ van kostbare diensten die tevens kwalificeren als ‘investeringsgoederen’ in de zin van de Btw-richtlijn (zie het arrest Vof X). De Orde benadrukt dat het percentage van aftrekgerechtigd gebruik door de koper niet noodzakelijkerwijs gelijk hoeft te zijn aan de percentages<sup>3</sup> die thans worden gehanteerd voor de optie voor een btw-belaste levering van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a sub 2 Wet OB 1968 jo. artikel 6 UBOB 1968, maar ook lager kunnen zijn.

---

<sup>3</sup> Van 90% en in sommige gevallen 70%.

Deze oplossingsmogelijkheid biedt volgens de Orde een redelijkere uitkomst ten opzichte van de oplossing genoemd onder 1 hierboven, omdat deze nauwkeuriger aansluit bij het werkelijke btw-aftrekgerechtigd gebruik van onroerende zaken.

Overigens zou een andere praktische oplossing kunnen zijn om de overname van de resterende herzieningstermijn door de koper mogelijk te maken (zoals ook aan de orde is bij een overdracht van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 37d Wet OB 1968).

### 2.3 Onderdeel C (aanpassingen art. 14 UBOB 1968)

De Orde merkt op dat op grond van artikel 190 van de Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid hebben om diensten, die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen te beschouwen. De Orde twijfelt echter of de voorgestelde wijziging van artikel 14 UBOB 1968 in overeenstemming is met de Btw-richtlijn nu de beoogde wijziging volgens de Staatssecretaris haar grondslag kent in artikel 174 lid 2 onderdeel a van de Btw-richtlijn. Artikel 190 van de Btw-richtlijn lijkt deze ruimte echter niet te bieden nu dit artikel uitsluitend de mogelijkheid biedt om diensten als investeringsgoederen te beschouwen voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191, en dus niet op artikel 174 lid 2 onderdeel a van de Btw-richtlijn.

## **3. Slot**

De Orde heeft in dit commentaar een aantal principiële bezwaren tegen het voorstel geuit. De Orde meent dat onduidelijk is of de lasten van de voorgestelde regeling opwegen tegen de (financiële) baten (reparatie van fiscale constructies). Daarnaast is de voorgestelde regeling niet richtlijnconform nu de begripsbepalingen uit de directe belastingen niet naadloos aansluiten bij de Btw-richtlijn. Verder meent de Orde dat als dit voorstel wordt geïmplementeerd eveneens het begrip investeringsgoed in de Wet OB 1968 en de UBOB 1968 moet worden geïmplementeerd om de Nederlandse regelgeving aan te laten sluiten bij de Btw-richtlijn.

De Orde waardeert dat de voorgenomen uitbreiding in consultatie is gebracht en verzoekt nadrukkelijk om het voorstel in de huidige vorm te heroverwegen op basis van voornoemde punten.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen