

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

NADERE MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 4 december 1995

1. Algemeen

De leden van de VVD-fractie hebben nog steeds enige zorg over de uitleg van het voorgestelde artikel 12a van de Wet op de omzetbelasting 1968; hun vragen beantwoord ik als volgt.

Het voorgestelde artikel 12a ziet op de volgende situatie. Bij de verkoop van een onroerende zaak is geopteerd voor belastingheffing waarbij de koper heeft aangegeven dat hij voor 90% of meer aan die zaak toe te rekenen belaste prestaties zal verrichten. Dit betekent dat de verkoper de aan die onroerende zaak toe te rekenen voorbelasting ter zake van de aanschaf of de bouw in aftrek heeft gebracht. Indien blijkt dat de koper niet aan het 90%-criterium voldoet, moet de verkoper de reeds in aftrek gebrachte voorbelasting herzien. Genoemd artikel 12a bepaalt nu dat die voorbelasting wordt nageheven van de koper. Het gaat daarbij om dat gedeelte van de voorbelasting waarvoor de herzieningsperiode nog niet is verstreken. Als de verkoper de onroerende zaak een aantal jaren heeft gebruikt voor belaste prestaties vóór de geschetste situatie zich voordoet, wordt de aan die jaren toe te rekenen voorbelasting niet nageheven. Voorbelasting ter zake van adviesdiensten die aan de verkoper in rekening is gebracht in verband met de verkoop, kunnen in voorkomend geval eveneens bij de koper worden nageheven.

2. Terugnwerkende kracht

Van de verklaring van de leden van de CDA-fractie dat zij principiëel bezwaar blijven maken tegen de terugwerkende kracht met betrekking tot – naar ik aanneem het in de heffing van overdrachtsbelasting betrekken van – economische eigendom heb ik kennis genomen.

De leden van de PvdA-fractie kunnen, gezien het oogmerk van het wetsvoorstel, in dit geval begrip opbrengen voor een datum van inwerkingtreding vanaf het moment van afkondiging van het persbericht, waarbij zij een zeer zorgvuldig overgangsrecht een vereiste noemen. Deze leden accepteren daarbij het vereiste dat de onroerende zaak voor 1 april 1996 in gebruik moet zijn genomen, waarbij zij er terecht van uitgaan dat «ingebruikname» niet betekent, om de woorden van deze leden te citeren,

het «snel moeten vullen van een verzorgingshuis met hoogbejaarden». Literatuur en jurisprudentie hebben zich, juist voor de btw en onroerende zaken, meer dan eens uitgelaten over het begrip ingebruikneming. Ook voor het onderhavige wetsvoorstel moet daarvan naar mijn mening gebruik worden gemaakt.

Deze leden hebben nog wel problemen met het vereiste dat de schriftelijke huurovereenkomst voor 31 maart 1995, 18.00 uur moet zijn gesloten. In dit verband vragen deze leden waarom in dit geval de burgers als belastingplichtigen bewijsmiddelen worden onthouden die hun in het civiele recht wel zijn toegestaan. Ter adstructie van hun standpunt dat in enkele situaties – wat zij noemen pijplijngesloten – burgers en instellingen in een situatie zouden zijn gebracht waarbij de schijn van willekeur wordt opgeroepen, beschrijven zij enkele casusposities. Daarover merk ik het volgende op.

In de memorie van antwoord aan deze Kamer ben ik ingegaan op de vraag van deze leden inzake het vereiste dat voor toepassing van de overgangsregeling – neergelegd in artikel V, negende lid, van het wetsvoorstel – vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, een schriftelijke overeenkomst van huur en verhuur moet zijn gesloten. Daarbij heb ik tevens een reactie gegeven op de door de leden van de fractie van D66 genoemde brief van Deloitte en Touche van 30 oktober jl. In het nader voorlopig verslag geven de leden van de PvdA-fractie aan dat zij een reactie hebben gemist op hun vraag inzake het vereiste van een schriftelijke huurovereenkomst. Deze leden vragen of het niet mogelijk is, de situatie waarin een schriftelijke overeenkomst van huur en verhuur is gesloten gelijk te stellen met de situatie waarin uit feiten, omstandigheden en stukken een te destilleren overeenstemming tussen partijen blijkt waarbij de intentie van partijen om te komen tot een huurovereenkomst en de criteria waaraan die overeenkomst zal gaan voldoen, voldoende vaststaan.

Zoals ik in de memorie van antwoord reeds heb aangegeven, is bij de overgangsbepalingen gekozen voor een regeling voor de gevallen waarin vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, een overeenkomst van huur en verhuur is gesloten en partijen uiterlijk op dat tijdstip dus over en weer rechtens afdwingbare verplichtingen zijn aangegaan. Om bewijstechnische redenen is in de overgangsregeling de voorwaarde opgenomen dat er sprake moet zijn van een vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, gesloten schriftelijke huurovereenkomst. Voor deze benadering is gekozen om een objectief en voor iedereen duidelijk criterium te geven. Een ander criterium zal, ik heb zulks reeds in de memorie van antwoord opgemerkt, ongetwijfeld een bron van geschillen opleveren tussen betrokkenen en de Belastingdienst, met als gevolg fiscale procedures over waarderingen van feiten. Daar komt bij, en ik kan zulks niet genoeg benadrukken, dat het mij onjuist voorkomt om op een op 31 maart 1995 om 18.00 uur nog niet bestaande verhuursituatie alsnog de overgangsregeling toe te passen. Dat geldt evenzeer voor een nog onvolledige btw-verhuursituatie – bij voorbeeld omdat nog geen huurovereenkomst is gesloten of omdat de verhuurder op dat moment nog niet bestond. Het verruimen van de reikwijdte van de overgangsregeling tot gevallen waarin betekenis wordt toegekend aan de intentie van partijen (verhuurder en huurder), hetgeen de aan het woord zijnde leden bepleiten, acht ik dan ook nog steeds geen begaanbare weg. Hierbij heb ik ook nog het volgende overwogen.

In situaties waarin onafhankelijke partijen met elkaar een btw-verhuurconstructie hebben opgezet, werd tussen de verhuurder en de huurder veelal in een vroegtijdig stadium een schriftelijke overeenkomst gesloten. In zo'n situatie wenste de verhuurder zekerheid vooraf, voordat hij nadere verplichtingen aanging. In de gevallen daarentegen waarop de vraag van leden van de PvdA-fractie in het bijzonder betrekking heeft, gaat het vaak om situaties waarin in feite sprake is van één partij – de gebruiker van de onroerende zaak – die een rechtspersoon (de verhuurder) opricht teneinde een verhuursituatie te doen ontstaan. De invloed van de oprichter op de

verhuurder is dan veelal bijzonder groot. Om in een dergelijke situatie te spreken van de intentie van partijen om te komen tot wilsovereenstemming inzake een overeenkomst van huur en verhuur, komt mij gewrongen voor.

Wat betreft de verwijzing naar de contacten met de Belastingdienst merk ik op dat deze waren gericht op de vraag of de door betrokkenen voorgestane verhuurconstructie zodanig was dat daaraan, onder de vigerende wetgeving, de door hen gewenste fiscale gevolgen zouden worden verbonden. Met de totstandkoming van een eventuele overeenkomst van huur en verhuur heeft de Belastingdienst als zodanig geen bemoeienis; dit is een aangelegenheid die de betrokkenen betreft.

In dit kader wil ik tenslotte opmerken dat ik bereid ben tegemoet te komen aan de problemen die de leden van de PvdA-fractie hebben met het feit dat de overgangsregeling uitsluitend van toepassing kan zijn indien sprake is van een schriftelijke huurovereenkomst. Ik acht het acceptabel dat als bewijsmateriaal voor het bestaan van een huurovereenkomst ook andere schriftelijke stukken in aanmerking kunnen komen waarmee bewezen kan worden dat de huurovereenkomst bestond op 31 maart 1995, 18.00 uur. Aan de overige voorwaarden voor toepassing van de overgangsregeling zal dan wel moeten zijn voldaan.

3. Ingekomen brieven

De leden van de CDA-fractie vragen mij in te gaan op twee brieven van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), een brief van de Vereniging VNO/NCW en op een afschrift van een concept-artikel van een medewerker van een belastingadviesbureau.

Ter zake van de brief van de NOB van 7 september 1995 verwijs ik naar mijn brief van 12 september 1995 aan de Tweede Kamer (stuk nr. 10).

De NOB stelt in haar brief aan mij van 22 november 1995 bepaalde gevolgen aan de orde van de terugwerkende kracht die wordt voorgesteld in het wetsvoorstel terugsluis opbrengst reparatiewetsvoorstel-btw voor de herziening van de fusie- en reorganisatiefaciliteit in de overdrachtsbelasting (Kamerstukken II 1995/96, 24 428). Hoewel dit onderwerp buiten het bestek van het voorliggende wetsvoorstel ligt, wil ik daar desalniettemin op deze plaats op ingaan. De huidige regeling bij fusies en reorganisaties is op een aantal punten onnodig belemmerend. Ik heb het oog op het omzetten van een maatschapsaandeel in een BV, hetgeen voor de inkomstenbelasting zonder belastingheffing mogelijk is maar voor de overdrachtsbelasting niet. Deze incongruentie wordt door het wetsvoorstel terugsluis-btw weggenomen. Tevens wordt een aanzienlijke verruiming voorgesteld voor transacties binnen een concern. Omdat in de praktijk – met name binnen concerns – vaak werd gekozen voor een economische-eigendomsoverdracht, zou bij inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel in de periode vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur tot 1 januari 1996 een tijdelijke verzwaring optreden. Daarom heb ik voor dit onderdeel van het wetsvoorstel terugsluis-btw gekozen voor een terugwerkende kracht tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur. De voorwaarden waaronder de vrijstelling gaat gelden, worden neergelegd in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, en wel door middel van een wijzigingsbesluit waarvan het ontwerp thans bij de Raad van State ligt ter advisering. Deze voorwaarden zijn gericht op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik, waaronder ik in dezen versta het inkleden van een verkoop als inbreng. Zoals ik in de eerdere stukken aangaf (onder andere Kamerstukken II 1995/96, 24 428, nr. 3, blz. 12) zullen deze voorwaarden veelal gelijk zijn aan de standaardvoorwaarden bij de geruisloze omzetting in de inkomstenbelasting. Een maximum aan de toegestane creditering en een vervreemdingsverbod van de verkregen aandelen liggen dan voor de hand, zoals mij ook is gebleken uit de vele reacties uit de praktijk. Onder de huidige wetgeving doen zich transacties

voor die op grond van jurisprudentie zijn vrijgesteld, hoewel zij niet aan deze voorwaarden voldoen. Ik heb het voornemen goed te keuren dat op transacties die plaatsvinden tot aan inwerkingtreding van het wetsvoorstel terugsluis-btw (1 januari 1996) en van het genoemde wijzigingsbesluit, het oude regime van toepassing blijft. Voor zover transacties plaatsvinden die nu niet, maar onder de nieuwe wetgeving wel vrijgesteld zijn, is dan het nieuwe regime – inclusief voorwaarden – van toepassing.

In het concept-artikel, aangeboden bij brief van 31 oktober 1995, wordt ten onrechte gesteld dat de overgangsregeling in strijd met de Zesde btw-richtlijn een minimum maatstaf van heffing zou introduceren. Zoals ik reeds eerder heb aangegeven is hier sprake van de voorwaarde dat de huurprijs een bepaald niveau moet hebben om van een faciliteit (de overgangsregeling) gebruik te kunnen maken. Dat is wezenlijk anders dan de introductie van een minimum maatstaf van heffing.

Voorts wordt gesteld dat de overgangsregeling van artikel V, negende lid – het eerbiedigen van bestaande huurovereenkomsten mits sprake is van een reële huurprijs – met name een gunst is voor de constructiegevallen, maar de reële gevallen onder de gewone regeling doet vallen. In niet-constructiegevallen zou, zo wordt beweerd, niet aan de voorwaarde kunnen worden voldaan dat de huurprijs een minimumpercentage van de stichtingskosten van de onroerende zaak moet bedragen.

Deze redenering kan ik niet volgen. Juist in een situatie waarin onafhankelijke partijen een huurovereenkomst sluiten met een huurprijs die op economisch verantwoorde wijze is vastgesteld, zal toch aan de voorwaarde van dit minimumpercentage worden voldaan. De kostprijs van de onroerende zaak zal immers uit de huurtermijnen moeten worden terugverdiend. De stelling dat in de niet-constructiegevallen partijen om die reden de facto niet aan de belangrijkste voorwaarde zullen kunnen voldoen, is naar mijn mening dan ook niet juist.

In het concept-artikel wordt voorts naar aanleiding van amendement nr. 18 (artikel 12a van de Wet op de omzetbelasting 1968) opgemerkt, dat het twijfelachtig is of de daarin gehanteerde terminologie – naar ik aanneem wordt bedoeld op het gebruik van het woord «naheffen» – voldoende waarborgen zal scheppen voor de Belastingdienst. Ik zie niet in waarom sprake zou zijn van onvoldoende waarborgen. Verwezen zij naar bladzijde 1/2 van de memorie van antwoord aan deze Kamer, waarin ik onder meer gewezen heb op het bepaalde in artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waar de systematiek van artikel 12a bij aansluit. De waarborgen worden naar mijn mening niet minder nu – hetgeen in het artikel overigens terecht wordt opgemerkt – de koper niet verplicht is om na een eenmaal ingediend optieverzoek, de Belastingdienst te informeren over het al dan niet juist zijn van het percentage aftrekgerechtigd gebruik.

De inwerkingtreding van nieuwe of gewijzigde bepalingen van de wet heeft in veel gevallen ook gevolgen voor de daarop gebaseerde uitvoeringsbepalingen.

Het nieuwe artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft via artikel 8, vijfde lid, onderdeel b, van die wet binding met artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Zoals in het concept-artikel wordt geconstateerd, spoot de tekst van het nieuwe tweede lid van artikel 3 van de wet niet met de huidige tekst van artikel 5, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit. Dit besluit zal dan ook overeenkomstig het wetsvoorstel worden aangepast.

Voorts worden enkele onderwerpen aan de orde gesteld met betrekking tot de overdrachtsbelasting. In de eerste plaats gaat hij in op artikel 3, onderdeel c, en artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van

rechtsverkeer, waarin wordt voorgesteld overdrachtsbelasting te heffen indien er vanuit btw-oogpunt een te lage grondslag is gehanteerd. Er wordt op gewezen dat pas bij de tweede nota van wijziging is bepaald dat de grondslag dan ten minste op de kostprijs bij vervaardiging door een onafhankelijke derde moet worden gesteld. In bepaalde situaties is de vergoeding vastgesteld boven de waarde in het economische verkeer, maar onder de vergelijkbare kostprijs. Belanghebbenden zullen nu geconfronteerd worden met een naheffing van overdrachtsbelasting die zij op dat moment niet konden voorzien, zo wordt gesteld, waarbij wordt gemeend dat in dat licht de overgangsregeling moet worden gewijzigd.

Naar aanleiding hiervan wil ik nog eens onder de aandacht brengen dat het wetsvoorstel gericht is op de bestrijding van ongewenst gebruik van de fiscale wetgeving met betrekking tot onroerende zaken. De hier aangedragen situatie is een duidelijk voorbeeld van het te bestrijden gebruik. Van begin af aan is het duidelijk geweest dat in het geval waarin sprake was van een te lage grondslag voor de btw, het de bedoeling was overdrachtsbelasting te heffen. In de bedoelde nota van wijziging is daaraan uitwerking gegeven door expliciet vast te leggen dat naheffing plaatsvindt over ten minste de kostprijs. Dit is geheel in overeenstemming met doel en strekking van het wetsvoorstel.

Met betrekking tot de in het concept-artikel gesignaleerde gevolgen van de hier bedoelde bepalingen verwijs ik naar mijn reactie in de memorie van antwoord, pagina 11, op vragen van de leden van de fracties van SGP, GPV en RPF. Hieruit blijkt dat ik een redelijke toepassing van deze artikelen voorsta, waarbij in het bijzonder aandacht zal worden besteed aan de vraag of ter zake van de bedoelde levering of dienst in de zin van de omzetbelasting wordt afgerekend op een wijze die overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. Met betrekking tot de gegeven voorbeelden zal die benaderingswijze niet anders zijn.

Voorts wordt in het concept-artikel gevraagd naar de toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij huurkoop van een vervaardigde onroerende zaak. Het gaat daarbij om de situatie waarin ter zake van de afgifte van de zaak omzetbelasting is verschuldigd ingevolge artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en die zaak ten tijde van de afgifte nog niet in gebruik is genomen. Aan het einde van de huurkoop zal aan de huurkoper de juridische eigendom worden overgedragen.

Onder de voorgestelde wetgeving zal ter zake van het in huurkoop afgeven van de vervaardigde onroerende zaak sprake zijn van een economische-eigendomsoverdracht ter zake waarvan overdrachtsbelasting is verschuldigd. Nu ter zake van die afgifte ook omzetbelasting is verschuldigd en de onroerende zaak op dat moment nog niet in gebruik is genomen, is de vrijstelling van overdrachtsbelasting als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing. Ter verduidelijking en in aanvulling op hetgeen ik ter zake in de memorie van antwoord heb gezegd (zie blz. 4) wil ik hier het volgende opmerken. In het algemeen is voor het geval waarin de verkrijging van de economische eigendom wordt gevolgd door de juridische eigendom door dezelfde persoon in een regeling voorzien in artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, waardoor onder bepaalde omstandigheden kan worden volstaan met een heffing van overdrachtsbelasting over de «meerwaarde». Ik ben voornemens om in de uitvoerings sfeer een regeling te treffen waarin wordt aangegeven dat voor de toepassing van artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer de vrijstelling van overdrachtsbelasting als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, voor deze

gevallen kan worden aangemerkt als ware er een heffing van overdrachtsbelasting naar het gewone tarief.

In deze benadering worden in de vorenbedoelde situaties voor de toepassing van artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer niet-aftrekgerechtigde afnemers op dezelfde wijze behandeld als aftrekgerechtigden. Voor een overgangsbepaling is alsdan geen reden.

De rechtsfiguren van huurkoop en financial leasing van onroerende zaken in de bouwfase zullen door het wetsvoorstel derhalve niet onevenredig zwaar worden getroffen.

Artikel V, negende lid, van het wetsvoorstel, waar de brief van VNO/NCW van 28 november 1995 betrekking op heeft, bevat een overgangsregeling voor huurcontracten die op 31 maart 1995, 18.00 uur, reeds bestaan. Mits voldaan wordt aan de in dit artikel vermelde voorwaarden – onder andere de betaling van een reële huurprijs – kunnen partijen hun huurrelatie blijven belasten op basis van de huidige huuroptieregeling en wel tot het einde van de voor de verhuurde onroerende zaak geldende herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting.

De VNO/NCW meent dat de overgangsregeling van artikel V, negende lid, van het wetsvoorstel, ook van toepassing dient te zijn op de 7(2)b-verhuurder die wordt gevoegd in de fiscale eenheid van zijn huurder. In beginsel kan ik deze zienswijze delen. Voor de uitvoeringspraktijk zal ik de concrete toepassing van deze gedachte nader uitwerken.

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