

Reactie internetconsultatie conceptregeling btw-herziening diensten aan onroerende zaken

CMS Derks Star Busmann N.V.
Atrium | Parnassusweg 737
NL-1077 DG Amsterdam
Postbus 94700
NL-1090 GS Amsterdam

Van E.W.E.M. Cox | J. van Dijk
Datum 2 april 2024

Met belangstelling hebben wij kennisgenomen van de conceptregeling btw-herziening diensten aan onroerende zaken en de daarbij behorende toelichting van 5 maart 2024. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren en een en ander nader toe te lichten tijdens de stakeholderbijeenkomst op 12 april 2024.

Wij plaatsen de volgende vragen en opmerkingen bij de conceptregeling.

- (i) Indien de conceptregeling in ongewijzigde vorm zou worden aangenomen, zou zulks een aanzienlijke lastenverzwaring voor de gehele vastgoedsector betekenen. Sterker nog, de voorgestelde maatregel heeft een veel breder toepassingsbereik. Niet alleen vastgoedbeleggers, -verhuurders en -exploitanten zullen het gebruik van diensten aan vastgoed moeten blijven monitoren in de vier jaren na het boekjaar waarin de dienst (voor het eerst) wordt gebruikt, maar ook alle eigenaar-gebruikers die hun onderneming vanuit hun eigen bedrijfspand uitoefenen. Dit verhoudt zich ons inziens moeilijk tot de omstandigheid dat de zogenaamde “short stay structuren” slechts een gering aantal belastingplichtigen betreft en ook het potentieel financiële belang in absolute als relatieve zin beperkt is. Uit het op 20 maart 2024 gepubliceerde 4^e *deelbesluit Woo-verzoek omzetbelasting en short stay* blijkt immers dat over de periode 2013 t/m 2018 het gemiddelde potentiële belang op jaarbasis circa EUR 53 miljoen bedroeg en het budgettaire effect van een herzieningstermijn op kostbare diensten naar verwachting circa EUR 31,75 miljoen per jaar (over de periode 2019 t/m 2022).¹ Afgezet tegen een btw-opbrengst van ruim EUR 50 miljard op jaarbasis sinds 2018,² gaat het om een belang van minder dan 1 promille.
- (ii) Zoals in de Memorie / nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken (hierna: de “**Toelichting**”) terecht wordt opgemerkt, biedt de Btw-richtlijn³ in artikel 190 lidstaten de mogelijkheid een herzieningsregeling toe te passen op diensten die de kenmerken bezitten van investeringsgoederen. Oftewel diensten met een duurzaam karakter, waarvan de kosten normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt maar over meerdere jaren worden afgeschreven. Echter, met de conceptregeling zal naar onze verwachting niet worden bereikt dat slechts ten aanzien van zulke diensten een btw-herzieningstermijn van toepassing wordt met ingang van 1 januari 2025, nu enkel een

¹ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/woo-besluiten/2024/03/20/4e-deelbesluit-woo-verzoek-omzetbelasting-en-short-stay>.

² Zie: <https://opendata.cbs.nl/#/CBS/nl/dataset/84120NED/table?dl=8FAD0>.

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

drempelbedrag van EUR 30.000 als onderscheidend criterium wordt voorgesteld. Dit bedrag wordt niet (nader) gemotiveerd of onderbouwd en komt ons arbitrair voor.

Bedacht moet worden dat een gebouweigenaar per jaar al gauw een paar procent van de waarde van het object aan onderhoud besteedt. Dat percentage loopt op naarmate het pand ouder wordt. Een drempelbedrag van EUR 30.000 zou betekenen dat voor gebouwen van een paar miljoen euro verschillende herzieningstermijnen (kunnen) gaan lopen voor reguliere onderhoudsdiensten, die niet noodzakelijkerwijs de kenmerken van een investeringsgoed bezitten.

Ter illustratie, de factuur voor de glasbewassing van een groot kantoorgebouw kan per keer het drempelbedrag van EUR 30.000 overschrijden, met als gevolg dat deze dienst onder de voorgestelde conceptregeling ruim vier jaren moet worden gevolgd om de btw-aftrek definitief vast te stellen. Dit terwijl de dienst binnen een paar weken of maanden volledig is verbruikt; dan komt de glazenwasser alweer voor een volgende poetsbeurt.

Overigens valt ook niet uit te sluiten dat huurderonderhoud onder het bereik van de voorgestelde regeling komt te vallen, zeker in het geval van een *triple net* huurovereenkomst. Hoe wordt in een dergelijke situatie de btw-aftrek ten aanzien van een onderhoudsdienst aan het pand bepaald als de persoon van de huurder gedurende de loop van de nieuwe herzieningsperiode wijzigt? Is het gebruik door de nieuwe huurder dan maatgevend? En hoe moet de voormalige huurder daarvan op de hoogte zijn? Deze partijen hebben wellicht geen rechtsrelatie. Of wat als de huurovereenkomst gedurende de herzieningsperiode is beëindigd en de eigenaar-verhuurder het pand in niet-verhuurde staat verkoopt en levert aan een derde? Is onder toepassing van artikel 13a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 die transactie dan beslissend voor de btw-aftrekpositie van de voormalige huurder, terwijl hij geen partij is in deze deal?

- (iii) De conceptregeling begint nog meer te knellen als een eigenaar zijn fiscaal oude gebouw verkoopt. Als de onroerende zaak op zichzelf al meer dan tien jaren in gebruik is, dan zou enkel en alleen vanwege de nieuwe vierjarige herzieningstermijn op diensten geopteerd moeten worden voor een btw-belaste levering, wil de eigenaar-verkoper geen btw-schade ervaren. Als het bedrag van het onlangs gepleegde onderhoud echter relatief beperkt is, kunnen wij ons moeilijk voorstellen dat een koper wil meewerken aan een optie voor een btw-belaste levering en daarmee een nieuwe tienjarige btw-herzieningsperiode die bovendien geldt voor de volledige koopsom.⁴ Het gevolg is dat de verkoper de gepleegde btw-aftrek ten aanzien van de onderhoudskosten zal moeten herzien en derhalve wordt geconfronteerd met een financiële last, die hij eventueel (deels) kan afwentelen op de koper. In ieder geval strijkt de Rijksoverheid extra belastinggeld op, ook wanneer de koper de onroerende zaak btw-belast gaat gebruiken en er dus geen btw-druk zou mogen zijn op grond van de neutraliteit in de btw. Datzelfde geldt als het object gedeeltelijk btw-belast wordt gebruikt, maar de 90%-norm niet wordt gehaald en dus niet kan worden geopteerd. Dergelijke uitkomsten kunnen ons inziens moeilijk worden gerechtvaardigd tegenover de geringe toepassing van de gewraakte “short stay structuren”.

⁴ Als wel wordt geopteerd, zou het effect van de voorgestelde maatregel zijn dat het betreffende gebouw veel langer dan vijf jaren btw-belast moet worden gebruikt om geen btw-schade te ervaren.

- (iv) Voorts voorzien wij discussies over afbakening en wellicht ook over het moment van eerste gebruik van de betrokken diensten. Welke onderhouds-, herstel en renovatiehandelingen moeten tezamen als één enkele dienst worden aangemerkt? En welke werkzaamheden vormen afzonderlijk in aanmerking te nemen diensten? Hoe om te gaan met doorlopende diensten? En blijven rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen onder artikel 13 lid 1 sub a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, ook als de handeling ter zake zulk recht ingevolge het bepaalde in artikel 11 lid 1 sub b slotzin van de Wet op de omzetbelasting 1968 als fictieve verhuurdienst wordt aangemerkt?

Een concrete(re) toelichting met praktijkvoorbeelden zou uitkomst kunnen bieden.

- (v) Tot slot wordt amper tot niet onderbouwd waarom de voorgestelde maatregel een “adequate oplossing” is,⁵ waarom de alternatieve beleids optie “minder doeltreffend en doelmatig gebleken” is,⁶ en waaruit blijkt dat diensten aan onroerende zaken “veelal ook vóór de inwerkingtreding van dit voorstel om andere (fiscale/boekhoudkundige) redenen al apart geadministreerd” worden.⁷ We vragen ons af of het kabinet de impact van de conceptregeling onderkent.

Aanbevelingen

- (a) Wij geven in overweging om de conceptregeling nader te specificeren, zodat het toepassingsbereik wordt beperkt tot de “ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuren met kortdurende verhuur”, die het kabinet wenst tegen te gaan. Ons inziens zou dat mogelijk moeten zijn, nu de termen ‘woning’ en ‘kortdurende verhuur’ reeds een wettelijke invulling kennen. Daarmee wordt voorkomen dat daadwerkelijk iedere vastgoedeigenaar – ook al is in het geheel geen sprake van oneigenlijk gebruik – wordt geconfronteerd met een administratieve lastenverzwaring en mogelijk financieel nadelige gevolgen.
- (b) Opdat (mogelijke) strijdigheid met het Unierecht wordt voorkomen, geven we voorts in overweging om enkel die diensten in de herziening te betrekken, 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, al dan niet in combinatie met een drempelbedrag dat wordt gekoppeld aan de waarde van de betreffende onroerende zaak (in plaats van een hard getal).
- (c) Ten slotte geven we in overweging om bij een btw-vrijgestelde levering binnen de herzieningsperiode aan een ondernemer die het gebouw btw-belast gaat gebruiken overeenkomstig artikel 188, lid 2, tweede volzin van de Btw-richtlijn af te zien van herziening.

* * * * *

⁵ Memorie / nota van toelichting, pagina 1.

⁶ Beleidskompasformulier voor internetconsultatie, pagina 5, onder 4 a), optie 2, tweede bullet.

⁷ Beleidskompasformulier voor internetconsultatie, pagina 5, onder 4 a), optie 1, derde bullet.