



Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024)

19 december 2023

nr. 2024-0000566137

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken

De Staatssecretaris van Financiën,

Handelende voor wat betreft de wijziging van de Regeling CO₂-heffing industrie in overeenstemming met de Staatssecretaris Openbaar Vervoer en Milieu;

Gelet op de artikelen 1.5, 3.22, 4.17c, 5.14, 6.17 en 10.6ter van de Wet inkomstenbelasting 2001, de artikelen 13, 25, 31, 31a en 38p van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel 13ab van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021, de artikelen 35c en 35e van de Successiewet 1956, de artikelen 2a, 15, 25b en tabel II van de Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de artikelen 15, 23, 24, en 64 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, artikel 93 van de Wet belastingen op milieugrondslag, de artikelen 2, 3, 7, 40, 63, 80 en 84 van de Wet op de accijns, artikel 47 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, de artikelen 3a, 19, 30ia en 39 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 18 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de artikelen 3 en 7b van de Registratiewet 1970, artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit identificatie- en rapportagevoorschriften Common Reporting Standard, artikel 25, 26, 44a en 44b van de Invorderingswet 1990, de artikelen 6, 8a, 8b, 19, 19a en 21b van de Wet loonbelasting BES, artikel 4.50a van de Douane- en Accijnswet BES, artikel 252a van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek;

Besluit:

8. Advies en consultatie

Internconsultatie 'btw-herziening diensten aan onroerende zaken'

Van 5 maart 2024 tot 2 april 2024 vond de internetconsultatie op 'btw-herziening diensten aan onroerende zaken' plaats. 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 af trek) of vrijgesteld (géén af trek) 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 af trek 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 af trek 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 hiervoor 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 zelf 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.⁴⁹ 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 verbouwingskosten 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 verstrekken. 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 zelf, 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

⁴⁹ 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.

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 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.

Internetconsultatie Eindejaarsregeling 2024

Van 5 september tot 26 september 2024 vond een tweede internetconsultatie op een omvangrijker deel van Eindejaarsregeling plaats. De maatregelen zijn gepubliceerd op Overheid.nl | Consultatie Eindejaarsregeling 2024 (internetconsultatie.nl). Naar aanleiding van de Internetconsultatie zijn opgenomen maatregelen niet inhoudelijk gewijzigd. Wel zijn er diverse aanpassingen aangebracht in de maatregelen. Deze zijn hoofdzakelijk redactioneel van aard. Daarnaast zijn er enkele andere wijzigingen doorgevoerd in de Eindejaarsregeling 2024 die ten tijde van de internetconsultatie nog niet gereed waren of die voortvloeien uit de behandeling van het BP 2025. Daarnaast is de maatregel 'Btw-nultarief op goederen die reizigers die woonachtig zijn buiten de EU meenemen' die onderdeel uitmaakte van de Eindejaarsregeling niet opgenomen in deze regeling omdat de uitwerking hiervan meer tijd vergt. Hieronder worden een aantal wijzigingen nader toegelicht.

Groen beleggen

De reacties op de wijziging omtrent groen beleggen zien op de verlaging van de vrijstelling groen beleggen uit het amendement op de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 dat eind 2023 is aangenomen. De wijzigingen die in deze Eindejaarsregeling zijn opgenomen zien daar echter niet op. Er zijn dan ook naar aanleiding van deze internetconsultatie geen wijzigingen aangebracht in het voorstel omtrent groen beleggen in de Eindejaarsregeling.

Herziening diensten aan onroerende zaken

Via de Eindejaarsregeling heeft nogmaals een internetconsultatie plaatsgevonden van de btw maatregel 'herziening diensten aan onroerende zaken'. Op deze maatregel hebben drie partijen gereageerd te weten: de NOB, VNO-NCW en BTW Instituut. Hun commentaren op de internetconsultatie laat zich in de volgende (hoofd)punten samenvatten:

- Welke invloed heeft het recente arrest Drebers⁵⁰ op de voorgestelde maatregel en dient deze naar aanleiding van dit arrest te worden aangepast (bijvoorbeeld de herzieningstermijn van vijf jaar)?
- In de toelichting werd opgemerkt dat voor de bepaling of sprake is van één of meerdere diensten de contractuele werkelijkheid in principe leidend is. Verschillende partijen vragen hoe dit zich verhoudt tot het leerstuk van de samengestelde prestatie.
- Het drempelbedrag van EUR 30.000 is te laag, hierdoor zijn de administratieve lasten die de wet- en regelgeving opleveren te hoog. Het drempelbedrag zou moeten worden verhoogd naar EUR 100.000.
- Hoe is omgegaan met de reactie van de ATR op de maatregel 'herziening diensten aan onroerende zaken'?

In de volgende paragrafen wordt op deze vragen ingegaan en waar nodig aanvullende verduidelijking gegeven op wet- en regelgeving. Ook is hier een opmerking op zijn plaats over de manier waarop de wijzigingen naar aanleiding van de tweede consultatieronde worden verwerkt. De toelichting die is opgenomen in het Belastingplan 2025 en de toelichting die is opgenomen in de eindejaarsregeling 2024 zijn op hoofdlijnen hetzelfde. Als de toelichting van de eindejaarsregeling naar aanleiding van deze internetconsultatieronde wordt gewijzigd, dan ontstaan er tekstueel verschillen tussen beide toelichtingen. Dit leidt tot verwarring en rechtsonzekerheid bij belastingplichtigen. Daarom wordt ervoor gekozen om in de eindejaarsregeling de toelichtende paragraaf op te nemen waarin wordt gereageerd op opmerkingen die zijn gemaakt in de consultatieronde, maar de toelichting zelf blijft

⁵⁰ HvJ EU 12 september 2024, ECLI:EU:C:2024:736.

ongewijzigd. Deze toelichtende paragraaf dient als aanvulling op de verder ongewijzigde toelichting in de eindejaarsregeling en het Belastingplan.

Waar deze toelichtende paragraaf een verduidelijking is of afwijkt van de toelichtingen in het Belastingplan en de eindejaarsregeling, dient deze paragraaf te worden aangemerkt als een aanpassing van die toelichtingen. In deze paragraaf zijn namelijk de inzichten opgenomen van het kabinet als gevolg van de recente jurisprudentie en de reacties op de internetconsultatie.

Drebers

De gevolgen van het arrest Drebers zullen in de praktijk nog verder worden ontwikkeld. Dit arrest geeft voornamelijk geen directe aanleiding om het Belastingplan op dit onderdeel te wijzigen. Hetgeen hierover is opgenomen houdt, ook na het arrest Drebers, in de ogen van het kabinet Europeesrechtelijk stand. Hieronder volgt een toelichting. Dit geldt ook voor het in de definitie opgenomen criterium dat de dienst de onroerende zaak meerjarig moet dienen. Het arrest Drebers gaat niet in op een specifieke termijn waarover dit meerjarig dienen zich moet uitstrekken. Uit het arrest blijkt wel dat als de economische levensduur van de dienst vergelijkbaar is aan de economische levensduur van een nieuwe onroerende zaak de herzieningstermijn van de desbetreffende dienst gelijk moet zijn aan die van de onroerende zaak.

Juridisch kader

Op grond van artikel 187 van de Europese btw-richtlijn wordt de aftrek van btw op investeringsgoederen gespreid over een periode van vijf jaar (de herzieningstermijn). Op grond van datzelfde artikel zijn lidstaten gerechtigd om voor onroerende investeringsgoederen een verlengde herzieningstermijn te hanteren. In Nederland geldt dienaangaande een herzieningstermijn van tien jaar. In dit verband bepaalt artikel 190 van de btw-richtlijn dat diensten die vergelijkbare kenmerken hebben als investeringsgoederen, door lidstaten als zodanig kunnen worden beschouwd.

Drebers en algemene extrapolatie naar andere casuïstiek

Uit het arrest Drebers blijkt dat het Unierecht zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan de verlengde termijn niet geldt voor diensten die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie betekenen van een gebouw als die diensten een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw. Het arrest Drebers dwingt op voorhand niet tot een aanpassing van de voorgestelde wet- en regelgeving. Het betreft een beslissing in een individuele casus op basis van de feiten en omstandigheden van dat concrete geval. Die beslissing kan niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar een andere casus. In dit stadium zou het dan ook voorbarig zijn om te anticiperen op een eventueel bredere werking van het arrest.

Wanneer vijf jaar en wanneer tien jaar herzieningstermijn?

Het arrest Drebers maakt wel duidelijk dat in sommige gevallen een langere herzieningstermijn heeft te gelden dan de opgenomen termijn van vijf jaar. Desondanks is ervoor gekozen om deze termijn niet aan te passen. Reden hiervoor is dat de termijn van vijf jaar van toepassing is op diensten die weliswaar kunnen worden beschouwd als investeringsgoederen maar waarvan de economische levensduur niet overeenkomt met die van een nieuwe onroerende zaak (denk hierbij aan het één keer in de vijf jaar laten schilderen van een pand). Bovendien voorkomt een herzieningstermijn van vijf jaar een onevenredige toename van de administratieve- en uitvoeringslasten.

Het kabinet realiseert zich dat het handhaven van de herzieningstermijn van vijf jaar in een enkel geval bij een rechtstreeks beroep op de btw-richtlijn geen stand kan houden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer evident is dat een belastingplichtige een dienst heeft afgenomen met een economische levensduur die overeenkomt met die van het betreffende pand (bijvoorbeeld het realiseren van een aanbouw). In het geval dat de belastingplichtige het betreffende pand (en daarmee de aanbouw) de eerste vijf jaar nadat de verbouwingdienst in gebruik is genomen aanwendt voor van btw vrijgestelde prestaties, bestaat geen recht op aftrek van de btw die drukt op de verbouwingdienst. Als het pand echter in het zesde jaar na ingebruikname wordt aangewend voor aftrekgerechtigde prestaties kan alsnog, met een beroep op de btw-richtlijn, een gedeelte van de destijds in rekening gebrachte btw over de verbouwingdienst in aftrek worden gebracht.

Tegelijkertijd leidt het arrest Drebers niet tot de conclusie dat op grond van het Unierecht een kortere herzieningstermijn dan vijf jaar zou moeten gelden voor een dienst aan een onroerende zaak waarvan het meerjarig nut voor die onroerende zaak minder dan vijf jaar bedraagt. Deze in de praktijk wel geopperde zienswijze wordt dan ook niet gedeeld.

Generieke verhoging van de herzieningstermijn naar tien jaar?

In reacties op het arrest Drebers wordt wel gesteld dat de voorgestelde herzieningstermijn voor diensten aan onroerende zaken generiek van vijf jaar naar tien jaar zou moeten worden verhoogd. Dit zou echter tot gevolg hebben dat een grotere administratieve last ontstaat voor belastingplichtigen en zou ook een hogere uitvoeringslast opleveren voor de Belastingdienst. Daarnaast volgt uit het arrest dat de economische levensduur van een dienst aan een onroerende zaak bepaalt of de herzieningstermijn gelijkgesteld moet worden aan de termijn die geldt voor onroerende investeringsgoederen. Dit laatste is, ook bij diensten aan onroerende zaken met meerjarig nut voor die onroerende zaak, niet steeds het geval omdat de economische levensduur van de dienst niet per definitie overeenkomt met die van de betreffende onroerende zaak. Als de herzieningstermijn niet wordt aangepast en dus op vijf jaar blijft staan, heeft dit geen nadelige gevolgen voor de naar verwachting relatief kleine groep belastingplichtigen die baat zou hebben bij een langere herzieningstermijn. Zoals opgemerkt kan deze groep zich, mede op basis van het arrest Drebers, beroepen op de btw-richtlijnen alsnog een tienjaarstermijn hanteren. Tegelijkertijd worden niet alle belastingplichtigen geconfronteerd met de administratieve lasten die een herzieningstermijn van tien jaar met zich meebrengt. Om deze reden is besloten de maatregel en met name de herzieningstermijn van vijf jaar ongewijzigd te laten. Daarmee wordt bevestigd dat wanneer een dienst wordt afgenomen die een economische levensduur heeft die overeenkomt met de economische levensduur een nieuwe onroerende zaak en wanneer een belastingplichtige zich daarop beroept, het hanteren van de tienjaarstermijn mogelijk is. De tienjaarstermijn kan de belastingplichtige echter niet worden tegengeworpen. Het arrest Drebers zal op deze wijze een positief effect hebben voor bepaalde belastingplichtigen zonder dat de administratieve lastendruk voor alle onder de maatregel vallende belastingplichtigen wordt verhoogd.

Drempel van EUR 30.000 of hoger?

Door een hogere drempel dan EUR 30.000 worden minder diensten door de voorgestelde maatregel geraakt, wat ook de aanvullende (administratieve) lasten vermindert. Andere aspecten zijn echter ook van belang. Na overleg met de Belastingdienst is geconcludeerd dat een drempelbedrag van € 30.000 de juiste balans lijkt tussen een effectieve maatregel en een zo laag mogelijke administratieve lastendruk. Dit bedrag volgt uit informatie gebaseerd op concrete gevallen die zich in de praktijk voordoen of hebben voorgedaan. Een hogere drempel leidt weliswaar tot minder diensten die onder de maatregel vallen, maar betekent ook een hoger risico op het kunstmatig opknippen van diensten om zodoende onder de drempel en buiten de herziening te blijven. Een lager drempelbedrag vermindert dit risico maar leidt ertoe dat méér diensten onder de maatregel gaan vallen, met als gevolg een hogere administratieve lastendruk. Bij de geplande evaluatie van de maatregel zal ook worden onderzocht of met het gekozen drempelbedrag inderdaad de juiste balans is gevonden of dat een aanpassing van dit bedrag nodig is.

Samengestelde prestaties

De vraag wanneer diensten voor de btw zelfstandig of als een zogenoemde samengestelde prestatie in aanmerking moeten worden genomen is inmiddels in vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en van de Hoge Raad uitgewerkt. Deze jurisprudentie geeft de praktijk handvatten om die vraag op basis van een individuele beoordeling van het concreet voorliggende feitencomplex te beantwoorden. In de voorgestelde toelichting is aangegeven dat de contractuele werkelijkheid in principe leidend is. Vanwege de daardoor ontstane verwarring wordt deze passage in de betreffende paragraaf genuanceerd. Conform het leerstuk van de samengestelde prestatie is de contractuele werkelijkheid relevant (die in de regel ook de economische realiteit weergeeft), maar het geheel van feiten en omstandigheden dient te worden meegewogen zoals in de btw-praktijk bij deze beoordeling gebruikelijk is.

Reactie op het advies van het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR)

Het ATR adviseert met name om te onderbouwen waarom niet wordt gekozen voor een minder belastend alternatief waarbij de maatregel wordt beperkt tot vastgoed dat direct na de investering wordt gebruikt voor kortdurende verhuur (short stay). Een dergelijke beperking zou de maatregel in de uitvoering ernstig compliceren en de effectiviteit ervan aanzienlijk inperken. In dat geval zou voorafgaand aan de verbouwing al vast moeten staan dat het vastgoed aangewend zal worden voor short stay. Als dat aanvankelijk niet de opzet is (of als dat niet kan worden aangetoond) maar pas na de verbouwing blijkt, zou de herzieningsmaatregel terugwerkende kracht moeten hebben. Die terugwerkende kracht zou de uitvoerbaarheid van de maatregel voor het bedrijfsleven sterk negatief beïnvloeden. Bovendien voorziet de btw-richtlijn hier niet in.

De maatregel beoogt verder een gelijk speelveld te creëren tussen ondernemers die vastgoed exploiteren dat zowel btw-belast als btw-vrijgesteld wordt gebruikt. Dat effect wordt maar deels bereikt als de maatregel wordt beperkt tot vastgoed dat voor short stay wordt aangewend. Daarnaast



is binnen de regels van de btw-richtlijn niet te onderbouwen waarom een verbouwing ten behoeve van short stay wel als investeringsgoed kwalificeert (waarop herziening mogelijk is), maar een even omvangrijke/kostbare verbouwing (of zelfs een overtreffende trap daarvan) voor ander gebruik niet. Het is ook passend in de systematiek van de btw en het beginsel van de fiscale neutraliteit om een dienst die een onroerende zaak meerjarig dient te volgen en de btw-aftrek te laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik van die dienst.

Overigens treft de voorgestelde herzieningsregeling feitelijk met name ondernemers die het betreffende vastgoed in de eerste vijf jaar na ingebruikname van de dienst afwisselend voor zowel btw-belaste als voor btw-vrijgestelde handelingen aanwenden. In alle gevallen waarin dit niet zo is volstaat een eenmalige vastlegging van de verbouwingsdienst. Op deze gronden is geoordeeld dat het advies van het ATR geen aanleiding vormt om het voorstel aan te passen.

Betalingscapaciteit vaststellen bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling

De inbreng over het rekening houden met noodzakelijke uitgaven bij het vaststellen van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding of uitstel van betaling heeft niet geresulteerd in inhoudelijke wijzigingen. In de artikelsgewijze toelichting wordt al toegelicht dat in beleid nader zal worden uitgewerkt om wat voor soort noodzakelijke uitgaven het hierbij kan gaan. Het kan bijvoorbeeld gaan om een noodzakelijke uitgave in verband met beschermingsbewind. Bij noodzakelijke uitgaven wordt verondersteld dat deze uitgaven op (zeer korte) termijn door de belastingschuldige worden gedaan en niet de verwachting is dat de belastingschuldige het bedrag voor deze noodzakelijke uitgaven kan opsparen. Bij het eerdergenoemde voorbeeld van beschermingsbewind zal de belastingschuldige bijvoorbeeld maandelijks een bedrag moeten betalen. Gelet daarop is er niet voor gekozen om het bedrag voor een noodzakelijke uitgave uit te zonden van het vermogen van de belastingschuldige.
