

NOTA VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	Algemeen	2
1.	Algemene toelichting	2
2.	Toelichtingen op enkele wijzigingen	2
2.1	Wijzigingen vrijstelling voor groene beleggingen	2
2.2	Introductie eindheffing voor bepaalde vaste tegemoetkomingen ingevolge de Participatiewet	3
2.3	Vervallen dienstbetrekkingseis bij schenking van een belang in een lichaam ..	4
2.4	Wijziging Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 als gevolg van Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling	5
2.5	Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen	5
2.6	Uitbreiding bijlage I Uitvoeringsbeschikking OB 1968	9
2.7	Btw-herziening op investeringsdiensten	9
2.8	-Wijzigingen Algemene douaneregeling – forfaitaire tarieven	14
2.9	-Wijzigingen Uitvoeringsregeling accijns – verliesnormen	14
2.10	Wijziging Uitvoeringsregeling accijns en Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken gericht op codificatie van bestaande uitvoeringspraktijk ...	14
2.11	Vermogenstoetsuitzonderingen toeslagen	15
2.12	Vermindering belastingrente in aangewezen situaties	16
2.13	Conserverende aanslag bij emigratie waarbij sprake is van een pensioen in eigen beheer	18
2.14	Betalingscapaciteit vaststellen bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling	19
2.15	Wijzigingen voorwaarde voor internationale waardeoverdracht van pensioen	21
2.16	Uitbreiding teruggaaf van accijns in de Douane- en Accijnswet BES	22
3.	EU-aspecten	22
4.	Budgettaire aspecten	23
5.	Uitvoeringskosten	23
6.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	23
7.	Doenvermogen	24
8.	Advies en consultatie	27
II.	Artikelsgewijze toelichting	30

I. Algemeen

1. Algemene toelichting

In deze regeling (Eindejaarsregeling 2024) is een aantal wijzigingen opgenomen van enkele regelingen op het terrein van onder andere de directe belastingen, de indirecte belastingen, de douane, het formele belastingrecht, het invorderingsrecht, de toeslagen en de BES-wetgeving. De wijzigingen vloeien onder andere voort uit het Belastingplan 2025 (BP25). Deze regeling wijzigt de volgende regelingen:

- de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001;
- de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011;
- de Regeling loonbelasting- en premietabellen 1990;
- de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting;
- de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbeschikking OB 1968);
- de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag;
- de Algemene douaneregeling;
- de Uitvoeringsregeling accijns;
- de Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken;
- de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen;
- de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994;
- de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990;
- de Regeling CO₂-heffing industrie;
- de Regeling verstrekkingen en vergoedingen BES;
- de Uitvoeringsregeling loonbelasting BES;
- de Uitvoeringsregeling Douane- en Accijnswet BES;
- de Uitvoeringsregeling verklaring rijksbelastingdienst over huishoudinkomen voor een inkomensafhankelijke huurverhoging.

2. Toelichtingen op enkele wijzigingen

Voor enkel technische wijzigingen is hier geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Wijzigingen vrijstelling voor groene beleggingen

Groen beleggen door particulieren wordt fiscaal gestimuleerd door middel van een box 3-vrijstelling en een heffingskorting voor aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groenfondsen die duurzame innovatieve projecten financieren. Banken en beleggingsinstellingen kunnen worden aangewezen als groenfondsen. Sinds 1 januari 2024 kunnen ook onderdelen van banken worden aangewezen als groenfondsen.¹ Het is daarmee per deze datum mogelijk geworden voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de

¹ Fiscale verzamelwet 2024.

activiteiten van een groenbank te verrichten. Een hoofdbank hoeft die activiteiten daarmee niet langer in een dochteronderneming, met eigen bankvergunning, onder te brengen om te voldoen aan de zogenoemde hoofdzakelijkheidseis². Als ervoor wordt gekozen om deze activiteiten onder te brengen in de hoofdbank, heeft de bevoegde prudentiële toezichthouder (De Nederlandsche Bank (DNB) of de Europese Centrale Bank (ECB)) bij een dergelijk traject ook een belangrijke rol, gelet op zijn wettelijke bevoegdheden en taken met betrekking tot bankvergunningen en het, waar nodig, verlenen van een verklaring van geen bezwaar op grond van de Wet op het financieel toezicht (Wft).

Met de in deze Eindejaarsregeling 2024 opgenomen aanpassingen in de URIB 2001 wordt de URIB 2001 in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in de wet ten aanzien van de vrijstelling voor groene beleggingen per 1 januari 2024. Met deze aanpassingen wordt onder meer bereikt dat het verzoek om aanwijzing als groenfonds beter aansluit op de situatie waarin sprake is van een onderdeel van een bank. Daarbij is rekening gehouden met het belang om alle fondsen zo veel mogelijk gelijkwaardig te blijven behandelen en het belang voor de Belastingdienst om de controlewerkzaamheden ten aanzien van groen beleggen beter te kunnen uitoefenen. In dat kader wordt voor alle fondsen geregeld dat aan de hiervoor genoemde hoofdzakelijkheidseis wordt geacht te zijn voldaan als continu ten minste 70% van het aangetrokken groengeld in erkende groenprojecten is uitgezet en de accountant van het fonds daarvoor jaarlijks een goedkeurende verklaring afgeeft. Groengeld betreft de door groenfondsen aangetrokken gelden in de vorm van aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groene fondsen. De goedkeurende verklaring kan ook een verklaring van de interne accountant zijn dat hij de toepassing van de regeling heeft gecontroleerd en dat hem in die controle geen onjuistheden zijn gebleken.

Zonder deze aanpassing moet continu minimaal 70% van de actiefzijde van de balans van de hoofdbank tegen de waarde in het economische verkeer in erkende groene projecten zijn uitgezet. Dit kan leiden tot overkill als voor de hoofdzakelijkheidstoets bij groenfondsen als onderdeel van een bank continu minimaal 70% van de actiefzijde van de balans van de hoofdbank – waarop ook overige activa van de hoofdbank voorkomen – tegen de waarde in het economische verkeer in erkende groene projecten uitgezet zou moeten worden.

Een onderdeel van een bank heeft geen eigen statuten. Ten aanzien van het verzoek om aanwijzing als groenfonds wordt daarom geregeld dat in deze situatie kan worden volstaan met het overleggen van productvoorwaarden. Met betrekking tot de overige bescheiden die voor de aanwijzing als fonds moeten worden overgelegd, kan voor een onderdeel van een bank worden volstaan met een afschrift van de inschrijving van de hoofdbank in het register op grond van de Wft of een afschrift van de bankgarantie van de hoofdbank.

Aan deze aanpassingen wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2024 aangezien het per die datum mogelijk is geworden voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten.

2.2 Introductie eindheffing voor bepaalde vaste tegemoetkomingen ingevolge de Participatiewet

² Artikel 5.14, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 28, onderdeel c, URIB 2001.

Ingevolge de Wet tot wijziging van de Participatiewet in verband met de alleenverdienersproblematiek kunnen gemeenten per 1 januari 2025 een vaste tegemoetkoming geven aan een specifieke groep huishoudens. Het gaat om een groep huishoudens voor wie de uitkering, zoals bijvoorbeeld een uitkering ingevolge de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen of de Werkloosheidswet, van een van beide partners de enige of de belangrijkste bron van inkomen van het stel is. Doordat verschillende regelingen op elkaar inwerken ontvangen zij in sommige gevallen minder toeslagen dan een vergelijkbaar huishouden met een bijstandsuitkering. Voornoemde wet regelt dat deze specifieke groep huishoudens deze vaste tegemoetkoming ontvangt om een verlies aan toeslagen te compenseren. Het is daarom van belang dat de vaste tegemoetkoming zelf geen doorwerking heeft naar inkomensafhankelijke regelingen, zoals toeslagen. Met de wijziging van de URLB 2011 wordt geregeld dat gemeenten eindheffing verschuldigd zijn over deze vaste tegemoetkoming. Hierdoor zijn de ontvangers van de vaste tegemoetkoming zelf geen loon- en inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen verschuldigd over de vaste tegemoetkoming. Deze vaste tegemoetkoming is door de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel geen onderdeel van het verzamelinkomen, zodat de vaste tegemoetkoming ook geen invloed heeft op de vaststelling van de hoogte van inkomensafhankelijke regelingen, zoals toeslagen.

2.3 Vervallen dienstbetrekkingseis bij schenking van een belang in een lichaam

Ingevolge de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 vervalt met ingang van 1 januari 2025 de dienstbetrekkingseis in de doorschuifregeling aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting (DSR ab) bij een overdracht krachtens schenking.³ De dienstbetrekkingseis in de Wet IB 2001 houdt in dat de verkrijger van de geschonken aandelen minimaal 36 maanden in dienst moet zijn geweest van het lichaam waarop de verkregen aandelen betrekking hebben. In de URIB 2001 zijn nadere regels gesteld voor de vaststelling onder welke omstandigheden geacht wordt te zijn voldaan aan de dienstbetrekkingseis⁴ en in welke situaties mede geacht wordt te zijn voldaan aan de dienstbetrekkingseis⁵. Met het vervallen van de dienstbetrekkingseis, worden deze nadere regels overbodig. Daarom vervallen deze nadere regels met ingang van 1 januari 2025.

De IW 1990 bevat onder andere een uitstelfaciliteit op grond waarvan uitstel van betaling kan worden verleend voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting met betrekking tot de ab-claim die besloten ligt in aandelen en winstbewijzen. Dit uitstel wordt in beginsel – onder meer – tussentijds beëindigd wanneer de verkrijger de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, vervreemdt. Onder bepaalde omstandigheden kan de Belastingdienst dit verleende uitstel van betaling echter voortzetten. Dit kan bijvoorbeeld – onder voorwaarden – als de vervreemding plaatsvindt via een schenking aan een natuurlijk persoon. Hierbij wordt een soortgelijke dienstbetrekkingseis gesteld als bij de DSR ab.⁶ Deze eis in de IW 1990 vervalt ingevolge de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 eveneens met ingang van 1 januari 2025. In de URIW 1990 zijn nadere regels gesteld bij deze bijzondere uitstelfaciliteit. In die

³ Artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel a, IB 2001.

⁴ Artikel 26c URIB 2001.

⁵ Artikel 26d URIB 2001.

⁶ Artikel 25, achtste lid, onderdeel a, IW 1990.

nadere regels wordt onder meer de dienstbetrekkingseis herhaald.⁷ In lijn met het vervallen van de dienstbetrekkingseis in de IW 1990, vervalt deze eis met ingang van 1 januari 2025 eveneens in de URIW 1990.

2.4 Wijziging Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 als gevolg van Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling

De Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling heeft tot gevolg dat per 1 januari 2025 de bijzondere regeling voor kleine ondernemers in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) wordt gewijzigd. Als gevolg hiervan is het noodzakelijk om tevens de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbeschikking OB 1968) te wijzigen.

De eerste wijziging betreft de toepassing van de zogeheten herzieningsdrempel. Als ondernemers ervoor kiezen om vanuit de btw-belaste sfeer over te gaan naar de kleineondernemersregeling (btw-vrijgesteld) of andersom (de zogenoemde sfeerovergang), blijft herziening achterwege zolang het bedrag aan btw dat zou moeten worden herzien niet hoger is dan € 500. Deze regeling is nog geënt op een situatie waarin toepassing van de kleineondernemersregeling enkel mogelijk is door in Nederland gevestigde ondernemers. De Europese kleineondernemersregeling maakt het mogelijk dat per 1 januari 2025 ondernemers ook in andere lidstaten van de Europese Unie (EU) de kleineondernemersregeling in die andere lidstaten kunnen toepassen. Dit dwingt tevens tot aanpassing van het toepassingsbereik van de herzieningsdrempel van € 500. Deze ministeriële regeling voorziet erin dat per 1 januari 2025 deze herzieningsdrempel ook geldt bij sfeerovergang als gevolg van toepassing van de kleineondernemersregeling in een andere EU-lidstaat en in de omgekeerde situatie.

De tweede wijziging betreft het vaststellen van de hoogte van de zogeheten registratiedrempel. Voor in Nederland gevestigde ondernemers met een bepaalde maximale jaaromzet in Nederland voorziet de Wet OB 1968 per 1 januari 2025 in een ontheffing van de verplichting om zich aan te melden voor de toepassing van de kleineondernemersregeling. Zoals toegelicht bij de totstandkoming van de Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling, wordt deze registratiedrempel bij ministeriële regeling vastgesteld op € 2.200.⁸

Aan deze wijzigingen zijn geen zelfstandige EU-aspecten, budgettaire aspecten, uitvoeringskosten en gevolgen voor bedrijfsleven en burgers verbonden. De Belastingdienst heeft de wijzigingen in de ministeriële regeling getoetst met de uitvoeringstoets bij de Wet implementatie richtlijn kleineondernemersregeling. Genoemde uitvoeringstoets blijft onverkort van kracht.

2.5 Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen

Indien goederen worden geleverd aan natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een land buiten de Europese Unie (hierna: EU⁹) en die goederen, anders

⁷ Artikel 2, tiende lid, URIW 1990.

⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36312, nr. 3, p. 29.

⁹ Artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

dan als ondernemer, uiterlijk vóór het einde van de derde maand na de maand van aankoop in hun persoonlijke bagage meenemen naar een land buiten de EU (hierna: derde-land¹⁰) kan de ondernemer/winkelier het btw-nultarief als bedoeld in artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) toepassen indien de totale waarde van de aangeschafte en op de factuur vermelde goederen tenminste € 50 (inclusief btw) bedraagt.¹¹ In het verlengde daarvan kunnen natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een land buiten de EU (hierna: niet-EU-reizigers) de btw die zij bij de aanschaf van die goederen in de EU betaald hebben onder bepaalde voorwaarden terugkrijgen. De woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats moet aan de hand van een legitimatiebewijs worden aangetoond. Deze regeling is ook van toepassing op goederen die zijn gekocht door natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in de EU maar die kunnen aantonen dat ze zich binnen drie maanden na de maand van aankoop van die goederen in een derde-land vestigen.

De aanspraak op het btw-nultarief dient de leverancier aan te tonen aan de hand van boeken en bescheiden.¹² Daartoe is in ieder geval vereist dat de leverancier beschikt over een (kopie-)factuur op naam van de niet-EU-reiziger of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat is voorzien van een visum¹³ van de bevoegde autoriteiten, waaruit blijkt dat de goederen met de niet-EU-reiziger de EU zijn uitgevoerd. Omdat de leverancier ten tijde van de aankoop van de goederen door de niet-EU-reiziger logischerwijs nog niet beschikt over een dergelijk(e) factuur of bescheid, berekent hij bij de aankoop btw¹⁴ en past hij na ontvangst van de door de bevoegde autoriteit geautoriseerde factuur alsnog het btw-nultarief toe, hetgeen veelal plaatsvindt door teruggaaf aan de niet-EU-reiziger van de door hem betaalde btw.

Hoofdpijnen van de maatregel

Door de (kopie-)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid te voorzien van een visum, geeft de bevoegde autoriteit (doorgaans de Douane) aan dat de goederen de EU in de persoonlijke bagage van de niet-EU-reiziger hebben verlaten (uitvoer). Als voorts is voldaan aan de minimale waarde van € 50 (inclusief btw) kan de leverancier na ontvangst van de van een visum voorziene (kopie-)factuur overgaan tot het toepassen van het btw-nultarief en tot teruggaaf van de btw die de niet-EU-reiziger bij aankoop heeft betaald. Het visum kan momenteel ofwel door een geautomatiseerd systeem van of vanwege de bevoegde autoriteiten worden afgegeven ofwel door middel van een fysiek stempel door een daartoe bevoegde ambtenaar. Omdat fysieke afstempeling niet optimaal efficiënt is en op bijvoorbeeld luchthavens zorgt voor (lange) wachtrijen, komt die mogelijkheid voor wat betreft goederen die in Nederland zijn gekocht en vanuit Nederland de EU worden uitgevoerd te vervallen en wordt validatie van de uitvoer van de goederen gedigitaliseerd. Fysieke afstempeling blijft wel mogelijk voor uitvoer-validatie van goederen die in een andere lidstaat zijn gekocht en de EU via Nederland verlaten. De reden dat de beoogde digitale validatie van de uitvoer vooralsnog wordt beperkt tot in Nederland aangekochte goederen die de EU via

¹⁰ Artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

¹¹ Artikel 23a, eerste lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

¹² Artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹³ Een visum kan iedere vorm van autorisatie door de bevoegde autoriteit zijn, bijvoorbeeld een stempel op de (kopie)factuur of het bescheid.

¹⁴ In voorkomende gevallen betaalt de niet-EU reiziger bij de aankoop geen btw maar stelt hij voor dat bedrag zekerheid door middel van een reservering op de credit card. In die situatie kan de winkelier, indien wordt voldaan aan de voorwaarden, het btw-nultarief achteraf toepassen maar is teruggaaf van btw aan de niet-EU reiziger niet aan de orde.

Nederland verlaten is gelegen in de omstandigheid dat het (nog) niet mogelijk is om leveranciers in het buitenland te verplichten hun factuurgegevens in een digitale omgeving te plaatsen van waaruit de Nederlandse Douane, indien daartoe gerechtigd, die gegevens ter validatie kan ophalen.

Daarnaast zijn de geautomatiseerde validatiesystemen die door de onderscheiden lidstaten worden gehanteerd (nog) niet op elkaar aangesloten, zodat lidstaten elkaars digitale facturen (nog) niet kunnen valideren.

Om verplichte digitale afdoening (validatie) van de uitvoer mogelijk te maken wordt de regelgeving aangepast. Het proces rond de teruggaaf van btw aan niet-EU-reizigers die in Nederland gekochte goederen in hun persoonlijke bagage vanuit Nederland meenemen naar een bestemming buiten de EU verloopt dan als volgt.

Een niet-EU-reiziger koopt bij een leverancier in Nederland goederen ter waarde van (bijvoorbeeld) € 200 inclusief btw. De niet-EU-reiziger maakt aan de leverancier kenbaar dat hij die btw terug wil vragen. Indien de leverancier bereid is daaraan mee te werken reikt hij aan de niet-EU-reiziger een bescheid uit dat de functie van een factuur kan vervullen. Een leverancier is niet tot medewerking verplicht want in beginsel is hij niet verplicht om aan een particuliere afnemer een factuur uit te reiken. Het bescheid dient alle gegevens te bevatten die uit hoofde van artikel 35a Wet OB 1968 vereist zijn met het oog op het door de leverancier (in later stadium) toepassen van het btw-nultarief op zijn verkoop en de teruggaaf van btw aan de niet-EU-reiziger die daar veelal het gevolg van is. Dit bescheid dient ook het nummer van het legitimatiebewijs van de niet-EU-reiziger te bevatten alsmede de classificatiecode¹⁵ van de aangeschafte goederen. De leverancier (of een door hem ingeschakelde intermediair) verwerkt in dat geval de voor de teruggaaf van btw relevante gegevens in een daartoe ingerichte digitale omgeving, die door de Douane op ieder moment ('24/7') te raadplegen moet zijn. Vanuit die digitale omgeving dient de leverancier (of zijn intermediair) de verzoeken tot validatie van de uitvoer van de betreffende goederen ('export validation request') digitaal beschikbaar te maken voor de Douane. Voorts dient het mogelijk te zijn om binnen de digitale omgeving responses van de Douane te ontvangen. Het verwerken van de gegevens door de leverancier moet onmiddellijk dan wel zo spoedig mogelijk na de verkoop plaatsvinden maar in elk geval vóór het buiten de EU brengen van de goederen.

Voordat de niet-EU-reiziger met de betreffende goederen in zijn persoonlijke bagage de EU via Nederland verlaat, stelt hij door middel van een te downloaden digitale app een verzamelverzoek voor uitvoer-validatie ('collective export validation request') samen. Deze app is door de Douane ontwikkeld en beschikbaar via de App-store (IOS) en de Google Playstore (Android). In het verzamelverzoek geeft de niet-EU-reiziger aan voor welke facturen hij verzoekt om teruggaaf van de bij aankoop betaalde btw. De niet-EU-reiziger kan het verzamelverzoek, met daarbij de gegevens van zijn uitgaande reis, via de app bij de Douane indienen zodra hij zich op de plek bevindt van waaruit hij de EU gaat verlaten. In veel gevallen zal een dergelijk 'point of exit', dat door middel van GPS-tracking en/of een beacon wordt geverifieerd, een luchthaven zijn. De Douane haalt de door of namens de aangesloten leveranciers digitaal opgeslagen verkoopgegevens van de goederen waarvoor de niet-EU-reiziger verzoekt om teruggaaf van btw, op uit de digitale omgeving. Op basis van een analyse kan de Douane de uitvoer van de goederen, op landside dan wel airtside, valideren en dit kenbaar maken door het in de app afgeven van een 'positief validatie

¹⁵ Versimpelde toepassing van de gecombineerde nomenclatuur.

resultaat' aan de niet-EU-reiziger. Het bericht met het resultaat van de uitvoer-validatie bevat een digitaal ondertekende zegel. Het bericht wordt digitaal gestuurd naar wie het heeft ingediend (leverancier of zijn intermediair). Met dit validatieresultaat wordt voldaan aan het vereiste visum door een geautomatiseerd systeem als bedoeld in artikel 23a, derde lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Met het ontvangen bericht kan de leverancier vervolgens het btw-nultarief toepassen op de betreffende verkopen (in de regel zal dat leiden tot de teruggaaf van de btw aan de niet-EU-reiziger of een intermediair).

Indien de analyse uitwijst dat een nadere (fysieke) controle door de Douane noodzakelijk is ('negatief validatie resultaat'), dan dient de niet-EU-reiziger zich met de betreffende goederen naar de douanebalie te begeven. Aldaar zal de uitvoer-validatie, mits wordt voldaan aan de voorwaarden, handmatig door de Douane plaatsvinden. Het finale validatieresultaat wordt in de app aan de niet-EU-reiziger kenbaar gemaakt en wordt door de Douane digitaal verstrekt aan de leverancier (of zijn intermediair). Als de niet-EU-reiziger goederen bij zich heeft die in een andere lidstaat zijn aangekocht en het daarop betrekking hebbende bescheid met het oog op teruggaaf van btw eveneens in de app is opgenomen kan, al dan niet op basis van een eventueel noodzakelijke overeenkomst met de betreffende lidstaat van aankoop, de Douane de uitvoer van deze goederen digitaal valideren en dit kenbaar maken door het in de app afgeven van een 'positief validatieresultaat' aan de niet-EU-reiziger en de leverancier (of zijn intermediair) in die andere lidstaat.

Als de leverancier in het kader van het teruggaafproces gebruikmaakt van een intermediair zal deze de benodigde handelingen voor de leverancier verrichten en zullen de (digitale) contacten met de Douane via die intermediair verlopen.

Als de niet-EU-reiziger geen gebruik kan of wil maken van de digitale app dan kan hij zich naar de Douanebalie op het 'point of exit' begeven. De aldaar aanwezige Douane-medewerker zal dan de beschikbare aankoopgegevens voor de niet-EU-reiziger uit de digitale omgeving van de leverancier ophalen, het uitvoer-validatieverzoek in overleg met de reiziger samenstellen en registreren in het Douanesysteem voor uitvoer-validatie en, indien van toepassing, voor uitvoer valideren door het rechtstreeks aan de leverancier (of zijn intermediair) afgeven van een digitaal visum. De reiziger zelf beschikt op dat moment niet over een vastlegging van het validatieresultaat. De app kan in dat geval wel achteraf worden gedownload waardoor de gegevens op die manier kunnen worden geraadpleegd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Dankzij een digitale validatie van de uitvoer van de goederen die worden meegevoerd in de persoonlijke bagage van de niet-EU-reiziger kan de Douane gerichter analyses uitvoeren, hetgeen de doeltreffendheid van de validatie en de controle daarop verbetert. Doordat de niet-EU-reiziger zich als gevolg van de digitale uitvoer-validatie in veel gevallen niet meer 'fysiek' hoeft te melden bij de douanebalie zal de afhandeling van die uitvoer-validatie voor zowel de reiziger als de Douane sneller en doelmatiger verlopen. In dat geval is immers geen sprake meer van (lange) rijen bij de douanebalie, met de bijbehorende (personele) druk op de Douane en wachttijden voor de reiziger. Bovendien past de digitale uitvoer-validatie in het beeld binnen de EU waarbij steeds meer lidstaten overgaan op (een vorm van) digitalisering van het validatie- en teruggaafproces.

Daarnaast levert het voor leveranciers en intermediairs een reductie op waar het gaat om het verwerken en archiveren van papieren berichten en bewijsstukken in hun administraties. Vijf jaar na inwerkingtreding van deze maatregel zal de werking ervan vanuit uitvoeringsperspectief door de Douane worden geëvalueerd.

2.6 Uitbreiding bijlage I Uitvoeringsbeschikking OB 1968

Om de internationale handel te vereenvoudigen, is de entrepotregeling in het leven geroepen. De vereenvoudiging houdt kort gezegd in dat goederenleveringen naar en binnen een omzetbelasting (btw)-entrepot tegen het 0%-tarief worden belast. Alleen de ondernemer aan wie als laatste wordt geleverd, voor uitslag uit het btw-entrepot, is op het moment van uitslag btw verschuldigd volgens het tarief dat zonder de toepassing van de entrepotregeling geldt. De vereenvoudigde regeling kan worden toegepast op goederen die zijn genoemd in bijlage I Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Op verzoek van het betrokken bedrijfsleven wordt de bijlage I Uitvoeringsbeschikking OB 1968 uitgebreid met de post 'Onbewerkte kaas bestemd voor verwerking: foliekaas en natuurkaas'. De betreffende goederen voldoen aan de voorwaarde dat zij niet geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht. Dit volgt uit de bewoording 'onbewerkt' waarmee wordt bedoeld kaas waar 'nog geen mes' in heeft gezeten. Dat wil zeggen: kaas die nog niet gesneden is en als blokken variërend tussen de 2 en 15 kilogram in die vorm niet aan de consument wordt verkocht. Onder foliegerijpt wordt verstaan kaas in blokken, verpakt in plastic, bedoeld voor de voedingsindustrie. Onder natuurgerijpt wordt verstaan gele, veelal ronde kaas die langere tijd (van 15 dagen tot 12 maanden en meer) gerijpt moet worden voordat de kaas geconsumeerd kan worden.

2.7 Btw-herziening op investeringsdiensten

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) en de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbeschikking OB 1968) is – conform de btw-richtlijn 2006¹⁶ (btw-richtlijn) - een regeling opgenomen voor herziening van vooraftek van btw in het geval dat het gebruik van een investeringsgoed wijzigt. Die herzieningsregeling is van toepassing op onroerende zaken, rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen en roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven. De Wet OB 1968 en de op die wet gebaseerde lagere regelgeving voorzien op dit moment niet in de mogelijkheid om btw die op diensten drukt over een aantal jaren te herzien. Het past in de systematiek van de btw en het beginsel van de fiscale neutraliteit in het bijzonder om een dienst die meerjarig dient te volgen om de btw-aftrek te laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik van de dienst.

Het feit dat het btw-aftrekrecht voor diensten nu wordt bepaald over een relatief korte periode, te weten het jaar van ingebruikname, leidt in de praktijk bovendien vooral bij verbouwingen van panden tot ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuren met kortdurende verhuur en daarmee tot een ongelijk speelveld tussen ondernemers met vastgoed.

¹⁶ 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).

De belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur werkt, kort samengevat, als volgt: een ondernemer verbouwt een pand tot woningen met de bedoeling om de woningen als zodanig te (gaan) verhuren. Deze verhuur is vrijgesteld van btw. Die voorgenomen btw-vrijgestelde verhuur heeft tot gevolg dat de ondernemer geen recht op vooraftrek heeft van de btw die over de verbouwkosten wordt berekend. Daarom kiezen sommige ondernemers ervoor om de woningen in het pand eerst (direct na de verbouwing) kortstondig btw-belast te verhuren. Deze btw-belaste verhuur geeft alsdan het recht om de voorbelasting volledig af te trekken, dus ook alle btw op de verbouwkosten.¹⁷ Als een ondernemer vervolgens in het volgende jaar overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur van de woningen, kan (momenteel) geen herziening van deze aftrek plaatsvinden, zodat er (onbedoeld) geen btw drukt op de verbouwing.¹⁸ De Belastingdienst bestrijdt deze belastingbesparende structuur reeds aan de hand van bestaande wet- en regelgeving. Dit is echter maar beperkt succesvol gebleken. Hier komt bij dat de bestrijding van deze belastingbesparende structuur een groot beslag legt op de handhavingscapaciteit van de Belastingdienst.

De aanleiding tot deze maatregel is de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur tegen te gaan. Het doel van de maatregel is tweeledig: om een gelijk speelveld te creëren tussen ondernemers met vastgoed en, meer algemeen, de btw-aftrek op investeringsdiensten aan te laten sluiten bij het meerjarig gebruik van de dienst. Vanuit btw-oogpunt is het volgen van een dergelijke dienst logisch. Aangezien de belastingbesparende structuur mogelijk wordt gemaakt door oneigenlijk gebruik van de geldende btw-regelgeving, is het logisch om de oplossing ook binnen de btw-regelgeving te zoeken en het probleem zo dicht mogelijk bij de oorzaak aan te pakken. Daarom is ervoor gekozen de btw-herzieningsregeling uit te breiden naar investeringsdiensten die een drempelbedrag te boven gaan.

Ingevolge de btw-richtlijn is het lidstaten toegestaan om ook een herzieningsregeling toe te passen op diensten die de kenmerken bezitten van investeringsgoederen. Dit zijn, de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) volgend, diensten met een duurzaam karakter.¹⁹ Door een uitbreiding van de herzieningsregeling naar dergelijke diensten worden deze in zoverre btw-technisch gelijkgesteld aan (on)roerende investeringsgoederen. De vooraftrek van btw wordt daardoor ook voor deze diensten met een duurzaam karakter over een langere periode gevolgd en meer in overeenstemming gebracht met het meerjarige nut dat zij afwerpen. Deze consistentere btw-behandeling van (grote) investeringen past in de systematiek van de btw in het algemeen, en het beginsel van fiscale neutraliteit in het bijzonder.

¹⁷ Het verhuren van woningen is in beginsel vrijgesteld van btw. De verhuur van woningen kan echter ook met btw belast zijn. Dat laatste is onder meer het geval voor verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1968 (hierna: kortdurende verhuur)). Een ondernemer heeft recht op aftrek van btw op de aanschaf van goederen en diensten, voor zover hij deze gebruikt voor btw-belaste prestaties. Dit maakt dat de btw op de verbouwing van een gebouw om het gereed te maken voor btw-vrijgestelde verhuur niet aftrekbaar is. Wanneer een verbouwing wordt uitgevoerd met het oog op btw-belaste verhuur kan de ondernemer de btw op de verbouwkosten wél in aftrek brengen. Extra voordeel is dat deze verhuur onder het verlaagde btw-tarief valt.

¹⁸ Op basis van de huidige wet- en regelgeving kan dan geen herziening plaatsvinden van de in aftrek gebrachte btw, ondanks dat het gebruik van het pand is gewijzigd. De ondernemer hoeft dus geen btw terug te betalen, ook al gebruikt hij het pand na het eerste boekjaar wel voor btw-vrijgestelde prestaties. Dit zou bijvoorbeeld wel het geval zijn geweest als de verbouwing geleid zou hebben tot een nieuw vervaardigd pand, waarvoor een herzieningstermijn van tien boekjaren geldt.

¹⁹ HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen v Inspecteur der invoerrechten en accijnzen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

Hoofdpijnen van de maatregel

Een uitbreiding van de herzieningsregeling naar bedoelde investeringsdiensten betekent dat deze diensten alsdan over een aantal jaren worden gevolgd en de initieel in aftrek gebrachte btw in overeenstemming wordt gebracht met het gebruik van het object voor belaste of vrijgestelde prestaties in die periode. Een dergelijke maatregel creëert een vergelijkbare herzieningsregeling als die nu ook geldt voor (on)roerende investeringsgoederen (*mutatis mutandis*) en past in de systematiek van de btw. Hierdoor wordt ook de ongewenste belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur financieel veel minder voordelig, wat het gebruik daarvan naar verwachting aanzienlijk zal ontmoedigen/verminderen. De maatregel draagt ook bij aan een gelijk spelveld tussen verhuurders die gebruikmaken van de belastingbesparende structuur en ondernemers die dat niet (willen) doen.

Tegelijkertijd werkt deze herzieningsregeling ook breder en 'andersom'. Een ondernemer die de bedoelde dienst aan onroerende zaken in eerste aanleg bezigt voor vrijgestelde prestaties krijgt alsnog een gedeeltelijk recht op aftrek indien hij deze dienst binnen de herzieningsperiode alsnog voor belaste prestaties aanwendt. In zoverre heeft de regeling ook een versoepelend karakter en wordt de btw-behandeling van de bedoelde investeringsdiensten in het algemeen consistent.

Herzieningstermijn

Vooralsnog is ervoor gekozen om de herzieningstermijn (per dienst) vast te stellen op (effectief) vijf boekjaren²⁰ in plaats van (effectief) tien boekjaren zoals die geldt voor de levering van onroerende zaken. Deze keuze is gemaakt omdat, gelet op de context van deze maatregel, naar verwachting hiermee de doelen van de maatregel worden bereikt en gelijktijdig de administratieve en uitvoeringslasten zoveel mogelijk beperkt blijven.²¹ De start van de herzieningstermijn is gekoppeld aan het moment van ingebruikname van de dienst. Hiervoor is gekozen om, net als het geval is bij de levering van goederen, één specifiek en objectief bepaalbaar moment te hanteren waarop de herzieningstermijn aanvangt.

Drempelbedrag

Om te voorkomen dat ook (heel) kleine investeringsdiensten onder de maatregel vallen, wordt een drempelbedrag ingevoerd. Het is niet wenselijk dat een ondernemer die over een periode van vijf jaar los van elkaar meerdere (zeer) kleine verbouwingen laat uitvoeren, wordt geconfronteerd met evenzoveel verschillende herzieningstermijnen. Een grens van € 30.000²² per investeringsdienst aan onroerende zaken mitigeert dit. Dit bedrag volgt uit informatie verstrekt door de Belastingdienst, gebaseerd op concrete gevallen die zich in de praktijk voordoen c.q. hebben voorgedaan. Het bedrag van € 30.000 wordt – in combinatie met de kwalitatieve toets – beschouwd als de juiste balans tussen de effectiviteit van de maatregel (onder meer om het kunstmatig opsplitsen van diensten te voorkomen), en het mitigeren van de administratieve lasten doordat diensten met een relatief lage waarde over meerdere jaren gevolgd zouden moeten

²⁰ De herziening vindt plaats in de vier boekjaren volgende op het boekjaar van ingebruikname en geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting van het bedrag van de betreffende dienst aan onroerende zaken.

²¹ Indien in de praktijk of anderszins blijkt dat een herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren aanpassing behoeft, is een verlenging van de herzieningstermijn mogelijk.

²² Logischerwijs exclusief btw; dit volgt uit het begrip vergoeding.

worden. Door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande methodiek van btw-herziening voor (on)roerende investeringsgoederen, wordt bovendien gemeend dat de aanvullende administratieve last zo beperkt mogelijk blijft.

Overgangstermijn

Om ondernemers in de gelegenheid te stellen op deze wijziging te anticiperen, treedt deze maatregel per 1 januari 2026 in werking. Dat betekent dat de herzieningsregeling van toepassing is op de bedoelde investeringsdiensten die op of na deze datum in gebruik zijn genomen. Deze uitgestelde ingangsdatum biedt ondernemers met lopende projecten de tijd om deze af te ronden of anders de nodige administratieve aanpassingen door te voeren. Vanaf de ingangsdatum kan bij een ondernemer nog steeds sprake zijn van kortdurende btw-belaste verhuur van woningen. Maar als een ondernemer vervolgens binnen de herzieningstermijn overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur, vindt herziening plaats. Hierdoor grijpt de maatregel niet dieper dan nodig in op de bedrijfsvoering. Tegelijkertijd moet de overgangstermijn niet ruimer worden, om te voorkomen dat het ongewenste gebruik van de belastingstructuur langer voortduurt dan strikt noodzakelijk. Dit geldt temeer, omdat de Belastingdienst deze structuur reeds een aantal jaren bestrijdt.

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

Alternatieve beleidsoptie

Naast de gekozen maatregel is ook gekeken naar een andere mogelijkheid ter bestrijding van de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur. Bezien is om de kortdurende verhuur van woningen (als uitzondering op de btw-vrijgestelde verhuur) te beperken tot een maximale termijn, een zogenoemde nachtermijn. Wanneer het aantal aaneengesloten overnachtingen de nachtermijn overschrijdt, wordt in die situatie de verhuur wettelijk niet langer als kortdurend (en dus niet langer als btw-belast) beschouwd. Deze maatregel is echter minder doeltreffend en doelmatig dan het huidige voorstel.

Het instellen van een nachtermijn zou de te bestrijden structuur namelijk onvoldoende tegengaan. Het blijft dan mogelijk (zij het in een korter, maar nog steeds 'stuurbaar', tijdsbestek) om kortdurende, btw-belaste verhuur van woningen toe te passen zonder mogelijkheid om de in aftrek gebrachte btw te herzien indien alsnog wordt overgegaan tot van btw-vrijgestelde verhuur. Hierdoor zou de maatregel zeer beperkt doeltreffend worden.

Bovendien zou het instellen van een nachtermijn voor kortdurende verhuur van woningen ook gevolgen hebben voor andere situaties, zoals het verblijf in hotels of pensions gedurende langere periodes. Een dergelijke maatregel zou kunnen resulteren in van btw-vrijgestelde prestaties door bijvoorbeeld hotelondernemers, hetgeen grote gevolgen zou hebben voor hun recht op btw-aftrek. Ook zou dit leiden tot een complexere administratie voor die ondernemers. Dit nadeel zou een niet-beoogd effect sorteren en afdoen aan de doelmatigheid van de maatregel.

Gekozen beleidsoptie

Door introductie van een herzieningstermijn voor de bedoelde investeringsdiensten wordt de beschreven belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur zo doeltreffend en doelmatig mogelijk aangepakt en wordt de btw-behandeling van de bedoelde investeringsdiensten in het

algemeen consistent. Kortdurende verhuur van woningen blijft nog steeds mogelijk, maar de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur wordt financieel minder aantrekkelijk. Hierdoor wordt het probleem bij de bron aangepakt. Ondernemers die hun verbouwde onroerende zaak slechts voor één jaar belast gebruiken om vervolgens vrijgesteld te verhuren, zullen na de invoering van de nieuwe regelgeving worden geconfronteerd met herzienings-btw op de verbouwingskosten. Hoewel deze ondernemers met de genoemde belastingbesparende structuur nog steeds een cashflow-voordeel behalen, is na het verstrijken van de herzieningstermijn geen sprake (meer) van een ongewenste belastingbesparing.

De gekozen maatregel is bovendien geen eenzijdige antimisbruikregeling²³, maar past in de systematiek van de btw en heeft ook voordelen voor ondernemers. Als een ondernemer zijn onroerende zaak na de verbouwing btw-vrijgesteld verhuurt, maar na een jaar blijkt dat de zaak toch voor btw-belaste doeleinden wordt gebruikt, is er - in tegenstelling tot de huidige situatie - dan de mogelijkheid tot gedeeltelijke teruggaaf van de eerder niet in aftrek gebrachte btw op de verbouwingskosten. De maatregel creëert ook zo gezien een gelijk spelveld tussen ondernemers met vastgoed en kan ook in hun voordeel werken.

Door de maatregel te richten op bepaalde investeringsdiensten aan een of meer onroerende zaken, en niet op alle diensten die een gelijkenis vertonen met een investeringsgoed, wordt de maatregel beperkt tot vastgoed. Gelijktijdig heeft dit voorstel in zoverre een brede werking dat ook ondernemers onder de maatregel vallen die niet 'vooropgezet' gebruik maken van de btw-besparende structuur. Dit is gerechtvaardigd omdat onder de maatregel vallende investeringsdiensten vergelijkbare kenmerken vertonen als investeringsgoederen. De toepassing van een vergelijkbaar herzieningsregime past daarmee in de systematiek van de (Europese en nationale) btw.

Evaluatie

Om te onderzoeken of de gekozen vormgeving ook daadwerkelijk doeltreffend en doelmatig is, zal na vijf jaren een beleidsevaluatie plaatsvinden waarin de volgende vragen zullen worden beantwoord:

- Welk effect heeft de maatregel gehad op de structuur met kortdurende verhuur en is door de maatregel sprake van een gelijk spelveld tussen ondernemers die hun panden verbouwen en vervolgens gebruiken voor btw-vrijgestelde prestaties? (Aan de volgende onderzoeksmethode kan worden gedacht: kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst)
- Heeft, en zo ja in hoeverre, de maatregel geleid tot een prijsverhoging in de huursector? (Aan de volgende onderzoeksmethode kan worden gedacht: kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het

²³ Het introduceren van regelingen om belastingbesparende structuren aan te pakken maakt het belastingstelsel doorgaans complexer. Dergelijke bepalingen moeten specifiek worden geformuleerd om het geïdentificeerde misbruik aan te pakken, zonder een te brede algemene werking die zou kunnen leiden tot *overkill*. Hoewel gepoogd is de complexiteitsverhoging tot een minimum te beperken, onder andere met een administratieve tegemoetkoming in de vorm van een drempelbedrag, maakt deze maatregel het stelsel onvermijdelijk complexer en vormt de maatregel een aanvullende administratieve last voor ondernemers.

Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst)

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Het voorstel heeft een brede scope en omvat niet enkel de belastingplichtigen die zich bezighouden met kortdurende verhuurconstructies, maar raakt in principe elke ondernemer die vastgoed heeft en daar de bedoelde investeringsdiensten aan laat verrichten. Naar verwachting zullen deze belastingplichtigen meer behoefte hebben aan duidelijkheid. De Belastingdienst verwacht hierdoor meer verzoeken tot vooroverleg, contactmomenten met de belastingplichtigen, controles en bezwaar- en beroepsprocedures.

2.8 -Wijzigingen Algemene douaneregeling – forfaitaire tarieven

In de Adr zijn forfaitaire accijnstarieven opgenomen die van toepassing zijn op rooktabak en sigaretten of overige alcoholhoudende producten die in kleine zendingen of als reizigersbagage in Nederland worden ingevoerd.²⁴ Door normerende regelgeving, zoals een afstandsverkoopverbod, is het niet langer gemakkelijk om deze berekening voor tabaksproducten te maken. Daarom wordt het artikel naast de actualisatie van de accijnstarieven ook inhoudelijk aangepast. Ook is de accijns op overige alcoholhoudende producten per 1 januari 2024 omhooggegaan, waardoor het betreffende vastgestelde tarief in de Adr actualisering behoeft.

Uitvoeringgevolgen Douane

Deze maatregel zal de uitvoering van de controle en heffing van accijns over kleine zendingen en reizigersbagage vergemakkelijken. De Douane heeft vanwege praktische overwegingen met controles en naheffingen over de kleine zendingen en reizigersbagage aangegeven liever geen accijnstarief meer toe te passen op basis van een percentage van de prijs van een soortgelijk pakje rooktabak of sigaretten aangezien die door normerende maatregelen bijna niet meer vast te stellen is. Met deze aanpassing wordt uitvoering gegeven aan een wens van de Douane.

2.9 -Wijzigingen Uitvoeringsregeling accijns – verliesnormen

De verliesnormen voor het vervoer van minerale oliën en ethylalcohol die thans zijn opgenomen in beleidsregel 5.8 van de Beleidsregels accijnswetgeving²⁵ worden opgenomen in de URA. De toegepaste verliesnormen blijven ongewijzigd. De laatste keer dat zij zijn aangepast in de beleidsregels was per 1 april 2019. Er is op dit moment geen aanleiding om de verliesnormen te herzien.

2.10 Wijziging Uitvoeringsregeling accijns en Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken gericht op codificatie van bestaande uitvoeringspraktijk

²⁴ Zie artikel 7:17 Adr.

²⁵ Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 maart 2023, houdende beleidsregels accijnswetgeving (Stcrt. 2023, 11419).

In de Uitvoeringsregeling accijns (URA) en de Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (URVAD) is een bepaling opgenomen die regelt dat als accijnsgoederenplaats of inrichting in aanmerking kunnen komen de plaats van waaruit door buitenlandse NAVO-strijdkrachten accijnsgoederen, respectievelijk alcoholvrije dranken, rechtstreeks worden geleverd aan personeel van die strijdkrachten of hun gezinsleden.²⁶ Wat onder de gezinsleden van die NAVO-strijdkrachten wordt verstaan, is echter niet gedefinieerd. Vergelijkbare regelingen²⁷ bevatten reeds een definitie van het begrip gezinslid. Met de voorliggende wijziging wordt hierbij aangesloten. De voorliggende wijziging strekt dus tot codificatie van een bestaande uitvoeringspraktijk.

2.11 Vermogenstoetsuitzonderingen toeslagen

Met deze wijziging van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir) worden voor de toeslagen enkele wijzigingen aangebracht voor de vermogenstoetsuitzonderingen. De volgende bedragen worden vanaf 1 januari 2025 uitgezonderd van de vermogenstoets voor toeslagen:

- Het eenmalige bedrag toegekend op grond van het Tijdelijk besluit eenmalig bedrag ouderen van Surinaamse herkomst;
- Tegemoetkomingen toegekend op grond van de Wet compensatie wegens selectie aan de poort;
- Aanvullende schadevergoedingen bij werkelijke schade voor ex-partners van een gedupeerde aanvrager kinderopvangtoeslag;
- Compensatie of tegemoetkomingen uitgekeerd aan nabestaanden van een gedupeerde overleden aanvrager kinderopvangtoeslag;
- Tegemoetkomingen uitgekeerd aan nabestaanden van overleden kinderen die in aanmerking zouden zijn gekomen voor de kindregeling die onderdeel uitmaakt van de hersteloperatie toeslagen.

Een vermogenstoets wordt toegepast bij de bepaling of een belanghebbende aanspraak maakt op zorgtoeslag, huurtoeslag en kindgebonden budget (hierna: toeslag). Indien het vermogen op de peildatum (1 januari) hoger is dan een bepaald bedrag, vervalt voor dat jaar het recht op de toeslag waarvan de vermogensgrens is overschreden. Voor de huurtoeslag bedraagt de vermogensgrens € 36.952 voor alleenstaanden en € 73.904 voor mensen met een toeslagpartner (bedragen 2024). Voor de zorgtoeslag en het kindgebonden budget gelden hogere vermogensgrenzen (€ 140.213 zonder toeslagpartner en € 177.301 met toeslagpartner, bedragen 2024).

De vermogenstoets is een belangrijk instrument om toeslagen te beperken tot belanghebbenden die inkomensondersteuning nodig hebben. In bepaalde gevallen is de maatschappelijke betekenis en impact van financiële bijdragen, compensaties of tegemoetkomingen echter groter dan de wens

²⁶ Zie artikel 18, onderdeel e, URA en artikel 10, onderdeel d, UVAD.

²⁷ Zie artikel 7.16a, onderdeel e, van de Algemene douaneregeling (Adr) en artikel 31b, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994).

om deze bij het uitvoeren van de vermogenstoets mee te laten tellen. In de UR Awir staan daarom enkele bijzondere vermogensbestanddelen (bezittingen en eenmalige uitkeringen of tegemoetkomingen) opgesomd die op verzoek van de belanghebbende niet meegerekend worden bij het toetsen van het vermogen. Een vermogenstoetsuitzondering is een mogelijkheid voor burgers om op verzoek zowel hun aanspraak op toeslagen als hun uit financiële bijdragen, compensaties of tegemoetkomingen verkregen vermogenstoename te behouden. Het kabinet acht het in bepaalde gevallen namelijk onwenselijk dat belanghebbenden hun eventuele aanspraak op toeslagen kwijtraken als hun vermogen is toegenomen door het ontvangen van financiële bijdragen/compensaties/tegemeetkomingen en daardoor een vermogensgrens wordt overschreden.

Daarom worden enkele nieuwe uitzonderingen toegevoegd. Het betreft de eenmalig toegekende bedragen die zijn toegekend op grond van het Tijdelijk besluit eenmalig bedrag ouderen van Surinaamse herkomst en de Wet compensatie wegens selectie aan de poort, evenals aanvullende schadevergoedingen bij werkelijke schade van ex-partners van een gedupeerde aanvrager kinderopvangtoeslag, compensaties en tegemoetkomingen die zijn toegekend aan de nabestaanden van een overleden gedupeerde aanvrager van kinderopvangtoeslag, en aan de nabestaanden van overleden kind dat in aanmerking zou zijn gekomen voor de kindregeling die onderdeel uitmaakt van de hersteloperatie toeslagen.

Deze uitzonderingen zijn tijdelijk en gelden voor een periode van tien jaar volgend op het jaar waarin de bedragen zijn uitgekeerd. Als een getroffen gedupeerde van de toeslagenproblematiek in meerdere jaren een tegemoetkoming krijgt in het kader van de hersteloperatie toeslagen, dan geldt de periode van tien jaar waarvoor de gedupeerde een vermogenstoetsuitzondering kan krijgen voor elke tegemoetkoming afzonderlijk. De bedragen in het kader van de hersteloperatie toeslagen worden voor een groot deel ambtshalve uitgezonderd, omdat de bedragen en belanghebbenden bekend zijn bij de Dienst Toeslagen. Het voorgaande geldt niet voor de overige uitzonderingen. De belanghebbenden van deze regelingen kunnen een verzoek indienen bij de Dienst Toeslagen door middel van het formulier 'Verzoek bijzonder vermogen toeslagen' dat te vinden is op de website van de Belastingdienst.²⁸ De uitzondering geldt voor het gehele bedrag dat de betrokkene heeft verkregen, ongeacht of al een deel van het bedrag is uitgegeven.

2.12 Vermindering belastingrente in aangewezen situaties

Met de voorliggende wijziging van de UR AWR 1994 wordt uitvoering gegeven aan de delegatiegrondslag die is opgenomen in de bepaling die de mogelijkheid biedt dat de inspecteur in bepaalde situaties overgaat tot vermindering van belastingrente. Deze bepaling is ingevolge de Fiscale verzamelwet 2023 vanaf 1 januari 2023 opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).²⁹ De hoofdregel is hierbij dat voor zover gedurende het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend het te betalen bedrag aan belasting reeds is geheven, dan wel op aangifte is voldaan of afgedragen, de inspecteur de belastingrente die over dat gedeelte van het

²⁸ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/formulier_verzoek_bijzonder_vermogen_toeslagen.

²⁹ Artikel 30ia AWR.

tijdvak in rekening wordt gebracht, kan verminderen naar evenredigheid van het reeds geheven, dan wel voldane of afgedragen bedrag. Hiermee is de mogelijkheid gecreëerd om, meer dan voorheen, maatwerk te leveren bij het berekenen van de belastingrente. Het idee achter de bepaling is dat het mogelijk wordt gemaakt om bij het berekenen van belastingrente rekening te houden met periodes waarin (een deel van) het te betalen bedrag aan belasting (of premie volksverzekeringen) reeds is geheven, dan wel is voldaan of afgedragen.

Aanwijzing situaties waarin de belasting geacht wordt te zijn geheven

Op grond van de hiervoor genoemde delegatiegrondslag kunnen bij ministeriële regeling situaties worden aangewezen waarin het te betalen bedrag aan belasting *geacht wordt* reeds te zijn geheven, dan wel op aangifte te zijn voldaan of afgedragen en waarop aldus de bij de Fiscale verzamelwet 2023 geïntroduceerde bepaling van toepassing is. Het gaat hierbij om situaties die sterk lijken op de hiervoor bedoelde situaties (waarin (een deel van) het te betalen bedrag aan belasting, waaronder ook premie volksverzekeringen, premies voor werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet worden verstaan, reeds was geheven in een deel van de periode waarop de belastingrenteberekening ziet) maar die niet onder de letterlijke bepaling vallen omdat geen sprake is van "het te betalen bedrag aan belasting" dat reeds was geheven, dan wel was voldaan of afgedragen. In de huidige UR AWR 1994 is een viertal van dit soort situaties aangewezen. Met de voorliggende wijziging wordt hieraan een situatie toegevoegd.

Met deze Eindejaarsregeling 2024 wordt de situatie toegevoegd waarin ter zake van een verkrijging van een onroerende zaak abusievelijk overdrachtsbelasting is voldaan, terwijl voor deze transactie ter zake van de levering van de onroerende zaak omzetbelasting verschuldigd was. Over de naheffing omzetbelasting bij de leverancier wordt belastingrente in rekening gebracht. Doorgaans wordt bij de teruggaaf van overdrachtsbelasting aan de verkrijger geen belastingrente vergoed.³⁰ Op basis van de voorliggende wijziging van de UR AWR 1994 wordt het verschuldigde bedrag aan omzetbelasting ter zake van de transactie geacht reeds te zijn voldaan voor zover de verkrijger reeds overdrachtsbelasting heeft voldaan die niet verschuldigd was. Het in rekening gebrachte bedrag aan belastingrente kan in zoverre worden verminderd. Deze belastingen worden niet geheven van dezelfde belastingplichtige (omzetbelasting bij de verkoper en overdrachtsbelasting bij de koper). Onder voorwaarden geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting als de overdracht van een onroerende zaak van rechtswege is belast met omzetbelasting.³¹ In zoverre is sprake van een communicerende heffing van deze belastingen ter zake van dezelfde transactie. Om die reden wordt het redelijk geacht om rekening te houden met het bedrag aan belasting dat reeds geheven, dan wel op aangifte afgedragen of voldaan was.

Voorbeeld I

Bij de overdracht van een onroerende zaak tussen twee ondernemers wordt geen omzetbelasting berekend. De verkrijger heeft ter zake van de verkrijging wel 8% overdrachtsbelasting voldaan. 2,5 jaar later wordt bij een controle geconstateerd dat de levering van rechtswege belast was met 21% omzetbelasting en de

³⁰ Zie artikel 30ha AWR.

³¹ Op grond van artikel 15, lid 1, onder a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

verkrijging vrijgesteld was van overdrachtsbelasting. De teruggaaf overdrachtsbelasting is zonder rente. Aan de leverancier wordt een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd met belastingrente. Deze rente kan gematigd worden voor de periode dat er over de transactie overdrachtsbelasting was voldaan.

De vermindering van belastingrente, indien van toepassing, zal doorgaans moeten plaatsvinden op verzoek van de belanghebbende.³² Het is bij de omzetbelasting namelijk uitvoeringstechnisch niet mogelijk gebleken om deze bepaling geautomatiseerd toe te passen. De belanghebbende dient aannemelijk te maken dat hij in aanmerking komt voor de vermindering van belastingrente.³³ Op het moment dat de vermindering van belastingrente met betrekking tot de omzetbelasting wel geautomatiseerd kan worden toegepast of als de inspecteur de mogelijkheid heeft om de bepaling ambtshalve – dat wil zeggen uit eigen beweging – handmatig toe te passen, wordt hiertoe overgegaan. Geautomatiseerde toepassing van de vermindering van belastingrente verdient uiteraard de voorkeur en de Belastingdienst streeft hier ook naar.³⁴ Indien de belanghebbende het vervolgens toch niet eens is met de toegepaste vermindering van de belastingrente, kan hij daartegen opkomen door tegen de beschikking in bezwaar te gaan.

2.13 Conserverende aanslag bij emigratie waarbij sprake is van een pensioen in eigen beheer

De IW 1990 voorziet in een aantal bijzondere uitstelfaciliteiten. Bij deze bijzondere uitstelfaciliteiten kan er uitstel van betaling worden verleend voor een langere periode waarbij de verschuldigde belasting vaak het resultaat is van een heffing die in de regel slechts éénmaal plaatsvindt. Bij de meeste bijzondere uitstelfaciliteiten heeft te gelden dat er zekerheid moet worden gesteld ter hoogte van de openstaande belastingschuld.

Eén van de bijzondere uitstelfaciliteiten ziet op de verschuldigde inkomstenbelasting in verband met een aanspraak op een levensverzekering of pensioenregeling en welke onderdeel vormt van een conserverende aanslag die is opgelegd, omdat de belastingschuldige niet meer binnenlands belastingplichtig is. Door een conserverende aanslag bij emigratie op te leggen wordt de fiscale claim van de inspecteur, die ziet op hetgeen is opgebouwd in de periode waarin de belastingschuldige in Nederland woonachtig was, veiliggesteld.

In de URIW 1990 is deze bijzondere uitstelfaciliteit nader uitgewerkt. Uit de URIW 1990 volgt dat de ontvanger na een schriftelijk verzoek uitstel van betaling kan verlenen, mits er voldoende zekerheid is gesteld. In bepaalde situaties kan de zekerheidsstelling en het schriftelijk verzoek tot uitstel van betaling achterwege blijven. Dit kan als na de emigratie de aanspraken in Nederland verzekerd blijven bij een aangewezen verzekeraar of wanneer de aanspraken zijn ondergebracht bij een verzekeraar die zijn vestigingsplaats heeft binnen de EU of EER. Deze uitzondering houdt verband met de regels omtrent vrij verkeer binnen de EU, te weten de vrijheid van vestiging³⁵, en is mede ingegeven door een arrest van het HvJ EU³⁶. Bij de eerdergenoemde situatie is een rechtsinstrument voor handen in de vorm van wederzijdse bijstand dat onderdeel uitmaakt van de communautaire rechtsorde en waarvan de naleving bij het HvJ kan worden afgedwongen.³⁷

³² Zie Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 17 en 47.

³³ Zie artikel 31bis, derde lid, UR AWR 1994.

³⁴ Zie ook Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 17.

³⁵ Artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

³⁶ HvJ EU 11 maart 2004, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138.

³⁷ Kamerstukken II 2003/04, 29758, nr. 3.

Hiermee wordt het invorderingsrisico beperkt en bestaat er geen rechtvaardiging voor het belemmeren van de vrijheid van vestiging.

Het achterwege laten van een schriftelijk verzoek en een zekerheidsstelling geldt niet ten aanzien van belastingschuldigen die bij emigratie een conserverende aanslag opgelegd hebben gekregen die ziet op een aanspraak die is ondergebracht in een eigen besloten vennootschap (hierna: pensioen in eigen beheer³⁸) die gevestigd is in de EU of EER. Bij het laten vervallen van de voorwaarden van een schriftelijk verzoek en een zekerheidsstelling is niet expliciet overwogen om deze voorwaarden te continueren voor belastingschuldigen met een pensioen in eigen beheer die verhuizen naar een ander land binnen de EU of EER. Een rechtvaardiging om belastingschuldigen met een pensioen in eigen beheer anders te behandelen dan belastingschuldigen waarbij de aanspraken zijn ondergebracht in een in de EU of EER gevestigde verzekeraar is er echter niet. Ook bij belastingschuldigen met een pensioen in eigen beheer dat is ondergebracht in een besloten vennootschap die is gevestigd in de EU of EER kan de ontvanger een beroep doen op de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingschulden, waarmee het invorderingsrisico wordt beperkt. Gelet op het voorgaande zullen de voorwaarden van een schriftelijk verzoek en een zekerheidsstelling om in aanmerking te komen voor langdurig uitstel van betaling van de conserverende aanslag die wordt opgelegd bij emigratie in het kader van aanspraken op een pensioen in eigen beheer komen te vervallen. Om dit te bewerkstelligen zal de URIW 1990 worden gewijzigd.

2.14 Betalingscapaciteit vaststellen bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling

Nettowoonlyasten

De ontvanger kan kwijtschelding verlenen voor een openstaande belastingschuld als de belastingschuldige niet in staat is om anders dan met buitengewoon bezwaar de openstaande belastingschuld te voldoen. Hiervan kan sprake zijn als een belastingschuldige over geen vermogen en onvoldoende betalingscapaciteit beschikt om de openstaande belastingschuld te voldoen. In de URIW 1990 is nader uitgewerkt onder welke voorwaarden de ontvanger kwijtschelding kan verlenen. Deze voorwaarden zijn op grond van de LI 2008 ook van toepassing bij de berekening van de betalingscapaciteit bij een verzoek om uitstel van betaling.

De betalingscapaciteit van een belastingschuldige wordt berekend door het gemiddeld te verwachten netto-bestedbare maandinkomen te verminderen met de gemiddeld per maand te verwachten kosten van bestaan van de belastingschuldige. Het netto-bestedbare inkomen van de belastingschuldige wordt vastgesteld door de ontvangen inkomsten van de belastingschuldige te verminderen met bepaalde uitgaven. Uit de URIW 1990 volgt welke bedragen in aanmerking worden genomen bij het berekenen van het netto-bestedbare inkomen en de kosten van bestaan van een belastingschuldige.

³⁸ Bij een pensioen in eigen beheer kon de directeur-groootaandeelhouder een pensioen opbouwen in zijn besloten vennootschap. Op de balans van de besloten vennootschap werd een pensioenvoorziening opgenomen. Sinds 1 juli 2017 is het niet meer mogelijk om pensioen in eigen beheer op te bouwen en bedragen toe te voegen aan pensioen in eigen beheer dat reeds is gevormd. Onder pensioen in eigen beheer wordt in het onderhavige kader ook verstaan de oudedagsverplichting, bedoeld in artikel 38p Wet LB 1964. Na uitfasering van het pensioen in eigen beheer was het een aantal jaar mogelijk om het pensioen in eigen beheer om te zetten in een oudedagsverplichting.

In de URIW 1990 is een limitatieve opsomming opgenomen van uitgaven die de ontvanger in mindering brengt op de ontvangen inkomsten om het netto-bestedbare inkomen vast te stellen. Eén van deze uitgaven betreft de nettowoonlasten van de belastingschuldige. De nettowoonlasten worden berekend door de op de belastingschuldige drukkende huurprijs, hypotheekrente (exclusief aflossing) of erfpachtcanon ter zake van een door belastingschuldige bewoonde woning te verminderen met de te ontvangen huurtoeslag of met de te ontvangen woonkostentoeslag en de normhuur. Hierbij is het bedrag dat als huurprijs, hypotheekrente of erfpachtcanon in acht mag worden genomen gemaximeerd tot de huurgrens om in aanmerking te komen voor huurtoeslag. De normhuur wordt gezien als het gedeelte van de woonlasten die ten minste voor rekening van de belastingschuldige blijft. De normhuur is ook reeds verdisconteerd in de bijstandsuitkering als tegemoetkoming in de woonlasten.³⁹ Uit de WHT volgt de hoogte van de normhuur. In de WHT is de normhuur vervolgens weer de basis voor de basishuur: het gedeelte van de rekenhuur dat voor rekening van de huurder blijft. De basishuur is gelijk aan de normhuur verhoogd met een in de WHT genoemd bedrag (de opslag).⁴⁰

Bij de lasten- en koopkrachtbesluitvorming 2024 is besloten om onder meer de huurtoeslag maandelijks te verhogen met € 34,67.⁴¹ De verhoging van de huurtoeslag wordt bereikt door de eigen bijdrage voor de huurlasten (de basishuur) te verlagen. Aangezien bij de vaststellen van het netto-bestedbare inkomen geen rekening wordt gehouden met de basishuur en ook niet met een eventuele verlaging daarvan, kan de aanzienlijke verhoging van de huurtoeslag in 2024 door een verlaging van de basishuur tot gevolg hebben dat een belastingschuldige niet langer in aanmerking komt voor kwijtschelding. Het voorgaande vormt de aanleiding om de manier waarop de nettowoonlasten bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling een rol spelen nader te bezien. Het kabinet acht het consistent dat bij de berekening van de nettowoonlasten wordt gerekend met hetzelfde bedrag dat op grond van de WHT voor eigen rekening dient te blijven (de basishuur). Voorts acht het kabinet het gepast dat een eventuele verlaging of verhoging van de basishuur – dus de minimale bijdrage van een belastingschuldige aan zijn huurlasten – in de WHT of in een andere wet ook in wordt acht genomen bij het bepalen van de nettowoonlasten, aangezien ook bij de nettowoonlasten wordt uitgegaan van een bedrag dat voor rekening van de belastingschuldige komt. Gelet op het voorgaande zal de URIW 1990 worden gewijzigd. Vooruitlopend op deze wijziging is de LI 2008 per 1 mei 2024 gewijzigd.⁴² Hiermee houdt de ontvanger in 2024 al vooruitlopend op een wijziging van de URIW 1990 in principe rekening met de basishuur bij de berekening van de nettowoonlasten en daarmee uiteindelijk bij het vaststellen van de betalingscapaciteit.

Noodzakelijke uitgaven

Hiervoor is reeds benoemd dat de URIW 1990 een limitatieve opsomming bevat met uitgaven die de ontvanger in aanmerking neemt bij het vaststellen van het netto-bestedbare inkomen. Dit betekent dat de ontvanger geen andere uitgaven dan die worden genoemd in de URIW 1990 in

³⁹ Aangezien de kosten van bestaan zijn gekoppeld aan de bijstandsnormen, wordt door de verdiscontering van de normhuur in de bijstandsnormen een bedrag gelijk aan de normhuur in mindering gebracht op het netto-bestedbare maandinkomen van de belastingschuldige. Door bij de nettowoonlasten alleen te rekenen met het bedrag dat de normhuur te boven gaat, wordt voorkomen dat de normhuur tweemaal in mindering wordt gebracht op het netto-bestedbare maandinkomen.

⁴⁰ Sinds 1 januari 2023 bedraagt de opslag € 0,00.

⁴¹ Het kabinet heeft vervolgens besloten om de huurtoeslag maandelijks nog verder te verhogen met € 3,05, omdat er een fout zat in de koopkrachtberekeningen voor 2024.

⁴² Artikelen 25.5.6a en 26.2.10 LI 2008.

aanmerking kan nemen als uitgaven bij het vaststellen van het netto-besteedbare inkomen.⁴³ Het wordt wenselijk geacht dat in regelgeving wordt voorzien in de mogelijkheid voor de ontvanger om bij het vaststellen van het netto-besteedbare inkomen rekening te houden met andere, voor de belastingschuldige noodzakelijke uitgaven dan die reeds in de URIW 1990 worden genoemd. Op die manier kan de ontvanger (meer) maatwerk bieden. Bij noodzakelijke uitgaven – anders dan die al in de URIW 1990 worden genoemd – kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het bedrag dat een belastingschuldige verplicht moet betalen aan zijn bewindvoerder. Het is wenselijk dat de ontvanger bij het vaststellen van het netto-besteedbare inkomen rekening kan houden met een dergelijk bedrag en zodoende een netto-besteedbaar inkomen vaststelt dat beter aansluit bij het inkomen – verminderd met de kosten van bestaan – dat de belastingschuldige dient aan te wenden voor de voldoening van zijn belastingschuld. Gelet op het voorgaande zal de URIW 1990 worden gewijzigd, zodat de ontvanger de ruimte heeft om bepaalde noodzakelijke uitgaven in mindering te brengen op de inkomsten van de belastingschuldige.

Gemaakte kosten door het houden van kostgangers

Bij de berekening van het netto-besteedbare inkomen wordt ook rekening gehouden met de kosten die worden gemaakt in verband met het houden van kostgangers. Het bedrag dat bij de vaststelling van de betalingscapaciteit in aanmerking mag worden genomen als uitgaven voor het houden van kostgangers wordt met deze wijziging geïndexeerd.

Verhoging kosten van bestaan bij gepensioneerden

Tot slot vindt er met betrekking tot het vaststellen van de betalingscapaciteit een wijziging plaats ten aanzien van de kosten van bestaan die in aanmerking worden genomen bij een belastingschuldige waarvan de belastingschuldige of zijn echtgenoot de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt. Sinds 2009 worden de in aanmerking te nemen kosten van bestaan bij een belastingschuldige waarvan de belastingschuldige of zijn echtgenoot de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt verhoogd met een vast bedrag dat gebaseerd is op het maximale bedrag dat volgt uit de IOAOW. Het kabinet heeft in 2022 besloten om de IOAOW per 1 januari 2025 af te schaffen.⁴⁴ Hiermee kan de verhoging van de kosten van bestaan die gekoppeld is aan de IOAOW komen te vervallen.

2.15 Wijzigingen voorwaarde voor internationale waardeoverdracht van pensioen

De IW 1990 bepaalt dat een pensioenverzekeraar aansprakelijk kan worden gesteld voor de inkomstenbelasting en revisierente die een pensioengerechtigde verschuldigd is ten gevolge van door hem gepleegde zogenoemde verboden handelingen zoals de afkoop, vervreemding of verpanding van een pensioenpolis of in geval van emigratie. Hiermee worden verzekeraars gestimuleerd om met de verzekeringnemer overeen te komen dat verboden handelingen niet zullen plaatsvinden of dat er een zekerheidsstelling wordt verleend waardoor de pensioenverzekeraar – in

⁴³ Beleidsmatig is vastgelegd dat de ontvanger uitgaven die samenhangen met de maatschappelijke positie van de belastingschuldige in mindering kan brengen op de berekende betalingscapaciteit, zie artikel 25.5.7 LI 2008.

⁴⁴ Wet van 21 december 2022 tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning, wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers en wijziging van de Wet tegemoetkomingen loondomein in verband met aanpassingen van het lage-inkomensvoordeel (Stb. 2022, 542).

geval een verboden handeling of emigratie plaatsvindt – deze zekerheid kan uitwinnen. Voor de situatie waarin het Nederlandse pensioen wordt overgedragen aan de buitenlandse pensioenregeling stelt Nederland de voorwaarde dat de buitenlandse pensioenuitvoerder de aansprakelijkheid moet aanvaarden in een overeenkomst met de Nederlandse Belastingdienst voor de Nederlandse belastingschuld die ontstaat als bijvoorbeeld het pensioen in het andere land zou worden afgekocht. Als alternatief voor deze aanvaarding van aansprakelijkheid kan de werknemer een zekerheidsstelling geven. Het HvJ EU heeft in 2023 geoordeeld⁴⁵ dat deze voorwaarde bij een waardeoverdracht naar een buitenlandse werkgever strijdig is met het vrije verkeer van werknemers.⁴⁶ Door het stellen van deze voorwaarde zou een werknemer belemmerd kunnen worden in zijn keuze om een dienstbetrekking in het buitenland te aanvaarden.

Met het Belastingplan 2025 wordt onder meer de IW 1990 met terugwerkende kracht tot en met 16 november 2023 aangepast om wetgeving in lijn te brengen met de arresten van het HvJ EU.⁴⁷ Door deze wijziging zal niet langer de eerdergenoemde voorwaarde worden gesteld bij een internationale individuele waardeoverdracht van pensioenen naar binnen de EU, de EER of Zwitserland gevestigde pensioenfondsen of lichamen die het verzekeringsbedrijf uitoefenen. In lijn hiermee wordt met het Belastingplan 2025 ook de vergelijkbare aansprakelijkheidsbepaling voor de verzekeraar van een aanspraak op periodieke uitkeringen op gelijke wijze aangepast. Met deze wijzigingen wordt de URIW 1990 in lijn gebracht met de wijzigingen die zijn opgenomen in het Belastingplan 2025.

2.16 Uitbreiding teruggaaf van accijns in de Douane- en Accijnswet BES

In de Douane- en Accijnswet BES is mogelijkheid om over te gaan tot teruggaaf van accijns uitgebreid met de situaties waarin accijnsgoederen verloren zijn gegaan of onder ambtelijk toezicht zijn vernietigd. Bij regeling worden nadere regels gesteld omtrent het verzoek om teruggaaf in de deze situaties.

3. EU-aspecten

Wanneer er EU-aspecten zijn verbonden aan de in deze regeling opgenomen maatregelen zijn die hieronder nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in deze regeling zijn geen of geringe EU-aspecten verbonden.

Btw-herziening op investeringsdiensten

De btw-richtlijn geeft lidstaten de bevoegdheid om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen aan te merken.⁴⁸ Lidstaten mogen hiervoor het begrip

⁴⁵ HvJ EU 16 november 2023, C-459/22, ECLI:EU:C:2023:878 en HvJ EU 16 november 2023, C-360/22, ECLI:EU:C:2023:875.

⁴⁶ De rechten van het vrije verkeer gelden binnen de EU, maar ook binnen de EER en Zwitserland. Zie artikel 45 VWEU, artikel 28 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte en de op 21 juni 1999 te Luxemburg tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (Trb. 2000, 16 en 86).

⁴⁷ PM verwijzing BP25.

⁴⁸ Artikel 190 btw-richtlijn.

investeringsgoederen definiëren en administratieve vereenvoudigingen zijn toegestaan.⁴⁹ Dat betekent dat lidstaten ook de mogelijkheid hebben om de geboden ruimte uit de richtlijnbevestiging slechts gedeeltelijk te benutten. Dit voorstel maakt gebruik van die toegekende bevoegdheid, met dien verstande dat gekozen is voor een maatregel met beperkte omvang: alleen bepaalde investeringsdiensten worden gelijkgesteld aan investeringsgoederen. Het betreft diensten die over meerdere jaren hun nut afwerpen voor de betreffende onroerende zaken.⁵⁰ Hierdoor hebben deze diensten de kenmerken die doorgaans worden toegeschreven aan investeringsgoederen. De maatregel blijft daarmee binnen de toegekende bevoegdheid van de btw-richtlijn, en is zodoende in overeenstemming met het Unierecht.

4. Budgettaire aspecten

Wanneer er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in deze regeling opgenomen maatregelen zijn die hiervoor nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in deze regeling zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van rijksbegroting. In paragraaf 5 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

Wijzigingen vrijstelling voor groene beleggingen

Met deze maatregel beoogt het kabinet de administratieve lasten bij banken te verminderen. Het is echter niet de verwachting dat banken als gevolg van deze maatregel meer groene spaar- en beleggingsproducten gaan aanbieden. Daarom heeft de maatregel geen budgettaire gevolgen.

Btw-herziening op investeringsdiensten

[PM]

5. Uitvoeringskosten

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit deze regeling die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de bijlage uitvoeringstoetsen. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IXB (Financiën), artikel 10/ 1⁵¹, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties. **[PM uitkomsten uitvoeringstoets]**

6. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Alle maatregelen die niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

⁴⁹ Artikel 189 btw-richtlijn.

⁵⁰ HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen v Inspecteur der invoerrechten en accijnzen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

⁵¹ **PM**.

De wijzigingen in deze regeling zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR heeft besloten deze niet te selecteren voor formeel advies omdat er geen tot geringe administratieve lasten mee gemoeid zijn.

Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen

Voor het Nederlandse bedrijfsleven betekent deze aanpassing dat voor de toepassing van het nultarief en daarmee het bieden van de mogelijkheid aan de niet-EU-reiziger om de betaalde btw terug te vragen, in de beoogde situaties niet meer kan worden volstaan met het uitreiken van een 'fysieke' factuur of soortgelijk bescheid maar dat de benodigde gegevens ook in een digitale omgeving moeten worden geplaatst.

Omdat de onderhavige aanpassing alleen betrekking heeft op de (mogelijke) teruggaaf van btw aan niet-EU-reizigers heeft zij geen gevolgen voor de in Nederland wonende burgers.

Btw-herziening op investeringsdiensten

De gekozen maatregel zal invloed hebben op het bedrijfsleven. Ondernemers die onder dit voorstel vallende investeringsdiensten afnemen, zullen voortaan in hun boekhouding rekening moeten houden met een herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren. Dit leidt tot een extra administratieve last. Overigens zullen veel van de hier bedoelde diensten ook nu al om andere (fiscale/bedrijfseconomische) redenen apart geadmistreerd worden. Het bijhouden in de administratie om de herzieningstermijnen te volgen, is een essentieel en onvermijdelijk onderdeel van de gekozen methode om deze investeringsdiensten gelijk te stellen aan investeringsgoederen. Door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande methodiek van btw-herziening voor (on)roerende investeringsgoederen, wordt gemeend dat de aanvullende administratieve last zo beperkt mogelijk blijft.

Vermelding administratief referentie code

In het geval het (elektronisch) bescheid aan de hand waarvan de herkomst van accijnsgoederen wordt aangetoond is uitgereikt in een andere lidstaat dient de administratieve referentie code (ARC) of de vereenvoudigd administratieve referentie code (VARC) op het (elektronisch) bescheid te worden vermeld. Voor zover dit op dit moment nog niet wordt gedaan, dient de ARC of de VARC aan het (elektronische) bescheid te worden toegevoegd door de partij die het (elektronisch) bescheid opstelt. Dit betreft een niet noemenswaardige verzwaring van de administratieve last.

7. Doenvermogen

[Het beroep op doenvermogen wordt voor een deel van de maatregelen nog vastgesteld. Input op de internetconsultatie zal daaraan bijdragen. Hieronder zijn nadere toelichtingen op diverse maatregelen opgenomen.]

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- Op welke groep burgers en/of ondernemers is het besluit van toepassing?
- Welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie?
- In hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruikmaken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn.

Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- De maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen
- De maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren
- De maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Oordeel 1: doenlijkheid niet relevant of onveranderd. Wanneer het voorstel geen extra acties vergt van mensen t.o.v. de huidige situatie, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft

Oordeel 2: kleiner beroep op doenvermogen belastingplichtigen. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast

Oordeel 3: groter beroep op doenvermogen belastingplichtigen, geen aandachtspunt. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze extra acties naar verwachting correct zullen uitvoeren

Oordeel 4: groter beroep op doenvermogen belastingplichtigen, wel aandachtspunt. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze extra acties naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren.

Tabel PM: Doenvermogen

Naam voorstel	Oordeel doenlijkheid
Wijzigingen vrijstelling voor groene beleggingen	PM
Introductie eindheffing voor bepaalde vaste tegemoetkomingen ingevolge de Participatiewet	PM
Vervallen dienstbetrekkingseis bij schenking van een belang in een lichaam	PM
Wijziging Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 als gevolg van Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling	PM
Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen	PM
Uitbreiding bijlage I Uitvoeringsbeschikking OB 1968	PM

Btw-herziening op investeringsdiensten	PM
Wijzigingen Algemene douaneregeling – forfaitaire tarieven	PM
Wijzigingen Uitvoeringsregeling accijns – verliesnormen	PM
Wijziging Uitvoeringsregeling accijns en Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken gericht op codificatie van bestaande uitvoeringspraktijk	PM
Vermogenstoetsuitzonderingen toeslagen	PM
Vermindering belastingrente in aangewezen situaties	PM
Conserverende aanslag bij emigratie waarbij sprake is van een pensioen in eigen beheer	PM
Betalingscapaciteit vaststellen bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling	PM
Wijzigingen voorwaarde voor internationale waardeoverdracht van pensioen	PM
Uitbreiding teruggaaf van accijns in de Douane- en Accijnswet BES	PM

Vervallen dienstbetrekkingseis bij schenking van een belang in een lichaam

PM

Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen

PM

Btw-herziening op investeringsdiensten

De introductie van een herzieningstermijn voor de btw-aftrek op investeringsdiensten heeft invloed op het doenvermogen van btw-ondernemers. Door de maatregel worden ondernemers met vastgoed geraakt die daaraan investeringsdiensten laten verrichten waarvan de vergoeding per afzonderlijke dienst boven het drempelbedrag uitkomt. Door het drempelbedrag bestaat deze groep uit relatief grotere ondernemingen voor wie het doenvermogen in de regel ook groter is. Daarnaast zijn de geraakte ondernemers in veel gevallen al bekend met de systematiek van een herzieningsregeling zoals die reeds geldt voor (on)roerende investeringsgoederen en een eventuele pro-rata berekening. Het bijhouden van genoemde diensten zal hun doenvermogen dus raken, maar de geraakte ondernemers zullen wel in staat zijn om de toename van hun doenvermogen te dragen.

Wijziging Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 als gevolg van Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling

PM

Wijzigingen Algemene douaneregeling – forfaitaire tarieven

De voorgestelde wijziging doet geen groter beroep op het doenvermogen van de betrokkenen. Zodoende is de doenlijkheid van de maatregel geen zorgpunt.

Wijzigingen Uitvoeringsregeling accijns – verliesnormen

De voorgestelde wijziging doet geen groter beroep op het doenvermogen van de betrokkenen. Zodoende is de doenlijkheid van de maatregel geen zorgpunt. Hierbij komt dat de maatregel uitsluitend ondernemingen treft, waardoor doenlijkheid in het algemeen minder een zorgpunt is.

8. Advies en consultatie

Via internet heeft een consultatie plaatsgevonden van het conceptvoorstel met concepttoelichting. De internetconsultatie 'btw-herziening diensten aan onroerende zaken' liep van 5 maart 2024 tot 2 april 2024. In totaal zijn 13 publieke reacties binnengekomen van onder andere de NOB, VNO-NCW, Register Belastingadviseurs, BTW-INSTITUUT en IVBN. Vervolgens heeft op 12 april 2024 een stakeholderbijeenkomst plaatsgevonden waarbij met een groot deel van de partijen die op de internetconsultatie hebben gereageerd, uitgebreid is gesproken over hun commentaren.

Kritiek doelstelling maatregel

Het merendeel van de respondenten begrijpt de noodzaak voor overheidsingrijpen en de gekozen maatregel. Over het algemeen staat men echter kritisch tegenover dit voorstel. Men wijst erop dat de bestrijding van de zogenoemde short stay structuur de enige aanleiding voor dit wetsvoorstel lijkt te zijn. Hoewel dit een belangrijk doel is gaat het voorstel echter verder dan enkel dat aspect. Tijdens de stakeholdersessie en in de toelichting op de regelgeving is daarom benadrukt dat het aanpakken van de zogenoemde short stay structuur een aanleiding is voor het opnemen van deze maatregel. Doelstellingen van deze maatregelen zijn enerzijds het creëren van een gelijk spelveld voor alle ondernemers en anderzijds het beter koppelen van de btw-af trek op bepaalde investeringsdiensten aan het gebruik voor belaste of vrijgestelde prestaties. Vanuit btw-oogpunt is het volgen van zo'n dienst, die over meerdere jaren nut afwerpt, logisch omdat daarmee de btw-af trek langjarig wordt gekoppeld aan belast (wél aftrek) of vrijgesteld (géén aftrek) gebruik. Deze regelgeving maakt de heffing van btw daarom nauwkeuriger en passender, mede gezien vanuit de btw-richtlijn. Dit staat, op zichzelf gezien, los van de bestrijding van de short stay structuur.

Administratieve lasten

Men staat over het algemeen niet positief tegenover de maatregel omdat deze (onvermijdelijk) gepaard gaat met een toename van de administratieve lasten. Het gedurende enige jaren moeten volgen van de investeringsdiensten is noodzakelijk om de aftrek nauwkeurig te kunnen bepalen. Dit wordt door de betrokken ondernemers als een substantiële toename van hun administratieve lasten ervaren. Hoewel dit standpunt begrijpelijk is, zijn de aanvullende administratieve lasten noodzakelijk om tot een meer nauwkeurige en passender btw-heffing te komen (de dienst moet immers wel gevolgd worden om hem over meerdere jaren te kunnen toerekenen) en om de short stay structuur in te dammen. Opgemerkt wordt dat de toename van administratieve lasten met name ziet op ondernemers die de hier bedoelde investeringsdiensten in steeds wisselende mate zowel voor vrijgestelde als aftrekgerechtigde prestaties bezigen. Een ondernemer moet dus regelmatig (jaarlijks) variëren tussen het verrichten van btw-belaste en btw-onbelaste/vrijgestelde activiteiten om met de gevolgen van de maatregel geconfronteerd te worden. Dat treft een beperkt aantal ondernemers. Ondernemers die de diensten louter voor aftrekgerechtigde of vrijgestelde prestaties bezigen of in een vaste verhouding voor zowel aftrekgerechtigde als vrijgestelde prestaties ondervinden een veel geringere toename van administratieve lasten. Ten slotte wordt opgemerkt dat de maatregel ook tot een financieel voordeel kan leiden voor ondernemers. Bij vrijgesteld gebruik gevolgd door aftrekgerechtigd gebruik ontstaat alsnog een gedeeltelijk recht op aftrek van de destijds in rekening gebrachte btw, hetgeen momenteel niet mogelijk is. Alles

overwegend brengt dit voorstel geen ongerechtvaardigde of buitensporige administratieve lasten met zich mee. Echter, gelet op de kritiek op een aantal kernpunten zijn verschillende aanpassingen aan het wetsvoorstel doorgevoerd.

Conformiteit btw-richtlijn

De voornaamste kritiek op het voorstel richt zich op de conformiteit met de btw-richtlijn. De richtlijn staat enkel toe dat op diensten wordt herzien die de kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven. Het internetconsultatievoorstel gold voor diensten aan onroerende zaken boven een bepaalde drempel. Deze drempel is voorgesteld vanuit de aanname dat de diensten die deze drempel overschrijden zouden kwalificeren als diensten met de hiervóór bedoelde kenmerken. Dit betekent dat bijvoorbeeld onder omstandigheden ook de ramenbewassing van een groot pand onder de herzieningsregeling zou kunnen vallen terwijl die dienst (evident) die kenmerken mist. Volgens de respondenten gaat het geconsulteerde wetsvoorstel daarmee verder dan wat Unierechtelijk is toegestaan. Deze kritiek snijdt hout en heeft tot een concrete aanpassing van de definitie geleid. Zonder een kwalitatieve toets zou de maatregel kwetsbaarder zijn in procedures over de Unierechtelijke houdbaarheid van de maatregel. Om dergelijke procedures, en daarmee langjarige onduidelijkheid en onnodige lasten voor de Belastingdienst en het bedrijfsleven te voorkomen, is de definitie zó aangepast dat hieronder alleen diensten aan onroerende zaken vallen die deze onroerende zaken meerjarig dienen. Dit draagt in aanzienlijke mate bij aan de Unierechtelijke houdbaarheid van de maatregel omdat de maatregel hiermee méér in lijn is gebracht met de beleidsruimte die de btw-richtlijn aan de lidstaten biedt en aansluit bij de eerder aangehaalde jurisprudentie van het HvJ.

Verduidelijkingen

Daarnaast hebben de respondenten gevraagd om een aantal onderdelen in de toelichting te verduidelijken of daarin op te nemen:

- De behandeling van doorlopende diensten (bijvoorbeeld voor een meerjarig onderhoudscontract).
- Verduidelijken dat de dienst zélf wordt getoetst, ongeacht het aantal onroerende zaken waarop deze éne dienst betrekking heeft.
- Dat de contractuele werkelijkheid in principe leidend is voor wat als één dienst wordt beschouwd, tenzij er sprake is van misbruik van recht.
- Het moment van ingebruikname van een dienst.
- De invloed van leegstand tijdens een lopende herzieningstermijn.

Deze punten zijn op verschillende plekken in de toelichting opgenomen en/of verduidelijkt.

Drempelbedrag

Op een aantal punten is kritiek gekomen die niet tot aanpassingen heeft geleid. Zo is een punt van kritiek de hoogte van het drempelbedrag (€ 30.000). Vanuit de respondenten is aangegeven dat het drempelbedrag € 100.000 zou moeten zijn. Niet is onderbouwd waarom (juist) een drempelbedrag van € 100.000 passend(er) zou zijn, anders dan dat dit een administratieve

lastenverlichting voor ondernemers zou kunnen opleveren. De maatregel zou dan immers minder diensten treffen. Echter, de Belastingdienst heeft op basis van verzamelde data aangegeven dat een drempel van € 30.000 een juiste balans biedt tussen de effectiviteit van de maatregel en de administratieve lasten. Een substantieel hogere drempel nodigt uit tot het (al dan niet kunstmatig) opsplitsen van een dienst en doet naar verwachting afbreuk aan de effectiviteit van de maatregel.⁵² Nu goed onderbouwde argumenten ontbreken, en de wens om naar € 100.000 te gaan willekeurig lijkt, is er geen aanleiding om af te wijken van de eerder vastgestelde drempel van € 30.000.

Noodzaak tot optie bij levering

Daarnaast is een aantal malen de kritiek geuit dat ondernemers, louter vanwege deze maatregel, zullen willen opteren voor een btw-belaste levering om daardoor een herziening van btw op bijvoorbeeld verbouwkosten te voorkomen. De hier bedoelde diensten worden in de vier jaren ná het jaar van ingebruikneming gevolgd. De levering van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld van btw. Als een onroerende zaak vrijgesteld wordt geleverd, leidt dat tot herziening van de btw drukkende op de investeringsdiensten voor zover de herzieningstermijn(en) van die diensten nog niet zijn verstreken. Dit heeft dit tot gevolg dat een, met de resterende herzieningstermijn overeenkomend, deel van de op die diensten drukkende btw terugbetaald moet worden. Opteren om de onroerende zaak btw-belast te leveren zou dit voorkomen. De gevoelde noodzaak tot die optie betreft dan echter niet noodzakelijkerwijs een nog lopende herzieningsperiode van het pand zélf, maar alleen van de investeringsdiensten. Het gevolg van zo'n optie is dat de koper vervolgens voor het gehele pand een nieuwe herzieningstermijn (van effectief tien boekjaren) ingaat. Dit is op zichzelf gezien een juiste constatering. Daar staat tegenover dat de herzieningsperiode voor de hier bedoelde diensten bewust is vastgesteld op vier jaar volgend op het jaar van ingebruikneming in plaats van de voor onroerende zaken geldende termijn van negen jaar na het jaar van ingebruikneming. Deze verkorte termijn is met name gekozen om de nadelige gevolgen van deze maatregel zoveel mogelijk te mitigeren. Ook is het twijfelachtig of dit gevolg zich in de praktijk veelvuldig zal voordoen, en dan ook nog in betekenende mate (hoe verhoudt zich de btw-druk van een investeringsdienst tot de totale waarde van een onroerende zaak). Dit gevolg is echter niet te vermijden door een aanpassing van de regelgeving. De btw-richtlijn voorziet namelijk niet in de mogelijkheid om alléén voor de hier bedoelde diensten te opteren voor btw-heffing. Gelet op de relatief korte periode waarin dit -onvermijdelijke - gevolg bestaat, de betwifelbare omvang hiervan en de mede daardoor betwifelbare noodzaak hiertoe, is dit geen aanleiding om de voorgestelde maatregel als geheel te heroverwegen. Een aanpassing van de regelgeving om dit gevolg te voorkomen is niet mogelijk.

Overgangstermijn

Tot slot heeft de sector aangegeven dat de huidige overgangstermijn (in de vorm van een uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026) tot gevolg kan hebben dat ook diensten waarvan de uitvoering nu al is gestart, c.q. voorzien, maar pas na de inwerkingtredingsdatum van het wetsvoorstel in gebruik zullen worden genomen, onder de maatregel zullen vallen. De sector

⁵² Het volstrekt kunstmatig opknippen van diensten is op grond van het leerstuk van misbruik van recht niet toegestaan en kan dus met succes worden bestreden door de Belastingdienst.

vraagt zich af of het mogelijk is de overgangstermijn zo aan te passen dat alleen diensten met een startdatum na publicatie van het wetsvoorstel worden meegenomen. Het opnemen van een dergelijke aanpassing zou onvermijdelijk een verhoging van de administratieve en uitvoeringslasten tot gevolg hebben. Het bepalen van de startdatum van een dienst, in het kader van overgangsregelingen, is uitvoeringstechnisch problematisch en leidt tot uitgebreide overleggen, maar ook procedures tussen de Belastingdienst en het bedrijfsleven. Bovendien biedt de ingangsdatum van 1 januari 2026 al een jaar de ruimte om een dienst die momenteel wordt uitgevoerd vóór die datum in gebruik te nemen. Daarnaast leidt niet elke herzieningstermijn tot een financieel nadeel. Bij ongewijzigd belast gebruik heeft deze maatregel immers geen negatief financieel effect. Een eventueel alternatief is het verlengen van de uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026 naar 1 januari 2027. Gelet op de substantiële toename in de administratieve en uitvoeringslasten is gekozen om het invoeringsmoment niet te koppelen aan de startdatum van de investeringsdienst, maar te blijven koppelen aan de datum van ingebruikneming van die dienst vanaf 1 januari 2026.

II. Artikelsgewijze toelichting