

Vergaderjaar 1999–2000

26 800 IXB

Vaststelling van de begroting van de uitgaven en de ontvangsten van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2000

Nr. 44

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 24 juli 2000

Bij brief van 21 april 1998 (kamerstukken II, 1997/98, 25 600 IXB, nr. 20) bent u geïnformeerd over de werking van het wetsvoorstel reparatiewetgeving ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken in de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting (reparatiewet). Het betreft hier een reparatiewet met als doel het tegengaan van het ongewenste en oneigenlijke gebruik van belastingwetgeving met betrekking tot onroerende zaken. In deze eerste evaluatie is gemeld dat de eerste signalen van de belastingdienst positief zijn en dat voor een langere periode de vinger aan de pols moet worden gehouden. Tijdens het algemeen overleg dat plaatsvond op 25 augustus 1998 (kamerstukken II, 1997/98, 25 600 IXB, nr. 30, blz. 5) is een eindevaluatie toegezegd met betrekking tot de effecten van de reparatiewetgeving voor de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting. Daarnaast zou inzichtelijk worden gemaakt wat de meeropbrengst overdrachtsbelasting is als gevolg van de inwerkingtreding van de reparatiewetgeving.

De reparatiewet heeft de volgende wijzigingen voor de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer teweeggebracht.

Omzetbelasting:

- de optieregeling voor belaste verhuur en belaste levering is beperkt tot gevallen waarin afnemers die de onroerende zaak voor 90% of meer gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties;
- beperkte rechten aangaande onroerende zaken zijn, afhankelijk van de hoogte van de vergoeding, met verhuur gelijkgesteld;
- de fiscale eenheid in de BTW is uitgebreid met personen die onroerende zaken exploiteren.

Overdrachtsbelasting:

- de verkrijging van de economische eigendom van een onroerende zaak is als belastbaar feit aangemerkt;
- de vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt niet langer verleend ter zake van verkrijgingen waarvoor omzetbelasting verschuldigd is, indien de vergoeding vermeerderd met de omzetbelasting lager is dan

- de economische waarde, en de verkrijger de BTW niet of niet nage-
noeg geheel (voor minder dan 90%) kan aftrekken;
- er geldt een meldplicht voor degene die economische eigendom over-
draagt;
- de overdrachtsbelasting is onder het regime van de heffingsrente
gebracht;
- de vrijstelling bij verdeling van een gemeenschap tussen samenwo-
ners, voor zover de ene voor ten minste 40% en de andere voor ten
hoogste 60% is gerechtigd, het betreft hier de vrijstelling van artikel 15,
eerste lid, letter g, van de Overdrachtsbelasting.

Conclusie

Bij de eindevaluatie is gebleken dat de getroffen maatregelen een probaat middel zijn tegen misbruik van de opties belaste verhuur en belaste levering bij de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer (overdrachtsbelasting).

Voor zover sprake is geweest van klachten betreffende de toepasbaarheid van de reparatiewet, waar het betreft de omzetbelasting, is door middel van het uitvaardigen van Besluiten zoveel mogelijk tegemoet gekomen aan die klachten.

Wat betreft de Overdrachtsbelasting is één gat, dat ontstond na een arrest van de Hoge Raad in november 1999, inmiddels gedicht. Het betrof hier een geschil over de eisen die zijn gesteld aan de economische eigendomsoverdracht, waarbij de Hoge Raad de belastingdienst in het ongelijk stelde. De reparatie heeft gestalte gekregen door de tot het arrest geldende cumulatieve eisen van enig risico van waardeverandering en enig risico van tenietgaan te vervangen door alleen het risico van waardeverandering.

Met betrekking tot twee knelpunten die werden gesignaleerd bij de eerste evaluatie – constructies waarin gepoogd wordt om eigendoms-overdrachten van onroerende zaken vorm te geven als (vrijgestelde) inbreng van onroerende zaken in vennootschappen zonder in aandelen verdeeld kapitaal (waaronder commanditaire vennootschappen) of constructies waarin verkoop van aandelen in onroerende-zaaklichamen op zodanige wijze gestalte wordt gegeven dat artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer toepassing mist – ligt nu een wijzigingsvoorstel ter behandeling in de Tweede Kamer.

De vaststelling dat nieuwe constructies worden bedacht, is aanleiding geweest om te onderzoeken of de omvang van het budgettair belang aanscherping van de regelgeving rechtvaardigt. Na afronding van dit onderzoek zal ik zo nodig wijzigingsvoorstellen bij de Kamer indienen.

Wat betreft de meeropbrengst van overdrachtsbelasting als gevolg van de inwerkingtreding van de reparatiewet merk ik het volgende op. Bij de parlementaire behandeling van de reparatiewet is rekening gehouden met een geraamde meeropbrengst in de overdrachtsbelasting van 150 miljoen gulden. Dit roept thans de vraag op of de raming zich verhoudt tot de huidige inzichten. De achtergrond van deze vraag is de motie Reitsma, die stelt dat voor zover de meeropbrengst hoger is dan 150 miljoen gulden, het meerdere moet worden teruggesluisd.

Op basis van de ontwikkeling van het aantal economische eigendoms-overdrachten kan weinig worden gezegd over de meeropbrengsten overdrachtsbelasting als gevolg van de reparatiewetgeving. Zonder nader onderzoek is onduidelijk of de afname van het aantal economische overdrachten heeft geresulteerd in een evenredige toename van het aantal juridische overdrachten, of dat het aantal overdrachten (economisch en juridisch) partieel gezien is afgenomen. De kasontvangsten van de overdrachtsbelasting zijn sterk gestegen sinds de reparatiewet in werking

is getreden. Deze stijging van de ontvangsten kan nagenoeg volledig worden verklaard door de prijs- en volumeontwikkelingen op de particuliere huizenmarkt. Gelet hierop is het onwaarschijnlijk dat van de gerealiseerde meeropbrengst overdrachtsbelasting meer dan de geraamde 150 miljoen gulden is toe te rekenen aan de werking van de reparatiewet. Ten aanzien van de eerder genoemde terugsluis merk ik nog op dat gegeven het budgettaire beeld voor 2001 een extra terugsluis bovenop de voorgenomen lastenverlichting niet wenselijk is. Bovendien verhoudt een terugsluis via de overdrachtsbelasting zich niet met de gekozen verschuiving van directe naar indirecte belastingen in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Toelichting effecten reparatiewet voor de omzetbelasting

Onderzocht is of de positieve signalen over de effectiviteit van de reparatiewet, wat betreft de omzetbelasting, over een langere periode juist zijn. Hiertoe is een enquête uitgezet in de belastingdienst. Hierbij is onder andere aandacht besteed aan de ingediende verzoeken om te worden ontheven van de vrijstelling van de heffing van omzetbelasting alsmede verklaringen over het gebruik van een onroerende zaak. De belastingdienst heeft informatie verzameld over het tijdvak maart tot en met mei 1999. Hierna wordt nader ingegaan op de resultaten van het onderzoek, waar het betreft de opties belaste verhuur, belaste levering en verklaringen over het gebruik van de onroerende zaak.

Wat betreft de opties belaste verhuur zijn 6741 verzoeken in het onderzoek betrokken, waarbij zij opgemerkt dat dit verzoeken betreft die zijn ingediend bij 49 verschillende eenheden.

Van de ingediende verzoeken bleek dat ca 1% niet voor inwilliging vatbaar was. Het merendeel van de afwijzingen had betrekking op verhuursituaties binnen een fiscale eenheid (ca 30%) en situaties waarin onvoldoende informatie werd verstrekt (ca 30 %). Met name de eerste categorie is belangrijk. Immers een van de maatregelen was gericht op het bestrijden van constructies met onroerende zaken tussen gelieerde partijen. Na de inwerkingtreding van de reparatiewet leidt het toetreden van een ondernemer tot een fiscale eenheid ertoe dat de onderlinge prestaties als interne prestaties buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Dit betekent dat er voor verhuur binnen een fiscale eenheid niet meer kan worden geopteerd.

Aangaande de opties voor belaste leveringen hebben een aantal eenheden gemeld in het onderzoekstijdvak geen verzoeken te hebben ontvangen. Bij de overige eenheden zijn 483 verzoeken in behandeling genomen, waarvan 2% is afgewezen. De reparatiewet blijkt een adequaat middel in situaties dat misbruik wordt gemaakt van de optie belaste levering waar het gaat om onroerende zaken die meer dan 2 jaar in gebruik zijn.

In het onderzoekstijdvak zijn een elftal verklaringen ontvangen van huurders waarin wordt aangegeven dat de onroerende zaak niet is gebruikt of niet langer wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor een recht op aftrek van omzetbelasting van 90% of meer bestaat.

Een aantal ondernemers waarvan de verwachting bestond dat zij geconfronteerd zouden worden met de gevolgen van de reparatiewetgeving zijn betrokken in onderzoeken. Het betreft hier onderzoeken naar lopende constructies. Het belangrijkste deel van de onderzoeken was gericht op de verhuurders van onroerende zaken.

Voor zover de onderzoeken zijn afgerond kan het volgende worden vastgesteld. De uitgevoerde en afgeronde onderzoeken hebben in ca 60% van

de gevallen geleid tot een naheffingsaanslag omzetbelasting. De aanslagen varieerden in hoogte van ruim f 10 000 tot f 34 000 000. De belangrijkste redenen voor het opleggen van naheffingsaanslagen waren:

- de optie is niet van toepassing;
- er was niet voldaan aan de 90%-norm;
- het ten onrechte toepassen van de overgangsregeling;
- het ten onrechte berekenen van omzetbelasting over de huursom.

Het positieve beeld dat ik schetste in de eerste evaluatie aangaande de effectiviteit van de reparatiewet in 1998 wordt naar mijn mening door de resultaten van deze evaluatie bevestigd.

In het onderzoekstijdvak is het voorgekomen dat eenheden klachten ontvingen. De belangrijkste klacht was de melding dat men de wetgeving als te hard ervaart (overkill).

De overige klachten zagen voornamelijk op incidentele gevallen. Het ging dan vaak om situaties waarin de klager kennelijk niet zijn zin heeft gekregen. Ook dit bevestigt het beeld van effectiviteit van de reparatiewet. Daarnaast geeft het ook een indicatie over de grote groep ondernemers die aan dergelijke constructies behoefte heeft en die zich nog steeds beklagen. Ook zijn er klachten geweest over de toepasbaarheid van de reparatiewet, hetgeen heeft geleid tot verschillende Besluiten om tegemoet te komen aan de klachten.

Uit het onderzoek komt naar voren dat veel ondernemers zich blijven verzetten tegen de reparatiewet. Zij trachten de wet te frustreren door het antedateren van optieverzoeken, het plaatsen van handtekeningen van niet bevoegde personen en het achterwege laten van verklaringen van huurders/kopers over het gebruik van de onroerende zaak.

Over de ingangsdatum van de reparatiewet is veel te doen geweest. Vooral de terugwerkende kracht van de reparatiewet heeft veel verzet opgeleverd. Inmiddels heeft ook de Hoge Raad zich over de ingangsdatum gebogen. In het arrest van de Hoge Raad van 24 augustus 1999, nummer 34 514, overwoog de Hoge Raad dat de terugwerkende kracht niet in strijd is met de Zesde EG-Richtlijn. Volgens de Hoge Raad is het aan de wetgever om te bepalen in hoeverre wetten met terugwerkende kracht moeten worden ingevoerd, zolang daarmee niet in strijd wordt gehandeld met enige een ieder verbindende bepaling of een besluit van een volkenrechtelijke organisatie. Van dit laatste is volgens de Hoge Raad geen sprake. Overigens heeft de Hoge Raad in dit arrest prejudiciële vragen gesteld over de reparatiewet aan het Europese Hof te Luxemburg.

De reparatiewet is een middel in de bestrijding van constructies met onroerende zaken, maar dit betekent niet dat nieuwe constructies niet mogelijk zijn. Immers het gaat om grote belangen en de ondernemers blijven zoeken naar nieuwe wegen. Uit de door de belastingdienst aangedragen informatie zijn de volgende constructies naar voren gekomen:

- verhuurconstructies met bedrijfsinstallaties;
- creëren van wettelijk belaste leveringen van nieuwbouw tegen een symbolische prijs;
- de vestiging van een beperkt recht door een gemeente, welke gemeente daarna «als aannemer» nieuwbouw gaat opleveren tegen een lage contractprijs.

Momenteel wordt onderzocht of, gelet op de omvang en het budgettaire belang, verdere aanscherping van de regelgeving gerechtvaardigd is. Gelet op de klachten van de zijde van het bedrijfsleven dat de maatregelen worden gezien als een overkill, acht ik het noodzakelijk dat dit onderzoek zorgvuldig wordt uitgevoerd alvorens over te gaan tot aanpassing van de regelgeving.

Toelichting effecten reparatiewet voor de overdrachtsbelasting

Via de reparatiewet is wat betreft de overdrachtsbelasting op een breed front een dam opgeworpen tegen ongewenste fiscale onroerende-zaakconstructies. Met deze brede aanpak is beoogd de meest voorkomende zaken op grondige en adequate wijze in te dammen. In de eerste evaluatie is uitvoerig ingegaan op de effecten van de reparatiewet, waar het gaat om de overdrachtsbelasting. Bij deze tweede evaluatie is slechts op een aantal in het oog springende aspecten ingegaan.

Na de inwerkingtreding van de reparatiewet is het aantal zogenoemde economische eigendomsoverdrachten gedaald tot vrijwel nul. Daarnaast is wel een stijging waar te nemen van het aantal juridische overdrachten. Die stijging is deels te verklaren door conjuncturele invloeden. In het bijzonder de ontwikkelingen op de particuliere woningmarkt hebben geleid tot een toename van de juridische overdrachten. Daarnaast zal in een aantal gevallen de juridische overdracht gebruikt zijn als een alternatief voor de economische overdracht.

Honderd procent waterdicht blijken maatregelen op den duur evenwel nimmer. Ook bij deze reparatiewetgeving is gebleken dat men zoekende is naar nieuwe mogelijkheden. Dit heeft geleid tot een aan de Hoge Raad voorgelegde casus waarbij sprake was van een economische overdracht waarbij geen overgang van het risico van tenietgaan plaatsvond. De Hoge Raad besliste op 3 november 1999 in het nadeel van de belastingdienst. Met behulp van tot de datum van het persbericht van 12 november 1999 terugwerkende wetgeving is dit lek gedicht. Hierbij zijn de cumulatieve eisen van enig risico van waardeverandering en enig risico van tenietgaan opgegaan in het vereiste van enig risico van waardeverandering. Voorts zijn in de eerste evaluatie de constructies gemeld waarin wordt gepoogd om overdrachten van onroerende zaken vorm te geven als (vrijgestelde) inbreng van onroerende zaken in vennootschappen zonder in aandelen verdeeld kapitaal (waaronder commanditaire vennootschappen) of waarin verkoop van aandelen in onroerendezaaklichamen op zodanige wijze gestalte wordt gegeven dat artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer niet toegepast kan worden. Een voorstel tot wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer waarmee deze constructie adequaat kan worden bestreden, ligt thans ter behandeling voor in de Tweede Kamer (kamerstukken II, 1999/00, 27 030). Voor het overige worden de ontwikkelingen nauwlettend gevolgd.

Meeropbrengst overdrachtsbelasting als gevolg van de reparatiewetgeving

Sinds de wetswijziging is het aantal economische overdrachten sterk gedaald (zie tabel 1). Dit kan betekenen dat de reparatiewet er toe heeft geleid dat in een aantal gevallen, als alternatief voor de economische overdrachten, gekozen is voor de juridische overdracht. Dit zou daadwerkelijk leiden tot een toename van de opbrengst overdrachtsbelasting (bij het wetsvoorstel werd uitgegaan van een meeropbrengst van f 150 mln). Het is echter ook mogelijk dat men in een aantal gevallen in plaats van een economische overdracht in het geheel geen overdracht heeft laten plaatsvinden. In die gevallen is er geen sprake van een extra opbrengst. Op basis van de ontwikkeling van het aantal economische overdrachten kan dus weinig worden gezegd over de meeropbrengsten van de reparatiewetgeving.

Tabel 1. Aantal door de belastingdienst geregistreerde notariële akten voor economische overdracht

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Aantal overdrachten	9 132	9 972	5 818	231	87	52

De totale opbrengst van de overdrachtsbelasting is sinds de wetswijziging sterk gestegen. De opbrengst in 1999 was 115% hoger dan in 1994 (zie tabel 2). Zoals eerder gesteld werd bij indiening van het wetsvoorstel de meeropbrengst uit hoofde van de reparatiewetgeving geraamd op structureel f 150 mln. De vraag is of uit de sterke toename van de ontvangsten kan worden afgeleid dat de meeropbrengsten van de reparatiewet uiteindelijk boven de f 150 mln zijn uitgekomen.

Tabel 2. Kasontvangsten overdrachtsbelasting (in mln gulden)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Opbrengst	2 727	2 776	3 659	4 182	4 919	5 859

Het is echter niet mogelijk om op basis van realisatiecijfers over de kasontvangsten bij de overdrachtsbelasting direct te herleiden wat de exacte meeropbrengst van de reparatiewetgeving is. Wel kan worden bekeken of de inkomsten uit de overdrachtsbelasting sterker zijn toegenomen dan kan worden verklaard uit hoofde van ontwikkelingen op de huizenmarkt. Als dat het geval is, dan geeft dat een indicatie dat de meeropbrengst van de wetswijziging hoger is dan de f 150 mln die in de ramingen is verwerkt. In de jaren na 1995 is een sterke toename zichtbaar van het aantal verkochte woningen alsmede een sterke stijging van de huizenprijzen. Het jaarlijkse afzetvolume op de particuliere huizenmarkt (70% van de totale markt) is in de periode 1994 tot en met 1999 met 115% gestegen (zie tabel 3). Ik merk hierbij op dat een stijging van het afzetvolume op de particuliere huizenmarkt niet lineair verloopt met een stijging van de opbrengst van de overdrachtsbelasting. Immers ook ter zake van bedrijfspanden wordt overdrachtsbelasting geheven. Wel mag uit het feit dat de groei van het afzetvolume op de particuliere huizenmarkt nagenoeg gelijk is aan de stijging van de opbrengsten van de overdrachtsbelasting worden afgeleid dat het onwaarschijnlijk is dat de reparatiewetgeving meer heeft opgebracht dan de f 150 mln die in de ramingen was verwerkt. Een nadere analyse van de ontwikkelingen van de ontvangsten in 1995 (het jaar waarin de wet van kracht werd) en 1996 wijst er eveneens op dat het niet waarschijnlijk is dat de meeropbrengst structureel hoger is dan de f 150 mln die oorspronkelijk werd geraamd.

Tabel 3. Volume- en prijsontwikkelingen op de particuliere woningmarkt (jaarlijkse mutaties in %)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Aantal woningen	6,8%	- 0,6%	13,7%	5,6%	8,0%	3,4%
Gemiddelde koopprijs	9,7%	5,5%	9,5%	10,3%	9,5%	15,7%
Totale koopwaarde	17,1%	4,9%	24,5%	16,5%	18,3%	19,7%
Idem in indexcijfers	100,0	104,9	130,5	152,0	179,0	215,3

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos