

---

---

**REACTIE INTERNETCONSULTATIE EINDEJAARSREGELING 2024**

---

---

**AAN** : MINISTERIE VAN FINANCIËN  
**VAN** : BTW-INSTITUUT B.V. - MR. DR. M.D.J. VAN DER WULP  
**DATUM** : 26 SEPTEMBER 2024

---

Geachte lezer,

Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de internetconsultatie Eindejaarsregeling 2024. Graag maak ik van de gelegenheid gebruik om hierop te reageren. Ik beperk mij tot het voorgestelde artikel VI waarin de herziening op investeringsdiensten is opgenomen.

### **Opmerking vooraf**

In het wetsvoorstel Belastingplan 2025 is een definitie van het begrip ‘investeringsdienst’ voorgesteld die vanaf 1 januari 2026 een plaats moet krijgen in art. 2a lid 1, onderdeel y Wet op de omzetbelasting 1968. Deze definitie vormt het vertrekpunt van de voorgestelde herzieningsregeling in artikel VI van de voorgestelde Eindejaarsregeling 2024. Naar mijn mening is het logisch noch wenselijk om deze definitie buiten de internetconsultatie te houden, aangezien de definitie en de uitwerking daarvan in de Eindejaarsregeling 2024 een onlosmakelijk geheel vormen.

### **Investeringsdienst**

Hoewel het begrip ‘investeringsdienst’ is opgenomen in het Belastingplan 2025 en niet in de voorgestelde Eindejaarsregeling 2024 vind ik het wel belangrijk om hierover een opmerking te maken. Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EU dat het begrip ‘investeringsgoed’ ziet op ‘goederen die, gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zich onderscheiden door hun duurzame aard en waarde en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, maar over meerdere jaren worden afgeschreven’.<sup>1</sup> Of, anders gezegd, de bijzondere herzieningsregeling voor investeringsgoederen vindt volgens het Hof haar verklaring en rechtvaardiging in het duurzame gebruik én de dienovereenkomstige afschrijving.<sup>2</sup>

In de definitie van het begrip ‘investeringsdienst’ (en daardoor ook in de toelichting op artikel VI van de voorgestelde Eindejaarsregeling 2024) is gekozen voor een ruimer criterium: meerjarig dienen. Door dit criterium wordt de poort van de bijzondere herzieningsregeling die bedoeld is voor investeringsgoederen en diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen ook geopend voor diensten die weliswaar een meerjarig nut hebben, maar waarop normaliter niet wordt afgeschreven, zoals de kosten van onderhoud en herstel van vastgoed. Naar mijn mening volgt uit de

---

<sup>1</sup> HvJ EG 1 februari 1977, ECLI:EU:C:1977:12 (Verbond van Nederlandse Ondernemingen).

<sup>2</sup> HvJ EG 15 december 2005, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan).

jurisprudentie van het Hof van Justitie EU dat de bijzondere herzieningsregeling niet bedoeld is voor dergelijke diensten.

Om die reden verdient het naar mijn mening aanbeveling om de definitie van het begrip ‘investeringsdienst’ te beperken tot diensten aan onroerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen en waarbij de vergoeding voor deze dienst ten minste een bij ministeriële regeling vast te stellen bedrag omvat.

### **Drebersarrest**

De voorgestelde Eindejaarsregeling 2024 is gepubliceerd vóór het Drebersarrest van het Hof van Justitie EU.<sup>3</sup> Dit arrest maakt duidelijk dat de keuze in het voorgestelde artikel VI van de voorgestelde Eindejaarsregeling 2024 om voor investeringsdiensten steeds een herzieningstermijn van vijf boekjaren, het boekjaar van ingebruikneming daaronder begrepen, te hanteren niet is toegestaan. Voor investeringsdiensten met betrekking tot onroerende zaken waarvan de economische kenmerken in wezen gelijkwaardig zijn aan de aankoop van een onroerende zaak is de wetgever gehouden om de verlengde herzieningstermijn voor onroerende zaken te hanteren van 10 boekjaren, het boekjaar van ingebruikneming inbegrepen. Op dit punt behoeft artikel VI van de voorgestelde Eindejaarsregeling 2024 derhalve aanpassing.

### **VOF X-arrest en ‘Opfokkostenarrest’**

Uit het arrest VOF X en de uitleg daarvan door de Hoge Raad volgt dat door een (verbouwings)dienst een onroerend investeringsgoed kan ontstaan.<sup>4</sup> In die gevallen dient de verlengde herzieningstermijn te gelden van 10 boekjaren, het boekjaar van ingebruikneming inbegrepen. Dat geldt op grond van het Opfokkostenarrest eveneens in de situatie dat een ondernemer zelf belaste diensten en/of goederen afneemt en in zijn bedrijf een onroerend investeringsgoed (ontwikkelt en) tot stand brengt.<sup>5</sup> In beide gevallen is het resultaat van de afgenomen werkzaamheden leidend.

In de voorgestelde herzieningsregeling voor investeringsdiensten lijkt geen rekening te zijn gehouden met deze situaties. Hierdoor zou in voormelde situaties op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en de Hoge Raad sprake zijn van een onroerend investeringsgoed, terwijl de afgenomen diensten in deze situaties ook (kunnen) vallen onder de voorgestelde definitie van het begrip ‘investeringsdienst’. Omdat voor een investeringsdienst in de voorgestelde herzieningsregeling een kortere herzieningstermijn geldt dan voor onroerende investeringsgoederen is die overlap van belang. Naar mijn mening dient de herzieningsregeling voor investeringsdiensten op dit punt te worden aangepast teneinde procedures hierover te voorkomen. Het zou zomaar kunnen dat daarmee dan ook de spanning met het Drebersarrest (goeddeels) is verholpen.

### **Drempelbedrag**

In de reactie op de internetconsultatie “Btw-herziening diensten aan onroerende zaken” is door BTW-INSTITUUT reeds aangegeven dat het drempelbedrag van € 30.000 excl. btw per dienst laag is en dat daardoor bij omvangrijke gebouwen en/of onderhoudsintensieve gebouwen, zoals monumenten, per gebouw tal van termijnen kunnen gaan lopen die de gebruiker (eigen gebruik) of exploitant van het gebouw (vastgoedbelegger) moet bijhouden. Dat is een aanzienlijke lastenverzwaring voor ondernemers. Om die reden is door BTW-INSTITUUT voorgesteld om het drempelbedrag aanzienlijk

---

<sup>3</sup> HvJ EU 12 september 2024, ECLI:EU:C:2024:736.

<sup>4</sup> HvJ EU 19 juli 2012, ECLI:EU:C:2012:473 en HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:59.

<sup>5</sup> Vgl. HR 7 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:863.

te verhogen, bijvoorbeeld tot € 100.000 per dienst. In de Nota van Toelichting wordt hierop gereageerd dat niet is onderbouwd waarom dit drempelbedrag passender zou zijn.

Het punt is dat er vanuit het Ministerie van Financiën geen (overtuigende) onderbouwing is gegeven waarom het nodig is om te kiezen voor het (lage) bedrag van € 30.000 excl. btw per dienst. Bij de short-staystructuren (die de wetgever met de herziening op investeringsdiensten wil bestrijden) gaat het in de praktijk normaliter om verbouwingsdiensten waarvan de vergoeding aanzienlijk meer bedraagt dan € 30.000. Dat is ook logisch. Het btw-belang bij een dienst met een vergoeding van € 30.000 bedraagt maximaal € 6.300. Het opzetten van een short-staystructuur (kosten van adviseur, advocaat etc.) zou in dat geval meer kosten dan het aan btw-voordeel oplevert. Dat is de reden waarom in de reactie op de internetconsultatie “Btw-herziening diensten aan onroerende zaken” door BTW-INSTITUUT is aangegeven dat het lage drempelbedrag niet nodig is om het gewenste doel te bereiken. Het zou naar mijn mening goed zijn dat het Ministerie van Financiën begint bij het begin: waaruit blijkt dat het lage drempelbedrag van € 30.000 nodig is om de short-staystructuren te bestrijden?

### **Ten slotte**

Tot een nadere toelichting ben ik vanzelfsprekend graag bereid.

Dordrecht,

BTW-INSTITUUT