

24 172

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken

MEMORIE VAN ANTWOORD

20 november 1995

1. Algemeen

De leden van de VVD-fractie hebben met veel belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel. Zij zijn van mening dat het tegengaan van oneigenlijke wetstoepassingen door middel van belastingbesparende constructies volledige instemming verdient.

Deze leden vragen of voor de – in hun bewoordingen verleggingsregeling van het bij amendement opgenomen voorgestelde artikel 12a van de Wet op omzetbelasting 1968, een machtiging van de Europese Raad nodig is. Hierover merk ik op dat genoemd artikel 12a geen verleggingsregeling bevat. Dit artikel bepaalt dat een naheffingsaanslag ten gevolge van het niet voldoen aan het 90%-criterium wordt opgelegd aan degene aan wie de levering is verricht; hij is immers bij uitstek degene die kan bepalen of aan dat criterium wordt voldaan. Machtiging vanuit Brussel is daarbij niet aan de orde.

Het bij amendement-Van Rey c.s. opgenomen artikel 12a betreft de situatie waarbij ter zake van de levering van een onroerende zaak, nadat leverancier en afnemer daartoe gezamenlijk een verzoek hebben gedaan, omzetbelasting verschuldigd is geworden terwijl later blijkt dat geen verzoek had mogen worden gedaan omdat de afnemer niet voldoet aan het 90%-criterium. Dit laatste heeft tot gevolg dat, voor zover de leverancier met betrekking tot de levering van de onroerende zaak omzetbelasting in aftrek heeft gebracht, zulks ten onrechte is gebeurd. Artikel 12a geeft de mogelijkheid om deze belasting bij de afnemer na te heffen, hetgeen de indieners van het amendement – de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar – ook hebben beoogd.

De keuze om na te heffen bij de afnemer in plaats van bij de leverancier steunt op de gedachte dat vooral de afnemer verantwoordelijk kan worden geacht voor de juiste toepassing van het 90%-criterium, aangezien juist hij de wetenschap heeft omtrent het gebruik van de onroerende zaak en het hem dan ook is aan te rekenen als hij zich daarover verkeerd heeft uitgelaten. Ik wijs in dit verband nog op het bepaalde in artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarbij in gevallen waarin door toedoen van een ander te weinig belasting is geheven, de naheffingsaanslag aan die ander wordt opgelegd. Artikel 12a sluit aan bij deze systematiek.

Gelet op de omstandigheid dat genoemd artikel 12a overeenkomt met de hiervoor vermelde regeling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, welke regeling voor zover mij bekend in de praktijk niet tot problemen leidt, is er geen reden – de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar – thans wel voor een onwerkbaar situatie te vrezen. Los van het vorenstaande heeft het niet voldoen aan het 90%-criterium door de afnemer ook tot gevolg dat die afnemer ten onrechte belasting verschuldigd is geworden ter zake van de aankoop van de onroerende zaak. Voor zover deze belasting door hem in aftrek is gebracht, is redressering echter niet nodig.

Een wettelijke regeling in de zin van artikel 12a voor situaties van verhuur is niet voorgesteld. Achtergrond hiervan is dat bij verhuur, anders dan bij levering, geen sprake is van een eenmalige prestatie en de verhuurder daardoor enerzijds beter in staat is zich een oordeel te vormen over het gebruik van het goed bij de afnemer, en anderzijds ook een zakelijke relatie blijft houden met die afnemer. Daardoor wordt hij niet zozeer bij verrassing geconfronteerd met een situatie waarin niet meer aan het 90%-criterium wordt voldaan. Ik wijs er echter wel op dat in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 zal worden bepaald dat de huurder een verklaring moet afgeven die inhoudt dat hij voldoet aan het 90%-criterium. Zonder dat dit betekent dat de verhuurder geen enkele zorgvuldigheid hoeft te betrachten, kan in voorkomend geval artikel 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op de huurder van toepassing zijn.

Gaarne voldoe ik aan het verzoek van de leden van de VVD-fractie om duidelijkheid te verschaffen omtrent het beleid met betrekking tot de referentieperiode voor de toepassing van het criterium «geheel of nagenoeg geheel» bij de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken. In dit verband spreken deze leden over een referentieperiode van twee jaren. Van een periode van deze lengte was in het verleden inderdaad sprake (kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 7, blz. 7) , maar, zoals ik in de nota naar aanleiding van het verslag bij het onderhavige wetsvoorstel heb aangegeven (kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 5, blz. 13) , hebben overwegingen van rechtszekerheid aanleiding gegeven deze periode terug te brengen tot één (boek)jaar.

Met inachtneming van de huidige regelgeving zijn twee gevallen te onderscheiden. Allereerst de periode tot en met het einde van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak voor het eerst is gaan gebruiken. Voor die periode is voor de aftrek van voorbelasting een regeling voorzien analoog aan die van artikel 15, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, juncto artikel 12, tweede en derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. De regeling houdt drie toetsingsmomenten in.

Het eerste toetsingsmoment is het tijdstip waarop de verhuurder de onroerende zaak aan de huurder gaat verhuren. Op dat tijdstip beoordelen partijen de toepassing van de huuroptieregeling aan de hand van het (vermoedelijke) gebruik door de huurder. Is dit een aftrekgerechtigd gebruik voor 90% of meer, dan kunnen partijen verzoeken om toepassing van de huuroptieregeling; is de huurder van plan de onroerende zaak voor meer dan 10% voor vrijgestelde prestaties te gebruiken, dan komt toepassing van de optieregeling niet aan de orde. Het tweede toetsingsmoment is het moment waarop de huurder de onroerende zaak voor het eerst feitelijk gaat gebruiken. Blijkt op dat moment dat de huurder niet voldoet aan het 90%-criterium, waardoor de vrijstelling ten onrechte buiten toepassing is gebleven, dan wordt de verhuurder de door hem afgetrokken voorbelasting verschuldigd, maar kan hij de over de verhuur voldane belasting van de fiscus terugvragen. Het laatste toetsingsmoment in dezen doet zich voor aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming door de huurder. Op dat moment wordt de huuroptieregeling in

voorkomend geval gecorrigeerd op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens.

Voor de periode na het boekjaar van eerste ingebruikneming van de onroerende zaak door de huurder gaat het om opvolgende referentieperiodes van telkens één boekjaar. De gegevens van het desbetreffende boekjaar zijn maatgevend voor de vraag of verhuurder en huurder de optieregeling voor belaste verhuur kunnen toepassen. Een dergelijke regeling brengt mee dat de verhuur dan is vrijgesteld, en de verhuurder de reeds in aftrek gebrachte voorbelasting voor een deel moet terugbetalen wanneer de huurder in enig jaar onder de 90%-grens komt. Dit gevolg treedt evenwel niet op in geval de huurder de onderschrijding van de 90%-grens redelijkerwijs niet kon voorzien. In dat geval kan de belastingheffing over de verhuur het desbetreffende jaar worden gecontinueerd.

Indien echter het daarop volgende jaar opnieuw sprake is van een onderschrijding van de 90%-norm, dient in dat jaar in elk geval herziening van de vooraftek plaats te hebben – dus ook in geval de huurder de onderschrijding van de referentienorm redelijkerwijs niet kon voorzien – en wel met ingang van dat jaar.

Een referentieperiode van iets langere duur – zoals in casu één boekjaar – voorkomt dat tijdelijke wisselingen in het gebruik van de onroerende zaak door de huurder een onevenredige (grote) invloed uitoefenen op de toepassing van de huuroptieregeling.

Incidentele invloeden worden aldus enigszins geneutraliseerd.

Het huuroptierecht koppelen aan het gemiddelde gebruik over een wat langere periode kan zowel in het voordeel als in het nadeel van belanghebbenden uitwerken. Dit in antwoord op een vraag van de leden van de VVD-fractie of de verwachting gerechtvaardigd is dat de voorgestelde referentieperiode alleen ten voordele van belanghebbenden kan strekken. Immers het gebruik van een onroerende zaak door de huurder over een kortere periode bezien (bij voorbeeld een week of een maand) kan zodanig zijn dat de 90%-grens niet wordt gehaald en de huuroptie dus niet kan worden uitgeoefend, terwijl dit wel het geval kan zijn wanneer wordt gerefereerd aan een langere periode, bij voorbeeld een jaar. De omgekeerde situatie kan zich natuurlijk ook voordoen.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts of er cumulatie optreedt van omzetbelasting en overdrachtsbelasting indien in de bouwfase een onroerende zaak economisch is geleverd, ter zake van welke levering omzetbelasting is geheven, en de juridische levering van die zaak op een later tijdstip plaats heeft. En zo ja, of deze cumulatie in overeenstemming is met de bedoeling van het wetsvoorstel.

Wat de economische-eigendomsverkrijging betreft kan worden opgemerkt dat deze verkrijging, nu die plaatsvindt in de bouwfase en er ter zake van die verkrijging omzetbelasting is verschuldigd, is vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. In deze fase doet zich dus geen cumulatie voor.

Wat de juridische-eigendomsverkrijging betreft heb ik het voornemen om voor situaties als geschetst, waarin eerst de economische en vervolgens de juridische eigendom aan dezelfde persoon wordt geleverd, het thans geldende beleid ten aanzien van samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting (opgenomen in de Toelichting Overdrachtsbelasting, § 25, elfde lid) voort te zetten. Op grond van dit beleid mag dan bij de toepassing van de hiervoor genoemde vrijstelling van overdrachtsbelasting gehandeld worden alsof de ter zake van de economische-eigendomsverkrijging verschuldigde omzetbelasting tevens verschuldigd was ter zake van de juridische-eigendomsverkrijging. Dit heeft voor het voorgelegde geval tot gevolg dat de juridische-eigendomsverkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting indien deze plaatsvindt in de bouwen handelsfase, hetgeen doorgaans het geval zal zijn. Vindt de juridische-

eigendomsverkrijging evenwel plaats na de bouw- en handelsfase, dat wil zeggen op een tijdstip dat de zaak als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, dan is de vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing indien de verkrijger de omzetbelasting ter zake van de economische-eigendomsoverdracht niet in aftrek kan brengen. Indien de verkrijger die omzetbelasting wel in aftrek kan brengen, geheel dan wel gedeeltelijk, is de vrijstelling niet van toepassing.

Er zal in de door de leden van de VVD-fractie geschetste situatie dus slechts heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting optreden indien de juridische-eigendomsverkrijging plaats heeft na de bouw- en handelsfase én de verkrijger recht op aftrek van voorbelasting heeft. Een dergelijke wijze van heffing is in overeenstemming met de bedoeling van het wetsvoorstel. Bovendien wijkt deze wijze van heffing niet af van de heffing zoals deze plaatsvindt onder de thans geldende wet.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de ratio van de bepaling, neergelegd in artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, dat bij een verkrijging van de juridische eigendom volgend op de verkrijging van de economische eigendom, belasting wordt geheven over de eventueel opgetreden waardevermindering. In het systeem zoals dat in het wetsvoorstel is neergelegd, worden twee belastbare feiten onderscheiden indien er een splitsing heeft plaatsgevonden tussen de macht en het belang met betrekking tot een onroerende zaak.

Overdrachtsbelasting is namelijk verschuldigd zowel bij de verkrijging van de economische eigendom als bij de verkrijging van de juridische eigendom, in beide gevallen over de waarde van de onroerende zaak. Ingeval er geen splitsing is geweest, is er ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak slechts één belastbaar feit. Indien sprake is geweest van splitsing, waarbij ter zake van de verkrijging van de economische eigendom is geheven, en die splitsing weer wordt opgeheven doordat macht en belang in één hand samenkomen, acht ik opnieuw een heffing over de totale waarde van de onroerende zaak te ver gaan. Ik vind het evenwel niet voldoende te volstaan met slechts heffing over de eerste verkrijging; op die wijze zou alsnog een aanzienlijk voordeel kunnen worden behaald door de beoogde verkrijging van de volledige eigendom in twee in de tijd gespreide stappen te bewerkstelligen. Daarom wordt over de latere verkrijging wel geheven, maar wordt volstaan met heffing over een eventuele waardevermindering.

De leden van de VVD- en de CDA-fractie vragen mijn reactie op de brief van VNO-NCW van 2 november 1995. Aan dit verzoek voldoe ik gaarne.

VNO-NCW bepleit de overgangsregeling ook van toepassing te doen zijn in gevallen waarin een verhuurder de onroerende zaak in de periode van de overgangsregeling verkoopt aan een andere verhuurder. Ook in de brief van Deloitte en Touche van 11 oktober 1995, kenmerk RK/do/95-10322, is een wisseling van de verhuurder aan de orde. Ik verwijs hier naar mijn reactie op laatstgenoemde brief verderop in deze memorie, waar de leden van de D66-fractie om vragen.

In dit verband gaat VNO-NCW vervolgens in op de vraag hoe in geval van toepassing van de overgangsregeling levering door een oude verhuurder aan een nieuwe verhuurder moet worden behandeld.

Zoals ik in mijn reactie hierna op de brief van Deloitte ook aangeef, is bij een wisseling van verhuurder de overgangsregeling niet langer van toepassing. Derhalve geldt de structurele regeling. Dit impliceert dat de leveringsrelatie tussen oude en nieuwe verhuurder alsook de nieuwe verhuursituatie tussen de nieuwe verhuurder en de oude huurder, moeten worden getoetst aan het wettelijke 90%-criterium, alsmede aan de in de uitvoeringssfeer te treffen voorziening voor situaties waarin sprake is van een belast gebruik tussen 70% en 90%. Valt deze toets positief uit, dan is btw-heffing mogelijk en vindt geen herziening van vooraf trek plaats. Valt de toets negatief uit dan is opteren niet langer mogelijk en moet dus eventueel de vooraf trek worden herzien.

Wat de overdrachtsbelasting betreft zijn de door VNO/NCW aangedragen onderwerpen beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag inzake het wetsvoorstel terugsluis opbrengst reparatiewetsvoorstel-btw (kamerstukken II 1995/96, 24 428, nr. 5, blz. 12 t/m 16). Korthedshalve moge ik hier volstaan met daarnaar te verwijzen.

Van de wens om de regeling in de uitvoerings sfeer inzake de toepassing van de optieregeling bij een belast gebruik tussen 70% en 90%, zo spoedig mogelijk kenbaar te maken, heb ik goede nota genomen. Ik zal die regeling dan ook zo spoedig mogelijk bekend maken.

Vervolgens gaan de leden van de CDA-fractie in op de situatie waarin een huurder in een door hem gehuurd pand investeert en er voor hem een economisch goed ontstaat waarop kan worden afgeschreven. Indien het geïnvesteerde onroerend wordt door natrekking, is dan bij overname van die zaken door een volgende huurder overdrachtsbelasting verschuldigd, zo vragen zij.

Naar mijn mening is hier geen sprake van een investering door de huurder in een onroerende zaak, maar van een investering in zijn gebruiksrecht. Indien de huurder erin slaagt van de opvolgende huurder een vergoeding te bedingen voor de door hem gedane investering in het gebruiksrecht, is dat voor de overdrachtsbelasting niet relevant. Er vindt dus geen heffing plaats. De eigendom van de zaken zelf berust bij de eigenaar van het pand. De eigenaar van het pand wordt immers door natrekking ook eigenaar van de geïnvesteerde zaken. De huurder is geen eigenaar van het pand, ook niet economisch. Overigens is het wel zo dat de Wet op belastingen van rechtsverkeer een vrijstelling kent voor het geval – in de situatie als hier geschetst waarin in opdracht van en voor rekening van de huurder zaken zijn aangebracht aan het pand – de huurder zelf eigenaar zou worden van het pand (artikel 15, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer). Op grond hiervan kan de waardestijging die is toe te rekenen aan de in opdracht en voor rekening van de koper aangebrachte zaken buiten de heffing blijven. Deze vrijstelling geldt echter niet voor de opvolgende huurder.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de bedoeling van de wijziging in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer met betrekking tot het gebruik als bedrijfsmiddel.

Zoals ik in de toelichting op de eerste nota van wijziging heb aangegeven, is de bedoeling van het schrappen van de woorden «de ondernemer die levert» om in de tekst – beter dan nu het geval is – uit te laten komen dat het moet gaan om een onroerende zaak in de bouw- en/of de direct daarop volgende handelsfase. Dit is reeds sinds 1 januari 1969 – de datum van inwerkingtreding van de Wet op de omzetbelasting 1968 – de bedoeling van de wetgever. De voorgestelde aanpassing beoogt op dit punt de tekst daarmee in overeenstemming te brengen. Blijkens het arrest van 12 december 1984, BNB 1986/59, staat in een geval waarbij een onroerende zaak niet door de leverancier als bedrijfsmiddel was gebruikt maar zich al wel in de gebruiksfase bevond, ook de Hoge Raad deze uitleg voor. Er is dus met andere woorden geen sprake van het invoeren van een beperking met terugwerkende kracht. Overigens wil ik in dit verband nog wel wijzen op mijn brief aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 12 september 1995, punt 17, waarin ik heb aangegeven dat de strekking van de resolutie van 14 juli 1988, nr. IB 88/670, V-N 1988, blz. 2216, punt 21, zal worden gehandhaafd.

Het wetsvoorstel voorziet in een uitbreiding van de werkingssfeer van de fiscale eenheid in de omzetbelasting met de zogenoemde 7(2)b-ondernemer (bij voorbeeld de verhuurder van een onroerende zaak). Als gevolg hiervan kan een directeur-grootaandeelhouder, die een pand verhuurt aan zijn eigen BV, deel uitmaken van een fiscale eenheid met deze BV. Doet zich een dergelijke fiscale eenheid voor, dan is de directeur-grootaandeelhouder op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990

hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid.

Dit gevolg van het wetsvoorstel is voorzien, dit ten antwoord op een vraag van de leden van de CDA-fractie.

De leden van de D66-fractie hebben met belangstelling en grotendeels met instemming kennisgenomen van het onderhavige wetsvoorstel. Bestrijding van oneigenlijke constructies zowel inzake btw als inzake economische eigendom dient met kracht ter hand te worden genomen, aldus deze leden. Zij voegen daar aan toe dat in het gegeven dat de lagere overheid en de Rijksoverheid zelf actief aan deze constructies hebben deelgenomen, duidelijk naar voren komt hoe inzake deze aangelegenheid de moraal verzwakt is.

Echter, zo stellen deze leden vervolgens, bij een forse aanpak van dit oneigenlijk gebruik is het gevaar aanwezig dat vele non-profit organisaties – bij voorbeeld kerken, musea, gezondheidszorginstellingen en onderwijsinstuties – onredelijk in het nadeel komen. De leden van de D66-fractie koppelen hieraan de vraag of ik kan aangeven hoe in het nu voorliggende voorstel met al zijn wijzigingen – uiteindelijk het uiterste is gedaan om deze groepen te sparen, waarbij deze leden graag de brief van Deloitte en Touche van 11 oktober 1995, kenmerk RK/do 95-10323 betrokken zien.

In antwoord op deze vraag wijs ik deze leden op mijn brief van 27 juni 1995 (kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 7) waarin ik in paragraaf 3 uitgebreid ben ingegaan op de problematiek van de culturele/zorgsector. Aan het slot van die paragraaf heb ik mij bereid verklaard tegemoet te komen aan mogelijke knelpunten door middel van aanpassing van de overgangsregeling. Zoals ik vervolgens in de nota naar aanleiding van het verslag heb aangegeven – en zoals in de eerste nota van wijziging concreet is uitgewerkt – kon nog tot uiterlijk 1 januari 2000 van de overgangsregeling voor lopende huurcontracten gebruik worden gemaakt, mits tot die datum (alsnog) een reële prijs is overeengekomen; zou het nog resterende aantal jaren van de herzieningsperiode, die voor onroerend goed tien jaar bedraagt, overigens minder bedragen dan de vier jaren waarmee de omslag belast/vrijgesteld aldus werd uitgesteld, dan geldt dat mindere aantal jaren. Vervolgens heb ik in mijn antwoorden in het verslag van een schriftelijk overleg (kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 8) – zie bij voorbeeld de antwoorden op vragen 2, 5 en 9 – zelfs aangegeven bestaande huurcontracten met een reële huurprijs, of waarvan de huurprijs alsnog op een reëel niveau wordt gebracht, te eerbiedigen tot het einde van de herzieningsperiode. Ik heb dit in de tweede nota van wijziging vormgegeven. Naar ik meen ben ik de sectoren die de leden van de D66-fractie noemen, met deze aanpassingen van de overgangsregeling voldoende tegemoetgekomen. Daar komt nog bij – en ik kom dan op de brief die deze leden bij mijn antwoord betrokken willen zien – dat na aanvaarding van amendement nr. 19 waaraan de leden van de CDA-fractie refereren (abusievelijk wordt verwezen naar amendement nr. 18) de overgangsregeling nog is verlengd van 31 december 1995 tot 1 april 1996. Hierbij is het overigens niet van belang dat de bouw eerst na 31 maart 1995 is aangevangen. Ook in de situatie waarin de bouw vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, is aangevangen, geldt de verlenging, dit in tegenstelling tot hetgeen ik opmaak uit de brief en ook uit de vraag van de leden van de CDA-fractie dienaangaande. Het criterium «aanvang bouw» is derhalve niet beslissend, wel daarentegen het bestaan van een huurovereenkomst op 31 maart 1995, 18.00 uur, alsmede een ingebruikneming vóór 1 april 1996.

Gelet op het vorenstaande, dit mede ten antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie dienaangaande, zie ik geen aanleiding de overgangsregeling nog verder op te rekken.

De leden van de CDA-fractie informeren naar mijn visie op de stelling van mr. W.J.M. Vennix in het Weekblad voor fiscaal recht 1995/6158 van 6

juli 1995 dat de overdrachtsbelasting voldoende rechtsgrond ontbeert en daarom (op termijn) moet worden afgeschaft.

Ik heb kennisgenomen van het artikel van de heer Vennix. Hij geeft daarin een interessante opsomming van in het verleden door mijn ambtsvoorgangers of door wetenschappers wel genoemde rechtsgronden of – zo men wil – rechtvaardigingsgronden en keurt ze achtereenvolgens alle af. Enige sympathie schijnt hij nog te kunnen opbrengen voor de rechtvaardigingsgrond die in 1989 door mijn ambtsvoorganger is gegeven «... , de belangrijkste rechtvaardigingsgrond is thans het belang van de schatkist» (kamerstukken II 1989/90, 21 399, nr. 5, blz. 6). Het zal de leden van de CDA-fractie niet verbazen dat ik deze opvatting ondersteun. Overigens heb ik nog eens met veel belangstelling noot 11 van dat artikel nagelezen, waarin ik als kamerlid wordt geciteerd in oktober 1991.

De leden van de PvdA-fractie hebben een vraag gesteld over de overgangsregeling die is neergelegd in artikel V, negende lid, van het wetsvoorstel. Die vraag betreft een situatie waarin geen gebruik van die regeling kan worden gemaakt omdat er op 31 maart 1995, 18.00 uur, nog geen schriftelijke overeenkomst van huur en verhuur bestond. Als voorbeeld is daarbij genoemd de bouw en verhuur van een verzorgingshuis. De leden van de fractie van D66 vragen mij om een reactie op een brief van Deloitte en Touche van 30 oktober jl. Die brief betreft een situatie die vergelijkbaar is met die, welke de leden van de fractie van de PvdA beschrijven; het gaat om een zorginstelling die op basis van een vóór 31 maart 1995 tussen partijen bestaande consensus, per akte van eind april 1995 de economische eigendom van te verbouwen onroerende zaken heeft overgedragen aan een eveneens op die datum opgerichte stichting. Deze stichting verhuurt die onroerende zaken aan de zorginstelling. De brieven-schrijver merkt op dat aan de economische-eigendomsoverdracht en de verhuur – conform de beleving van partijen – in de notarieel verleden akten terugwerkende kracht is verleend tot 1 maart 1995.

Bij de vormgeving van de overgangsregeling is steeds als uitgangspunt gekozen een tegemoetkoming te treffen voor de op 31 maart 1995, 18.00 uur, reeds gesloten huurovereenkomsten. Dat uitgangspunt is steeds vastgehouden, ook bij de latere aanpassingen van de overgangsregeling. Aan dat uitgangspunt ligt de gedachte ten grondslag dat het in het kader van de beoogde doelstelling van het wetsvoorstel niet aangaat een faciliteit te geven voor btw-constructies die worden opgezet en/of uitgevoerd na 31 maart 1995, 18.00 uur. Teneinde een voor de praktijk duidelijk criterium te bieden, heb ik er voor gekozen aan te sluiten bij een schriftelijk gesloten overeenkomst. De gedachte van de leden van de fractie van de PvdA om niet aan te sluiten bij de schriftelijke huurovereenkomst maar bij de – uit schriftelijke stukken blijkende – intentie van partijen, is in de praktijk niet goed werkbaar. Het laat zich niet goed afbakenen, zo het al in woorden is te vangen, en zal daardoor in de praktijk tot veel geschillen leiden.

Dat in dezen niet een ander criterium kan worden geïntroduceerd blijkt naar mijn mening ook uit de door Deloitte en Touche in de brief van 30 oktober jl. voorgelegde, hiervoor reeds beschreven casus. Feitelijk ziet die casus op een situatie waarin de zorginstelling kennelijk de beslissing had genomen om gebruik te maken van een btw-verhuurconstructie. De daarvoor noodzakelijke handelingen, zoals de oprichting van een afzonderlijke rechtspersoon en het aan die rechtspersoon overdragen van de economische of juridische eigendom zijn echter pas gerealiseerd nadat in het persbericht van 31 maart 1995 de wetgevende maatregelen werden aangekondigd die thans onderwerp vormen van deze schriftelijke gedachtenwisseling. Hoe partijen in die situatie kunnen spreken van een reeds vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, tussen partijen – verhuurder en huurder – aanwezige consensus, is mij niet duidelijk.

Eén van die partijen, de verhuurder, bestond immers op 31 maart 1995 nog niet. Dat aan de verhuur conform de beleving van partijen – waarbij ik in het midden laat hoe hier die beleving moet worden beoordeeld – terugwerkende kracht is verleend tot 1 maart 1995 kan niet bewerkstelligen dat de verhuurder reeds op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestond.

De leden van de PvdA-fractie vinden de overdrachtsbelastingafdracht bij de economische-eigendomsverkrijging in het maatschappelijk verkeer tussen particulieren wanneer het een woonhuis betreft, niet erg helder. Zij doelen hierbij op de zogenoemde sleutelovereenkomst.

Afhankelijk van de inhoud van de overeenkomst terzake tussen de verkoper en de koper is sprake van een (belaste) economische eigendomsverkrijging of niet. Partijen hebben dit derhalve zelf in de hand. Wanneer de sleutelverklaring niet meer inhoudt dan dat de koper de sleutel verkrijgt en daarmee toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te (laten) verrichten, is van een belastbare verkrijging geen sprake. Wanneer echter bij de sleutelverklaring meer wordt overeengekomen in die zin dat enig risico van waardeverandering en tenietgaan wordt overgedragen, zal dit anders zijn.

Het is niet mogelijk om de in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, voorgestelde definitie van de economische-eigendomsoverdracht voor een dergelijke situatie anders te interpreteren dan voor andere gevallen.

Ik ben er niet van overtuigd dat zich terzake in de praktijk problemen voor zullen doen.

Met betrekking tot de gevolgen voor de optie ingeval incidenteel niet aan het 90%-criterium wordt voldaan, de leden van de PvdA-fractie vragen daarnaar, merk ik op dat de optie gedurende het eerste jaar van de onderschrijving van de grens van 90% kan blijven bestaan, mits de daling van het percentage belaste prestaties zich voordoet na het jaar waarin het goed door de huurder in gebruik is genomen en niet redelijkerwijs was te voorzien.

Indien in het volgende jaar blijkt dat de huurder opnieuw voor minder dan 90% aftrekgerechtigd is, zal de optie in beginsel beëindigd moeten worden, maar niet eerder dan met ingang van dat jaar. Hiernaast lopen de gevallen die in aanmerking kunnen komen voor de toegezegde 70%-90%-regeling die in de uitvoeringssfeer zal worden getroffen. In voorkomend geval zal de belaste verhuur op die basis kunnen worden voortgezet. De omstandigheid dat het aftrekrecht slechts incidenteel tussen 70% en 90% ligt, behoeft daarvoor op zichzelf geen beletsel te zijn.

De leden van de fractie van D66 vragen om een reactie op de brief van Deloitte & Touche van 11 oktober 1995, kenmerk RK/DO 95-10322, waarin de overgangsregeling en de verkoop van onroerende zaken met bestaande huurcontracten aan de orde wordt gesteld. Met name wordt gewezen op het beleid van de Belastingdienst bij verkoop van een pand met voortzetting van huur. In dit verband merk ik op dat de Belastingdienst zich op het standpunt stelt dat bij wisseling in de persoon van de verhuurder, zoals bij de verkoop van een verhuurd pand aan een andere belegger het geval is, de verleende optie voor belaste verhuur doorloopt. De nieuwe verhuurder is, evenals de vorige verhuurder, gebonden aan het regime van de belaste verhuur. De Belastingdienst neemt daarmee echter niet het standpunt in dat bij wijziging van de wettelijke regels inzake belaste verhuur van onroerende zaken, in casu de mogelijkheid tot het opteren voor belaste verhuur, de nieuwe verhuurder onderworpen blijft aan het oude regime. Uitgangspunt bij de wetswijziging is, ook voor de Belastingdienst, dat de geïntroduceerde beperking van de mogelijkheden voor belaste verhuur elke verhuursituatie raakt en dus ook bestaande en de daaropvolgende. Het adagium «koop breekt geen huur» doet hieraan niet af: partijen zijn civielrechtelijk aan de verhuurovereenkomst gebonden, doch eventuele wetswijzigingen als de onderhavige kunnen

hun invloed doen gelden op hun fiscale posities. De onderhavige wetswijziging schept een nieuw regime inzake de mogelijkheden voor belaste verhuur van onroerende zaken. Elke verhuurder en huurder van een onroerende zaak zal daarmee rekening moeten houden.

De in de brief van Deloitte & Touche geschetste verhuur van een pand aan een gemeentelijke overheidsdienst, zal door de wijziging in de persoon van de verhuurder wegens de verkoop op 28 augustus 1995 aan een andere belegger, omslaan van belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur. Ik acht dit gevolg, waarmee overigens de koper op de genoemde aankoopdatum ook bekend kon zijn, in overeenstemming met de bedoeling van het wetsvoorstel dat, zoals ik hiervoor heb aangegeven, terzake een nieuw regime heeft willen introduceren.

Het is voor de leden van de fractie van D66 onduidelijk wat er gebeurt met de aangenomen motie-Van Rey inzake de vermindering van de overdrachtsbelasting indien de opbrengst de 150 miljoen overstijgt. Nu er volgens deze leden voldoende tijd is geweest voor overleg in het kabinet, willen zij weten of deze motie loyaal zal worden uitgevoerd en zo ja, of dit in soortgelijke situaties precedentwerking kan hebben.

Zoals ik bij de bespreking van deze motie in de Tweede Kamer der Staten-Generaal heb aangegeven, kunnen slechts structurele meeropbrengsten structureel worden aangewend. Het is nu nog te vroeg om te kunnen beoordelen of en in hoeverre de opbrengst die voortvloeit uit de voorgestelde reparatie de geraamde opbrengst inderdaad structureel zal overtreffen. Zodra hier meer zekerheid over bestaat, zal de motie nadrukkelijk worden betrokken bij het afwegingsproces in het kabinet in het kader van fiscale lastenverlichting.

De vraag van de leden van de fractie van GroenLinks of de door waterschappen te bouwen rioolwaterzuiveringsinstallaties, gemalen, slibverwerkingsinstallaties en dergelijke kunnen worden aangemerkt als bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, kan bevestigend worden beantwoord. In dit verband wijs ik nog op artikel 15, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, op grond waarvan verkrijgingen door een waterschap zijn vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting.

De leden van de fracties van SGP, GPV en RPF merken terecht op dat de Wet op de omzetbelasting 1968, zoals die thans luidt, moet worden toegepast tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Dit betekent dat partijen na 31 maart 1995, 18.00 uur, nog de mogelijkheid hebben te opteren voor belastingheffing in gevallen waarin de optie op grond van dit wetsvoorstel niet meer mogelijk is. Ook de vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, verleende opties blijven, in gevallen waarin de optie op grond van dit wetsvoorstel niet meer mogelijk is, van kracht tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Op het moment waarop dit wetsvoorstel in werking treedt, moet worden vastgesteld dat in gevallen waarin de terugwerkende kracht van toepassing is, de over een aantal tijdvakken van 1995 ingediende aangiften onjuist zijn (geworden). Deze leden stellen hierover een aantal vragen, waarbij ik opmerk dat ik er niet zo zeker van ben dat, zoals deze leden stellen, er wel redressering zal moeten plaatsvinden (wat dus betaling van omzetbelasting inhoudt door de huurder) in situaties dat er geen schriftelijk huurcontract was. Deze onjuistheid waarop deze leden doelen, kan door de belastingplichtige (waaronder begrepen degene van wie de belasting op grond van het nieuwe artikel 12a van de Wet omzetbelasting 1968 kan worden nageheven) zelf worden hersteld, bij voorbeeld bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van 1995 naar analogie van het in artikel 12, derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 vervatte voorschrift dat bij de laatste aangifte van het boekjaar herrekening van de aftrek plaatsvindt op basis van de voor het

gehele boekjaar geldende gegevens. Het is ook mogelijk dat de belastingplichtige na het doen van de laatste aangifte over 1995 de inspecteur bij brief meldt dat hij over 1995 nog belasting verschuldigd is; in de praktijk spreekt men dan van een suppletie-aangifte. Hierop zal de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. Ten slotte kan de belastingplichtige het bedrag van de belasting dat hij over 1995 alsnog verschuldigd is geworden, zonder meer aan de Belastingdienst betalen.

Indien de wet voor 1 januari 1996 in werking treedt en ervan uitgaande dat het boekjaar van de belastingplichtige samenvalt met het kalenderjaar, wordt uiteraard geen heffingsrente berekend wanneer de belastingplichtige het bedrag van de over 1995 alsnog verschuldigd geworden belasting op de laatste aangifte over 1995 voldoet; gaat het om de aangifte over de maand december 1995, dan behoeft deze aangifte pas eind januari 1996 te worden ingediend. In gevallen waarin de belastingplichtige nadien een suppletieaangifte doet, of de belasting die op grond van dit wetsvoorstel alsnog verschuldigd is geworden betaalt, dan wel in gevallen waarin de inspecteur de belasting naheft, wordt op basis van de artikelen 30a en volgende van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heffingsrente berekend. Hierbij gelden specifieke regelingen voor vrijwillige verbeteringen en betalingen die plaatsvinden kort na het verstrijken van het desbetreffende belastingjaar; zie ook de resolutie van 17 oktober 1988, nr. VB 88/868 (o.a. opgenomen in VN 1988, blz. 2822).

Bij het redresseren van de belastingheffing zal ook sprake zijn van belasting die op facturen in rekening is gebracht, maar die uiteindelijk op grond van dit wetsvoorstel niet verschuldigd is. Artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt dat deze belasting, ook bij het ontbreken van een belastbaar feit, moet worden afgedragen. Het redresseren van de in rekening gebrachte omzetbelasting kan dan alleen op voorwaarde dat de leverancier/dienstverrichter credit-facturen uitreikt en ten genoegen van de inspecteur aantoont dat hij het bedrag van omzetbelasting aan de afnemer heeft terugbetaald.

Overigens meen ik dat de huidige overgangsregeling het redresseren van de belastingheffing in een slechts beperkt aantal gevallen noodzakelijk maakt.

Bij de leden van de fracties van SGP, GPV en RPF rijst de vraag of een lid-staat een zakelijk recht als verhuur mag aanmerken. Zij merken op dat ik hier eenvoudig aan voorbijga. Naar mijn mening is dit echter niet het geval. Ik wijs op mijn standpunt dienaangaande in de nota naar aanleiding van het verslag (blz. 16) en vervolgens in mijn brief van 27 juni (blz. 11). Nu het begrip «verpachting en verhuur» niet gedefinieerd is in de Zesde richtlijn, en de lid-staten ook overigens een zekere vrijheid wordt gelaten bij de afbakening van de vrijstelling, is het verdedigbaar dat de lid-staten een zekere vrijheid hebben bij de omschrijving van deze begrippen. Gelet op de aard van de beperkte rechten gaat dan een kwalificatie als verhuur zeker niet te ver.

Met betrekking tot de opmerking van deze leden dat uit artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn – bepaalde rechten kunnen als lichamelijke zaak worden aangemerkt zodat bij voorbeeld de overdracht ervan een levering vormt – niet blijkt dat er ook eisen kunnen worden gesteld aan de hoogte van de vergoeding, merk ik het volgende op.

Deze leden doelen op het voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de wet dat, afhankelijk van de hoogte van de vergoeding, rechten als levering aanmerkt of juist niet. De opmerking van deze leden is in zoverre juist dat in genoemde richtlijn-bepaling niet expliciet is vastgelegd dat ook eisen kunnen worden gesteld aan de hoogte van de vergoeding. Artikel 5, lid 2, letter a, van de richtlijn is echter een «kan»-bepaling, hetgeen inhoudt dat bepaalde rechten niet als levering kunnen worden aangemerkt. Voor het maken van een onderscheid tussen categorieën rechten die een lid-staat wel of niet als levering wil aanmerken, is een onderscheid naar de hoogte van de vergoeding die wordt gehanteerd, naar mijn mening zeer wel

mogelijk. Hierbij merk ik voorts op dat het hanteren van een bepaalde prijs als een voorwaarde niet zozeer in strijd is met de Zesde richtlijn. Dat is wel het geval als een overeengekomen prijs voor de heffing van omzetbelasting ter zijde wordt gesteld en wordt vervangen door een andere (hogere) prijs.

De leden van de fracties van SGP, GPV en RPF stellen een vraag over de verhuur van onroerend goed voor een korte periode. Zoals ik al eerder heb aangegeven, zal met betrekking tot commerciële verhuur voor korte perioden aan wisselende huurders, zoals zich dat voordoet bij congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten, een regeling worden getroffen die erop neerkomt dat kan worden geopteerd voor belaste verhuur, ongeacht de mate waarin de huurders aftrekgerechtigd zijn. Deze regeling zal ook toegepast kunnen worden door ondernemers die naast een belaste hoofdactiviteit incidenteel of bijkomstig zaalruimten of gedeelten daarvan verhuren, mits die verhuur op commerciële basis geschiedt.

Ten aanzien van het aftrekrecht merk ik op dat de voorbelasting in beginsel aftrekbaar is naar rato van de omzet, doch dat daarnaast ook een splitsing mogelijk is naar rato van het gebruik. In het laatste geval spelen de bepalingen inzake het pro rata uiteraard geen rol. Hetzelfde geldt als de zaak niet gemengd wordt gebruikt, maar – hetgeen bij verhuur van onroerende zaken meestal het geval is – voor gescheiden gedeelten belast dan wel vrijgesteld. Voorts bepaalt artikel 13, vierde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, dat de aftrek van voorbelasting niet wordt herzien als het bedrag dat op basis van de gegevens over een bepaald boekjaar voor aftrek in aanmerking zou komen niet meer dan 10% verschilt van de op dat jaar betrekking hebbende, in aftrek gebrachte belasting. Dit brengt mee dat de voorafrek bij incidentele of bijkomstige verhuur veelal in stand zal kunnen blijven.

De leden van de fracties van SGP, GPV en RPF vragen of het bepaalde in artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer impliceert dat, in de situatie waarin een aannemer uit zakelijke overwegingen gehouden is om de laatste woning binnen een overigens winstgevend complex beneden de kostprijs te verkopen, de koper wordt geconfronteerd met omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

Naar de letter van het bepaalde in genoemd artikel 15, vierde lid, is deze conclusie juist. Ik wil in dit verband echter wijzen op hetgeen ik tot nu toe heb gezegd in de stukken omtrent de reikwijdte van deze bepaling. In het kort houdt dat in dat de toepassing van dat artikel dient te worden gezien tegen de achtergrond van de voorstellen in de omzetbelasting ter bestrijding van btw-constructies. In zijn algemeenheid kan worden gezegd dat in het kader van een redelijke toepassing van artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer nagegaan dient te worden of ter zake van de in die bepaling bedoelde levering of dienst in de zin van de omzetbelasting wordt afgerekend op een wijze die overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. Is dat laatste het geval, hetgeen in de gestelde vraag heel wel zo zou kunnen zijn, dan ben ik bereid op grond van een redelijke wetstoepassing genoemd artikel 15, vierde lid, buiten toepassing te laten.

De leden van de fracties van SGP, GPV en RPF stellen voorts een vraag over de toepassing van het voorgestelde vierde lid van artikel 15 van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer in gevallen waarin bouwpercelen worden geleverd tegen een prijs die lager is dan de aan die percelen toe te rekenen stichtingskosten als gevolg van hoge bodemsaneringskosten en/of kosten van verplaatsing van milieuhinderlijke bedrijven.

Strikte toepassing van genoemd vierde lid leidt er inderdaad toe dat in deze situatie zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting is verschuldigd. Ik heb echter het voornemen om in de uitvoeringssfeer een regeling te treffen waarin wordt aangegeven dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege kan blijven in bepaalde situaties waarin de verkoopprijs van een bouwperceel lager is dan de kostprijs van die

percelen, en waarbij evident is dat de genoemde kosten de kostprijs doen uitstijgen boven de verkoopprijs van vergelijkbare bouwpercelen waar geen sprake is van deze extra kosten. Het moet dan bovendien gaan om gevallen waarbij geen sprake is van een situatie waarin wordt beoogd de heffing van omzetbelasting geheel of gedeeltelijk te verijdelen.

Met de vragenstellers ben ik van mening dat, indien bouwpercelen worden verkregen door een woningbouwvereniging die met behulp van die percelen een met omzetbelasting belaste integratieheffing gaat verrichten, de omzetbelasting op de aankoop van die bouwpercelen bij de woningbouwvereniging voor aftrek in aanmerking komt. In die situatie zal geen overdrachtsbelasting zijn verschuldigd ter zake van de verkrijging van die met omzetbelasting belaste bouwpercelen. Ik merk hierbij echter op dat er wel sprake kan zijn van heffing van overdrachtsbelasting ter zake van natrekking. Het voorgestelde onderdeel c van artikel 3 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer strekt daartoe.

De leden van deze fracties vragen voorts hoe de heffing van overdrachtsbelasting verloopt indien een koper een onroerende zaak verkrijgt door middel van een zogenoemde A-B-C-levering. Zij denken hierbij aan het geval waarin de gemeente (A) de economische eigendom van de grond overdraagt aan een project-ontwikkelaar (B) waarna deze zijn economische eigendom in een later stadium, veelal gelijktijdig met de overdracht van de juridische eigendom door de gemeente aan de koper, overdraagt aan de uiteindelijke koper (C). Deze leden vragen in het bijzonder of de opmerking in onderdeel 11 van mijn brief van 12 september 1995 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, dat in het geval waarin in één keer de volledige eigendom wordt verkregen – dat wil zeggen dat de juridische eigendom tevens de economische eigendom omvat – de heffing beperkt blijft tot eenmaal over de waarde of de hogere tegenprestatie, eveneens betrekking heeft op de onderwerpelijke situatie, waarin C bij één akte zowel de juridische als de economische eigendom verkrijgt van twee verschillende personen.

Ik merk dienaangaande op dat mijn opmerking slechts betrekking had op de situatie dat de volle eigendom, dus de juridische eigendom met inbegrip van de economische eigendom, van een en dezelfde persoon werd verkregen. Daarvan is in casu geen sprake.

Voor de volledigheid merk ik voorts op dat de vraagstellers waar zij spreken van «de in het wetsvoorstel opgenomen uitbreiding van de samenloopbepalingen» blijkbaar het oog hebben op het voorgestelde artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. In dit verband wijs ik er echter op dat in de geschetste situatie de overdracht door B aan C alsmede de (veelal gelijktijdige) overdracht door A aan C doorgaans zullen plaatsvinden in de bouw- en handelsfase. In dat geval geldt het volgende.

De verkrijging van de economische eigendom door C is dan vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, welke vrijstelling het oog heeft op situaties van samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting.

Wat de juridische-eigendomsverkrijging betreft zal in een situatie als de onderwerpelijke strikt genomen geen sprake zijn van samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting, waardoor in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd zal zijn. Ik heb echter het voornemen om het thans geldende beleid ten aanzien van A-B-C-leveringen (opgenomen in de Toelichting Overdrachtsbelasting, § 25, dertiende lid) met betrekking tot de verkrijging van de juridische eigendom door C voort te zetten. Dit houdt in dat zolang de juridische-eigendomsverkrijging door C in de bouw- en handelsfase plaatsvindt hierop de vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing is. Het is dan niet van belang of C een particulier is of een ondernemer die de omzetbelasting geheel dan wel gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Aangezien er een vrijstelling geldt, komt artikel 9, vierde lid, niet aan de orde.

Genoemde leden wijzen erop dat met betrekking tot de economische-eigendomsoverdracht een meldingsplicht en een hoofdelijke aansprakelijkheid worden voorgesteld. Zij vragen of het niet meer voor de hand ligt om in dit verband aansluiting te zoeken bij de handelwijze inzake de meldingsplicht en de aansprakelijkheidsregeling zoals deze is opgenomen in artikel 36 respectievelijk het nieuwe artikel 42b van de Invorderingswet 1990. Zij doelen hierbij op een disculpatiemogelijkheid voor degene die de economische eigendom overdraagt in die zin dat deze, indien deze de overdracht op de voorgeschreven wijze heeft gemeld, slechts aansprakelijk is indien aannemelijk is dat hij wist of behoorde te weten dat de verschuldigde belasting niet zou worden betaald.

Bij een overdracht van de economische eigendom zonder tussenkomst van de notaris ontbreken de controlemiddelen die voorhanden zijn in geval van verplichte levering bij notariële akte en de daarbij behorende risico-aansprakelijkheid van de notaris. Om toch zo veel mogelijk zeker te stellen dat ook bij economische-eigendomsoverdracht zonder tussenkomst van een notaris de terzake verschuldigde overdrachtsbelasting kan worden ingevorderd, is aangesloten bij de risico-aansprakelijkheidsregeling zoals die thans in artikel 42 van de Invorderingswet 1990 voor de notaris geldt. In genoemde bepaling is evenmin een disculpatiemogelijkheid opgenomen. Als de vervreemder en de verkrijger goede afspraken maken over de voldoening van de verschuldigde overdrachtsbelasting terzake van de economische-eigendomsoverdracht, zal het ontbreken van een disculpatiemogelijkheid niet als een gemis worden ervaren.

Inleidend op mijn reactie op de brief van Moret, Ernst & Young, waarnaar de leden van de Commissie vragen, wil ik opmerken dat het doel van dit wetsvoorstel is, een einde te maken aan niet beoogd gebruik van de Wet op de omzetbelasting 1968 en van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Het gaat daarbij niet alleen om wat in de brief constructies worden genoemd, maar om alle situaties van ongewenst gebruik.

Een aantal van de in deze brief gestelde vragen heb ik eerder in deze memorie beantwoord, terwijl voorts veel van de situaties als zijn beschreven in de brief niet nieuw zijn. In de gedrukte parlementaire stukken van de behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer der Staten-Generaal zijn zij ook aan de orde geweest, zodat ik meen daarop thans niet opnieuw te hoeven ingaan. Wel kan ik medelen dat ik een, wat wordt genoemd *coulance*-regeling van 50% niet overweeg, en voorts dat ik al wel heb aangegeven dat optieregelingen mogelijk zijn per afzonderlijk huurcontract. Criteria als «kantoorgebouwen met één ingang en al dan niet verplaatsbare wanden» zijn naar ik meen niet aan de orde gekomen. Het gaat om de individuele contracten.

Voorts wil ik over de opmerking inzake de in de brief beschreven situatie met zakelijke rechten opmerken dat het in de rede ligt het nieuw voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zo uit te leggen dat bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer van beperkte rechten op onroerende zaken, rekening wordt gehouden met de staat waarin de bewuste onroerende zaak zich bevindt op het tijdstip waarop het recht wordt gevestigd.

Voorts wordt ten aanzien van het vestigen van erfdiensbaarheden in de brief gesteld dat dit veelal gebeurt tegen een symbolische vergoeding, waardoor thans sprake is van een met btw belaste levering en van een voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde verkrijging. Prestaties tegen een symbolische vergoeding kunnen natuurlijk altijd voor een probleem zorgen. Indien echter blijkt dat hierdoor problemen in de praktijk ontstaan in situaties als door dit wetsvoorstel worden bestreken, zal ik deze vanuit de optiek van een onbedoelde hardheid laten bezien.

2. Terugwerkende kracht

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, de PvdA en D66 stellen een aantal vragen, en geven beschouwingen, over de terugwerkende kracht van wetsvoorstellen van fiscale aard.

In dit verband hecht ik eraan te verklaren dat ook in mijn visie het uitgangspunt is dat fiscale wettelijke maatregelen in beginsel geen terugwerkende kracht horen te hebben. Daar wil ik helder in zijn.

Wel ben ik van mening dat daarvan in bijzondere omstandigheden sprake kan zijn, ook als het daarbij gaat om aanscherpingen die bij nota van wijziging zijn voorgesteld. Zonder vooruit te willen en kunnen lopen op de inhoud van de notitie die ik in de Tweede Kamer over dit onderwerp heb toegezegd (Handelingen II 1995/96, blz. 6066), meen ik dat in de omstandigheden waarop het onderhavige wetsvoorstel betrekking heeft, terugwerkende kracht gerechtvaardigd is. Daarbij speelt met name een rol dat zeer aanzienlijke aankondigingseffecten verwacht moesten worden als aan het wetsvoorstel geen terugwerkende kracht zou zijn verleend. Dit komt mede doordat door een aantal omstandigheden – ik noem mijn in de Eerste Kamer der Staten-Generaal op 21 december 1994 gedane uitspraken dat het ongewenste gebruik van de optieregelingen zal worden tegengegaan en dat de Belastingdienst wordt uitgenodigd deze transacties te bestrijden, alsmede mijn uitspraak in de brief van 21 maart 1995 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal dat reparatiewetgeving in voorbereiding is – tot een snelle toeneming van het aantal ongewenste transacties heeft geleid. Dat was mede het geval door – ik moet dat toch nog eens beklemtonen – de manier waarop de belastingbesparende constructies onder de aandacht van geïnteresseerde partijen werden gebracht. In dit verband verwijs ik naar het bijzonder nummer van het Weekblad voor fiscaal recht ter gelegenheid van het afscheid van prof. mr. J. Reugenbrink, waar op bladzijde 1577 wordt opgemerkt: «... de ongebreidelde constructie-zucht is terecht met wettelijke maatregelen afgekap».

Dit geheel van omstandigheden in overweging nemende, ben ik nog steeds van mening dat terugwerkende kracht voor dit wetsvoorstel gerechtvaardigd is. In dit verband noemen de leden van de PvdA-fractie de daarbij gevolgde procedure overigens begrijpelijk. Die gerechtvaardigheid geldt niet alleen voor de maatregelen in de omzetbelastingwetgeving, maar ook voor die in de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Immers, het in de heffing van overdrachtsbelasting betrekken van de overdracht van economische eigendom beoogt onder meer te voorkomen dat de reparatie van ongewenste verhuursituaties in de omzetbelasting veel geringere effecten zou hebben dan gewenst is. Bovendien heeft het in de heffing van overdrachtsbelasting betrekken van die overdrachten een zo groot zelfstandig belang dat, in verband met de te verwachten aanzienlijke aankondigingseffecten, terugwerkende kracht gerechtvaardigd is.

De leden van de fractie van de VVD vragen, in verband met de aankondigingseffecten, of het voorstelbaar is dat er een stuwmeer van projecten en af te ronden transacties was. Deze vraag beantwoord ik bevestigend. Het is zeer wel denkbaar dat – indien zou zijn afgezien van enige vorm van terugwerkende kracht – nog een groot aantal transacties die dit wetsvoorstel tegengaat, in de tijd naar voren zou zijn gehaald. Ook dit aspect heeft mij ertoe gebracht, terugwerkende kracht voor te stellen tot op het tijdstip van de uitgifte van het persbericht waarin mijn voornemen tot wetgeving terzake – met instemming van de ministerraad – kenbaar is gemaakt. Dat dit tot onrust op de markt heeft geleid bij partijen die bij de onderhavige transacties betrokken zijn – de leden van de PvdA-fractie refereren hieraan – onderken ik. Ik hecht er echter aan te verklaren dat mij inmiddels signalen hebben bereikt die aangeven dat de

onrust weer is verdwenen en dat de markt zich al zet naar de omstandigheden zoals die zijn na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel.

Bij de leden van de CDA-fractie bestaat de indruk dat eerst een persbericht is uitgegeven en dat pas daarna het wetsvoorstel is gemaakt. Deze suggestie, die bij voorbeeld zou inhouden dat pas na uitgifte van het persbericht het desbetreffende wetsvoorstel aan de ministerraad zou zijn voorgelegd, wijs ik met klem van de hand.

Zoals deze leden voorts terecht constateren is tijdens de behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer een aantal wezenlijke wijzigingen aangebracht, waardoor de terugwerkende kracht is verzacht. Ik doel dan met name op het respecteren van lopende huurcontracten gedurende het gehele nog resterende gedeelte van de herzieningsperiode voor de omzetbelasting, en voor de overdrachtsbelasting het respecteren van reeds bestaande leveringsverplichtingen.

Anders dan deze leden meen ik niet dat bij voorbeeld het aanbrengen van wijzigingen in het wetsvoorstel die in het voordeel van belastingplichtige zijn – bij voorbeeld ten aanzien van terugwerkende kracht – ertoe leidt dat sprake zou zijn van een onvoldoende doordacht wetsvoorstel of van een onzorgvuldig wetgevingsproces.

De constatering van deze leden dat een deel van de verzachtingen in een ander wetsvoorstel (wetsvoorstel 24 428 inzake de terugsluis van de opbrengst van onderhavig wetsvoorstel) is opgenomen, moet in zoverre op een misverstand berusten dat die maatregel (een verruiming van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de omzetting van een door een natuurlijke persoon gedreven onderneming in een BV of NV en bij fusie of interne reorganisatie) niet alleen een verzachting van de gevolgen van het onderhavige wetsvoorstel is, maar ook een volkomen zelfstandige betekenis heeft.

Aan het verzoek van deze leden om in de uitvoeringsfase af te zien van de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel, meen ik – onder verwijzing naar mijn eerdere beschouwingen over deze kwestie – niet tegemoet te moeten komen.

Resumerend herhaal ik mijn standpunt dat terugwerkende kracht ten aanzien van dit wetsvoorstel gerechtvaardigd is, en geef ik nog eens aan dat ik over dit aspect de Tweede Kamer der Staten-Generaal een notitie heb toegezegd.

Inhakend op opmerkingen in dit kader van de leden van de fracties van PvdA en D66 merk ik op dat ik vanzelfsprekend reeds van plan was die notitie ook te zenden aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal. Juist ook in verband met de gememoreerde duidelijke verantwoordelijkheid van de Senaat om op de zuiverheid van regelgeving toe te zien, ben ik natuurlijk volledig bereid eveneens met de Eerste Kamer over deze problematiek van gedachten te wisselen. Ik wijs hier overigens ook nog op eerdere discussies met deze Kamer inzake terugwerkende kracht (Handelingen I, 19 december 1989, blz. 6–126, alsmede kamerstukken I 1989/90, 21 152, nr. 53b).

Ook voor de leden van de D66-fractie is de problematiek van de terugwerkende kracht een belangrijk punt. Zij merken op dat bij dit wetsvoorstel zelfs sprake is van terugwerkende kracht nog voordat de wet is ingediend en dat men zich in de Tweede Kamer over de noodzaak daarvan heeft laten overtuigen door mededelingen in een vertrouwelijk overleg met de vaste kamercommissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Naar aanleiding van de vraag van deze leden of ik bereid ben ook de vaste commissie voor Financiën uit de Eerste Kamer in te lichten, opdat ook zij een afweging van deze, zoals zij het noemen uitzonderlijke, handelswijze kunnen maken, merk ik op dat het bedoelde overleg er met name op gericht is geweest om een voortvarende behandeling van het wetsvoorstel te bewerkstelligen. De argumenten voor de noodzaak van terugwerkende kracht tot de datum van het persbericht, die vanzelfsprekend in dat overleg door mij naar

voren zijn gebracht, zijn ook in de schriftelijk stukken en in de verdere mondelinge behandeling in de Tweede Kamer terug te vinden. Het is dus niet zo dat aan de vaste commissie uit de Eerste Kamer bepaalde argumenten niet kenbaar zijn. Overigens ben ik uiteraard altijd tot een overleg bereid.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend