

## **ALGEMEEN DEEL TOELICHTING**

### **Btw-herziening op diensten aan onroerende zaken**

#### 1. Inleiding

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) en de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbeschikking OB 1968) is – conform de btw-richtlijn 2006<sup>1</sup> (btw-richtlijn) – een regeling opgenomen voor herziening van vooraftrek van btw in het geval dat het gebruik van een bedrijfsinvestering wijzigt. Die herzieningsregeling is van toepassing op onroerende zaken, rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen en roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven. De Wet OB 1968 en de op die wet gebaseerde lagere regelgeving voorzien op dit moment niet in de mogelijkheid om btw die op diensten drukt over een aantal jaren te herzien. Ingevolge de btw-richtlijn is het lidstaten wel toegestaan om ook een herzieningsregeling toe te passen op diensten die de kenmerken bezitten van investeringsgoederen. Dit zijn, de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) volgend, diensten met een duurzaam karakter, waarvan de kosten normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt maar over meerdere jaren worden afgeschreven.<sup>2</sup> Door een uitbreiding van de herzieningsregeling naar dergelijke diensten (hierna te noemen: “diensten aan onroerende zaken”) worden deze in zoverre op dezelfde wijze behandeld als andere investeringsgoederen. De vooraftrek van btw wordt daardoor ook voor deze diensten met een duurzaam karakter over een langere periode gevolgd en meer in overeenstemming gebracht met het meerjarige nut dat zij afwerpen. Daarnaast is deze maatregel een adequate oplossing om een in de praktijk ontstane, ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur<sup>3</sup> tegen te gaan.

De belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur werkt, kort samengevat, als volgt: een ondernemer verbouwt een pand tot woningen met de bedoeling om de woningen als zodanig te (gaan) verhuren. Deze verhuur is vrijgesteld van btw. Die voorgenomen btw-vrijgestelde verhuur heeft tot gevolg dat de ondernemer geen recht op vooraftrek heeft van de btw die over de verbouwingskosten wordt berekend. Daarom kiezen sommige ondernemers ervoor om de woningen in het pand eerst (direct na de verbouwing) kortstondig btw-belast te verhuren. Deze btw-belaste verhuur geeft alsdan het recht om de voorbelasting volledig af te trekken, dus ook alle btw op de verbouwingskosten.<sup>4</sup> Als een ondernemer vervolgens in het volgende jaar overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur van de woningen, kan (momenteel) geen herziening van deze aftrek

---

<sup>1</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

<sup>2</sup> HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen v Inspecteur der invoerrechten en accijnzen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

<sup>3</sup> Kortdurende verhuur in het kader van een vakantiebestedingsbedrijf als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1968 (hierna: kortdurende verhuur). Extra voordeel is dat deze verhuur onder het verlaagde btw-tarief valt.

<sup>4</sup> Het verhuren van woningen is in beginsel vrijgesteld van btw. De verhuur van woningen kan echter ook met btw belast zijn. Dat laatste is onder meer het geval voor verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Een ondernemer heeft recht op aftrek van btw op de aanschaf van goederen en diensten, voor zover hij deze gebruikt voor btw-belaste prestaties. Dit maakt dat de btw op de verbouwing van een gebouw om het gereed te maken voor btw-vrijgestelde verhuur niet aftrekbaar is. Wanneer een verbouwing wordt uitgevoerd met het oog op btw-belaste verhuur kan de ondernemer de btw op de verbouwingskosten wél in aftrek brengen.

plaatsvinden, zodat er (onbedoeld) geen btw drukt op de verbouwing.<sup>5</sup> De Belastingdienst bestrijdt deze belastingbesparende structuur reeds aan de hand van bestaande wet- en regelgeving. Dit is echter maar beperkt succesvol gebleken. Hier komt bij dat de bestrijding van deze belastingbesparende structuur een groot beslag legt op de handhavingscapaciteit van de Belastingdienst.

Een herziening van de initiële aftrek bij een op een later moment vrijgesteld gebruik op bepaalde diensten aan onroerende zaken is een instrument om de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur te bestrijden en daarmee ook een gelijk speelveld te creëren tussen ondernemers die btw-vrijgesteld onroerende zaken verhuren. Daarbij is het uitgangspunt dat de herzieningsregeling specifiek wordt toegespitst op diensten aan onroerende zaken die een bepaald bedrag te boven gaan.<sup>6</sup>

## 2. Hoofdpijnen van de maatregel

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

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

### *Herzieningstermijn*

Vooralsnog is ervoor gekozen om de herzieningstermijn (per dienst) vast te stellen op (effectief) vijf boekjaren<sup>7</sup> in plaats van (effectief) tien boekjaren zoals die geldt voor de levering van bepaalde onroerende zaken. Deze keuze is gemaakt omdat, gelet op de context van deze maatregel, valt te verwachten dat hiermee het naastgelegen doel van de maatregel wordt bereikt

---

<sup>5</sup> Op basis van de huidige wet- en regelgeving kan dan geen herziening plaatsvinden van de in aftrek gebrachte btw, ondanks dat het gebruik van het pand is gewijzigd. De ondernemer hoeft dus geen btw terug te betalen, ook al gebruikt hij het pand na het eerste boekjaar wel voor btw-vrijgestelde prestaties. Dit zou bijvoorbeeld wel het geval zijn geweest als de verbouwing geleid zou hebben tot een nieuw vervaardigd pand, waarvoor een herzieningstermijn van tien boekjaren geldt.

<sup>6</sup> Vooralsnog wordt niet overwogen om de herzieningsregeling uit te breiden naar alle diensten die gelijkenis vertonen met een investeringsgoed. Van een noodzaak daartoe is (nog) niet gebleken terwijl dit onvermijdelijk een verzwaring van de administratieve- en uitvoeringslasten zou betekenen.

<sup>7</sup> De herziening vindt plaats in de vier boekjaren volgende op het boekjaar van ingebruikname en geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting van het bedrag van de betreffende onroerende investeringsdienst.

en gelijktijdig de administratieve en uitvoeringslasten zoveel mogelijk beperkt blijven.<sup>8</sup> De start van de herzieningstermijn is gekoppeld aan het moment van ingebruikname van de dienst. Hiervoor is gekozen om, net als het geval is bij de levering van goederen, één specifiek en objectief bepaalbaar moment te hanteren waarop de herzieningstermijn aanvangt.

#### *Drempelbedrag*

Om te voorkomen dat ook (heel) kleine diensten aan onroerende zaken onder de maatregel vallen, wordt een drempelbedrag ingevoerd. Het is niet wenselijk dat een ondernemer die over een periode van vijf jaar los van elkaar meerdere (zeer) kleine verbouwingen laat uitvoeren, wordt geconfronteerd met evenzovele verschillende herzieningstermijnen. Een grens van € 30.000<sup>9</sup> per investeringsdienst aan een onroerende zaak mitigeert dit. Het bedrag vloeit voort uit ervaringen in de praktijk. Naar verwachting wordt hiermee een juiste balans bereikt tussen het beoogde effect van de maatregel en het zoveel mogelijk voorkomen van onnodige lastenverzwaring. Bovendien borgt deze drempel dat alleen diensten die de kenmerken hebben die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven onder de werking van dit voorstel vallen.

#### *Overgangstermijn*

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

### 3. Budgettaire aspecten

PM

### 4. EU-aspecten

De btw-richtlijn geeft lidstaten de bevoegdheid om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen aan te merken.<sup>10</sup> Lidstaten mogen hiervoor het begrip

---

<sup>8</sup> Indien in de praktijk of anderszins blijkt dat een herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren aanpassing behoeft, is een verlenging van de herzieningstermijn mogelijk.

<sup>9</sup> Logischerwijs exclusief btw; dit volgt uit het begrip vergoeding.

<sup>10</sup> Artikel 190 btw-richtlijn.

investeringsgoederen definiëren en administratieve vereenvoudigingen zijn toegestaan.<sup>11</sup> Dat betekent dat lidstaten ook de mogelijkheid hebben om de geboden ruimte uit de richtlijnbevestiging slechts gedeeltelijk te benutten. Dit voorstel maakt gebruik van die toegekende bevoegdheid, met dien verstande dat gekozen is voor een maatregel met beperkte omvang: alleen bepaalde diensten aan onroerende zaken worden gelijkgesteld aan investeringsgoederen. Het betreft diensten die, gelet op de hoogte van de kosten, een duurzaam karakter hebben, omdat de kosten normaliter over een reeks van jaren worden afgeschreven. Hierdoor hebben deze diensten vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen. De maatregel blijft daarmee binnen de toegekende bevoegdheid van de btw-richtlijn, en is zodoende in overeenstemming met het Unierecht.

## 5. Doelmatigheid en doeltreffendheid

### *Alternatieve beleidsoptie*

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

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

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

### *Voorgestelde beleidsoptie*

Door introductie van een herzieningstermijn voor de bedoelde diensten aan onroerende zaken wordt de beschreven belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur zo doeltreffend en doelmatig mogelijk aangepakt. Kortdurende verhuur van woningen blijft mogelijk, maar de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur wordt financieel minder aantrekkelijk. Hierdoor wordt het probleem bij de bron aangepakt. Ondernemers die hun verbouwde onroerende zaak slechts voor één jaar belast gebruiken om vervolgens vrijgesteld te verhuren, zullen na de invoering van de voorgestelde regelgeving worden geconfronteerd met herzienings-btw op de

---

<sup>11</sup> Artikel 189 btw-richtlijn.

verbouwingskosten. Hoewel deze ondernemers met de genoemde belastingbesparende structuur nog steeds een cashflow-voordeel behalen, is na het verstrijken van de herzieningstermijn geen sprake (meer) van een ongewenste belastingbesparing.

De gekozen maatregel is geen eenzijdige antimisbruikregeling, maar heeft ook voordelen voor ondernemers. Zo maakt de nieuwe regelgeving de btw-behandeling van de bedoelde diensten aan onroerende zaken in het algemeen consistent. Als een ondernemer zijn onroerende zaak na de verbouwing btw-vrijgesteld verhuurt, maar na een jaar blijkt dat de zaak toch voor btw-belaste doeleinden wordt gebruikt, is er - in tegenstelling tot de huidige situatie - een mogelijkheid tot gedeeltelijke teruggaaf van de eerder niet in aftrek gebrachte btw op de verbouwingskosten. De maatregel creëert ook zo gezien een gelijk spelveld tussen ondernemers die onroerende zaken verhuren en kan ook in hun voordeel werken.

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

Daarnaast is om uitvoeringstechnische redenen ervoor gekozen om bij de definitie van diensten aan onroerende zaken geen onderscheid te maken tussen diensten ten behoeve van onderhoud, respectievelijk verbetering, van een pand, zoals dat bestaat bij belastingen in de winstsfeer. Dit voorkomt discussies over de precieze aanleiding voor en het doel van de diensten aan onroerende zaken.

Het drempelbedrag moet ervoor zorgen dat de maatregel zowel efficiënt is als blijft voorbehouden aan situaties waarin geen twijfel hoeft te bestaan over het duurzame karakter van de bedoelde diensten aan onroerende zaken en waarin een belastingbesparende structuur financieel interessant kan zijn. Het geheel overziend acht het kabinet de maatregel doeltreffend en doelmatig.

Om ondernemers in zekere mate de gelegenheid te bieden op de gevolgen van deze maatregel te anticiperen, is een overgangsregeling opgenomen in de vorm van een uitgestelde ingangsdatum. Deze overgangsregeling maakt de maatregel nog doelmatiger.

#### *Constructiebestrijding algemeen*

Het introduceren van regelingen om belastingbesparende structuren aan te pakken maakt het belastingstelsel doorgaans complexer. Dergelijke bepalingen moeten specifiek worden geformuleerd om het geïdentificeerde misbruik aan te pakken, zonder een te brede algemene werking die zou kunnen leiden tot *overkill*. Een toegespitste maatregel vereist vaak de introductie van aanvullende bepalingen en nieuwe begrippen, wat onvermijdelijk leidt tot meer complexiteit.

#### 6. Gevolgen voor burger en bedrijfsleven

De gekozen maatregel zal invloed hebben op het bedrijfsleven. Ondernemers die onder dit voorstel

vallende diensten aan onroerende zaken afnemen, zullen voortaan in hun boekhouding rekening moeten houden met een herzieningstermijn van vijf boekjaren. Dit leidt tot een extra administratieve last. Overigens zullen dergelijke diensten ook vóór de inwerkingtreding van dit voorstel veelal al om andere (fiscale/boekhoudkundige) redenen apart geadministreerd worden. Het bijhouden in de administratie om de herzieningstermijnen te volgen, is een essentieel en onvermijdelijk onderdeel van de gekozen methode om de diensten aan onroerende zaken gelijk te stellen aan investeringsgoederen. Door aan te sluiten bij de bestaande methodiek van btw-herziening voor (on)roerende investeringsgoederen, wordt gemeend dat de aanvullende administratieve last zo beperkt mogelijk blijft.

## 7. Evaluaties

Voor het verkrijgen van goede beleidsinformatie is het belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Om deze reden wordt bij voorstellen die leiden tot een substantiële beleidswijziging een evaluatieparagraaf opgesteld. Hierin wordt toegelicht of en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid.

Kort gezegd beoogt het kabinet door het gelijkstellen van de bedoelde diensten aan onroerende zaken aan investeringsgoederen de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur aan te pakken en zo - maar ook meer in het algemeen<sup>12</sup>- een gelijk spelveld te creëren voor ondernemers die hun panden verbouwen en vervolgens gebruiken voor btw-vrijgestelde prestaties. Om te onderzoeken of de gekozen vormgeving van de maatregel doeltreffend en doelmatig is, zal na vijf jaren een beleidsevaluatie plaatsvinden waarin de volgende vragen zullen worden beantwoord:

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

---

<sup>12</sup> Zoals uiteengezet, wordt de btw-behandeling van de betreffende diensten aan onroerende zaken in het algemeen consistentier.

## ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

### Artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

Aan artikel 13, eerste lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt een nieuw onderdeel (onderdeel c) toegevoegd. Daarin wordt geregeld dat bepaalde, in genoemd onderdeel c omschreven diensten aan onroerende zaken voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking worden genomen. Daarbij is gekozen voor diensten aan onroerende zaken die vergelijkbare kenmerken vertonen als investeringsgoederen.

Aan de hand van een tweestapsbeoordeling kan vervolgens worden bepaald of sprake is van een investeringsdienst aan onroerende zaken in de zin van artikel 13, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

#### *Stap 1: diensten aan een onroerende zaak*

Diensten aan onroerende zaken in de zin van deze bepaling zijn diensten aan een onroerende zaak, zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van deze zaak. Ook met de verbouwing samenhangende sloopwerkzaamheden vallen hieronder. Deze begrippen hebben, voor zover niet al reeds ingevuld door de Hoge Raad, het HvJ EU en de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011<sup>13</sup>, in het taalgebruik een duidelijke betekenis zodat deze voor de doeleinden van dit voorstel kunnen worden gehanteerd. Ook de verwerking van materialen, installaties, machines en werktuigen die opgaan in de dienst of na installatie of montage als onroerend kwalificeren, vallen onder de bepaling.

#### *Stap 2: ten minste € 30.000*

De tweede toets om te bepalen of er sprake is van diensten aan onroerende zaken in de zin van artikel 13, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking OB 1968, is de beoordeling of de vergoeding voor deze diensten de drempel van € 30.000 overschrijdt.

Deze tweede toets is noodzakelijk om te borgen dat de maatregel in lijn blijft met de btw-richtlijn. Alleen als diensten de kenmerken hebben die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, mogen deze diensten van de btw-richtlijn als investeringsgoederen worden beschouwd. Daarmee wordt bedoeld dat deze diensten een duurzaam karakter dragen en de kosten ervan normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt maar over meerdere jaren worden afgeschreven.<sup>14</sup>

#### *De herziening na ingebruikname van de dienst aan onroerende zaken*

In artikel 13, derde lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt de herziening van de in artikel 13, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking OB 1968 bedoelde diensten aan onroerende zaken geregeld. Er geldt een herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren die begint te lopen in het

---

<sup>13</sup> Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2011, L77).

<sup>14</sup> Het kabinet verwijst in die zin naar artikel 190 btw-richtlijn en de eerder aangehaalde jurisprudentie HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen v Inspecteur der invoerrechten en accijnzen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

boekjaar waarin deze dienst in gebruik wordt genomen. Dit moment zal vaak samenvallen met het moment waarop de dienst wordt afgerond. Dat is het moment dat het afgesproken werk is voltooid en de opdrachtgever het werk heeft aanvaard. Ingebruikname kan echter ook later plaatsvinden. Het moment van ingebruikname blijft bepalend. Het boekjaar waarin de dienst aan onroerende zaken in gebruik wordt genomen, geldt als het eerste boekjaar van de vijfjarige herzieningstermijn. De herziening vindt vervolgens ook plaats in de vier boekjaren volgende op dat boekjaar en geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting die drukt op de betreffende dienst aan onroerende zaken.

#### **Voorbeeld 1**

Een ondernemer koopt een kantoorgebouw aan waarvan de eerste ingebruikname 20 jaar geleden al heeft plaatsgevonden. In het boekjaar van de levering wordt het kantoorgebouw verbouwd tot 50 appartementen die ieder een zelfstandige onroerende zaak voor de btw vormen. Er is geen sprake van vervaardiging. De totale vergoeding voor de verbouwing<sup>15</sup> van het gehele kantoorgebouw bedraagt € 5.000.000, waarover € 1.050.000 btw (21%) verschuldigd is. De btw op de verbouwingskosten is volledig in aftrek gebracht in het boekjaar van uitvoering van de werkzaamheden omdat de ondernemer de appartementen btw-belast gaat verhuren (verhuur in het kader van het vakantiebestedingsbedrijf, artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1968).

De herzieningstermijn vangt aan in het boekjaar van de ingebruikname van de dienst aan onroerende zaken. In het eerste boekjaar van de herzieningstermijn wordt ieder appartement uitsluitend gebruikt voor btw-belaste prestaties. In het tweede boekjaar van de herzieningstermijn is uitsluitend sprake van gebruik voor btw-vrijgestelde prestaties (vrijgestelde verhuur).

#### *Uitwerking*

De dienstverlening vindt plaats aan een onroerende zaak en ziet (evident) op het vernieuwen daarvan (stap 1). De vergoeding voor de dienst aan een onroerende zaak bedraagt € 5.000.000 exclusief btw en overschrijdt daarmee het drempelbedrag van € 30.000 (stap 2). Op de dienst is daarom de herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren van toepassing (artikel 13, vierde lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968).

In het eerste boekjaar van de herzieningstermijn is uitsluitend sprake van gebruik voor btw-belaste prestaties. In dat jaar vindt derhalve geen herziening van de eerder in aftrek gebrachte btw plaats.

In het tweede boekjaar van de herzieningstermijn is uitsluitend sprake van btw-vrijgesteld gebruik.<sup>16</sup> Dit betekent dat over dat boekjaar herziening plaatsvindt van een vijfde gedeelte van de in aftrek gebrachte btw. De totale btw bedraagt € 1.050.000 (21% van € 5.000.000). Een vijfde daarvan bedraagt € 210.000. De herziening bedraagt over het tweede boekjaar van de herzieningstermijn derhalve € 210.000.

### **Artikel 13a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968**

Artikel 13a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 regelt een eenmalige herziening op het moment dat een (onroerende) zaak als bedoeld in artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt geleverd.

---

<sup>15</sup> Indien een dienst zowel handelingen bevat die als diensten aan onroerende zaken gekwalificeerd kunnen worden als handelingen die niet onder die definitie kunnen vallen, dan dienen die handelingen aan de hand van de algemene regels van duiding van prestaties (afzonderlijke diensten/twee diensten die één ondeelbare dienst vormen of een dienst die bijkomend is bij de hoofdprestatie) te worden getoetst. Uit die toetsing blijkt dan of/in hoeverre sprake is van een investeringsdienst aan een onroerende zaak of bijvoorbeeld één investeringsdienst aan een onroerende zaak én een reguliere dienst.

<sup>16</sup> Bij gemengd gebruik vindt herziening plaats conform de voor dienstverlening gebruikelijke pro rata berekening. Zie artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 en artikel 11 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

De uitbreiding van de werkingssfeer van artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 met de bedoelde diensten aan onroerende zaken maakt het noodzakelijk om ook artikel 13a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 aan te passen. Deze aanpassing heeft tot gevolg dat voor de in gebruik genomen diensten aan onroerende zaken het belastingregime van toepassing is dat geldt voor de levering van de onroerende zaak. Daarbij is denkbaar dat de herzieningstermijn op de onroerende zaak zelf al is verstreken, maar de herzieningstermijn op de bijbehorende dienst aan onroerende zaken nog niet. In dat geval wordt alleen de in aftrek gebrachte voorbelasting die drukt op de betreffende dienst herzien.

### **Voorbeeld 2**

De appartementen in het in voorbeeld 1 bedoelde pand worden op 1 januari van het derde boekjaar btw-vrijgesteld geleverd aan de afzonderlijke huurders.

#### *Uitwerking*

Op 1 januari van het derde boekjaar wordt het appartementengebouw verkocht. Vanaf het moment van levering tot het einde van de herzieningstermijn (drie boekjaren) wordt de dienst geacht te zijn gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (artikel 13a, eerste lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968). In het eerste tijdvak van het derde boekjaar wordt de btw herzien die toerekenbaar is aan in totaal drie van de vijf boekjaren van de herzieningstermijn (artikel 13a, tweede lid, Uitvoeringsbeschikking OB 1968). Tezamen bedraagt dit € 630.000.<sup>17</sup> Dat de tienjarige herzieningstermijn op de onroerende zaak zelf is verlopen doet hier niet aan af.

### **Artikel PM (inwerkingtreding)**

Teneinde het bedrijfsleven voldoende tijd te geven om zich voor te bereiden, zal de maatregel pas in werking treden met ingang van 1 januari 2026. Dat betekent dat diensten aan onroerende zaken als bedoeld in artikel 13, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking OB 1968 die vanaf 1 januari 2026 in gebruik worden genomen onder de werking van de voorgestelde regeling vallen. Als deze diensten aan onroerende zaken vóór 1 januari 2026 in gebruik worden genomen, vallen zij niet onder de werking van de maatregel.

---

<sup>17</sup> Per appartement bedraagt dit (uitgaande van gelijke gebruiksverhoudingen bijvoorbeeld op basis van m2 of m3) € 12.600 (een vijfde van € 21.000, maal drie). Dit is pas relevant als niet alle, maar slechts 1 of 2 appartementen zouden worden verkocht zodat slechts 1/50<sup>e</sup> of 2/50<sup>e</sup> (uitgaande van gelijke gebruiksverhoudingen bijvoorbeeld op basis van m2 of m3) van de investeringsdienst voor de openstaande termijnen in één keer wordt herzien.