

Wij hebben de ‘*Concept regeling consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken*’ en de toelichting daarop bestudeerd en maken hierbij graag van de gelegenheid gebruik om op het voorstel te reageren.

Allereerst merken wij op dat wij vanuit een rechtstheoretisch perspectief een regeling die het mogelijk maakt om het btw-aftrekrecht beter te laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik alleen maar kunnen toejuichen. Een dergelijke regeling komt de neutraliteit van de btw immers ten goede en het neutraliteitsbeginsel verzekert in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplichtigen. Die neutraliteit is één van de fundamenteën van het btw-systeem.

Desalniettemin behoeft het huidige voorstel naar onze mening een aantal verbeteringen.

Hieronder gaan wij puntsgewijs in op de volgende onderwerpen:

1. Kwantitatieve toets (drempelbedrag)
2. Kwalitatieve toets
3. Unit of complex?
4. Ten slotte

### **1. Kwantitatieve toets (drempelbedrag)**

Met betrekking tot het drempelbedrag is in de toelichting het volgende vermeld [onderstreping DZ]:

*“Het drempelbedrag moet ervoor zorgen dat de maatregel zowel efficiënt is als blijft voorbehouden aan situaties waarin geen twijfel hoeft te bestaan over het duurzame karakter van de bedoelde diensten aan onroerende zaken en waarin een belastingbesparende structuur financieel interessant kan zijn.”*

Het is dus niet de bedoeling dat de maatregel ziet op diensten zonder duurzaam karakter.

De kosten voor een eenvoudige onderhoudsdienst zullen bij een groot kantoorgebouw al snel € 30.000 exclusief btw bedragen terwijl dat onderhoud vaker dan eens in de 5 jaar zal plaatsvinden. De dienst wordt voor de btw dan toch 5 jaar gevolgd.

Als gevolg van de regeling zal bij een eventuele levering of wisseling in gebruik (belast naar vrijgesteld of vice versa) van een dergelijk kantoorpand met zeer veel herzieningstermijnen rekening worden gehouden. Om te voorkomen dat btw wordt herzien op de

onderhoudsdiensten zullen partijen bij een levering moeten opteren voor een btw-belaste levering waardoor er een nieuwe 10-jaarsherziening ontstaat voor de btw over de volledige koopprijs van het kantoorpand.

Daarmee is de maatregel niet efficiënt en niet voorbehouden aan diensten met een duurzaam karakter. Er moet bij de kwantitatieve toets, indien deze in stand blijft, ten minste rekening worden gehouden met de omvang van de betreffende onroerende zaken, zoals de Poolse wetgeving dat bijvoorbeeld ook doet bij de beoordeling of sprake is van een 'eerste ingebruikneming'.<sup>1</sup>

## **2. Kwalitatieve toets**

Het voorstel is gebaseerd op artikel 190 Btw-richtlijn. Op basis daarvan *'kunnen lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaan aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen'*.

Met dit in het achterhoofd zijn wij van mening dat het huidige voorstel een te ruime werking heeft. Door de herziening toe te passen op alle diensten met betrekking tot onroerende zaken met een vergoeding vanaf € 30.000 (kwantitatieve toets) ontbreekt een kwalitatieve toets op basis waarvan moet worden vastgesteld of een dienst met investeringsgoederen vergelijkbare kenmerken heeft. Daarmee voldoet het voorstel niet aan artikel 190 btw-richtlijn.

Investeringsgoederen zijn in artikel 13 uitvoeringsbeschikking omschreven als:

- a) *onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;*
- b) *roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.*

Om de maatregel te laten voldoen aan artikel 190 btw-richtlijn stellen wij voor om de regeling alleen toe te passen op diensten waarop je voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft. Sub c. zou dan als volgt luiden

- c) *diensten aan onroerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.*

---

<sup>1</sup> Zie Hof van Justitie 6 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

Daarmee ziet de maatregel alleen op diensten die met investeringsgoederen vergelijkbare kenmerken hebben. Het zou dan gaan om diensten ten behoeve van verbetering van een pand. Het expliciet opnemen van een drempelbedrag (kwantitatieve toets) kan daardoor ook achterwege blijven. Bovendien is dat administratief ook makkelijker omdat de afschrijving van deze diensten al wordt bijgehouden voor de directe belastingen.

In de toelichting is aangegeven dat om *'uitvoeringstechnische redenen ervoor is gekozen om bij de definitie van diensten aan onroerende zaken geen onderscheid te maken tussen diensten ten behoeve van onderhoud, respectievelijk verbetering, van een pand, zoals dat bestaat bij belastingen in de winstsfeer.'* Dit argument volgen wij niet. Dit onderscheid bestaat immers al vanwege de directe belastingen. Aansluiten bij diensten ten behoeve van verbetering van een pand zou het belang van het onderscheid hooguit vergroten.

Tot slot staat deze aanpassing van het voorstel niet in de weg aan het beoogde effect van de maatregel. Het kennelijke doel is het tegengaan van een belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur waarvan met name bij de verbouwing van panden naar woningen gebruik wordt gemaakt. Bij deze structuren zal het vrijwel altijd om verbouwingen gaan die zijn gericht op de verbetering van een onroerende zaak en niet op onderhoud.

### **3. Unit of complex?**

Op basis van het huidige voorstel moet nu per dienst moet worden beoordeeld of de regeling van toepassing is. Een verbouwing kan uit één enkele dienst van een aannemer bestaan, maar kan ook bestaan uit heel veel afzonderlijke diensten. Wij voorzien dat dit zal resulteren in veel onduidelijkheid en ongewenst sturend gedrag van belastingplichtigen stimuleert.

De verbouwing van 100 appartementen in een complex door één aannemer zou bijvoorbeeld voor de btw als één dienst kunnen worden aangemerkt.<sup>2</sup> In de praktijk leidt dit tot complexe situaties, zeker wanneer sommige appartementen al in gebruik worden genomen terwijl in andere de werkzaamheden nog bezig zijn. Bij ons komen de volgende vragen op:

- Wanneer wordt de verbouwingsdienst dan in gebruik genomen?
- Gaat de herziening van de dienst op basis van de nieuwe maatregel dan al lopen op het moment dat de dienst nog niet is afgerond?
- In de praktijk wordt voor de eenmalige herziening daarom vaak uitgegaan van de 'unittheorie' en wordt de verbouwingsdienst gesplitst over de appartementen en per appartement beoordeeld.

---

<sup>2</sup> Rechtbank Gelderland 11 oktober 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:5721.

- Is dit onder de huidige maatregel nog mogelijk?
- Zo niet, hoe moet dan worden omgegaan met de situatie als beschreven in bovenstaand voorbeeld?

De (ongewenste) splitsing van diensten en problematiek met betrekking tot de ingebruikname van die diensten kan naar onze mening worden voorkomen door het arrest Promo 54<sup>3</sup> van het Hof van Justitie te codificeren. Daarmee zou expliciet kunnen worden vastgelegd dat (ingrijpende) verbouwingen leiden tot een nieuwe ingebruikneming van een gebouw in de zin van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB. Daarbij is niet relevant of de verbouwing door één of meerdere diensten tot stand is gekomen en wanneer die afzonderlijke diensten in gebruik worden genomen.

Deze codificering zou kunnen plaatsvinden door het wijzigen van artikel 11 lid 5 letter b Wet OB, waarmee het wetsvoorstel de vastgoedpraktijk ook met betrekking tot het begrip 'eerste ingebruikneming' meer handvatten geeft.

Door daarnaast de periodieke herziening van artikel 13 Uitvoeringsbeschikking Wet OB conform het doel van de maatregel uit te breiden met diensten en deze te koppelen aan de (aangepaste) eerste ingebruikname van een gebouw is de periodieke herziening dan ook van toepassing bij een verbouwingdienst. Om tot een periodieke herziening te komen is dan dus niet meer vereist dat sprake is van vervaardiging/oplevering.

Uiteraard zijn wij graag bereid om mee te denken bij de (her)formulering van de hiervoor genoemde bepalingen.

#### **4. Ten slotte**

In het document staat dat de Belastingdienst deze belastingbesparende structuur bestrijdt op basis van huidige wet- en regelgeving. De ervaring leert dat de Belastingdienst van mening is dat de verhuur van gemeubileerde, volledig ingerichte appartementen niet onder de uitzondering van artikel 11, eerste lid onderdeel b ten tweede Wet OB kan vallen. Het bevreemdt dan ook dat een aanpassing van de herzieningsregeling nodig zou zijn om btw-belaste verhuur van woningen te verhinderen. Een aanpassing die meer in de lijn is met optie 2 (aanpassing van de uitzondering van artikel 11, eerste lid onderdeel b ten tweede Wet OB) ligt dan meer voor de hand.

---

<sup>3</sup> Hof van Justitie 9 maart 2023, C-239/22 (Promo 54).