

EUR Research Information Portal

Toekomstige Nederlandse regelgeving btw en overdrachtsbelasting

Publication status and date:

Published: 18/10/2023

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Merkx, M., & Leenders, M. (2023). Toekomstige Nederlandse regelgeving btw en overdrachtsbelasting: een overzicht. *BTW-bulletin*, 2023(11), 3-7. Article 74. <https://new.navigator.nl/document/idpassb0e6764566ea4f838eb4aa1c684fbce5>

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

BTW-bulletin 2023/74

Toekomstige Nederlandse regelgeving btw en overdrachtsbelasting: een overzicht

Madeleine Merckx en Maxime Leenders, datum 18-10-2023

Datum	18-10-2023
Auteur	Madeleine Merckx en Maxime Leenders ^[1]
JCDI	JCDI:ADS717957:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

Het aantal voorgestelde wijzigingen voor wat betreft de Nederlandse btw was ook dit jaar met Prinsjesdag beperkt. Maar één wijziging is voorgesteld, waarbij een aantal agrarische producten van het verlaagde naar het algemene tarief gaan. Toch wordt de btw-specialist niet teleurgesteld. De aanpassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting voor aandelentransacties hangt nauw samen met de btw en kan daarom met interesse worden bestudeerd. Dat het aantal wijzigingen beperkt is, komt niet zozeer door het gebrek aan ontwikkelingen op Europees of nationaal vlak, maar simpelweg omdat wijzigingen in de btw beperkt worden door de mogelijkheden die de Btw-richtlijn biedt en implementaties van nieuwe EU-regels op het gebied van de btw vaak zijn opgenomen in separate wetsvoorstellen. In dit artikel beperken wij ons dan ook niet alleen tot de op Prinsjesdag voorgestelde wijzigingen, maar gaan we in bredere zin in op aangekondigde wijzigingen die in 2024 of 2025 in werking zouden moeten treden. We beperken ons in deze bijdrage tot de wijzigingen in nationale wet- en regelgeving. Tevens concentreren we ons in deze bijdrage op wijzigingen die specifiek van belang zijn voor ondernemers. We gaan daarom niet in op enkele in de ter internetconsultatie voorgelegde Fiscale Verzamelwet 2025 (www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2025/b1) voorgestelde wijzigingen betreffende de startersvrijstelling, de VoV (verkoop onder voorwaarden)-vrijstelling en het verlaagde tarief voor de verkrijging van woningen.

Belastingplan 2024

Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties per 1 januari 2025

De levering van een nieuw gebouw (voor, op of binnen twee jaar na eerste ingebruikname) en de levering van een bouwterrein is van rechtswege belast met btw. Voor de overdrachtsbelasting geldt in dat geval een vrijstelling, mits de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen of, als dat wel het geval is, de koper de btw niet in aftrek kan brengen. Is niet aan die voorwaarde voldaan dan kan op grond van art. 15 lid 6 WBR bij een overdracht binnen zes maanden na eerste ingebruikneming of eerdere ingangsdatum verhuur ook nog een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling. In de doorkijkarresten (in dit kader is met name relevant HR 10 juni 2011, nr. 10/00498, ECLI:NL:HR:BQ7580) oordeelde de Hoge Raad dat ook een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling wanneer aandelen worden verkregen in een onroerendzakepersoon die onroerende zaken bezit waarbij bij de levering ervan een beroep zou kunnen worden gedaan op de samenloopvrijstelling. De levering van aandelen is echter vrijgesteld van btw. Hierdoor kunnen onroerende zaken via een verkrijging van de aandelen vrij van btw en vrij van

overdrachtsbelasting worden verkregen. Dat is met name interessant indien de koper geen (volledig) recht op aftrek heeft.

Aan deze ongelijke behandeling moet volgens de staatssecretaris een einde komen. In het Belastingplan 2024 wordt dan ook voorgesteld dat de samenloopvrijstelling buiten toepassing blijft bij de verkrijging van een kwalificerend belang (1/3 of meer) aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon. Alleen wanneer het onderliggende vastgoed gedurende twee jaar na de verkrijging voor meer dan 90% wordt gebruikt voor btw-belaste prestaties kan de samenloopvrijstelling alsnog worden toegepast. De termijn van twee jaar wordt gebruikt, zodat niet via een short-stay-constructie (zie hierna) gebruik kan worden gemaakt van de samenloopvrijstelling door tijdelijk belast te verhuren. Is de samenloopvrijstelling door de nieuwe regeling niet van toepassing, dan geldt een overdrachtsbelastingtarief van 4% in plaats van 10,4%. Met het tarief van 4% wordt het te behalen voordeel benaderd dat thans kan worden behaald door de aandelen in plaats van het vastgoed over te dragen. De maatregel moet ingaan per 1 januari 2025. Het is van belang om te constateren dat als de onroerendezaakrechtspersoon eigenaar is van verschillende vastgoedobjecten, voor de verkrijging verschillende tarieven van toepassing kunnen zijn. Stel bijvoorbeeld dat een vennootschap eigenaar is van twee nieuwe panden en een oud pand (langer dan twee jaar geleden in gebruik genomen). Een van de nieuwe panden wordt voor 100% gebruikt voor belaste prestaties en het andere pand uitsluitend voor vrijgestelde prestaties. In dat geval geldt voor het nieuwe pand dat voor 100% wordt gebruikt voor belaste prestaties dat een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling. Voor zover de verkrijging van de aandelen ziet op het nieuwe pand dat gebruikt wordt voor vrijgestelde prestaties geldt het 4%-tarief en voor zover de verkrijging betrekking heeft op het oude pand 10,4%. Dezelfde splitsing kan plaatsvinden indien een onroerende zaak voor de btw bestaat uit twee of meer zelfstandige onroerende zaken. Het 90%-criterium wordt dan per zelfstandige onroerende zaak beoordeeld. Terecht merkt de staatssecretaris naar onze mening dan ook op dat de nieuwe regeling complex is. De doeltreffendheid en doelmatigheid ervan zal per 2028 worden geëvalueerd. In 2024 vindt in ieder geval een evaluatie van de tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting plaats.

Ook de bestaande goedkeuring in het samenloopbesluit (Besluit van 16 maart 2017, *Stcrt.* 2022, 32371) op basis waarvan de samenloopvrijstelling onder voorwaarden van toepassing is bij verkrijgingen van deelgerechtigden in niet-rechtspersonen (bijvoorbeeld commanditaire vennootschappen) zal worden aangepast.

Voor schriftelijk overeengekomen verkrijgingen van voor 19 september 2023 15.15 uur geldt overgangsrecht op verzoek van de koper. Hij moet daartoe binnen drie maanden na 1 januari 2024 een verzoek doen bij de inspecteur en op het moment van het sluiten van de overeenkomst moet aannemelijk zijn dat die overeenkomst niet is gesloten met het oog op het gebruikmaken van het overgangsrecht in een later stadium. Dit laatste is bijvoorbeeld het geval indien met verschillende potentiële verkrijgers een overeenkomst is gesloten om toepassing van het overgangsrecht in een later stadium open te houden. Dit terwijl op het moment van het sluiten van de overeenkomst geen reëel verkoopvoornemen bestaat. De bewijslast ligt hierbij op de inspecteur. Om gebruik te kunnen maken van het overgangsrecht moeten de aandelen voor 1 januari 2030 worden overgedragen. De inspecteur beslist op het verzoek van de koper bij voor bezwaar vatbare beschikking, zodat hiertegen bezwaar en beroep mogelijk zijn.

De staatssecretaris heeft geluisterd naar de kritiek die naar aanleiding van het eerder ter internetconsultatie voorgelegde voorstel (www.internetconsultatie.nl/vastgoedaandelentransacties/b1) is gekomen door de introductie van een 4%-tarief, het toepassen van de samenloopvrijstelling bij een gebruik van 90% of meer voor belaste prestaties (gedurende twee jaar) en een overgangsregeling. Door deze maatregelen wordt de overkill die in het oorspronkelijke wetsvoorstel zat weggenomen. Het tarief van 4% benadert het voordeel dat thans te behalen valt door aandelen in plaats van het vastgoed over te dragen. Daardoor is van een volledige gelijkstelling tussen levering van aandelen en levering van het vastgoed geen sprake. Er zullen nog steeds situaties zijn waarin een voordeel valt te behalen, maar ook situaties die nadeliger uitpakken. De Btw-richtlijn biedt ook de mogelijkheid om de levering van aandelen gelijk te stellen met de levering van vastgoed. Daarmee zou een volledige gelijkstelling kunnen worden bereikt. De staatssecretaris geeft aan daar niet voor te hebben gekozen, omdat deze regeling niet doelmatiger en doeltreffender zou zijn. Waarom dat zo is, is ons niet duidelijk. Wat naar onze mening een rol kan hebben gespeeld is dat de staatssecretaris de gelijke behandeling van aandelentransacties en vastgoedtransacties heeft willen beperken tot die situaties waarin een

belang van 1/3 of meer wordt verkregen in een onroerendezaaksrechtspersoon. Dat zou betekenen dat de regeling van de onroerendezaaksrechtspersoon ook in de Wet OB 1968 moet worden opgenomen om te kunnen bereiken dat de gelijkstelling van aandelen met onroerende zaken tot die situatie beperkt blijft. Daarbij zal dan ongetwijfeld de vraag opkomen of bijvoorbeeld de verkrijging van 32% van de aandelen anders behandeld mag worden dan verkrijging van 1/3 van de aandelen op grond van het neutraliteitsbeginsel.

Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten per 1 januari 2025

In het Belastingplan 2024 wordt voorgesteld het verlaagde btw-tarief op agrarische goederen af te schaffen per 1 januari 2025. Het gaat dan om de volgende goederen: granen en peulvruchten die niet als voedingsmiddel kwalificeren, pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit, vee (rundvee, schapen, geiten en varkens), slachtafval van vee, goederen die bestemd zijn voor de voortplanting van vee, beetwortelen, land- en tuinbouwzaden, rondhout, stro, veevoerders, vlas en wol (ruw en ongewassen) (Tabel I onderdeel a posten 2, 3, 4, 40, 41, 43, 44, 45 en 46). Toepassing van het verlaagde btw-tarief op deze goederen hield van oorsprong verband met de landbouwregeling die per 1 januari 2018 is afgeschaft. Door afschaffing van de regeling heeft het verlaagde btw-tarief op agrarische goederen aan belang ingeboet. Als gevolg van de voorgestelde tariefswijziging is 12% extra btw verschuldigd bij de levering van deze goederen. Leveranciers moeten bezien of zij deze prijsverhoging willen en kunnen doorberekenen in de prijs van hun producten. Er is geen overgangsregeling getroffen. Dit betekent dat de reguliere regels rondom verschuldigdheid van btw bepalen of 9% of 21% btw verschuldigd is. Wanneer de btw verschuldigd is, hangt af van of de leverancier vooruitbetalingen ontvangt, of hij het kas- of factuurstelsel toepast en of hij verplicht is om facturen uit te reiken aan zijn afnemers. In het verlengde hiervan is toepassing van het verlaagde btw-tarief voor de opfok van dieren en het opkweken van planten niet langer logisch en ligt het voor de hand dat voor de opfok van dieren en het opkweken van planten het algemene btw-tarief met ingang van 1 januari 2025 gaat gelden. Hiertoe is een nota van wijziging ingediend op het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024, waarin aanvankelijk een codificatie van dit verlaagde btw-tarief was opgenomen.

De besluitvorming over een nultarief op groente en fruit wordt doorgeschoven naar het volgende kabinet zo blijkt uit recente beantwoording van Kamervragen (*Kamervragen II 2023-2024*, aanhangsel). In deze beantwoording wordt ook gewezen op de juridische onhoudbaarheid van afbakeningen (zie over dit onderwerp ook: R. Vos, 'Verlaagd btw-tarief op groente en fruit: wat een getut!', *BTW-Bulletin 2022/64*).

Noodspoor e-commerce

Op 1 juli 2021 was Nederland op IT-gebied nog niet klaar voor de implementatie van de nieuwe regels op het gebied van e-commerce. Daarom trad op die datum het noodspoor in werking. Het noodspoor houdt in dat ondernemers zich digitaal kunnen aanmelden voor de One-Stop-Shop-regeling en invoerregeling en aangifte kunnen doen. Maar verder is de afhandeling daarvan grotendeels een handmatig proces met alle risico's van dien (Brief Staatssecretaris van Financiën 19 januari 2021, 2021-0000009117). Uit een nota met Uitvoeringstoetsen blijkt dat het hoofdspoor vertraging heeft opgelopen. Het zal niet per december 2023, maar per juni 2024 in werking treden. Burgers, bedrijven en andere lidstaten zouden geen hinder moeten ondervinden van de vertraging (Overzicht uitvoerbaarheid: inzicht in samenloop beleid en uitvoering Belastingdienst en uiterste data parameteraanpassingen, bijlage 2, p. 43).

Wijzigingen per 1 januari 2024

Internetconsultatie eindejaarsregeling 2023

www.internetconsultatie.nl/eindejaarsregeling2023/b1.

Wijziging Benedictus-verklaring

Art. 12 lid 2 sub d Uitvoeringsbesluit OB 1968 bevat een regeling voor de zogenoemde Benedictus-verklaring of 'opdracht tot uitvoer' voor het bewijs van de terechte toepassing van het nultarief bij de uitvoer van goederen. Het gaat hierbij om een situatie waarin sprake is van een ABC-transactie waarbij de goederen worden uitgevoerd. Indien bijvoorbeeld in het kader van de B-C-levering de goederen worden uitgevoerd door partij C, kan ook op de levering door partij A aan B het nultarief worden toegepast. B moet dan aan A een zogenoemde opdracht tot uitvoer verstrekken (H. Hop en J.A.H. Hollebeek, 'De Benedictus-verklaring en de exporteur bij achtereenvolgende leveringen', *BTW-bulletin* 2010/55). Het model voor de Benedictus-verklaring is te vinden in bijlage B en art. 19 Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Voorgesteld wordt om Bijlage B te actualiseren in die zin dat niet langer wordt gesproken van 'Gemeenschap', maar van 'Unie'. Voorts dient in de verklaring niet alleen de plaats van het douane-entrepot waarin de goederen worden geplaatst te worden vermeld, maar ook het vergunningnummer van het desbetreffende douane-entrepot. Ook wordt alleen nog van een douane-entrepot gesproken, daar waar in de huidige versie het soort entrepot kan worden ingevuld.

Saldering belastingrente bij spiegelcorrecties

Gemeentes voeren vaak discussies met de Belastingdienst over de btw-kwalificatie van hun taken.

Daarbij kan zich de situatie voordoen dat wordt uitgegaan van een handelen als overheid (en de btw op kosten op grond van het Btw-compensatiefonds wordt gecompenseerd), terwijl later blijkt dat sprake is van btw-ondernemerschap (en de btw op gemaakte kosten in aftrek kan worden gebracht). De gecompenseerde btw moet dan worden terugbetaald, maar tegelijkertijd kan recht op aftrek worden geclaimd. Ook de omgekeerde situatie kan zich voordoen. Deze situaties worden ook wel spiegelcorrecties genoemd. Per saldo is in die gevallen geen btw verschuldigd, maar wel belastingrente.

Per 1 januari 2023 biedt art. 31ia AWR een grondslag voor de inspecteur om belastingrente te verminderen naar evenredigheid van hetgeen reeds is geheven, indien het te betalen bedrag aan belasting eerder op aangifte is voldaan dan wel is betaald. In de internetconsultatie Eindejaarsregeling 2023 wordt voorgesteld per 1 januari 2024 de genoemde situaties van spiegelcorrecties toe te voegen aan situaties waarin het te betalen bedrag aan belasting geacht wordt reeds te zijn voldaan of afgedragen. Hierdoor is een gemeente alleen belastingrente verschuldigd over de betaaltermijn van de naheffingsaanslag of de BCF-beschikking (twee weken). Met deze aanvulling wordt aangesloten bij de benadering van de Hoge Raad in zijn arrest van 18 november 2022 (HR 18 november 2022, 21/00170, ECLI:NL:HR:2022:1673).

Het beroep op rentevermindering dient te geschieden op basis van een gemotiveerd verzoek van de gemeente. Het financiële belang van de wijziging is groot, zeker nu de belastingrente per 1 juli 2023 is verhoogd van 4% naar 6% en deze nog verder verhoogd gaat worden naar 7,5% (Kamerbrief Voorgenomen wijzigingen percentages belasting- en invorderingsrente 19 september 2023, 2023-0000204241). Ook voor provincies, die eveneens btw kunnen declareren op grond van het Btw-compensatiefonds, is de wijziging van belang.

Verzamelen en verstrekken betaalinformatie door betaaldienstaanbieders

Vanaf 1 januari 2024 worden betaaldienstaanbieders verplicht om informatie te verzamelen over betalingen en die elk kwartaal te verstrekken aan de Belastingdienst. Deze gegevens worden verzameld in een centrale database die CESOP heet. De informatie uit deze database kan vervolgens door de belastingautoriteiten van diverse EU-lidstaten worden gebruikt. De regelgeving heeft tot doel fraude met e-commercetransacties te bestrijden. De wet waarmee de regels worden geïmplementeerd in de Nederlandse Wet OB 1968 is op 18 april 2023 gepubliceerd in het *Staatsblad* (*Stb.* 2023, 123). Voor een uitgebreidere beschouwing verwijzen wij naar: T.C. Salomons en E.S.J. de Ruijter, 'CESOP, het aftellen is begonnen', *BtwBrief* 2023/42.

Wijziging kleineondernemersregeling

Per 1 januari 2025 wijzigt de kleineondernemersregeling. Een van de belangrijkste wijzigingen is dat het mogelijk wordt de kleineondernemersregeling ook te gebruiken in andere EU-lidstaten. Momenteel kan een ondernemer alleen gebruikmaken van de kleineondernemersregeling in zijn lidstaat van vestiging. Om de kleineondernemersregeling in een andere EU-lidstaat te kunnen gebruiken, mag hij in die lidstaat geen omzet hebben die boven de drempel van de kleineondernemersregeling in die lidstaat uitgaat en mag zijn EU-omzet niet meer dan € 100.000 zijn. Aanmelden voor de kleineondernemersregeling in een andere EU-lidstaat gaat via de eigen EU-lidstaat. Het is niet verplicht gebruik te maken van de kleineondernemersregeling in een andere EU-lidstaat indien men daar in Nederland gebruik van maakt of andersom. Een keuze voor de kleineondernemersregeling in een van de EU-lidstaten heeft gevolgen voor het recht op aftrek.

Daarnaast wordt de uitsluitingsperiode teruggebracht van drie naar een jaar. Het gaat hier om de periode gedurende welke bij overschrijding van het drempelbedrag of bij een keuze voor de reguliere btw-regels de kleineondernemersregeling niet mag worden toegepast. De ondernemer die heeft gekozen voor de kleineondernemersregeling kan te allen tijde kiezen voor de reguliere btw-regels (momenteel geldt ook hier de genoemde uitsluitingsperiode van drie kalenderjaren). Hij hoeft alleen de termijn van vier weken voorafgaande aan het belastingtijdvak waarin hij de reguliere btw-regels wil toepassen in de gaten te houden. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om een beperkte overschrijding van de omzeldrempel binnen de kleineondernemersregeling toe te staan. Een overschrijding van de drempel leidt er dus onmiddellijk toe dat btw is verschuldigd (en dat voor ten minste een jaar). Volgens de staatssecretaris neemt de complexiteit van de regeling toe als hier wel voor zou worden gekozen. De wet waarmee de nieuwe kleineondernemersregeling wordt geïmplementeerd in de Nederlandse Wet OB 1968 is op 14 augustus 2023 gepubliceerd in het *Staatsblad* (*Stb.* 2023, 278).

Wijziging plaats van dienst voor virtuele gemakkelijheidsdiensten en dergelijke

Met ingang van 1 januari 2025 wijzigt de regeling voor de plaats van dienst voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, gemakkelijheids- en soortgelijke diensten wanneer de deelname van de afnemer virtueel is. Momenteel zijn deze diensten belast daar waar zij daadwerkelijk plaatsvinden. In het arrest Geelen (HvJ 8 mei 2019, C-568/17, ECLI:EU:C:2019:388) oordeelde het HvJ dat dit bij diensten die digitaal/virtueel worden verricht de plaats is waar de organisator is gevestigd. Vanaf 1 januari 2025 zal de plaats van dienst in alle gevallen de plaats zijn waar de afnemer woont of is gevestigd. Gaat het om een B2B-dienst dan kan de btw-heffing worden verlegd naar de afnemer indien de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd. Gaat het om een B2C-dienst dan kan de dienstverrichter aangifte doen via de One-Stop-Shop-regeling indien hij niet in het land van de afnemer is gevestigd. Gelijktijdig met de wijziging wordt het ook mogelijk het verlaagde tarief toe te passen op dit soort diensten. Het gaat dan om toegang tot de livestreaming van of tot shows, schouwburgen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen, livestreaming van sportevenementen en het aanbieden een livestream van sport- of bewegingslessen. In het wetsvoorstel, dat op 21 september 2023 door de Tweede Kamer is aangenomen, en waarmee deze nieuwe regelgeving wordt geïmplementeerd, staat geen wijziging van Tabel I. De bewoordingen van post b3 en b14 laten naar onze mening toepassing van het verlaagde tarief op deze virtuele diensten wel toe. Het zou fijn zijn als de staatssecretaris kan verduidelijken of dat inderdaad zijn bedoeling is. Voor een verdere beschouwing van deze btw-regels verwijzen wij naar M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe plaats-van-dienstregels voor gemakkelijheidsdiensten: vermaak voor de btw'er', *BTW-bulletin* 2022/80.

Wijziging margeregeling kunstvoorwerpen

Per 1 januari 2025 kan de margeregeling voor kunstvoorwerpen, antiek en verzamelvoorwerpen niet langer worden toegepast als de wederverkoper deze goederen inkoopt, intracommunautair verwerft of invoert tegen het verlaagde btw-tarief. Als de wederverkoper deze goederen koopt tegen het verlaagde btw-tarief is de

margeregeling niet van toepassing op de doorlevering door de wederverkoper. De levering is dan belast in de lidstaat van aankomst. Met deze maatregel wordt 'btw-tariefshoppen' en concurrentievervalsing voorkomen. Als gevolg van de wijziging zullen bepaalde wederverkopers onder de 'normale btw-regels' vallen, wat betekent dat zij aan hen gefactureerde btw in aftrek kunnen brengen en btw verschuldigd zijn ter zake van de betaalde vergoeding voor de doorlevering. Het wetsvoorstel waarmee deze nieuwe regelgeving wordt geïmplementeerd is op 21 september 2023 aangenomen door de Tweede Kamer.

Internetconsultatie Verzamelwet 2025

www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2025/b1.

Percentage belasting- en invorderingsrente in geval van in strijd met Unierecht geheven belastingen

Op 28 januari 2022 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de belasting- en invorderingsrente die wordt vergoed aan een belastingplichtige dan wel belastingschuldige wanneer belasting is geheven in strijd met het Unierecht, minimaal hetzelfde percentage moet zijn als het percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen (HR 28 januari 2022 21/00331, ECLI:NL:HR:2022:89). In verband met de uitspraak van de Hoge Raad wordt voorgesteld bij algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen dat het percentage te vergoeden belastingrente dat geldt bij belasting die in strijd met het Unierecht is geheven, (tijdelijk) aansluit bij de bancaire rente indien deze hoger is dan het op dat moment geldende belastingrentepercentage.

Wijziging grondslag vergrijpboetes

In de internetconsultatie Fiscale Verzamelwet 2025 wordt voorgesteld om bij de grondslag van een vergrijpboete niet langer aan te sluiten bij het bedrag dat als gevolg van grove opzet en schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven, maar bij het belastingnadeel waartoe de overtreding strekt. De gedachte achter deze wijziging is dat opzettelijk of grofschuldig gedrag van een belastingplichtige niet altijd leidt tot een boeteoplegging, bijvoorbeeld doordat onder aan de streep geen belasting is verschuldigd. In de toelichting wordt het voorbeeld genoemd waarin 'een onjuistheid bekend wordt voordat een teruggaaf wordt vastgesteld, bijvoorbeeld door het weigeren van een aftrekpost of teruggaaf, onder meer voor de omzetbelasting en dividendbelasting'. Wij denken dan bijvoorbeeld aan de situatie waarin een belastingplichtige opzettelijk of grofschuldig in een btw-aangifte een bedrag aan aftrek claimt dat niet juist is. Het bedrag van de aftrek wordt door de Belastingdienst geweigerd nog voordat een teruggaaf is toegekend. Wat verstaan moet worden onder 'belastingnadeel' wordt niet in het voorstel gedefinieerd. De NOB heeft inmiddels stevige kritiek geleverd op het voorstel. Volgens de NOB komt een boetegrondslag niet in beeld als geen sprake is van een vergrijp en het bij een poging blijft. Het zou beter zijn het beboetbare feit van art. 67f AWR hierop aan te passen dan wel een nieuw boeteartikel te introduceren, in plaats van dit via de boetegrondslag proberen op te lossen (Reactie NOB internetconsultatie Fiscale Verzamelwet 2025 van 18 september 2023). Wij kunnen ons hierin vinden.

Aanpak belastingconstructies

In een op 19 september 2023 verschenen brief (nr. 2023-0000202613) gaat de staatssecretaris in op de aanpak van belastingconstructies. Een aantal onderdelen van die brief zijn voor de btw en overdrachtsbelasting interessant.

Short-stay-structuren

De aanpak van short-stay-constructies met concrete maatregelen wordt momenteel onderzocht. Het gaat dan om een introductie van een herziening op (kostbare) verbouwdiensten. Short-stay-constructies maken gebruik van het ontbreken van een dergelijke herziening na het jaar van ingebruikname. Bij short-stay-constructies wordt in het jaar van ingebruikname btw-belast verhuurd, om vervolgens over te stappen naar vrijgestelde verhuur zonder dat herzien hoeft te worden op de verbouwdienst (die niet mag kwalificeren als vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak).

Splitsingsvrijstelling en kavelruilvrijstelling overdrachtsbelasting

Vanwege oneigenlijk gebruik van de splitsingsvrijstelling en de kavelruilvrijstelling (gebruik buiten het doel van de vrijstelling) worden ook hier momenteel beleidsopties onderzocht. Bij de splitsingsvrijstelling denkt de staatssecretaris aan het in lijn brengen van deze vrijstelling met andere ondernemingsfaciliteiten, zoals de fusie- en interne reorganisatievrijstelling. Doel is dat de vrijstelling niet van toepassing is wanneer herstructurering plaatsvindt met het oog op een verkoop van vastgoed aan derden zonder heffing van overdrachtsbelasting. Voor wat betreft de kavelruilvrijstelling denkt de staatssecretaris aan aanpassing van de voorwaarden voor toepassing van deze vrijstelling, zodat partijen buiten de beoogde doelgroep er geen gebruik meer van kunnen maken louter om een fiscaal voordeel te behalen. De beide maatregelen kunnen op redelijk korte termijn in consultatie worden gebracht.

Andere constructies

Ook worden andere constructies benoemd. In het bijzonder wordt de situatie benoemd waarin de vennootschap goederen aanschaft en die vervolgens via een onzakelijke transactie aan de directeur-grotaandehouder overdraagt. Een bekende constructie is die waar de bv een auto tegen de rest-BPM en een kleine vergoeding overdraagt aan haar directeur-grotaandehouder. Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelde dat deze constructie werkte (zie onder andere Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 december 2022, 21/3359, ECLI:NL:RBZWB:2022:7710), terwijl deze bij Rechtbank Noord-Holland strandde (zie onder andere Rechtbank Noord-Holland 12 juli 2023, AWB - 21 _ 5864, ECLI:NL:RBNHO:2023:8689). De staatssecretaris zegt dat het van belang is dat gekeken wordt naar proportionele oplossingen, waarbij de voordelen van de aanpak van een constructie moeten worden afgewogen tegenover de nadelen en mogelijke overkill. Bij de genoemde constructie ligt het naar onze mening voor de hand de regeling van de normale waarde in te zetten. Deze regeling zou dan beperkt moeten worden tot situaties tussen de directeur-grotaandehouder en 'zijn' bv. Het risico op overkill achten wij beperkt aanwezig, omdat in geval van onzakelijke transacties in de winstsfeer ook correcties moeten plaatsvinden. Zolang dat niet het geval is, zou naar onze mening toepassing van de normale waarde ook niet aan de orde moeten zijn. Ook zien wij weinig additionele discussies ontstaan, omdat de vraag naar zakelijkheid al binnen de winstsfeer moet worden beantwoord.

Tot slot

Hoewel het Belastingplan 2024 voor de btw slechts beperkte wijzigingen bevat, heeft onze bijdrage laten zien dat er toch genoeg interessante ontwikkelingen gaande zijn op nationaal niveau die de btw-specialist de komende tijd bezig houden. Genoeg stof tot nadenken dus. We hoeven ons zeker niet te vervelen!

Voetnoten

[1] Madeleine Merx is hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmusuniversiteit Rotterdam en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. in Tilburg. Maxime Leenders is junior belastingadviseur bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. in Tilburg.