

Vergaderjaar 1997–1998

25 736

Wijziging van de Gemeentewet, de Waterschapswet en de Invoeringswet Financiële-verhoudingswet met betrekking tot de werktuigenvrijstelling (Wet wijziging werktuigenvrijstelling)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 25a, vierde lid, onderdeel b, van de Wet op de Raad van State)

Bij de Tweede-Kamerbehandeling van het voorstel van wet tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (wet van 27 april 1994, Stb. 1994, 419) werd een amendement (kamerstukken II 1991/92, 21 591, nr. 22) aanvaard dat zag op wijziging van de werktuigenvrijstelling¹ in de onroerende-zaakbelastingen (OZB). Door deze wijziging werd de werktuigenvrijstelling ingeperkt: het amendement beoogde een meer gelijke behandeling van belastingplichtigen en een evenwichtiger verdeling van de belastingdruk te bewerkstelligen. Het amendement resulteerde in het huidige artikel 220d, tweede en derde lid, van de Gemeentewet.

In de Eerste Kamer bleken evenwel grote bezwaren tegen deze wijziging van de werktuigenvrijstelling te bestaan. Deze bezwaren hadden enerzijds betrekking op het feit dat de regeling, naar de mening van de betrokken Eerste-Kamerleden, onvoldoende duidelijk zou zijn en anderzijds op de uit de regeling voortvloeiende lastenverzwaring voor (specifieke sectoren van) het bedrijfsleven. Om uit de impasse te komen die door het verschil van inzicht tussen beide Kamers was ontstaan, is in de Invoeringswet van de Wet tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen, een nieuw artikel 305a van de Gemeentewet opgenomen. Hierin is bepaald dat de «oude» werktuigenvrijstelling wordt toegepast. Van artikel 220d, tweede en derde lid, van de Gemeentewet wordt thans dus afgeweken.

Vervolgens is een wetsvoorstel in procedure gebracht, waarmee beoogd werd de doelstellingen van het destijds aangenomen amendement te verwezenlijken. Dit wetsvoorstel beoogde de werktuigenvrijstelling aanzienlijk te beperken door een maximale omvang van vrijgestelde werktuigen voor te schrijven en de werktuigenvrijstelling voor leidingen, kabels en buizen af te schaffen. Het wetsvoorstel bracht een lastenverschuiving van de burgers naar het bedrijfsleven met zich mee. Na ontvangst van het advies van de Raad van State heeft de regering zich

¹ Het gaat bij de werktuigenvrijstelling formeel niet om een echte vrijstelling, maar om een waarderingsvoorschrift.

beraden over het wetsvoorstel. De effecten van de voorgestelde wijzigingen in de werktuigenvrijstelling bleken namelijk niet goed te kwantificeren en daardoor was de lastenverschuiving in de OZB niet goed te voorzien. Verder waren de inzichten over de uitvoerbaarheid van de voorgestelde regeling gewijzigd. Ten slotte wierpen nieuwe jurisprudentie op het gebied van de werktuigenvrijstelling en het sinds 1 januari 1992 geldende Burgerlijk Wetboek een ander licht op de zaak. Op grond van deze overwegingen besloot de regering in het najaar van 1996 het wetsvoorstel niet in te dienen. De tekst van dit wetsvoorstel is opgenomen in de bijvoegsels van de Staatscourant december 1996, d.d. 14 januari 1997.

De regering is vervolgens tot de conclusie gekomen dat het niet wenselijk is om de verdeling van de OZB-druk te wijzigen door de werktuigenvrijstelling in de OZB in te perken. Wel zou de tekst van de werktuigenvrijstelling terminologisch aan het Burgerlijk Wetboek moeten worden aangepast. Bovendien zou de tekst zo mogelijk vereenvoudigd moeten worden, zodat de door de Tweede Kamer gewenste duidelijkheid voor de praktijk zou worden bereikt. Het kabinetstandpunt hieromtrent is aan het parlement bekendgemaakt bij de begroting van het Gemeentefonds (kamerstukken II 1996/97, 25 000C, nr. 3, bijlage 8).

Het onderhavige wetsvoorstel beoogt derhalve geen wijziging in de belastingdruk van burgers of bedrijven aan te brengen. Het brengt de werktuigenvrijstelling in overeenstemming met het Burgerlijk Wetboek. Leidingen, kabels en buizen worden niet expliciet meer genoemd. Dit houdt niet automatisch in dat ze daarmee altijd worden vrijgesteld. Om voor vrijstelling in aanmerking te komen, zullen ze moeten voldoen aan alle criteria van de (nieuwe) werktuigenvrijstelling.

Bij de voorbereiding van het voorliggende wetsvoorstel heeft ambtelijk overleg plaatsgevonden met vertegenwoordigers van de Unie van Waterschappen, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, de Vereniging VNO-NCW en het secretariaat van de Waarderingskamer. Met de opmerkingen van deze organisaties is bij de totstandkoming van het wetsvoorstel rekening gehouden.

2. Plaats van de bepaling

Omdat het bij de werktuigenvrijstelling gaat om een waarderingsvoorschrift, zijn gemeenten verplicht om bij de heffing van OZB de waarde van werktuigen in de zin van de werktuigenvrijstelling buiten beschouwing te laten. Voor de waterschappen geldt dat de waarde van werktuigen buiten aanmerking wordt gelaten bij de heffing van de waterschapsomslag gebouwd.

In de Gemeentewet wordt de werktuigenvrijstelling geregeld in artikel 220d, eerste lid, onderdeel j. Artikel 220d staat in hoofdstuk XV, De gemeentelijke belastingen, paragraaf 2 (Bijzondere bepalingen omtrent de onroerende-zaakbelastingen). In het eerste lid van artikel 220d wordt een opsomming gegeven van (delen van) onroerende zaken waarvan de waarde bij het bepalen van de heffingsmaatstaf voor de OZB buiten aanmerking wordt gelaten. Voordat het eerdergenoemde amendement over de werktuigenvrijstelling werd aangenomen, was de werktuigenvrijstelling eveneens in het eerste lid – van toen nog artikel 220a – geregeld. Het amendement voorzag in regeling van de werktuigenvrijstelling in een nieuw tweede en derde lid. In het huidige wetsvoorstel wordt wetssystematisch aangesloten bij de situatie van vóór het amendement.

De Waterschapswet en de Invoeringswet Financiële-verhoudingswet worden aan de wijziging van de Gemeentewet aangepast.

II. ARTIKELSGEWIJS

1. Begrippen werktuigenvrijstelling (artikel I, onderdeel A)

a. werktuigen

Opgemerkt zij dat het hierbij alleen gaat om onroerende werktuigen. Roerende werktuigen worden immers in het geheel niet in de heffing van de OZB en de waterschapsomslag gebouwd betrokken.

Het begrip «werktuigen» komt in de thans van toepassing zijnde bepaling (artikel 305a van de Gemeentewet) voor. Ook artikel 3:254 van het Burgerlijk Wetboek spreekt van «werktuigen». Aldaar wordt het begrip gehanteerd naast het begrip «machinerieën». In de fiscale context heeft het begrip «werktuigen» inmiddels een eigen invulling gekregen, die niet steeds gelijk is aan die van het Burgerlijk Wetboek. Het is niet de bedoeling dat de hantering van het begrip «werktuigen» in de voorgestelde bepaling over de werktuigenvrijstelling een lastenverschuiving ten opzichte van de huidige werktuigenvrijstelling doet ontstaan. Daarom dient voor de betekenis van het begrip «werktuigen» in de zin van de werktuigenvrijstelling te worden uitgegaan van de jurisprudentie die met betrekking tot de huidige werktuigenvrijstelling is gewezen, en niet van de mogelijk andere betekenis die het begrip «werktuigen» in artikel 3:254 van het Burgerlijk Wetboek zou kunnen hebben.

In de jurisprudentie over de werktuigenvrijstelling is het begrip zodanig uitgekristalliseerd dat voldoende duidelijk is wat onder «werktuigen» verstaan moet worden. Wil het om werktuigen gaan, dan moet er in hoofdzaak sprake zijn van dienstbaarheid aan het (productie)proces dat in het gebouw of door middel van het werk plaatsvindt. De Hoge Raad heeft bepaald dat werktuigen geen zaken of onderdelen zijn die in hoofdzaak dienstbaar zijn aan een gebouw, in die zin dat zij het gebouw beter geschikt maken voor gebruik. Een roltrap of lift wordt daarom niet als werktuig aangemerkt (HR 2 maart 1994, BNB 1994/113 en Belastingblad 1994, blz. 303).

b. onroerende zaak

De Hoge Raad heeft in 1980 bevestigd dat het begrip «onroerend goed» voor de onroerend-goedbelastingen in civielrechtelijke zin dient te worden opgevat (HR 10 december 1980, BNB 1981/45). Het hiervoor in de plaats getreden begrip «onroerende zaak» moet daarom nu worden opgevat in de zin van artikel 3:3 en 3:4 van het sinds 1 januari 1992 geldende Burgerlijk Wetboek. Het begrip «onroerende zaak» is thans de basis voor de objectafbakening in de Wet WOZ, tevens het belastingobject. Artikel 16 van de Wet WOZ geeft aan hoe het object moet worden afgebakend. Een object kan bestaan uit een of meer onroerende zaken in de zin van het Burgerlijk Wetboek (door de samenstelregeling van artikel 16, onderdeel d, van de Wet WOZ), danwel een gedeelte daarvan zijn (door de splitsingsregeling van artikel 16, onderdeel c, van de Wet WOZ).

c. afscheiding zonder beschadiging van betekenis aan de werktuigen

Dit deel van de tekst van het onderhavige wetsvoorstel geeft de bedoeling van de zinsnede uit de thans van toepassing zijnde bepaling van de werktuigenvrijstelling weer: «verwijderd kunnen worden met behoud van

hun waarde als zodanig». Het gaat erom dat een werktuig na afscheiding zijn functie als werktuig kan blijven vervullen (HR 16 april 1980, BNB 1980/183).

Naar onze mening is het begrip «afscheiding zonder beschadiging van betekenis» synoniem aan het begrip «verwijdering met behoud van hun waarde als zodanig», zodat hier evenmin een lastenverschuiving is te verwachten.

De zinsnede «zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht» komt grotendeels overeen met de terminologie van artikel 3:4, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek. Artikel 3:4, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek gaat over bestanddeelvorming door vaste verbinding van een zaak met een hoofdzaak. Het verschil tussen het onderhavige wetsvoorstel en artikel 3:4, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek betreft de woorden «aan die werktuigen». Voor het van toepassing zijn van de werktuigenvrijstelling is het van belang dat het werktuig van de hoofdzaak (de onroerende zaak) kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan het werktuig wordt toegebracht. Alleen dan is de werktuigenvrijstelling van toepassing. Voor bestanddeelvorming op grond van artikel 3:4, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek gaat het daarentegen om beschadiging van betekenis «aan een der zaken», dus om bestanddeel of hoofdzaak. Wanneer voor de werktuigenvrijstelling de terminologie uit artikel 3:4, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek volledig zou worden overgenomen, dan zou het toepassingsbereik van de werktuigenvrijstelling worden beperkt.

d. niet op zichzelf gebouwd eigendom

Ook in de thans van toepassing zijnde bepaling inzake de werktuigenvrijstelling is de voorwaarde opgenomen dat het werktuig niet op zichzelf een gebouwd eigendom mag zijn.

De Hoge Raad heeft zich onder de werking van het oude Burgerlijk Wetboek over de inhoud van het begrip «gebouwd eigendom» diverse keren uitgelaten. Daarom biedt het begrip naar onze mening voldoende houvast voor de praktijk van de waardebepaling. Het begrip «gebouwd eigendom» moet volgens de Hoge Raad ruim worden uitgelegd. Windmolens vallen hier bijvoorbeeld onder. De term «gebouwd eigendom» behelst «gebouwen en werken», een categorie van onroerende zaken volgens artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek. Dit heeft de Hoge Raad bevestigd in de arresten van 23 februari 1994 (BNB 1994/135 en Belastingblad 1994, blz. 299; BNB 1994/136 en Belastingblad 1994, blz. 301): van een gebouwd eigendom is sprake niet alleen bij gebouwen maar ook bij werken die naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven. Hierbij is niet van belang of technisch de mogelijkheid bestaat het (gebouw of) werk te verplaatsen. In de parlementaire geschiedenis bij artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek is opgemerkt dat een constructie enige stabiliteit moet vertonen, wil zij als gebouw of werk¹ aan te merken zijn.

Op 8 juli 1997 heeft de Hoge Raad onder andere bepaald dat onroerende werktuigen die binnen een gebouw zijn opgesteld, niet zijn aan te merken als gebouwde eigendommen. Alleen buiten gebouwen opgestelde werktuigen kunnen als gebouwde eigendommen in de zin van de werktuigenvrijstelling worden aangemerkt (HR 8 juli 1997, BNB 1997/294).

¹ Het zogenoemde Ontwerp Meijers van het Burgerlijk Wetboek sprak in dit verband over «opstallen»; in het regeringsontwerp is dit begrip vervangen door «gebouwen en werken».

Overigens valt uit de jurisprudentie af te leiden dat tot een als gebouwd eigendom aan te merken werktuig, dat zelf als geheel dus niet onder de werktuigenvrijstelling valt, apparatuur kan behoren waarop de

werktuigenvrijstelling wel van toepassing is (HR 17 juni 1992, BNB 1992/296 en Belastingblad 1992, blz. 577; HR 23 februari 1994, BNB 1994/136 en Belastingblad 1994, blz. 301).

2. Wijziging van de Waterschapswet (artikel II)

Voor de waterschapsomslag ter zake van gebouwde onroerende zaken verwijst artikel 120, derde lid, van de Waterschapswet, dat gaat over de heffingsmaatstaf, naar de regeling van de werktuigenvrijstelling in de Gemeentewet (thans artikel 305a van de Gemeentewet). Bij het bepalen van de heffingsmaatstaf voor de omslag ter zake van gebouwde onroerende zaken wordt derhalve ook rekening gehouden met de werktuigenvrijstelling. Artikel 120, derde lid, van de Waterschapswet wordt in het onderhavige tekstvoorstel zodanig aangepast dat het verwijst naar het nieuwe artikel 220d, eerste lid, onderdeel j, van de Gemeentewet.

3. Wijziging van de Invoeringswet Financiële-verhoudingswet (artikel III)

De wijziging van de Invoeringswet Financiële-verhoudingswet betreft een aanpassing van een verwijzing naar het te vervallen artikel 305a van de Gemeentewet.

4. Inwerkingtreding (artikel IV)

Hoewel geen wijziging van de omvang van de werktuigenvrijstelling wordt beoogd, vinden wij het wenselijk dat de nieuwe werktuigenvrijstelling pas effectief wordt voor de belastingheffing in het tweede woz-tijdvak, dat per 1 januari 2001 ingaat. Bij de waardebeoordeling vanaf 1 januari 1999 (de waardepeildatum) dient evenwel met de werktuigenvrijstelling in haar nieuwe vormgeving te worden rekening gehouden. Dit kan worden bereikt indien het onderhavige wetsvoorstel vóór 1 januari 1999 in het Staatsblad wordt gepubliceerd. De bijzondere regel in de inwerkingtredingsbepaling geeft de mogelijkheid om de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken met ingang van 1 januari 1999 aan te passen. De waardebeoordeling geschiedt voor het tweede woz-tijdvak reeds met ingang van die datum als ware de nieuwe werktuigenvrijstelling reeds geëffectueerd. Twee jaar later, vanaf 1 januari 2001, worden dan de eerste woz-beschikkingen genomen waarbij bij de waarderingsrekening is gehouden met de nieuwe werktuigenvrijstelling. De beschikking waarbij de waarde wordt vastgesteld, kan niet worden genomen voor de aanvang van het tijdvak waarop zij betrekking heeft (kamerstukken II 1993/94, 22 885, nr. 6).

De belastingheffing zelf kan met ingang van 1 januari 2001 plaatsvinden op basis van de nieuwe woz-beschikkingen. Naar onze mening is hier geen overgangsrecht noodzakelijk. Belastingaanslagen over jaren die aanvangen vanaf 2001, worden naar de nieuwe tekst van de werktuigenvrijstelling opgelegd. Indien na 1 januari 2001 nog aanslagen worden opgelegd voor eerdere belastingjaren/kalenderjaren, dan zal de voor die jaren geldende wettelijke tekst moeten worden toegepast (dus met inachtneming van de thans geldende werktuigenvrijstelling van artikel 305a van de Gemeentewet).

In de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken (Regeling van 23 december 1994, Stcrt. 252, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 19 december 1996, Stcrt. 248) zal artikel 2, eerste lid, onderdeel e, moeten worden aangepast aan de nieuwe tekst van de

werktuigenvrijstelling. Hierdoor wordt bereikt dat de waarde van werktuigen die onder de werktuigenvrijstelling vallen, niet wordt meegerekend bij de waardebepaling op grond van de Wet WOZ.

De Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken,
A. G. M. van de Vondervoort

De Minister van Verkeer en Waterstaat,
A. Jorritsma-Lebbink