
Van: NOAB Adviesgroep BTW-INSTITUUT – Ilse van Noije LLM

Datum: 1 oktober 2025

Categorie: Btw

Onderwerp: Btw-herziening op investeringsdiensten

1. Inleiding

Vanaf 1 januari 2026 gaat een herzieningsregeling gelden voor diensten aan onroerende zaken op het moment dat deze diensten meerjarig dienstig zijn aan een onroerende zaak, de vergoeding minstens € 30.000 exclusief btw bedraagt en de diensten op of na 1 januari 2026 in gebruik worden genomen. Hierbij kunt u denken aan verbouwingen van en onderhoud aan onroerende zaken. De uitbreiding van de herzieningsregeling heeft als doel onwenselijke of kunstmatige short stay-structuren te bestrijden.

2. Aanleiding

Een btw-ondernemer mag de inkomende btw in aftrek brengen wanneer de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor btw-belaste handelingen. Het gebruik van de goederen en diensten kan gedurende een herzieningsperiode worden gevolgd, zodat er op een later moment bij wijziging van het gebruik btw betaald of teruggegeven dient te worden. De huidige regelgeving kent een herzieningsregeling op de levering van investeringsgoederen. Als investeringsgoederen zijn aan te merken: onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft (of zou kunnen afschrijven). De herzieningstermijn voor onroerende zaken is negen jaar na het jaar waarin de onroerende zaak in gebruik wordt genomen en de herzieningstermijn voor roerende zaken bedraagt vier jaar na het jaar waarin de roerende zaak in gebruik is genomen. Diensten die een ondernemer afneemt kwalificeren in beginsel niet als investeringsgoederen.

De levering van onroerende goederen is in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van een bouwterrein en een (gedeelte van een) gebouw en het erbij behorend terrein dat voor, op of uiterlijk twee jaar voor de levering in gebruik is genomen, is uitgezonderd van de vrijstelling en belast met 21% btw. Door een grote verbouwing of renovatie kan een nieuwe onroerende zaak ontstaan. Dit komt in de praktijk echter niet vaak voor. De levering van een onroerende zaak na verbouwing is daarom doorgaans vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting. De verhuur van onroerende zaken is in beginsel ook vrijgesteld van btw, met uitzondering van de situatie waarin een onroerende zaak kortdurend (maximaal zes maanden) en gestoffeerd en gemeubileerd wordt verhuurd aan personen die niet het middelpunt van hun maatschappelijke leven naar de onroerende zaak verplaatsen.

Op de verbouwingskosten drukt btw en om deze btw in aftrek te kunnen brengen moet er een btw-belaste levering of btw-belaste verhuur van de onroerende zaak plaatsvinden. Omdat er geen herzieningsregeling geldt voor de verbouwingsdienst is alleen het jaar van ingebruikname van de onroerende zaak van belang bij het bepalen van de btw-aftrek. Als een ondernemer de onroerende zaak na verbouwing kortdurend verhuurt is er sprake van btw-belast presteren en kan de voorbelasting in aftrek worden gebracht. Na het einde van het boekjaar is de aftrek dan definitief. Om een teruggaaf van btw te realiseren worden daarom short stay-structuren opgezet in gevallen waarin dat op voorhand niet de intentie van de ondernemer was. Met het intreden van de nieuwe herzieningsregeling worden deze structuren minder aantrekkelijk gemaakt, omdat de ondernemer niet na het jaar van ingebruikname alsnog een btw-vrijgestelde verkoop of verhuur kan realiseren zonder dat dit nadelige gevolgen heeft voor de eerder afgetrokken btw.

Het doel van de nieuwe regeling is om het verschil tussen de btw-behandeling van investeringsgoederen en investeringsdiensten weg te nemen. Door de regeling wordt het mogelijk om ook de aftrek van de btw op investeringsdiensten te herzien naar gelang het gebruik van de diensten. Hiermee wordt beoogd een eerlijker concurrentieklimaat tussen ondernemers die vastgoed gebruiken te creëren en moet de btw-behandeling consistent worden.

3. Achtergrond

Er zijn in het verleden meerdere pogingen gedaan om een herzieningsregeling op investeringsdiensten op te nemen in de Nederlandse wetgeving. In 2005 werd een wetsvoorstel ingediend, dat in 2017 werd ingetrokken. Het wetsvoorstel strekte mede tot aanpak van ongewenste btw-constructies met (on)roerende zaken door vrijgestelde ondernemers en niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen. In 2017 werd een internetconsultatie geopend over de voorgenomen uitbreiding van de btw-herzieningsregeling tot kostbare diensten met ingang van 1 januari 2018. Deze uitbreiding werd uitgesteld en uiteindelijk is na de internetconsultatie over de herziening van voorbelasting over investeringsdiensten bij het belastingplan 2025 de herzieningsregeling aanvaard voor investeringsdiensten vanaf € 30.000 met ingang van 1 januari 2026.

4. Nieuwe regeling

Investeringsdienst

Het nieuwe begrip 'investeringsdienst' zal in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB) worden geïntroduceerd. De definitie in artikel 2a, onderdeel y, Wet OB luidt vanaf 1 januari 2026 als volgt:

“dienst aan een of meer onroerende zaken die deze meerjarig dient, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren, en waarbij de vergoeding voor deze dienst ten minste een bij ministeriële regeling vast te stellen bedrag omvat.”

In artikel 13, lid 1, onderdeel c Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt vanaf 1 januari 2026 aangegeven dat het gaat om *“investeringsdiensten waarvan de vergoeding ten minste € 30.000 bedraagt.”*

De investeringsdiensten moeten ruim worden begrepen. Het gaat onder andere om vernieuwen, vergroten, herstellen, vervangen en onderhouden van onroerende zaken. Ook met de verbouwing samenhangende sloopwerkzaamheden vallen hieronder. Als de afzonderlijke dienst meer dan € 30.000 kost en niet tot 'in wezen nieuwbouw' leidt, is het een investeringsdienst. De definitie van het begrip 'diensten aan onroerende zaken zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van een onroerende zaak of delen ervan' is na de internetconsultatie vervangen door: 'dienst aan een of meer onroerende zaken die deze meerjarig dient'. Er heerst echter nog steeds kritiek op de definitie. Diensten zoals glazenwassen zijn niet meer onder de definitie te scharen, maar bijvoorbeeld het herstellen van stucwerk aan een monumentaal pand nog wel. Deze werkzaamheden dienen de onroerende zaak voor meerdere jaren, maar normaliter wordt er niet op afgeschreven.

De regeling is van toepassing op investeringsdiensten die op of na 1 januari 2026 in gebruik worden genomen. De investeringsdiensten die uiterlijk op 31 december 2025 in gebruik worden genomen, vallen niet onder de herzieningsregeling.

De herzieningstermijn wordt gelijkgesteld met de herzieningstermijn op roerende investeringsgoederen, namelijk vier jaar na het jaar van ingebruikname. Over het boekjaar van ingebruikname moet de aftrek worden vastgesteld op basis van het gebruik in dat boekjaar. In de volgende vier boekjaren moet het gebruik opnieuw vastgesteld worden. Als het gebruik in het voorgaande boekjaar is gewijzigd van belast

naar vrijgesteld of vice versa, en dit leidt tot een afwijking van meer dan 10% van het oorspronkelijk ingeschatte gebruik, dan moet herziening van de aftrek over 1/5 van de btw over de investering plaatsvinden over dat boekjaar.

Voorbeeld

Vlotjes B.V. bezit een kantoorpand dat al 25 jaar oud is. Om het pand duurzamer en gebruiksvriendelijker te maken, besluit het bedrijf een uitgebreide verbouwing uit te voeren. De vergoeding voor de verbouwingdienst bedraagt € 120.000 exclusief € 25.200 btw. De diensten zijn aan te merken als investeringsdiensten.

Het kantoor wordt deels btw-belast verhuurd aan bedrijven en deels gebruikt voor eigen, btw-vrijgestelde activiteiten. Vlotjes B.V. brengt de btw in aftrek voor zover het kantoor btw-belast wordt verhuurd. In het eerste jaar schat Vlotjes B.V. in dat 60% is toe te rekenen aan de btw-belaste verhuur. Vlotjes B.V. brengt daarom 60% van de € 25.200 btw in aftrek.

Na het eerste jaar blijkt dat het kantoor maar voor 45% btw-belast is verhuurd en voor de overige 55% is gebruikt voor de eigen, vrijgestelde activiteiten. Omdat het verschil meer dan 10% bedraagt, moet Vlotjes B.V. de in aftrek gebrachte btw herzien.

Herzieningstermijn en drempelbedrag

De herzieningstermijn en het drempelbedrag gelden per investeringsdienst. Het drempelbedrag is ingevoerd om te voorkomen dat de investeringsdiensten worden opgeknipt in meerdere kleine diensten om onder de meerjarige herziening uit te komen. Het bedrag van € 30.000 is volgens de wetgever een goede balans tussen de effectiviteit van de maatregel en het mitigeren van administratieve lasten. In de praktijk wordt gepleit voor een hogere grens, omdat de administratieve lasten van kleinere ondernemers door het relatief lage bedrag van € 30.000 in veel gevallen niet gemitigeerd worden. Dit neemt niet weg dat discussie kan bestaan over wat één investeringsdienst is, zeker in het geval een ondernemer één factuur van de aannemer ontvangt waarop meerdere diensten in rekening worden gebracht. Uit de Eindejaarsregeling 2024 maken we op dat de contractuele werkelijkheid relevant is om te beoordelen of er sprake is van één of meerdere diensten, maar het geheel van feiten en omstandigheden dient te worden meegewogen.

Voorbeeld

Sophie koopt een oud kantoorpand en wil dit verbouwen tot een yogastudio. Ze weet dat ze in het eerste jaar btw-belaste lessen en verhuur gaat aanbieden, maar daarna misschien (gedeeltelijk) gaat overstappen naar vrijgestelde verhuur. Zij kan twee routes volgen:

1. Sophie sluit één groot contract met een aannemer. Deze levert en installeert alles: de douches, vloeren, spiegels, ventilatie, schilderwerk enzovoort. De totale factuur bedraagt € 180.000.

De dienst van de aannemer kan worden aangemerkt als één investeringsdienst, omdat het één verbouwing betreft. Het bedrag is hoger dan € 30.000 dus de herzieningsregeling is van toepassing. Als Sophie na twee jaar overstapt naar vrijgestelde verhuur, moet zij een deel van de btw terugbetalen.

2. Sophie coördineert de verbouwing zelf en sluit losse contracten met de leveranciers. De facturen bedragen: het plaatsen van de vloeren à € 28.000, het plaatsen van de douches à € 42.000, de inrichting à € 15.000, het ventilatiesysteem à € 38.000 en het schilderwerk kost € 20.000.

In het tweede geval is sprake van meerdere afzonderlijke investeringsdiensten. Alleen de douches en de ventilatie overschrijden de drempel van € 30.000. Voor deze diensten geldt de herzieningsregeling. Voor vloeren, spiegels en schilderwerk geldt géén herzieningstermijn. Sophie hoeft bij latere vrijgestelde verhuur slechts over de douches en de ventilatie herziening toe te passen.

Moment van ingebruikname

De start van de herzieningstermijn is gekoppeld aan het moment van ingebruikname van de dienst. Een terechte vraag is wanneer dat moment van ingebruikname precies plaatsvindt. In de jurisprudentie is bepaald dat een dienst in gebruik wordt genomen op het moment waarop de verbouwde onroerende zaak wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor de onroerende zaak werd verbouwd. Uit de Eindejaarsregeling 2024 blijkt dat bij de eerste ingebruikneming moet worden aangesloten bij het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de dienst in overeenstemming met de objectieve bestemming daarvan. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een dienst voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Het moment van ingebruikname van de investeringsdienst zal in de regel 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. Het boekjaar waarin de investeringsdienst 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 investeringsdienst.

Vaker optie belaste levering?

Als een onroerende zaak, waaraan een investeringsdienst heeft plaatsgevonden, wordt geleverd binnen de herzieningstermijn van de investeringsdienst dan moet de btw op de investeringsdienst in één keer worden herzien. Bij een btw-belaste levering van de onroerende zaak wordt de dienst geacht te zijn gebruikt voor btw-belaste handelingen. Bij een vrijgestelde levering van de onroerende zaak wordt de dienst geacht tot het einde van zijn eigen herzieningstermijn te zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen. Dit leidt er mogelijk toe dat er vaker zal worden geopteerd voor een btw-belaste levering van de onroerende zaak zodat herziening van btw op bijvoorbeeld bouwkosten wordt voorkomen, met als gevolg dat er voor het gehele pand een nieuwe herzieningstermijn van tien boekjaren ingaat.

Voorbeeld

Een vastgoedontwikkelaar transformeert een kantoorgebouw tot 100 appartementen. De verbouwingskosten kwalificeren als één investeringsdienst voor btw-doeleinden. Na oplevering worden alle appartementen eerst btw-belast verhuurd. Twee jaar later besluit de ontwikkelaar 50 appartementen vrijgesteld van btw te leveren, terwijl de overige 50 appartementen verhuurd blijven worden.

De btw die drukt op de investeringsdienst moet gedeeltelijk één keer worden herzien: voor de helft van de investeringsdienst bedraagt de herziening 3/5 deel, terwijl voor de andere helft de herzieningstermijn van vijf jaar doorloopt. Eén investeringsdienst wordt deels herzien en deels volgens de reguliere termijn, wat theoretisch lastig te verenigen is.

5. *Het Unierecht*

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. Lidstaten hebben ook de mogelijkheid om de geboden ruimte uit de richtlijnbe-
paling slechts gedeeltelijk te benutten. De herzieningsregeling voor investeringsdiensten kan gezien worden als het gebruikmaken van de 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 volgens de Nederlandse wetgever binnen de toegekende bevoegdheid van de btw-richtlijn, en is zo-
doende in overeenstemming met het Unierecht.

Uit het Drebersarrest van het Hof van Justitie EU¹ volgt dat het niet is toegestaan om voor investerings-
diensten steeds een herzieningstermijn van - kort gezegd - vijf jaar te hanteren. Voor investeringsdiensten met betrekking tot onroerende zaken, zoals verbouwingen, waarvan de economische kenmerken in we-
zen gelijkwaardig zijn aan de aankoop van een onroerende zaak is de wetgever verplicht om de verlengde herzieningstermijn voor onroerende zaken te hanteren van – kort gezegd – 10 jaar.

Arrest

Drebers bezit een onroerend goed dat deels wordt gebruikt voor beroepsactiviteit en deels als woning. Over een periode van jaren zijn ingrijpende werken uitgevoerd aan het onroerend goed: renovatie van het hoofdgebouw, uitbreiding (aanbouw), renovatie van een tussengebouw, aanleg van een kelder, re-
alisatie van een glazen aanbouw, liftkoker etc. De Belgische wet kent voor onroerende investeringsgoe-
deren een herzieningsperiode van 15 jaar voor de btw-af trek. Voor diensten aan onroerende zaken zoals renovatie en verbouwingsdiensten is een kortere herzieningsperiode van 5 jaar van toepassing.

Drebers betoogt dat de langere herzieningsperiode van 15 jaar zou gelden voor de btw-af trek over de renovatiekosten, ondanks dat de nationale wet deze langere termijn alleen toekent als de verbouwing leidt tot een nieuwe onroerende zaak volgens de Belgische criteria. De verwijzende rechter heeft al vastgesteld dat de verbouwingswerken niet hebben geleid tot de creatie van een nieuw onroerend goed in de zin van nationale wet.

Prejudiciële vragen

1. Is de Belgische regeling in overeenstemming met de btw-richtlijn?
2. Heeft artikel 187 van de btw-richtlijn rechtstreekse werking, zodat een belastingplichtige zich daartegen kan beroepen tegenover de nationale belastingautoriteiten?

Het Hof van Justitie oordeelt dat de nationale wetgever niet vrij is om het begrip onroerende investe-
ringsgoederen zo te beperken dat alleen gevallen van nieuwbouw volgens nationale criteria in aanmer-
king komen voor de langere herzieningstermijn. Renovaties op bestaande gebouwen die een aanzien-
lijke uitbreiding of grondige verbouwing inhouden en die een economische levensduur hebben vergelijk-
baar met die van een nieuw gebouw, kunnen niet worden uitgesloten alleen omdat zij in de nationale
wet niet als nieuwbouw worden aangemerkt. Artikel 187 van de btw-richtlijn heeft directe werking, zodat

¹ HvJ 12 september 2024, C-243/23.

belastingplichtigen zich kunnen beroepen op de bepalingen tegenover de nationale autoriteiten wanneer nationale wetgeving daarmee in strijd is.

Het Hof geeft aan dat ondernemers zich voor de nationale rechter mogen beroepen op de verlengde herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen wanneer de lidstaat op grond van een nationale regeling geweigerd heeft de verlengde herzieningsperiode toe te passen. Voor investeringsdiensten met betrekking tot onroerende zaken, zoals verbouwingen, waarvan de economische kenmerken in wezen gelijkwaardig zijn aan de aankoop van een onroerende zaak is de Nederlandse wetgever dus verplicht om de verlengde herzieningstermijn voor onroerende zaken te hanteren van – kort gezegd – 10 jaar.

De herzieningstermijn van – kort gezegd – vijf jaar houdt in de ogen van het kabinet Europeesrechtelijk vooralsnog stand en de staatssecretaris geeft aan dat alleen de rechter hierover definitief uitsluitsel zal kunnen geven. Belastingplichtigen kunnen in de situatie waarin op grond van het Drebersarrest de verlengde herzieningstermijn van toepassing is hierop een (direct) beroep doen bij de inspecteur. Uit de Eindejaarsregeling 2024 maken we op dat de wetgever van mening is dat het Drebersarrest een beslissing in een individuele casus betreft op basis van de feiten en omstandigheden van dat concrete geval en dat het voorbarig is om te anticiperen op een eventuele bredere werking van het arrest. Er bestaat daarnaast volgens de wetgever maar een relatief kleine groep die baat zou hebben bij een langere herzieningstermijn. Deze groep kan een beroep doen op de btw-richtlijn om alsnog de tienjaarstermijn te kunnen hanteren. De andere belastingplichtigen zullen zo niet met de administratieve lasten die de tienjaarstermijn met zich meebrengt worden geconfronteerd.

6. Ten slotte

Heb je vragen over de inhoud van deze NOAB-praktijknotitie, dan kun je als NOAB-lid in het kader van de NOAB-helpdesk contact opnemen met:

NOAB Adviesgroeplid BTW-INSTITUUT – Ilse van Noije LLM
Tel. 078-6225452

Voorwaarden en disclaimer

Deze praktijknotities zijn specifiek bedoeld voor NOAB-kantoren. Het is niet toegestaan deze te delen met andere partijen. Daarnaast is de disclaimer van kracht die je kunt vinden op <https://noab.nl/disclaimer-privacy-en-cookieverklaring/>.