

Reactie internetconsultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken

Amsterdam, 2 april 2024

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennis genomen van de **Concept regeling consultatietekst Btw-herziening diensten aan onroerende zaken** (hierna: het voorstel). Naar de NOB begrijpt is het doel van dit voorstel zogenoemde *short stay*-structuren bij met name naar woningen verbouwde panden te bestrijden. Op 5 maart 2024 zijn geïnteresseerden 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 NOB in paragraaf 2 commentaar geeft op het voorstel. In paragraaf 3 worden enkele alternatieve denkrichtingen geschetst.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en uitvoerbaarheid.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



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



1. Algemene opmerkingen

Allereerst merkt de NOB op dat in het huidige voorstel op een aantal punten tegemoet is gekomen aan de bezwaren bij het soortgelijke voorstel uit 2017. De NOB waardeert op zich de inperking van de soort diensten, de aanpassing van de drempel en de toevoeging van een overgangsregeling. Met betrekking tot de eerste twee punten ziet de NOB echter nog steeds praktische aandachtspunten die zij hieronder nader zal uitwerken.

1.1 Doel van de voorgestelde wijzigingen

Uit het Beleidskompasformulier begrijpt de NOB dat het doel van de voorgestelde wijzigingen is het tegengaan van een belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur en het creëren van een gelijk spelveld tussen ondernemers die onroerende zaken verhuren. De NOB begrijpt de wens om de vermelde belastingbesparende structuur te bestrijden.

Opvallend is wel dat als direct of indirect belanghebbenden, naast overheidspartijen, enkel ondernemers worden vermeld die vastgoed laten verbouwen met het doel om deze btw-vrijgesteld te verhuren. De voorgestelde wijzigingen lijken zich niet te beperken tot deze ondernemers, maar treffen een veel bredere groep ondernemers alsook veel meer vastgoed dan alleen de panden die tot woningen zijn verbouwd. De NOB vraagt zich af of het inderdaad de bedoeling is naast de *short stay*-structuren ook andere soorten ondernemers en andere soorten vastgoed in de herziening te betrekken, en zo ja wat hier de btw-rationale van is.

1.2 Belang en doelmatigheid

Om te kunnen beoordelen of de voorgestelde wijzigingen doelmatig zijn, zeker ten opzichte van de toenemende administratieve lastendruk voor ondernemers, is een beeld nodig van wat het financiële belang is. Uit het Beleidskompasformulier wordt niet duidelijk hoeveel omzetbelasting wordt bespaard door de belastingbesparende structuur. Over de omvang van het probleem wordt enkel opgemerkt dat de Belastingdienst de aanpak van de structuur als problematisch ervaart en dat de Belastingdienst opmerkt dat het een veelvoorkomende structuur is. In de praktijk ziet de NOB de toepassing van de bedoelde structuur overigens afnemen.





Tevens vraagt de NOB zich af hoe groot het financiële belang (nog) is na inwerkingtreding van de Wet vaste huurcontracten¹. Na inwerkingtreding van deze wet zullen kortlopende huurcontracten immers in veel minder gevallen mogelijk zijn, waardoor *short stay*-structuren naar de NOB aanneemt minder vaak zullen gaan voorkomen. Tevens vraagt de NOB zich af of bij het bepalen van het belang ook rekening is gehouden met de verwachte effecten van het Europese ViDA-voorstel² met daarin het begrip *short-term accommodation rentals* (45 dagen)³ en de mogelijkheid om *short stay*-structuren toe te passen. Het is aannemelijk dat hierdoor straks alleen nog maar huurtermijnen van maximaal 45 dagen belast met btw zullen zijn, waardoor situaties met uitsluitend btw-belast gebruik in het jaar van ingebruikname van de diensten minder zullen voorkomen. Ook vraagt de NOB zich af hoe dit voorstel zich verhoudt tot het evenredigheidsbeginsel in aanmerking nemend de enorme impact die dit voorstel heeft voor *alle* ondernemers in Nederland in verhouding tot de extra belastinginkomsten, dan wel of dit beginsel in de overwegingen voor het huidige voorstel is meegenomen.

1.3 Verhouding met de Btw-richtlijn

In de toelichting is aangegeven dat het in de Europese Btw-richtlijn is toegestaan een herzieningsregeling toe te passen op diensten die de kenmerken bezitten van investeringsgoederen. De NOB neemt aan dat hiermee wordt bedoeld op de mogelijkheid die artikel 190 van de Btw-richtlijn biedt om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen aan te merken.

Opvallend is dat deze route in het voorstel niet als zodanig wordt gevolgd. Verder vraagt de NOB zich af of met de koppeling aan de vergoeding voor de diensten wel in *alle* gevallen wordt voldaan aan de voorwaarde dat de dienst de kenmerken moet hebben van een investeringsgoed. De NOB kan zich voorstellen dat dit minder snel het geval zal zijn bij een grote onroerende zaak dan bij een kleine onroerende zaak. Onderhoud bij een grote onroerende zaak zal immers al snel de drempel van 30.000 euro overschrijden, terwijl op onderhoud normaliter niet wordt afgeschreven en de desbetreffende diensten dus niet de kenmerken hebben van een investeringsgoed. De NOB vraagt zich derhalve af of de voorgestelde wijzigingen daadwerkelijk geheel in overeenstemming zijn met de Btw-richtlijn.

¹ Wet van 11 december 2023 tot wijziging van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek en de Overgangswet nieuw Burgerlijk Wetboek in verband met het afschaffen van tijdelijke huurcontracten (Wet vaste huurcontracten). Beoogde ingangsdatum 1 juli 2024.

² ViDA - VAT in the digital age, COM(2022) 701 final 2022/0407(CNS).

³ Voorgesteld artikel 46a van de Btw-richtlijn.





2. Gedetailleerdere opmerkingen bij het voorstel

2.1. Groep en vastgoed waarop het voorstel betrekking heeft

Zoals hierboven aangegeven, lijkt het de bedoeling om alleen ondernemers te treffen die vastgoed verbouwen om dit (vrijgesteld) te verhuren. *Short stay*-structuren zien in de regel op tot woningen verbouwde panden. De groep ondernemers die wordt getroffen is echter veel groter, namelijk elke ondernemer die diensten aan onroerende zaken laat verrichten. Ook is het zo dat het voorstel ziet op al het vastgoed waaraan diensten zijn verricht, ongeacht of dit hiermee woningen zijn geworden. Bij een ondernemer die alleen btw-belaste activiteiten verricht en blijft verrichten, zal de btw-impact in eerste instantie niet zo groot zijn; het zal echter wel gevolgen kunnen hebben bij een eventuele verkoop en de afweging te opteren voor een btw-belaste levering om de herziening op de ingekochte diensten te voorkomen (zie hieronder in 2.5.). Er is echter ook een hele grote groep ondernemers die door deze regeling wordt getroffen die geen vastgoed exploiteren. Hierbij valt te denken aan ziekenhuizen, onderwijsinstellingen, etc. In die sector komen per jaar wisselende aftrekpercentages voor die steeds weer tot herziening zouden kunnen leiden. In feite wordt elke ondernemer die vastgoed in eigendom heeft of huurt en wel eens diensten daaraan laat verrichten (bijvoorbeeld de inrichting van de gehuurde ruimte, fit-out-werkzaamheden) door het voorstel geraakt. Daarmee lijkt het voorstel in de ogen van de NOB (veel) verder te gaan dan de beoogde *short stay*-structuren.

2.2. Administratieve lastenverzwaring

Zoals hierboven aangegeven, gaat het voorstel gelden voor elke ondernemer die vastgoed heeft of huurt. In beginsel geldt dat dus voor *alle* ondernemers met vastgoed in Nederland. Al deze ondernemers zullen dus (i) moeten gaan bijhouden of de drempel wordt overschreden, en, zo ja, (ii) een register van deze diensten bij gaan houden voor het geval het aftrekrecht wijzigt. Gezien de hoogte van de drempel zal dit al snel het geval zijn, zeker indien het een grotere onroerende zaak betreft. Hierbij in aanmerking nemend dat, anders dan in de huidige situatie, er meerdere herzieningsperioden per onroerende zaak kunnen gaan lopen, leidt dit naar de mening van de NOB tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring van ondernemers voor wie het voorstel in eerste instantie niet lijkt te zijn bedoeld.

Daarnaast is het de NOB niet duidelijk op welke regelingen wordt gedoeld waarin staat dat ondernemers nu toch ook al dergelijke diensten zouden moeten bijhouden.





2.3. Afbakening diensten

In het voorstel wordt gesproken over ‘diensten aan onroerende zaken, zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van een onroerende zaak of delen ervan, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die opgaan in de dienst of, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren’.

Los van de discussie of deze voorgestelde definitie richtlijnconform is (zie hiervoor paragraaf 1.3), leidt de voorgestelde definitie volgens de NOB ook tot onduidelijkheid. De NOB voorziet hier discussie rond de afbakening van de soort diensten en stelt voor op dit punt een nadere verduidelijking te geven.

Verder blijkt uit het voorstel niet of het bedrag van 30.000 euro geldt per object, per opdracht en/of per opdrachtnemer. Niet duidelijk is of meerdere opdrachten tezamen in aanmerking genomen zouden moeten worden voor het vaststellen of de drempel is overschreden indien de uitkomst van die opdrachten tezamen bijvoorbeeld zouden kunnen worden aangemerkt als één ‘investeringsgoed’. Denk hierbij aan twee afzonderlijke opdrachten voor het schilderen van bepaalde raamkozijnen van een gebouw waarna alle raamkozijnen van het gebouw zijn geschilderd. En maakt het hierbij uit of de meerdere opdrachten zijn gegeven aan één ondernemer, of aan meerdere ondernemers? In het kader van de beperkte capaciteit bij de Belastingdienst (afstemming én handhaving) voorziet de NOB qua afbakening langdurige discussies die tot ongewenste lange onzekerheid kunnen leiden.

De NOB merkt tevens op dat de reikwijdte van het voorstel nog groter wordt doordat het begrip vervaardiging in de btw (‘in wezen nieuwbouw’) door de recente jurisprudentie minder snel van toepassing lijkt te zijn, zodat eerder en vaker sprake zal zijn van diensten aan onroerende zaken die onder het voorstel vallen.

2.4. Hoogte van het bedrag (drempel)

In het voorstel is door de wetgever aangegeven dat voor het al dan niet van toepassing zijn van de herzieningsregeling een drempel van 30.000 euro geldt. Omgerekend naar btw-bedragen bedraagt dit slechts maximaal 6.200 euro aan btw. Het komt de NOB onwaarschijnlijk voor dat voor dit geringe btw-bedrag een btw-besparende structuur wordt opgezet.

Ten aanzien van deze drempel merkt de NOB op dat in het voorstel niet nader is geduid op welk objectniveau de drempel wordt toegepast (de unit- en complextheorie?). Als de complextheorie van toepassing is, zal een belegger met een appartementengebouw in eigendom al snel boven de drempel zitten. Als daarentegen de unittheorie van toepassing is, leidt dit tot een aanzienlijke lastenverzwaring aangezien dan per unit de herziening moet worden toegepast.





Hierbij dient er rekening mee te worden gehouden dat diensten veelal niet eenvoudig toe te rekenen zijn aan de verschillende units en dat het gebruik van de diensten circa vijf jaar moeten worden gevolgd. Zowel bij toepassing van een complex- als een unittheorie, komt het de NOB voor dat de drempel van 30.000 euro veel te laag is. De regeling beoogt *short stay*-structuren tegen te gaan, waarbij voor het renoveren van een 'oud' gebouw tot een *short stay* appartementengebouw in veel gevallen een investering van meer dan 30.000 euro benodigd is.

2.5. Gevolgen (geen) optie tot belaste levering

Uit de toelichting volgt dat de herzieningstermijn voor verbouwingdiensten (maximaal 5 jaar) los staat van de herzieningstermijn van de onroerende zaak waarop de verbouwing betrekking heeft (maximaal 10 jaar).

In geval van de overgang van een algemeenheid van goederen (artikel 37d Wet OB) zullen lopende herzieningstermijn meeverhuizen naar de koper. Dit betekent administratief een verzwaring omdat verkoper én koper alle informatie rond de btw op de diensten aan onroerende zaken en de daarbij behorende termijnen moeten delen en blijven volgen. Ook dit is een lastenverzwaring als bedoeld in paragraaf 2.2.

In het geval geen sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen, dan volgt - als de onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt geleverd - de verbouwingdienst het btw-regime van de levering van die onroerende zaak. Om herziening te voorkomen zullen partijen dan moeten opteren voor een btw-belaste levering. De NOB ziet bij deze uitkomst de volgende bezwaren:

- Opteren leidt tot een nieuwe en daarmee extra herzieningstermijn van maximaal 10 jaar. Dat is langer dan de beoogde vijf jaar voor verbouwingdiensten, zodat verbouwingdiensten dan feitelijk langer dan 5 jaar doorwerken. Bovendien ziet de nieuwe herzieningstermijn op de btw op de volledige koopsom van het vastgoed en niet alleen op de btw op de oorspronkelijke verbouwingdiensten.
- Kopers wensen in regel niet aan een optie belaste levering mee te werken als het pand zelf uit de eigen herzieningsperiode (maximaal 10 jaar) is. Dit leidt dan echter tot een herziening op de verbouwingdiensten (niet-aftrekbare btw) terwijl het pand bijvoorbeeld wel volledig btw-belast wordt en blijft worden gebruikt. Er drukt dan 100 procent van de resterende herzienings-btw op een btw-belast gebruikt pand en dit botst met de neutraliteit van de btw.
- Ook in situaties dat niet kan worden geopteerd, omdat men niet aan de 90 procent btw-belast gebruik voldoet, kan het voorstel tot een hogere btw-druk leiden dan beoogd. Immers, de btw op de verbouwingdiensten van het hele pand moet worden herzien, inclusief het deel dat bijvoorbeeld (bijvoorbeeld 50 procent) wel btw-belast wordt en mogelijk ook blijft worden gebruikt. Ook dan drukt er (in het voorbeeld) 50 procent van de resterende herzienings-btw op het btw-belast gebruikte pand en ook dit botst met de neutraliteit van de btw.





In dit verband vraagt de NOB zich af of is gekeken naar de mogelijkheid die artikel 188, tweede lid van de Btw-richtlijn biedt 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. Ook zou kunnen worden onderzocht of het onder artikel 137 lid 1 onderdeel b van de Btw-richtlijn mogelijk is om per investeringsgoed te opteren voor een btw-belaste levering, zonder te opteren voor een btw-belaste levering van de gehele onroerende zaak.

3. Alternatieve denkrichtingen

Met het oog op het voorliggende voorstel stelt de NOB graag ook een aantal alternatieve denkrichtingen voor waarmee de ongewenste en waarschijnlijk niet beoogde gevolgen van het voorstel kunnen worden beperkt.

3.1 Beperken kwalificerend vastgoed

Gezien de aard van het vastgoed waarbij *short stay*-structuren voorkomen en de wens van de wetgever om de btw-gevolgen van die structuren te bestrijden, geeft de NOB in overweging het voorstel te beperken tot alleen dat vastgoed. Het gaat dan om vastgoed dat wordt verbouwd van niet tot wel bestemd vastgoed voor (tijdelijk) woonverblijf van personen.

De NOB is het met de wetgever eens dat wel moet worden voorkomen dat sectoren worden geraakt waarin de *short stay*-structuren op het gebied van btw nu niet voorkomen, zoals de btw-belaste hotel- en recreatiesector.

3.2 Aanscherpen voorwaarden *short stay*

Een andere denkrichting is de duur van *short stay* aan te passen waarin sprake is van btw-belast gebruik (zie ook ViDA), zodanig dat minder snel sprake is van *short stay*. Hierbij zou kunnen gekeken naar voorwaarden die andere landen stellen aan btw-belaste *short stay*. Ook zou overwogen kunnen worden om voorwaarden te stellen omtrent de soort dienstverlening die, naast de terbeschikking stelling van de ruimte, moet worden verleend. Gedacht kan worden aan dienstverlening die normaliter in de hotelsector wordt verleend, zoals het schoonmaken van de ruimte.

Ook hier geldt dezelfde opmerking als bij paragraaf 3.1 opgenomen.





3.3 Hogere drempel

Zoals in de voorgaande paragrafen reeds toegelicht, stelt de NOB voor om bij de voorgestelde regeling ten aanzien van de hoogte van de drempel niet voor een absoluut bedrag te kiezen. Daarbij overweegt de NOB dat de voorgestelde drempel van 30.000 euro leidt tot overkill, omdat geen rekening wordt gehouden met de omvang van het vastgoed waarin de diensten worden verricht. De NOB stelt daarom voor het absolute bedrag te verhogen en/of de drempel via een percentage afhankelijk te stellen van de waarde van de onroerende zaak, waarbij bijvoorbeeld kan worden aangesloten bij de reeds bekende WOZ-waarde.

De NOB denkt hierbij aan het in de markt onderzoeken hoe de hoogte van een investering bij een *short stay*-structuur zich verhoudt tot de waarde van het onroerend dan wel te kijken naar wat men in andere EU-landen doet bij de kwalificatie van in wezen nieuwbouw, zoals bijvoorbeeld in Polen.

De NOB merkt wel op dat ook voor de gevallen die dan boven een (hogere) drempel vallen, de reikwijdte van het voorstel nog steeds groter is dan de beoogde *short stay*-structuren met daarnaast ook nog steeds aanzienlijke gevolgen voor de lastendruk, zoals in paragraaf 1 en 2 omschreven.

4. Tot slot

Uiteraard is de NOB graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten, de NOB zou het op prijs stellen om ook bij verdere discussie en ontwikkelingen mee te kunnen denken. Tevens heeft de NOB geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie en zal deze ook op haar eigen website publiceren.⁴

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

⁴ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

