

Vergaderjaar 1994–1995

**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**

**Nr. 5**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 23 augustus 1995

**Inhoudsopgave**

**Blz**

1.	Inleidende opmerkingen	2
2.	Grote lijnen van het wetsvoorstel	6
3.	Optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken	9
4.	Beperkte rechten op onroerende zaken	16
5.	Optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken	17
6.	Overdrachtsbelasting	18
7.	Overdracht economische eigendom	21
8.	Fiscale eenheid in de omzetbelasting	27
9.	Inwerkingtreding	28
10.	De opbrengst van dit wetsvoorstel en budgettaire aspecten	32

## 1. Inleidende opmerkingen

Alvorens in te gaan op de vragen die de leden van de diverse fracties mij stellen, hecht ik eraan duidelijk te maken dat ik de voortvarendheid waarmee zij dit verslag hebben uitgebracht, zeer op prijs stel. Het verheugt mij dat de leden van de meeste fracties daarbij een positieve houding aannemen ten opzichte van de voorgestelde maatregelen.

Voorts merk ik op dat ik, kort na deze nota naar aanleiding van het verslag, een nota van wijziging zal indienen. In deze nota van wijziging gaat het met name om de aanpassingen van het wetsvoorstel die ik in mijn brief van 27 juni 1995 reeds heb aangekondigd, en die door de leden van verschillende fracties positief zijn ontvangen. Die nota ziet op:

- de overgangsregeling voor lopende huurcontracten: ik stel voor, deze te stellen op vier jaren, onder voorwaarde dat een reële huurprijs wordt betaald. Dit betekent dat nog tot uiterlijk 1 januari 2000 van de overgangsregeling gebruik kan worden gemaakt mits tot die datum (alsnog) een reële prijs is overeengekomen; is echter het nog resterende aantal jaren van de herzieningsperiode minder, dan geldt dat aantal jaren;
- de vestiging van langlopende erfpachtrechten: voor de vestiging en dergelijke, van beperkte rechten zal – evenals thans – de leveringsanalogie gelden, mits sprake is van een reële maatstaf van heffing (derhalve mits de totale vergoeding voor die rechten overeenkomt met de stichtingskosten van de onroerende zaak);
- de herziening van lopende huurcontracten in verband met de omslag van belaste huur naar vrijgestelde huur: in het wetsvoorstel zal de toepassing van artikel 258 van Boek 6 van het BW expliciet mogelijk worden gemaakt (dit artikel geeft partijen de bevoegdheid zich tot de rechter te wenden om deze te verzoeken de gevolgen van een overeenkomst te wijzigen of deze overeenkomst geheel of gedeeltelijk te ontbinden op grond van onvoorziene omstandigheden);
- de handhaving van de vrijstelling overdrachtsbelasting bij toedeling krachtens verdeling voor samenwoners die onroerend goed gezamenlijk en voor gelijke delen hebben verkregen;
- een (technische) wijziging van de definitie van economische eigendom.

Met de leden van de PvdA-fractie ben ik van mening dat misbruik en oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving met kracht moet worden bestreden, aangezien het ongewenst is dat in Nederland ruimte wordt geboden aan het op een dergelijke manier omgaan met geld van belastingbetalers.

Tevens doet het mij genoegen dat de leden van de VVD-fractie opmerken bij de behandeling van dit wetsvoorstel nadrukkelijk gebruik te hebben gemaakt van mijn brief van 27 juni 1995 en van mening zijn dat een dergelijke handelwijze leidt tot een doelmatige gedachtenwisseling. Bij deze opvatting kan ik mij aansluiten.

De leden van de PvdA-fractie stellen mij de interessante vraag, de mogelijkheid te bezien van de invoering van een algemene anti-misbruikbepaling, waarmee snel en adequaat kan worden gereageerd op nieuwe vormen van misbruik en oneigenlijk gebruik. Ik geef toe dat dit mij op het eerste gezicht een sympathieke gedachte lijkt, maar ik voeg daar dan meteen aan toe dat zo'n bepaling dan zeker niet alleen voor de omzetbelasting zou moeten gelden. Vooral niet omdat de zogenoemde zesde btw-richtlijn vèrgaande bepalingen bevat over hoe de nationale omzetbelastingwetgeving van de lid-staten er uit moet zien, en dus de nationale beleidsvrijheid beperkt. Ik stel voor, op deze gedachte in een breder kader terug te komen. Wel heb ik inmiddels besloten tot het instellen van een werkgroep bestrijding btw-constructies. Deze werkgroep zal een werkwijze kennen vergelijkbaar met die van de reeds voor de directe belastingen bestaande Coördinatiegroep taxhavens (CGT) en de Coördinatiegroep constructiebestrijding (CCB). De werkgroep zal onder

andere tot taak krijgen het verzamelen van informatie die onder meer bij de eenheden van de Belastingdienst bekend is inzake (mogelijke) btw-constructies, het meewerken aan de ontwikkeling van beleid ter bestrijding van de constructies en het coördineren en ondersteunen van de uitvoering van dat beleid.

De leden van de CDA-fractie nemen met gemengde gevoelens kennis van het onderhavige wetsvoorstel. Het repareren van constructies die belastingplichtigen aangaan louter om belastingheffing te ontgaan, vinden zij ook een goede zaak. Bij reparatiewetgeving achten zij een goede maatvoering echter van essentieel belang, in die zin dat opgewekt vertrouwen niet wordt geschaad en door reparatiemaatregelen de goeden niet lijden onder de kwaden. De leden van deze fractie hebben grote vraagtekens bij de maatvoering in het onderhavige wetsvoorstel, zowel met betrekking tot de terugwerkende kracht van een groot deel van de voorgestelde maatregelen, als met betrekking tot de mogelijke overkill die in enkele reparatievoorstellen zou zitten. Zij merken op dat de effecten van de voorgenomen maatregelen groot zijn, dat er veel kritiek is op de voorgestelde maatregelen en dat deze reparatiewetgeving aanzienlijk verder gaat dan het bestrijden van constructies. Voor de bestrijding van btw-constructies die gericht zijn op het op oneigenlijke wijze besparen van btw en voor het aanpakken van witwasoperaties bestaat begrip bij de leden van de CDA-fractie – zo constateer ik – maar de regelgeving treft ook bonafide onroerend-goed-beleggers, zo stellen zij.

De leden van de CDA-fractie verzoeken mij om in deze nota in te gaan op de reacties die op het wetsvoorstel bij de Kamer en/of bij het ministerie zijn binnengekomen, voor zover deze niet reeds zijn verwerkt in het verslag. Zij doen eenzelfde verzoek met betrekking tot reacties in de vakpers en andere media. Gaarne zal ik aan dit verzoek voldoen door op de desbetreffende plaatsen in deze nota aandacht daaraan te besteden. Wel zijn veel brieven reeds beantwoord bij mijn brief van 27 juni 1995. Het gaat thans met name om stukken van na die datum. Ingegaan wordt op de brief van de Raad van de Centrale Ondernemingsorganisaties RCO van 30 juni 1995 (hierna: RCO) – waar overigens de leden van de VVD-fractie expliciet een reactie op vragen –, de brief van de Vereniging Eigen Huis van 28 juni 1995, en daarnaast op de brief van de NCIV, Koepel voor woningbouwcorporaties, van 7 juni 1995.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de reden van mijn verzoek om met de Raad van State te overleggen over het wetsvoorstel. Ook vragen zij tot welke wijzigingen in het voorstel dit gesprek heeft geleid.

Artikel 22 van de Wet op de Raad van State bepaalt dat «de Raad beraadslaagt met Onze Minister, wie de zaak aangaat, indien de Raad of de Minister zulks mocht verlangen». Ik heb van deze mogelijkheid gebruik gemaakt omdat ik daarmee meende te kunnen bijdragen aan een snellere totstandkoming van het advies en, uiteindelijk, van de voorgestelde wetswijzigingen. Een dergelijke beraadslaging biedt de mogelijkheid om de maatregelen nader toe te lichten. Van de andere kant kan een dergelijk beraad er ook toe leiden dat voorstellen worden aangepast, waarna de Raad vervolgens over dit aangepaste voorstel adviseert. Een en ander resulteert naar mijn mening dan ook in een efficiënte werkwijze en in een zorgvuldige totstandkoming van maatregelen. Een dergelijke beraadslaging tussen de Raad van State en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van wetsvoorstellen op fiscaal gebied heeft, de leden van de VVD-fractie vragen daarnaast, voor zover mij bekend niet eerder plaatsgevonden. De wijzigingen die het resultaat zijn van het op 3 mei jl. gevoerde beraad zien, naast het opnemen van een aantal verduidelijkende passages in de memorie van toelichting, met name op een inperking van de terugwerkende kracht van artikel V van het wetsvoorstel:

– expliciet is aangegeven dat de meldingsplicht van artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer niet eerder ingaat dan op het

tijdstip van inwerkingtreding, waarmee tevens vastligt dat artikel 55 Wet op belastingen van rechtsverkeer geen terugwerkende kracht heeft;

- vastgelegd is dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris (artikel 42, eerste lid, van de Invorderingswet 1990) met betrekking tot de economische-eigendomsoverdracht niet eerder van toepassing is dan met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet;
- opgenomen is een beperkte eerbiediging voor «kale» economische-eigendomsoverdrachten;
- en ten slotte is een beperkte overgangsregeling voor de omzetbelasting opgenomen voor contracten die vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, contractueel reeds geheel waren afgerond, en waarvan de ingebruikneming van de onroerende zaak plaatsvindt vóór de inwerkingtreding van de wet (doch uiterlijk 1 januari 1996), in welke gevallen de voorziene herziening van de investering-btw gefaseerd mag geschieden in plaats van ineens.

Mede gelet op de hierna in deze nota nog volgende nadere toelichting op de nieuwe regelgeving en op de wijzigingen die ik nog zal voorstellen, meen ik – dit naar aanleiding van een vraag dienaangaande van de leden van de VVD-fractie – dat de uitvoerbaarheid van de nieuwe wetgeving voldoende is gegarandeerd. In dit verband hecht ik eraan op te merken dat niet uit het oog moet worden verloren dat het 90%-criterium voor de uitoefening van de optie voor belaste verhuur/levering zodanig is dat mag worden verwacht, zoals ik later in deze nota nog toelicht, dat maar een gering aantal ondernemers een recht op aftrek van voorbelasting heeft dat schommelt om dit percentage. Daarnaast wijs ik nog op de vergelijkbare regeling die men in Duitsland kent en die bevredigend werkt; ik kom daar in paragraaf 3 nog kort op terug.

De leden van de D66-fractie hebben met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel en schrijven de regering een grote voortvarendheid toe. Deze leden vragen of het wetsvoorstel op 31 maart 1995 reeds geheel gereed was of dat het eerst later tot stand is gekomen. Zij leggen daarbij een verband tussen de datum van het persbericht (31 maart 1995) en de datum waarop het wetsvoorstel voor advies aan de Raad van State is aangeboden (10 april 1995).

Uit de tijdspanne tussen beide data moet niet de conclusie worden getrokken dat die tijd nodig is geweest om nog wijzigingen in het wetsvoorstel aan te brengen. De verklaring daarvoor ligt met name in de sfeer van de formele en administratieve afwikkeling van de adviesaanvraag, waarbij ik bovendien kan aantekenen dat het feitelijk om één werkweek gaat, aangezien tussen vrijdag 31 maart en maandag 10 april twee weekeinden zijn gelegen. Het wetsvoorstel is op vrijdag 31 maart in de ministerraad aanvaard en is op dinsdag 4 april voor advisering door de Raad van State aan Hare Majesteit de Koningin aangeboden. Standaardprocedure daarbij is dat Hare Majesteit wordt verzocht het voorstel aan de Raad van State ter advisering voor te leggen en de Raad te machtigen zijn advies rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Blijkens dit advies heeft, zoals deze leden ook constateren, Hare Majesteit de Koningin het wetsvoorstel bij Kabinetsmissive van 10 april 1995 bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt.

Wat betreft het vooraf afstemmen van btw-constructies met de Belastingdienst – de leden van de D66-fractie vragen daarnaar – merk ik op dat de Belastingdienst de in de loop der jaren ontstane jurisprudentie op dit terrein voor de wetsuitleg als gegeven heeft aanvaard. In overeenstemming hiermee zullen inlichtingen zijn verschaft en zo nodig standpunten zijn ingenomen, indien belanghebbenden daarom verzochten. Ook wanneer er sprake is van onbedoeld of ongewenst gebruik van regelingen in de fiscale sfeer, is het nog niet een uitgemaakte zaak dat ook de rechter voldoende handvat heeft om het gebruik van de regeling te kunnen ontzeggen aan belanghebbenden. Het is dan de bevoegdheid van de

wetgever een wijziging in de reikwijdte van de regeling aan te brengen, terwijl zolang die wijziging nog niet is geëffectueerd, de Belastingdienst zich gebonden kan achten aan de uitleg van de wet door de rechter. Wanneer het gebruik van een regeling ongewenst is – hetgeen naar mijn mening hier het geval is omdat de optie voor belaste verhuur bedoeld is om cumulatie van belasting te voorkomen maar wordt gebruikt om een normale belastingdruk te voorkomen – hoeft die gebondenheid niet ook in te houden, dat de Belastingdienst telkens meegaat in de strategie van belanghebbenden om constructies vooraf voor te leggen om zo de grenzen van het acceptabele te verkennen en zekerheid te verkrijgen over de constructie. Vandaar dat ik de Belastingdienst een beleidslijn heb aangegeven die inhoudt dat, als een belastingplichtige vooraf een standpuntbepaling vraagt over het door hem met één of meer (rechts)handeling(en) beoogde gevolg en aannemelijk is (1) dat het bereiken van belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die handeling(en) is, (2) dat de handeling(en) voor de belastingplichtige buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële, praktische betekenis hebben en (3) dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien de door de belastingplichtige verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd, deelt de inspecteur/de ontvanger de belastingplichtige mede dat hij het door de belastingplichtige beoogde gevolg niet aan de handeling(en) verbindt.

De zesde btw-richtlijn geeft de lid-staten een aantal keuzemogelijkheden omtrent belastingheffing of vrijstelling bij de heffing van onroerende zaken, waarvan Nederland met het oog op een ruime flexibele benadering van belanghebbenden meer dan sommige andere lid-staten gebruik heeft gemaakt. De reden dat Nederland in 1978 bij de aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) aan die richtlijn heeft gekozen voor deze ruime flexibele benadering – een vraag van de leden van de D66-fractie – was het streven zoveel mogelijk tegemoet te komen aan de concrete wensen van belanghebbenden om hun huur- en verhuurrelatie te belasten dan wel vrij te stellen. De noodzaak tot de onderhavige reparatiewetgeving bewijst dat met het gevolg geven aan dit streven onvoldoende rekenschap is gegeven van de aldus gecreëerde mogelijkheid de omzetbelastingwetgeving op een ongewenste en oneigenlijke wijze te gebruiken.

De leden van de D66-fractie verzoeken mij voorts om in te gaan op een aantal serieuze alternatieven die de knelpunten zouden oplossen die in dit wetsvoorstel zitten. Ook de leden van de PvdA-fractie vragen hier om. Op deze alternatieven, die worden aangereikt door de Raad van Centrale Ondernemingsorganisaties RCO, de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs en B.G. van Zadelhoff in het Weekblad voor Fiscaal Recht, ben ik reeds ingegaan in mijn brief van 27 juni jl. Ik wijs op de passages op blz. 2 en 3, onder g, a onderscheidenlijk b. Ter verduidelijking daarvan en in aanvulling daarop wil ik inzake het alternatief van de RCO nog twee opmerkingen plaatsen.

De eerste betreft de zogenoemde vernieuwbouw of dienstenproblematiek. In mijn brief van 27 juni alsook in deze nota heb ik aangegeven dat de oorspronkelijk overwogen maatregelen ter bestrijding van het ongewenste gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken – ik breng ze in herinnering: verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende zaken van 10 naar 20 jaar en de invoering van een minimummaatstaf waarover de belasting wordt geheven – een ontoelaatbaar speelveld voor belastingconstructies overlaten. Dit speelveld wordt onder meer bepaald door de constructies met diensten aan onroerende zaken. Omdat voor diensten geen herzieningsperiode geldt, zodat de voorbelasting daarop in één jaar wordt «afgeschreven», sorteert de verlenging van de herzieningsperiode van de vooraf trek geen effect. De minimummaatstaf van heffing biedt

voor het onderhavige speelveld evenmin soelaas omdat de constructieperiode, de periode dus waarin belast wordt verhuurd, beperkt blijft tot een korte periode van maximaal één jaar. De dienstenconstructie is in het bijzonder in de belangstelling gekomen door de jurisprudentie van de Hoge Raad, die ingrijpende verbouwingen aan en renovaties van onroerende zaken (de zogenoemde vernieuwbouw) aanmerkt als diensten aan onroerende zaken (en dus niet als leveringen van onroerende zaken).

De RCO meent voor deze dienstenproblematiek in de Duitse omzetbelastingwetgeving een oplossing te hebben gevonden. Volgens de RCO voorziet het bepaalde in artikel 15a van de Umsatzsteuergesetz erin dat diensten als vernieuwbouw van onroerende zaken onder omstandigheden als leveringen van onroerende zaken worden aangemerkt. Alsdan zou op de voorbelasting ter zake van de vernieuwbouw het herzieningsregime voor de levering van onroerende zaken van toepassing zijn (herziening van de voorbelasting op basis van een 10-jaar-gebruiksperiode). Naar mijn mening berust het standpunt van de RCO op een misverstand. Artikel 15a van de Umsatzsteuergesetz bevat een herzieningsregeling voor de aftrek van voorbelasting op de aanschaffings- en voortbrengingskosten («Anschaffungs- und Herstellungskosten») van investeringsgoederen, dus op de voorbelasting ter zake van de leveringen van deze goederen en niet op die ter zake van diensten aan dergelijke goederen.

Mijn tweede opmerking betreft het RCO-voorstel om de fiscale eenheid uit te breiden. Niet in alle situaties is dit een doelmatig instrument voor constructiebestrijding. Een fiscale eenheid kan namelijk ingevolge artikel 4, vierde lid, twee alinea, van de zesde btw-richtlijn slechts bestaan uit personen die in het binnenland van een lid-staat zijn gevestigd. Indien derhalve de verhuurder van een in Nederland gelegen pand is gevestigd in een andere lid-staat of buiten de Europese Unie, kan deze persoon geen deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Uit het vorenstaande moge duidelijk zijn dat genoemde alternatieven nog constructiemogelijkheden openlaten en – dit ook ten antwoord op de vraag dienaangaande van de leden van de PvdA-fractie – derhalve niet passen binnen het beleid van het kabinet op het punt van het tegengaan van fraude en oneigenlijk gebruik.

De leden van de AOV-fractie hebben met belangstelling kennis genomen van het feit dat ik btw-constructies wil tegengaan. Het doet mij genoeg dat zij hun waardering uitspreken voor het wetsvoorstel en met mij van mening zijn dat waar sprake is van misbruik door middel van constructies, een gedegen aanpak nodig is. Zij constateren voorts dat het bestaan van deze constructies leidt tot een aanzienlijke schadepost. Het mogelijk beduidend oplopen ervan achten zij een gegronde reden om de wetswijzigingen met terugwerkende kracht van toepassing te verklaren.

Ook de leden van de SGP-fractie hebben met belangstelling van het wetsvoorstel en de daarbij behorende toelichting kennis genomen en onderkennen het belang van een effectieve bestrijding van oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving. Het verheugt mij dat deze leden een positieve grondhouding hebben met betrekking tot de voorgestelde maatregelen.

## **2. Grote lijnen van het wetsvoorstel**

De leden van de PvdA-fractie stellen aan aantal vragen over de effectiviteit van de voorgestelde bestrijdingsmaatregelen. In antwoord hierop merk ik het volgende op.

Mij zijn geen berichten bekend dat de voorgestelde maatregelen mogelijkheden bieden om bestaande constructies met betrekking tot de btw-heffing bij onroerende zaken zodanig te modelleren dat misbruik van

de gewijzigde optieregeling kan worden gemaakt. Splitsing van huurcontracten in deelcontracten is mogelijk als wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de huuroptieregeling. Bij aanschrijving is goedgekeurd dat bij onroerende zaken die in gedeelten worden verhuurd de optie kan worden uitgeoefend per gedeelte dat onderwerp is van een overeenkomst van huur en verhuur. Deze regeling is ook mogelijk voor de nieuwe huuroptieregeling.

Deze leden attenderen voorts op de zogenaamde Ierlandconstructie en stellen hierover enkele vragen. Bij de Ierlandconstructie zou het gaan om de verhuur van roerende zaken door Ierse ondernemers aan niet-ondernemers (in het bijzonder de overheid) in andere lid-staten van de Europese Unie. Volgens de EU-regelgeving moet in een dergelijk geval de btw-heffing plaatshebben in het land van de verhuurder, in casu Ierland dus. Over dit onderwerp is contact opgenomen met de Ierse belastingadministratie. Ook heb ik de Belastingdienst gevraagd te onderzoeken of het voorkomt dat, anders dan door evidente fraude, heffing in Ierland achterwege blijft, zoals sommige geruchten willen. Het onderzoek loopt nog.

De leden van de PvdA-fractie vragen of het juist is dat door de voorgestelde overgangsmatregelen lopende reële probleemsituaties kunnen worden ontzien. Naar mijn mening bereiken deze maatregelen – met inbegrip uiteraard van de wijzigingen die ik in de nota van wijziging voorstel – dit inderdaad. Uitstel van de omslag belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur zal immers eerst plaats hoeven te vinden per 1 januari van het jaar 2000. Juist in reële situaties – dus structurele verhuur, zonder oogmerk derhalve om na een optimaal korte periode van huur alsnog te kopen – zal meestal zijn voldaan aan de tweede voorwaarde om in aanmerking te komen voor toepassing van dit uitstel, namelijk dat er sprake is van een reële huurprijs.

De leden van de CDA-fractie vragen mij nader in te gaan op een eventuele splitsing van het wetsvoorstel in een wetsvoorstel met betrekking tot de btw-reparatie en een wetsvoorstel voor de economische-eigendomsoverdracht. Ook de leden van de PvdA-fractie en van de SGP-fractie stellen een soortgelijke vraag.

Ik wijs er op dat de reparatie van de btw niet los kan worden gezien van het onder de heffing van overdrachtsbelasting brengen van de economische-eigendomsoverdracht. De reparatie van de btw in de btw-sfeer alléén is niet voldoende effectief om het oneigenlijk en ongewenst gebruik van constructies met onroerende zaken te keren. Het is noodzakelijk additionele maatregelen in de overdrachtsbelasting te nemen. Deze maatregelen hebben echter geen effect indien zij te ontlopen zouden zijn omdat de economische-eigendomsoverdracht wel een belastbaar feit is voor de omzetbelasting, maar niet voor de overdrachtsbelasting. De economische-eigendomsoverdracht is dus verbonden met de btw-reparatie. Daarom acht ik de behandeling van dit wetsvoorstel niet de meeste geschikte gelegenheid om – zoals de leden van de SGP-fractie voorstaan – een discussie ten principale te voeren over de toekomst van de overdrachtsbelasting.

De leden van de CDA-fractie vragen een nader oordeel omtrent groeiend-eigendomsconstructies met betrekking tot de btw-problematiek. Ook de leden van de PvdA-fractie stellen dit punt aan de orde en vragen of bij groeiend-eigendomsconstructies naar een oplossing kan worden gezocht. Hierna licht ik toe dat deze vorm van eigendom, die nog in een ontwikkelingsfase verkeert, niet wordt belemmerd door het voorliggende wetsvoorstel.

Groeiend eigendom is ontwikkeld in de sociale huursector om het eigen-woningbezit bij de minder koopkrachtigen te bevorderen. Een gangbare vorm is die waarbij de bewoner bij de aanvang de economische eigendom van de ene helft van de woning verkrijgt en hij de andere helft

huurt. In dertig jaar kan het eigendomsrecht naar honderd procent groeien. Doel is dat de huurder/eigenaar uiteindelijk de gehele juridische eigendom verwerft. Jaarlijks wordt aan de huurder/eigenaar een overzicht gegeven van het deel dat hij in economische eigendom erbij heeft gekregen.

Over de gevolgen voor de btw en de overdrachtsbelasting van de groeiend-eigendomsconstructie zijn niet eerder vragen gesteld aan het departement. Op grond van de informatie waarover ik nu beschik, kan het zijn dat de opzet van groeiend eigendom voor de btw als huurkoop moet worden betiteld. Ingevolge artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de Wet OB wordt dan de eerste afgifte van het onroerend goed reeds als levering aangemerkt en wordt de latere civielrechtelijke overdracht verder genegeerd. Voor de overdrachtsbelasting betekent dit dat – indien het onroerend goed zich op het moment van afgifte in de bouw- en handelsfase bevond – de eerste koper onder het thans nog geldende regime voor de uiteindelijke juridische verkrijging een beroep kan doen op de in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet op belastingen van rechtsverkeer opgenomen vrijstelling in samenhang met 15, tweede lid, van de Toelichting Overdrachtsbelasting. Een groeiend-eigendomsconstructie is in een drietal gevallen voorgelegd aan de belastingdienst. Tweemaal is daarbij gesteld dat het voor de btw om huurkoop ging. In het derde geval zijn de overgang van de helft van de economische eigendom en de latere aanwassen telkens als een levering aangemerkt. Resultaat van beide benaderingen is dat de btw-druk nagenoeg volledig tot stand komt bij de eerste afgifte van de woning.

De heffing van overdrachtsbelasting zou onder het regime van het wetsvoorstel als volgt verlopen. Over de verkrijging van (elk stukje van) de economische eigendom is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Het betreft in de praktijk echter bijna altijd nieuwbouwwoningen waarover bij de eerste afgifte omzetbelasting verschuldigd is, zodat de samenloopregeling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer in ieder geval op het bij aanvang verkregen deel van toepassing is. Over de volgende jaarlijkse aangroei zou op grond van het wetsvoorstel overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Aangezien de koper een particulier is en geen recht op aftrek van de ter zake van de levering geheven omzetbelasting heeft, kan evenwel ook voor deze aangroei nog een beroep worden gedaan op de samenloopregeling. Aan het eind van de rit, wanneer de juridische eigendom wordt geleverd aan de economische eigenaar, is overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde voor zover daar niet al btw of overdrachtsbelasting over is geheven.

De leden van de CDA-fractie brengen verder naar voren dat voor de horeca een administratief onuitvoerbaar situatie ontstaat bij de bestrijding van de btw-constructies. Naar ik aanneem doelen deze leden daarbij op situaties waarin zalen worden verhuurd aan steeds wisselende huurders. Ik heb in mijn brief van 27 juni jl. al aangegeven dat ik voor dergelijke verhuurders – die zich thans doorgaans bedienen van een doorlopend optieverzoek voor belaste verhuur – een maatregel zal treffen die voor deze sector een oplossing biedt. Deze zal inhouden dat de belaste verhuur in deze sfeer kan worden voortgezet.

De leden van de VVD-fractie vragen of ook de rijksoverheid gebruik heeft gemaakt van de btw-constructie. Ten eerste wil ik vooraf opmerken dat de kern van een btw-constructie is, dat wordt beoogd een pand in eigendom te verwerven maar dat dit wordt gegoten in de vorm van huur voor een zekere periode en dat dit pand vervolgens na afloop van de herzieningsperiode vrij van btw in eigendom wordt verkregen. Namens de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer wil ik erop wijzen, dat het beleid van de rijksoverheid niet is gericht op het kopen van onroerend goed maar op de huur daarvan, zodat waar als



huurder wordt opgetreden, deze huur een reële voorstelling van zaken weergeeft en niet een verkapte aankoop betreft.

### **3. Optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken**

De leden van de PvdA-fractie vragen nader in te gaan op de omvang van het speelveld dat voor btw-constructies over zou blijven wanneer in plaats van de huidige voorstellen zou zijn gekozen voor de oorspronkelijk overwogen verlenging van de herzieningsperiode voor de vooraf trek van 10 naar 20 jaar, in combinatie met de invoering van een minimum-maatstaf van heffing. Zij stellen deze vraag ook met betrekking tot het vergelijkbare alternatief dat – naast een verlenging van de herzieningsperiode – het bestaan van een normale verhuurprijs kent als voorwaarde voor opteren.

Ter verduidelijking van mijn bezwaren tegen deze alternatieven in mijn brief van 27 juni jl. – ik verwijs naar blz. 2 van die brief, onderdeel a onderscheidenlijk b – wijs ik op het volgende. Het constructiespeelveld waarop deze leden doelen bestaat, zoals ik daar heb opgemerkt, ondermeer uit constructies met diensten aan bestaande onroerende zaken. Dat hier nog een speelveld blijft bestaan heb ik in paragraaf 1 van deze nota uiteengezet, naar aanleiding van de vraag van de leden van de D66-fractie om op een aantal alternatieven in te gaan. Daaruit moge blijken dat dit speelveld naar mijn mening voldoende groot is om de voorgestelde keuze voor een inperking van het huuroptierecht te rechtvaardigen.

Met betrekking tot de vraag van deze leden over het machtigingsverzoek inzake de zakelijke verhuurprijs bij toepassing van de huuroptieregeling merk ik op dat uit recente contacten is gebleken dat de Commissie van oordeel is dat een machtiging op grond van dit artikel terzake niet nodig is, omdat in artikel 13, C, tweede alinea, van die richtlijn de lid-staten de bevoegdheid wordt gegeven de omvang van het keuzerecht voor belaste verhuur te beperken. Op grond van deze bevoegdheid heeft een lid-staat de bevoegdheid om de optieregeling voor belaste verhuur slechts toe te staan in gevallen waarin de huurprijs hoger is dan een door de lid-staat vast te stellen minimumniveau.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de lengte van de referentieperiode die ik voor ogen heb voor situaties van ondernemers die in achtereenvolgende jaren wel en niet de optieregeling kunnen toepassen. Deze leden doelen daarbij op de voorlaatste alinea van punt 2 van mijn brief aan de kamer van 27 juni jl. Ik zal aan die alinea invulling geven naar analogie van bestaande regelingen waarvan in de praktijk is gebleken dat zij voor alle partijen werkbaar zijn. Voorop wil ik stellen dat die invulling slechts van belang zal zijn voor een relatief heel klein aantal ondernemers omdat het voor de overgrote meerderheid van de ondernemers steeds volkomen duidelijk en zeker zal zijn dat zij ofwel royaal meer dan 90% belaste prestaties verrichten, ofwel zover onder die 90% blijven, dat incidentele schommelingen ter zake geen enkel effect hebben op de mogelijkheid om de optie-regeling al dan niet toe te passen. Voor het, ik herhaal het, verhoudingsgewijs zeer kleine aantal ondernemers voor wie dit wèl kan spelen zal ik aansluiting zoeken bij de algemene herzieningsregels, en zal dus in beginsel één jaar maatgevend zijn. Tevens zal ik echter bepalen dat, als het percentage belaste prestaties in enig jaar zakt onder de 90%, dit geen gevolgen hoeft te hebben voor de huur-optie, indien deze daling niet redelijkerwijs te voorzien was. Indien echter in het daarop volgende jaar blijkt dat het percentage van 90 opnieuw niet wordt gehaald dient de optie te worden beëindigd. Ook als dat weer redelijkerwijs niet te voorzien was. In dat geval heeft het beëindigen van de huuroptie uitsluitend gevolgen voor de nog resterende jaren van de herzieningsperiode, en hoeft op het verleden niet te worden teruggekomen. Het criterium «redelijkerwijs te voorzien» is, bij de toepassing in

de omzetbelasting-praktijk ten aanzien van de kleine ondernemersregeling en de kantinereregeling, een praktisch werkbaar criterium gebleken. Naar ik meen wordt aldus de, slechts voor een kleine groep ondernemers reële, 90%-problematiek opgelost conform bestaande, uitvoerbare regelingen.

Voor het overige – derhalve in gevallen waarin redelijkerwijs wél was te voorzien dat niet langer zou worden voldaan aan de 90%-norm – wordt dus de algemene regel ten aanzien van de herziening van voorbelasting gehanteerd, en geldt het desbetreffende kalenderjaar als maatgevend. In voorkomend geval zal derhalve voor de toekomst correctie moeten plaatsvinden.

Vervolgens vragen deze leden naar aanleiding waarvan en wanneer de aanschrijving is uitgevaardigd op basis waarvan de mogelijkheid bestaat de optie voor belaste verhuur uit te oefenen per gedeelte dat onderwerp is van een huurovereenkomst. Dit is vervat in 23, onderdeel 4, van de Toelichting Onroerende goederen (bijlage D bij de resolutie van 29 oktober 1968, nr. 120). Aanleiding vormde het antwoord van de toenmalige staatssecretaris, bij de behandeling in de Staten-Generaal van het voorstel van de Wet op de omzetbelasting 1968, op vragen van de vaste Commissie voor Financiën. Dit antwoord hield in dat, hoewel een en ander nog in studie was, voor de modaliteiten van de optieregeling zijn gedachten uitgingen naar een optieverlening per bedrijfsperceel, aangezien dat de regeling flexibeler maakte dan wanneer voor alle verhuurde percelen tegelijk geopteerd moest worden (Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 10, blz. 27).

De leden van de CDA-fractie vragen of claims wegens onverschuldigde betaling in de periode na 31 maart 1995 inderdaad uitgesloten zijn door de omslag belast/vrijgesteld later te doen plaatsvinden. De omslag van belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur bij lopende contracten vindt plaats met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet dan wel, zoals ik in het begin van deze nota heb aangegeven, op verzoek en onder voorwaarden eerst met ingang van 1 januari 2000. Deze uitzondering op het aan het wetsvoorstel ten grondslag liggende beginsel van terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur, is opgenomen om partijen tijd en gelegenheid te geven om met elkaar te overleggen over de wijzigingen ten gevolge van het wetsvoorstel zoals die zullen optreden na het omslagtijdstip, en om daarvoor eventueel voorzieningen te treffen. Een en ander betekent dat de huur over de periode van 31 maart 1995, 18.00 uur, tot het omslagtijdstip belast blijft. Claims dat de omzetbelasting in die periode onverschuldigd zou zijn betaald, komen dan niet aan de orde.

De vraag van deze leden of ik weet wat de lijn van de Rijksgebouwendienst in dezen zal zijn, beantwoord ik ontkennend. In ieder geval zijn mij geen omstandigheden bekend die de Rijksgebouwendienst in een bijzondere positie zouden plaatsen en die aanleiding zouden geven aanpassingen van de reparatiewetgeving te overwegen.

Voor sportverenigingen – deze leden vragen daarnaar – zal de voorgestelde reparatiewetgeving tot het jaar 2000 bij een reële, zakelijke huur geen gevolgen hebben bij toepassing van de overgangsregeling. Na het jaar 2000 zal een nieuwe situatie ontstaan, waarbij de vraag of dan een voordeel of een nadeel zal ontstaan afhankelijk is van de vraag of de herzieningsperiode al dan niet verstreken is. Daarbij zij wel opgemerkt dat de thans belaste huur dan zal zijn vrijgesteld.

De leden van de CDA-fractie vragen in hoeverre ik verwacht dat (semi-)overheidsinstanties die gebruik hebben gemaakt van een btw-constructie, door de voorgestelde wijzigingen in financiële problemen komen. Tevens vragen zij of ik uitsluit dat deze instanties hiervoor worden gecompenseerd. Ik acht het niet aannemelijk dat (semi)overheidsinstanties die gebruik hebben gemaakt van constructies met een zakelijke opzet, door de bestrijding van btw-constructies in de problemen komen.

Ook zij kunnen een beroep doen op de ruime overgangsregeling. Het ligt overigens niet voor de hand instanties via een compensatie te belonen voor het feit dat zij een constructie hebben toegepast. Overigens merk ik op dat veel gemeenten geen gebruik hebben willen maken van deze constructies omdat zij dit niet passend vonden in de overheidsrelatie.

Een door deze leden gevraagde globale aanduiding van de reparatie-opbrengst per sector is niet te geven. Bovendien dient bedacht te worden dat de sectoren elkaar kunnen overlappen.

De leden van de CDA-fractie vragen of de negatieve effecten van de inperking van de huuroptiemogelijkheid niet zijn te vermijden door verlenging van de herzieningstermijn, invoering van een minimum-maatstaf van heffing en verzachting in verband met overkill bij onder andere erfpacht.

Wat de verzachting in erfpachtsituaties betreft merk ik op dat ik in de nota van wijziging een aanpassing van het wetsvoorstel zal opnemen die dit punt zal regelen. Ik verwijs hier verder naar paragraaf 4 van deze nota. Een verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting van 10 naar 20 jaar en de invoering van een minimum-maatstaf van heffing bij belaste verhuur (en ook belaste levering) hebben niet mijn voorkeur. Het bereik van deze, ook door mij oorspronkelijk overwogen maatregelen, is minder dan het bereik van de thans voorgestelde maatregelen, zoals ik in het begin van deze paragraaf en in paragraaf 1 reeds heb aangegeven naar aanleiding van vragen dienaangaande van de leden van de PvdA- onderscheidenlijk de D66-fractie. Met de oorspronkelijke maatregelen zouden mogelijkheden blijven bestaan voor btw-constructies, hetgeen strijdig is met het regeringsbeleid en dan ook niet kan worden geaccepteerd.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of de beide maatregelen betreffende de minimummaatstaf van heffing nog «boven de markt» worden gehouden, beantwoord ik bevestigend. Hetzelfde geldt voor de verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende investeringszaken.

De leden van de CDA-fractie vragen of niet een lager percentage dan 90% overwogen moet worden om te voorkomen dat er «overkill» optreedt. Met een bredere marge raakt echter de oorspronkelijke doelstelling, te weten de bestrijding van ongewenst en oneigenlijk gebruik van btw-regelgeving, verder uit zicht. Zoals ik in de memorie van toelichting gemotiveerd heb aangegeven – ik wijs op blz. 13/14 – zijn er goede redenen om in dezen de nodige terughoudendheid te betrachten. In dit verband merk ik op dat in het kader van de bestrijding van constructies zowel Duitsland als Engeland in beginsel een percentage van 100% toepassen.

De vraag van de leden van de VVD-fractie of de uitbreiding van de optieregeling onder omstandigheden wel als «oneigenlijk gebruik» kan worden gekenschetst, interpreteer ik aldus dat zij daarbij doelen op de uitbreiding van de huuroptieregeling sinds 1978 met niet-ondernemers (zoals gemeenten en dergelijke). Vanzelfsprekend is het zo dat een optie voor belaste verhuur «onder omstandigheden» – zoals deze leden het aanduiden – niet als oneigenlijk gebruik is aan te merken. Het is immers niet voor niets dat die mogelijkheid indertijd is geïntroduceerd. Daarbij is echter uitgegaan van structurele huur/verhuur-relaties tussen onafhankelijke partijen. Vastgesteld moet echter worden dat de regeling in de loop der jaren in toenemende mate is gebruikt voor belastingbesparende constructies. Daarbij gaat het erom de onroerende zaak uiteindelijk te kopen, hetgeen aantrekkelijk is door eerst gebruik te maken van de optieregeling voor belaste verhuur en wel, optimaliserend, voor een periode van 10 jaar, resulterend – door de combinatie met de 10-jaarsherzieningsperiode – in een aftrek van de aankoop-btw waarop niet meer kan worden teruggekomen. Onder omstandigheden is derhalve

dankzij de uitbreiding van de optieregeling ook oneigenlijk gebruik mogelijk en is dus aanpassing van de optieregeling noodzakelijk. Het is niet zo dat ik – zoals de RCO suggereert – met die mijns inziens noodzakelijke aanpassing «niet-constructeurs» tot «constructeurs» bestempel.

Deze leden en de leden van de SGP-fractie vragen naar de gevolgen van onderschrijding na verloop van tijd van het 90%-criterium bij verhuur van onroerende zaken. Behoudens in het geval dat die onderschrijding tijdelijk en niet redelijkerwijs te voorzien was zal herziening moeten plaatsvinden, zoals ik hiervoor ook heb aangegeven naar aanleiding van een vraag van de leden van de PvdA-fractie. Ingeval later weer sprake is van 90% of meer aftrekgerechtigd gebruik, is opteren voor belaste verhuur weer mogelijk. Er moet dan opnieuw worden geopteerd, met eventueel als gevolg een herziening van de vooraf trek met betrekking tot de nog niet verstreken jaren van de herzieningstermijn.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom voor de toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken is gekozen voor het criterium 90% of meer aftrekgerechtigd gebruik.

Het wetsvoorstel heeft als uitdrukkelijke doelstelling het ongewenste en oneigenlijke gebruik van de huuroptieregeling zo goed mogelijk te bestrijden. Een dergelijke doelstelling is eigenlijk alleen te realiseren indien geen marge voor vrijgestelde prestaties wordt getolereerd. Het Verenigd Koninkrijk en Duitsland hebben recentelijk deze consequentie getrokken door hun huuroptieregelingen, die oorspronkelijk een ruimer toepassingsbereik hadden, in te perken tot huurders met 100% belaste en aftrekgerechtigde prestaties. Wel kent Duitsland een zogenoemde Bagatellregelung. Gering vrijgesteld gebruik (5%) verhindert plaatsvinden van de toepassing van de huuroptieregeling niet. In dit verband merk ik op dat België nimmer een huuroptie heeft ingevoerd – de verhuur van onroerende zaken is in dat land dus altijd verplicht vrijgesteld geweest – omdat de problemen werden verwacht die Nederland thans nopen tot reparatiewetgeving.

In de memorie van toelichting is op blz. 13 en 14 aangegeven waarom er goede redenen zijn om in dezen enige terughoudendheid te betrachten en een percentage van 10% in acht te nemen. Zou een bredere marge worden gekozen (bij voorbeeld van 30 of 50%), dan raakt de oorspronkelijke doelstelling, te weten de bestrijding van ongewenst en oneigenlijk gebruik van btw-regelgeving verder uit het zicht. Zoals in de memorie van toelichting op die plaats ook is aangegeven laten bredere marges ruimte voor financieel voordelige belastingconstructies.

In de praktijk van de uitvoering zal met de toepassing van de 90%-grens goed te werken zijn. Allereerst wordt voor deze toepassing gekeken naar het concrete gebruik van de onroerende zaak zelf. Voorts is bij aanschrijving goedgekeurd dat bij onroerende zaken die in gedeelten worden verhuurd de optie kan worden uitgeoefend per gedeelte dat zelfstandig onderwerp is van een overeenkomst van huur en verhuur. Alsdan is voor het al dan niet toepassen van de huuroptieregeling niet van belang of de verhuurde onroerende zaak in haar totaliteit aan de 90%-norm voldoet, maar of hiervan sprake is bij het desbetreffende gedeelte van die onroerende zaak. Zoals ik al heb opgemerkt is men in Duitsland, met een vergelijkbare regeling, in de praktijk tevreden over de werking van de regeling. Wel acht men vorengenoemde «Bagatellgrenze» van 5% aan de krappe kant. Ik acht dit een ondersteuning van mijn keuze voor een grens van 10%.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie of op het punt van de toepassing van het 90%-criterium uitvoeringsvoorschriften zullen worden gegeven, merk ik op dat dit, indien nodig, zal gebeuren. In mijn brief van 27 juni – ik wijs op punt 2 – heb ik deze reeds aangekondigd voor situaties waarin verhuurders te maken hebben met steeds wisselende huurders, zoals bij congres- vergadercentra het geval is.

De leden van de VVD-fractie vragen op welk moment voldaan moet zijn aan het 90%-criterium. Ter zake wil ik allereerst het volgende opmerken. Naar de huidige inzichten zal de vraag over de toepassing van het 90%-criterium geruisloos voorbij gaan aan de overgrote meerderheid van de bij (ver)huur betrokken ondernemers. Voor hen zal immers steeds volkomen duidelijk zijn dat de huurder of ruimschoots boven de 90% zit en zelfs 100% belaste prestaties verrichten, of ver onder het 90%-criterium blijft. Het is dus hoogst waarschijnlijk dat slechts in een zeer beperkt aantal gevallen de 90%-norm een rol kan spelen. Voor deze gevallen zal ik als volgt nadere invulling geven aan hetgeen ik heb gemeld in mijn brief van 27 juni. Op het moment dat de huurder de onroerende zaak gaat gebruiken zullen verhuurder en huurder de toepassing van de huuroptieregeling voor het eerst dienen te beoordelen 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. Blijkt na afloop van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak is gaan gebruiken, dat het gemiddelde gebruik – de omzet – over dat jaar afwijkt van hetgeen indertijd werd verondersteld, dan wordt de afgetrokken voorbelasting herzien. In een situatie waarin de huurder de onroerende zaak gaat gebruiken, is het eerste moment waarop het vermoedelijk gebruik van dat moment wordt getoetst aan de feitelijke gegevens, het einde van het boekjaar van het gaan gebruiken door de huurder en niet het daaropvolgende boekjaar. Naar ik meen komt deze gewijzigde benadering de rechtszekerheid ten goede. Partijen hebben aldus een jaar eerder zekerheid over de juistheid van het vermoede gebruik. Ik meen dat ik aldus, voor het beperkte aantal gevallen waar om het gaat, een regeling tot stand breng die controleerbaar is, die administratief eenvoudig is, en die aansluit bij de bestaande systematiek ten aanzien van de beoordeling van het recht op aftrek van voorbelasting.

De leden van de D66-fractie vragen met betrekking tot de eerbiedigende werking voor op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande huurovereenkomsten waarbij is geopteerd voor belaste verhuur, naar het aantal jaren gedurende welke een reële huurprijs moet worden betaald. Zoals ik in paragraaf 1 van deze nota reeds heb aangegeven zal ik dit aantal jaren stellen op vier. Dit betekent dat nog tot uiterlijk 1 januari 2000 een reële huur moet worden betaald. Ingeval echter het nog resterende aantal jaren van de herzieningsperiode korter is, geldt dat kortere aantal jaren.

Deze leden vragen voorts naar de gevolgen van het wetsvoorstel voor het rendement van onroerend-goedexploitanten en voor de huurlasten van huurders.

Voor lopende huurcontracten met huurders die de onroerende zaak voor minder dan 90% gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties heeft het wetsvoorstel tot gevolg dat er een wijziging optreedt van het regime van belaste verhuur in een regime voor vrijgestelde verhuur. De huurtermijnen worden niet meer in de btw-heffing betrokken, de verhuurder dient over de resterende looptijd van de herzieningsperiode de door hem in het verleden afgetrokken voorbelasting te herzien. De omslag van belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur bij lopende contracten heeft plaats met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet of, gebruikmakend van de verruimde overgangsregeling, uiterlijk met ingang van 1 januari 2000. Deze uitzondering op het aan het wetsvoorstel ten grondslag liggende uitgangspunt van terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur, is opgenomen om partijen tijd en gelegenheid te geven om met elkaar te overleggen over de wijzigingen ten gevolge van het wetsvoorstel. Dit overleg kan resulteren eventueel na rechterlijke tussenkomst op grond van artikel 258 van Boek 6 van het BW – in een

(nieuwe) huurprijs. Deze nieuwe huurprijs is bepalend voor het antwoord op de door de leden van de D66-fractie aan de orde gestelde vraag of de nieuwe wettelijke regeling voor de verhuurder leidt tot een lager rendement dan wel voor de huurder tot een hogere huurlast, dan wel tot een combinatie van beide. Van belang is hier ook, in hoever de belasting met de oude huurprijs werd ontweken.

Voor huuroptiecontracten die niet zijn opgezet om belasting te ontwijken, waarbij dus geen sprake is van belastingconstructies, zijn de financiële gevolgen van het wetsvoorstel beperkt. Deze niet-constructiecontracten leiden onder de huidige wetgeving reeds tot een belastingdruk die vanuit btw-oogpunt aanvaardbaar is. Kenmerkend voor dergelijke contracten is dat de periode van belaste verhuur niet beperkt blijft tot de periode van herziening van de vooraftek (10 jaar) en dat de huurprijs niet op een lager dan kostendekkend niveau is vastgesteld, elementen die voor de constructiecontracten juist veelal kenmerkend zijn. Voor de niet-constructiecontracten heeft het wetsvoorstel tot gevolg dat een belastingdruk in de vorm van een periodieke betaling over de huurtermijnen wordt vervangen door een belastingdruk in de vorm van een gedeeltelijke en periodieke (over de resterende looptijd van de herzieningsperiode) terugbetaling door de verhuurder van de door hem in het verleden afgetrokken voorbelasting. Het hangt van een aantal omstandigheden – duur van de huurtermijn, hoogte van het btw-tarief, eventuele huurindexatie – af of de uiteindelijke belastingdruk onder het huidige regime hoger uitkomt dan het gevolg is van het wetsvoorstel, en of de nieuwe regeling een financieel voor- of nadeel inhoudt voor partijen ten opzichte van de oude situatie. Maar als ervan wordt uitgegaan, zoals deze leden doen, omdat hier sprake is van niet-constructiecontracten, dat de belaste verhuur zou gelden voor de hele duur van het contract, en dat de huurprijs op een reële hoogte is vastgesteld en daarbij dus rekening is gehouden met alle relevante aspecten, hoeft er niet op voorhand van te worden uitgegaan dat er een financieel nadeel ontstaat. Bedacht moet immers blijven dat in de toekomst over de reeds reëel vastgestelde huurprijs geen omzetbelasting meer wordt geheven.

De leden van de D66-fractie memoreren dat ook nieuwe huurovereenkomsten een herziening van de aftrek van omzetbelasting tot gevolg kunnen hebben. Is bij de nieuwe overeenkomst sprake van vrijgestelde verhuur, dan is de te herziene omzetbelasting een kostenpost voor de verhuurder. Van de mate waarin de verhuurder erin slaagt deze kostenpost aan zijn huurder door te berekenen hangt af wie de belasting uiteindelijk draagt. In zoverre is dit voor de kostenpost «omzetbelasting» niet anders dan voor andere kostenposten. En ook hier speelt wat ik aan het slot van de vorige alinea heb opgemerkt.

Hiervoor heb ik reeds aangegeven dat bij niet-constructiecontracten niet valt te zeggen of de nieuwe regeling voor partijen op de lange termijn financiële gevolgen heeft. Daarvoor is het nodig de gehele economische levensduur van de onroerende zaak in ogenschouw te nemen. In sommige gevallen zal de belastingdruk hoger uitkomen, in andere gevallen op een lager niveau. In antwoord op een daartoe strekkende vraag van de leden van de D66-fractie ben ik dan ook van oordeel dat de nieuwe optieregeling de werking van het marktmechanisme niet zal verstoren.

De leden van de D66-fractie stellen de invoering aan de orde van een gedifferentieerd referentiecriterium voor de toepassing van de huuroptieregeling. Bij voorbeeld 100% (aftrekgerechtigd gebruik) voor gelieerde bedrijven en 50% (aftrekgerechtigd gebruik) voor niet-gelieerde bedrijven. Naar mijn oordeel is invoering van een dergelijk gedifferentieerd percentage voor de toepassing van de huuroptieregeling niet goed uitvoerbaar en zal een dergelijke regeling aanleiding geven tot conflicten.

Het is in de praktijk zeer moeilijk een werkbaar onderscheid te maken tussen gelieerde en niet-gelieerde partijen.

Deze leden vragen voorts wie het risico draagt van een onjuiste vaststelling van het percentage aftrek. Ik merk daarover op dat dit risico in beginsel ligt bij de verhuurder. Hij is immers degene die al of niet btw over de huurtermijnen aan de fiscus moet afdragen en afhankelijk daarvan al of niet recht heeft op aftrek van aan hem in rekening gebrachte btw. Tegen een mogelijke herziening zal hij zich, naar mag worden aangenomen, contractueel indekken. Anderzijds is de toepassing van het 90%-criterium afhankelijk van het gebruik door de huurder. Dit brengt mee – de RCO maakt hier een opmerking over – dat huurder en verhuurder in voorkomende gevallen inderdaad twee huurprijzen zullen overeenkomen. Daarmee komen de gevolgen en dus ook het risico van een aanvankelijk onjuiste vaststelling, ook bij de huurder te liggen.

Het is theoretisch juist, zoals de RCO constateert, dat een verhuurder die btw in rekening heeft gebracht, maar moet redresseren, daardoor zelf als huurder beneden de 90%-grens komt, met een volgende redressering als resultaat. Ik betwijfel echter of dit een situatie is die in de praktijk veel zal voorkomen. Zeker in geval van meer dan een huurder zal te zelfder tijd ook het omgekeerde kunnen voorkomen – een overgang van vrijgestelde verhuur naar belaste verhuur – waardoor hij als verhuurder per saldo juist niet onder de 90%-grens komt. Ook is, sterker nog, denkbaar dat hij zelf juist boven de 90%-grens komt in een situatie dat een huurder van vrijgestelde verhuur naar belaste verhuur gaat.

Ten slotte stellen deze leden de vraag of, indien achteraf blijkt dat ten onrechte belast is verhuurd, sprake is van op grond van artikel 37 van de Wet OB verschuldigde belasting. Naar mijn mening zal dit het geval zijn als de optieregeling moet worden beëindigd, maar er wordt gehandeld alsof de huur nog is belast. Dan wordt de belasting inderdaad verschuldigd op grond van artikel 37.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de SGP-fractie welke consequenties zijn verbonden aan het verstrekken van onjuiste informatie over de 90%-norm merk ik allereerst op dat bij de beoordeling van zo'n situatie vanzelfsprekend rekening wordt gehouden met het gegeven dat het veelal gaat om een schatting van het vermoedelijke gebruik en dat een verkeerde schatting partijen dus niet euvel is te duiden indien dit gebruik ergens zal liggen rond 90%. Dit zal anders zijn indien men, wetende dat het belast gebruik slechts bij voorbeeld 30% zal bedragen, niettemin opteert. Dit gebruik is overigens te meten – deze leden vragen daarnaar – na afloop van het jaar, wanneer bekend is in welke verhouding de onroerende zaak is gebruikt voor aftrekgerechtigde en niet-aftrekgerechtigde prestaties. Daarbij zullen geen andere controle-instrumenten worden ingezet dan de thans reeds gebruikelijke, dit ten antwoord op een vraag van deze leden. Worden bewust onjuiste gegevens verstrekt, dan zijn de consequenties dezelfde als die welke nu gelden bij het doen van onjuiste aangifte: een naheffingsaanslag met eventueel een boete.

Met betrekking tot de vraag van deze leden naar de mogelijkheid om te opteren voor zelfstandig te gebruiken gedeelten van een onroerende zaak, merk ik op – zoals ik in mijn brief van 27 juni jl. ook heb aangegeven – dat bij aanschrijving is goedgekeurd dat bij onroerende zaken die in gedeelten worden verhuurd de optie kan worden uitgeoefend per gedeelte dat zelfstandig onderwerp is van een overeenkomst van huur en verhuur. Alsdan is voor het al dan niet toepassen van de huuroptieregeling niet van belang of de verhuurde onroerende zaak in haar totaliteit aan de 90%-norm voldoet, maar of hiervan sprake is bij het desbetreffende gedeelte van die onroerende zaak.

#### 4. Beperkte rechten op onroerende zaken

De leden van de CDA-fractie vragen om een reactie op de in de literatuur gestelde vraag of de zesde btw-richtlijn wel de ruimte laat om beperkte rechten op onroerende zaken gelijk te stellen met verhuur van die zaken.

De richtlijn laat de lid-staten de ruimte om rechten op onroerende goederen als lichamelijke zaken aan te merken en deze daarmee onder het regime van leveringen van goederen te brengen. Het is derhalve de keuze van de lid-staat om handelingen met betrekking tot deze rechten als diensten dan wel als leveringen aan te merken. Worden deze handelingen als levering aangemerkt, dan vallen ze onder het in artikel 13, B, onderdelen g en h, van de richtlijn opgenomen vrijstellingsregime voor leveringen van onroerende goederen.

Voor verpachting en verhuur is in artikel 13, B, onderdeel b, van de richtlijn eveneens een vrijstellingsregime opgenomen. Naar mijn mening impliceert een keuze om handelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken als diensten te beschouwen dat deze diensten komen te vallen onder het vrijstellingsregime dat is voorzien voor verhuur en verpachting van onroerende zaken. Verhuur en verpachting zijn immers geen communautair vastomlijnde begrippen; de lid-staten hebben een vrijheid bij de omschrijving ervan en kunnen afwijken van het nationale civielrechtelijke begrip verhuur, nu de richtlijn daar niet naar verwijst.

In dit verband wil ik nog reageren op het artikel van Van Brenk en Braakman in het Weekblad voor fiscaal recht van 10 augustus jl. Uit dit artikel komt naar voren dat de schrijvers menen dat handelingen met beperkte rechten onder omstandigheden gelijk zijn te stellen met verhuur. Anders dan de schrijvers meen ik dat dit bij wetsbepaling kan gebeuren, en niet «aan de hand van de omstandigheden» of door de jurisprudentie. De benadering van Van Brenk en Braakman leidt tot rechtsonzekerheid. Mede vanwege de rechtszekerheid heb ik gekozen voor een wettelijke bepaling. De conclusie van de schrijvers dat de overdracht van beperkte rechten anders moet worden geduid dan de vestiging deel ik niet. Door de nota van wijziging zullen veel handelingen met betrekking tot beperkte rechten als levering worden aangemerkt.

De leden van de fracties van D66, CDA en VVD hebben diverse vragen gesteld met betrekking tot uitgifte van grond in erfpacht. Kern daarvan is het bezwaar dat ingevolge het wetsvoorstel de uitgifte van bouwgrond in erfpacht als een verhuurdienst wordt aangemerkt. Zoals ik in mijn brief van 27 juni jl. bij de punten 5a en 5c reeds heb aangegeven, zal ik het wetsvoorstel op dit punt wijzigen door transacties inzake beperkte rechten in bepaalde gevallen als levering te blijven beschouwen. De nota van wijziging zal hier in worden voorzien. Daarmee wordt een oplossing geboden voor de door deze leden gesignaleerde problematiek van de «erfpachtgemeenten» zonder dat toch weer ruimte wordt gelaten voor constructies. Ik verwacht dan ook dat op dit punt voor deze gemeenten geen wijzigingen meer voortvloeien uit het wetsvoorstel. Ook hoeft niet langer te worden gevreesd dat de voorstellen problemen oproepen voor de VINEX-lokaties. In verband met het voorstel om transacties inzake beperkte rechten in bepaalde gevallen als levering te blijven beschouwen, vragen de leden van de D66-fractie nader aan te geven of dit voor alle soorten beperkte rechten, dus bij voorbeeld ook appartementsrechten (de leden van de CDA-fractie vragen hiernaar) gaat gelden en wanneer de transactie economisch gezien gelijkwaardig is aan de overdracht van de juridische eigendom. In de nota van wijziging zal worden voorzien in een leveringsregime, indien wordt voldaan aan het criterium van de gelijkwaardigheid, voor alle soorten beperkte rechten. Ook zal ik in die nota opnemen dat ik onder de bedoelde gelijkwaardigheid versta het hanteren



van een prijs die overeenkomt met de economische waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Alsdan zal in de praktijk ook een overdracht van de zeggenschap optreden die de juridische of economische overdracht van de beschikkingsmacht het meest benadert. Indien de transactie aan dit criterium voldoet, in welk geval sprake is van een levering, treedt de in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet OB bedoelde integratieheffing niet meer op. De suggestie van de leden van de VVD-fractie om in dezen een termijn van 30 jaar als criterium toe te passen, acht ik niet wenselijk. Zoals ik reeds in paragraaf 2.4 van de memorie van toelichting heb aangegeven, zal dit ertoe leiden dat ruimte blijft bestaan om constructies toe te passen. Het overschrijden van de voorgestelde termijn laat namelijk het regime omslaan naar levering en een termijn als criterium biedt geen garantie dat een normale prijs in rekening wordt gebracht, zeker niet waar sprake is van gelieerde verhoudingen. Deze bezwaren gelden mijn inziens ook voor de door de VNG gesuggereerde oplossing om «langlopende» contracten als levering te behandelen, in welk geval ook een minimumperiode genoemd zal moeten worden. Ik acht een minimumtermijn als criterium niet werkbaar en meen dat het niveau van de prijs als indicatie moet fungeren om transacties met beperkte rechten als levering aan te merken of met verhuur gelijk te stellen.

Nu de door mij voorgestelde verfijning in de kwalificatie van beperkte rechten voor de btw de gesignaleerde problemen voorkomt, en de bedoelde gemeenten hun huidige handelwijze zullen kunnen voortzetten, neem ik aan dat daarmee is tegemoet gekomen aan de wens van de leden van de VVD- en de D66-fractie, en dat hun technische vragen geen beantwoording behoeven. Niet aannemelijk is namelijk dat gemeenten bij de uitgifte van grond aan bedrijven en particulieren prijzen hanteren die onder het niveau van de economische waarde van grond liggen. Wanneer de grond in erfpacht wordt verkregen via een vestiging van dat recht die als levering voor de btw wordt aangemerkt, doet zich de integratieheffing niet meer voor en blijft een samenloop met de heffing van overdrachtsbelasting uit, voor zover nog sprake is van een bouw- en handelsfase.

## **5. Optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken**

Toepassing van het 90%-criterium bij de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken roept bij de leden van de D66-fractie enkele vragen op. Zo stellen zij de vraag op welk moment het percentage aftrek dient te worden vastgesteld. In dat kader wordt een regeling getroffen waarvan de opzet overeenkomt met de regeling die ik in paragraaf 3 heb uiteengezet naar aanleiding van eenzelfde vraag van deze leden aangaande de optie voor belaste verhuur. Op het moment dat de koper de onroerende zaak gaat gebruiken zullen verkoper en koper de toepassing van de optieregeling dienen te beoordelen aan de hand van het (vermoedelijke) gebruik door de koper. Is dit een aftrekgerechtigd gebruik voor 90% of meer, dan kunnen partijen verzoeken om toepassing van de optieregeling; is de koper van plan de onroerende zaak voor meer dan 10% voor vrijgestelde prestaties te gebruiken, dan komt toepassing van de optieregeling niet aan de orde. Blijkt na afloop van het boekjaar waarin de koper de onroerende zaak is gaan gebruiken dat het gemiddelde gebruik over de verstreken periode afwijkt van hetgeen indertijd werd verondersteld, dan heeft in voorkomend geval herziening plaats. Ook deze referentiermijn van twee jaar voorkomt dat tijdelijke wisselingen in het gebruik door de koper, een onevenredige (grote) invloed uitoefenen op de toepassing van de optieregeling.

Voor het antwoord op de vraag van deze leden inzake het risico van onjuiste vaststelling van het percentage, en op die inzake de toepassing van artikel 37 van de Wet OB, verwijs ik naar mijn antwoord in paragraaf 3

op twee gelijklopende vragen van deze leden in het kader van de toepassing van de huuroptieregeling.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de D66-fractie of het geen aanbeveling verdient om de optie voor belaste levering mogelijk te maken voor zelfstandig te gebruiken gedeelten van een onroerende zaak, merk ik op dat ik een voorziening zal treffen die dit mogelijk maakt, evenals dat mogelijk is – zoals ik in de brief van 27 juni heb aangegeven – voor de optie voor belaste verhuur.

## **6. Overdrachtsbelasting**

De leden van de PvdA-fractie vragen wat het kabinet vindt van het voorstel om een dubbele heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen door een aanvulling op de bestaande anti-cumulatiebepaling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet op belastingen van rechtsverkeer. De werking van deze bepaling zou, zo stellen zij, kunnen worden uitgebreid met de overdracht van zaken die bestemd zijn voor vervaardiging van nieuwe onroerende zaken. Zij vragen voorts in hoeverre het nog noodzakelijk is de bestaande anti-cumulatiebepaling aan te vullen, nu ik in mijn brief van 27 juni heb toegezegd tegemoet te komen aan het probleem van een dubbele heffing.

Waar ik in dit kader spreek van dubbele heffing doel ik op de samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting ter zake van een en dezelfde verkrijging. Voor dergelijke situaties geldt de anti-cumulatieregeling die is opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze regeling is bedoeld voor twee situaties. In de eerste plaats zijn verkrijgingen van onroerende zaken die als bedrijfsmiddel zijn gebruikt waarbij de verkrijger de omzetbelasting niet geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, vrijgesteld van overdrachtsbelasting. In de tweede plaats zijn verkrijgingen van onroerende zaken die zich bevinden in de bouwen handelsfase en die belast zijn met omzetbelasting, vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De situatie waar de leden van de PvdA-fractie op doelen is een andere. Zij wensen een regeling voor overdrachten van zaken die bestemd zijn voor vervaardiging. Ter zake van die overdrachten, die voorafgaan aan de bouw- en handelsfase, is evenwel geen omzetbelasting verschuldigd en treedt dus ook geen cumulatie of dubbele heffing op. Voor dergelijke overdrachten is de anti-cumulatieregeling niet bedoeld.

Uitbreiding van deze anti-cumulatiebepaling in de door de leden van de PvdA-fractie gesuggereerde zin, zou in feite neerkomen op een vrijstelling die niet gebonden is aan de staat van het onroerend goed, maar aan de motieven van de verkrijger. Dit past niet binnen een zakelijke belasting als de overdrachtsbelasting. Uitvoeringstechnisch kleeft aan zo'n vrijstelling bovendien het bezwaar dat er een controle moet worden ingesteld of er werkelijk vervaardigingshandelingen door de verkrijger zijn verricht. Ik acht dit niet wenselijk. Daarbij zij overigens wel bedacht dat er in het kader van de bouw- en projectontwikkeling een alternatieve route voorhanden is. In mijn brief van 27 juni, onder punt 5a, ben ik daar nader op ingegaan.

Deze leden spreken hun vreugde uit over het feit dat ik aan hun zorgen over de gevolgen van het wetsvoorstel op het gebied van de samenwoners tegemoet kom. Deze tegemoetkoming zal in de nota van wijziging worden opgenomen.

De leden van de VVD-fractie vragen of er geen cumulatie optreedt van omzetbelasting en overdrachtsbelasting ingeval de omzetbelasting slechts voor een zeer klein gedeelte in aftrek kan worden gebracht. Dienaangaande merk ik op dat ook onder het huidige regime deze cumulatie optreedt; het wetsvoorstel heeft daarop geen invloed. Overigens is er wel een uitspraak van het Hof Amsterdam waarbij de anti-cumulatieregeling wel van toepassing werd geacht in de situatie waarin een recht op

vooraf trek bestond van slechts 0,34% (Hof Amsterdam, 28 maart 1994, nr. 93/2820, VN 1994/2835, pt. 20).

Ik deel de opvatting van de leden van de VVD-fractie dat er als gevolg van de afschaffing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer ten aanzien van samenwoners een ongewenste verslechtering zou ontstaan. In mijn brief van 27 juni heb ik al aangekondigd daarvoor een oplossing tot stand te brengen.

De leden van de D66-fractie merken op dat de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van natrekking een inperking tot gevolg lijkt te hebben voor de faciliteit bij de uitvoering van bestemmingsplannen door bouwondernemers en projectontwikkelaars. Deze leden vragen waarom de regering is afgeweken van een destijds door de Tweede Kamer gewenste faciliteit inzake de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen (Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 10, blz. 28).

Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat ik niet direct inzie dat het heffen van overdrachtsbelasting ter zake van natrekking een inperking inhoudt van de destijds door de Tweede Kamer gewenste faciliteit. Van een afwijking van de destijds door de Tweede Kamer gewenste faciliteit is naar mijn mening geen sprake. Ter toelichting moge het volgende dienen.

Bij het uitvoeren van een bestemmingsplan treedt een gemeente op als btw-ondernemer met betrekking tot de verkoop van bouwgrond en de vestiging van zakelijke rechten daarop. Voor de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen, zoals straten, pleinen, plantsoenen en dergelijke, wordt een gemeente – ook blijkens constante jurisprudentie van de Hoge Raad – niet als btw-ondernemer aangemerkt. Mitsdien kan een gemeente de btw op de aanleg van straten en dergelijke in beginsel niet in aftrek brengen. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel tot introductie van het btw-systeem in Nederland per 1 januari 1969 is vanuit de Tweede Kamer evenwel verzocht om voor gemeenten – bouwondernemers en projectontwikkelaars zijn daarbij niet ter sprake gekomen – een tegemoetkomende regeling te treffen. Naar aanleiding van dat verzoek is een regeling getroffen die kort samengevat het volgende inhoudt. Als een gemeente er in slaagt alle kosten van de aanleg van straten en dergelijke in een bepaald bestemmingsplan door te berekenen in de met btw belaste verkoopprijzen van de bouwgrond in dat plan, is de btw op de aanleg van straten en dergelijke in dat plan volledig aftrekbaar. Als een gemeente de kosten van de aanleg van straten en dergelijke echter niet of slechts gedeeltelijk kan doorberekenen in de met btw belaste verkoopprijzen, kan de gemeente in zoverre geen aanspraak maken op aftrek van btw op die aanleg. In de faciliteit is overigens wel aangegeven dat indien een bestemmingsplan niet door een gemeente maar door bij voorbeeld een projectontwikkelaar wordt uitgevoerd, de faciliteit zoveel mogelijk op overeenkomstige wijze toepassing kan vinden. Daarbij geldt evenwel dat voor zover de totale kosten van een bestemmingsplan niet worden doorberekend in de met btw belaste verkopen, op de straten en dergelijke een evenredige btw-druk dient te rusten. Deze faciliteit blijft onverkort van toepassing ook als ter zake van natrekking overdrachtsbelasting wordt geheven. Wat betreft het vervallen van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de overdracht van binnenwijkse voorzieningen tegen een symbolische vergoeding verwijs ik volledigheidshalve nog naar punt 9 van mijn brief van 27 juni jl. Daarin wordt een oplossing aangedragen voor de overdracht tegen een symbolische vergoeding.

De leden van de D66-fractie vragen om een nadere onderbouwing van het laten vervallen van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Ik ga hier gaarne op in.

Het resultaat van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, is dat een uiteindelijke verkrijger van een onroerende zaak die deze zaak eerst gezamenlijk heeft verkregen met een of meer anderen, slechts over een gedeelte van die zaak overdrachts-

belasting heeft betaald. Ik zie – afgezien van bijzondere situaties – niet in waarom een persoon die de volledige eigendom van een onroerende zaak verkrijgt, uiteindelijk niet over de verkrijging van de gehele zaak overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn.

Een redelijk systeem van belastingheffing houdt naar mijn mening in dat een verkrijger die bij de gezamenlijke verkrijging over bijvoorbeeld 75% van de onroerende zaak overdrachtsbelasting verschuldigd was, ter zake van de toedeling van de gehele onroerende zaak nog over 25% overdrachtsbelasting verschuldigd is. Was bij de gezamenlijke verkrijging over 50% van de zaak overdrachtsbelasting geheven, dan zal bij de toedeling van het geheel over 50% geheven moeten worden. Dit brengt de oorspronkelijk «gezamenlijke verkrijger» in dezelfde positie als iemand die de onroerende zaak in één keer verkrijgt. Ook die persoon moet over de waarde van de volledige zaak overdrachtsbelasting betalen.

Naar mijn mening wordt de gezamenlijke verkrijger in het huidige systeem met een vrijstelling bevoordeeld ten opzichte van andere verkrijgers, zonder dat daarvoor een duidelijke rechtvaardigingsgrond bestaat. Ik zie daarom geen reden om de vrijstelling in haar huidige vorm onverkort te handhaven. Slechts ten aanzien van samenwoners acht ik in zeer specifieke gevallen handhaving van de vrijstelling gerechtvaardigd. Op deze uitzondering kom ik hierna nog terug.

Voor afschaffing van de vrijstelling bestaat te meer reden wanneer men bedenkt dat gezamenlijke verkrijgingen plegen voor te komen tot in de meest extreme verhouding van 99% en 1%. De verkrijger die aanvankelijk slechts 1% verkreeg, betaalt in het huidige systeem bij uiteindelijke verkrijging 99% minder overdrachtsbelasting dan een andere verkrijger. Het gaat hier beslist niet om incidentele gevallen. In de adviespraktijk is het gebruikelijk dat gewezen wordt op de mogelijkheden die deze vrijstelling biedt. Ook in cursussen en seminars op het terrein van belastingen worden de deelnemers in veel gevallen geattendeerd op de mogelijkheden tot besparing van overdrachtsbelasting. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, is daarbij een vast onderwerp. Als alternatief ter voorkoming van heffing van overdrachtsbelasting geldt thans nog de mogelijkheid van economische-eigendomsoverdracht. Vervalt deze mogelijkheid, dan zal het onbedoelde gebruik van de vrijstelling zeker toenemen.

In antwoord op de vraag van deze leden of bij afschaffing van de vrijstelling een overgangsregeling noodzakelijk is, merk ik nog op dat artikel 12 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer reeds een redelijke regeling kent voor verkrijgingen krachtens verdeling. Om die reden acht ik een overgangsregeling niet nodig.

Voor handhaving van de vrijstelling bestaat naar mijn mening wel aanleiding in situaties waarin, bij beëindiging van een samenwoning, een door de samenwoners gezamenlijk en voor gelijke delen verkregen onroerend goed wordt toegedeeld aan een van de samenwonenden, een situatie die vergelijkbaar is met die waarin in algehele gemeenschap gehuwden zijn komen te verkeren bij echtscheiding. Ik heb daarom in mijn brief van 27 juni jl. toegezegd dat de vrijstelling voor die situatie zal worden gehandhaafd. Hiermee wordt namelijk voorkomen dat samenwoners die gezamenlijk en voor gelijke delen een onroerend goed hebben verkregen slechter af zijn dan in gemeenschap van goederen gehuwden, die immers bij echtscheiding een beroep kunnen doen op artikel 3, onderdeel b, Wet op belastingen van rechtsverkeer. Voor alle duidelijkheid merk ik op dat de term samenwoners in dit verband zowel ongehuwd als gehuwd samenwonenden omvat. Buiten algehele gemeenschap van goederen gehuwden kunnen dus ook een beroep op de vrijstelling doen, indien zij gezamenlijk en voor gelijke delen verkregen hebben. Met deze oplossing kom ik ook tegemoet aan de wens van de leden van de AOV-fractie. Een aansluiting bij de systematiek zoals die voor gehuwden geldt, zoals deze leden vragen, is nog niet volledig mogelijk. Artikel 3 van

de Wet op belastingen van rechtsverkeer ziet immers op huwelijksgemeenschappen en vloeit voort uit de vermogensrechtelijke gevolgen die het burgerlijk recht verbindt aan het huwelijk. Op dit moment worden nog geen vermogensrechtelijke gevolgen verbonden aan het gaan samenleven zonder gehuwd te zijn. Ik stel mij voor om zodra dit wel het geval is de regeling voor samenwoners daarbij te doen aansluiten. Ik meen echter thans met de voorgestelde maatregel op zo goed mogelijke wijze tegemoet te komen aan de wens van de Kamer om voor samenwoners de vrijstelling te handhaven.

De leden van de SGP-fractie merken op dat de uitbreiding van de heffing van overdrachtsbelasting met verkrijging van economische eigendom veel commotie heeft opgeroepen, doch erkennen dat deze maatregel gezien kan worden als aanvulling van de maatregelen in de btw-sfeer met betrekking tot het bestrijden van btw-constructies. Deze leden zijn echter van mening dat het belasten van de economische-eigendomsoverdracht in de bouwsector tot onbedoelde effecten leidt. Zij menen dat door economisch te leveren in de bouw- en handelsfase cumulatie van btw en overdrachtsbelasting achterwege blijft en dat als gevolg van de voorgestelde maatregelen de woningbouw aanzienlijk duurder zou kunnen worden.

Hierover merk ik het volgende op. In de bouw- en handelsfase zijn overdrachten belast met omzetbelasting en wordt geen overdrachtsbelasting geheven omdat die belasting terugtreedt. Het maakt geen verschil of er economisch of juridisch wordt geleverd. Wel is het zo dat de economische-eigendomsoverdracht ook werd gehanteerd in de fase die voorafgaat aan de bouw- en handelsfase; het betreft dan overdrachten van zogenoemd oud onroerend goed. In die fase is de heffing van overdrachtsbelasting, zoals ik ook in het begin van deze paragraaf aangaf, terecht. In paragraaf 7 van deze nota ga ik naar aanleiding van een desbetreffende vraag van de leden van de D66-fractie nader in op de onderlinge verhouding tussen btw en overdrachtsbelasting in de bouw- en handelsfase.

## **7. Overdracht economische eigendom**

Met betrekking tot transacties binnen concerns – zowel de leden van de fractie van de PvdA als die van de fracties van CDA en D66 vragen daarnaar – merk ik het volgende op. In het nog in te dienen wetsvoorstel waarin de opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel wordt teruggesluisd, wordt de reorganisatiefaciliteit binnen concerns zodanig gewijzigd, dat zowel de juridische als de economische-eigendomsoverdrachten binnen het concern worden vrijgesteld. Aan deze faciliteit zal dezelfde datum van feitelijke inwerkingtreding worden gegeven als aan het onderhavige wetsvoorstel. De Raad van State heeft over dit aspect nog geen advies uitgebracht. Er is een koppeling tussen beide wetsvoorstellen in die zin, dat een deel van de opbrengst van het ene wetsvoorstel wordt aangewend ten behoeve van het andere.

Van de opmerking van de leden van de CDA-fractie dat zij weinig zien in het idee om overdrachtsbelasting te heffen bij economische-eigendomsoverdracht, heb ik kennis genomen.

Met betrekking tot het «witwasaspect», waar deze leden naar vragen, merk ik op dat economische-eigendomsoverdracht een rol blijkt te spelen bij het witwassen van illegaal verkregen middelen door de georganiseerde misdaad. Zoals ik op blz. 22 van de memorie van toelichting op dit wetsvoorstel heb aangegeven, signaleert de Koninklijke Notariële Broederschap dat economische-eigendomsoverdrachten worden gebruikt door de georganiseerde criminaliteit om witwaspraktijken uit te voeren. Ik verwijs voorts nog naar een artikel in het Nederlands Juristenblad van 26

mei 1995, waarin wordt ingegaan op enkele civielrechtelijke problemen bij de toepassing van de «pluk-ze wet» als gevolg van de economische eigendom (NJB 26 mei 1995, blz. 772 e.v.). Kwantitatieve schattingen zijn niet te geven, aangezien economische-eigendomsoverdrachten in deze sfeer zelden worden geregistreerd. Wat de functie van de meldingsplicht betreft, als gevolg van de meldingsplicht van de vervreemder zal er meer zicht ontstaan op transacties waarin economische eigendom een rol speelt. Ik verwacht evenwel niet dat met die meldingsplicht criminele activiteiten op dit terrein afdoende zullen kunnen worden bestreden. De maatregel zal hier evenwel wel aan kunnen bijdragen.

De leden van de CDA-fractie menen dat de verlenging van de termijn voor opeenvolgende verkrijgingen niet voldoende is bij bouwprojecten. Ik veronderstel dat deze leden het oog hebben op opeenvolgende verkrijgingen alvorens met bouwen is begonnen; zodra de bouwfase is aangevangen vallen opeenvolgende leveringen immers binnen het regime van de omzetbelasting en is geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Voor mijn opvatting ter zake van de heffing van overdrachtsbelasting over «oud» onroerend goed verwijs ik naar mijn antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de D66-fractie hierna in deze paragraaf. Voorts wil ik erop wijzen dat opeenvolgende overdrachten die in de vóórfase plaatsvinden op zichzelf een prijsopdrijvende werking plegen te hebben. Het is naar de mening van het kabinet niet nodig om dergelijke – op speculatiewinst gerichte – transacties te stimuleren met een vrijstelling van overdrachtsbelasting. In mijn brief van 27 juni jl. ben ik nader ingegaan op deze aspecten.

Naar aanleiding van de vraag van deze leden of ik het uitgesloten acht dat met de gegeven definitie van economische eigendom toch situaties te creëren zijn waarbij de overdrachtsbelasting wordt ontgaan, merk ik op dat zulks op voorhand nooit valt uit te sluiten. De definitie van economische eigendom is er uiteraard wel op gericht het ontgaan van heffing zoveel mogelijk te voorkomen. Om die reden is nu juist gekozen voor een ruime definitie. Voor een nadere toelichting over de reikwijdte van de definitie verwijs ik deze leden overigens naar mijn antwoord hierna op vragen dienaangaande van de leden van enkele fracties.

Ook voor mijn antwoord op de vraag van deze leden inzake de lastenverzwaringen die in bepaalde situaties het gevolg zijn van het belasten van economische-eigendomsoverdrachten, verwijs ik naar die toelichting en met name naar het antwoord op de vraag van de leden van de D66-fractie, waarin een aantal situaties concreet wordt omschreven.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of het belasten van economische-eigendomsoverdracht werkelijk nodig is, beantwoord ik bevestigend, zoals ik overigens in paragraaf 2.6 van de memorie van toelichting ook heb aangegeven.

Mijn bezwaren tegen het alternatief van een marktconforme hoogte van de vastgestelde huurprijs en herziening na 20 jaar – deze leden vragen naar dit alternatief – heb ik reeds uiteengezet in de brief van 27 juni jl. en, naar aanleiding van de vraag van de leden van de D66-fractie met betrekking tot eventuele alternatieven, in paragraaf 1 van deze nota. Daaruit komt naar voren dat juist de alternatieven nog mogelijkheden tot construeren openhouden. Ik zie dan ook niet in dat ik, zoals de leden van de CDA-fractie opmerken, met onderhavig wetsvoorstel het risico loop dat de creativiteit van de praktijk alweer op het wetsvoorstel vooruitlopen. Mocht overigens in de toekomst blijken dat de creativiteit van de praktijk inderdaad zodanig is dat er nog mogelijkheden voor constructies bestaan, dan zal daarop snel en adequaat worden gereageerd. In dit verband merk ik op dat, onder meer via de door mij in te stellen werkgroep constructiebestrijding btw, constructies zeer snel gesignaleerd worden en daardoor snel en adequaat worden bestreden.

Omdat de inhoud van het begrip economische eigendom pas bekend is geworden op het moment van indiening van het wetsvoorstel, zo stellen de leden van de VVD-fractie, vragen deze leden of er argumenten zijn om economische-eigendomsoverdrachten te belasten die hebben plaatsgevonden tussen 31 maart 1995 en de indiening.

In de eerste plaats merk ik op dat de inhoud van het begrip economische eigendom zoals gedefinieerd in het wetsvoorstel op 20 april bekend is gemaakt (zie Kamerstukken II 1994/95, Aangangsels, blz. 1409). In de tweede plaats wil ik op zijn minst enige vraagtekens zetten bij de stelling dat feitelijk niemand heeft geweten hoe dit begrip zou worden gedefinieerd. Verwacht kon immers worden dat de jurisprudentie die zich in de loop der jaren met name op het gebied van de inkomsten- en vennootschapsbelasting met betrekking tot de economische eigendom heeft gevormd, tot leidraad zou dienen. Ook kon verwacht worden dat een ruime definitie zou worden gekozen, het gaat er immers om – zoals ook in het eerste persbericht over dit wetsvoorstel bekend is gemaakt – enerzijds btw-constructies tegen te gaan en anderzijds het ontstaan van overdrachtsbelasting te voorkomen. In de derde plaats heb ik een overgangsmaatregel getroffen voor bona fide gevallen in die zin dat wanneer de overeenkomst schriftelijk is aangegaan voor 31 maart, 18.00 uur, en na die datum wordt geëffectueerd, geen overdrachtsbelasting verschuldigd wordt. Ik acht het stellen van de eis dat er een schriftelijke overeenkomst moet zijn alleszins gerechtvaardigd, een mondelinge overeenkomst is wel zeer eenvoudig te antedateren. Ten slotte wil ik nog opmerken dat een latere ingangsdatum dan 31 maart zou betekenen dat de hausse in constructies en overdrachten van economische eigendom die zich in de periode na die datum heeft voorgedaan – waarschijnlijk gebaseerd op een mededeling van een belastingadviesbureau aan cliënten dat de ingangsdatum van de btw-reparatiewetgeving zou zijn verschoven van 31 maart 1995 naar 1 mei 1995 – alsnog gehonoreerd zou worden.

De leden van de VVD-fractie vragen of het gerechtvaardigd is een na 31 maart 1995, 18.00 uur, geëffectueerde economische-eigendomsoverdracht die vóór dat tijdstip was overeengekomen, toch te belasten. In aansluiting daarop vragen zij hoe ingeval van ontbinding van de obligatoire overeenkomst tegen eventuele schadevergoedingsverplichtingen moet worden aangekeken.

In antwoord op de eerste vraag merk ik op dat dergelijke gevallen in beginsel juist onder de overgangsregeling vallen en dus niet in de heffing van overdrachtsbelasting worden betrokken. Heffing van overdrachtsbelasting zal slechts plaatsvinden indien sprake is van een situatie die kan worden aangemerkt als een btw-constructie (gewezen zij op artikel V, vierde lid, tweede volzin, van het wetsvoorstel). Gelet op het doel van het wetsvoorstel acht ik het niet toepassen van de overgangsregeling in dergelijke situaties gerechtvaardigd. Indien partijen besluiten een obligatoire overeenkomst houdende economische-eigendomsoverdracht te ontbinden, dan is dit een zaak tussen partijen. Ondervindt een der partijen hierdoor schade, dan zullen partijen hieromtrent onderling een regeling kunnen treffen.

De huurkoper wordt als economisch eigenaar belast. Daarvoor is niet, zoals deze leden vragen, de datum van de totstandkoming van de overeenkomst bepalend, maar het moment waarop de huurkoper de beschikking krijgt over de onroerende zaak. Doorgaans is dit ook het moment waarop de termijnen ingaan. Mocht de huurkoop ontbonden worden als gevolg van het niet voldoen van de termijnen, dan is artikel 19 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing, op grond waarvan op verzoek teruggaaf van belasting wordt verleend.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de VVD-fractie op grond van welke bepaling het gewone bezit buiten de overdrachtsbelasting blijft, merk ik op dat er in de tekst van de wet zoals die zal komen te luiden,

geen specifieke bepaling is op grond waarvan het bezit buiten de belasting blijft. In de tekst zoals die luidt totdat het onderhavige wetsvoorstel kracht van wet heeft gekregen en in werking treedt, werd bezit wel uitgezonderd van de rechten waaraan een zaak is onderworpen en waarvan de verkrijging aan de heffing van overdrachtsbelasting is onderworpen. De verkrijging van bezit is echter, voor zover ik kan nagaan, nog nooit geconstateerd. Het is onder andere om die reden dat in 1970 de verkrijging van bezit ook formeel buiten de heffing is gebracht. Een tweede reden was dat bezit – dat overigens bijna altijd samenvalt met eigendom – een dermate moeilijk hanteerbaar begrip is dat reeds daarom een in de heffing betrekken ervan niet wel doenlijk zou zijn. Thans is dit niet anders. Ik verwacht dan ook niet dat in de toekomst de verkrijging van bezit wel geconstateerd zal (kunnen) worden. Met de wetswijziging beoog ik alleen de mogelijkheid uit te sluiten dat belastingplichtigen die de economische eigendom van een onroerende zaak hebben verkregen, onder de belasting uitkomen door te stellen dat zij het bezit hebben verkregen.

De leden van de VVD-fractie menen dat het invoeren van een registratieplicht niet op bezwaren behoeft te stuiten, omdat bij een economische-eigendomsoverdracht over het algemeen toch al een notaris zou worden geraadpleegd. Ik zie echter als bezwaar dat indien een notariële akte wordt geëist alvorens de economische-eigendomsoverdracht jegens de fiscus werkt, men door het simpelweg achterwege laten van die notariële akte de overdrachtsbelasting ontloopt. Een registratieplicht heeft alleen dan zin als ook het civiele recht daaraan rechtsgevolgen verbindt. Het is daarom dat ik voor de handhaving gebruik maak van een fiscaal instrumentarium, zoals de melding van de transactie door de vervreemder en een hoofdelijke aansprakelijkheid.

De leden van de VVD-fractie informeren voorts naar de gedachten die schuil gaat achter de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vervreemder, nu de verkrijgende partij de belasting is verschuldigd. De hoofdelijke aansprakelijkheid behoort, zoals ik hiervoor aangaf, tot het handavings-instrumentarium. Ingeval er een notariële akte is, is de notaris hoofdelijk aansprakelijk. Omdat de aangifte in dat geval wordt gedaan ter gelegenheid van de aanbieding van de akte ter registratie, houdt de notaris de belasting in bij het verlijden van de transportakte en draagt vervolgens de belasting namens de verkrijger af. Deze gang van zaken is helder en biedt de fiscus de waarborg dat het belastbare feit bekend is (door de registratie van de notariële akte) en de belasting betaald wordt. Bij de overdracht van de economische eigendom is dat anders. De verplichting tot levering bij notariële akte ontbreekt en daarmee het controlemiddel. Door nu aan de vervreemder een meldingsplicht op te leggen én een hoofdelijke aansprakelijkheid, worden de rechten van de fiscus zoveel mogelijk zeker gesteld.

Ten slotte stellen de leden van de VVD-fractie nog de vraag of de regering hun conclusie deelt dat de definitie van de economische eigendom voor de overdrachtsbelasting ruimer is dan die voor de omzetbelasting en dat daardoor het gevaar bestaat dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer niet kan worden toegepast omdat een levering in de omzetbelasting ontbreekt. Ook de leden van de D66-fractie stellen een vraag over die definitie, namelijk of het wenselijk is een derde begrip economische eigendom te introduceren in plaats van aan te sluiten bij het begrip economische eigendom zoals zich dat voor de omzetbelasting heeft ontwikkeld (de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken). Vervolgens stellen deze leden de vraag of de ruime werking van de gekozen definitie door de regering is beoogd.

Alvorens nader in te gaan op de definitie wil ik hier aangeven dat de in de vakpers verschenen artikelen, met name het doorwrochte artikel van Prof. mr. J.K. Moltmaker in het Weekblad voor fiscaal recht van 27 juni



1995, voor mij aanleiding zijn geweest mij nog eens te bezinnen op de formulering van de definitie. Bij de nota van wijziging wordt deze formulering verduidelijkt. Aan de bezwaren die diverse schrijvers hebben geuit tegen de ruimte die de definitie geeft, ben ik om redenen die ik hierna zal toelichten, niet tegemoetgekomen. Ik heb overigens geconstateerd dat enkele schrijvers, bij voorbeeld mr. J.S. Rijkels in de Fed van 3 augustus, begrip opbrengen voor de noodzakelijke elasticiteit.

Het leerstuk van de economische eigendom heeft zich in de jurisprudentie – aanvankelijk uitsluitend in de sfeer van de directe belastingen – ontwikkeld. De casuïstiek is groot. Toen in 1990 het btw-arrest werd gewezen waarin de overdracht van de economische eigendom in de sfeer van de omzetbelasting als een levering werd aangemerkt (Hoge Raad 4 juli 1990, rolnummer 24 942, BNB 1990/272), werd niet het begrip economische eigendom gedefinieerd, maar het begrip levering. Voor de uitleg van het begrip levering van een goed is in navolging van het Europese Hof van Justitie (Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 8 februari 1990) aangesloten bij de terminologie van artikel 5, lid 1, van de zesde btw-richtlijn, te weten de overdracht van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken. Het Hof van Justitie verklaarde voorts voor recht dat het aan de nationale rechter is, van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden, te bepalen of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn. In het besliste geval was er sprake van de overdracht van de economische eigendom, zoals dat begrip zich in de sfeer van de directe belastingen had ontwikkeld. Ik ben het derhalve niet eens met de stelling dat nu een derde begrip is geïntroduceerd. Bij de definiëring van het begrip economische eigendom is zo goed mogelijk aangesloten bij het begrip economische eigendom, zoals dat zich in de jurisprudentie voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting heeft gevormd. Hierbij ben ik van oordeel dat indien de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken is overgegaan, daarmee in ieder geval de economische eigendom van die zaak is overgegaan. Voor zover de definitie ruimer is – dit ten antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie – ben ik niet beducht voor het gevaar dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer niet kan worden toegepast omdat een levering in de omzetbelasting ontbreekt. Indien er geen levering is in de zin van de omzetbelasting is er immers ook geen btw verschuldigd en behoeft de anti-cumulatieregeling ook niet te worden toegepast.

De leden van de D66-fractie merken terecht op dat de definitie ruim is. Dat is ook de bedoeling. Een minder ruime definitie opent immers weer de mogelijkheid om aan de heffing van overdrachtsbelasting te ontkomen. Ik merk in dit verband nog op dat het onder de heffing van overdrachtsbelasting brengen van de economische-eigendomsoverdracht niet alleen gebeurt om de btw-constructies te bestrijden, maar ook om het ontgaan van overdrachtsbelasting tegen te gaan. In de door de leden van de D66-fractie omschreven situaties – ook de leden van de CDA-fractie hebben in het verslag het oog op dergelijke gevallen – wordt gebruik gemaakt van de economische eigendom – die in wezen dezelfde situatie oplevert als de juridische eigendom – omdat de overdracht van de juridische eigendom zou leiden tot heffing van overdrachtsbelasting. De keuze voor de economische-eigendomsoverdracht is veelal louter ingegeven om de heffing te ontlopen. Met betrekking tot de tweede door de leden van de D66-fractie omschreven situatie, waarin de economische eigendom in de visie van deze leden en in die van de fractie van de SGP wordt gehanteerd om cumulatie in de bouw- en handelsfase te voorkomen, wil ik graag nog eens de samenhang in de heffings-systematiek van omzetbelasting en overdrachtsbelasting ter zake van onroerende goederen uiteenzetten. Overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de verkrijging van onroerende goederen. Zij treedt evenwel

terug indien er omzetbelasting verschuldigd is, en voldaan wordt aan de voorwaarde dat het goed niet als bedrijfsmiddel is gebruikt dan wel, indien dat wel het geval is, de verkrijger de omzetbelasting niet geheel noch gedeeltelijk in aftrek kan brengen. In de omzetbelasting is de levering van oud onroerend goed vrijgesteld, alleen de levering van nieuwe – dat wil zeggen vervaardigde – onroerende zaken is belast. In het tweede voorbeeld gaat het bij de aankoop door de project-ontwikkelaar om oud onroerend goed. Er is nog geen sprake van bouw- of handelsfase. De heffing van overdrachtsbelasting is in de systematiek van de belastingen terecht. In mijn brief van 27 juni jl. heb ik overigens al aangegeven dat het niet noodzakelijkerwijs zo behoeft te zijn dat de prijs van nieuwe woningen stijgt. In de derde omschreven situatie ligt de zaak meer genuanceerd; inbreng van de juridische eigendom in een maatschap of vennootschap onder firma is immers vrijgesteld. Belastingheffing vindt pas plaats bij toedeling aan een ander dan de oorspronkelijke eigenaar (zie artikel 15, eerste lid, onderdelen e en f, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer). Voor samenwoners die gezamenlijk en voor gelijke delen een onroerend goed bezitten, stel ik voor hen ingeval van verdeling van de gemeenschappelijk verkregen onroerende zaak in dezelfde positie te brengen als in gemeenschap gehuwde echtgenoten. Ik zal dit voorstel opnemen in de nota van wijziging op dit wetsvoorstel.

De leden van de D66-fractie stellen voorts de vraag of er sprake is van ongewenste overkill indien er een heffing plaats vindt bij de economische-eigendomsoverdracht door een directeur/groootaandeelhouder aan zijn eigen BV. Dat is naar mijn mening niet het geval. Ook hier geldt dat indien de juridische eigendom zou zijn overgedragen, eveneens overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn. De opvatting dat het hier zou gaan om dezelfde invloedssfeer, acht ik niet van doorslaggevend belang. Een BV is immers een onafhankelijke juridische entiteit. Overigens is de inbreng wel vrijgesteld als het in te brengen onroerend goed deel uitmaakt van een onderneming die in haar geheel wordt ingebracht. In die situatie behoeft minder vrees te bestaan voor de mogelijkheid dat het onroerend goed uitsluitend wordt ingebracht om via een verkoop van de aandelen in feite een verkoop van het onroerend goed te realiseren.

De heer Rijkels noemt in zijn eerder genoemde beschouwing in de Fed van 3 augustus 1995 ook enkele casusposities en vraagt aan de hand daarvan de grenzen van de economische eigendom te verduidelijken.

In de eerste plaats betreft dat de casus van BNB 1991/181 waarbij sprake is van huurkoop met de bepaling dat de huurverkoper het risico van tenietgaan draagt. De heer Rijkels merkt op dat in de memorie van toelichting huurkoop zonder meer onder economische eigendom wordt gerangschikt. De vraag is kennelijk of dit terecht is nu in bepaalde gevallen het risico van tenietgaan niet is overgegaan.

Ik heb BNB 1991/181 nog eens erop nageslagen en ben tot de conclusie gekomen dat het in het berechte geval toch wel twijfelachtig is of het risico van tenietgaan niet is overgegaan op de huurkoper. In verband met dat risico was namelijk tevens vastgelegd dat de huurverkoper de onroerende zaak moest verzekeren, dat de koper de verzekeringspremie moest vergoeden, dat eventuele uitkeringen in overleg met de huurkoper moesten worden aangewend voor herstel en dat eventuele overschotten aan de huurkoper moesten worden uitgekeerd. Maar ook afgezien daarvan acht ik het wenselijk dat huurkoop in alle gevallen onder economische eigendom wordt gerangschikt. Daarmee geldt voor de overdrachtsbelasting hetzelfde regime als voor andere belastingen. Zo is in de omzetbelasting de levering krachtens huurkoop belast, en geldt in de inkomstenbelasting het huurwaardeforfait ten aanzien van de huurkoper.

De tweede casuspositie luidt als volgt:

«A, vol eigenaar, draagt een pand in economische eigendom over aan B tegen een prijs x, maar bedingt daarnaast dat indien B het pand binnen 10 jaar doorverkoopt aan een derde, B verplicht is 50% van de winst c.q. van

de verzekeringsuitkering, voor zover deze een bedrag van x overschrijdt, aan A af te dragen.»

Een variant hierop luidt: «Idem, maar nu is overeengekomen dat indien B het pand met verlies verkoopt A 50% van het verlies zal dragen, doch maximaal een bedrag y.»

In beide gevallen is er geen reden om aan te nemen dat zij buiten de definitie vallen. De definitie vereist immers niet dat het risico van waardeverandering volledig voor rekening van de economisch eigenaar komt, enig risico is voldoende. Ik zie hier de bepalingen ten aanzien van het meedelen in de winst casu quo meedragen van het verlies bij een eventuele verkoop meer als een nadere bepaling van de koopprijs.

De derde casuspositie luidt als volgt:

«A verhuurt een pand aan B tegen een normale initiële doch slechts beperkt geïndexeerde huur. A draagt gedurende de huur het risico van tenietgaan. B heeft het recht het pand na 10 jaar te kopen tegen de huidige waarde. Koopt hij niet dan loopt de huur automatisch weer voor 10 jaar door, en wel, ter keuze van B, voortaan normaal geïndexeerd of tegen een vaste huur ter hoogte van 165% van de initiële huur.»

Deze casus lijkt op het eerste gezicht een normale huursituatie met een koopoptie. Alsdan is er geen sprake van een economische eigendom. Anderzijds vertoont de casus enkele kenmerken van een lease-contract. Daarbij zou wel sprake kunnen zijn van een overgang van economische eigendom. De gegeven omschrijving biedt evenwel niet voldoende gegevens om daar thans een uitspraak over te kunnen doen. In de memorie van toelichting en in mijn brief van 27 juni heb ik ook al aangegeven dat bij dit soort contracten de balans nu eens naar de ene kant en dan weer naar de andere kant kan doorslaan.

Tot slot wil ik nog opmerken dat diverse malen de verkoop van de economische eigendom van de studeerkamer aan de orde is gesteld (vgl. de uitspraak van Hof Amsterdam van 11 januari 1995). Inderdaad zullen dergelijke transacties onder de werking van de overdrachtsbelasting vallen.

De mening van de leden van de D66-fractie met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris berust, naar ik aanneem, op een misverstand. In artikel V, derde lid, van het wetsvoorstel is voorzien in een overgangsbepaling, waardoor deze aansprakelijkheid pas geldt met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.

## **8. Fiscale eenheid in de omzetbelasting**

De leden van de VVD-fractie zijn benieuwd naar de praktische betekenis van de voeging van niet-bedrijfsmatige verhuurders in de fiscale eenheid in de omzetbelasting. Ook de leden van de D66-fractie stellen een vraag dienaangaande. Zij vragen of de voorgestelde verruiming van de fiscale eenheid een zelfstandige betekenis heeft voor het bestrijden van btw-constructies. Dit is inderdaad het geval. Vele constructies hebben immers plaats tussen partijen die aan elkaar gelieerd zijn. Wanneer in die situaties een fiscale eenheid tussen partijen kan worden gesteld waar dat thans niet het geval is, met als gevolg een buiten de heffing blijven van de onderlinge prestaties, houdt dit voor de heffing van omzetbelasting een zelfstandig instrument voor constructiebestrijding in. Ik voeg hier echter wel aan toe dat het – zoals ik in paragraaf 1 ook heb opgemerkt naar aanleiding van het alternatief van de RCO – wel moet gaan om gelieerde personen die in Nederland zijn gevestigd.

Ook vragen de leden van de D66-fractie of over de uitbreiding van de werkingssfeer van de fiscale eenheid raadpleging als bedoeld in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de zesde btw-richtlijn, heeft plaatsgehad dan wel moet plaatshebben bij het Raadgevend Comité voor de btw in Brussel. Een dergelijke raadpleging heeft tot op heden niet plaatsgehad. Hoewel

het de vraag is of in de onderhavige uitbreiding van de fiscale eenheid raadpleging wel noodzakelijk is, ligt het in mijn bedoeling deze raadpleging toch te doen plaatshebben. Dit teneinde mogelijke discussies hierover te vermijden. Ik zal dan ook verzoeken de uitbreiding van de fiscale eenheid op de agenda te plaatsen van het Comité.

De leden van deze fractie merken op dat de onderdelen van een fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de btw-schulden van de fiscale eenheid (artikel 43, eerste lid, van de Invorderingswet 1990). De voorgestelde wijziging van dit artikel, die de redactie van artikel 43 in overeenstemming brengt met de nieuwe redactie van artikel 7, vierde lid, van de Wet OB, kan volgens de leden van de D66-fractie aanleiding geven tot een op een grammaticale uitleg van artikel 43 gebaseerde conclusie dat de hoofdelijke aansprakelijkheid zou vervallen. Om op dit stuk alle twijfel uit te sluiten, zal ik in de nota van wijziging voorstellen, de «oude» redactie van artikel 43 weer op te nemen.

## **9. Inwerkingtreding**

Ik meen, met genoeg, te kunnen concluderen dat de leden van de PvdA-fractie en van de VVD-fractie met het kabinet van mening zijn dat voldoende vooraf is aangekondigd de btw-constructies met betrekking tot onroerende zaken op de kortst mogelijke termijn zouden worden aangepakt. Zo merken de leden van de VVD-fractie op dat de voortschrijdende discussies in de Eerste en Tweede Kamer duidelijk hebben gemaakt dat ten departemente op het terrein van constructies met betrekking tot onroerende zaken het nodige denkwerk werd verricht. Volgens deze leden kunnen deze discussies zelfs worden beschouwd als een aankondiging van de aanpak van de btw-constructies met onroerende zaken op de kortst mogelijke termijn. Evenzeer doet het mij genoeg dat de leden van de PvdA-fractie er begrip voor hebben dat terugwerkende kracht noodzakelijk is om een toename van het gebruik van de constructies te voorkomen. De leden van deze fractie – en die van de CDA-fractie – gaan in op de zienswijze van de Raad van State met betrekking tot de terugwerkende kracht voor de economische-eigendomsoverdracht. Naar aanleiding daarvan merk ik het volgende op. Ik heb in de memorie van toelichting op suggestie van de Raad de motivering van de voorgestelde maatregel en van de noodzaak van terugwerkende kracht aangevuld. Zoals ik hiervoor al heb aangegeven is er een belangrijke samenhang tussen de voorgestelde maatregel en de btw-maatregelen, die een terugwerkende kracht rechtvaardigt. Ik wijs ook op paragraaf 2.6 van de memorie van toelichting. Daarnaast heb ik met de terugwerkende kracht aankondigingseffecten willen voorkomen. Dat mijn vrees daarvoor niet ongegrond was, moge blijken uit de opmerkelijk verhoogde activiteit die onmiddellijk na de publikatie van het persbericht van 31 maart 1995 is opgetreden met betrekking tot economische-eigendomsoverdrachten, zoals ik in mijn brief van 27 juni jl. aan de vaste commissie voor Financiën heb aangegeven. Daar komt nog bij dat in het algemeen overleg met de vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer van 15 maart jl. duidelijk naar voren kwam dat een spoedig ingrijpen op het punt van de economische-eigendomsoverdracht gewenst werd.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de PvdA-fractie of de handelwijze van notarissen die op 31 maart 1995 na 18.00 aanmerkelijk meer «economen» hebben gepasseerd dan voor dat tijdstip op enigerlei wijze in strijd is met regelgeving, merk ik op dat dit niet het geval is. Wel dient opgemerkt te worden dat deze «economen» vallen onder de voorgestelde nieuwe regelgeving.

De leden van de CDA-fractie stellen de vraag of ik hun mening deel dat duidelijkheid over de inhoud essentieel is bij inwerkingtreding van belastingmaatregelen met terugwerkende kracht. Deze vraag beantwoord

ik bevestigend. Inderdaad is de letterlijke tekst van de definitie van de economische eigendom pas bekend geworden bij de beantwoording van Kamervragen van een lid van deze fractie. In dit kader hecht ik er echter aan op te merken dat de positie van de Raad van State, zoals geregeld in de Wet op de Raad van State, als adviesorgaan zich verzet tegen het tot in detail bekend maken van teksten van wetsvoorstellen die om advies bij de Raad zijn ingediend. Om die reden geldt als algemene maatregel terughoudendheid met het publiceren van letterlijke teksten. Hoewel in de schriftelijke reacties op dit wetsvoorstel wordt opgemerkt dat er aanvankelijk geen duidelijkheid bestond en er daardoor een onzekere situatie voor de markt zou zijn ontstaan, meen ik daaraan een argument te kunnen ontleenen voor het tegendeel. De economische eigendom kenmerkt zich nu eenmaal door de omstandigheid dat daarmee maximale zekerheid met betrekking tot een onroerend goed bestaat zonder dat de juridische eigendom is verkregen. Naar mijn mening is het niet aannemelijk dat er in de praktijk voor de gebruikelijke zakelijke contracten van onduidelijkheid sprake is (geweest). Deze partijen weten zelf heel goed of er al dan niet een economische-eigendomsoverdracht is. Ik wijs in dit verband ook op de toename van de economische-eigendomsoverdrachten op 31 maart na publikatie van het persbericht.

De leden van de CDA-fractie verzoeken mij voorts uiteen te zetten wanneer ik terugwerkende kracht van maatregelen die een verzwarende van belastingheffing inhouden, geoorloofd acht en wanneer niet. Ook de leden van de VVD-fractie gaan in op de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel. Zij vragen of zij er van uit mogen gaan dat de regering met hen van mening is dat terugwerkende kracht restrictief moet worden toegepast – zeker bij belastende maatregelen – en dat een afwijking van deze regel slechts kan worden gerechtvaardigd indien er bijzondere omstandigheden aanwezig zijn. De leden van de SGP-fractie houden eveneens een betoog over de terugwerkende kracht. Zij stellen vast dat het invoeren van regelgeving met terugwerkende kracht in het algemeen niet hun instemming heeft, en brengen een aantal naar hun mening van belang zijnde bepalingen voor het voetlicht. Ook vragen zij mij op dit punt de beschouwing te betrekken van mr. dr. B.G. van Zadelhoff aangaande de verenigbaarheid van de terugwerkende kracht met de Zesde btw-richtlijn (Weekblad voor Fiscaal Recht 15 juni 1995). Dienaangaande merk ik het volgende op.

Zoals de leden van de VVD-fractie terecht opmerken is er in het parlement al diverse keren uitvoerig over de problematiek van de terugwerkende kracht van gedachten gewisseld. Ik wijs op de memorie van antwoord inzake het voorstel van wet tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen in verband met de Bekendmakingswet (Kamerstukken I 1989/90, 21 152, nr. 53b) en op de stukken waar op blz. 2 van die memorie onder meer naar wordt verwezen (Kamerstukken II 1978/79, 15 516, nr. 5, blz. 32–33, Kamerstukken I 1985/86, 19 305, nr. 149g, blz. 2, en Handelingen I, 19 december 1989, blz. 6–126). Ik sluit mij aan bij de lijn die uit die stukken naar voren komt.

Zoals ik in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel heb aangegeven zijn de omstandigheden in dezen zodanig bijzonder dat terugwerkende kracht gerechtvaardigd is.

In de toelichting heb ik voorts met betrekking tot de terugwerkende kracht het volgende opgemerkt.

«Ik ben me ervan bewust dat terugwerkende kracht in zijn algemeenheid in fiscalibus niet gebruikelijk – en veelal ook niet gewenst – is. Gezien echter de bedoeling van de onderhavige maatregelen, het tegengaan van ongewenst en oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving met betrekking tot onroerende zaken, meen ik dat terugwerkende kracht noodzakelijk is, ook vanwege de aanzienlijke budgettaire belangen alsmede de mogelijk optredende marktverstoringen. Het lijkt

immers reëel om te veronderstellen dat indien zonder dat daaraan terugwerkende kracht zou worden verleend de inhoud van de maatregelen openbaar zouden worden gemaakt, dit voor partijen bij overwogen transacties in onroerende zaken een aansporing zou zijn om alsnog constructies als zijn beschreven in deze memorie in het leven te roepen teneinde te bereiken dat hun alsnog het beoogde belastingvoordeel ten deel zal vallen. Dit geldt niet alleen voor de hierna beschreven btw-constructies maar met name ook voor de overdracht van economische eigendom ter voorkoming van overdrachtsbelasting. Mijn hiervoor reeds gememoreerde opmerking in de vergadering van de Eerste Kamer der Staten-Generaal op 21 december 1994 – waarin ik heb toegezegd constructies met onroerende zaken op de kortst mogelijke termijn te zullen aanpakken –, mijn antwoord op de vragen van het Tweede-Kamerlid Van der Ploeg, gesteld in het hiervoor bedoelde overleg van 15 maart 1995 (brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 21 maart 1995, Kamerstukken II 1994/95, aanhangsel blz. 1169) – waarin ik heb gemeld dat reparatiewetgeving in voorbereiding is –, hebben een waarschuwend effect kunnen hebben. Daarnaast heeft intensieve advisering door sommige adviseurs ten aanzien van deze transacties bijgedragen aan een snelle toeneming van transacties. Tegen deze achtergrond mochten zeer omvangrijke aankondigingseffecten worden verwacht, indien het voorstel niet zou terugwerken. Daarnaast moet niet worden vergeten dat er ook partijen bij transacties in onroerende zaken zijn geweest die bewust hebben besloten de gewraakte constructies niet toe te passen omdat zij meenden geen gebruik te moeten maken van een regeling die door de wetgever niet is beoogd. Eén en ander rechtvaardigt naar mijn mening het toekennen van terugwerkende kracht aan het wetsvoorstel.»

Het verheugt mij dat ook de leden van de PvdA-fractie, die van de VVD-fractie – zo ik hen althans goed begrijp – en die van de AOV-fractie deze mening zijn toegedaan. Ik kan mij in dit verband overigens goed vinden in de woorden van de leden van de VVD-fractie dat zeker op fiscaal gebied geldt – en met de snelle toeneming van transacties die onder deze reparatiewetgeving vallen wordt dit nogmaals bevestigd – dat een goed verstaander maar een half woord behoeft. Ook de Raad van State acht de omstandigheden voldoende bijzonder om terugwerkende kracht te rechtvaardigen, waar het betreft de omzetbelastingbepalingen en de bepalingen inzake de belastingen van rechtsverkeer voor zover die samenhangen met de omzetbelasting.

Wat het aspect van de terugwerkende kracht in relatie tot de economische-eigendomsoverdracht betreft citeer ik ook nog enkele passages uit het artikel van prof. mr. drs. J.Th. Degenkamp, hoogleraar rechtswetenschap aan de Rijksuniversiteit Groningen, getiteld «Overheid mag soms berekenend als burgers zijn» (Haagsche Courant, 30 juni 1995):

«Terugwerkende kracht is een fetisj van juristen. Men is er in het algemeen sterk tegen. .... Een tijdje geleden werd aangekondigd dat economische eigendomsoverdrachten ook belast zullen worden (6% overdrachtsbelasting). De regering zei erbij: deze regeling gaat gelden vanaf het moment van dit persbericht. Prompt ging een luid gejoel van belanghebbenden op. .... Maar, wat zou er gebeurd zijn als de overheid «keurig» had aangekondigd: «dames en heren, over een tijdje moet u ook over economische overdrachten belasting gaan betalen». Uiteraard zou dan een lawine van overdrachten vóór de «fatale» datum zijn losgebarsten. .... Bij voorbeeld in het geval van belastingen is het dus soms onvermijdelijk dat de overheid «bij verrassing» maatregelen neemt; het verwijt van onbetrouwbaarheid moet dan maar op de koop toe – en met de nodige korrels zout – worden genomen.»

Wat het aspect van de verenigbaarheid van de terugwerkende kracht met de zesde btw-richtlijn betreft, merk ik het volgende op. In het WFR-artikel wordt gesteld dat het in strijd is met de zesde richtlijn om een

vóór de inwerkingtreding van het wetsvoorstel verrichte handeling met bij voorbeeld erfpacht, met terugwerkende kracht als een van btw-heffing vrijgestelde dienst aan te merken. De richtlijn, zo wordt gesteld, bepaalt namelijk eenduidig op welk moment een belastbaar feit geacht wordt plaats te vinden en op welk tijdstip de btw wordt verschuldigd. Ik kan deze redenering niet volgen. Een zesde-richtlijnartikel dat terugwerkende kracht niet zou toestaan, bestaat naar mijn mening niet. In het tijdschriftartikel wordt ook geen concreet artikel genoemd. Wellicht wordt bedoeld op artikel 10 van de zesde richtlijn waarin onder meer is bepaald dat het belastbaar feit plaatsvindt en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Deze bepaling verhindert echter niet – en het is ook niet de bedoeling van deze bepaling om dit te verhinderen – om daar waar een lid-staat de mogelijkheid heeft om te kiezen tussen het aanmerken van een handeling als levering of als dienst- zoals in casu – dit zonodig met terugwerkende kracht te doen. Ook overigens acht ik dit artikel niet overtuigend, gezien het feit dat het aanbevelingen bevat die een speelveld voor constructies laten bestaan en gezien het feit dat de auteur in de slotconclusie stelt dat het niet zeker is of de beoogde gevolgen, waaronder de budgettaire opbrengst, wel zullen intreden.

De leden van de CDA-fractie vragen een nadere verklaring waarom ik van het persbericht van 31 maart 1995 en van de speculaties rond de methode van terugsluizing van opbrengst van de reparatie geen marktverstoring verwacht, en wel als het wetsvoorstel geen terugwerkende kracht zou hebben gehad.

Naar ik aanneem refereren deze leden aan de passage dienaangaande in de memorie van toelichting op blz. 2, alsmede aan mijn antwoord op vragen van een van hun leden over wijzigingen in de overdrachtsbelasting (persbericht van 20 april 1995, nr. 95/73). Zoals ik in mijn antwoord op de vragen 3 en 4 heb aangegeven ligt – ongewenste – marktverstoring in de rede indien het wetsvoorstel géén terugwerkende kracht zou hebben. Er zou, in de bewoordingen van het hiervoor opgenomen citaat, een lawine van overdrachten – en overigens ook van btw-constructies – zijn losgebarsten. Het persbericht van 31 maart 1995 voorkomt nu juist deze verstoring. Dat het persbericht op zichzelf tot onzekerheid op de markt aanleiding kan geven, is mogelijk. Die onzekerheid heeft betrekking op de vraag of en in welke vorm het wetsvoorstel met zijn terugwerkende kracht wordt aanvaard. Deze onzekerheid is, zoals ik in mijn antwoord op vraag 2 ook heb aangegeven, onlosmakelijk verbonden aan ieder voorstel waarvan het voorgestelde tijdstip van toepassing ligt vóór de plaatsing in het Staatsblad. Het is dan ook mede om die reden dat inzake het toepassen van terugwerkende kracht terughoudendheid moet worden betracht.

Wel heb ik – in mijn antwoord op de vragen 5, 6 en 7 – gesteld marktverstoring niet aannemelijk te achten als het gaat om speculaties over de manier van terugsluizing van de opbrengst van het reparatiewetsvoorstel. Die kwestie is duidelijk van een andere orde. Ik verwacht niet dat eventuele speculaties over bestedingen van geld ten faveure van particulieren of het bedrijfsleven zodanige handelingen tot gevolg zullen hebben dat kan worden gesproken van marktverstoring.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of het mogelijk is in te grijpen in een met de inspecteur afgesloten convenant. Naar ik meen richt de vraag van deze leden zich erop of nieuwe wetgeving een met een inspecteur in het verleden gemaakte afspraak, met het oog op het daaraan toe te kennen vertrouwen, terzijde kan stellen en niet op de vraag of ik een dergelijke afspraak of de daaraan voor een bepaalde belastingplichtige verbonden fiscale gevolgen kan herroepen. Hierover wil ik opmerken dat een dergelijke afspraak niet meer inhoudt dan een tussen partijen overeengekomen uitleg van de op dat moment bestaande wet. Voor zover

van zo'n afspraak sprake is, kan deze nimmer zo ver gaan dat ze een hogere waarde heeft dan een wijziging van de wettelijke bepalingen. Met andere woorden, als een inspecteur heeft verklaard dat een voorgenomen constructie niet werd verhinderd door – dan wel in overeenstemming was met – de wetgeving zoals die luidde op het tijdstip waarop de inspecteur de uitspraak deed, wijzigt deze situatie natuurlijk als de wetgeving verandert. Het kan toch niet zo zijn – en ook belanghebbenden mogen daarvan niet uitgaan – dat zo'n uitspraak van de inspecteur het de wetgever – de Staten-Generaal natuurlijk daaronder begrepen – verhindert in te grijpen in ongewenste situaties. In dit verband wil ik ook nog wijzen op de vergelijkbare situatie ten tijde van de zogenoemde Oort-wetgeving. Ook in dat kader vervielen alle afspraken die met de Belastingdienst waren gemaakt omtrent de aftrekbaarheid van kosten die geen gelding meer hadden op grond van de in werking getreden wetgeving.

Ik deel de mening van deze leden niet dat het wetsvoorstel materieel een nieuwe belasting introduceert en dat om die reden terugwerkende kracht in strijd is met rechtszekerheid en opgewekt vertrouwen. De overdrachtsbelasting is geen nieuwe belasting, integendeel, het is vermoedelijk een van de oudste belastingen in Nederland. Met het in de heffing betrekken van de verkrijging van de economische eigendom wordt thans een einde gemaakt aan de situatie waarin in wezen gelijke gevallen fiscaal ongelijk worden behandeld. Wat betreft het rechtszekerheidsaspect merk ik op dat dit beginsel niet geschonden wordt, aangezien op transacties van vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, niet wordt teruggekomen. Ook van opgewekt vertrouwen dat de economische-eigendomsoverdracht nooit in de heffing zou worden betrokken kan geen sprake zijn.

#### **10. De opbrengst van dit wetsvoorstel en budgettaire aspecten**

Het lijkt de leden van de PvdA-fractie dat met betrekking tot de wijze waarop voor de overdrachtsbelasting afgerekend moet worden met de Belastingdienst, sprake is van een gecompliceerde maatregel. Zij vragen of er oplossingen zijn die beter uitvoerbaar zijn en beter aan de budgettaire doelstellingen voldoen dan een verlengde navorderingstermijn, een boete en een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder.

In de eerste plaats merk ik op dat de bepalingen waar deze leden op doelen alleen betekenis hebben als de afdracht van belasting niet op de gewone wijze plaatsvindt. Op de economische-eigendomsoverdracht is het normale heffingsregime van toepassing. Dat houdt in dat indien de economische eigendom bij notariële akte wordt overgedragen, de notaris de afdracht van de verschuldigde overdrachtsbelasting verzorgt. Ditzelfde geldt indien de economische eigendom wordt overgedragen bij een onderhandse akte die is opgemaakt op de voet van artikel II van de Wet van 28 juni 1956 (Stb. 376) door een zaakwaarnemer. Als de economische-eigendomsoverdracht niet bij één van de hiervoor genoemde aktes plaatsvindt, en dat is zoals bekend geen vereiste, moet de overdrachtsbelasting door de verkrijger binnen een maand worden voldaan. Mij staat niet voor ogen deze regels ingewikkeld te maken; ik denk aan een opgave van de kadastrale aanduiding van het onroerend goed, de namen en adressen van contractanten en de koopprijs. De door de genoemde leden bedoelde bepalingen zijn sancties op het frustreren door de partijen van de normale procedure bij de heffing van overdrachtsbelasting. Om te voorkomen dat de vervreemder zijn meldingsplicht verzaakt, heb ik een boete voorgesteld. Die boete komt echter pas aan de orde als de vervreemder de overdracht niet heeft gemeld. De hoofdelijke aansprakelijkheid en de navordering moeten in ditzelfde licht worden gezien.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar het budgettaire beslag van de in de brief van 27 juni 1995 voorgestelde wijzigingen. De budgettaire consequenties van de in deze brief genoemde maatregelen zijn naar



verwachting beperkt, en kunnen naar verwachting worden opgevangen binnen de raming van de opbrengst van het wetsvoorstel.

De leden van de CDA-fractie hebben bezwaren tegen het tegelijk met het wetsvoorstel presenteren van maatregelen die uit de opbrengst van het wetsvoorstel gefinancierd kunnen worden. Zij vragen om welke wetgevende maatregelen het precies gaat en welke doelen worden beoogd.

Het gaat hier om het wetsvoorstel met betrekking tot de terugsluis van de opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel, dat thans voor advies bij de Raad van State ligt en dat – dit in antwoord op de vraag van de leden van de SGP-fractie – zo spoedig mogelijk na advisering door de Raad bij de Tweede Kamer zal worden ingediend. Het gaat om de volgende maatregelen:

<b>maatregel op kasbasis 1998</b>	<b>mln</b>
willekeurige afschrijving van naar Nederland verplaatste innovatieve technologie	-50
verhoging van de ondergrens van de ondernemingsvrijstelling in de VB	-15
Btw-vrijstelling fondswerving en sportkantines	-5
verruiming btw-vrijstelling kleine ondernemers	-20
6%-tarief culturele prestaties, sportevenementen en voorbehoedmiddelen	-85
verlaging tariefstapje Vpb met 2% punten	-110
verlenging rentevrij uitstel successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging	-15
btw-vrijstelling kinderopvang	-20
stimulering zeescheepvaart	-55
loonkostenfaciliteit kinderopvang	-45
reservering faciliteit verhuiskosten	-35
herziening ondernemersfaciliteit waaronder vrijstelling van overdrachtsbelasting bij reorganisatie binnen concernverband	-25
faciliteit successierecht voor ondernemingsvermogen en motie Blaauw	-35
btw-verlaging arbeidsintensieve en milieuvriendelijke prestaties	PM
<b>Totaal</b>	<b>-515</b>

De vraag van de leden van de CDA-fractie om welke financiële middelen het per onderdeel gaat – ook de leden van de D66- en de SGP-fractie vragen hier naar – is in vorenstaand overzicht beantwoord.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie welke middelen in 1995 beschikbaar komen doordat een groot deel van het wetsvoorstel per 31 maart 1995 ingaat, merk ik op dat de opbrengst in 1995 kan worden gesteld op circa 300 mln.

De leden van de CDA- en de D66-fractie vragen naar de berekening van de budgettaire schade indien de voorgestelde reparaties niet zouden worden getroffen. Daarbij verwijzen laatstbedoelde leden naar de memorie van toelichting, waarin is opgemerkt dat de budgettaire schade op termijn een miljard gulden zou kunnen overschrijden.

De uitspraak in de memorie van toelichting over de potentiële btw-derving bij het uitblijven van reparatie dient te worden gezien in het licht van het btw-belang op investeringen in de sectoren waarin gebruik wordt gemaakt van btw-constructies, en bovendien in het licht van de mogelijkheid om alsnog met bepaalde constructies, bij voorbeeld kortlopende zakelijke rechten, ook btw-voordeel te behalen op investeringen uit de periode voor 1995.

De leden van de CDA-, D66-, VVD- en SGP-fractie vragen om een nadere onderbouwing van de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel. De leden van de SGP-fractie vragen daarbij aan te geven in hoeverre de afzonderlijke maatregelen hiertoe bijdragen. Dienaangaande merk ik op dat bij de raming gebruik is gemaakt van de gegevens van een in het laatste kwartaal door de Belastingdienst uitgevoerde inventarisatie naar de toepassing van de btw-constructies sinds 1992. Daaruit bleek dat het

bedrag aan investeringen waarop de btw-constructie is toegepast, in 1992 en 1993 kan worden geschat op circa 700 mln respectievelijk 1500 mln, terwijl dat bedrag in 1994, in de eerste drie kwartalen al was opgelopen tot circa 1900 mln. Hierbij zij aangetekend dat niet alle belastingdienst-eenheden gegevens hebben kunnen leveren en sommige geen volledig beeld hebben kunnen geven. Er moet daarom rekening mee worden gehouden dat het investeringsbedrag waarop de btw-constructie in de desbetreffende jaren werd toegepast hoger lag dan de hier vermelde bedragen. Voorzichtigheidshalve is de opbrengst van de maatregel daarom gesteld op circa 370 mln per jaar.

De uitkomst van deze inventarisatie bij de Belastingdienst spoort met de uitkomsten van een ander onderzoek naar btw-constructies met onroerend goed. Bij dat onderzoek is gebruik gemaakt van het geautomatiseerde omzetbelastingbestand van de Belastingdienst.

Naar de mogelijke opbrengst van de reparatiewetgeving inzake de overdrachtsbelasting is eveneens een onderzoek bij de Belastingdienst ingesteld. Daartoe is gedurende een bepaalde periode bij een van de drie eenheden Registratie en Successie het aantal economische-eigendomsoverdrachten en hun transactiewaarde bijgehouden. Op basis daarvan kan het belang voor de overdrachtsbelasting bij benadering worden geraamd op 0,5 miljard. Om een aantal redenen is slechts een deel hiervan als opbrengst geboekt. In de eerste plaats omdat mag worden verwacht dat bepaalde transacties minder voor zullen komen indien overdrachtsbelasting verschuldigd is. Voorts mag worden verwacht dat ook door de bestrijding van btw-constructies met onroerend goed, waarbij vaak alleen de economische eigendom wordt overgedragen, het aantal gevallen van economische-eigendomsoverdracht zal afnemen. Een derde reden om het hiervoor genoemde budgettaire belang niet volledig als opbrengst te boeken is dat het in de praktijk voorkomt dat de economische eigendomsoverdracht na kortere of langere tijd wordt gevolgd door de juridische eigendomsoverdracht.

Uiteraard ben ik bereid, dit in antwoord op een verzoek van de leden van de VVD-fractie, om de komende periode enkele malen over de opbrengst van de overdrachtsbelasting te rapporteren. Tot dusverre is het opbrengstverloop van deze belasting als volgt (in mln):

	1994	1995
januari	226	280
februari	232	227
maart	269	237
april	220	156
mei	112	287
juni	259	176
juli	234	
augustus	264	
september	289	
oktober	343	
november	240	
december	165	

De leden van de VVD-fractie zouden gaarne zien dat voor de besteding van de opbrengst van dit wetsvoorstel ook naar andere fiscale lastenverlichting wordt gekeken, bijvoorbeeld verhoging van de rente- en dividendvrijstelling. Zij willen in dat kader weten wat een verhoging van 50% of een verdubbeling van de rente- en dividendvrijstelling kost. Zij vragen voorts of in het concept-persbericht dergelijke maatregelen wel hebben gestaan en of die doelbewust niet zijn meegenomen. Een verhoging van de dividend- en rentevrijstelling met 50% zal naar verwachting 290 mln belasting en 75 mln premies volksverzekering kosten, en met 100% 525 mln belasting en 125 mln premies volksverze-

kering. Een verhoging van de rente- en dividendvrijstelling is in het kader van dit lastenverlichtingspakket niet overwogen.

In antwoord op de vraag van deze leden of een verhoging van de rente- en dividendvrijstelling niet belangrijker is dan verlaging van het btw-tarief voor voorbehoedmiddelen, merk ik het volgende op. De verlaging van het btw-tarief voor voorbehoedmiddelen heeft een budgettair belang van 5 mln, terwijl met een verhoging van de rente- en dividendvrijstelling een veelvoud van dit bedrag is gemoeid. De maatregelen zijn dan ook niet te vergelijken.

Voorts stellen deze leden dat in de discussie dient te worden betrokken of een verhoging van de vrijstelling van de vermogensbelasting niet alleen een fiscale lastenverlichting met zich mee zal brengen, maar ook een doelmatiger functioneren van de Belastingdienst, omdat naar de mening van deze leden door de WOZ binnenkort veel meer burgers in de vermogensbelasting zullen vallen. In dit verband vragen deze leden welke bedragen worden gedeerd met betrekking tot een verhoging van de vrijstelling in de vermogensbelasting tot f 200 000. Daarnaast vragen zij hoeveel mensen door WOZ in de toekomst voor het eerst een aanslag krijgen voor de vermogensbelasting rekening houdend met de huidige vrijstelling.

Een verhoging van de vrijstelling in de vermogensbelasting tot f 200 000 zal leiden tot een derving van circa 110 mln. Met betrekking tot het aantal mensen dat als gevolg van de WOZ voor het eerst een aanslag zal krijgen voor de vermogensbelasting zijn (nog) geen gegevens beschikbaar, maar naar verwachting gaat het om een zeer klein aantal, waarbij ten overvloede zijn opgemerkt dat het dan gaat om belastingplichtigen die tot heden een te lage aangifte hebben gedaan.

Ten slotte vragen deze leden waarom de regering in het persbericht niet heeft opgemerkt dat ook overwogen zou kunnen worden om de overdrachtsbelasting te verlagen naar 5% of 5,5%. Ook de leden van de CDA-fractie vragen of een verlaging van deze belasting is overwogen. De regering heeft in het persbericht willen aangeven welke maatregelen zij voornemens was uit te werken in het kader van de extra lastenverlichting ten gevolge van het onderhavige wetsvoorstel. Het ligt daarbij niet voor de hand om te wijzen op andere mogelijke toepassingen. Een verlaging van de overdrachtsbelasting is overigens in het kader van de terugsluis niet aan de orde geweest, mede gezien de andere prioriteiten. In antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie naar de budgettaire consequenties van een verlaging van de overdrachtsbelasting, deel ik mee dat – uitgaande van de huidige raming voor 1996 – een verlaging van het tarief tot 5,5% gepaard zou gaan met een budgettaire derving van ruim 250 mln terwijl de budgettaire derving bij een verlaging van het tarief tot 5% ruim een half miljard bedraagt. Voorts vragen deze leden wat er op tegen is om de overdrachtsbelasting te verlagen in plaats van het voor de werkgever fiscaal aantrekkelijker maken van werkgerelateerde verhuizingen. De volledige opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel zou voldoende zijn voor een verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting met 1%-punt tot 5% terwijl de derving als gevolg van de invoering van de genoemde verhuisfaciliteit een veel beperktere omvang heeft (40 mln) en bovendien zeer gericht een mogelijk knelpunt verzacht in situaties dat werknemers in het kader van de werkkring moeten verhuizen. De regering geeft daarbij uitvoering aan de aanbeveling van de Werkgroep fiscale infrastructuur. De regering heeft de voorkeur gegeven aan een samenstel van maatregelen gericht op de versterking van de economische en van de culturele infrastructuur.

De leden van de D66-fractie willen graag een nadere onderbouwing van de keuze van de voorgestelde fiscale maatregelen ontvangen, waarbij tevens aandacht dient te worden besteed aan de vraag waarom een deel van de opbrengst van het wetsvoorstel niet wordt ingezet voor lasten-

verlichting direct bij de burger. Tevens informeren zij naar de prioriteiten die de regering in dit verband legt.

In het Regeerakkoord is een keuze gemaakt voor zowel generieke als specifieke maatregelen («en-en»). Voor generieke lastenverlichtingen komt, zoals bekend, in de periode 1994–1998 totaal circa 9 miljard beschikbaar, voor een deel rechtstreeks bij de burger, terwijl specifieke maatregelen worden getroffen ten behoeve van de structuurversterking van het MKB. Voorts wijs ik op de terugsluismaatregelen in het kader van de energiebelasting. In aanvulling hierop komt de terugsluis van de opbrengst van het onderhavige reparatiewetsvoorstel. Het doel van deze terugsluis is het scheppen van werk, zowel voor een goed functionerend midden- en kleinbedrijf als voor het grootbedrijf. Voor de laatste groep bedrijven, die veelal internationaal opereren, is een concurrerende Nederlandse fiscale infrastructuur een voorwaarde. Daarbij gaat het om verbetering van de fiscale infrastructuur en het op mondiaal niveau aantrekkelijk houden van Nederland voor investeringen. Een dergelijk pakket van generieke en specifieke maatregelen biedt de beste mogelijkheden voor een toename van de werkgelegenheid. In het rapport Fiscale stimuleringsmaatregelen dat ik op 24 februari 1995 naar de Tweede Kamer heb gezonden zijn voorstellen daarvoor gedaan. Een aantal van deze voorstellen maakt onderdeel uit van het wetsvoorstel terugsluis btw-opbrengst.

Voorts vragen deze leden hoe ik reeds maatregelen heb kunnen toezeggen, terwijl ik nog niet beschikte over de financieringsbron. Toen de door deze leden bedoelde toezeggingen werden gedaan, werd reeds dekking overwogen door aanwending van de opbrengsten voortvloeiende uit de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik door middel van reparatiewetgeving.

Tussen het voorliggende wetsvoorstel en de aangekondigde maatregelen bestaat een budgettaire koppeling. Voor de aangekondigde maatregelen is dus in een financiële dekking voorzien via het onderhavige wetsvoorstel.

De leden van de D66-fractie hebben begrip voor het voorstel om te onderzoeken of fiscaal ruimere mogelijkheden zijn te creëren bij verhuizingen ten behoeve van het werk. Daarnaast zouden deze leden onderzocht willen zien welke mogelijkheden er zijn om fiscale maatregelen te treffen die de zogenoemde «doorstroming» op de woningmarkt bevorderen. Ik zou willen volstaan met een verwijzing naar het antwoord op een soortgelijke vraag van de leden van de VVD-fractie.

De regering overweegt niet – deze leden vragen daarnaar – sociale huurwoningen onder het verlaagde btw-tarief te brengen.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de SGP-fractie of er nog gelegenheid is om de wetgeving met betrekking tot de aangekondigde maatregelen te wijzigen indien de opbrengsten uit het voorliggende wetsvoorstel tegenvallen, merk ik op dat die maatregelen de gehele parlementaire behandeling nog moeten doorlopen en dus kunnen worden aangepast ingeval de situatie die deze leden aangeven zich voordoet.

De leden van de VVD-fractie vragen welk budgettair belang ermee is gemoeid als de terugwerkende kracht niet verder zou reiken dan het tijdstip van de indiening van het wetsvoorstel. Voorts vragen de leden van de SGP-fractie welk budgettair belang ermee gemoeid zou zijn indien in het geheel geen terugwerkende kracht wordt toegepast en waarop deze schatting is gestoeld.

Uitstel van de inwerkingtreding van het wetsvoorstel tot 24 mei 1995, de datum van indiening van het voorstel, zou louter voor de overdrachtsbelasting leiden tot een derving in 1995 van ten minste 15 mln, uitgaande van de economische overdrachten die zijn geregistreerd. Deze raming is gebaseerd op een telling over de maanden april-juni van dit jaar. Dit aantal blijkt in de maand april nog enigszins te zijn gestegen ten opzichte

van april 1994. Pas in de maanden daarna is het aantal gevallen van economische-eigendomsoverdracht substantieel gedaald. Wanneer ermee rekening wordt gehouden dat een deel van de economische overdrachten niet wordt geregistreerd, ligt de derving substantieel hoger dan de geraamde 15 mln op basis van de geregistreerde akten.

Indien het wetsvoorstel zonder terugwerkende kracht wordt ingevoerd, zal de geraamde extra opbrengst aan overdrachtsbelasting in 1995 verder afnemen en zal naar verwachting ook de opbrengst in 1996 negatief worden beïnvloed. Verder uitstel zou immers kunnen leiden tot gedragsreacties in de vorm van het naar 1995 halen van transacties die normaal gesproken pas in 1996 zouden hebben plaatsgevonden.

Uitstel van de datum van inwerkingtreding zou de komende jaren ook een negatieve invloed hebben op de extra opbrengst die samenhangt met de bestrijding van btw-constructies met onroerend goed. De omvang hiervan is niet goed te kwantificeren. In de eerste plaats mag niet worden uitgesloten dat bij uitstel van de datum van inwerkingtreding ook voor reeds in het verleden gedane investeringen – waarop destijds nog geen btw-constructie is toegepast – alsnog een kortlopend zakelijk genotsrecht wordt gevestigd. In theorie gaat het hier om investeringen in de periode 1985–1994, waarbij kan worden aangetekend dat het financiële voordeel van de constructie toeneemt naarmate het jaar van ingebruikneming van het onroerend goed dichterbij ligt. Daarnaast zou verder uitstel de mogelijkheid bieden om voor binnenkort op te leveren onroerende zaken een dergelijk recht te vestigen.

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