

Welke gevolgen heeft de btw-verhoging van 19% naar 21% voor u?

Op 1 oktober 2012 wordt het algemene btw-tarief verhoogd van 19% naar 21%. Dit is eerder bekendgemaakt in de Voorjaarsnota van 25 mei 2012 en het Wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013. Dat wetsvoorstel is inmiddels door het parlement aangenomen. Vanwege de tariefverhoging zal de facturering van ondernemers moeten worden aangepast. Aangezien iedereen met de tariefverhoging te maken krijgt, zetten wij in deze brief de belangrijkste gevolgen voor u op een rij.

Wanneer gaat de tariefverhoging in?

Het moment waarop de prestatie door een ondernemer wordt verricht, is beslissend voor de toepassing van het btw-tarief. Het tijdstip van uitrekenen van de factuur is dus niet van belang. Een levering of dienst die wordt verricht vóór 1 oktober 2012 is belast met 19% btw, ook al wordt de btw over die prestatie pas na 1 oktober 2012 verschuldigd. Vanaf 1 oktober 2012 geldt het 21%-tarief.

Hoe om te gaan met vooruitfacturering?

Als gedeeltelijk is vooruitbetaald voor de levering van een roerende zaak die plaatsvindt na 30 september 2012, geldt uiteindelijk over de hele prijs het tarief van 21%. Er is geen overgangsregeling voor roerende zaken getroffen (voor onroerende zaken is dat wel het geval, zie verderop in deze brief). Overigens is de ondernemer op basis van art. 52 Wet op de omzetbelasting 1968 gerechtigd om de tariefstijging aan zijn afnemer door te berekenen. Een hiermee strijdige afspraak is zelfs nietig. Voor prestaties die ondernemers verrichten na 30 september 2012 is goedgekeurd dat al vóór 1 oktober 2012 wordt gefactureerd naar het btw-tarief van 21%. Dit om te voorkomen dat aanvullende facturen voor het verschil tussen 19% en 21% moeten worden uitgereikt.

Welke rubriek van de btw-aangifte is van toepassing?

Bij facturering vóór 1 oktober 2012 tegen het 21%-tarief moet de verschuldigde btw worden opgenomen in de btw-aangifte in rubriek 1c. Mocht dit problematisch zijn, dan wordt goedgekeurd dat de btw wordt aangegeven onder rubriek 1a (nu nog 19%). Vanaf 1 oktober 2012 moet het algemene tarief van 21% onder rubriek 1a worden opgenomen.

Welk tarief is van toepassing bij doorlopende prestaties?

Bij doorlopende prestaties die zijn aangevangen vóór 1 oktober 2012 en die eindigen na 30 september 2012 moet voor toepassing van het btw-tarief een splitsing worden gemaakt. Bij doorlopende prestaties kunt u denken aan: licenties, verhuur, ict-diensten, sommige (onderhouds)werkzaamheden in de bouw en abonnementen op leveringen van gas, elektriciteit, water en telecommunicatiediensten. Voor het deel van de doorlopende prestaties dat plaatsvindt na 30 september 2012 geldt het 21%-tarief en zal dus in principe een aanvullende factuur moeten worden uitgereikt.

Overgangsregeling onroerende zaken

Voor onroerende zaken is een overgangsregeling getroffen. Deze overgangsregeling ziet onder meer op de vóór 1 oktober 2012 gesloten koop- en aannemingsovereenkomsten voor onroerende zaken die voor deze datum nog niet zijn opgeleverd en waarbij de vergoeding in termijnen wordt betaald. Voor reeds vóór 1 oktober 2012 vervallen bouwtermijnen geldt het 19%-tarief.

Termijnen die op of na 1 oktober 2012 vervallen zijn belast met 21%. Een onderdeel van een bouwovereenkomst waarbij in termijnen wordt betaald, kan het plaatsen van een keuken of badkamer zijn. In deze gevallen loopt de keuken of badkamer gewoon mee in de overeenkomst, waarbij de termijnen die zijn verschuldigd vóór 1 oktober 2012 nog onder het 19%-tarief vallen. Daarnaast keurt de staatssecretaris van Financiën goed dat de overgangsregeling ook geldt voor apart overeengekomen verbouwingen waarbij de vergoeding vervalt in termijnen naarmate de verbouwing vordert. Dit geldt niet voor diensten bestaande uit het verrichten van onderhouds- of herstelwerkzaamheden. Van verbouwing is slechts sprake als de werkzaamheden gericht zijn op een verandering van de inrichting, de aard of de omvang van de zaak. Dat is bij woningen bijvoorbeeld het geval bij veranderingen aan/het plaatsen van keukens en badkamers, het aanbouwen van een serre en het aanbrengen van een dakkapel.

Overgangsregeling voor aangekochte nieuwbouwwoningen

Voor aangekochte nieuwbouwwoningen is nog een extra tegemoetkoming getroffen. Ingeval een ondernemer ingevolge een vóór 28 april 2012 gesloten overeenkomst na 30 september 2012 een woning levert, blijft het 19%-tarief van toepassing op het gedeelte van de vergoeding dat gelijk is aan de som van de vervallen termijnen tot 1 oktober 2013.

Interne levering onroerende zaak

Zoals u wellicht bekend is, kent de Wet op de omzetbelasting 1968 een btw-heffing wanneer een ondernemer een nieuw bedrijfspand op eigen grond laat vervaardigen en aanwendt voor prestaties waarvoor geen recht bestaat op aftrek van voorbelasting. Bij eerste ingebruikname van het pand moet de ondernemer dan btw voldoen over de totale voortbrengingskosten van het pand (inclusief de waarde van de grond). De ondernemer verricht hiermee een zogenoemde "interne levering". Als het pand wordt vervaardigd ingevolge een overeenkomst die is gesloten vóór 1 oktober 2012, blijft ter zake van de interne levering het 19%-tarief van toepassing op het gedeelte van de vergoeding dat gelijk is aan:

- de bouwtermijnen die vóór 1 oktober 2012 zijn vervallen, en
- de kosten van de door de ondernemer aan de aannemer ter beschikking gestelde stoffen (zoals de grond).

Als door partijen geen overeenkomst vóór 1 oktober 2012 is gesloten, is het zaak om alsnog schriftelijke afspraken voor deze datum te maken. Door bijvoorbeeld een aparte overeenkomst voor "verbouwing" (zie uitleg hierboven) van onroerend goed te sluiten, kan het 19%-tarief op termijnfacturen tot 1 oktober 2012 worden toegepast. Het 21%-tarief geldt dan alleen voor de termijnen die vanaf die datum vervallen.

Antwoorden van staatssecretaris van Financiën op vragen over de btw-verhoging

In een brief van 6 augustus 2012 heeft de staatssecretaris van Financiën 14 vragen beantwoord over de tariefverhoging. Volledigheidshalve hebben wij deze brief als bijlage opgenomen. In deze brief wordt onder meer uitgelegd hoe om te gaan met zogenoemde "jaarfacturen", onderhouds- en serviceabonnementen voor c.v.-installaties, liften e.d. en de berekening van de (jaar)winstmarges bij toepassing van de margeregeling. Tevens gaat de staatssecretaris van Financiën nader in op de overgangsmaatregelen met betrekking tot aangekochte nieuwbouwwoningen. In de brief geeft de staatssecretaris van Financiën in feite aan hoe volgens hem moet worden omgegaan met de tariefverhoging in de diverse situaties. In de praktijk zullen altijd afwijkende gevallen blijven bestaan. Het is raadzaam in specifieke gevallen met uw (btw-)adviseur in overleg te treden om te bespreken op welke wijze in dat geval dient te worden gehandeld!

Bijlage: brief staatssecretaris van Financiën van 6 augustus 2012

Vragen en antwoorden over de btw-verhoging van 19% naar 21% per 1 oktober 2012

1. Mogen ondernemers voor prestaties die zij verrichten na 30 september 2012 reeds voor 1 oktober 2012 btw factureren naar het tarief van 21%?

Ja. Om te voorkomen dat ondernemers aanvullende factureren voor het verschil tussen 19% en 21% moeten uitreiken mogen ondernemers voor prestaties die zij verrichten na 30 september 2012 en die onder het 21% tarief vallen reeds voor 1 oktober 2012 btw factureren naar het tarief van 21%. De ondernemer die de prestatie afneemt mag die 21% conform de regels voor het recht op aftrek in aftrek brengen.

2. Onder welke rubriekpost op het aangifteformulier dient het 21% tarief te worden opgenomen tot 1 oktober 2012?

Als voor prestaties die na 30 september 2012 verricht worden voor 1 oktober 2012 een factuur wordt uitgereikt met 21% btw dan kan deze btw opgenomen worden in rubriek 1c van het aangifteformulier. Indien het aangeven in rubriek 1c problematisch is voor de ondernemer dan mag hij er voor kiezen dat wordt aangegeven in rubriek 1a (momenteel 19%). Met ingang van 1 oktober 2012 moet het algemene btw-tarief van 21% gewoon weer in rubriek 1a van het aangifteformulier aangegeven worden. Dit is de rubriek waar tot 1 oktober 2012 het 19% btw-tarief moet worden aangegeven en dat vanaf 1 oktober 2012 wordt aangeduid met "hoog tarief".

3. Welk tarief is van toepassing bij doorlopende prestaties die zijn aangevangen vóór 1 oktober 2012 en eindigen na 30 september 2012?

Als de afrekening voor doorlopende prestaties betrekking heeft op een periode die eindigt na 30 september 2012 moet de afrekenperiode worden gesplitst. Voor het deel van de prestatie dat plaatsvindt vóór 1 oktober 2012 geldt het oude tarief van 19%. Voor het deel van de prestatie dat plaatsvindt ná 30 september 2012 geldt het nieuwe tarief van 21%. Hierbij valt te denken aan het verlenen van licenties, abonnementen op leveringen van bijvoorbeeld gas, elektriciteit en water en telecomunicatiediensten.

4. Hoe dient de correctie in verband met de btw verhoging van 19 naar 21% over de periode 1 oktober tot en met 31 december 2012 bij doorlopende prestaties plaats te vinden?

Voor het deel van de (doorlopende) prestatie dat plaatsvindt ná 30 september 2012 moet in beginsel bij prestaties aan ondernemers en rechtspersonen een aanvullende factuur uitgereikt worden met 21% btw. Als een ondernemer begin 2013 een "jaarfactuur" uitreikt over het jaar 2013 dan kan hij om administratieve redenen er voor kiezen op deze factuur mede de extra verschuldigde btw over het laatste kwartaal van 2012 in rekening te brengen. Op deze factuur kan de "2012 btw" vermeld worden als "na gefactureerde btw 2012". De ondernemer moet de extra verschuldigde btw wel voldoen over het tijdvak oktober 2012.

5. Op welk moment kan worden aangenomen dat de dienst is afgerond bij onderhouds- en serviceabonnementen voor cv-installaties, liften e.d.?

Met de klant worden afspraken gemaakt over onderhoudswerkzaamheden aan cv-installaties die nodig zijn voor de veiligheid en het ongestoord functioneren van de cv. Vaak worden hiervoor zogenoemde onderhoudsabonnementen afgesloten. Als daarnaast ook afspraken worden gemaakt waarbij de ondernemer zich, tegen een relatief geringe (extra) vergoeding, verplicht om binnen een bepaalde termijn (meestal 24 uur) een storing te verhelpen worden dit meestal serviceabonnementen genoemd. Kenmerkend aan de hier bedoelde overeenkomsten is dat in alle gevallen eenmaal per jaar onderhoudswerkzaamheden aan de installatie worden verricht. Het moment waarop de vergoeding wordt betaald kan variëren van een eenmalige vooruitbetaling, betaling in termijnen of zodra de onderhoudswerkzaamheden zijn verricht. Zowel bij de hiervoor bedoelde onderhoudsabonnementen als de serviceabonnementen is de onderhoudsdienst de hoofdprestatie (hetgeen onder andere tot uitdrukking komt in de prijs van het abonnement). Het moment waarop de onderhoudsdienst is afgerond is daarom bepalend voor het antwoord op de vraag of het algemene tarief van 19% of 21% van toepassing is. Hierbij is niet van belang op welke wijze de vergoeding (vooraf, in termijnen of na afloop) wordt betaald.

6. Vaak worden service- en onderhoudsabonnementen in termijnen betaald of ze zijn al vooraf betaald (lees: ook al gefactureerd) in januari. Is het juist dat als de onderhoudsbeurt plaatsvindt na 30 september 2012 de ondernemer nog extra 2% verschuldigd is als gefactureerd is en betaling al heeft plaatsgevonden tegen 19%?

Ja, zie het antwoord bij 3. Het moment waarop de prestatie wordt verricht is beslissend. Opgemerkt wordt nog dat het opmaken van de factuur als zodanig irrelevant is. Als bijvoorbeeld de prestatie vóór 1 oktober 2012 wordt verricht en de factuur wordt opgemaakt ná die datum is toch het 19% tarief van toepassing.

7. Overgangsregeling voor aangekochte nieuwbouwwoningen. Wat wordt bedoeld met “een gesloten overeenkomst”? Indien nog opschortende voorwaarden gelden valt deze overeenkomst dan wel al onder de werking van de overgangsregeling of pas vanaf het moment dat de opschortende voorwaarden zijn uitgewerkt?

Een overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere een verbintenis aangaan (artikel 6:213 van het Burgerlijk Wetboek). Van belang is dat de (koop/aannemings)overeenkomst vóór 28 april 2012 is gesloten. Niet van belang is of er opschortende dan wel ontbindende voorwaarden zijn opgenomen in deze overeenkomst.

8. Hoe zit het met gemengde objecten (woning versus bedrijfsgedeelte)? Geldt de overgangsregeling voor aangekochte nieuwbouwwoningen alleen voor het woongedeelte en niet voor het bedrijfsgedeelte?

Panden die deels als woning en deels als bedrijfspand worden gebruikt (bijvoorbeeld woon/winkelpanden) mogen in hun geheel als woning worden aangemerkt. Daarbij geldt de voorwaarde dat die panden voor meer dan 50% voor particuliere bewoning worden gebruikt. Bij een percentage van 50% of minder mag het deel dat voor particuliere bewoning wordt gebruikt voor de toepassing van het tarief worden afgesplitst. In dit laatste geval is de overgangsregeling alleen van toepassing op het woongedeelte.

9. Worden er eisen gesteld aan de verkrijger van de woning? (particulier?)

Nee, er worden geen eisen gesteld aan de verkrijger van de woning.

10. Hoe dient men te handelen bij de overgangsregelingen voor onroerende zaken en aangekochte nieuwbouwwoningen bij meerwerk?

Meerwerk

In het kader van de uitvoering van een koop/aanneemovereenkomst is het vaak mogelijk zgn. meerwerk te laten uitvoeren. Veel koop/aanneemovereenkomsten bepalen terzake dat de opdrachtgever bij het verstrekken van de opdracht tot meerwerk direct een bedrag moet betalen ter grootte van een bepaald percentage, bijvoorbeeld 50%, van de vergoeding voor dat meerwerk.

Overgangsregeling onroerende zaken

Als de opdracht tot het verrichten van het hier bedoelde meerwerk wordt verstrekt vóór 1 oktober 2012, kan het daarbij direct te betalen bedrag worden beschouwd als een op dat tijdstip vervallen termijn. Daarvoor geldt dan dus het 19% tarief.

Overgangsregeling nieuwbouwwoningen

Als de opdracht tot het verrichten van het hier bedoelde meerwerk is verstrekt vóór 28 april 2012 (dus als onderdeel van de koop/aanneemovereenkomst voor de bouw van een nieuwbouwwoning) en de betaling daarvan in één of meer termijnen gedaan wordt vóór 1 oktober 2013 geldt het 19% tarief.

11. Een particulier heeft vóór 28 april 2012 een bouwkauf gekocht. Er is (nog) geen aannemingsovereenkomst overeengekomen voor de bouw van een nieuwbouwwoning. Is de overgangsregeling voor aangekochte nieuwbouwwoningen ook van toepassing op de aankoop van een bouwkauf?

Nee, de overgangsregeling geldt niet. De overgangsregeling voor aangekochte nieuwbouwwoningen is slechts van toepassing als een ondernemer ingevolge een vóór 28 april 2012 gesloten koop/aannemingsovereenkomst ná 30 september 2012 een woning levert. De datum van 28 april 2012 is in die zin een fatale termijn. Als er vóór die datum geen koop/aannemingsovereenkomst is gesloten voor de bouw van een nieuwbouwwoning is de overgangsregeling niet van toepassing.

12. Geldt de overgangsregeling voor onroerende zaken ook voor apart overeengekomen verbouwingen (zoals het plaatsen van een keuken of badkamer) waarbij de vergoeding vervalt in termijnen naarmate de verbouwing vordert?

Ja, de overgangsregeling voor onroerende zaken geldt ook voor apart overeengekomen verbouwingen waarbij de vergoeding vervalt in termijnen naarmate de verbouwing vordert. Dit geldt echter niet voor diensten bestaande in het verrichten van onderhouds- of herstelwerkzaamheden. Als zodanig zijn in dit verband aan te merken werkzaamheden die (vrijwel) uitsluitend gericht zijn op de instandhouding van de zaak, zoals het vervangen van kozijnen of dakgoten en het vernieuwen van dakbedekking. Van verbouwing is slechts sprake, als de werkzaamheden gericht zijn op een verandering van de inrichting, de aard of de omvang van de zaak. Dat is bij woningen bijvoorbeeld het geval bij veranderingen aan/het plaatsen van keukens en badkamers, het aanbouwen van een serre en het aanbrengen van een dakkapel. Ingeval in het kader van de uitvoering van een en hetzelfde contract naast verbouwingwerkzaamheden tevens werkzaamheden worden verricht die van belang zijn voor de instandhouding van de zaak, zodat het contract in zoverre mede een element van onderhoud of herstel in zich draagt, is niettemin het geheel aan te merken als verbouwing, mits de werkzaamheden als geheel niet (vrijwel) uitsluitend gericht zijn op de instandhouding van de zaak. Er behoeft alsdan geen splitsing te worden gemaakt: de overgangsregeling kan worden toegepast op de verbouwing als geheel. Daarbij wordt aangenomen dat de ondernemer dan ook het 19%-tarief berekent aan de klant.

13. Heeft de verhoging van het algemene btw-tarief gevolgen voor de wijze van verrekenen van negatieve tijdvak- en jaarwinstmarges bij toepassing van de globalisatieregeling bij de margeregeling?

Nee, er hoeft bij het verrekenen van negatieve tijdvak- en jaarwinstmarges geen rekening te worden gehouden met de tariefsverhoging.

14. Hoe wordt bij toepassing van de globalisatieregeling bij de margeregeling na afloop van het kalenderjaar 2012 de btw berekend over de voor 2012 vastgestelde winstmarge voor goederen waarop het algemeen tarief van toepassing is?

De btw over de jaarwinstmarge 2012 voor goederen waarvoor het algemeen tarief van toepassing is moet tijdsevenredig worden berekend. Dat wil zeggen dat voor $\frac{3}{4}$ van de jaarwinstmarge het 19%-tarief geldt en voor $\frac{1}{4}$ van de jaarwinstmarge het 21%-tarief