

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Herziening van btw op diensten aan onroerende zaken:
Doeltreffend en doelmatig in de bestrijding van de short stay structuur?

Student: Alexander Ponfoort
Studentnummer: 572321
Begeleider: R.N.F. Zuidgeest
Tweede beoordelaar: P.C.J. Oerlemans
Datum definitieve versie: 22 juni 2024

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
H1 Inleiding.....	3
1.1 Probleemstelling.....	4
1.2 Opzet	4
H2. Short stay structuur binnen de huidige herzieningsregels.....	5
2.2 Short stay structuur	5
2.3 Herzieningsregels	6
2.4 Mogelijkheid tot short stay structuur.....	8
2.5 Deelconclusie.....	8
H3. Voorgestelde maatregel tegen de short stay structuur	10
3.2 De voorgestelde maatregel	10
3.3 Wijzigingen Uitvoeringsbeschikking OB 1968	11
H4 Doeltreffendheid en doelmatigheid.....	14
4.2 Voordelen	14
4.3 Nadelen	15
4.4 Mogelijke verbeterpunten.....	17
4.5 Deelconclusie.....	19
H5 Alternatieve maatregelen ter bestrijding.....	20
5.2 Wijziging definitie kortdurende verhuur	20
5.3 Invoering nachttermijn.....	22
5.4 Ruimere kwalificatiecriteria vernieuwbouw.....	23
5.5 Deelconclusie.....	24
H6 Conclusie	26
Literatuurlijst	28

H1 Inleiding

Herziening van aftrek van voorbelasting is een essentieel onderdeel van het Europese btw-stelsel. Middels een meerjarige 'controle' waarborgt dit mechanisme dat het genoten aftrekrecht gedurende die jaren in lijn blijft met het gebruik van het desbetreffende investeringsgoed. Indien uit het werkelijke gebruik blijkt dat te veel aftrek is genoten moet de te veel afgetrokken btw terugbetaald worden. Andersom kan herziening leiden tot teruggaaf van btw die eerder niet in aftrek kon worden gebracht. Diensten worden op deze manier momenteel niet meerjarig herzien, waardoor bepaalde diensten die hun nut over meerdere jaren afwerpen één initieel aftrekrecht toegewezen krijgen in het eerste jaar dat de dienst in gebruik is genomen. Na deze toewijzing staat het aftrekrecht vast, ongeacht of het gebruik van de dienst wijzigt van btw-belast naar btw-vrijgesteld, of andersom. Als een verbouwing aan een onroerende zaak dusdanig ingrijpend is dat hiermee een nieuwe onroerende zaak wordt vervaardigd, wordt deze verbouwing als investeringsdienst aangemerkt en herzien. De criteria van vervaardiging zijn echter ruim, waardoor grote verbouwingen die hier net niet aan voldoen als diensten worden gezien. Hierdoor krijgen bepaalde grote verbouwingen die een meerjarig nut hebben één aftrekrecht dat niet wordt gecorrigeerd naar de economische realiteit.

Kortdurende verhuur is btw-belast en stelt ondernemers in staat de btw over een grote verbouwing aan een pand af te trekken, ook als het voornemen is om dit pand na de kortdurende verhuur uiteindelijk btw-vrijgesteld te gaan verhuren. Dit is vastgoedondernemers niet onopgemerkt gebleven en door toepassing van de zogenoemde 'short stay structuur' worden dan ook aanzienlijke bedragen aan belasting bespaard over bepaalde diensten aan onroerende zaken door via kortdurende verhuur het aftrekrecht te bemachtigen.

EU-lidstaten die hebben op grond van artikel 190 van de Btw-Richtlijn de bevoegdheid om de herzieningsregels voor (on)roerende investeringsgoederen toe te passen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven. Nederland heeft twee eerdere pogingen gedaan om van deze bevoegdheid gebruik te maken, maar uiteindelijk is een herziening op kostbare diensten telkens niet ingevoerd. Het wetsvoorstel 30061 uit 2005 is op 16 oktober 2018 ingetrokken omdat het leerstuk misbruik van recht een meer gericht middel ter bestrijding van btw-constructies zou zijn.¹ Het ter internetconsultatie voorgelegde voorstel uit 2017 heeft na veel kritiek geen doorgang gevonden, en kan worden gezien als de basis van een nieuw voorstel dat het ministerie van Financiën in 2024 heeft gedaan. Dit voorstel houdt in dat op kostbare diensten aan onroerende zaken wordt herzien. Het voornemen is om de aanpassing van de herzieningsregeling toe te voegen aan het pakket Belastingplan 2025, dat op Prinsjesdag 2024 wordt gepubliceerd.

¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2018, 30061, nr. 12

1.1 Probleemstelling

Het bovenstaande heeft tot de volgende onderzoeksvraag geleid:

In hoeverre is het wetsvoorstel om een herzieningstermijn in te voeren voor diensten aan onroerende zaken de meest doeltreffende en doelmatige maatregel ter bestrijding van de zogenoemde short stay structuur?

1.2 Opzet

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen wordt in deze bachelorscriptie ingegaan op de volgende vier deelvragen;

1. *Wat is de belastingbesparende short stay structuur precies en waarom is deze structuur momenteel mogelijk binnen de btw regels?*
2. *Welke maatregel heeft de wetgever voorgesteld ter bestrijding van de short stay structuur?*
3. *Wat zijn, in het licht van doeltreffendheid en doelmatigheid, de voor- en nadelen van de door de wetgever voorgestelde maatregel ter bestrijding van de short stay structuur?*
4. *Wat zijn, in het licht van doeltreffendheid en doelmatigheid, de voor- en nadelen van mogelijke alternatieve maatregelen ter bestrijding van de short stay structuur ten opzichte van de voorgestelde maatregel?*

In hoofdstuk 2 wordt de eerste deelvraag beantwoord. Allereerst wordt de werking van de short stay structuur in detail uiteengezet. Daarna worden de herzieningsregels van de Btw-richtlijn behandeld, en vervolgens de herzieningsregels van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). Tenslotte wordt behandeld waarom de short stay structuur momenteel mogelijk is in Nederland.

Vervolgens komt, in hoofdstuk 3, de tweede deelvraag aan bod. Dit hoofdstuk behandelt de voorgestelde maatregel ter bestrijding van de short stay structuur. De wijzigingen van de herzieningsregels worden uiteengezet en het effect wordt geïllustreerd met twee voorbeelden.

In hoofdstuk 4 wordt antwoord gegeven op de vierde deelvraag. De voor- en nadelen van de maatregel worden onderzocht in het licht van de doeltreffendheid en de doelmatigheid. Daarnaast worden mogelijke verbeterpunten aanbevolen op basis van de Belgische en Duitse herziening op diensten.

De vierde en laatste deelvraag wordt in hoofdstuk 5 beantwoord. De voor- en nadelen van drie alternatieve maatregelen ter bestrijding worden in het licht van de doeltreffendheid en doelmatigheid onderzocht. De alternatieven worden vergeleken met hetgeen is geconcludeerd in hoofdstuk 4.

Tenslotte wordt in hoofdstuk 6 afgesloten met een eindconclusie, waarin antwoord wordt gegeven op de onderzoeksvraag.

H2. Short stay structuur binnen de huidige herzieningsregels

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de eerste deelvraag:

Wat is de belastingbesparende short stay structuur precies en waarom is deze structuur momenteel mogelijk binnen de btw regels?

In paragraaf 2.2 wordt in detail beschreven hoe de structuur werkt en hoe hiermee een aanzienlijk btw-voordeel kan worden behaald. Om de werking van de structuur te verduidelijken worden de herzieningsregels van de Btw-richtlijn en van de Wet OB 1968 uiteengezet in paragraaf 2.3. Daarna wordt, in paragraaf 2.4, onderzocht waarom de short stay structuur momenteel mogelijk is in Nederland. In paragraaf 2.5 wordt afgesloten met een deelconclusie.

2.2 Short stay structuur

De short stay structuur is gericht op het besparen van btw, berekend over een (grote) verbouwing van een onroerende zaak tot woningen. Het voornemen is om de woningen na de verbouwing als zodanig vrijgesteld te verhuren, wat geen recht op aftrek van voorbelasting geeft. Bij grote panden kan het om aanzienlijke verbouwingkosten gaan en de btw-belangen zijn in deze gevallen dan ook groot. Vastgoedondernemers kunnen die belangen onder de huidige wet- en regelgeving betrekkelijk eenvoudig naar hun hand zetten door aftrekrecht te genereren dat niet in lijn is met het voorgenomen gebruik. Door de woningen (direct na de verbouwing) voor een korte periode btw-belast te verhuren kan de voorbelasting volledig afgetrokken worden en ook alle btw berekend over de verbouwingkosten. Het volgende boekjaar kan de eigenaar van de woningen overgaan op btw-vrijgestelde verhuur, zoals de intentie was. Doordat momenteel niet wordt herzien op diensten is het niet mogelijk de aftrek te corrigeren naar het werkelijke gebruik. Door de verhuur in het eerste boekjaar na een (grote) verbouwing op deze wijze de structureren drukt er effectief geen belasting op de verbouwing, ongeacht de vrijgestelde bestemming hiervan. Ondernemers die onroerende zaken btw-vrijgesteld verhuren, en geen gebruik maken van de structuur, hebben een slechte concurrentiepositie ten opzichte van ondernemers die wel zodanig structureren. Dit zorgt voor een ongelijk speelveld op de vastgoedsector, wat niet in lijn is met het doel en de strekking van de herzieningsregels en het neutrale karakter van de btw.

Echter, niet op elke verbouwing aan een onroerende zaak kan een btw-voordeel behaald worden door op deze manier te structureren. Als door een verbouwing van een gebouw een vervaardigd goed wordt voorgebracht, wordt op grond van artikel 11 lid 5 sub b van de Wet OB 1968 de ingebruikneming na die verbouwing als 'eerste ingebruikneming' aangemerkt. De verbouwing leidt dan tot 'vernieuwbouw'. In dat geval is de onroerende zaak van rechtswege belast met btw tot 2 jaar na de eerste ingebruikneming en start een nieuwe herzieningstermijn van 9 boekjaren na het jaar van eerste ingebruikneming. Een wijziging van belaste naar vrijgestelde verhuur leidt derhalve tot herziening van de initiële afgetrokken

voorbelasting. In het geval dat een verbouwing dusdanig ingrijpend is dat vernieuwbouw geconcludeerd kan worden, levert de short stay structuur geen fiscaal voordeel op door de nieuwe herzieningstermijn.

2.3 Herzieningsregels

Het Hof van Justitie heeft in twee arresten het doel van de herzieningsregeling duidelijk uiteengezet. Het betreft de arresten Uudenkaupungin Kaupunkien TETS Haskovo. In het eerstgenoemde arrest stelt het Hof van Justitie dat herziening van aftrek de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en daarmee ook de neutraliteit van de belastingdruk.² In het arrest TETS Haskovo wordt hieraan toegevoegd dat de in het vorig stadium verrichte handelingen slechts recht op aftrek blijven geven voor zover deze zijn onderworpen aan btw. Het wezenlijke streven van de herzieningsregels wordt hieruit als volgt geformuleerd: *“Met genoemde regels beoogt de richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium.”*³ In artikel 184 van de Btw-richtlijn is herziening omschreven: *“De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”*. Het initiële aftrekrecht is dus een inschatting, welke gecorrigeerd moet worden als deze te hoog of te laag blijkt te zijn.

Investeringsgoederen zijn op grond van artikel 187 van de Btw-richtlijn onderworpen aan meerjarige herziening. Wat het begrip ‘investeringsgoed’ inhoudt is niet nader toegelicht in de Btw-richtlijn. Op grond van artikel 189 van de Btw-richtlijn hebben de lidstaten de bevoegdheid te definiëren wanneer sprake is van een investeringsgoed. Nederland heeft van deze bevoegdheid vooralsnog geen gebruik gemaakt en laat dit over aan de jurisprudentie.

In het arrest VNO worden investeringsgoederen geduid als goederen die zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, maar over meerdere jaren worden afgeschreven.⁴ Mijns inziens zijn hiermee duidelijke en werkbare handvatten gegeven die passen binnen het doel van de herzieningsregels. Echter, geheel afgebakend is het begrip nog steeds niet te noemen. Met de woorden ‘duurzame aard’ en ‘normaliter’ blijft ruimte over voor discussie.

Artikel 187 van de Btw-richtlijn bepaalt dat voor investeringsgoederen de herziening wordt gespreid over een periode van 5 jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. De lidstaten hebben de bevoegdheid om de herzieningstermijn in te laten gaan op het moment van ingebruikneming van de goederen, en de herzieningstermijn kan voor onroerende investeringsgoederen worden verlengd tot maximaal 20 jaar. Elk jaar wordt voor roerende investeringsgoederen, indien nodig bij gewijzigd gebruik, 1/5^e deel van het initiële aftrekrecht gecorrigeerd. Voor onroerende investeringsgoederen kan dit dus oplopen tot 1/20^e deel per jaar. Wanneer blijkt dat het genoten aftrekrecht te hoog was moet btw worden terugbetaald, en bij een te laag toegepaste aftrek kan deze alsnog genoten worden door middel van een teruggaaf.

2 HvJ EG, 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), r.o. 26

3 HvJ EU, 18 oktober 2012, nr. C-234/11 (TETS Haskovo), r.o. 31

4 HvJ EG, 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1978/18

Op grond van artikel 190 van de Btw-richtlijn zijn lidstaten bevoegd om de herzieningsregels voor investeringsgoederen ook toe te passen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven. Die diensten worden dan als investeringsgoed beschouwd. Een belangrijk en bekend arrest dat ingaat op het toepassingsbereik van de herzieningsregels is arrest VOF X.⁵ In dit arrest oordeelt het Hof van Justitie dat de dakkapellen en het portaal van een pand als afzonderlijke investeringsgoederen moeten worden gezien. Dit betekent dat twee investeringsgoederen onderdeel kunnen zijn van één investeringsgoed, namelijk van het pand. Dit impliceert dat met toepassing van artikel 190 van de Btw-richtlijn ook twee diensten onder één dienst kunnen vallen, zolang deze alle drie de kenmerken hebben die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven.

De herzieningsregels uit de Btw-richtlijn zijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Om het doel en de strekking van de herzieningsregels ook op nationaal niveau tot uiting te laten komen is het noodzakelijk dat deze regels in overeenstemming zijn met de Btw-richtlijn. Uit de fiscale literatuur blijkt dat dit niet altijd het geval is. Zo gaat de Btw-richtlijn uit van een partiële herziening, terwijl in Nederland op grond van artikel 15 lid 4 Wet OB 1968 juist het gehele bedrag wordt herzien in het jaar van ingebruikname.⁶ In Nederland bestaan twee momenten waarop het recht op aftrek van voorbelasting kan ontstaan. Artikel 15 lid 4 eerste volzin Wet OB 1968 bepaalt namelijk dat de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht, dan wel op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Laatstgenoemde kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de verleggingsregeling van artikel 12 lid 2, 3 of 5 van de Wet OB 1968 is toegepast. Artikel 15 lid 4 tweede volzin Wet OB 1968 bepaalt dat de ondernemer de te veel afgetrokken btw op het moment van ingebruikname is verschuldigd als op dat moment blijkt dat te veel btw in aftrek is gebracht. Indien blijkt dat te weinig btw is afgetrokken wordt deze te weinig afgetrokken btw op verzoek teruggegeven.

Artikel 15 lid 6 van de Wet OB 1968 verwijst naar de artikelen 11 tot en met 15 van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968 (hierna: UBOB 1968) voor de nadere regels inzake herziening. Artikel 12 lid 2 UBOB 1968 bepaalt dat de herziening van artikel 15 lid 4 Wet OB 1968 plaatsvindt op basis van de gegevens van het belastingtijdvak waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken. Vervolgens bepaalt artikel 12 lid 3 UBOB 1968 dat nogmaals herziening plaatsvindt bij de aangifte over het laatste tijdvak van het boekjaar. Dit gebeurt op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens. Het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken wordt gemaakt in artikel 13 UBOB 1968. Lid 2 bepaalt dat onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen na het jaar van ingebruikname 9 boekjaren worden herzien. Lid 3 bepaalt dat dit 4 boekjaren bedraagt voor roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Artikel 12 lid 4 UBOB 1968 perkt de reikwijdte van de herzieningsregels in door te bepalen dat de herziening achterwege blijft, indien het aftrekrecht in een boekjaar niet meer dan 10% wijzigt.

⁵ HvJ EU, 19 juli 2012, nr. C-334/10 ('X'), BNB 2012/271

⁶ M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, "Herzien?!", WFR 2014/1474

2.4 Mogelijkheid tot short stay structuur

De short stay structuur is mogelijk omdat het aftrekrecht eenvoudig te sturen is door middel van kortdurende verhuur, en niet wordt herzien doordat de herzieningsregels niet zijn uitgebreid naar diensten. De oorzaak van de structuur is dus tweeledig.

De verhuur en verpachting van onroerende goederen is in beginsel vrijgesteld van btw, zo bepaalt artikel 135 lid 1 sub I van de Btw-richtlijn. Deze vrijstelling is in de Nederlandse wet geïmplementeerd in artikel 11 lid 1 sub b van de Wet OB 1968. De wetgever heeft een aantal uitzonderingen toegevoegd aan de vrijstelling, waaronder de verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden⁷. Deze 'kortdurende verhuur' is belast onder het verlaagde tarief van 9%.

In het Besluit 'Omzetbelasting. Toelichting Tabel I' van 31 maart 2022 licht de Staatssecretaris van Financiën nader toe wat 'voor een korte periode verblijf houden' is. Een korte periode komt feitelijk neer op maximaal 6 maanden, waarbij de gasten het middelpunt van hun maatschappelijke leven niet verplaatsen naar het verblijf. Bij een verblijf langer dan 6 maanden ligt de bewijslast bij de verhuurder om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat toch sprake is van een verblijf voor een korte periode.⁸ In het besluit wordt onder andere een toelichting gegeven bij post b.11 van Tabel I Wet OB 1968, voor het verstrekken van logies binnen het kader van hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf. Een lijst van vijf verschillende soorten verhuur wordt gegeven, die onder post b.11 kunnen vallen. Twee daarvan zijn de seizoensverhuur van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen, en de verhuur van verblijfsruimte die is toegerust (volledig ingericht) om daarin kort te verblijven. Het meubileren of toerusten van een kamer om daarin kort te verblijven is niet de hoogste drempel te noemen voor vastgoedondernemers om onder de post te vallen en dus tot belaste verhuur te structureren. Dit 'structuren' hoeft namelijk niet meer te beslaan dan het plaatsen van een bed, een aantal stoelen en een tafel. Wellicht een mooie lamp, maar de structuur moet nog wel aantrekkelijk blijven.

Doordat diensten momenteel niet worden herzien in Nederland, blijft het gestuurde aftrekrecht in stand op basis van de btw-belaste kortdurende verhuur. De ruime definitie van kortdurende verhuur kan daarom gezien worden als de poort naar het aftrekrecht, en de herziening op diensten als de poortbewaarder die er momenteel niet is.

2.5 Deelconclusie

Met de short stay structuur kan btw worden bespaard op een (grote) verbouwing van een onroerende zaak tot woningen. Door de woningen na de verbouwing eerst kortstondig belast te verhuren wordt oneigenlijke aftrekrecht van btw gegenereerd. Na de kortdurende verhuur kan overgegaan worden op vrijgestelde verhuur, zoals de intentie was, en het aftrekrecht blijft in stand. Hierdoor drukt er effectief geen belasting op de verbouwing, ongeacht de vrijgestelde bestemming. De structuur levert geen btw-

7 Artikel 11 lid 1 sub b onderdeel 1° Wet OB 1968

8 Besluit 'Omzetbelasting. Toelichting Tabel I' van 31 maart 2022, nr. 2022-6334 (Stcrt. 2022, 9114)

voordeel op wanneer sprake is van vernieuwbouw, omdat hierdoor een nieuwe herzieningstermijn van 10 boekjaren start.

De Btw-Richtlijn en haar herzieningsregels streven naar een neutrale btw-behandeling door de juistheid van het aftrekrecht te waarborgen. Juistheid van aftrekrecht betekent dat btw enkel afgetrokken mag worden wanneer een goed of dienst ook voor btw-belaste prestaties wordt gebruikt. De Btw-richtlijn biedt de lidstaten de bevoegdheid om herzieningsregels ook toe te passen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven. Nederland heeft van deze bevoegdheid geen gebruikgemaakt, waardoor momenteel niet kan worden herzien op diensten. Het aftrekrecht is eenvoudig te sturen door middel van kortdurende verhuur en is in bepaalde gevallen niet in lijn met het werkelijke gebruik.

H3. Voorgestelde maatregel tegen de short stay structuur

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de tweede deelvraag behandeld:

Welke maatregel heeft de wetgever voorgesteld ter bestrijding van de short stay structuur?

In paragraaf 3.2 worden de voorgestelde wijzigingen aan de UBOB 1968 voor de invoering van de maatregel uiteengezet. Het effect van deze wijzigingen wordt verduidelijkt aan de hand van twee voorbeelden. In paragraaf 3.3 wordt de door de wetgever voorgestelde maatregel in detail behandeld. Daarbij wordt aandacht besteed aan de Memorie van Toelichting van de consultatietekst van het voorstel. In paragraaf 3.4 wordt afgesloten met een deelconclusie

3.2 De voorgestelde maatregel

Op 5 maart 2024 maakte de Staatssecretaris van Financiën in een nieuwsbericht de internetconsultatie 'Btw-herziening diensten aan onroerende zaken' bekend. Deze internetconsultatie liep van 5 maart tot en met 2 april 2024. De internetconsultatie heeft tot doel gehad om zoveel mogelijk betrokkenen hun inbreng te kunnen laten leveren, welke nader toegelicht kon worden in de stakeholderbijeenkomst op 12 april 2024 in Den Haag.⁹ In het nieuwsbericht wordt, naast een korte uitleg van de maatregel zelf, een vergelijking gemaakt met het eerdere vergelijkbare voorstel 'Herzieningstermijn op kostbare diensten' uit 2017. Dit voorstel is na kritiek op met name de grote complexiteit en de ruime werking niet omgezet in wetgeving. Met de toevoeging van een overgangsregeling, een drempelbedrag en een meer toegespitste werking laat het Ministerie van Financiën merken de kritiek ter harte te hebben genomen en wordt ingezet op een goede tweede poging. De Memorie van Toelichting van de consultatietekst begint met een beschrijving van de herzieningsregeling, geïmplementeerd uit de Btw-richtlijn, en noemt de bevoegdheid die artikel 190 biedt om de regeling uit te breiden tot bepaalde diensten. Na deze beschrijving wordt vervolgd: *"Daarnaast is deze maatregel een adequate oplossing om een in de praktijk ontstane, ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur tegen te gaan."* Deze volgorde wekt de indruk dat niet de bestrijding van de short stay structuur het hoofddoel van de maatregel is, maar dat de structuur als 'haakje' dient, waaraan de introductie van een vorm van herziening op diensten kan worden opgehangen.

De voorgestelde maatregel is een uitbreiding van de herzieningsregels zoals die reeds gelden voor (on)roerende investeringsgoederen. De bevoegdheid die Nederland hiertoe heeft is begrensd door het vereiste dat de onder de maatregel vallende diensten vergelijkbare kenmerken aan investeringsgoederen moeten hebben. Deze kenmerken kunnen, zoals beschreven in paragraaf 2.3, worden ontleend aan de uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest VNO. Om uitvoeringstechnische redenen heeft het Ministerie van Financiën ervoor gekozen om in de definitie van diensten aan onroerende zaken geen onderscheid te maken tussen onderhouds- en verbeteringsdiensten. Dit onderscheid wordt in de directe

⁹ Nieuwsbericht Ministerie van Financiën 'Internetconsultatie btw-herziening op diensten aan onroerende zaken' van 5 maart 2024

belastingen wel gemaakt, maar door hier afstand van te doen wordt beoogd discussies te voorkomen over de precieze aanleiding voor en het doel van de diensten.¹⁰

De maatregel bevat zogezegd geen 'kwalitatieve toets', maar neemt de waarde van de dienst als aanknopingspunt om de duurzame kenmerken van de investeringsdienst vast te stellen. Het drempelbedrag van EUR 30.000¹¹ is een veronderstelling dat diensten die dit bedrag te boven gaan een duurzaam karakter hebben en dat hierover normaliter meerdere jaren wordt afgeschreven. Diensten die meer bedragen dan EUR 30.000 worden, volgend op het boekjaar van eerste ingebruikname, 4 boekjaren herzien. De herzieningstermijn bedraagt effectief 5 boekjaren en geldt per dienst. Irrelevant is het aantal onroerende zaken waar de dienst betrekking op heeft, dit kan één pand zijn of een complex van honderd panden.

De voorgestelde maatregel bevat een overgangsregeling om ondernemers in de gelegenheid te stellen op de wijzigingen te anticiperen. De maatregel treedt per 1 januari 2026 in werking, waardoor alleen diensten die na deze datum in gebruik worden genomen onder de werking van de maatregel vallen.¹² De voorgestelde maatregel heeft niet alleen een bestrijdende werking, maar kan ook een voordeel opleveren voor bepaalde vastgoedondernemers. Ondernemers die na een (grote) verbouwing hun woning btw-vrijgesteld verhuren, maar na een jaar over willen gaan op btw-belaste verhuur, kunnen door de maatregel een gedeelte van de btw op de verbouwing alsnog in aftrek brengen.

5 jaar na de invoering van de maatregel wordt een beleidsevaluatie gedaan waarin een antwoord wordt gezocht op de volgende twee vragen;

1. "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?"
2. In hoeverre heeft de maatregel geleid tot een prijsverhoging in de verhuursector?"¹³

3.3 Wijzigingen Uitvoeringsbeschikking OB 1968

De introductie van de herzieningsregeling voor bepaalde diensten aan onroerende zaken behoeft geen ingrijpende wetswijzigingen. Sterker nog, de Wet OB 1968 blijft zoals deze is en enkel de artikelen 13 en 13a van de UBOB 1968 worden gewijzigd dan wel uitgebreid. De wijzigingen zijn opgenomen in de consultatietekst van de internetconsultatie, en het voornemen is om deze door te voeren in het Belastingplan 2025.

Artikel 13 lid 1 van de UBOB 1968 wordt als volgt uitgebreid;

c. diensten aan onroerende zaken zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van een onroerende zaak of delen ervan, inclusief materialen, installaties, machines en

10 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

11 Exclusief btw

12 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

13 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

werktuigen die opgaan in de dienst of, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren, en waarbij de vergoeding voor deze diensten ten minste € 30.000 bedraagt¹⁴.

In lid 3 van artikel 13 en in lid 1 van artikel 13a van de UBOB 1968 worden enkele kleine aanpassingen gedaan om deze bepalingen in overeenstemming te brengen met het bovenstaande.

Daarnaast is in het voorstel overgangsrecht opgenomen door de inwerkingtreding uit te stellen tot 1 januari 2026. De herzieningsregeling is alleen van toepassing op diensten die na deze datum in gebruik zijn genomen. De overgangsregeling is opgenomen met een nader te bepalen artikel.

Ter illustratie van het effect van de genoemde wijzigingen volgen onderstaand twee voorbeelden van herziening op diensten aan onroerende zaken na de inwerkingtreding van de regeling.

X B.V. is ondernemer voor de btw en laat zijn bedrijfspand in 2027 verbouwen voor een bedrag van EUR 50.000 exclusief btw. De btw berekend over de verbouwing bedraagt EUR 10.500. Het pand wordt hoofdzakelijk voor btw-belaste prestaties gebruikt, maar wordt daarnaast voor 30% van het oppervlak vrijgesteld verhuurd als woning. Het pro rata aftrekrecht bedraagt derhalve 70%, wat neerkomt op EUR 7.350. X B.V. heeft daarom in 2027 recht op EUR 1.470 aftrek ($1/5^e$ van EUR 7.350).

Een aantal van de als woning verhuurde kamers wordt met de verbouwing omgebouwd tot kantoorruimte, waardoor het pro rata aftrekrecht stijgt tot 80% in 2028. X B.V. heeft daarom in 2028 recht op EUR 1.680 aftrek. Dit is een toename van meer dan 14% ten opzichte van het voorgaande jaar. De 10%-norm van artikel 12 lid 2 van de UBOB 1968 is niet van kracht, omdat het aftrekrecht meer dan 10% is gewijzigd. X B.V. heeft recht op teruggaaf van EUR 210 ($1/5 * 10.500 * (80\% - 70\%)$).

In 2029 besluit X B.V. een groot deel van haar ondernemingsactiviteiten te beëindigen en het voornemen is om de kantoorruimtes die hiermee vrijkomen in hetzelfde jaar vrijgesteld te gaan verhuren. Het pro rata aftrekrecht daalt naar 20% en komt niet meer overeen met de toegepaste aftrek. In 2029 moet X B.V. daarom een $1/5^e$ deel van de afgetrokken btw herzien overeenkomstig het nieuwe pro rata aftrekrecht. De herziening bedraagt EUR 1.050 ($1/5 * 10.500 * (20\% - 70\%)$).

Het onderstaande voorbeeld illustreert de complexiteit van de herziening voor een grote ondernemer die onderhoudsdiensten aan haar panden laat verrichten. Dit is een fractie van de benodigde administratie na invoering van de herzieningsregeling.

Y B.V. is een groot bedrijf dat zijn ondernemingsactiviteiten verricht in 4 panden. Y B.V. sluit in januari 2027 een contract af met een glazenwasser, die de komende 2 jaar om de maand alle ramen van de 4 panden gaat wassen. De kosten van deze glazenbewassing bedragen EUR 40.000 exclusief btw per jaar. De btw berekend over de dienst is EUR 8.400. De start van herzieningstermijn en het aantal herzieningstermijnen is in casu lastig vast te stellen omdat de glazenbewassing kan worden opgevat als het zes maal per jaar afronden van vier diensten. Met de bewassing van een raam is namelijk het nut van de vorige bewassing van dat raam verbruikt. In de praktijk zal hetgeen is overeengekomen in het contract bepalen van hoe veel diensten sprake is, maar in dit voorbeeld wordt aangenomen dat de vergoeding van EUR 40.000 betaald wordt voor één overkoepelende dienst, namelijk de glazenbewassing van alle vier de panden voor één jaar. Dit betekent dat de herzieningstermijn van de glazenbewassing in 2027 doorloopt tot en met 2031, en die van de glazenbewassing in 2028 tot en met 2032.

Het pro rata aftrekrecht is 60% in 2027, wat betekent dat Y B.V. recht heeft op EUR 1.008 aftrek per jaar ($1/5^e$ van EUR 5.040). Gedurende het jaar stijgt het pro rata aftrekrecht van 60% naar 70%. Het recht op

14 Concept regeling consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

aftrek wijzigt naar EUR 1.176 ($1/5 * 8400 * 70\%$). Dit is een stijging van 16,67% en leidt tot herziening. Y B.V. heeft recht op teruggaaf van EUR 168 ($1/5 * 8.400 * (70\% - 60\%)$).

In 2028 wijzigen de activiteiten van Y B.V., waardoor het pro rata aftrekrecht daalt naar 20%. De herziening van de glazenbewassing in 2027 bedraagt EUR 672 ($1/5 * 8400 * (20\% - 60\%)$). De herziening van de glazenbewassing in 2028 bedraagt EUR 840 ($1/5 * 8400 * (20 - 70\%)$).

3.4 Deelconclusie

Het eerdere voorstel 'Herzieningstermijn op kostbare diensten' uit 2017 is als basis genomen voor de voorgestelde maatregel en aangevuld met onder andere een overgangsregeling en een drempelbedrag van EUR 30.000. De maatregel bevat geen kwalitatieve toets om het duurzame karakter van de dienst vast te stellen, maar met het overschrijden van het drempelbedrag wordt dit karakter verondersteld. Daarnaast is de huidige voorgestelde maatregel toegespitst op diensten aan onroerende zaken. Daarmee wordt beoogd de maatregel een minder brede en minder complexe werking te laten hebben. Omdat herzieningsregels er al zijn voor (on)roerende investeringsgoederen, is voor de uitbreiding van deze regels een klein aantal wijzigingen nodig in de UBOB 1968. Concluderend is de voorgestelde maatregel niet complex te noemen en is deze betrekkelijk eenvoudig te introduceren in de Nederlandse wet- en regelgeving.

H4 Doeltreffendheid en doelmatigheid

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de derde deelvraag:

Wat zijn, in het licht van doeltreffendheid en doelmatigheid, de voor- en nadelen van de door de wetgever voorgestelde maatregel ter bestrijding van de structuur?

In paragraaf 4.2 worden de voordelen van de voorgestelde maatregel uiteengezet en in paragraaf 4.3 de nadelen. De doeltreffendheid en de doelmatigheid van de maatregel staan centraal, dus de voor- en nadelen van de maatregel worden in dat opzicht onderzocht. In dit onderzoek worden vergelijkingen gemaakt met de herziening op diensten in België en Duitsland. Om de doeltreffendheid te achterhalen wordt ingegaan op de vraag in hoeverre de short stay structuur financieel onaantrekkelijker wordt gemaakt door de voorgestelde maatregel. De hoeveelheid middelen die moeten worden ingezet om tot dit doel te komen en de afweging van de (onbedoelde) gevolgen bepalen de doelmatigheid van de maatregel. In paragraaf 4.4 worden mogelijke verbeterpunten uiteengezet voor de doeltreffendheid en doelmatigheid van de voorgestelde maatregel. De verbeterpunten zijn afgeleid van de herziening op diensten in België en Duitsland. In paragraaf 4.5 wordt afgesloten met een deelconclusie, waarin de voor- en nadelen van de maatregel tegen elkaar worden afgezet en vergeleken met de andere lidstaten om de doeltreffendheid en doelmatigheid te bepalen en mogelijk te verbeteren.

4.2 Voordelen

Zoals in paragraaf 3.2 is behandeld lijkt de introductie van een vorm van herziening op diensten het primaire doel van de voorgestelde maatregel te zijn, en de bestrijding van de structuur het middel om dit te bewerkstelligen. Mijns inziens is deze volgorde van motieven geen onjuiste en hoort de invoering van de regeling in de eerste plaats binnen het karakter van de desbetreffende wet te passen om de bestrijdende werking te rechtvaardigen. Onder de huidige wet- en regelgeving is de aftrek van voorbelasting in de gevallen dat de structuur wordt toegepast onjuist en wordt een btw-voordeel behaald ten opzichte van ondernemers die de structuur niet toepassen. Door 5 boekjaren te herzien op diensten aan onroerende zaken wordt de aftrek in lijn getrokken met het werkelijke gebruik van de dienst en wordt de juistheid van het aftrekrecht verzekerd. Daarmee wordt de btw-heffing op de vastgoedmarkt neutraler en meer in lijn met het doel van de herzieningsregels en het karakter van de btw. Als de beleidsevaluatie positief blijkt kan de herzieningsregeling worden uitgebreid naar andere sectoren, zodat ook daar het aftrekrecht beter aansluit bij de economische realiteit.

De voorgestelde maatregel beoogt de short stay structuur te bestrijden door deze financieel onaantrekkelijk te maken.¹⁵ Zoals in paragraaf 2.4 is behandeld kost het vastgoedondernemers weinig moeite en middelen om de structuur toe te passen, en kan het in bepaalde gevallen een aanzienlijk btw-voordeel opleveren. Een ondernemer die zijn pand voor EUR 1.000.000 laat verbouwen om deze als

¹⁵ Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

woningen vrijgesteld te gaan verhuren, kan EUR 210.000 aan btw besparen door de woningen eerst kortstondig btw-belast te verhuren. Na de invoering van de maatregel is het simpel gezegd niet meer mogelijk in deze mate belasting te besparen. In het voorbeeld zou de wijziging van btw-belaste verhuur naar btw-vrijgestelde verhuur betekenen dat de initiële aftrek van EUR 210.000 onjuist is en moet worden terugbetaald. De voorgestelde maatregel slaagt er daarom in om de structuur financieel onaantrekkelijk te maken.

De toevoeging van het drempelbedrag van EUR 30.000 voorkomt dat ook (heel) kleine diensten aan onroerende zaken onder de werking van maatregel vallen.¹⁶ Relatief kleine ondernemers worden hiermee terecht ontzien van de administratieve lasten die de maatregel met zich meebrengt. De structuur is in de regel voor deze ondernemers namelijk financieel niet aantrekkelijk genoeg om toe te passen. Kortdurende verhuur na een verbouwing van EUR 30.000 levert de eigenaar slechts EUR 6.300 aan btw-aftrek op. De vraag is echter of dit argument niet ook geldt voor een verbouwing met een vergoeding van bijvoorbeeld EUR 50.000, of EUR 70.000. Het vermoeden is instemmend en het drempelbedrag lijkt dan ook te laag te zijn. Aan de hoogte van het drempelbedrag wordt meer aandacht besteed in paragraaf 4.3. Mijns inziens kan in ieder geval gesteld worden dat de toevoeging van het drempelbedrag de doelmatigheid van de maatregel bevordert door een deel van de ondernemers te ontzien van de negatieve gevolgen van de maatregel.

4.3 Nadelen

Het meest vooraanstaande nadeel van de voorgestelde maatregel is mijns inziens de administratieve lastenverzwaring voor ondernemers. Elke dienst aan onroerend goed waarvan de vergoeding het drempelbedrag te boven gaat moet 5 boekjaren worden herzien. Dit betekent in principe dat elke vastgoedeigenaar een register moet gaan bijhouden van de diensten die hij aan zijn pand(en) heeft laten verrichten. Echter, de kanttekening die hierbij gemaakt dient te worden is dat de 10%-norm van artikel 12 lid 4 van de UBOB 1968, net als bij (on)roerende investeringsgoederen, ook bij een herziening op diensten van kracht is. Het drempelbedrag in acht nemend kan gesteld worden dat de maatregel in feite twee drempels heeft. De werking is daarom toegespitst op relatief grote ondernemers met een jaarlijks fluctuerend aftrekrecht. De administratieve lastenverzwaring is dan ook met name voor deze ondernemers aanzienlijk te noemen. Gedacht kan worden aan banken of universiteiten die naast de vrijgestelde onderwijsdiensten regelmatig conferenties of cursussen aanbieden. De notie dat alle ondernemers met vastgoed door de maatregel bedolven worden onder een berg administratie is daarom niet geheel juist. Daarnaast is herziening, en de bijbehorende administratie, niet nieuw voor vastgoedondernemers. Eigenaren van onroerende zaken die weten dat het gebruik erg fluctueert van vrijgesteld naar belast, of andersom, zijn gewend om bij te houden wat hun aftrekrecht is om onvoorziene correctie van aftrek te voorkomen. Echter, het feit dat men een last gewend is rechtvaardigt een verzwaring ervan niet. Het relativeert de zaak enkel. Ondernemers kunnen zich namelijk beter op de gevolgen van de maatregel voorbereiden omdat ze de deze reeds kennen. Daarnaast geeft de overgangsregeling iedereen, maar met name grote partijen, de nodige tijd om voorbereidingen te treffen. Dit neemt niet weg dat de administratieve lasten algeheel toenemen en voor bepaalde ondernemers in sterke mate. Op grond van goedkoopmansgebruik worden reguliere onderhoudsdiensten direct ten laste

¹⁶ Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

van het resultaat gebracht en niet geactiveerd. Dit leidt ertoe dat deze diensten, als ze boven het drempelbedrag uitkomen, naast de financiële administratie en verslaggeving extracomptabel moeten worden bijgehouden. Grote ondernemingen, waarbij regulier onderhoud standaard meer dan EUR 30.000 kost, komen in een onwerkbaar gang van zaken terecht en hebben aan de overgangstermijn waarschijnlijk niet genoeg.

De keuze voor het drempelbedrag van EUR 30.000 is in de consultatietekst niet wezenlijk onderbouwd, maar vloeit zagezegd voort uit ervaringen in de praktijk¹⁷. De ervaringen van onder andere de NOB¹⁸ en het BTW-Instituut¹⁹ blijken uit hun reacties op de internetconsultatie anders te zijn. Het BTW-Instituut meent dat het bij short-stay structuren normaliter gaat om verbouwingdiensten waarvan de vergoeding aanzienlijk meer bedraagt dan EUR 30.000, en stelt EUR 100.000 voor als alternatief. Gezien deze ervaringen naar verwachting enigszins gekleurd zijn is onafhankelijk onderzoek naar de optimale hoogte van het drempelbedrag gewenst. In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën op grond van de Wet open overheid is kenbaar gemaakt dat de short stay structuur bij slechts 21 projecten is toegepast en dat het potentieel belang is gedaald van EUR 95 miljoen in 2016 naar EUR 28 miljoen in 2022.²⁰ Deze projecten lijken een bron aan informatie te zijn waarmee betrekkelijk eenvoudig achterhaald kan worden wat het verband is tussen de hoogte van de vergoeding van de dienst en de keuze om te structureren. Aan de hand van dit verband kan vastgesteld worden vanaf welk bedrag de structuur rendabel is of in ieder geval rendabel genoeg wordt bevonden om toe te passen. Zonder een dergelijk onderzoek kan dan ook niet met zekerheid gezegd worden welk drempelbedrag de gulden middenweg is. Dat wil zeggen met welk bedrag zo min mogelijk niet-structurende ondernemers worden geraakt met extra administratieve lasten, en zo veel mogelijk structuren financieel onaantrekkelijk worden gemaakt. Met het bedrag van EUR 30.000 lijkt deze balans in ieder geval niet gevonden te zijn en is ruimte overgelaten om de doelmatigheid te bevorderen.

Zoals de maatregel is voorgesteld is de waarde van de dienst het enige criterium dat de duurzame aard vaststelt. In de consultatietekst wordt toegelicht dat om uitvoeringstechnische redenen de keuze is gemaakt om geen onderscheid te maken tussen onderhoudsdiensten en verbeteringsdiensten. Dit voorkomt zagezegd discussies over de precieze aanleiding voor en het doel van de diensten aan onroerende zaken²¹. Het voorkomen van deze discussies heeft mijns inziens geleid tot een te brede werking, wat op haar beurt discussies heeft aangewakkerd over de hoogte van het drempelbedrag. Naar mijn mening slaagt het drempelbedrag van EUR 30.000 er niet genoeg in om de duurzame aard van de dienst vast te stellen, en is een hoger bedrag ook niet de beste oplossing. Onder de werking van bijvoorbeeld een drempelbedrag van EUR 100.000 moet bepaald maandelijks onderhoud zoals glazenbewassing, wat naar alle duidelijkheid geen investeringdienst is, nog steeds 5 jaar worden herzien. Uit de consultatietekst volgt dat de structuur in de regel wordt toegepast verbouwingdiensten, en niet op onderhoudsdiensten. Herziening van de laatstgenoemde diensten heeft dus weinig tot geen toegevoegde waarde voor de bestrijding van de structuur, en leidt tot een onnodige administratieve

17 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

18 <https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/reactie/13fe117d-c770-4d42-a13e-b8d62aedeed3>

19 <https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/reactie/2fa8a5db-4fbf-45d0-9c10-dff65b2cdd08>

20 Brief van 20 maart 2024, 4e deelbesluit Woo-verzoek short stay. Presentatie onder bijlage 1, sheet getiteld "Potentieel belang OB".

21 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

lastenverzwaring. De toevoeging van een kwalitatieve toets die erin slaagt de herziening toe te spitsen op (duurzame) investeringsdiensten is daarom noodzakelijk voor de doelmatigheid van de maatregel.

Een andere nadeel van het ontbreken van een dergelijke kwalitatieve toets is dat de richtlijn-conformiteit van de maatregel in het geding komt. In een aantal reacties op de internetconsultatie wordt gesteld dat de maatregel in strijd is met het EU-recht omdat artikel 190 van de Btw-richtlijn niet juist is geïmplementeerd.²² Dit wetsartikel geeft de lidstaten de bevoegdheid om de herzieningsregels ook toe te passen op diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen. Het betreft diensten met een duurzame aard en waarde, en waar normaliter meerdere jaren op wordt afgeschreven. De voorgestelde maatregel stelt de duurzame aard van de dienst niet vast, maar veronderstelt deze met het drempelbedrag van EUR 30.000. De term afschrijven wordt evenzo niet genoemd in de consultatietekst, noch in het toegevoegde lid 1 sub c van artikel 13 van de UBOB 1968. De maatregel is daardoor niet in lijn met de bedoeling van artikel 190 van de Btw-richtlijn. Hoewel de richtlijn-conformiteit van de maatregel niet direct van belang is voor de bestrijdende werking, komt twijfel en het onbegrip bij belanghebbenden de draagkracht niet ten goede. Wat men niet begrijpt wordt in het algemeen namelijk minder uitgevoerd. Dit leidt tot hogere uitvoeringslasten voor de Belastingdienst door de noodzaak voor meer controle. In dat opzicht is de richtlijnconformiteit in het licht van de doelmatigheid een nadeel van de maatregel.

4.4 Mogelijke verbeterpunten

In België wordt bij de herziening van diensten een lager drempelbedrag van EUR 1.000 gehanteerd. De vraag rijst op welke aspecten de Belgische herziening verschilt van de voorgestelde maatregel, waardoor dit lagere drempelbedrag mogelijk is. Naar mijn mening ligt dit besloten in het feit dat in de Belgische herzieningsregels een duidelijk onderscheid wordt gemaakt naar de aard van de dienst. De voorgestelde maatregel maakt dit onderscheid niet. In België wordt enkel herzien op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven, zo bepaalt paragraaf 2 van artikel 48 van het Belgische Wetboek van de Btw. Dit wetsartikel is bijna een op een overgenomen van artikel 190 van de Btw-richtlijn. Diensten die de kenmerken van investeringsgoederen vertonen worden 5 jaar herzien vanaf 1 januari van het jaar van ingebruikname. Artikel 6 van het Koninklijk Besluit nr. 3 (hierna: KB nr. 3) geeft nadere invulling aan de kenmerken van investeringsgoederen door het begrip 'bedrijfsmiddel' toe te lichten. Dit wetsartikel bepaalt dat onder dit begrip ook moet worden verstaan de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen. De Belgische wetgever heeft met deze toelichting gebruik gemaakt van de bevoegdheid die artikel 189 van de Btw-richtlijn geeft om het begrip 'investeringsgoederen' te definiëren.

Daarnaast bepaalt artikel 7 van het KB nr. 3 dat niet hoeft te worden herzien op de belasting die wordt geheven op herstellings- of onderhoudswerk, aan bedrijfsmiddelen, alsmede de belasting die wordt geheven op de aankoop, de intracommunautaire verwerving of de invoer van reserve-onderdelen die voor zulk werk bestemd zijn. De herziening ziet enkel op de belasting geheven op de aankoop, de intracommunautaire verwerving, de invoer of de handelingen die strekken of bijdragen tot de

²² Zie bijvoorbeeld de reactie van Flynth adviseurs en accountants B.V. op de internetconsultatie 'Btw-herziening diensten aan onroerende zaken'

totstandkoming, het omvormen of het verbeteren van in artikel 6, eerste lid, bedoelde bedrijfsmiddelen. De Belgische herzieningsregels maken hiermee een expliciet onderscheid tussen onderhouds- en investeringsdiensten door invulling te geven aan de duurzame aard van de dienst. In het arrest VNO werd, naast de duurzame aard, ook de duurzame waarde en het normaliter afschrijven als onderscheidend kenmerken van investeringsgoederen aangemerkt. De term afschrijven wordt in het Wetboek niet expliciet genoemd, maar in het btw-commentaar is bepaald dat het begrip bedrijfsmiddel ook van toepassing is op immateriële vaste activa dat wordt afgeschreven of een waardevermindering ondergaat. Daarbij worden voorbeelden gegeven als octrooi en software op maat. De duurzame waarde als kenmerk van investeringsdiensten is terug te zien in het drempelbedrag van EUR 1.000, dat naar mijn mening geen grote rol vervult door de duidelijke kwalificatie van de aard van de diensten. De Belgische herziening op diensten lijkt naadloos aan te sluiten op de bedoeling van artikel 190 van de Btw-richtlijn.

Voor de doelmatigheid van de voorgestelde maatregel is het wenselijk dat de Nederlandse wetgever de wijze van herziening in België als voorbeeld neemt. In de Belgische herzieningsregels wordt een duidelijke kwalitatieve toets gehanteerd die onderhouds- en verbeteringsdiensten duidelijk van elkaar onderscheidt. Deze wijze van kwalificatie heeft bij elke orde van grootte dezelfde werking, waardoor ook (heel) grote ondernemers geen administratie bij hoeven te houden voor de herziening van elke aparte onderhoudsdienst. Dit mitigeert de administratieve lastenverzwaring aanzienlijk en komt de doelmatigheid van de voorgestelde maatregel zeer ten goede. Daarnaast wordt de doeltreffendheid niet aangetast door de toevoeging van een dergelijke kwalitatieve toets. Met de short stay structuur wordt namelijk geen btw-voordeel behaald over onderhoudsdiensten.

Ook In Duitsland worden diensten voor herziening onderscheiden naar hun duurzame aard. Lid 6 van artikel 15a.6 van de Umsatzsteuer-Anwendungserlass zondert economisch direct verbruikte diensten uit van herziening. Daarbij wordt toegelicht dat het met name gaat om diensten die betrekking hebben op het onderhoud en de exploitatie van een bedrijfsmiddel. Diensten die na ontvangst nog een eigen vast te stellen waarde hebben worden niet aangemerkt als economisch direct verbruikt. Hier kunnen ook diensten onder vallen die dienen voor het gebruik of het behoud van een object. Lid 7 noemt zes voorbeelden van dergelijk onderhoud, waaronder het schilderen van een gevel van een gebouw of het reinigen ervan. Hier wordt met een aantal voorbeelden het nuanceverschil tussen onderhouds- en instandhoudingsdiensten gemaakt, waarbij instandhouding leidt tot herziening en onderhoud niet. Lid 8 bepaalt dat verbeteringsdiensten een eigen herzieningstermijn krijgen die afhankelijk is van het bedrijfsmiddel waaraan deze worden verricht. Schilderwerk van een gevel van een gebouw leidt derhalve tot een herzieningstermijn van 10 boekjaren.

Bij een verbouwing of de renovatie van een pand wordt echter veelal niet slechts één dienst verricht aan het pand en worden vaak meerdere dienstverrichters ingehuurd. Op grond van lid 11 van artikel 15a.6 van de Umsatzsteuer-Anwendungserlass worden verschillende diensten, verricht aan hetzelfde bedrijfsmiddel, samengevoegd tot één herzieningsobject. Voorwaarden voor de samenvoegingen van verschillende diensten zijn dat deze diensten met elkaar moeten samenhangen, betrekking moeten hebben op hetzelfde bedrijfsmiddel en binnen 6 kalendermaanden moeten zijn ontvangen. Mijns inziens zijn dit logische voorwaarden om van één verbouwing te kunnen spreken. De Duitse herzieningsregels onderscheiden zich in dit kader duidelijk van de voorgestelde maatregel. Waar de voorgestelde maatregel zich toespitst op één dienst, en het aantal onroerende zaken er niet toe doet, is bij de Duitse herziening sprake van een omgekeerde werkwijze. In theorie kunnen vijftien verschillende, maar met elkaar samenhangende diensten aan één onroerende zaak worden samengevoegd tot één herzieningsobject.

Dit object krijgt dan ook één herzieningstermijn tegenover vijftien verschillende termijnen onder de voorgestelde herziening op diensten in Nederland. Het verschil in administratieve lasten moge duidelijk zijn. Implementatie van de mogelijkheid om meerdere diensten samen te voegen tot één herzieningsobject kan de doelmatigheid van de voorgestelde maatregel daarom aanzienlijk verhogen.

4.5 Deelconclusie

De voorgestelde maatregel is doeltreffend omdat herziening op bepaalde diensten aan onroerende zaken de short stay structuur financieel onaantrekkelijk maakt. Indien blijkt dat het initiële aftrekrecht niet meer in lijn is met het werkelijke gebruik, moet de te veel afgetrokken btw worden terugbetaald. Een aanzienlijk btw-voordeel is daarom niet meer te behalen en toepassing van de structuur op diensten met een waarde minder dan EUR 30.000 valt niet te verwachten. De doelmatigheid wordt bevorderd door de toevoeging van het drempelbedrag omdat hiermee kleine ondernemers worden ontzien van de administratieve lastenverzwaring. Deze lasten nemen met name toe voor grote ondernemingen waarvan het pro rata aftrekrecht jaarlijks fluctueert. De 10%-norm in combinatie met het drempelbedrag mitigeert de administratieve lastenverzwaring.

Het omgekeerde valt te zeggen over het ontbreken van een kwalitatieve toets die het duurzame karakter van de dienst vaststelt. Doordat geen expliciet onderscheid wordt gemaakt tussen onderhouds- en verbeteringsdiensten komt allereerst de richtlijn-conformiteit in het geding omdat artikel 190 van de Btw-richtlijn niet juist is geïmplementeerd. Twijfel en onbegrip bij belanghebbenden komt de doelmatigheid niet ten goede, maar is voor de doeltreffendheid niet direct relevant. Belangrijker is de toename van de administratieve lasten als gevolg van het feit dat, door het ontbreken van een kwalitatieve toets, elke dienst aan vastgoed moet worden herzien als de vergoeding minimaal EUR 30.000 bedraagt. Regulier onderhoud komt bij grote ondernemingen veelal boven dit bedrag uit, wat leidt tot een aanzienlijke toename van het aantal herzieningstermijnen dat geadministreerd moet worden. De toevoeging van een kwalitatieve toets voorkomt dit en bevordert de doelmatigheid daarom aanzienlijk. Mijns inziens neemt dit ook de noodzaak voor een verhoging van het drempelbedrag weg. In België wordt een duidelijke kwalitatieve toets gehanteerd, waardoor niet hoeft te worden herzien op onderhoudsdiensten. In Duitsland worden diensten herzien als deze na ontvangst een eigen vast te stellen waarde hebben, en wordt rekening gehouden met een kortere bedrijfsduur. Daarnaast kunnen samenhangende diensten worden samengevoegd tot één herzieningsobject als ze binnen 6 maanden aan dezelfde onroerende zaak zijn verricht. De Duitse herzieningsregels zijn hierdoor naar mijn mening het meest doeltreffend, en de Belgische het meest richtlijnconform..

Concluderend geldt dat de voorgestelde maatregel doeltreffend is omdat de short stay structuur financieel onaantrekkelijk wordt gemaakt. De maatregel is echter niet doelmatig te noemen door de onnodig hoge administratieve lastenverzwaring als gevolg van een relatief breed toepassingsbereik. Het toepassingsbereik kan ingeperkt worden met een hoger drempelbedrag, maar toevoeging van een kwalitatieve toets die onderscheid maakt tussen onderhouds- en verbeteringsdiensten is meer gewenst. In België wordt dit onderscheid het meest richtlijnconform gemaakt. Echter, de Duitse herzieningsregels lijken het meest doelmatig.

H5 Alternatieve maatregelen ter bestrijding

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de laatste deelvraag:

Wat zijn, in het licht van doeltreffendheid en doelmatigheid, de voor- en nadelen van mogelijke alternatieve maatregelen ter bestrijding van de short stay structuur ten opzichte van de voorgestelde maatregel?

De doeltreffendheid en doelmatigheid van de voorgestelde maatregel zijn in hoofdstuk 4 onderzocht door een afweging te maken van de voor- en nadelen van de maatregel en deze te vergelijken met de herziening in twee andere lidstaten. In hoofdstuk 5 wordt hetgeen in hoofdstuk 4 is geconcludeerd afgezet tegen de voor- en nadelen van alternatieve maatregelen ter bestrijding van de short stay structuur. In paragraaf 5.2 wordt de definitie van kortdurende verhuur behandeld, in paragraaf 5.3 wordt de nachttermijn uiteengezet en in paragraaf 5.4 komt de wijze van kwalificatie van vernieuwbouw in Polen aan bod. In paragraaf 5.5 wordt afgesloten met een deelconclusie, waarin de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de genoemde alternatieven worden bepaald en vergeleken met de voorgestelde maatregel.

5.2 Wijziging definitie kortdurende verhuur

Ingevolge artikel 135 lid 2 sub a van de Btw-richtlijn verlenen de EU-lidstaten vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen, met uitzondering van het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of sectoren met een soortgelijke functie. In het arrest Blasi heeft het Hof van Justitie bepaald dat de uitdrukking ‘sectoren met een soortgelijke functie’ ruim moet worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen.²³ Het criterium om een ‘soortgelijke functie’ als een hotel te bekleden is dus het mogelijk in concurrentie treden, en zelfs een kleine mogelijkheid moet in acht genomen worden. Lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge om te bepalen welke accommodatieverstrekking uitgezonderd wordt van vrijgestelde verhuur. Deze beoordelingsmarge wordt echter begrensd door het doel van de bepaling, welke ertoe strekt de belastbare verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen.²⁴ Het Hof van Justitie merkt daarbij op dat de duur van de accommodatieverstrekking een passend criterium vormt. Het verblijf in een hotel is namelijk in het algemeen eerder kort en het verblijf in een huurappartement tamelijk lang.²⁵ Echter, het is aan de lidstaten om een criterium in te voeren dat zij passend achten om te onderscheiden tussen verhuur door een hotelbedrijf en de reguliere verhuur van onroerend goed.

23 HvJ EG, 12 februari 1998, nr. C-346/95 (Blasi), r.o. 20

24 HvJ EG, 12 februari 1998, nr. C-346/95 (Blasi), r.o. 21

25 HvJ EG, 12 februari 1998, nr. C-346/95 (Blasi), r.o. 23

Bovengenoemde uitzondering op vrijgestelde verhuur is opgenomen in post b.11 van Tabel I Wet OB 1968 als het vertrekken van logies binnen het kader van hotel- pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. In de toelichting van post b.11 van Tabel I wordt verduidelijkt wat wordt bedoeld met de begrippen 'logies', 'korte periode' en 'hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf'. Onder het verstrekken van logies valt onder andere de seizoensverhuur van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen, en de verhuur van een verblijfsruimte die is toegerust (volledig ingericht) om daarin kort te verblijven. Wanneer een ruimte is 'toegerust om daarin kort te verblijven' is in het midden gelaten, maar deze toerusting kan niet veel verschillen van bijvoorbeeld een woonappartement. Het is namelijk moeilijk in te denken dat bepaald meubilair bedoeld is voor kortdurende verhuur, en ander meubilair enkel geschikt is voor langdurige verhuur.

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Als de gasten feitelijk maximaal 6 maanden in de accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode' binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf. Laatstgenoemde begrippen moeten naar spraakgebruik worden uitgelegd en het is irrelevant of bijkomende diensten worden verricht die gangbaar zijn in die bedrijven. De wetgever met deze toelichtingen bij post b.11 gekozen voor een erg ruime invulling van de begrippen en lijkt vrijwel geen vergelijking te maken met hotels. Het maximale verblijf van 6 maanden is het enige echte criterium. Naar mijn mening heeft de wetgever het oordeel van het Hof van Justitie in het arrest Blasi te letterlijk genomen. Het feit dat de duur van het verblijf een passend criterium is, betekent namelijk niet dat dit het enige passende criterium is. Daarnaast is de uitdrukking 'sectoren met een soortgelijke functie' inderdaad ruim uitgelegd, namelijk naar spraakgebruik. Een ruimere uitleg is moeilijk denkbaar.

De short stay structuur kan financieel onaantrekkelijker gemaakt worden door post b.11 van Tabel I Wet OB 1968 strikter te formuleren. Dit moet echter wel gebeuren binnen de grenzen die zijn gesteld in arrest Blasi. Het is mijns inziens goed mogelijk om de functie van hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf specifiek te duiden, zonder het ruime karakter van de bepaling aan te tasten. Het doel van de bepaling is om de accommodatie door hotels en vergelijkbare bedrijven te onderscheiden van reguliere verhuur. In de Belgische wet wordt dit onderscheid gemaakt met een lijst van nauw samenhangende diensten die doorgaans worden aangeboden door hotels en inrichten met een soortgelijke functie. Als geen van die diensten wordt verricht is geen sprake van kortdurende verhuur en is de verhuur vrijgesteld. Het betreft de volgende diensten: het instaan voor het fysiek onthaal van de gasten, de terbeschikkingstelling van huishoudlinnen en, wanneer het gemeubeld logies wordt verstrekt voor een periode van meer dan een week, de vervanging ervan tenminste eenmaal per week, en het dagelijks verschaffen van het ontbijt, door de exploitant van het logies of door een derde voor zijn rekening. Daarnaast wordt in België een maximale duur van 3 maanden gehanteerd. De maximale duur van kortdurende verhuur wordt in de volgende paragraaf behandeld. Mijns inziens maakt de lijst van diensten een realistischer onderscheid tussen reguliere verhuur en verblijf in hotels en soortgelijke bedrijven. Hotelgasten verblijven naar alle redelijkheid niet vaak langer dan 3 maanden in een kamer - laat staan 6 maanden - en bij het ontbreken van al de bovengenoemde diensten kan aangenomen worden dat geen sprake is van een hotel-, pension- of vakantiebestedingsbedrijf. De Belgische kortdurende verhuur lijkt dan ook evenveel, of zelfs meer in lijn te zijn met het doel van de bepaling dan de Nederlandse kortdurende verhuur. Tegelijkertijd is de Belgische bepaling naar mijn mening ruim genoeg van aard om te voorkomen dat concurrerende bedrijven verschillend worden belast.

De vraag is echter in hoeverre de Belgische bepaling voor kortdurende verhuur in staat is om de short stay structuur te bestrijden. Het verrichten van minimaal één van de bovengenoemde diensten is en blijft

een ruime toets, zoals het doel van de bepaling voorschrijft. Echter, in de lijst van diensten wordt een slimme splitsing gemaakt op basis van de lengte van het verblijf. Na een week wordt de exploitant van het vastgoed namelijk verplicht gesteld om ofwel één keer per week het huishoudlinnen te vervangen, dan wel dagelijks ontbijt te verschaffen. Op deze manier worden bepaalde ondernemers ontmoedigd te structureren, en naar alle waarschijnlijkheid vormt dit op geen enkele manier een belemmering voor het aftrekrecht van hotels en vergelijkbare bedrijven. Om de structuur toe te kunnen passen moet dan gezocht worden naar huurders die korter dan een week in de verbouwde woningen wil verblijven, of er moet een derde worden ingehuurd die de vereiste diensten verricht. Het te behalen btw-voordeel moet dusdanig groot zijn wil de vastgoedeigenaar bereid zijn deze kosten te maken. Een deel van de structuren kan naar mijn mening dus financieel onaantrekkelijk worden gemaakt door een aantal diensten te verplichten om van kortdurende verhuur te spreken. Deze wijze van bestrijding is niet zo doeltreffend als de voorgestelde maatregel, maar is vele malen doelmatiger omdat geen enkele herzieningstermijn geadmistreerd hoeft te worden. Striktere criteria voor kortdurende verhuur leiden echter wel tot hogere uitvoeringslasten voor de overheid omdat deze moeilijk te controleren zijn. Desondanks zal dit een fractie bedragen van de administratieve lastenverzwaring door een herziening op diensten aan onroerende zaken.

5.3 Invoering nachttermijn

Naast de voorgestelde maatregel bevat de consultatietekst een voorbeeld van een alternatieve maatregel ter bestrijding van de structuur, en een onderbouwing waarom hiervan is afgezien. Het betreft de invoering van een nachttermijn voor de verhuur van woningen. De maximale termijn van verhuur die aangemerkt kan worden als kortdurend is momenteel 6 maanden. De invoering van een nachttermijn betekent het wettelijk inperken van dit maximale termijn. Een voorbeeld is bijvoorbeeld 30 dagen in plaats van 6 maanden. In dat geval wordt verhuur van meer dan 30 aaneengesloten nachten niet langer als kortdurend beschouwd en is de verhuur vrijgesteld van btw. Uit de consultatietekst van het voorstel blijkt dat het instellen van een nachttermijn zowel minder doeltreffend als doelmatig is bevonden dan het huidige voorstel.²⁶ De nachttermijn zou de structuur onvoldoende financieel onaantrekkelijk maken en dus zeer beperkt doeltreffend zijn. Na het verkorten van de maximale termijn voor kortdurende verhuur is de structuur namelijk nog steeds toepasbaar, alleen in een korter tijdsbestek. Daarnaast hebben de negatieve gevolgen voor het aftrekrecht van bijvoorbeeld hotels ertoe geleid dat niet voor dit alternatief is gekozen.

De vraag rijst echter in hoeverre het aftrekrecht van hotels daadwerkelijk wordt aangetast door de maximale termijn van kortdurende verhuur te verkorten. Het vermoeden is dat verblijf in hotels voor een periode van 3 tot 6 maanden relatief weinig voorkomt in verhouding tot regulier verblijf van bijvoorbeeld een week. Het ligt dan ook in de lijn der verwachting dat een nachttermijn het aftrekrecht niet dusdanig aantast dat de financiële gevolgen voor hotels groter zijn dan de administratieve lastenverzwaring door een herziening op diensten aan onroerende zaken. Dienovereenkomstig kan ik mij niet vinden in de conclusie dat een nachttermijn minder doelmatig is dan de voorgestelde maatregel. Het Ministerie van Financiën kan bovendien met hotels in overleg gaan om te achterhalen in hoeverre de maximale termijn van kortdurende verhuur ingekort kan worden zonder het aftrekrecht aanzienlijk aan te tasten. Desondanks is een nachttermijn inderdaad beperkt doeltreffend in de bestrijding van de structuur. De 'optimale' toepassing van de structuur is namelijk één dag van kortdurende belaste verhuur, en het inkorten van de maximale termijn doet hier niks aan af. Het verkorten van de maximale termijn

26 Memorie/nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken

van kortdurende verhuur kan dan ook beter worden gezien als een doelmatige belemmering van de structuur dan een doeltreffende bestrijding.

5.4 Ruimere kwalificatiecriteria vernieuwbouw

Het begrip ‘vernieuwbouw’ is veelbesproken binnen de fiscale literatuur door de moeilijk vast te stellen criteria en het oppertone karakter. Het uitgangspunt van vernieuwbouw is dat een verbouwing aan een onroerende zaak dusdanig ingrijpend is dat hiermee een nieuwe onroerende zaak wordt vervaardigd. Het woord ‘vervaardigd’ legt het Hof van Justitie uit als het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.²⁷ Een bekende zaak die ingaat op de kwalificatie van vernieuwbouw is het arrest Kozuba Premium Selection. In dit arrest heeft het Hof van Justitie bepaald dat een het begrip ‘verbouwing’, in de zin van artikel 12 lid 2 van de Btw-richtlijn, op zijn minst suggereert dat het gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld het gebruik ervan te wijzigen of de omstandigheden ingrijpend aan te passen waaronder het wordt betrokken²⁸. Wanneer een oud gebouw dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw, is de levering met btw belast.²⁹ A-G Campos Sánchez-Bordona geeft in punt 74 van de conclusie in deze zaak aan dat lidstaten verbouwingen op één lijn mogen stellen met de eerste levering van gebouwen, en de vrijheid hebben te preciseren onder welke voorwaarden van verbouwing sprake is. De enige beperking is dat: (...) onder de noemer ‘verbouwingswerkzaamheden’ geen handelingen mogen worden gebracht die ver van het begrip constructie af staan.”

In een uitspraak van de Hoge Raad in 2022 is een meer concrete kwalificatie van vernieuwbouw gevormd. Uit deze uitspraak volgt: “Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, (...), kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.” Daarnaast zal een verbouwing niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, sub b van de Wet OB 1968 ontstaat.³⁰ Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid, wijzigingen in functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen en de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde, kunnen aanwijzingen zijn voor de constatering van vernieuwbouw.³¹ Indien vernieuwbouw geconcludeerd kan worden ontstaat een eerste ingebruikneming en start een nieuwe herzieningstermijn van 10 boekjaren voor de vervaardigde onroerende zaak.

In Polen verloopt de kwalificatie van vernieuwbouw eenvoudiger. De Poolse wetgever heeft namelijk gebruik gemaakt van de mogelijkheid die de Btw-richtlijn biedt om voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het begrip ‘eerste ingebruikneming’.³² De levering van onroerende zaken is op grond van artikel 43 lid 10 van de Poolse Btw-wet belast als deze plaatsvindt in het kader van de eerste ingebruikneming binnen 2 jaar na de eerste ingebruikneming. Nadere uitleg van het begrip ‘eerste ingebruikneming’ is opgenomen in artikel 2 lid 14 van de Btw-wet. Dit wetsartikel bepaalt dat sprake is

27 HvJ EG, 14 mei 1985, nr. C-139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), r.o. 20

28 HvJ EU, 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 52

29 HvJ EU, 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 55

30 HR 4 november 2022, nr. 22/01246, r.o. 6.4.1

31 HR 4 november 2022, nr. 22/01246, r.o. 6.4.2

32 Artikel 12 lid 2 van de Btw-richtlijn

van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak na de bouw ervan, of na verbetering indien de verbeteringskosten naar inkomstenbelastingwetgeving minstens 30% van de initiële waarde bedroegen. De levering van een onroerende zaak voor of binnen 2 jaar na eerste ingebruikneming is alsnog vrijgesteld indien de verkoper geen aftrekrecht heeft genoten op de aanschaffings- of verbeteringskosten, artikel 42 lid 10a Btw-wet. In het geval dat verbeteringskosten zijn gemaakt waarop aftrek is toegepast, is de levering ook vrijgesteld als die kosten minder dan 30% van de initiële waarde van de onroerende zaak bedragen. De Poolse btw-wet hanteert met deze wetsbepalingen een 30%-drempel die impliciet de herziening van de onroerende zaak bepaalt. Een verbouwingdienst van EUR 30.000 waarop wordt afgeschreven in de inkomstenbelasting, verricht aan een onroerende zaak met een waarde van EUR 100.000, leidt derhalve tot vernieuwbouw en dus herziening. De onroerende zaak wordt vanaf het jaar van eerste ingebruikneming 9 boekjaren herzien en de verbouwing zelf 4 boekjaren. Mijns inziens mag de herzieningstermijn van de dienst even lang zijn als de onroerende zaak. De dienst heeft namelijk geleid tot de vervaardiging en logischerwijs is het economische verbruik van de dienst dan ook ongeveer even lang als het vervaardigde pand.

De Poolse kijk op vernieuwbouw lijkt twee vliegen in één klap te slaan. Allereerst is een drempel van 30% van de initiële waarde van het pand een concrete toets om een verbouwing als vernieuwbouw aan te merken. Belangrijker voor dit onderzoek zijn de mogelijke implicaties van de Poolse zienswijze voor de bestrijding van de short stay structuur. De structuur wordt namelijk met name toegepast op grote verbouwingen aan panden die (net) niet ingrijpend genoeg zijn om van vernieuwbouw te kunnen spreken. De criteria die in Nederland gelden zijn dusdanig ruim dat de kans op vernieuwbouw vrijwel geen belemmering vormt voor vastgoedondernemers om te structureren. Door een duidelijke grens in te voeren – van bijvoorbeeld 30% van de initiële waarde van het vastgoed – wordt in ieder geval een maximum gesteld aan het te behalen btw-voordeel. Het risico dat diensten opgesplitst worden om onder deze drempel te blijven is er net als bij elke andere drempel.

5.5 Deelconclusie

Lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge om te bepalen welke accommodatieverstrekking uitgezonderd wordt van vrijgestelde verhuur. Kortdurende verhuur beoogt hotel- en soortgelijke bedrijven te onderscheiden van vrijgestelde verhuur. Hoewel de duur van de accommodatieverstrekking een passend criterium is om dit onderscheid te maken, kunnen andere criteria ook passend zijn. Desondanks gelden in Nederland geen andere strikte criteria voor kortdurende verhuur dan de maximale termijn van 6 maanden. Het toepassingsbereik van kortdurende verhuur lijkt dan ook ruimer dan nodig. Strengere criteria kunnen bepaalde ondernemers ontmoedigen om de structuur toe te passen. In België is dit gedaan door de exploitant van de verstrekte logies te verplichten één van een lijst diensten aan te bieden die normaliter aangeboden worden in een hotelbedrijf. Na verblijf van een week worden deze diensten voor structurerende ondernemers ‘vervelender’ om uit te moeten voeren. Hotels en soortgelijke bedrijven ondervinden hier geen last van. Hoewel een striktere kwalificatie van kortdurende verhuur beperkt doeltreffend is in de bestrijding van de structuur, is dit alternatief vele malen doelmatiger dan de voorgestelde maatregel. Geen enkele dienst aan een onroerende zaak hoeft namelijk te worden herzien. Daarnaast kan de maximale duur van kortdurende verhuur verkort worden naar 3 maanden. Het aftrekrecht is dan nog steeds te sturen, maar in een korter tijdsbestek. De combinatie van een kortere maximale termijn en het verplicht stellen van bepaalde diensten kan vastgoedondernemers

ontmoedigen om de structuur toe te passen. In vergelijking met de voorgestelde maatregel is deze combinatie nog steeds minder doeltreffend. Een andere alternatieve maatregel is de kwalificatie van het begrip 'eerste ingebruikneming' uit de Poolse Btw-wet. Indien een verbouwing van een onroerende zaak minstens 30% van de initiële waarde van de onroerende zaak bedraagt is sprake van vernieuwbouw en start een nieuwe herzieningstermijn van 10 boekjaren. Door vernieuwbouw op deze manier te kwalificeren wordt een maximum gesteld aan het btw-voordeel dat met de structuur behaald kan worden. Hierdoor zal het potentieel belang van de short stay structuur, dat al jaarlijks dalende is, meer afnemen.

Alomvattend zijn de drie alternatieve maatregelen op zichzelfstaand lang niet zo doeltreffend als de voorgestelde maatregel. Deze alternatieven kunnen dan ook beter gezien worden als een belemmering van de structuur dan een bestrijding. Ook een combinatie van de drie maakt de structuur niet geheel financieel onaantrekkelijk. Echter, gezien het jaarlijks dalende belang van de structuur lijkt een volledig doeltreffende maatregel ook niet nodig. Naar mijn mening hoeft de structuur niet van de ene op de andere dag onmogelijk te worden gemaakt als dit een aanzienlijke lastenverzwaring met zich meebrengt. Belemmering van de structuur door middel van een combinatie van de drie genoemde alternatieven is aanzienlijk doelmatiger dan de voorgestelde maatregel. 5 jaren na invoering van de alternatieven kan geëvalueerd worden in hoeverre het potentieel belang van de structuur sneller is afgenomen. Als hieruit blijkt dat de toepassing van de structuur niet versneld is afgenomen, of juist is toegenomen, kan altijd nog worden overgegaan op het zwaardere geschut van herziening.

H6 Conclusie

In deze scriptie is aandacht besteed aan de doeltreffendheid en doelmatigheid van de in 2024 voorgestelde maatregel ter bestrijding van de short stay structuur. De kritiek die volgde op een eerder voorstel voor een dergelijke maatregel in 2017 heeft geleid tot de voorgestelde maatregel die zich toespitst op de herziening van diensten aan onroerende zaken die meer dan EUR 30.000 bedragen. Om de bestrijding van de structuur te rechtvaardigen is het van belang om de doelmatigheid en doeltreffendheid van de maatregel vast te stellen, en om in dat licht te bepalen of een alternatieve maatregel ter bestrijding meer gewenst is. De volgende onderzoeksvraag stond daarbij dan ook centraal:

In hoeverre is het wetsvoorstel om een herzieningstermijn in te voeren voor diensten aan onroerende zaken de meest doeltreffende en doelmatige maatregel ter bestrijding van de zogenoemde short stay structuur?

Geconcludeerd kan worden dat de voorgestelde maatregel doeltreffend is in de bestrijding van de short stay structuur omdat deze financieel onaantrekkelijk wordt gemaakt. De maatregel is echter niet doelmatig door de aanzienlijke administratieve lastenverzwaring voor vastgoedondernemers en andere belastingplichtigen die de short stay structuur in het geheel niet toepassen. De combinatie van een striktere definitie van kortdurende verhuur, de invoering van een nachttermijn, en een strengere kwalificatie van vernieuwbouw zouden maatregelen zijn die doelmatiger zijn. Deze alternatieven zijn ook voldoende doeltreffend.

Met de short stay structuur wordt op een oneigenlijke manier btw-af trek op verbouwingkosten gegenereerd door een pand kortstondig btw-belast te verhuren. Daarna kan worden overgegaan op vrijgestelde verhuur, wat de eigenlijke bedoeling was, en blijft de aftrek volledig in stand.

De short stay structuur is mogelijk omdat de huidige wetgeving de herziening van investeringsgoederen niet heeft uitgebreid naar diensten. Artikel 190 van de Btw-richtlijn biedt lidstaten de bevoegdheid om diensten met duurzame kenmerken als investeringsgoederen te beschouwen en te herzien. De voorgestelde maatregel implementeert dit wetsartikel en introduceert een vijfjarige herziening voor elke dienst van minimaal EUR 30.000 aan onroerend goed.

De voorgestelde maatregel bevat geen kwalitatieve toets om de duurzame kenmerken van investeringsgoederen vast te stellen, maar veronderstelt dat een dienst een investeringsdienst is als de vergoeding meer dan EUR 30.000 bedraagt. Deze veronderstelling is in veel gevallen niet juist, waardoor ook onderhoudsdiensten herzien moeten worden. Dit zorgt voor veel onnodige administratieve lasten. Een drempel van EUR 100.000 kan dit effect mitigeren, maar niet volledig elimineren. Een dienst van EUR 100.000 kan namelijk nog steeds uit onderhoud bestaan. Een kwalitatieve toets die onderscheid maakt tussen onderhouds- en verbeteringsdiensten bevordert de doelmatigheid daarom meer dan een hoger drempelbedrag.

De herzieningsregels in België en Duitsland bevestigen het belang van een kwalitatieve toets en tonen aan dat een lager drempelbedrag mogelijk is. Beide lidstaten hanteren een drempelbedrag van EUR 1.000 voor de herziening op diensten. België hanteert een duidelijke en richtlijnconforme kwalificatie, waarbij alleen bedrijfsmiddelen en diensten met kenmerken vergelijkbaar aan bedrijfsmiddelen herzien worden. Onderhoud leidt niet tot herziening. In Duitsland wordt onderscheid gemaakt op basis van economisch verbruik. Diensten die na ontvangst nog een vast te stellen waarde hebben worden 5 jaar herzien.

Hiermee lijken ook bepaalde onderhoudsdiensten onder de herziening te kunnen vallen, maar dit wordt gerechtvaardigd doordat rekening wordt gehouden met een kortere bedrijfsduur dan 5 jaar. De mogelijkheid om diensten samen te voegen tot één herzieningsobject bevordert de doelmatigheid aanzienlijk.

De jaarlijkse afname van het potentieel belang van de short stay structuur van EUR 95 miljoen in 2016 naar EUR 28 miljoen in 2022 toont aan dat de structuur vanzelf onaantrekkelijker wordt. Relatief kleine aanpassingen in de wet kunnen voldoende belemmering vormen, waardoor het belang verder daalt.

Drie alternatieve maatregelen zijn in dat kader onderzocht: verkorting van de maximale termijn voor kortdurende verhuur, striktere definitie van kortdurende verhuur, en strengere kwalificatie van vernieuwbouw. Allereerst beperkt verkorting van de maximale termijn naar 3 maanden, zoals in België, het tijdsbestek waarin de structuur kan worden toegepast. Dit alternatief is beperkt doeltreffend omdat het aftrekrecht nog steeds te sturen is. Ten tweede maakt een striktere definitie van kortdurende verhuur, waarbij bepaalde diensten verplicht worden aangeboden, de structuur minder aantrekkelijk. Ten derde maximaliseert een strengere kwalificatie van vernieuwbouw het btw-voordeel dat met de structuur te behalen valt. In Polen leiden verbouwingen die minstens 30% van de initiële waarde van het vastgoed bedragen tot een nieuwe ingebruikname. Hierdoor start een nieuwe herzieningstermijn van 10 boekjaren en levert de structuur geen fiscaal voordeel op. Dit is het meest doeltreffende alternatief.

Concluderend geldt dat de voorgestelde maatregel doeltreffender dan de alternatieven, maar minder doelmatig door de aanzienlijke administratieve lasten. De Belgische en Duitse herzieningsregels kunnen als voorbeeld dienen voor een meer doelmatige en richtlijnconforme herziening op diensten. Echter, gezien de reeds afnemende toepassing van de structuur is een doelmatige belemmering te verkiezen boven een doeltreffende bestrijding. Een combinatie van de onderzochte alternatieven kan een doelmatige belemmering vormen om de short stay structuur sneller te doen afnemen. Indien nodig kan alsnog gekozen worden voor een herziening op diensten aan onroerende zaken.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hof van Justitie

HvJ EG, 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1978/18

HvJ EG, 14 mei 1985, nr. C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

HvJ EG, 12 februari 1998, nr. C-346/95 (Blasi)

HvJ EG, 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki)

HvJ 19 juli 2012, nr. C-334/10 (X), BNB 2012/271

HvJ EG, 18 oktober 2012, nr. C-234/11 (TETS Haskovo)

HvJ EG, 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba Premium Selection)

Hoge Raad

HR 4 november 2022, nr. 22/01246

Literatuur

M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, "Herzien?!", WFR 2014/1474

Overig

Besluit 'Omzetbelasting. Toelichting Tabel I' van 31 maart 2022, nr. 2022-6334 (Stcrt. 2022, 9114)

Bijlage bij kamerbrief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 16 april 2024

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2018, 30061, nr. 12

Brief van 20 maart 2024, 4e deelbesluit Woo-verzoek omzetbelasting en short-stay

<https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/b1>

<https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/reactie/13fe117d-c770-4d42-a13e-b8d62aedeed3>

<https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/reactie/2fa8a5db-4fbf-45d0-9c10-dff65b2cdd08>

<https://www.internetconsultatie.nl/btwherziening/reactie/8d1401e5-1ae2-45e7-ad18-583c5eb13aa3>

Nieuwsbericht Ministerie van Financiën 'Internetconsultatie btw-herziening op diensten aan onroerende zaken' van 5 maart 2024