

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

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 17 mei 1995 en het nader rapport d.d. 23 mei 1995, aangeboden aan de Koningin door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissiven van 10 april 1995 en 12 mei 1995, no. 95.002923, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot 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.

Over dit wetsvoorstel heeft op 3 mei 1995 op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën op de voet van artikel 22 van de Wet op de Raad van State beraad plaatsgevonden welk beraad de staatssecretaris aanleiding heeft gegeven enige wijzigingen aan te brengen in het oorspronkelijke wetsvoorstel en de daarbij behorende memorie van toelichting.

Bij Kabinetsmissive van 12 mei 1995, no. 95.002923, is het gewijzigde voorstel van wet aanhangig gemaakt.

Blijkens de mededelingen van de Directeur van Uw kabinet van 10 april 1995 en van 12 mei 1995, nr. 95.002923, machtigde Uwe Majesteit de Raad zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 17 mei 1995, nr. W06.95.0172, bied ik U hierbij aan.

Terugwerkende kracht

1. Artikel V van het voorstel van wet bepaalt, dat de wet met uitzondering van het in artikel III, onderdeel H, opgenomen artikel 55 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer terugwerkt tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur. De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwarende van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn. Deze eis van kenbaarheid heeft de Raad ten aanzien van het onderhavige voorstel van wet getoetst aan het door

¹ De tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

de Staatssecretaris van Financiën uitgegeven persbericht van 31 maart 1995, nr. 95/62.

De navolgende in het wetsvoorstel vervatte regelingen voldoen naar het oordeel van de Raad niet aan de voorwaarde dat zij voldoende kenbaar zijn geworden vóór het beoogde tijdstip van in werking treden.

Niet zijn genoemd in het persbericht:

- het aanmerken van bezit als een recht waaraan zaken zijn onderworpen in de voorgestelde wijziging van artikel 5 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer;
- het vervallen van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij verdeling van een gemeenschap;
- de uitbreiding van de naheffingstermijn tot 12 jaar voor de verschuldigde overdrachtsbelasting met betrekking tot de verkrijging van economische eigendom.

In het persbericht is voorts niet de omschrijving van het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer opgenomen. De aanduiding «economische eigendom» heeft echter niet een zodanig vastomlijnde betekenis, dat met vermelding van die term een voldoende omschrijving van de te belasten transacties is gegeven. Op grond hiervan zijn onvoldoende kenbaar:

- de uitbreiding van de overdrachtsbelasting met de heffing over de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken en beperkte rechten daarop;
- de meldplicht voor degene, die economische eigendom van onroerende zaken en beperkte rechten daarop, overdraagt;
- de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder van vorenbedoelde economische eigendom.

Voorts wijst de Raad erop dat de formulering in het persbericht dat «de nadere regels ... verder betrekking (zullen) hebben op ... de ingangsdatum van belaste verhuur aangaande beperkte rechten» inhoudt dat verwacht mocht worden dat ten aanzien van deze verhuur een later invoeringstijdstip zou gaan gelden, hetgeen niet in het voorstel is neergelegd. De toelichting op artikel V geeft ook aan dat bij wege van een ministeriële regeling enkel «de ingangsdatum van het inwilligen van verzoeken om voor beperkte rechten te worden uitgezonderd van de vrijstelling van omzetbelasting voor de verhuur van onroerende zaken» nader zal worden bepaald, hetgeen echter iets anders is dan in het persbericht is opgenomen.

De Raad is van oordeel dat het nader door de Staatssecretaris van Financiën uitgegeven persbericht van 20 april 1995, nr. 95/73, waarin de tekst van het in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en een deel van de toelichting zijn opgenomen en waarvan de Raad adviseert dit aan de memorie van toelichting toe te voegen, de noodzaak tot heroverweging van de inwerkingtredingsbepaling ten aanzien van de hiervoor genoemde regelingen slechts onderstreept. De Raad acht een zodanige heroverweging geboden.

2. De in punt 1 van dit advies bedoelde bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigings-effecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening. Voor elk van de voorgestelde maatregelen zal moeten worden bezien of voldaan is aan de voorwaarde dat sprake is van zodanige bijzondere omstandigheden.

Het voorstel van wet bevat de volgende maatregelen:

- A. met betrekking tot de omzetbelasting:
 - a. beperking van de optieregelingen voor belaste verhuur en levering van onroerende zaken aan niet-aftrekgerechtigde huurders en afnemers;
 - b. uitbreiding van de fiscale-eenheidsregeling;
 - c. gelijkstelling van bepaalde vormen van ingebruikgeving van onroerende zaken met verhuur;
- B. met betrekking tot de overdrachtsbelasting:
 - d. uitbreiding met verkrijging van «economische eigendom»;
 - e. beperking van een aantal vrijstellingen;
 - f. invoering van hoofdelijke aansprakelijkheid en meldingsplicht bij overdracht van economische eigendom.

De door het voorstel van wet bestreken transacties waren reeds geruime tijd bekend, en voor zover betrekking hebbend op de omzetbelasting reeds door de Algemene Rekenkamer in het Decemberverslag 1991 (kamerstukken II 1991/92, 22 455, paragraaf 9.3) aan de kaak gesteld. In het in de aanhef van dit advies vermelde beraad ex artikel 22 van de Wet op de Raad van State heeft de Staatssecretaris van Financiën medegedeeld, dat zijn opmerkingen in de vergadering van de Eerste Kamer der Staten-Generaal van 21 december 1994, waarbij is aangekondigd dat de transacties op het terrein van de omzetbelastingheffing zullen worden aangepakt en dat de belastingdienst wordt uitgenodigd de constructies nog duidelijker te bestrijden (Handelingen I, blz. 12-458), de beantwoording van de vragen van het Tweede-Kamerlid Van der Ploeg, waarin is gesteld dat reparatiewetgeving ter zake in voorbereiding is (brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 21 maart 1995, nr. VB95/815), alsmede een agressieve advisering door belastingadviesbureaus ten aanzien van deze transacties, tot een zodanig snelle toeneming van de transacties hebben geleid, dat zeer omvangrijke aankondigingseffecten verwacht moeten worden, indien het voorstel van wet niet terugwerkt tot 31 maart 1995. De Raad acht deze en andere in de toelichting vermelde omstandigheden tezamen voldoende bijzonder om de voorgestelde terugwerkende kracht ten aanzien van de omzetbelasting te dragen, maar is van oordeel dat deze aanvullende toelichting op de aanwezigheid van bijzondere omstandigheden, die terugwerkende kracht rechtvaardigen, in de toelichting op het voorstel van wet meer volledig dient te worden opgenomen.

Anders dan ten aanzien van de hiervoor onder a, b en c aangeduide maatregelen in de sfeer van de omzetbelasting is de Raad, gelet op de toelichting, er niet van overtuigd dat bijzondere omstandigheden als vorenbedoeld aanwezig zijn ten aanzien van de voorgestelde maatregelen inzake de overdrachtsbelastingheffing. Het enkele feit dat in bepaalde «omzetbelasting-constructies» tevens van de figuur van economische eigendomsoverdracht sprake is, rechtvaardigt naar het oordeel van de Raad niet dat, zonder enige beperking, deze figuur wordt meegenomen.

Een nadere toelichting en kwantificering van de in geding zijnde omzetbelastingbedragen zijn daarenboven noodzakelijk voor de in de toelichting opgenomen stelling «dat de economische eigendomsoverdracht een alternatief is in de sfeer van de btw-constructies indien de verhuurconstructie niet meer mogelijk is. Anders gezegd: als met betrekking tot de economische-eigendomsoverdracht niet ook tegelijkertijd een maatregel wordt getroffen, heeft de reparatie van de verhuurconstructie een aanzienlijk geringer betekenis».

In de toelichting worden als zelfstandig dragende motieven voor de terugwerkende kracht ten aanzien van de overdrachtsbelasting genoemd dat «het verschijnsel als mogelijkheid om de heffing van overdrachtsbelasting af te stellen snel aan populariteit wint», de verschuiving van economische eigendomsoverdrachten die na 1995 zijn voorzien naar een tijdstip vóór de inwerkingtreding, alsmede de mogelijkheid dat economische eigendomsoverdrachten een invalshoek kennen in de criminele sfeer.

Deze stellingen worden niet nader gemotiveerd, noch gekwantificeerd ten aanzien van de daarmee gemoeide overdrachtsbelastingbedragen. Met name behoeft de opmerking inzake het afstel van de overdrachtsbelasting nadere toelichting. In derden-verhoudingen is, zo meent de Raad te weten, de opzet nagenoeg steeds gericht op levering van de onroerende zaak, zij het dat soms sprake is van langdurig uitstel van die levering. Het belang bij levering bestaat ook bij de verkoper, aangezien de juridisch eigenaar onder meer aansprakelijk blijft voor de onroerend-zaakbelastingen en andere zakelijke rechten. Wijzigingen in dit patroon die zo massaal optreden dat terugwerkende kracht geboden is, dienen in de toelichting tenminste aannemelijk gemaakt te worden.

Met betrekking tot het aankondigingseffect merkt de Raad op dat bij elke nieuwe vorm van belastingheffing sprake zal zijn van verschuivingseffecten. Bij de overdrachtsbelastingheffing is het nadeel voor de schatkist daarenboven van beperkte betekenis, aangezien in ieder geval bij de levering van de onroerende zaak geheven wordt. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, zal in derden-verhoudingen die levering vrijwel steeds plaatsvinden. Een gemis aan vervroegd geheven belasting ten opzichte van het huidige regime kan naar het oordeel van de Raad niet als budgettair verlies worden beschouwd.

Ten aanzien van het in de toelichting genoemde mogelijk gebruik van de figuur in het kader van witwaspraktijken dient naar het oordeel van de Raad in de toelichting te worden gemotiveerd waarom van het voorstel om de economische eigendom in de overdrachtsbelastingheffing te betrekken, niet al voldoende preventieve werking uitgaat. Daarnaast dient aannemelijk gemaakt te worden dat kwantitatief sprake is van een zodanig misbruik van een wettelijke voorziening – ook in relatie tot het aantal bonafide eigendoms-overdrachten – dat op grond daarvan de terugwerkende kracht gerechtvaardigd is.

Dit geheel overziende, adviseert de Raad de in artikel V van het voorstel ten aanzien van de overdrachtsbelasting opgenomen inwerkingtredingsbepalingen te heroverwegen.

1 en 2. Met genoegen constateer ik dat de Raad, gelet op de bijzondere omstandigheden, de voorgestelde terugwerkende kracht ten aanzien van de omzetbelasting gerechtvaardigd acht. Ik ben gaarne tegemoet gekomen aan de suggestie van de Raad de memorie van toelichting op het punt van de aanwezigheid van deze bijzondere omstandigheden nader aan te vullen. Daarnaast heb ik, gezien punt 3 van het advies, met betrekking tot de voorgestelde bepalingen voor de omzetbelasting alsnog een zekere eerbiediging opgenomen voor lopende contracten. Daardoor wordt aan het aspect van de terugwerkende kracht op dit punt een verzachting gegeven; zie nader punt 3 van dit rapport.

Met betrekking tot de overdrachtsbelasting lees ik het advies van de Raad, mede gezien punt 9, aldus dat terugwerkende kracht ook hier gerechtvaardigd is voor zover de voorgestelde maatregelen de samenloop met de omzetbelasting betreffen. Voor zover die samenloop zich niet voordoet, adviseert de Raad mij de voorgestelde terugwerkende kracht te heroverwegen. Wat dit aspect betreft heb ik voldaan aan de suggestie van de Raad om de memorie van toelichting aan te vullen ter zake van constructies in de sfeer van de omzetbelasting waarin tevens sprake is van economische eigendomsoverdracht. De positie van de economische eigendomsoverdracht in deze constructies is scherper in beeld gebracht. Wat de algemene terugwerkende kracht in de overdrachtsbelasting betreft merk ik op dat ik reeds een eerbiediging had opgenomen voor de situaties waarin de verkrijging van de economische eigendom na 31 maart 1995 18.00 uur plaatsvindt als gevolg van overeenkomsten die voor dat tijdstip tot stand zijn gekomen. Ook op enkele andere punten had ik reeds verzachtingen met betrekking tot het aspect van de terugwerkende kracht aangebracht.

Naar aanleiding van het advies van de Raad heb ik voorts nog enkele wijzigingen aangebracht. In de eerste plaats heb ik de motivering van de voorgestelde algemene maatregel in de overdrachtsbelasting en de noodzaak dat daaraan terugwerkende kracht wordt gegeven, aangevuld en aangescherpt. Daarbij heb ik tevens het financiële belang gekwantificeerd in beeld gebracht, waarbij, mede met het oog op aankondigingseffecten, nader is ingegaan op het feit dat de economische eigendomsoverdracht in vele gevallen leidt tot afstel van overdrachtsbelasting; het belang van uitstel-situaties is daaraan ondergeschikt. De Raad merkt op dat hij meent te weten dat alleen sprake is van uitstel omdat uiteindelijk economische en juridische eigendom te zamen komen. Dat kan inderdaad het geval zijn, maar wanneer intussen de economische eigendom enkele malen is vervreemd, leidt dit evenzovele malen tot een derving van overdrachtsbelasting. In de memorie van toelichting is voorts, op verzoek van de Raad, op de preventieve werking van het wetsvoorstel ingegaan.

De Raad gaat in punt 1 van zijn advies nader in op de kenbaarheid van de voorgestelde maatregelen. Die passages hebben mij aanleiding gegeven de voorgestelde inwerkingtredingsbepalingen in de overdrachtsbelasting te wijzigen. Ik had reeds met betrekking tot de meldingsplicht voor degene die de economische eigendom overdraagt, expliciet opgenomen dat daaraan geen terugwerkende kracht wordt gegeven, evenals aan de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris. Daarenboven heb ik gemeend dat ook de voorgestelde bepaling ter zake van het vervallen van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij verdeling van een gemeenschap van terugwerkende kracht kan worden uitgezonderd. Voor het overige heb ik de inwerkingtredingsbepalingen gehandhaafd, zij het dat ik, zoals ik al aangaf, de toelichting ter zake heb aangevuld.

3. Het vervallen van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken aan niet – of nagenoeg niet – aftrekgerechtigden op grond van het voorgestelde artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 leidt tot herziening van de vooraf trek. De verhuurder wordt, voor zover de herzieningstermijn op 31 maart 1995 nog niet is verstreken, gedurende de resterende looptijd de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting alsnog verschuldigd (artikelen 11–14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting). Het voorstel heeft op grond van dit gevolg – naast de formele terugwerkende kracht – ook materieel terugwerkende kracht gekregen.

Indien een belastingmaatregel, die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekent, materieel terugwerkende kracht krijgt, dient een belangenafweging te worden gemaakt tussen eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de nieuwe maatregel en het belang van de schatkist. Bij deze belangenafweging speelt onder meer de omstandigheid een rol in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet als ongewenst behoeven te worden aange merkt. Hierbij is – naast gevallen waarin uitdrukkelijke toezeggingen door de inspecteur zijn gedaan – de rechtspraak inzake die transacties van betekenis. De Raad wijst in dit kader onder meer op het arrest van de Hoge Raad van 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223*, waarin de Hoge Raad oordeelde dat in het geval van levering door een beperkt belastingplichtige stichting, die het bankbedrijf uitoefent, van de economische eigendom van een kantoorpand aan een dochtervennootschap gevolgd door verhuur van het pand de aftrek van voorbelasting moet worden verleend, alsmede dat deze opzet niet in strijd met doel en strekking van de wet is.

Tegenover deze rechtspraak staat ten aanzien van de gemeenten de in de toelichting genoemde brief van de Staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer van 23 december 1994, waarin is gesteld dat het gebruik van omzetbelastingconstructies door woningbouwcorporaties in de (sociale) huursector in het licht van de sociale taakstelling en het werken met overheids gelden niet aanvaardbaar is.

In het wetsvoorstel is geen overgangsregeling getroffen ten aanzien van lopende contracten. De hieruit voortvloeiende terugwerkende kracht in materiële zin roept naar het oordeel van de Raad aanmerkelijke gevolgen op voor de contractspartijen, die zich ook niet op de voorgestelde situatie hebben kunnen instellen. Niet alleen zal de huurprijs aan de gewijzigde omstandigheden moeten worden aangepast, maar ook vormt de (alsnog) verschuldigde voorbelasting, voor zover deze niet door de verhoogde huur wordt gecompenseerd, een onvoorziene last. Deze situatie is niet vergelijkbaar met een tariefswijziging, zoals de toelichting stelt. Naar het oordeel van de Raad dient in ieder geval een overgangsregeling met betrekking tot de lopende contracten waarbij een marktconforme huur is overeengekomen, te worden opgenomen en dient, voor zover deze contracten niet volledig worden gerespecteerd, flankerende wetgeving te worden opgenomen met betrekking tot de huurprijs. Ten aanzien van woningbouwcorporaties zou een afwijkende regeling kunnen worden getroffen, indien na 23 december 1994 de desbetreffende contracten gesloten zijn.

Tevens dient een uitdrukkelijke wettelijke regeling te worden getroffen voor de wijze waarop de achteraf niet verschuldigde omzetbelasting in het geval van verhuur dient te worden behandeld, waarbij uitgesloten moet worden dat deze bedragen als onverschuldigd betaald bij de verhuurders kunnen worden teruggevorderd. De Raad adviseert het voorgestelde artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5e, in het licht van het vorenstaande nader te bezien.

3. De Raad meent dat als gevolg van het vervallen van de optieregeling voor belaste verhuur er sprake kan zijn van materieel terugwerkende kracht ingeval de verhuurder voor zover de herzieningstermijn op 31 maart 1995 nog niet is verstreken, gedurende de resterende looptijd van de herzieningstermijn de in aftrek gebrachte voorbelasting alsnog verschuldigd wordt. Naar het oordeel van de Raad dient in dit verband in ieder geval een overgangsregeling te worden getroffen met betrekking tot de lopende contracten waarbij een marktconforme huur is overeengekomen, en dient, voor zover die contracten niet volledig worden gerespecteerd, flankerende wetgeving te worden opgenomen met betrekking tot de huurprijs.

In de eerste plaats merk ik op dat ik het met de zienswijze van de Raad met betrekking tot de materieel terugwerkende kracht niet eens ben. In de systematiek van de omzetbelasting kan bij het ontstaan van recht op aftrek, deze aftrek ineens en volledig worden gerealiseerd. In geval van onroerende zaken is echter essentieel, dat deze aftrek niet meer dan een voorlopig karakter heeft. Gedurende de herzieningsperiode wordt elk jaar getoetst of de onroerende zaak gedurende dat jaar ook wel is gebruikt voor prestaties die op zichzelf aftrek rechtvaardigen. Is dat het geval, dan vindt geen herziening van de gepleegde aftrek plaats. Is de onroerende zaak daarentegen gebezigd voor prestaties die geen aftrek rechtvaardigen, dan is herziening geboden. Essentieel is derhalve, welke de aard van de prestaties is in enig jaar, omdat daaraan het recht op aftrek eigenlijk is verbonden en ook dan pas in definitieve zin kan worden genoten. De correctie van eenmaal in aftrek gebrachte belasting kan daarbij voortspruiten uit een gewijzigde verhouding tussen belaste en vrijgestelde prestaties, bij voorbeeld een pand wordt voor 50% belast verhuurd en in enig jaar, na wisseling van huurders, voor nog slechts 25% belast verhuurd. Dat ook een regimewijziging zoals voorgesteld dit effect kan bewerkstelligen, is niet nieuw. Zo heeft het Gerechtshof Leeuwarden reeds in 1979 beslist dat de aftrek van voorbelasting op investeringsgoederen een voorwaardelijke aftrek is. Die aftrek wordt eerst definitief na het verstrijken van het boekjaar waarin het investeringsgoed is aangeschaft en vervolgens na het verstrijken van elk van de daarop volgende boekjaren. De Hoge Raad heeft deze beslissing van het Gerechtshof Leeuwarden bevestigd in het arrest van 7 mei 1980, nr. 19 841 (BNB 1980/185). De Hoge Raad overwoog daarbij onder meer dat de aftrek van voorbelasting op investeringsgoederen in artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 aldus is geregeld dat die aftrek voorwaardelijk is in die zin, dat deze in de volgende boekjaren telkens dient te worden herzien, zodat voor die aftrek niet uitsluitend bepalend is het belastingtijdvak waarin de goederen door de ondernemer zijn betrokken. Het geschil waarover de Hoge Raad oordeelde betrof de aftrek op de bouw van een ijsstadion. Dit stadion werd tot 1 januari 1973 gebruikt voor belaste activiteiten. Nadat het geven van gelegenheid tot sportbeoefening als gevolg van een wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 – Besluit van 23 november 1972 (Stb. 647) – met ingang van 1 januari 1973 onder een vrijstelling was gebracht, diende de exploitant van het ijsstadion de eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting gedeeltelijk en gefaseerd terug te betalen.

In het systeem van de heffing van omzetbelasting van onroerend goed ligt naar mijn mening derhalve besloten dat weliswaar aanvankelijk aftrek kan worden genoten, doch dat van jaar op jaar correctie van de aftrek kan plaatsvinden en dat aldus wordt bewerkstelligd dat recht wordt gedaan aan het uitgangspunt dat op vrijgestelde prestaties toch omzetbelasting komt te drukken via een uitsluiting van de daarop betrekking hebbende voorbelasting. Anders dan de Raad wil ik dit niet opvatten als een materiële terugwerking doch als inherent gevolg van de heffingssystematiek met betrekking tot onroerende zaken waarbij de aanvankelijk verkregen aftrek nooit en te nimmer een voldongen feit is geweest.

Hoewel mijns inziens hier niet sprake is van materiële terugwerkende kracht, is het uiteraard niet zo, dat de herziening gedurende de resterende looptijd van de herzieningsperiode per saldo niet jaarlijks een additionele financiële last kan oproepen. Een afweging van de daarmee gemoeide belangen ten opzichte van het vertrouwen dat bij belanghebbenden kan zijn ontstaan dat, zoals de Raad in dit kader opmerkt, de gepleegde transacties hebben plaatsgevonden binnen doel en strekking van de wet en eventueel zijn gebaseerd op toezeggingen van de inspecteur, is dan ook op haar plaats. Tegenover dit vertrouwen staat echter dat reeds eerder en bij herhaling van regeringszijde is aangegeven dat in dit verband oneigenlijk gebruik van regelgeving wordt gemaakt en dat personen die in dit verband gekunstelde constructies toepassen maatregelen konden verwachten. Ik acht dan ook de omstandigheid dat partijen gekunstelde handelingen zijn aangegaan die erin resulteren dat de druk van de omzetbelasting wordt beperkt, terwijl die fiscale voorzieningen slechts cumulatie beogen te voorkomen, voldoende om bij hen enige voorzichtigheid te wekken bij hun verwachting omtrent het te behalen fiscale voordeel.

De Raad merkt op dat niet is voorzien in een overgangsregeling voor lopende contracten en dat partijen zich niet hebben kunnen instellen op de situatie dat over de huurprijs geen btw meer verschuldigd is en de voorbelasting alsnog verschuldigd wordt. In deze opmerking van de Raad heb

ik aanleiding gevonden erin te voorzien dat bij verhuur waarin is geopteerd voor belaste verhuur, de omslag naar vrijgestelde verhuur pas zal intreden met ingang van 1 januari 1996. Dit geeft partijen respijt om tot aan dat tijdstip met elkaar in overleg te treden omtrent de gevolgen die het wetsvoorstel meebrengt. Het geheel overziende, komt het mij voor dat door dit uitstel voor het treffen van flankerende maatregelen geen aanleiding meer bestaat. Ook vervalt hierdoor de noodzaak om een uitdrukkelijke wettelijke regeling te treffen, waarom de Raad vraagt, met het oog op het vrijwaren van verhuurders voor claims van huurders als de btw over de verhuur na 31 maart 1995 onverschuldigd zou zijn betaald.

4. In gelijke zin als onder punt 3 van dit advies is vermeld, adviseert de Raad ten aanzien van de voorgestelde uitbreiding van de regeling voor een fiscale eenheid in de omzetbelasting. De Raad is van oordeel dat bij de belangenafweging niet voorbij kan worden gegaan aan het feit dat de Hoge Raad in het arrest van 1 april 1987, nr.23 644, BNB 1987/203, heeft geoordeeld dat degene die zelfstandig een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen geen deel uit kan maken van een fiscale eenheid, zoals deze figuur thans in de Wet op de omzetbelasting 1968 is geregeld. De huidige regeling laat mitsdien open dat ook in gelieerde verhoudingen een beroep wordt gedaan op de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken. Om deze reden dient in de toelichting te worden aangegeven of als overgangsregeling een beleid zal worden ontwikkeld waarbij de inspecteur ambtshalve niet eerder een beschikking als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 afgeeft dan nadat rekening is gehouden met de afloop van lopende contracten waarbij een marktconforme huur is overeengekomen, aangezien de contractspartijen geen rekening hebben kunnen houden met de voorgestelde wijziging van het regime.*

4. Voor het bestaan van een fiscale eenheid in de omzetbelasting is vereist dat de inspecteur een beschikking afgeeft waarin de fiscale eenheid wordt vastgesteld. De fiscale eenheid bestaat vanaf de eerste dag van de maand volgende op die waarin de beschikking is afgegeven.

Het heeft nimmer in de bedoeling gelegen dat de fiscus beschikkingen als hiervoor bedoeld zou afgeven in de periode vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling voor de fiscale eenheid. In zoverre had het wetsvoorstel feitelijk al geen terugwerkende kracht. Ik wil gaarne gehoor geven aan de suggestie van de Raad in dezen duidelijkheid te scheppen met betrekking tot het te voeren beleid. Daartoe heb ik het voorgestelde artikel V, eerste lid, van het voorstel van wet in die zin gewijzigd dat daarin uitdrukkelijk wordt bepaald dat de nieuwe regeling voor de fiscale eenheid wordt uitgezonderd van de in dat lid opgenomen terugwerkende kracht.

5. Het voorgestelde artikel V, vierde lid, laat de terugwerkende kracht ten aanzien van de verkrijging van economische eigendom buiten toepassing, indien deze het gevolg is van een op 31 maart 1995 bestaande overeenkomst. De Raad vraagt zich af welke figuur hierbij voor ogen staat, aangezien de verkrijging van een belang bij een onroerende zaak of recht, hetgeen, zoals blijkt uit het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, kenmerkend is voor de economische eigendom, reeds bij de obligatoire overeenkomst plaatsvindt. In de toelichting dient op de bedoelde figuur nader te worden ingegaan.

5. Een obligatoire overeenkomst tot overdracht van economische eigendom behoeft nog niet tot gevolg te hebben dat op het moment van het aangaan van die overeenkomst de economische eigendom direct overgaat. Evenals bij de overdracht van juridische eigendom kan worden overeengekomen dat de overdracht zal plaatsvinden op een in de overeenkomst aangegeven later tijdstip. Het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting doet zich dan voor op het moment dat de economische eigendom daadwerkelijk overgaat. Met het oog op situaties waarin de obligatoire overeenkomst vóór 31 maart 1995 18.00 uur is gesloten, maar de economische eigendom pas na dat tijdstip overgaat, is de overgangsbepaling in artikel V, vierde lid, geformuleerd. Daarmee is zeker gesteld dat economische eigendomsoverdrachten als gevolg van rechtsgeldige overeenkomsten van vóór 31 maart 1995 18.00 uur niet in de heffing van

overdrachtbelasting zullen worden betrokken. De toelichting heb ik ter zake aangepast.

Omzetbelasting

6. In de toelichting is uitgebreid uiteengezet waarom de optieregelingen voor belaste verhuur en levering van onroerende zaken aan niet – of nagenoeg niet – aftrekgerechtigden dienen te vervallen. In deze uiteenzetting is geen aandacht gegeven aan de vraag of het niet gewenste gebruik van deze regelingen al in voldoende mate is ondervangen door de overige voorgestelde maatregelen (uitbreiding fiscale eenheid, de gelijkstelling van beperkte rechten op onroerende goederen met verhuur, de verlenging van de optieperiode tot 20 jaar). Naar het oordeel van de Raad moet het vervallen van deze optieregelingen ook buiten de voorgestelde overige maatregelen zelfstandig betekenis hebben. Bij de motivering dient er niet vanzelfsprekend van te worden uitgegaan dat de aan de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting inherente uitgangspunten met zich brengen dat ten aanzien van een vrijgestelde ondernemer reeds de verkrijging van een voorraad nutsprestaties (een bedrijfsmiddel) moet worden belast, en niet telkens het gebruik van een of meer nutsprestaties. Aansluiting bij het gebruik van nutsprestaties leidt tot een meer in de tijd gespreide heffing. De verhuurconstructie tussen onafhankelijke partijen past hierbij en zou op grond daarvan een meer genuanceerde benadering behoeven dan in de toelichting heeft plaatsgevonden.

In de toelichting dient op deze aspecten te worden ingegaan.

6. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad in dit punt heb ik de memorie van toelichting aangepast. Ik merk daar hier nog over op dat het niet gewenste gebruik van de optieregelingen voor belaste verhuur en levering van onroerende zaken door de drie gememoreerde maatregelen op zichzelf gezien niet voldoende effectief wordt bestreden. Het louter treffen van een maatregel als de voorgestelde aanpassing van de fiscale eenheid biedt geen soelaas in gevallen waarin de verwevenheidseisen van artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 worden omzeild. Daarnaast heeft de gelijkstelling van beperkte rechten op onroerende goederen met verhuur op zichzelf gezien geen zin, indien niet tegelijkertijd het optierecht wordt ingeperkt. Een reparatiemaatregel ten slotte als de verlenging van de herzieningsperiode zal op zichzelf gezien vrijwel geen effect sorteren bij nieuwe constructies met diensten, zoals overigens in paragraaf 2.3 van de memorie van toelichting ook reeds is aangegeven. Daarmee heeft het vervallen van de door de Raad genoemde optiemogelijkheden ook zelfstandig betekenis. Die betekenis is het tegengaan van oneigenlijk gebruik, hetgeen noodzakelijkerwijs impliceert dat niet langer meer sprake is van heffing van omzetbelasting over de termijnen of, zoals de Raad het noemt van een meer in de tijd gespreide heffing. Ik merk daarbij overigens op dat de bedoeling van de optieregeling niet zozeer is om een spreiding van de belastingdruk in de tijd te bewerkstelligen, maar om cumulatie van btw-heffing en verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen.

7. Het voorstel artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te doen vervallen, op grond waarvan de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende goederen zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, niet meer mede als levering van goederen worden aangemerkt, roept bij de Raad enige, hierna aan de orde komende, vragen op waarvan de antwoorden niet in de toelichting zijn gegeven.

a. Het vestigen, overdragen, wijzigen, afstand doen en opzeggen van hypotheek is op grond van het geldende artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 buiten de omzetbelastingheffing gehouden. Het vervallen van het artikellid brengt deze transacties onder het dienstenbegrip, hetgeen, ziet de Raad het goed, uitvoeringsproblemen oproept in het licht van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, letter j, van de Wet op de omzetbelasting 1968 voor de aftrek van voorbelasting ten aanzien van de (bezwaarde) eigenaar en het vaststellen van de vergoeding voor het vestigen van een hypotheek. Bij de Raad is de vraag gerezen of deze uitvoeringsproblemen niet vermeden dienen te worden door vorenbedoelde transacties buiten de heffing te blijven houden. Artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 kan

daartoe worden aangevuld met een uitdrukkelijke uitzonderingsbepaling. Indien wel wordt beoogd wijziging in het regime te brengen, dient dat dragend te worden gemotiveerd. In de toelichting dient alsdan mede aandacht te worden gegeven aan de vorenbedoelde uitvoeringsproblemen.

b. De in het geldende tweede lid bedoelde rechten zijn vruchtgebruik, erfdienstbaarheden, erfpacht, opstal en appartementsrecht. Deze rechten worden, zoals uit de toelichting blijkt, bedoeld in de voorgestelde toevoeging van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en gelijkgesteld met verhuur. In de toelichting dient te worden ingegaan op de gevolgen van de vrijstelling, indien door de vervaardiger een van deze rechten wordt verleend aan een niet-ondernemer.

c. De formulering van de voorgestelde toevoeging aan artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 brengt door de term «anders dan als levering» ook diensten aan bestaande onroerende zaken, zoals ingrijpende verbouwingen en renovaties, binnen het bereik van de bepaling. Naar het oordeel van de Raad is dit, gelet op de voor de regimewijziging gegeven toelichting, niet de bedoeling. De bepaling dient te worden toegepast op de beoogde «verhuur-analogie».

d. In de toelichting is opgemerkt dat Nederland machtiging heeft verzocht op basis van artikel 27, eerste lid, van richtlijn nr. 77/388/EG van 17 mei 1977 voor de invoering van een minimummaatstaf van heffing bij belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak, alsmede dat deze machtiging binnenkort zal worden opgenomen in een speciale tot Nederland gerichte beschikking. Dit roept de vraag op naar de betekenis van deze maatregel in het licht van het onderhavige voorstel. Deze vraag dient in de toelichting te worden beantwoord.

7a. Bij de Raad is de vraag gerezen of het vervallen van artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 – ervan uitgaande dat het vervallen van dit artikellid het vestigen, overdragen, wijzigen, afstand doen en opzeggen van hypotheek onder het dienstenbegrip brengt –, in het licht van artikel 11, eerste lid, letter j, van die Wet geen uitvoeringsproblemen oproept voor de aftrek van voorbelasting ten aanzien van het vaststellen van de vergoeding voor het vestigen van een hypotheek en de aftrek van voorbelasting van de bezwaarde eigenaar. De Raad stelt voor genoemde transacties buiten de heffing te blijven houden en daartoe artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan te vullen met een uitdrukkelijke uitzonderingsbepaling. Dienaangaande merk ik het volgende op.

In het thans nog geldende artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen aangemerkt als levering van goederen. Uitgezonderd zijn de transacties met hypotheek (en grondrente). Deze uitzondering strookt met de bedoeling van de Wet op de omzetbelasting 1968 om transacties met hypotheek noch via het dienstenbegrip noch via het leveringsbegrip in de heffing te betrekken. Uit dien hoofde zijn transacties met hypotheek ook nimmer op grond van het bepaalde in artikel 4 als belastbare diensten behandeld. Het vervallen van artikel 3, tweede lid, brengt niet noodzakelijkerwijs een verandering in deze handelwijze mee. Gelet hierop is er geen reden artikel 4, eerste lid, aan te vullen met een uitdrukkelijke uitzonderingsbepaling voor transacties met hypotheek.

b. In dit onderdeel geeft de Raad aan dat in de toelichting dient te worden ingegaan op de gevolgen van de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968, indien door de vervaardiger een van de rechten van vruchtgebruik, erfdienstbaarheid, erfpacht, opstal en appartementsrecht wordt verleend aan een niet-ondernemer.

Op grond van het wetsvoorstel wordt de terbeschikkingstelling van onroerende zaken door middel van het verlenen van de hiervoor genoemde rechten gelijkgesteld met verhuur van de desbetreffende onroerende zaak. Wanneer die verhuur van omzetbelasting is vrijgesteld, zoals bij de verhuur van bepaalde onroerende zaken aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek bestaat – dat wil zeggen bij verhuur aan niet-ondernemers, maar ook aan ondernemers die van omzetbelasting vrijgestelde prestaties verrichten – kan de verhuurder ter zake van de aankoop van de onroerende zaak geen omzetbelasting in aftrek brengen.

Wanneer de verhuurder de onroerende zaak in eigen bedrijf heeft vervaardigd, wordt de verhuurder ter zake van het beschikken over de onroerende zaak voor de vrijgestelde verhuur omzetbelasting verschuldigd op grond van een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze levering – de zogenoemde integratieheffing – wordt ingevolge artikel 8, derde lid, van die wet belast naar het bedrag dat voor dat goed zou moeten worden betaald, indien het goed op het tijdstip van levering zou worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waarin het zich op dat tijdstip bevindt. In verband met de integratieheffing kan de verhuurder de omzetbelasting die drukt op de vervaardigingskosten van de onroerende zaak in aftrek brengen; de verhuurder kan de op grond van de integratieheffing verschuldigde omzetbelasting echter niet in aftrek brengen.

De omzetbelasting die drukt op de andere kosten die de verhuurder maakt met betrekking tot de vrijgesteld verhuurde onroerende zaak, zoals de kosten van onderhoud, reparatie enz., komt evenmin voor aftrek in aanmerking.

Ik heb de suggestie van de Raad gevolgd om op dit punt in de toelichting nader in te gaan.

c. Naar de mening van de Raad brengt de in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen formulering mee, dat ook diensten, zoals ingrijpende verbouwingen en renovaties, binnen het bereik van de bepaling komen te vallen, terwijl dit, naar het de Raad voorkomt, niet de bedoeling is. Ik vat deze opmerking van de Raad aldus op, dat hij wenst te vernemen of onder de daar gebezigde formulering ook valt het (weer) in gebruik geven of voor gebruik vrijgeven van onroerend goed, nadat een ondernemer een verbouwing of renovatie heeft uitgevoerd. Dienaangaande merk ik op dat met de daar bedoelde terbeschikkingstelling is bedoeld op prestaties die erin bestaan dat de afnemer de bevoegdheid verkrijgt om – of gerechtigd wordt het – om het genot van de zaak te hebben. Niet wordt bedoeld op een prestatie die louter meebrengt dat een gebouw weer feitelijk voor gebruik beschikbaar komt zoals bij voorbeeld na een verbouwing of renovatie. Hierbij merk ik overigens op dat een ingrijpende verbouwing ertoe kan leiden dat een levering plaatsvindt als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet, hetgeen meebrengt dat deze verbouwing niet valt onder het verhuurregime. In de opmerkingen van de Raad heb ik aanleiding gevonden de toelichting aan te passen.

d. De vraag van de Raad naar de betekenis – in het licht van het onderhavige voorstel – van de invoering van een minimummaatstaf van heffing bij belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak, heb ik in de memorie van toelichting beantwoord. Wellicht ten overvloede merk ik daar nog het volgende over op. Zoals in de memorie van toelichting in paragraaf 2.3 is aangegeven, gingen de gedachten voor reparatie in eerste instantie uit naar een drietal maatregelen, waaronder de onderhavige die als flankerende maatregel zou dienen naast de belangrijkste, namelijk de verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting. In die paragraaf heb ik ook aangegeven waarom voor de bestrijding van de btw-constructies uiteindelijk gekozen is voor een andere aanpak, te weten een inperking van het toepassingsbereik van de huuroptieregeling, met daarbij een gelijkstelling van de vestiging e.d. van beperkte rechten op onroerende zaken met de verhuur van deze zaken. Door de gewijzigde aanpak heeft de machtigingsmaatregel met betrekking tot de minimummaatstaf van heffing bij beperkte rechten zijn betekenis goeddeels verloren. Met het oog op thans niet te voorzien omstandigheden ben ik er niet toe overgegaan het machtigingsverzoek in te trekken.

8. Uit de in de toelichting gegeven voorbeelden blijkt niet dat het voor het bestrijden van het ongewenste gebruik van de optieregeling noodzakelijk is dat de optieregeling voor belaste verhuur wordt beperkt tot degenen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting bestaat. Motivering ontbreekt waarom dit doel niet eveneens zou kunnen worden bereikt, indien de grens bij «in belangrijke mate» (dit is 30% of meer) of «grotendeels» (dit is meer dan 50%) zou worden gelegd. Een dergelijke grens ligt ook meer voor de hand in het kader van het vermijden van cumulatie van omzetbelasting. De niet aftrekbare omzetbelasting in de huursom wordt immers ook aan belastingplichtige ondernemers doorberekend. Het ongewenste gebruik van de

optieregeling betreft alleen vrijgestelde ondernemers, hetgeen met zich brengt dat de kring zo strak mogelijk om die groep moet worden getrokken.

De voorgestelde grens van 90% of meer belaste prestaties kan bovendien tot uitvoeringsproblemen aanleiding geven, indien de huurder bijkomende vrijgestelde prestaties verricht. Incidentele (en onbedoelde) overschrijding van de 10%-marge leidt tot herziening met alle (uitvoerings)problemen van dien.

In de toelichting dient aan deze «grensproblematiek» nadere aandacht gegeven te worden.

8. In paragraaf 2.3 van de memorie van toelichting heb ik, naar aanleiding van de wens van de Raad, nadere aandacht gegeven aan de «grensproblematiek» verbonden aan het hanteren van het criterium «volledig of nagenoeg volledig aftrekgerechtigd gebruik» voor de toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat de voorgestelde grens van 90% of meer belaste prestaties tot uitvoeringsproblemen aanleiding kan geven in die zin dat incidentele en onbedoelde overschrijding van de 10%-marge leidt tot herziening van de voorafrek met alle problemen van dien, merk ik het volgende op. Ik ben van mening dat de doelstelling van het wetsvoorstel op dit punt, te weten het tegengaan van bepaalde vormen van ongewenst en oneigenlijk gebruik, alleen volledig kan worden gerealiseerd indien geen marge wordt gehanteerd. Op die wijze is een en ander in onder andere Duitsland en het Verenigd Koninkrijk vormgegeven. Zoals in de memorie van toelichting in paragraaf 2.3 is aangegeven, zijn er goede redenen in dezen enige terughoudendheid te betrachten en een marge van 10 procent in acht te nemen. Bij de bepaling van zo'n marge is in wezen elk percentage arbitrair. Vast staat wel dat hoe breder die marge wordt gekozen, des te verder de doelstelling, te weten bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik, uit het zicht raakt. Om die reden overweeg ik thans ook niet het percentage van 90% te verlagen. Wellicht ten overvloede merk ik nog op, dat de door de Raad geschetste problemen bij incidentele grensoverschrijdingen zich niet alleen voordoen bij het 90%-criterium, maar optreden bij (variaties rondom) elk referentiepercentage, ongeacht de hoogte. In de praktijk blijkt de 90%-grens overigens te voldoen; een dergelijke grens is onder andere opgenomen in artikel 18 en artikel 53a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, artikel 13d en artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 16 van de Wet belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 en artikel 4, eerste lid, onderdeel b, Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Overdrachtsbelasting

9. In de toelichting wordt, zoals hiervoor reeds is aangehaald, gesteld dat de voorgestelde reparatiemaatregelen op het terrein van de omzetbelastingheffing niet het gewenste effect zullen hebben indien de verkrijging van de economische eigendom niet in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken. De Raad is van oordeel dat het niet gewenste gebruik in de sfeer van de omzetbelasting slechts een beperkt deel van de voorgestelde wijzigingen van de overdrachtsbelasting raakt. De overdrachtsbelastingheffing wordt ingrijpend gewijzigd met het verlaten van het aanknopen van de heffing bij het civielrechtelijke eigendomsbegrip. De voorstellen gaan dan ook veel verder dan flankerende maatregelen in het kader van de omzetbelastingreparatie; zij treffen de overdrachtsbelasting in de kern. Het als pakket aanbieden van de omzetbelastingreparatie en de «herijking» van de overdrachtsbelasting kan tot oneigenlijke afweging leiden bij de beoordeling van de wetsvoorstellen. In het verleden heeft de Raad reeds bij meerdere gelegenheden op de bezwaren van een zodanig pakket van voorstellen gewezen, terwijl hetzelfde is geschied in de Staten-Generaal. Naar het oordeel van de Raad dienen de voorstellen met betrekking tot de omzetbelasting en die met betrekking tot de overdrachtsbelasting in afzonderlijke voorstellen van wet te worden neergelegd. De Raad adviseert de voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de overdrachtsbelasting, voor zover zij niet de samenloop met de omzetbelasting betreffen, in dit kader te heroverwegen.

9. De Raad is van mening dat, nu de maatregelen in de overdrachtsbelasting meer betreffen dan flankerende maatregelen in het kader van de omzetbelasting, de voorstellen in de omzetbelasting en die in de overdrachtsbelasting

in afzonderlijke wetsvoorstellen dienen te worden neergelegd. Ik heb die suggestie niet overgenomen. In de eerste plaats moet worden bedacht dat in vele gevallen de economische eigendomsoverdracht onderdeel vormt van constructies in de sfeer van de omzetbelasting. Daarnaast is van belang dat de economische eigendomsoverdracht in voorkomende gevallen een alternatief zou gaan vormen voor constructies in de omzetbelastingsfeer die met de overige maatregelen worden voorkomen. In dit opzicht zijn de voor de omzetbelasting en voor de overdrachtsbelasting voorgestelde maatregelen onlosmakelijk met elkaar verbonden. Een splitsing in de maatregelen voor de overdrachtsbelasting tussen die welke aan de omzetbelasting zijn gelieerd en die welke dat niet zijn, acht ik weinig voor de hand liggend, in elk geval niet evenwichtig. Ik heb echter de suggestie van de Raad wel in die zin ter harte genomen dat ik in de memorie van toelichting de motivering van de voorgestelde maatregelen in de overdrachtsbelasting en van de noodzaak dat daaraan terugwerkende kracht wordt gegeven, heb aangevuld en aangescherpt.

10. De uitbreiding van het heffingsobject voor het overdrachtsrecht tot economische eigendom noopt er naar het oordeel van de Raad toe de rechtsgrond voor deze belasting opnieuw aan te geven en af te bakenen ten opzichte van andere belastingen. Eerst dan kan worden beoordeeld of de voorgestelde uitbreiding past binnen de heffing. In ieder geval zal moeten worden gemotiveerd of het betrekken in de belastingheffing is gebaseerd op (feitelijke) beschikkingsmacht dan wel op (economisch) belang bij waardeveranderingen dan wel op samenloop van beide. De Raad wijst erop dat de rechtsgrond voor het overdrachtsrecht al moeilijk aangegeven kan worden en de rechtvaardiging voor deze uitbreiding niet gevonden kan worden in «het feit dat deze belastingen tot dusver bestonden» en geamortiseerd moet worden geacht, zoals is aangevoerd bij gelegenheid van de technische herziening die tot de Wet op belastingen van rechtsverkeer leidde (kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 7 (memorie van antwoord), blz. 2, linkerkolom). De toelichting moet op dit punt worden aangevuld.

10. Met betrekking tot de rechtsgrond van de overdrachtsbelasting haal ik de memorie van toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer aan. «Binnen het kader van deze herziening bestaat er naar de mening van de ondergetekenden geen aanleiding lang stil te staan bij de vraag naar de plaats van de hier bedoelde heffingen binnen het totale belastingstelsel. De Registratiewet 1917 en Zegelwet 1917 bevatten een complex van indirecte belastingen, welke gemeen hebben dat zij het rechtsverkeer als aanknopingspunt hebben. In zekere zin vormen deze heffingen het complement van de omzetbelasting, welke het goederen- en dienstenverkeer treft. De ondergetekenden achten het ook onder de tegenwoordige omstandigheden nog passen dat belangrijke vormen van het maatschappelijk verkeer, i.c. die welke zich afspelen in de sfeer van de financiële operaties, aan een belasting zijn onderworpen. Daarbij zij nog opgemerkt dat het hier een sector betreft welke buiten de heffing van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting is gebleven. Hoe men overigens over de plaats van deze belastingen in ons fiscale stelsel moge denken, naar de mening van de ondergetekenden levert het bestaan van de onderwerpelijke heffingen die door hun jarenlange traditie bovendien verweven zijn in het economisch leven, verbonden met het feit dat zij ook budgettair een niet onbelangrijke rol spelen, voldoende grond op om die heffingen voorlopig in het Nederlandse belastingbestel te handhaven. Ten slotte zij er in dit verband op gewezen, dat ook in het buitenland praktisch overal soortgelijke heffingen worden aangetroffen, hetgeen voor wat de E.G.-landen betreft, mede heeft geleid tot de genoemde richtlijn betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal.» (kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 2, linkerkolom).

Met betrekking tot de rechtvaardiging van de uitbreiding van het verkrijgingsbegrip met de economische eigendom verwijs ik naar het Algemeen overleg dat ik op 15 maart jl. heb gevoerd met de vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (kamerstukken II 1994/95, 23 900 IXB, nr. 16). Daarin is mij gebleken dat de suggestie van de VVD-fractie om de economische eigendomsoverdracht onder de heffing van de overdrachtsbelasting te brengen, breed werd gesteund.

11. *In het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is een omschrijving opgenomen van de economische eigendom. Deze omschrijving is, zoals uit de toelichting blijkt, uitdrukkelijk ruim geformuleerd. De Raad acht het in deze opzet ook met het oog op de rechtszekerheid echter noodzakelijk dat tenminste in de toelichting wordt aangegeven welke elementen in ieder geval in de overeenkomst moeten zijn neergelegd, wil sprake zijn van overdracht van economische eigendom. Tevens moet daarbij aandacht worden gegeven aan overeenkomsten, waarbij in beperkte mate het belang overgaat, en aan de vraag welke betekenis een dergelijke beperkte wijziging in het belang heeft voor de heffingsgrondslag. In de toelichting is reeds gesteld dat het niet de bedoeling is dat koopopties onder het begrip economische eigendom vallen. Bij de Raad is de vraag gerezen of met het vermelden in de toelichting van deze «bedoeling» voldoende rechtszekerheid wordt geboden en of niet – in wet of toelichting – deze intentie nader dient te worden uitgewerkt. In ieder geval dient de reikwijdte van de omschrijving in de toelichting meer nauwkeurig te worden aangegeven.*

11. Aan het advies van de Raad om in de toelichting aan te geven welke elementen in de definitie van de economische eigendom doorslaggevend zijn, is gehoor gegeven. Tevens is de toelichting op het begrip economische eigendom aangevuld, waarbij ook aandacht is gegeven aan overeenkomsten waarbij het belang in beperkte mate overgaat.

12. *In de voorgestelde artikelen 3, onderdeel c, en 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer worden de verkrijgingen geheel belast, indien de (niet-aftrekbare) vergoeding, die als grondslag dient voor de omzetbelastingheffing, lager is dan de waarde in het economisch verkeer waarover overdrachtsrecht wordt geheven. Dit voorstel strijdt met de ratio van de vigerende vrijstelling. Zoals in de toelichting is opgemerkt, is deze ratio tweeledig: enerzijds voorkomt de vrijstelling cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting, anderzijds wordt het afzien van overdrachtsbelastingheffing in de bouw- en handelsfase bereikt. De voorstellen leiden tot gedeeltelijke cumulatie van de beide heffingen zonder dat daartoe de noodzaak bestaat. Dit kan niet de bedoeling zijn. Het komt de Raad voor dat door beperking van de vrijstelling tot het bedrag waarover omzetbelasting is geheven die cumulatie kan worden voorkomen. Voor zover levering plaatsvindt aan vrijgestelde ondernemers of particulieren kan worden aangenomen dat de bouw- en handelsfase is afgesloten, op grond waarvan niet langer van overdrachtsbelastingheffing behoefte te worden afgezien. Naar het oordeel van de Raad wordt, gelet op de toelichting, de gedeeltelijke cumulatie van omzet- en overdrachtsbelasting ingezet als een soort strafmaatregel. De Raad wijst erop dat sancties een eigen regime hebben. Oneigenlijk gebruik daarvan moet met klem worden ontraden. Daarenboven kan de maatregel een onevenredig zware sanctie vormen, indien het verschil tussen de grondslagen voor de omzet- en overdrachtsbelastingheffing gering zijn maar toch de gehele vrijstelling vervalt. Deze voorstellen dienen naar het oordeel van de Raad dan ook heroverwogen te worden, waarbij een beperking op zodanige wijze, dat alleen overdrachtsrecht over het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer en de vergoeding wordt geheven, voor de hand ligt.*

12. Om misverstanden te voorkomen merk ik op dat – zoals uit de wet en toelichting ook blijkt – het voorgestelde artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer betrekking heeft op alle in artikel 15 genoemde vrijstellingen.

Voor verkrijgingen in de overdrachtsbelasting die plaatsvinden krachtens een levering of dienst in de zin van de omzetbelasting, betrek ik de vraag naar een juiste belastingheffing op het totaalresultaat van de beide belastingen. Anders dan de Raad zou ik in dit verband dan ook niet van een strafsancie willen spreken. In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat indien ter zake in de omzetbelasting wordt afgerekend op een wijze die overeenstemt met de bedoeling van de wetgever en voorts die omzetbelasting niet kan worden afgetrokken door de verkrijger, de heffing van overdrachtsbelasting teruggaat.

Voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting acht ik echter geen aanleiding wanneer de verkrijging onderdeel uitmaakt van een door dit voorstel te bestrijden constructie. In de relatie met de omzetbelasting doet een dergelijke

situatie zich voor indien ter zake van een transactie weliswaar niet aftrekbare omzetbelasting wordt geheven, maar door de lage vergoeding een mitigatie van de omzetbelastingdruk wordt bereikt. Gelet op het totaalresultaat van beide belastingen komt een heffing van overdrachtsbelasting mij alsdan alleszins gerechtvaardigd voor. Het is ook om die reden dat ik het bepaalde in artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer op overeenkomstige wijze heb verwerkt in artikel 3, onderdeel c, van die wet.

De Raad adviseert om de heffing van overdrachtsbelasting te beperken tot een heffing over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de vergoeding waarover omzetbelasting is voldaan. Dit zou echter geen recht doen aan de uitgangspunten van het wetsvoorstel. Met een dergelijke benadering zou namelijk bij een vergoeding lager dan de economische waarde weliswaar over het verschil 6% overdrachtsbelasting worden geheven, doch dit is nog steeds beduidend minder dan de 17,5% omzetbelasting die wordt bespaard over dit verschil.

De totale overdrachts- en omzetbelastingdruk komt dan steeds op een te laag bedrag uit. Met andere woorden, met de door de Raad voorgestelde bepaling zouden de te bestrijden constructies nog steeds lucratief blijven.

Alles afwegende heb ik er dan ook toe besloten om het voorstel van de Raad niet over te nemen.

13. Bezit is tot dusverre door de wetgever ongemoeid gelaten omdat dit recht een moeilijk hanteerbaar begrip is. Een in de belasting betrekken van het bezit zou reeds daarom niet wel doenlijk zijn. Voorts is erop gewezen dat van het ontstaan of de overdracht daarvan geen akte pleegt te worden opgemaakt (Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 8 (memorie van antwoord), blz. 8, rechterkolom). De Raad acht deze in het verleden door de wetgever verwoorde zienswijze ook thans nog juist. Het in de toelichting gegeven motief om thans een diametraal ander voorstel te doen, te weten dat in de literatuur de vraag ter sprake is gebracht of economische eigendom hetzelfde is als bezit en op grond daarvan zekerheidshalve wordt voorgesteld het recht te schrappen uit artikel 5 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, heeft de Raad geenszins kunnen overtuigen, aangezien daarmede de vermelde argumenten niet op enigerlei wijze worden ongedaan gemaakt. De Raad adviseert de voorgestelde wijziging te heroverwegen.

13. In artikel 5 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is een opsomming gegeven van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, die niet als zodanig worden aangemerkt voor de heffing van overdrachtsbelasting. Daarin is ook het recht van bezit opgenomen. Dat betekent dat de verkrijging van dit recht buiten de heffing blijft. De motivering destijds van de wetgever om de verkrijging van dit recht buiten de heffing te laten is, zoals de Raad opmerkt, gelegen in de omstandigheid dat dit recht een moeilijk te hanteren begrip is en dat van het ontstaan of de verkrijging geen akte pleegt te worden opgemaakt. Deze argumentatie was bij de totstandkoming van de Wet op belastingen van rechtsverkeer begrijpelijk, daar voor de heffing van belasting in hoofdzaak werd aangesloten bij de notariële akte tot levering. De situatie is nu een andere. Ook van de economische eigendomsverrijking behoeft geen akte te zijn opgemaakt. Daarnaast is juist het feit dat het recht van bezit zo'n moeilijk hanteerbaar begrip is – en ik het niet uitgesloten acht dat in de toekomst een discussie zou kunnen ontstaan waarin zou kunnen worden gesteld dat de economische eigendom een vorm van het recht van bezit is en er dus ter zake van die verkrijging geen belasting verschuldigd is – voor mij aanleiding om in ieder geval het recht van bezit niet uit te sluiten van de heffing van overdrachtsbelasting. Ik wil voorkomen dat de economische eigendom gepresenteerd wordt als een niet in de heffing te betrekken recht van bezit. Ik heb deze opvatting duidelijker neergelegd in de toelichting. Het is evenwel niet de bedoeling om bezitsoverdracht zolang deze niet inhoudt economische eigendomsoverdracht, in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken.

14. De in artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer voorgestelde regeling die is gericht op het vermijden van cumulatie van heffing bij achtereenvolgende verkrijging van economische en juridische eigendom, geldt alleen ten aanzien van verkrijgingen door dezelfde persoon. Naar het oordeel van de Raad dient deze mogelijkheid ook te worden geboden

aan degenen die krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht de «eerste» vorm van eigendom hebben verkregen. Artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer dient in deze zin te worden aangepast.

14. Ik heb artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer conform het advies van de Raad uitgebreid in die zin, dat onder «dezelfde persoon» ook diens rechtsopvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht wordt begrepen. Ook de toelichting heb ik ter zake aangepast.

15. Veel transacties met betrekking tot onroerende zaken worden in het maatschappelijk verkeer verricht met uitstel van levering. Dit biedt de handelaar de mogelijkheid, nadat hij de hand heeft gelegd op een onroerende zaak – en heeft afgerekend met de verkoper – daarna een koper te zoeken zonder dat hij geconfronteerd wordt met een dubbele heffing van overdrachtsrecht, indien hij er niet in slaagt binnen drie maanden die koper te vinden. De voorgestelde regeling verstoort deze mogelijkheid, omdat reeds bij verkrijging van de economische eigendom door de handelaar het recht geheven wordt en geen anti-cumulatieregeling bestaat voor doorverkoop na drie maanden. Naar het oordeel van de Raad is er alle reden deze marktverstoring te vermijden door de periode waarbinnen de hiervoor geschetste transactie moet zijn afgesloten te verlengen, bijvoorbeeld tot een jaar.

15. Inderdaad maakt het onderhavige wetsvoorstel een einde aan de situatie waarin een handelaar die de hand heeft kunnen leggen op een onroerende zaak, vervolgens gedurende een langere termijn dan drie maanden kan zoeken naar een geschikte koper zonder dat tweemaal overdrachtsbelasting verschuldigd is. Daarbij gaat de Raad kennelijk ervan uit dat in dergelijke situaties aanvankelijk altijd de economische eigendom was verkregen. Indien er sprake was van een juridische eigendomsverkrijging zou immers bij doorverkoop na drie maanden ook de volle overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Juridische eigendom en economische eigendom worden, zo is het voorstel, ook op dit punt hetzelfde behandeld. Ik deel daarom de mening van de Raad niet dat het onderhavige wetsvoorstel tot marktverstoring leidt. Wel heb ik gezien of de huidige termijn van drie maanden mogelijk aan de korte kant is. Ook in de handel blijkt sprake te zijn van een behoefte aan een langere termijn. Ik ben bereid de termijn te verlengen. De Raad suggereert een jaar. Die termijn is echter zodanig lang dat zij mogelijk een stimulans kan vormen voor speculaties. Daarom heb ik in het wetsvoorstel een bepaling opgenomen die de termijn verlengt tot zes maanden.

16. Van de reeds onder de Registratiewet 1917 bestaande vrijstelling van de verkrijging krachtens verdeling, die thans in artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is opgenomen, wordt voorgesteld deze te laten vervallen met de enkele aanduiding in de toelichting dat van deze vrijstelling veelvuldig een oneigenlijk gebruik wordt gemaakt. Deze stelling dient in de toelichting nader te worden uitgewerkt. Tevens moet daarbij aandacht worden gegeven aan de vraag of er geen reden bestaat voor teruggaaf van geheven recht bij de verkrijging in mede-eigendom van de onroerende zaak aan degene die onderbedeeld wordt bij de verdeling.

16. In het recente verleden is er zowel vanuit de Belastingdienst als door het notariaat op gewezen dat de bedoelde vrijstelling veelvuldig voorwerp is van oneigenlijk gebruik. Het gevaar bestaat dat dit oneigenlijke gebruik alleen maar zal toenemen zodra de economische-eigendomsverkrijging als belastbaar feit gaat gelden.

In de memorie van toelichting ga ik nader in op het oneigenlijke gebruik van de vrijstelling. Daarnaast geef ik aan waarom is gekozen voor afschaffing van de vrijstelling en niet voor handhaving van de vrijstelling onder de beperking dat deze niet zou gelden in situaties waarin oneigenlijk gebruik evident is. Voor teruggaaf van overdrachtsbelasting aan een bij een verdeling onderbedeelde mede-eigenaar bestaat naar mijn oordeel geen reden. Ook op dit punt wordt in de toelichting nader ingegaan.

Ik wil er in dit verband nog wel op wijzen dat ik, zoals ik eerder in dit rapport aangaf, de aanvankelijk in het voorstel opgenomen terugwerkende kracht op dit punt, heb weggenomen.

17. Handhavinginstrumentarium.

Het regime inzake de overdrachtsbelastingheffing over de verkrijging van economische eigendom zal, zo wordt voorgesteld, onder meer worden gehandhaafd met de volgende maatregelen:

- meldingsplicht voor de vervreemder van economische eigendom;
- hoofdelijke aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting voor degene die economische eigendom vervreemdt;
- verlenging van de naheffingstermijn bij overdracht van economische eigendom;
- invoering van heffingsrente ten aanzien van de overdrachtsbelasting.

De Raad is van oordeel dat dit pakket maatregelen disproportioneel zwaar is en niet past in het algemene handhavingstelsel van deze heffing.

a. De in artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer voorgestelde meldingsplicht is een nieuw element in het handhavingsinstrumentarium. De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) kent deze figuur niet. Volgens de AWR worden inlichtingen desgevraagd aan de inspecteur verstrekt. De inlichtingenplicht ten aanzien van de belastingheffing van derden, waarvan in het voorgestelde artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer sprake is, wordt bovendien alleen opgelegd aan administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52, tweede lid, AWR. De meldingsplicht breidt de verplichtingen ten dienste van de overdrachtsbelastingheffing uit met een spontane inlichtingenplicht, alsmede tot personen die niet administratieplichtig zijn. Deze uitbreiding is gemotiveerd met de opmerking dat ter zake van de overdracht van de economische eigendom niet de verplichting bestaat tot het opmaken van een notariële akte en dat daarmee één van de belangrijkste elementen die bijdragen aan de eenvoudige heffings- en controlesystematiek van de overdrachtsbelasting ontbreken. Deze motivering is naar het oordeel van de Raad niet toereikend om de invoering van de meldingsplicht te rechtvaardigen. In vele gevallen worden transacties die van belang zijn voor de belastingheffing niet in een notariële akte vastgelegd. Dit heeft geen aanleiding gevormd om in de AWR een algemene meldingsplicht op te nemen. Bij de recente wijziging van de desbetreffende bepalingen is het evenwicht tussen het opleggen van verplichtingen ten dienste van de belastingheffing en de belangen van de fiscus weer opnieuw bepaald en in de maatschappelijke ontwikkelingen die zich sedert de voorlaatste wijziging hebben voorgedaan is geen reden gevonden de omvang van de inlichtingenplicht te verruimen tot een algemene «klik-plicht». Deze keuze van de wetgever lijkt de Raad ook thans nog juist.

Indien deze afweging anders moet gaan uitvallen, merkt de Raad op dat de meldingsplicht ook in zijn uitwerking door termijnstelling onnodig bezwarend is. De Raad vraagt zich af om welke reden niet volstaan kan worden met een (controle)vraag op het aangiftebiljet voor de inkomsten- en vermogensbelasting en het aangiftebiljet voor de vennootschapsbelasting.

De Raad adviseert de meldingsplicht in zijn geheel te heroverwegen.

b. De hoofdelijke aansprakelijkheidstelling voor de overdrachtsbelasting voor degene die de economische eigendom overdraagt zoals deze is voorgesteld in artikel 42, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, is in het geheel niet gemotiveerd. De Raad merkt op dat hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingschuld van een ander in de recente Invorderingswet 1990 slechts bij uitzondering is opgenomen en in het algemeen alleen geldt bij economisch verbonden of bij vermoede samenspanning, veelal met disculpatiemogelijkheden indien de niet-betaling niet aan betrokkene te verwijten is. Naar het oordeel van de Raad is bij de overdracht van economische eigendom geen sprake van een zodanig uitzonderlijke situatie, dat de overdrager hoofdelijk aansprakelijk moet zijn voor de overdrachtsbelasting die de verkrijger verschuldigd is. Bovendien is de maatregel onredelijk bezwarend. De Raad wijst erop dat ten aanzien van de vervreemder van economische eigendom niet de uitvoeringsvoordelen gelden, die de reden zijn reeds onder de Registratiewet 1917 de notaris hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor het registratierecht en nadien de overdrachtsbelasting bij gelegenheid van de aanbidding ter registratie van de verleden akte (Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 3, blz. 28; Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, blz. 108). Evenmin is sprake van de usance van depotstelling zoals bij notarissen wel het geval is (Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 6, blz. 66). De vervreemder van economische eigendom heeft geen in de wet vastgelegd recht gekregen om voor de overdrachtsbelasting een depot te eisen of op andere wijze zekerheid te doen

stellen. Hij krijgt aldus «onbeschermd» het debiteurenrisico van de staat te dragen, ook in de gevallen waarin geen enkele sprake is van samenspanning of andere opzet tot verkorting van de rechten van de staat. Naar het oordeel van de Raad moet de vervreemder van economische eigendom niet aansprakelijk worden gesteld, indien hij aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is voldaan.

De vervreemder van economische eigendom heeft ook niet het recht gekregen na aansprakelijkheidstelling een bezwaarschrift in te dienen tegen de naheffingsaanslag. De Raad wijst erop dat deze mogelijkheid in andere gevallen wel is geboden; zie artikel 50 van de Invorderingswet 1990. De Raad acht dit ook in het onderhavige geval geboden, met name in het licht van het feit dat het begrip «economische eigendom» nog niet vastomlijnd is, en mitsdien geschillen kunnen rijzen of de litigieuze transactie kan worden aangemerkt als verkrijging van economische eigendom.

Naar het oordeel van de Raad dient de hoofdelijke aansprakelijkheidstelling te worden heroverwogen.

c. De verlenging van de naheffingstermijn in geval van verkrijging van economische eigendom, zoals voorgesteld in artikel 20, vierde lid, AWR, is enkel gemotiveerd met een verwijzing naar de verlengde navorderingstermijn met betrekking tot de in het buitenland opgekomen bestanddelen (artikel 16, vierde lid, AWR). Naar het oordeel van de Raad is deze enkele verwijzing niet dragend voor de voorgestelde maatregel. Achtergrond voor het vermelde artikel 16, vierde lid, is het feit dat het de Nederlandse fiscus in feite ontbreekt aan toereikende controlemogelijkheden om naar het buitenland overgebrachte spaargelden en dergelijke bezittingen te achterhalen. Deze controlemogelijkheden schieten in een aantal gevallen tekort of ontbreken geheel, omdat Nederland met het desbetreffende land geen overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling heeft, of, zo dit wel het geval is, in andere landen de werking van het bankgeheim het uitwisselen van inlichtingen verhindert. In dergelijke gevallen is een navorderingstermijn van vijf jaar niet doeltreffend, omdat de fiscus in de praktijk pas veel later op de hoogte komt van verzwegen vermogen of inkomen in het buitenland (Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 2). Bij de afweging met welke periode de (algemene) navorderingstermijn verlengd zou moeten worden, heeft het belang dat hier te lande wordt gehecht aan de rechtszekerheid die de burger toekomt zwaar gewogen.

De Raad is van oordeel dat het rechtszekerheidsbeginsel in het onderhavige geval een verlenging van de naheffingstermijn in de weg staat. Met betrekking tot de verkrijging van economische eigendom die steeds betrekking heeft op hier te lande gelegen onroerende zaken ontbreken anders dan bij naar buitenland overgebracht vermogen de gebruikelijke controlemogelijkheden voor de fiscus niet. Het enkele feit dat deze transacties niet in een notariële akte plegen te worden vastgelegd, maakt hen niet onzichtbaar voor de fiscus. Onder deze omstandigheden heeft de afweging tussen rechtszekerheid en belang van de fiscus, zoals deze bij de artikelen 16 en 20 AWR heeft plaatsgevonden, niets aan betekenis ingeboet.

De Raad adviseert het voorstel te heroverwogen.

d. De voorgestelde opnemings van de overdrachtsbelasting in de kring van belastingen waarvoor het heffingsrenteregime geldt, behoeft toelichting, aangezien niet voor alle belastingen dit regime geldt. Daarin ware te voorzien.

Met betrekking tot het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend, merkt de Raad op dat ten aanzien van de belastingen die op aangifte worden voldaan en thans in het heffingsrenteregime zijn opgenomen de heffingsrente wordt berekend over een tijdvak dat begint op de dag na het einde van het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet. In artikel 30a, derde lid, onderdeel e, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt zonder toelichting als begintijdstip genomen de dag nadat de aangifte is gedaan dan wel had moeten worden gedaan, terwijl bovendien een omschrijving van het tijdstip waarop de periode eindigt in het geheel niet is opgenomen. Naar het oordeel van de Raad dient in ieder geval de heffingsrenteperiode te eindigen op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet, aangezien op dat tijdstip het invorderingsrenteregime begint. De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te vullen. Ten aanzien van het begin van de heffingsrenteperiode neemt de Raad het standpunt van de wetgever ten aanzien van reeds eerder in het regime betrokken belastingen als richtsnoer. De Raad adviseert derhalve het

voorstel in deze zin te heroverwegen, dat ook ten aanzien van de overdrachtsbelasting hetzelfde aanvangstijdstip wordt genomen.

17a. De Raad meent dat de meldingsplicht een nieuw element is in de fiscaliteit. In dat verband merk ik op dat de Invorderingswet 1990 – bij voorbeeld in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid (artikel 36 van die wet) – al een meldingsplicht kent. Voorts kan de voorgestelde regeling ook worden vergeleken met de listingverplichting in de omzetbelasting, waar belastingplichtigen worden verplicht ten behoeve van de controle voor de omzetbelasting transacties met ondernemers in andere lid-staten van de EU te melden.

De Raad merkt voorts op dat de meldingsplicht ook geldt voor personen die niet administratieplichtige in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zijn. Het is echter niet uitzonderlijk dat belastingwetten incidenteel informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing ten aanzien van derden of zelfs administratieplichtigen kennen. De bepalingen in de AWR gelden als algemene bepalingen, terwijl de verschillende heffingswetten bijzondere bepalingen op dit punt kunnen bevatten. Het betreft hier een bijzondere meldingsplicht voor de verkoper van de economische eigendom op een onroerende zaak. Bij de opstelling van het wetsvoorstel heb ik overwogen om, zoals ook met betrekking tot de juridische eigendomsoverdracht van onroerende zaken geldt, een registratieplicht in te voeren voor de economische eigendomsoverdracht. In het algemeen overleg dat ik op 15 maart 1995 heb gevoerd met de vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II 1994/95, 23 900 IXB, nr. 16) is daar door de VVD-fractie op aangedrongen. Een dergelijke opzet wordt ook door het Notariaat bepleit. Alles afwegende heb ik daar in dit stadium niet voor gekozen omdat dat met zich mee zou brengen dat alle desbetreffende overeenkomsten in het vervolg schriftelijk vorm gegeven zou moeten worden en vervolgens geregistreerd. Ik acht zulks vooralsnog een te zware administratieve belasting voor de betrokkenen. Het voorstel op dit punt is eenvoudiger en met een meldingsplicht bij de verkoper kan naar mijn mening vooralsnog worden volstaan. Met betrekking tot de vraag waarom niet volstaan kan worden met een controlevraag op de aangiftebiljetten voor de directe belastingen merk ik in de eerste plaats op dat deze biljetten pas geruime tijd na de belastbare verkrijging worden uitgereikt, om pas daarna te worden ingevuld en ontvangen. Dit tijdsverloop is mij in het kader van bestrijding van het ongewenste en oneigenlijke gebruik te groot. Daarnaast is van belang dat in niet alle gevallen de verkopende partij aangifteplichtig voor de inkomstenbelasting of de vennootschap behoeft te zijn.

b. De Raad meent dat de vervreemder van de economische eigendom niet aansprakelijk moet worden gesteld, indien hij aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan. Ik zie onvoldoende aanleiding voor de door de Raad gesuggereerde disculpatiemogelijkheid. Het voorgestelde tweede lid van artikel 42 van de Invorderingswet 1990 behelst een risico-aansprakelijkheid om te bereiken dat bij overdracht van economische eigendom zonder tussenkomst van een notaris zoveel mogelijk kan worden ingevorderd op de wijze die mogelijk is wanneer de risico-aansprakelijkheid van de notaris niet zou hebben ontbroken. Ook de notaris beschikt niet over een disculpatiemogelijkheid.

Wel deel ik de opvatting van de Raad in zoverre dat aan de vervreemder de mogelijkheid moet worden gegeven na aansprakelijkheidstelling een bezwaarschrift in te dienen tegen (het bedrag van) de naheffingsaanslag. Ik heb de wettekst ter zake aangevuld en de toelichting aangepast.

c. De Raad meent dat het verlengen van de navorderingstermijn met betrekking tot in het buitenland opgekomen bestanddelen vanwege het geheel ontbreken van controlemiddelen meer gerechtvaardigd is dan die voor de verlenging van de naheffingstermijn ter zake van de economische eigendomsoverdracht, waar nog wel enige controlemiddelen zijn. Dat brengt echter naar mijn mening niet mee dat daarom de termijn niet verlengd moet worden. Zoals bekend is voor de economische eigendomsoverdracht niet vereist dat daarvan een akte moet worden opgemaakt, laat staan notarieel verleden of geregistreerd. Om die reden kan in dergelijke situaties, zeker indien het particulier betreft, op geen enkele wijze aan de inhoud van gegevensdragers kennis over transacties op dat terrein worden ontleend. Gegeven het feit dat het hier het bestrijden van ongewenst en oneigenlijk gebruik van de belasting-

wetgeving betreft, wil ik voorkomen dat betrokkenen al te gemakkelijk, door vastlegging op een of andere wijze van de transactie achterwege te laten, reeds na een beperkt aantal jaren kunnen terugzien op een geslaagde constructie. Voor de lengte van de navorderingstermijn heb ik aansluiting gezocht bij die van artikel 16, vierde lid, AWR.

d. Ik neem het advies van de Raad over om wat de heffingsrente betreft hetzelfde regime te volgen als geldt voor de andere belastingen die op aangifte moeten worden voldaan.

18. Budgettaire aspecten.

De budgettaire gevolgen worden in paragraaf 9 van de toelichting geraamd op ongeveer 370 miljoen gulden opbrengst in de sfeer van de omzetbelasting en op ongeveer 80 miljoen gulden in de sfeer van de overdrachtsbelasting. Een nadere motivering en analyse van deze bedragen acht de Raad geboden waarbij tevens aangegeven dient te worden uit welke sectoren deze opbrengst afkomstig is, alsmede in hoeverre bij deze opbrengst sprake is van het voorkomen van derving van omzetbelasting. De Raad vraagt zich af of deze derving, in het voorkomen waarvan hij anders dan in de toelichting wordt gesteld geen verhoging van microlasten ziet, beschikbaar is voor het instellen van fiscale maatregelen die bijdragen aan de doelstellingen van het regeerakkoord. Met betrekking tot de opbrengst in de sfeer van de overdrachtsbelasting dient te worden aangegeven in hoeverre enkel sprake is van vervroeging van de heffing. Immers op grond van het huidige regime zou de belasting bij de levering worden geheven. Ook voor dit onderdeel van de geraamde opbrengst moet de vraag worden gesteld of hier sprake is van verhoging van microlasten.

In de toelichting dienen overigens de passages over de besteding daarvan te worden geactualiseerd.

18. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad over de budgettaire gevolgen van dit voorstel merk ik het volgende op. De met dit wetsvoorstel samenhangende budgettaire opbrengst ter grootte van 370 miljoen in de sfeer van de omzetbelasting is mede bepaald aan de hand van een bij de belastingdienst ingesteld steekproefonderzoek. De uitkomsten van dit onderzoek bieden inzicht in het vóórkomen van btw-constructies met onroerend goed. Het gebruik van dergelijke btw-constructies blijkt in de afgelopen jaren fors te zijn gestegen. Overigens konden niet alle constructies ter inspectie worden waargenomen omdat, met name bij de vestiging van beperkt zakelijke rechten, een eenmaal toegestane constructie in soortgelijke gevallen niet meer aan de inspecteur behoefde te worden voorgelegd.

Het datamateriaal is op een steekproef gebaseerd en het feitelijk gebruik van de constructies is derhalve mogelijk hoger dan de gegevens weerspiegelen. Niettemin is gekozen voor een conservatieve raming. Het lijkt verantwoord de aan het voorstel verbonden jaarlijkse meeropbrengst te stellen op 370 miljoen.

Een verdeling van dit bedrag naar sectoren – zoals de Raad vraagt – is niet beschikbaar.

Naar de opbrengst van de reparatiewetgeving inzake de overdrachtsbelasting is eveneens een steekproefonderzoek bij de belastingdienst ingesteld. De resultaten van dit onderzoek geven aanleiding de in eerste aanleg in de memorie van toelichting als voorlopig gepresenteerde opbrengst-raming van 80 miljoen per jaar opwaarts bij te stellen tot 150 miljoen per jaar.

Ten aanzien van de opmerkingen van de Raad over de vraag of en zo ja in hoeverre de opbrengsten van dit voorstel gezien moeten worden als microlasten-relevant kan het volgende worden opgemerkt. In de raming van de endogene ontwikkeling van de belastingopbrengsten wordt uitgegaan van het feitelijk toegepaste stelsel. In zoverre zijn tot op heden de hier aan de orde zijnde constructies een element van de endogene ontwikkeling van de belastingopbrengsten. Tot de microlasten worden alleen die mutaties in de belastingontvangsten gerekend die het gevolg zijn van beleid. De in dit wetsvoorstel uitgewerkte reparatiemaatregel is als beleidskeuze relevant voor de berekening van de microlasten. Zonder nadere maatregelen zou deze reparatiemaatregel dan ook tot een stijging van de microlasten hebben geleid. Om dit te voorkomen zullen de opbrengsten van de reparatiemaatregelen worden aangewend voor lastenverlichting elders.

Ook de opbrengst in de sfeer van de overdrachtsbelasting is relevant vanuit het oogpunt van microlasten. Het in de heffing betrekken van de economische

eigendomsoverdracht betreft een wijziging van het geldende stelsel en leidt tot hogere belastingopbrengsten. Slechts voor zover de economische eigendomsoverdracht op termijn gevolgd zal worden door de juridische eigendomsoverdracht kan niet worden gesproken van een meeropbrengst maar van vervroeging van de heffing. Dit element is in de raming verwerkt.

19. Voor een aantal redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

19. Ik kan mij vinden in de door de Raad gemaakte redactionele kanttekeningen in de bij het advies behorende bijlage. Deze kanttekeningen hebben mij aanleiding gegeven het voorstel van wet en de memorie van toelichting aan te passen.

De suggestie van de Raad om de zinsnede «niet of niet nagenoeg geheel» in artikel 3, onderdeel c, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer te wijzigen in «niet of nagenoeg niet» heb ik niet opgevolgd. Bedoeld is namelijk natrekking toch als belastbaar feit aan te merken voor de heffing van overdrachtsbelasting, indien de verkrijger de omzetbelasting voor minder dan 90% in aftrek kan brengen en tevens aan de overige in de bepaling genoemde voorwaarden is voldaan. De door de Raad voorgestelde terminologie zou naar mijn mening tot gevolg hebben dat onder de bedoelde omstandigheden natrekking slechts als belastbaar feit wordt aangemerkt indien de verkrijger de omzetbelasting voor 10% of minder in aftrek zou kunnen brengen. Hetzelfde geldt overigens voor artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Gelet op de blijkbaar bestaande onduidelijkheid heb ik de toelichting op dit punt op enkele plaatsen aangevuld in die zin dat ik daar heb aangegeven onder «niet of niet nagenoeg geheel» dient te worden verstaan: voor minder dan 90%.

Ik heb voorts van de gelegenheid gebruik gemaakt om in de memorie van toelichting enige redactionele wijzigingen aan te brengen die niet inhoudelijk van aard zijn. Daaronder begrepen is de actualisering van een aantal passages inzake de twee door Nederland ingediende machtigingsverzoeken. Daarnaast merk ik op dat over het aspect van de terugwerkende kracht in het wetsvoorstel nog overleg is gevoerd met de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht. Deze werkgroep bestaat uit professor mr. Ch. P. A. Geppaart en professor C. Flinterman; zij is ingesteld bij Besluit van 14 december 1994, WDB94/456, (Stcrt. 1994, 245). De Werkgroep heeft de voordelen van terugwerkende kracht in het voorstel afgewogen en is tot een positief oordeel gekomen zowel waar het de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting betreft, met een enkele nuancerende kanttekening ter zake van de bewijslast. Naar aanleiding daarvan zijn nog enige wijzigingen aangebracht in de toelichting, onder meer op het gebied van de bewijslast met betrekking tot overeenkomsten voor economische-eigendomsoverdracht van vóór 31 maart 1995, 18.00 uur.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
W. Scholten*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 17 mei 1995, no. W06.95.0172, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Voorstel van wet

- In artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, in de passage «de levering, andere dan die bedoeld onder 1°» het woord «andere» wijzigen in een woord dat aansluit op de daaraan voorafgaande enkelvoudsvorm.
- In artikel 11, eerste lid, onderdeel b, het toepassingsbereik aangeven van de voor dit onderdeel voorgestelde specifieke uitbreiding van het begrip «verhuur van onroerende zaken».
- In artikel 3, onderdeel c, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer ter voorkoming van de onbedoelde insluiting van de percentages 1 tot en met 89 en 100 het criterium «niet of niet nagenoeg geheel» wijzigen in: niet of nagenoeg niet.
- Artikel V, vijfde en zesde lid, samenvoegen, onder aanpassing van de tekst.

Memorie van toelichting

- Ten behoeve van een gemakkelijke verwijzing voor de onderverdeling alleen arabische cijfers gebruiken en ieder kopje boven een nieuw gedeelte telkens vooraf laten gaan door een volledige nummering.
- In de toelichting duidelijk maken dat de vermelde ramingen van belastingopbrengsten een jaarlijks karakter hebben en structureel van aard zijn.
- In paragraaf II.2, derde alinea, «nadere, eventueel aanvullende, maatregelen nodig kunnen zijn dan die ik thans voorstel» wijzigen in: nadere, eventueel aanvullende, maatregelen nodig kunnen zijn in aansluiting op de maatregelen die ik thans voorstel.
- In paragraaf II.3, elfde alinea, «De verhuurstructuur» wijzigen in: De verhuurconstructie.
- In paragraaf II.3, de op twee na laatste alinea, in overeenstemming met de gangbare uitleg van de aanduiding «nagenoeg geheel» en ter voorkoming van onzekerheid over waarden tussen 90% en 91% de zin «Nagenoeg volledig wil in dit verband zeggen: voor meer dan 90%» wijzigen in: «Nagenoeg volledig» wil in dit verband zeggen: voor 90% of meer.
- In hoofdstuk 9 van de toelichting naast de als structureel bedoelde ramingen van de belastingopbrengsten van het wetsvoorstel tevens de afwijkende bedragen voor 1995 vermelden, aangezien het wetsvoorstel pas in de loop van 1995 in werking treedt.
- In de bespreking van artikel II aangaande het vervallen van artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aanduiden waarom de daarop volgende artikelleden niet worden hernummerd.
- Aan het slot van de bespreking van artikel II de zin «Daarbij betekent «nagenoeg volledig»: voor meer dan 90%» om hiervoor aangegeven redenen wijzigen in: Daarbij betekent «nagenoeg volledig»: voor 90% of meer.
- In de bespreking van artikel III, onderdeel B, in overeenstemming met een hiervoor voorgestelde wijziging «niet of niet nagenoeg geheel in aftrek» wijzigen in: niet of nagenoeg niet in aftrek.
- In de bespreking van artikel III, onderdeel G, «vloeit voort uit de wijziging opgenomen in ARTIKEL III, onderdeel A, die maakt dat» wijzigen in: vloeit voort uit de wijzigingen opgenomen in ARTIKEL II, onderdelen A, C1 en C4, die maken dat.