

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. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

<b>1.</b>	<b>ALGEMENE INLEIDING</b>	blz. <b>2</b>
<b>2.</b>	<b>REPARATIEWETGEVING</b>	<b>3</b>
2.1.	Inleiding	3
2.2.	Inhoud van het wetsvoorstel	4
2.3.	Optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken	7
2.4.	Beperkte rechten op onroerende zaken	15
2.5.	Optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken	17
2.6.	Overdrachtsbelasting	19
2.7.	Overdracht economische eigendom	21
2.8.	Fiscale eenheid in de omzetbelasting	26
2.9.	Inwerkingtreding	28
2.10.	Budgettaire gevolgen	31
2.11.	Overige aspecten	32
<b>3.</b>	<b>TOELICHTING OP DE ARTIKELEN</b>	<b>32</b>

## 1. ALGEMENE INLEIDING

Tijdens het plenaire debat in de Eerste Kamer der Staten-Generaal over diverse fiscale wetsvoorstellen op 21 december 1994 (Handelingen I 1994/95, 12 446 en 12 447) heb ik toegezegd btw-constructies met onroerende zaken op de kortst mogelijke termijn aan te pakken. In dit verband merk ik op dat de Staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de heer D.K.J. Tommel, bij brief van 23 december 1994 aan de gemeenten heeft laten weten het gebruik van btw-constructies door woningbouwcorporaties in de (sociale) huursector in het licht van de sociale taakstelling en het werken met overheidsmiddelen niet aanvaardbaar te vinden. Tot deze aanpassingswetgeving reken ik tevens het in de heffing van de overdrachtsbelasting betrekken van de verkrijging van de economische eigendom. Recent is er in het algemeen overleg met de Vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal op 15 maart 1995 (Kamerstukken II 1994/95, 23 900 IXB, nr. 16) door verschillende kamerleden, met name van de kant van de VVD-fractie, op aangedrongen het oneigenlijke en ongewenste gebruik op dit terrein te bestrijden. Ik heb toen, gezien het brede draagvlak, binnen de vaste Commissie gezegd er voorstander van te zijn om het probleem van het ontduiken van de overdrachtsbelasting via de overdracht van de economische eigendom, aan te pakken. Met het hiervoor bedoelde gebruik in de btw en de overdrachtsbelasting is een aanzienlijk budgettair belang gemoeid. Indien deze reparaties niet zouden worden getroffen, zou de budgettaire schade verder oplopen en op termijn een miljard gulden kunnen overschrijden. In het licht van de reeds opgelopen schade en gelet op de snel toenemende toepassing van btw-constructies door publiekrechtelijke en semi-publiekrechtelijke instellingen acht ik de voorgestelde aanpassingen dan ook hoogst urgent. Daarmee zal het Nederlandse btw-stelsel voorts meer in lijn komen met de stelsels die nu van toepassing zijn in andere EU-lid-staten, zoals de Bondsrepubliek Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, België, Portugal en Denemarken. Ik acht die urgentie zelfs zo groot dat ik een zekere mate van terugwerkende kracht in het wetsvoorstel heb moeten opnemen. 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 onderhavige wetsvoorstel leidt tot een belastingopbrengst van ongeveer f 520 mln. De extra belastingopbrengst aan omzetbelasting wordt geraamd op f 370 mln. De belastingopbrengst als gevolg van de reparatiewetgeving inzake de overdrachtsbelasting wordt op basis van de huidige inzichten vooralsnog geraamd op f 150 mln. Tegen de achtergrond van de afspraken in het regeerakkoord omtrent de omvang van de micro-lastenverlichting, is het niet de bedoeling dat dit voorstel tot een verhoging van de micro-lasten zal leiden. Derhalve wordt de opbrengst aangewend voor lastenverlichting. De ontstane budgettaire ruimte zal worden ingezet voor fiscale maatregelen die bijdragen aan de doelstellingen van het regeerakkoord. Het gaat daarbij om fiscale maatregelen in het belang van de werkgelegenheid en de versterking van de culturele en economische infrastructuur. De noodzakelijke wetgeving daartoe is in voorbereiding. In de budgettaire paragraaf ga ik hier nader op in.

## **2. REPARATIEWETGEVING**

### **2.1. Inleiding**

De omzetbelastingwetgeving wordt met betrekking tot onroerende zaken in sterk toenemende mate gebruikt op een wijze die door de wetgever niet is beoogd. Voor de omzetbelasting vrijgestelde ondernemers als ziekenhuizen, banken en verzekeringsmaatschappijen, en ook niet-ondernemers als gemeenten maken – veelal met behulp van een speciaal voor de gelegenheid opgerichte stichting of vennootschap – gebruik van de zogenoemde optieregeling voor belaste verhuur of van de regelingen voor belaste levering van onroerende zaken. Hierdoor bereiken zij dat op onroerende zaken een belasting drukt die veel – en in bepaalde gevallen heel veel – lager is dan de bedoeling is. Met een kort voorbeeld – dat hierna in paragraaf 2.2 meer wordt uitgewerkt – wil ik reeds hier aangeven welke belangen gemoeid kunnen zijn met dit aspect van het wetsvoorstel.

Vrijgestelde ondernemers en overheidslichamen kunnen de btw die drukt op de aankoop van bij voorbeeld een nieuw bedrijfspand niet in aftrek brengen. Bij een aankoopbedrag van f 20 mln (exclusief btw), gaat het dan bij het huidige tarief om f 3,5 mln btw. Door het pand te laten kopen door een voor dit doel opgerichte stichting, het vervolgens van die stichting te huren en samen met de stichting te opteren voor belaste verhuur, en door de overige wettelijke bepalingen optimaal te benutten, kan uiteindelijk de btw-druk worden beperkt tot ruim f 1,9 mln. Aldus wordt circa 45% van de belasting op de investeringskosten bespaard. Deze gang van zaken is in strijd met de doelstelling van de Wet op de omzetbelasting 1968, alsook met die van de communautaire regelgeving inzake omzetbelasting, en is dan ook ongewenst. In dit wetsvoorstel worden derhalve maatregelen voorgesteld die het ongewenste gebruik van de wettelijke regelingen tegengaan.

Uitgangspunt van de btw is dat op bestedingen door eindverbruikers ten volle omzetbelasting drukt. Hierop zijn nuances mogelijk door bepaalde prestaties vrij te stellen van de belasting, maar op de beste-

dingen van de ondernemers die deze prestaties verrichten, blijft dan belasting drukken omdat de door hen betaalde belasting niet voor aftrek in aanmerking komt. In de systematiek van de btw zijn dergelijke ondernemers, evenals de overheid, eindverbruikers. Het is de toegevoegde waarde van deze categorie eindverbruikers die buiten de heffing blijft. Zoals bekend is de omzetbelasting in EU-verband geharmoniseerd door middel van de zogenoemde zesde btw-richtlijn<sup>1</sup>, hierna aangeduid met de richtlijn. De richtlijn, die inzake de heffing van belasting over onroerende zaken niet eenvoudig is, geeft de lid-staten terzake een aantal keuzemogelijkheden omtrent belastingheffing of vrijstelling, waarvan Nederland met het oog op een flexibele benadering van belanghebbers meer dan sommige andere lid-staten gebruik heeft gemaakt. Zo kennen bij voorbeeld de Bondsrepubliek Duitsland, Portugal, Frankrijk, Denemarken, België en het Verenigd Koninkrijk niet of in beperkte mate de optiemogelijkheden voor belastingheffing die nu in Nederland steeds meer op oneigenlijke of ongewenste wijze worden gebruikt.

De optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken die eigenlijk bedoeld is voor belaste ondernemers ter voorkoming van cumulatie in de bedrijfskolom, is al in 1990 in de Tweede Kamer aan de orde geweest bij de behandeling van het wetsvoorstel tot bestrijding van de zogenoemde IJslandroute<sup>2</sup>, en de Algemene Rekenkamer maakte de optieregeling voor belaste verhuur tot onderwerp van onderzoek en deed hiervan de Tweede Kamer verslag in haar Decemerverslag 1991<sup>3</sup>. De Rekenkamer concludeerde dat toepassing van de optieregeling in een aantal gevallen leidde tot een onbedoelde (lage) heffing van omzetbelasting op courant en incourant onroerend goed. De Rekenkamer gebruikte in dit verband de term «oneigenlijk gebruik», waaronder de Rekenkamer verstaat een gebruik van de regeling dat niet door de wetgever is beoogd en waarvan het gevolg is dat minder omzetbelasting wordt geheven dan zonder het oneigenlijke gebruik het geval zou zijn geweest. Naar de mening van de Rekenkamer verdiende het aanbeveling het oneigenlijke gebruik van de optieregeling, meer dan ten tijde van haar onderzoek het geval was, te voorkomen dan wel te bestrijden.

Naar aanleiding van het Rekenkameronderzoek is toegezegd de door de Rekenkamer gesignaleerde problematiek waar mogelijk in de uitvoerings sfeer te bestrijden. In dit verband is voorts het voornemen uitgesproken te bezien of in dezen een wetswijziging dient te worden overwogen. Mede omdat inmiddels duidelijk was geworden dat oplossingen in de uitvoeringssfeer onvoldoende succesvol waren, ik kom daarop later terug, is bij brief van 11 december 1992 aan de Tweede Kamer<sup>4</sup>, houdende actualisering van het fiscale wetgevende programma, reparatiewetgeving terzake aangekondigd. Tegelijkertijd is de bestrijding van deze constructies waar mogelijk in de uitvoeringssfeer geïntensiveerd, en is in EU-verband actie ondernomen om de wettelijke bepalingen aan te kunnen scherpen.

## 2.2. Inhoud van het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- beperking van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken tot huurders die de onroerende zaak geheel of nagenoeg geheel gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties;
- gelijkstelling van bepaalde vormen van ingebruikgeving van onroerende zaken (onder andere vruchtgebruik en erfpacht) met verhuur van onroerende zaken;
- beperking van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken tot afnemers die de onroerende zaak geheel of nagenoeg geheel gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties;
- beperking van een aantal vrijstellingen van de overdrachtsbelasting;
- het in de overdrachtsbelasting betrekken van de overdracht van de meeste vormen van de zogeheten «economische eigendom»;

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 77/388/EG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1989/90, 21 463, nr. 4, blz. 2, nr. 5, blz. 4-6, nr. 7, blz. 3, nr. 8, blz. 4

<sup>3</sup> Kamerstukken II 1991/92, 22 455, nr. 1-2 en 5

<sup>4</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, nr. 27.

- een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder van de economische eigendom;
- een meldingsplicht voor degene die de economische eigendom overdraagt;
- uitbreiding van de fiscale eenheid in de omzetbelasting met de zogenoemde 7(2)b-ondernemer, zijnde een ondernemer die enkel een vermogensbestanddeel (bij voorbeeld een onroerende zaak) exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen;
- het schrappen van de vrijstelling in de overdrachtsbelasting bij verdeling van gemeenschappelijk verkregen onroerende zaken.

Deze maatregelen kan Nederland autonoom treffen omdat zij passen in het raamwerk van de richtlijn, dan wel niet door de richtlijn worden bestreken (overdrachtsbelasting).

Voorts zal de reparatiewetgeving inzake onroerende zaken een maatregel bevatten die niet wordt opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968, maar in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, te weten de verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende zaken van 10 naar 20 jaar. Deze maatregel zal niet gaan gelden voor bestaande contracten.

Naast de hiervoor weergegeven maatregelen zijn ook andere methoden denkbaar om het oneigenlijk gebruik tegen te gaan of minder aantrekkelijk te maken. Ik noem een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting door de tussengeschoven verhuurder, zodanig dat deze niet meer voorbelasting in aftrek kan brengen dan hij ter zake van de verhuur verschuldigd wordt, en de objectivering van de maatstaf van heffing in gevallen waarin partijen bij de verhuur (of bij andere transacties die in deze memorie aan de orde komen) bewust een te lage vergoeding overeenkomen met als effect dat hun btw-voordeel verder wordt vergroot. Dergelijke maatregelen zijn echter wezenlijke afwijkingen van de richtlijn, die Nederland daardoor niet autonoom kan treffen. Dit neemt niet weg dat in de toekomst toch nadere, eventueel aanvullende, maatregelen nodig kunnen zijn in aansluiting op de maatregelen die ik thans voorstel. Waar nodig zal ik trachten te bevorderen dat de richtlijn alsdan daarvoor de mogelijkheid biedt. Ik meen evenwel dat het niet wenselijk is daarvoor het onderhavige pakket maatregelen op te houden. Ook zal ik er bij de Europese Commissie en bij de andere lid-staten voor pleiten in de richtlijn een bepaling op te nemen die erin voorziet dat het, bij geconstateerd oneigenlijk gebruik van de omzetbelastingwetgeving, voor de individuele lid-staten mogelijk is snel adequate maatregelen te nemen zònder dat daarvoor eerst hetzij een wijziging van de richtlijn tot stand moet komen, hetzij de lid-staat waarom het gaat een machtiging moet krijgen om autonoom de nationale wetgeving aan te passen. Ook wat dit aspect betreft denk ik echter dat het van realiteitszin getuigt ervan uit te gaan dat zo'n bepaling niet op zeer korte termijn zal zijn gerealiseerd. Daarom stel ik nu maatregelen voor waartoe de richtlijn de mogelijkheid biedt of op korte termijn zal bieden.

#### *Lopende contracten*

De contracten waarop de nieuwe regeling in de omzetbelasting ziet, zijn onder andere verhuurcontracten (zie ook paragraaf 2.3). Verhuur is voor de btw een doorlopende dienst die door de huurder ook doorlopend wordt afgenomen. Bij een zodanige dienst heeft een wetswijziging alleen betrekking op de periode na de datum van inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Dat wat zich heeft afgespeeld vòór die datum wordt geëerbiedigd en hierop wordt dan ook niet teruggekomen. De situatie die zich hier voordoet, is in wezen vergelijkbaar met een verhoging of verlaging van het tarief.

Op grond van de voorgestelde wetgeving zullen lopende huurcontracten vanaf de datum van inwerkingtreding zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Dit betekent dat de voorbelasting die de verhuurder ter zake van de onroerende zaak reeds in aftrek heeft gebracht alsnog verschuldigd wordt voor zover de herzieningsstermijn nog niet is verstreken, en dat de voorbelasting die hem na de datum van inwerkingtreding in rekening wordt gebracht ten behoeve van die zaak, niet voor aftrek in aanmerking komt.

Ik wil met nadruk opmerken dat dit niet inhoudt dat het wetsvoorstel daardoor materieel terugwerkende kracht kent. 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 regime-wijziging 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. Daarnaast is er bij voorbeeld de met ingang van 1 januari 1992 in artikel 11, eerste lid, onderdeel i, onder 3°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 geïntroduceerde vrijstelling voor diensten bestaande in het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

In het systeem van de heffing van omzetbelasting van onroerend goed ligt 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.

Hoewel er hier dus niet van materiële terugwerkende kracht kan worden gesproken, 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 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.

Een zekere verzachting van de effecten van de inwerkingtreding acht ik in het licht van het bovenstaande wel op haar plaats. Daarom stel ik voor dat erin wordt voorzien dat bij verhuur waarin is geopteerd voor belaste verhuur, de omslag naar vrijgestelde verhuur pas zal intreden met ingang van de inwerkingtreding van de wet. Dit geeft partijen respijt om tot aan dat tijdstip met elkaar in overleg te treden omtrent de gevolgen die het wetsvoorstel meebrengt.

Ik wijs er in dit verband wel nadrukkelijk op dat het feit dat de reeds in aftrek gebrachte voorbelasting alsnog verschuldigd wordt niet betekent dat die voorbelasting in één keer verschuldigd wordt, maar in zoveel jaren als van de herzieningstermijn van 10 jaar nog niet zijn verstreken. Indien de onroerende zaak bij voorbeeld reeds 6 jaar met toepassing van de optieregeling is verhuurd, wordt nog gedurende 4 jaar telkens een tiende gedeelte van de in aftrek gebrachte voorbelasting verschuldigd. Deze algemene regeling, die is opgenomen in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, zal zeker in geval van een zakelijk bepaalde huur de eventuele liquiditeitseffecten van het wetsvoorstel kunnen beperken. Daarbij dient te worden bedacht dat in de voorgestelde nieuwe regeling over de huur geen btw meer verschuldigd is.

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

In Nederland is de verhuur van onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de Wet op de omzetbelasting 1968, hierna aangeduid met de wet). Bij vrijgestelde verhuur brengt de verhuurder over de huurprijs geen belasting in rekening aan de huurder maar kan hij de voorbelasting op de aanschaffingsprijs en op het onderhoud ook niet in aftrek brengen. Dit verdisconteert de verhuurder in de huurprijs voor de huurder. Verhuurder en huurder kunnen de vrijstelling evenwel buiten toepassing laten door te kiezen voor belastingheffing (optieregeling voor belaste verhuur; artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5°, van de wet). Nederland heeft door invoering van het optierecht gebruik gemaakt van de bevoegdheid van artikel 13, C, sub a, van de richtlijn. Op grond van laatstgemeld artikel kunnen lid-staten bij de verhuur van onroerende zaken aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen (en daarmee af te wijken van de hoofdregel van artikel 13, B, sub b, van de richtlijn, die voorziet in een vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken).

Wanneer verhuurder en huurder kiezen voor belastingheffing over de verhuur heeft dit de volgende gevolgen:

- de verhuurder kan de hem in rekening gebrachte belasting op aanschaf, onderhoud en andere kosten die met de onroerende zaak samenhangen (de voorbelasting) onmiddellijk en volledig in aftrek brengen (aftrek van voorbelasting);
- de verhuurder moet over de huurprijs btw in rekening brengen aan de huurder en deze afdragen; en
- de verhuurder moet een deel van de afgetrokken voorbelasting op de

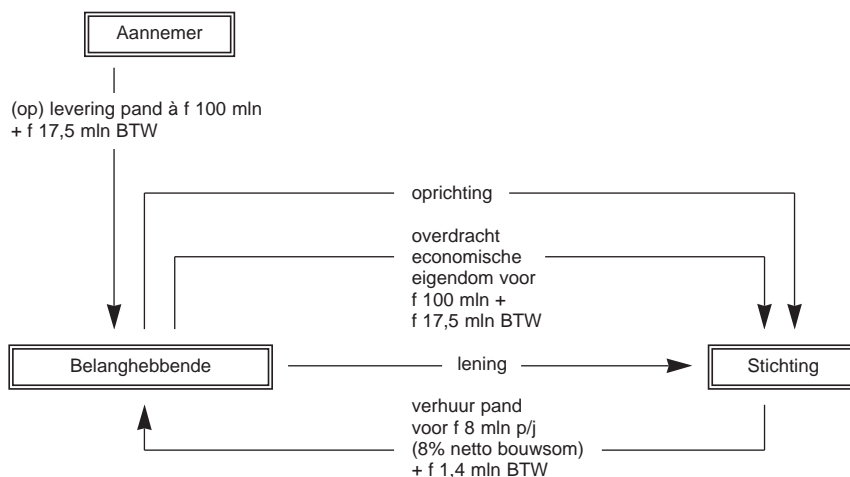
aanschaffings- of stichtingskosten terugbetalen wanneer hij binnen een bepaalde periode – de zogenoemde herzieningsperiode, thans 10 jaar – de huur beëindigt en de onroerende zaak gaat gebruiken voor vrijgestelde prestaties, bij voorbeeld voor vrijgestelde levering.

De optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken is in 1968, bij nota van wijziging op verzoek van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, ingevoerd om cumulatie van belasting en daarmee verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen. Zoals hiervoor in paragraaf 2.1 is aangegeven is het ten aanzien van vrijgestelde ondernemers (in dit geval de verhuurder) de bedoeling dat bij hen de voorbelasting blijft drukken en dat dus in de prijs van hun uitgaande prestaties een btw-druk zit. Wanneer echter hun afnemers (in dit geval de huurder) geen particulieren of vrijgestelde ondernemers zijn, maar normaal belaste ondernemers, betekent dit dat in de inkoopprijs van deze laatste ondernemers btw is begrepen waarover bij hun uitgaande prestaties weer btw wordt geheven. Dit klemt te meer waar de ondernemer bij aankoop van het pand wel aftrek van voorbelasting kan genieten. De optie voor belaste verhuur beoogde een evenwicht te realiseren tussen huur en aankoop. De optie voor belaste verhuur kan worden toegepast op alle verhuur van onroerende zaken, uitgezonderd woningen. De status van de huurder is voor de toepassing van het optierecht niet van belang. Ook bij verhuur aan niet-ondernemers of aan vrijgestelde ondernemers kan worden geopteerd voor belastingheffing.

Het optierecht wordt de laatste jaren echter in toenemende mate gebruikt voor andere doelen dan waarvoor het recht in het leven is geroepen. Niet-ondernemers (bij voorbeeld gemeenten) en vrijgestelde ondernemers (bij voorbeeld banken, verzekeringsmaatschappijen, onderwijsinstellingen en ziekenhuizen) gebruiken het recht als middel om de belastingdruk op bedrijfspanden te verlagen. De feitelijke gang van zaken is vaak als volgt. Een belanghebbende richt een stichting op. Vervolgens draagt hij de economische eigendom van de onroerende zaak aan de stichting over. De koopsom die hij aan de stichting in rekening brengt, behoeft de stichting niet direct aan hem te voldoen. De koopsom wordt namelijk omgezet in een – vaak laagrentende – lening aan de stichting. De stichting verhuurt de onroerende zaak voor een periode van 10 jaren aan de belanghebbende. Partijen verzoeken daarbij te worden uitgezonderd van de in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de wet voorziene vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken.



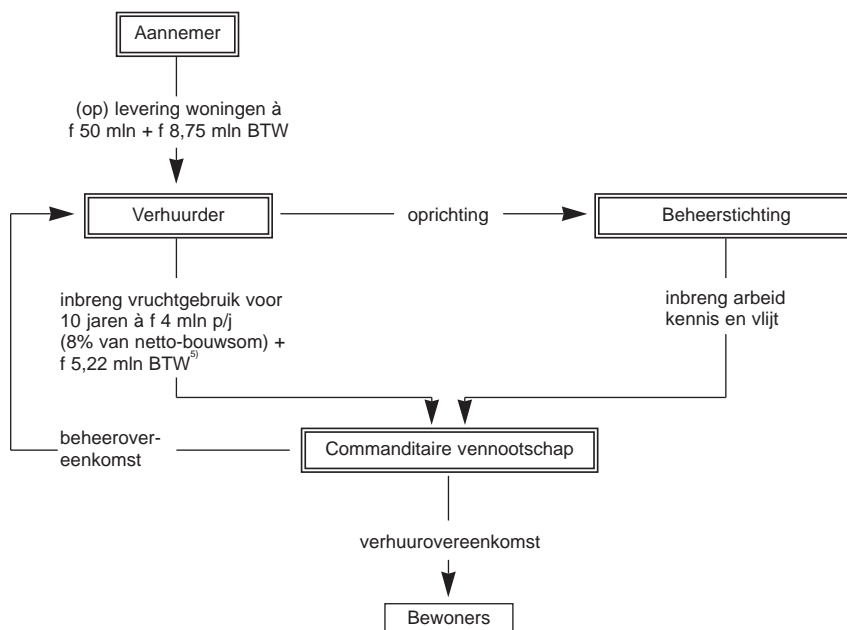
Schematisch ziet een en ander er als volgt uit:



Gevolg van deze keuze voor belastingheffing is, dat belanghebbende alle voorbelasting die drukt op de aanschaf of bouw van de onroerende zaak van de fiscus terugkrijgt. Bij de stichting komt eveneens de op de aankoop drukkende btw voor aftrek in aanmerking. De verhurende stichting moet echter over de huur omzetbelasting in rekening brengen, die belanghebbende dan niet kan aftrekken. De stichting draagt deze omzetbelasting af aan de fiscus. Na tien jaar wordt een einde gemaakt aan de belaste verhuur door verkoop van de onroerende zaak aan belanghebbende. De verkoop is van omzetbelasting vrijgesteld (zie ook paragraaf 2.4). Het uiteindelijke financiële voordeel is het verschil tussen de op aanschaf of bouw drukkende omzetbelasting die is terugontvangen van de fiscus, en de contante waarde van de gedurende 10 jaar over de huur te betalen omzetbelasting.

De in de vorige alinea beschreven verhuurconstructie betreft een van de varianten van dergelijke constructies. In de praktijk komen verscheidene andere varianten voor. Soms is de tussenpersoon niet een stichting, maar een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap; in weer andere gevallen een commanditaire vennootschap. In het voorbeeld wordt de onroerende zaak opgeleverd aan de belanghebbende, die deze zaak onmiddellijk overdraagt aan de exploitatiestichting. Het komt echter ook voor dat het pand direct door de aannemer aan de stichting wordt geleverd. De overdracht van het pand geschiedt hier verder via een economische-eigendomsoverdracht, doch had ook kunnen geschieden door de vestiging van een beperkt recht op die zaak. Wat betreft de toepassing van beperkte rechten wijs ik erop, dat bij voorbeeld verhuurders van woningen daarvan gebruik maken bij hun constructies om de btw-druk op woningen te verlagen. Een voorbeeld van constructies met woningen is de volgende. De verhuurder richt een zogenoemde beheerstichting op. De verhuurder gaat met de beheerstichting een commanditaire vennootschap aan. De verhuurder brengt, als commanditaire vennoot, in de commanditaire vennootschap het zakelijk recht van vruchtgebruik van de woningen in. De beheerstichting brengt, als beherend vennoot, in de commanditaire vennootschap arbeid, kennis en vlijt in. De commanditaire vennootschap verhuurt de woningen aan de bewoners. Tussen de verhuurder en de commanditaire vennootschap wordt tenslotte een beheerovereenkomst gesloten inzake het beheer en het onderhoud van de woningen.

Schematisch ziet een en ander er als volgt uit:



Voor de verhuur van woningen geldt dat daarvoor geen aftrek kan plaatsvinden aangezien de verhuur vrijgesteld is. Opteren voor belastingheffing is voor verhuur van woningen uitgesloten. Met de toepassing van deze constructie beoogt de verhuurder toch aftrek te genieten van de btw die is begrepen in de bouwsom van de woningen. Deze aftrekmogelijkheid vloeit namelijk voort uit de vestiging van een beperkt recht dat voor de btw als levering wordt aangemerkt. Ter zake van de vestiging van het beperkte recht voor een periode van 10 jaren is dan btw verschuldigd, die door de vennootschap niet in aftrek kan worden gebracht, omdat de uiteindelijke verhuur aan de bewoners een vrijgestelde prestatie blijft. Doordat echter de vergoeding voor een 10-jarig gebruik van woningen substantieel lager is dan de bouwsom van de woningen, wordt de btw-druk op die bouwsom vervangen door een veel lagere btw-druk op het beperkte recht.

Meer in het algemeen zijn constructies waarbij een pand wordt overgedragen en vervolgens wordt teruggehuurd, in de praktijk bekend geworden onder de benaming sale-and-lease-back-contracten of optie-lease-contracten.

Alle optie-lease-contracten vertonen in beginsel hetzelfde basispatroon. Ze komen er in essentie steeds op neer, dat de eenmalige btw-betaling bij de aanschaf of de bouw wordt vervangen door een in tijd gespreide btw-druk met een lagere (contante) waarde dan de eenmalige btw-betaling.

Door een bedrijfspand niet direct in eigendom te verwerven maar de eigendomsverwerving te laten voorafgaan door een periode waarin het bedrijfspand met toepassing van het optierecht belast wordt gehuurd en deze huurperiode te beperken tot de periode voor de herziening van de aftrek, te weten 10 jaar, kan een besparing op de belastingdruk op het bedrijfspand worden bewerkstelligd van ruim 45%. (Aan deze besparing ligt een reëel huurrendement (8%) en een actuele rekenrente (7,5%) ten grondslag.) Gevolg van deze belastingbesparende constructie is dat op zo'n pand niet het door de wetgever beoogde algemene btw-tarief van 17,5% drukt, maar in feite slechts een tarief van ongeveer 9,62%.

Het aan een optie-lease-contract verbonden financiële voordeel wordt veroorzaakt door een combinatie van de volgende factoren:

<sup>1</sup> Voor de berekening van de verschuldigde BTW dient te worden uitgegaan van de in Bijlage A, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen tabel (meest rechtse kolom), aan de hand waarvan de jaarlijks te betalen vergoeding wordt gekapitaliseerd  $([5 \times 4 \text{ mln} \times 0,85] + [5 \times 4 \text{ mln} \times 0,64] = f 29,8 \text{ mln})$  en over dit laatste bedrag de omzetbelasting wordt berekend.

- de verhuurder krijgt de belasting die op de aanschaffings- of stichtingskosten drukt (de voorbelasting) onmiddellijk en volledig van de fiscus terug;
- de verhuurder wordt de belasting die hij wegens de verhuur aan de fiscus moet voldoen (de outputbelasting) pas geleidelijk verschuldigd naarmate de huurtermijnen vervallen (bij verhuur voor een relatief korte tijd bedraagt de verschuldigde outputbelasting vrijwel steeds minder – dikwijls veel minder – dan de afgetrokken voorbelasting); en
- de beëindiging van de verhuur na 10 jaar door levering van de onroerende zaak aan de huurder. De termijn van 10 jaar houdt verband met de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende zaken, die eveneens 10 jaar bedraagt. Na het verstrijken van deze termijn wordt de vooraf trek niet meer herzien, dat wil zeggen dat in aftrek gebrachte voorbelasting niet meer behoeft te worden terugbetaald. In concreto betekent dit dat de verhuurder de huurder na 10 jaar de eigendom van de onroerende zaak kan doen toekomen, vrijgesteld van heffing van omzetbelasting en zonder gedeeltelijke terugbetaling aan de fiscus van de door hem (de verhuurder) in het verleden afgetrokken voorbelasting.

Een rekenvoorbeeld kan het financiële belang van de constructie verduidelijken.

Bij een directe investering in een nieuwe onroerende zaak van f 20 mln, exclusief btw, bedraagt bij het btw-tarief van 17,5% de belastingdruk f 3,5 mln. Wordt de onroerende zaak met toepassing van het optierecht voor belaste verhuur belast verhuurd, dan zal dit btw-bedrag door de aftrek bij de verhuurder niet drukken. Uitgaande van een jaarlijkse huurprijs van f 1,6 mln, exclusief btw, wordt jaarlijks een belastingdruk ervaren van 17,5% van f 1,6 mln, ofwel f 280 000. De verhuurconstructie levert een optimaal resultaat op wanneer de met btw belaste verhuur wordt beëindigd na 10 jaren. Na deze 10 jaren is de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting namelijk beëindigd en kan de door de verhuurder in het verleden genoten aftrek voor de investering niet meer worden gecorrigeerd. Door de belaste verhuur na 10 jaar te beëindigen, wordt voorkomen dat op de huurtermijnen nog btw zal drukken. De nominale besparing van deze constructie valt te berekenen op f 3,5 mln minus f 2,8 mln (10 maal f 280 000), zijnde f 700 000. Uitgaande van een rekenrente van 7,5%, is de contante waarde van de btw-bedragen over de huurtermijnen te berekenen op f 1 921 943. De btw-besparing bedraagt dan f 1 578 057, ruim 45% van de belasting op de investeringskosten.

Met betrekking tot de onderhavige constructie met huuroptie dient nog in ogenschouw te worden genomen dat tijdens de huurperiode bij de verhuurder de belasting op de onderhoudskosten voor aftrek in aanmerking komt en dat in de praktijk door belanghebbenden gepoogd wordt een extra voordeel te behalen door een lage huurprijs overeen te komen, waardoor de niet-aftrekbare belasting over de huursommen lager komt te liggen dan bij een normale commerciële huurprijs het geval zou zijn geweest. Gaat het rekenvoorbeeld uit van een huurrendement van 8%, bij huurrendementen van 6% en 5% bedraagt het financiële voordeel respectievelijk 58,8% en 65,7%.

Vorenbedoelde constructie met de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken is en wordt in de praktijk toegepast bij de bouw van kantoren van banken en verzekeringsmaatschappijen en bij de bouw van ziekenhuizen en stadhuisen. De constructie staat daarom ook wel bekend als «stadhuisconstructie». De optieregeling geldt echter voor alle onroerende zaken en wordt ook steeds meer toegepast bij (zeer dure, incurante en een groot btw-belang vertegenwoordigende) objecten als rookgasreinigers en vuilverbrandingsinstallaties. De constructie komt voor bij zowel gelieerde als niet-gelieerde partijen.

Zoals hiervoor is gesteld, leidt de constructie met het optierecht voor belaste verhuur van onroerende zaken tot een aanmerkelijk lagere

belastingdruk dan het geval zou zijn bij onmiddellijke aankoop van een onroerende zaak. Bekeken vanuit de aan de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting inherente uitgangspunten van objectief karakter en neutraliteit van de belasting zijn deze veelal gekunstelde belasting-besparende constructies niet te verdedigen. Ook al zijn bij uitgestelde aankoop met verhuurstructuur en directe aankoop de nodige juridische verschillen te onderkennen, naar de opvattingen in het maatschappelijke verkeer – en daar gaat het bij de omzetbelasting om – zijn de prestaties zodanig gelijkwaardig dat een min of meer gelijke belastingdruk op zijn plaats is.

In de uitvoerings sfeer zijn en worden pogingen gedaan om het ongewenste gebruik van de optieregeling te bestrijden. Genoemd kunnen worden het ontkennen van ondernemerschap van de verhuurder, het aanvechten van de (te) lage vergoeding, het stellen van verrichten van prestaties in eigen kring, *fraus legis*, toepassing van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. Gebleken is dat met deze pogingen tot nu toe onvoldoende succes wordt geboekt. De conclusie is dan ook dat voor een effectieve bestrijding van dit oneigenlijk gebruik een wetswijziging noodzakelijk is. Voor de concrete reparatiemaatregelen gingen de gedachten in eerste instantie uit naar de volgende maatregelen:

1. verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende investeringszaken van 10 jaar tot 20 jaar;
2. bij belaste verhuur van een onroerende zaak invoering van een minimummaatstaf van heffing;
3. bij belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak invoering van een minimummaatstaf van heffing.

Van dit drietal maatregelen was maatregel 1 de belangrijkste. Deze maatregel ligt voor de hand omdat het btw-voordeel bij de te bestrijden constructie wordt veroorzaakt door de in verhouding tot de economische levensduur korte herzieningsperiode bij onroerende investeringszaken. Een herzieningsperiode van 20 jaar sluit beter aan bij de economische levensduur van een onroerende investeringszaak. Met deze langere herzieningsperiode wordt bovendien een grondbeginsel van de omzetbelasting gediend, te weten een zo goed mogelijke koppeling van de aftrek van de voorbelasting aan het werkelijke gebruik van het goed.

De verlenging van de herzieningsperiode bewerkstelligt dat partijen langer belast moeten huren en verhuren voordat de huurder de onroerende zaak vrijgesteld van heffing in eigendom kan verwerven zonder een herziening van de aftrek bij de verhuurder. Voorts wordt bij levering van het goed vóór het verstrijken van de herzieningsperiode het bedrag dat de verhuurder in verband met de herziening van zijn afgetrokken belasting aan de fiscus moet terugbetalen groter naar mate de herzieningsperiode langer is.

De overwogen maatregelen 2 en 3 met betrekking tot de minimummaatstaf van heffing waren flankerende maatregelen, die in het verlengde liggen van de maatregel betreffende de verlenging van de periode voor de herziening van de aftrek. Deze maatregelen moesten voorkomen dat het effect van de verlengingsmaatregel voor de herzieningsperiode wordt tenietgedaan door manipulaties met de huurprijs dan wel met de vergoeding voor beperkte rechten op onroerende zaken in geval partijen de maatregelen voor de optieregeling voor belaste verhuur zouden willen omzeilen door hun toevlucht te zoeken in de vestiging van dergelijke rechten (zie ook paragraaf 2.4).

Vorenstaande maatregelen behelzen afwijkingen van artikel 20, lid 2, laatste alinea, van de richtlijn, dat de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen bepaalt op maximaal 10 jaar, en van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn, dat de maatstaf van heffing bepaalt op de waarde van de tegenprestatie voor de belaste handeling. Daarom heeft Nederland bij brief van 13 augustus 1993 om de machtiging verzocht, bedoeld in artikel 27, lid 1, van de richtlijn.

Over het Nederlandse machtigingsverzoek merk ik het volgende op. De Commissie heeft aan de Raad van de Europese Unie melding gemaakt van haar als fundamenteel aangeduide bezwaren en om behandeling van de zaak door de Raad verzocht<sup>1</sup>. In afwachting van de behandeling door de Raad is op ambtelijk niveau in contact getreden met de andere lid-staten teneinde het Nederlandse standpunt uiteen te zetten. Tevens is verschillende keren met de Commissie gesproken. De Commissie is zich evenwel langdurig blijven verzetten tegen de door Nederland gevraagde maatregelen, zelfs ondanks het feit dat bij behandeling in de ad-hoc groep btw van de Raad bleek, dat de aangemelde maatregelen niet op bezwaren van de lid-staten stuiten of zelfs steun kregen. Met name de verlenging van de herzieningstermijn vond de Commissie zo essentieel dat naar haar mening daarvoor niet een machtiging aan een lid-staat kan worden verleend, maar dat dan de richtlijn op dit punt zou moeten worden gewijzigd. Omdat Nederland persisteerde heeft een en ander uiteindelijk zijn beslag gekregen door een wijziging van artikel 20, lid 2, laatste alinea, van de richtlijn, welke wijziging is opgenomen in de zogenoemde Tweede vereenvoudigingsrichtlijn-btw<sup>2</sup>. Hoewel het belang van de verlenging van de herzieningstermijn, zoals hierna blijkt, door de thans voorgestelde maatregelen is verminderd, zal zij als de richtlijn is vastgesteld in de Nederlandse wetgeving worden opgenomen voor nieuw af te sluiten contracten. De machtiging voor de maatregel met betrekking tot de minimummaatstaf van heffing voor de belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak zal worden opgenomen in een speciale tot Nederland gerichte beschikking van de Raad. Aan de formele afronding van een en ander wordt thans gewerkt. De Commissie heeft recent, via de Permanente Vertegenwoordiging in Brussel, laten weten behoefte te hebben aan nader overleg.

Met de maatregelen die destijds in Brussel zijn aangekaart, konden de op dat moment bekende optie-lease-constructies effectief worden bestreden. In de praktijk is inmiddels echter geconstateerd dat belasting-besparende constructies met de optieregeling niet langer beperkt zijn tot investeringen in nieuwe onroerende zaken zoals bij de tot dan bekende, maar ook worden toegepast bij diensten aan bestaande onroerende zaken. Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad vallen hieronder ook ingrijpende verbouwingen en renovaties (de zogenoemde vernieuwbouw) die voor de btw-heffing doorgaans worden aangemerkt als diensten (en dus niet als leveringen van nieuw vervaardigde onroerende zaken, die gedurende 10 jaar aanleiding geven tot herziening van de vooraf trek). Qua opzet en uitwerking gaat het om eenzelfde constructie als die welke wordt gebruikt bij de verwerving/aankoop van een nieuwe onroerende zaak. Ook hier onderbrenging van de onroerende zaak in een afzonderlijke rechtspersoon of in een commanditaire vennootschap, vervolgens een verhuurconstructie met gebruikmaking van het optierecht voor belaste verhuur en ten slotte, na verloop van de periode waarbinnen de afgetrokken voorbelasting kan worden herzien, een (terug)overdracht naar de gebruiker. Deze laatste is dan een vrijgestelde ondernemer of een niet-ondernemer, althans een persoon die zijn voorbelasting niet volledig kan aftrekken. De nieuwe constructie met «diensten» heeft als «voordeel» voor de construerende partijen dat de belasting op deze diensten niet hoeft te worden herzien, zoals wel het geval is bij aankoop van een onroerende zaak. De richtlijn kent namelijk geen herzieningsregeling voor diensten (en de wet dus ook niet). Dit betekent dat de vraag in hoeverre de belasting op diensten aftrekbaar is uitsluitend wordt bepaald door het gebruik (belast dan wel vrijgesteld) in het boekjaar waarin de diensten worden betrokken. Een en ander betekent ook dat bij de constructies met diensten al na een jaar kan worden «afgerekend» en dat dus niet, zoals bij

<sup>1</sup> Doc. COM (93) 563 def. d.d. 11 november 1993.

<sup>2</sup> Richtlijn nr. 95/7/EG van de Raad van de Europese Unie van 10 april 1995 tot wijziging van de Richtlijn 77/388 EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PbEG L 102, blz. 18).

investeringen in nieuwe onroerende zaken, 10 jaar moet worden gewacht en 10 jaar belast moet worden gehuurd.

De nieuwe constructie met betrekking tot «diensten» is in de praktijk net zo moeizaam te bestrijden als de vanouds bekende bij nieuwe onroerende zaken. Reparatiemaatregelen als verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting van 10 naar 20 jaar en invoering van een minimummaatstaf van heffing zullen echter vrijwel geen effect sorteren door met name de korte periode (maximaal 1 jaar) waarin belaste verhuur plaatsheeft.

Het vorenstaande heeft mij aanleiding gegeven de problematiek met betrekking tot de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken te heroverwegen. Noch de gememoreerde maatregelen, noch een aanpassing van de fiscale eenheid in de omzetbelasting sorteren op zichzelf bezien voldoende effect. In het bijzonder het feit dat de machtigingsmaatregelen niet of nauwelijks effect hebben op de nieuwe constructie met «diensten», heeft mij tot de conclusie gebracht dat het de voorkeur verdient de optieproblematiek meer in de kern aan te pakken en wel door het toepassingsbereik van de optieregeling voor belaste verhuur te beperken tot huurders die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig dan wel nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het wetsvoorstel strekt hiertoe. Daarmee zal het Nederlandse stelsel voorts meer in lijn komen met de stelsels die van toepassing zijn in andere lid-staten, die ter zake restrictiever zijn.

De optieregeling voor belaste verhuur blijft dus mogelijk voor huurders met een volledig dan wel nagenoeg volledig aftrekgerechtigd gebruik. «Nagenoeg volledig» wil in dit verband zeggen: voor 90% of meer. Toepassing van dit laatste criterium betekent dat belaste huurders die een enkele vrijgestelde prestatie verrichten of die de gehuurde onroerende zaak deels gebruiken voor doeleinden waarvoor de aftrek van voorbelasting op grond van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 is uitgesloten, van de optieregeling gebruik kunnen blijven maken.

Over het referentiecriterium «volledig of nagenoeg volledig» (aftrekgerechtigd gebruik) voor de toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken merk ik nog het volgende op. Uiteraard zijn voor dit doel andere criteria denkbaar. Bij voorbeeld het criterium «in belangrijke mate» (dit is 30% of meer) of het criterium «hoofdzakelijk» (dit is meer dan 50%, althans voor de heffing van omzetbelasting).

Bij de afweging welk criterium te kiezen, is voor mij doorslaggevend geweest het uitgangspunt van de onderhavige reparatiewetgeving, te weten het ongewenste en oneigenlijke gebruik van de optieregeling zo effectief mogelijk te bestrijden en in financieel opzicht zodanig onaantrekkelijk te maken dat constructies niet meer «lonen». Dit uitgangspunt noodzaakt tot een hoog referentiecriterium voor het aftrekgerechtigd gebruik. In zijn uiterste vorm tot toepassing van de optieregeling bij slechts een «volledig», d.w.z. 100%, gebruik door de huurder voor aftrekgerechtigde prestaties. Ondernemers die slechts een klein deel van hun voorbelasting niet in aftrek kunnen brengen, zouden dan niet meer van de optieregeling gebruik kunnen maken. Voor deze ondernemers zou de belastingheffing kunnen cumuleren. Om dit gevolg te vermijden stel ik voor de optieregeling ook mogelijk te maken voor ondernemers met een «nagenoeg volledig» aftrekgerechtigd gebruik. Beperking van de optieregeling tot huurders met een lager aftrekgerechtigd gebruik – bij voorbeeld 30, 50 of 70% – leidt er naar mijn oordeel toe dat de constructie in financieel opzicht teveel van zijn aantrekkelijkheid behoudt om niet achterwege te worden gelaten. Immers, bedraagt de feitelijke btw-besparing voor ondernemers met 100% vrijgestelde prestaties ruim 45% van de belasting op de investeringskosten (zie hiervoor), voor ondernemers met 70% of 50% vrijgestelde prestaties zou de besparing uitkomen op onderscheidenlijk 31,5% en 22,5% van de investeringsbelasting. Substantiële besparingen derhalve.

Bij de besluitvorming over de hoogte van het referentiepercentage voor de toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken heb ik tevens overwogen dat de Bondsrepubliek Duitsland en het Verenigd Koninkrijk in een overeenkomstige situatie als die welke thans in Nederland aan de orde is, de huuroptieregeling hebben beperkt tot huurders met een 100%-aftrekgerechtigd gebruik. Ten opzichte van de regeling in die landen is de voorgestelde Nederlandse regeling dus soepeler.

Dit deel van de maatregelen is toegestaan door de richtlijn<sup>1</sup> Een nadere machtiging van de Raad van de Europese Unie is derhalve niet nodig.

Met betrekking tot het machtigingsverzoek inzake de minimummaatstaf van heffing voor de belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak, merk ik op dat de uiteindelijk gekozen aanpak – namelijk om de optieproblematiek meer in de kern aan te pakken via de beperking van het toepassingsbereik van de optieregeling – betekent dat het machtigingsverzoek in dezen, althans vooralsnog, haar betekenis verliest. Niet uitgesloten is echter dat de mogelijkheden die nationaal ontstaan wanneer de gevraagde machtiging is verleend, in de toekomst toch moeten worden benut, als zich in de praktijk situaties gaan voordoen die met behulp van daarop gebaseerde maatregelen dienen te worden bestreden; ik zal het machtigingsverzoek dan ook doorzetten.

In dit verband merk ik op dat het onderhavige voorstel ook ziet op de bestrijding van een andere constructie met betrekking tot de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken, de zogenoemde kunstgrasveldconstructie, waarbij bij voorbeeld een gemeente en een sportvereniging partijen zijn. Bij deze constructie gaat het om verhuur van onroerende zaken – al dan niet via een tussengeschoven rechtspersoon – aan niet-aftrekgerechtigde personen of instellingen, tegen een in verhouding tot de investeringskosten lage (vaak zeer lage) huurprijs, waarbij het doorgaans niet, zoals bij de stadhuisconstructie, de bedoeling is dat de huurder op termijn eigenaar van de onroerende zaak wordt. Voorbeeld: de verhuur van een kunstgrasveld (met dit voorbeeld is tevens de naam van de constructie verklaard) door een gemeente aan een sportvereniging tegen een prijs die een fractie bedraagt van de investeringskosten van het veld. Door ter zake van deze verhuur te opteren voor belastingheffing wordt een volledige aftrek van alle voorbelasting op investering en kosten bereikt, terwijl slechts belasting verschuldigd wordt over de lage huurprijs. Resultaat van de constructie is ook in dit geval een substantieel lagere belastingdruk op de desbetreffende onroerende zaak dan door de wetgever bedoeld.

#### **2.4. Beperkte rechten op onroerende zaken**

De levering van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, aanhef, van de wet). Op deze hoofdregel bestaan twee uitzonderingen. De eerste is van imperatieve aard; de tweede is van facultatieve aard.

De eerste uitzondering betreft de levering van een vervaardigd goed vóór of op, dan wel uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de wet). Deze levering is steeds belast.

Bij de tweede uitzondering gaat het om de levering van een onroerende zaak na die twee-jaarstermijn. Koper en verkoper kunnen van de vrijstelling afzien door, voordat de levering plaatsheeft, gezamenlijk in een daartoe strekkend verzoek aan de inspecteur te kiezen voor een belaste levering (optieregeling voor belaste levering; artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de wet). Door invoering van dit optierecht heeft Nederland gebruik gemaakt van de bevoegdheid van artikel 13, C, sub b, van de richtlijn, dat de lid-staten de mogelijkheid biedt ook bij de levering van bepaalde onroerende zaken belastingplichtigen het recht te verlenen

---

<sup>1</sup> De richtlijn gaat namelijk uit van een vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken, en geeft de lid-staten de mogelijkheid belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen; inperken, of afschaffen van dit keuzerecht is een zaak van de betrokken lid-staat zelf.

om voor belastingheffing te kiezen en daarmee af te wijken van de hoofdregel van artikel 13, B, sub g en h, van de richtlijn, die voorziet in een vrijstelling.

Het optierecht voor belaste levering van onroerende zaken heeft dezelfde ratio als de optieregeling voor belaste verhuur (voorkoming van belastingcumulatie en van concurrentievervalsingen).

Het bestaan van voormelde regelingen voor belaste levering van onroerende zaken brengt mee dat de in paragraaf 2.3 van deze memorie voorgestelde maatregel tot inperking van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken niet toereikend is om het belastingontwijkende gedrag bij investeringen in bedrijfspanden geheel effectief te bestrijden. Partijen kunnen namelijk aan de gevolgen van deze maatregel ontkomen – en hetzelfde bereiken als bij de gewraakte huurconstructie – door op een onroerende zaak een kortlopend beperkt recht (bij voorbeeld vruchtgebruik, erfpacht, opstal, gebruik of bewoning) te vestigen. Deze handelingen – vestiging, maar ook overdracht e.d., die voor de omzetbelasting worden aangemerkt als leveringen van onroerende zaken (artikel 3, tweede lid, van de wet) – worden vervolgens aan belastingheffing onderworpen, hetzij van rechtswege (bij «nieuwe» onroerende zaken, d.w.z. onroerende zaken die minder dan twee jaar in gebruik zijn; artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de wet), hetzij op grond van uitoefening door partijen van het optierecht voor belaste levering (bij «oude» onroerende zaken, d.w.z. onroerende zaken meer dan twee jaar in gebruik; artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de wet). Door de belastingheffing ter zake van de vestiging en dergelijke, van het beperkte recht is ook in dit geval alle voorbelasting op investering en kosten onmiddellijk en volledig aftrekbaar. Na verloop van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting wordt de gebruiker van de onroerende zaak (de beperkt gerechtigde) in de volle eigendom van deze zaak gebracht door levering van de blote eigendom van de zaak. Deze levering is vrijgesteld van omzetbelasting en leidt – omdat de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting is verstreken – niet tot een herziening van de in het verleden bij gelegenheid van de vestiging van het beperkte recht afgetrokken voorbelasting.

De hiervoor beschreven constructie met beperkte rechten op onroerende zaken – die zich overigens in een aantal varianten voordoet – is niet beperkt tot bedrijfspanden en gemeentehuizen (zoals dit wel het geval is bij de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken), maar kan ook, zoals hiervoor is aangegeven, worden toegepast op woningen. Belastingbesparende constructies met de vestiging van beperkte rechten op woningen zijn inmiddels geconstateerd en blijken zich in een snel groeiende populariteit te kunnen verheugen. In het bijzonder woningbouwcorporaties en verenigingen voor bejaardenzorg maken gebruik van deze constructie.

Uit een oogpunt van bestrijding en voorkoming van ongewenst gebruik van btw-regelgeving is het essentieel dat de maatregel tot inperking van de huuroptie gepaard gaat met maatregelen op het gebied van de vestiging van beperkte rechten op onroerende zaken. Inperking van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken op overeenkomstige wijze als in paragraaf 2.3 wordt voorgesteld voor de optieregeling voor belaste verhuur, is tot dit doel niet voldoende omdat zo'n inperking alleen ziet op «oude» onroerende zaken. Voor «nieuwe» onroerende zaken, voor onroerende zaken die nog geen twee jaar in gebruik zijn, kan belastingheffing niet langs deze weg worden uitgesloten, omdat daarvoor de optieregeling niet geldt. Voor deze zaken geldt van rechtswege belastingheffing. Constructies met beperkte rechten op nieuwe zaken zullen daarom langs andere weg moeten worden bestreden.

Er is dus een maatregel nodig die voor beperkte rechten eenzelfde afsluiting bewerkstelligt als bij de huuroptieregeling. Dit is realiseerbaar wanneer, voor de heffing van omzetbelasting, handelingen met betrekking



tot beperkte rechten op onroerende zaken (vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van deze rechten) niet meer – zoals thans – worden aangemerkt als leveringen van onroerende zaken, maar als diensten en wel in het bijzonder als diensten bestaande in de verhuur van onroerende zaken. Langs deze weg is dan het regime voor de verhuur van onroerende zaken (de principiële vrijstelling, de optieregeling voor belaste verhuur met de in paragraaf 2.3 voorgestelde inperking van laatstgemelde regeling) van overeenkomstige toepassing op de vestiging e.d. van beperkte rechten op onroerende zaken.

Een gelijkstelling van beperkte rechten op onroerende zaken met verhuur van deze zaken, zoals in de vorige alinea beschreven, was tot 1979 in de omzetbelastingwetgeving opgenomen, zij het dat deze «verhuuranalogie» destijds beperkt was tot beperkte rechten korter dan 10 jaar (in de wettelijke terminologie van vóór 1979: niet ten minste voor een vaste termijn van 10 jaren gevestigd).

Een aantal redenen pleit voor een terugkeer naar de verhuuranalogie, hetgeen ook vóór 1979 het geval was. In de eerste plaats is het langs deze weg mogelijk om de maatregelen voor de bestrijding van beperkt-rechtconstructies te isoleren tot de rechtsfiguren die deze constructies veroorzaken, te weten de beperkte rechten zelf. In de tweede plaats gaat het bij beperkte rechten doorgaans om verhoudingen die in economische zin niet afwijken van de verhuur van een onroerende zaak. En in de derde plaats kan aldus gebruik worden gemaakt van de voor de verhuur van onroerende zaken voorgestelde maatregelen.

Op grond van vorenstaande overwegingen stel ik voor de vestiging en dergelijke van beperkte rechten op onroerende zaken te behandelen als verhuur van onroerende zaken. Ik stel voor deze verhuuranalogie niet te beperken tot beperkte rechten korter dan (bij voorbeeld) 10 of 20 jaar. In zoverre is dit dus anders dan vóór 1979. Een beperking van de verhuuranalogie tot rechten die voor min of meer kortere tijd zijn gevestigd, zal waarschijnlijk aanleiding geven tot nieuwe constructies, die dan zijn gebaseerd op het feit dat overschrijding van de referentietermijn leidt tot regimewijziging ((doorgaans vrijgestelde) verhuur van een onroerende zaak dan wel (doorgaans belaste) levering van die zaak).

De richtlijn staat toe bepaalde rechten op onroerende zaken aan te merken als goederen (artikel 5, lid 3). Een verplichting hiertoe bestaat niet. In beginsel ziet de richtlijn het verlenen van het recht, het overdragen daarvan, enz. dus als diensten. Om constructies als de onderhavige te bestrijden is het dan noodzakelijk dat de diensten vrijgesteld zijn, waardoor geen recht op aftrek van voorbelasting ontstaat en het btw-voordeel vervalt. Voor zover hier van belang spreekt de richtlijn in artikel 13, B, sub b, over een vrijstelling voor «verpachting en verhuur», zonder dat daarbij een verband wordt gelegd met de civielrechtelijke begrippen ter zake in de lid-staten. Vooral ook omdat de beperkte rechten waar het hier om gaat in essentie sterke gelijkenis vertonen met verpachting en verhuur, past een verhuuranalogie als hiervoor is voorgesteld in de systematiek van de richtlijn. De lid-staten hebben een vrijheid bij de omschrijving van het richtlijnbegrip verhuur, en kunnen afwijken van het nationale civielrechtelijke begrip verhuur, nu de richtlijn daar niet naar verwijst.

Voor een nadere toelichting op de gevolgen van de gelijkstelling van beperkte rechten met verhuur, verwijs ik hier naar de artikelsgewijze toelichting op artikel II, onderdelen A, C.1 en C.4.

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

In de paragrafen 2.3 en 2.4 zijn de omzetbelastingbesparende constructies met de optieregeling voor belaste verhuur en de beperkte rechten beschreven en worden maatregelen voorgesteld om deze constructies te bestrijden.

Een aantal constructies is evenwel gebaseerd op een andere rechtsfiguur en wel op de levering van de juridische of de economische eigendom van een onroerende zaak, op een «gewone» levering van die zaak. Ook in deze gevallen kunnen aanzienlijke besparingen op het terrein van de omzetbelasting worden gerealiseerd. Het gaat dan om de aankoop van onroerende zaken door niet-ondernemers (de overheid) of door vrijgestelde ondernemers. In normale gevallen, d.w.z. bij rechtstreekse aankoop bij verkoper of bouwer, is de belasting op deze aankoop bij de koper niet aftrekbaar. Wanneer de aankoop niet rechtstreeks plaatsheeft, maar via een tussengeschoven lichaam (stichting, cv, bv, nv), levert de constructie een voordeel op wanneer de doorlevering door het tussengeschoven lichaam aan de niet-ondernemer of de vrijgestelde ondernemer geschiedt tegen een lagere prijs dan de rechtstreekse (op)levering door de verkoper of de bouwer. Een belaste levering van de onroerende zaak door het tussengeschoven lichaam leidt bij dat lichaam tot onmiddellijke en volledige aftrek van de door de bouwer of verkoper in rekening gebrachte omzetbelasting. De uiteindelijke belastingdruk is dan beperkt tot de omzetbelasting die het tussengeschoven lichaam in rekening brengt.

De mogelijkheden voor het tussengeschoven lichaam om een niet-kostendekkende prijs in rekening te brengen liggen op de volgende terreinen.

a. Het ontvangen van giften, donaties en subsidies van derden. Een sociaal-culturele (vrijgestelde) instelling X kan bij voorbeeld de bijdragen van de achterban voor de bouw van een nieuw pand laten voldoen aan de stichting Vrienden van X, welke stichting het pand koopt of laat bouwen. De doorlevering aan X heeft dan plaats voor de kostprijs minus de van derden ontvangen gelden.

b. Het verstrekken van aandelenkapitaal, commanditair kapitaal en/of leningen aan het tussengeschoven lichaam door het lichaam dat de onroerende zaak wil verwerven. Met behulp van de hier bedoelde gelden wordt de onroerende zaak (mede) gefinancierd en wordt doorgeleverd aan de vrijgestelde ondernemer of aan de niet-ondernemer tegen een bedrag dat aanzienlijk lager is dan de kostprijs. Het tussengeschoven lichaam blijft dan voorsnog achter met een sterk verminderd kapitaal c.q. schulden.

Naar mijn mening dient de reparatiewetgeving onroerende zaken ook maatregelen te bevatten ter bestrijding van deze constructies, te meer nu reparatiewetgeving op het gebied van de optieregeling voor belaste verhuur en de beperkte rechten de in deze paragraaf beschreven leveringsconstructies aantrekkelijker zal maken.

De voor de leveringsconstructie essentiële belaste heffing wordt niet zelden opgeroepen door de uitoefening van het optierecht voor belaste levering van onroerende zaken. (In paragraaf 2.4 van deze memorie is dit recht in meer algemeen verband beschreven.) Dit zo zijnde ligt een overeenkomstige maatregel voor de hand als die welke wordt voorgesteld voor de bestrijding van de huurconstructies, te weten een inperking van het keuzerecht van belanghebbenden om de vrijstelling van omzetbelasting voor de levering van onroerende zaken buiten toepassing te laten tot de gevallen waarin degene aan wie wordt geleverd de zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig recht of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het wetsvoorstel voorziet hier dan ook in.

Het voorstel tot inperking van het optierecht voor belaste levering van onroerende zaken – toegestaan door de richtlijn – ziet alleen op gevallen waarop dit optierecht van toepassing is, op «oude» onroerende zaken derhalve. Voor «nieuwe» onroerende zaken, voor onroerende zaken die nog geen twee jaar in gebruik zijn, kan belastingheffing op leveringen niet worden uitgesloten, omdat daarvoor van rechtswege heffing geldt. Constructies met leveringen van nieuwe zaken moeten daarom langs

andere weg worden bestreden, onder andere door de in paragraaf 2.6 en 2.7 van deze memorie voorgestelde maatregelen op het gebied van de overdrachtsbelasting.

## **2.6. Overdrachtsbelasting**

De in de vorige paragrafen beschreven maatregelen zullen niet in alle gevallen toereikend zijn om het ongewenste gebruik van omzetbelasting-regelgeving geheel effectief te bestrijden. In het bijzonder geldt dit voor bepaalde constructies gebaseerd op btw-leveringen van «nieuwe» onroerende zaken, onroerende zaken dus die minder dan twee jaar in gebruik zijn. Leiden dergelijke constructies tot een vanuit omzetbelasting-technisch oogpunt onaanvaardbaar lage belastingdruk op onroerende zaken, dan klemt dit te meer wanneer men de huidige regeling met betrekking tot de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting in ogenschouw neemt. Voor verkrijgingen in de overdrachtsbelasting die plaatsvinden krachtens een levering of dienst in de zin van de omzetbelasting, betrek ik de vraag of de belastingheffing op juiste wijze gebeurt, op het totaalresultaat van de beide belastingen.

Bij samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting treedt de overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna aangeduid met WBR) terug wanneer ter zake van de levering omzetbelasting verschuldigd is en de verkrijger de omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. In het geval waarin de verkrijger de omzetbelasting wel geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, treedt de overdrachtsbelasting alleen terug indien het goed niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. De ratio van die bepaling is namelijk tweeledig. Enerzijds cumulatie van beide belastingen voorkomen, anderzijds afzien van heffing van overdrachtsbelasting wanneer het goed zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Volgens mij is er echter geen aanleiding om de heffing van overdrachtsbelasting achterwege te laten in gevallen waarin de vergoeding, zijnde de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting, vastgesteld is beneden de waarde in het economische verkeer en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Door het lagere bedrag waarover omzetbelasting wordt geheven en de besparing die daarvan het gevolg is, gaat het verlenen van een vrijstelling in de overdrachtsbelasting mij dan te ver.

Wil de beperking van de samenloopregeling effectief zijn, dan moet diezelfde beperking zich uitstrekken tot de overige in het eerste lid van dat artikel genoemde vrijstellingen. Daarbij kan in het bijzonder gedacht worden aan de vrijstellingen voor bepaalde publiekrechtelijke lichamen en voor toegelaten instellingen in de zin van de Woningwet. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in het eerste lid van artikel 15, onderscheidenlijk in onderdeel c en in onderdeel o, WBR. Ook voor de andere in artikel 15, eerste lid, WBR genoemde vrijstellingen is het wenselijk de werkingssfeer op de hiervoor bedoelde wijze te beperken.

Ik stel daarom voor in de WBR een aantal flankerende maatregelen te nemen. Deze maatregelen houden het volgende in. De toepassing van de in artikel 15, eerste lid, WBR opgenomen vrijstellingen wordt, indien de verkrijging plaatsvindt krachtens een levering of dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is en de verkrijger de verschuldigde omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen, beperkt tot die gevallen waarin de vergoeding ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer, bedoeld in artikel 9 WBR. Voorts zouden de maatregelen ter bestrijding van btw-constructies in een aantal gevallen geen effect hebben indien, zoals nu het geval is, verkrijgingen krachtens natrekking in alle gevallen buiten de heffing van overdrachtsbelasting zouden blijven. Dit kan zich in het bijzonder voordoen bij leveringen in de zin van in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Daarom

stel ik tevens voor de verkrijging krachtens natrekking, opgenomen in artikel 3, aanhef en onderdeel c, WBR, toch in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken indien het daarbij gaat om een levering ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, de vergoeding lager is dan de waarde bedoeld in artikel 9 WBR en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. In dit verband wordt onder «niet of niet nagenoeg geheel» steeds verstaan: voor minder dan 90%.

Ik heb overwogen om in de hiervoor bedoelde situaties de vrijstelling van overdrachtsbelasting niet geheel te laten vervallen, maar de overdrachtsbelasting te beperken tot een heffing over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de vergoeding; een dergelijke opzet doet echter geen recht aan de uitgangspunten van dit 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 een dergelijke bepaling zou de bestrijding niet afdoende zijn.

Wel merk ik op dat indien omzetbelasting is voldaan over een marginaal lagere grondslag dan de waarde in het economische verkeer, het redelijkheidsbeginsel meebrengt dat daaraan in de uitvoeringspraktijk niet onmiddellijk de meest verstrekkende gevolgen worden verbonden. Zo zal ook, indien naar achteraf blijkt, door partijen onbewust met betrekking tot de berekening van de omzetbelasting van een te lage grondslag is uitgegaan en men alsnog de «resterende» omzetbelasting vrijwillig voldoet, de vrijstelling in de overdrachtsbelasting alsnog geldend kunnen worden gemaakt.

In het kader van de constructiebestrijding in het algemeen past het voorts de onder artikel 15, eerste lid, onderdeel g, WBR opgenomen vrijstelling te laten vervallen. Op grond van deze bepaling wordt een vrijstelling verleend voor verkrijgingen krachtens toedeling bij verdeling, mits de onverdeeldheid is ontstaan door een gezamenlijke verkrijging en de toedeling geschiedt aan een van de gezamenlijke verkrijgers of zijn rechtsopvolger onder algemene titel. De Belastingdienst heeft er in het recente verleden op gewezen dat de bedoelde vrijstelling veelvuldig onderwerp is van oneigenlijk gebruik. Berichten van gelijke strekking zijn ontvangen vanuit het notariaat.

Deze berichten waren voor mij reden om nader te bezien of de vrijstelling in haar huidige vorm wel gehandhaafd kan worden, dan wel zou moeten worden gewijzigd of geheel zou moeten vervallen.

Bij oneigenlijk gebruik moet met name gedacht worden aan situaties waarin slechts om wille van het op een later tijdstip inroepen van de vrijstelling wordt gekozen voor een gezamenlijke verkrijging.

Een voorbeeld. De huidige verkrijger van een onroerende zaak die voorziet dat hij die zaak op termijn zal overdragen aan een bepaald persoon, kiest er voor die zaak niet voor de volle 100% in eigendom te verkrijgen, maar – met het oog op een latere vervreemding – voor bij voorbeeld 99%. De potentiële toekomstige verkrijger verkrijgt dan alvast een minimaal aandeel van in dit voorbeeld 1%. Zijn er meer potentiële toekomstige verkrijgers dan zouden zij allen reeds op voorhand een minimaal aandeel in de desbetreffende zaak kunnen verkrijgen. Er zal bij de verschillende verkrijgers in totaal niet meer aan overdrachtsbelasting worden geheven, dan wanneer de eigendom voor de volle 100% door één persoon zou worden verkregen, terwijl een latere overdracht aan een van de mede-eigenaren geheel is vrijgesteld. Per saldo blijft de heffing van overdrachtsbelasting bij die mede-eigenaar dus beperkt tot de aanvankelijke heffing over zijn 1%-aandeel. Het zou evenwel veel meer voor de hand liggen dat de latere overdracht geheel of gedeeltelijk in de heffing van overdrachtsbelasting zou worden betrokken. Daarbij komt nog dat

indien een potentiële koper van koop afziet, hij zijn aandeel in de onroerende zaak zonder heffing kan terugleveren aan de mede-eigenaar. Het heeft er alle schijn van dat hier sprake is van een loterij zonder nieten.

Constructies van deze aard komen veelal voor in min of meer gelieerde verhoudingen, zowel tussen natuurlijke als tussen rechtspersonen.

Dit alles overziend komt de vraag op of de vrijstelling zou moeten worden beperkt in die zin dat gevallen waarin oneigenlijk gebruik evident is, niet meer in de vrijstelling kunnen delen of dat de vrijstelling geheel moet komen te vervallen.

Ik heb gekozen voor het laatste. Voor deze keuze bestaat naar mijn mening een goede reden. De Wet op belastingen van rechtsverkeer bevat namelijk naast deze vrijstelling een andere regeling die betrekking heeft op de verkrijging krachtens verdeling van een onroerende zaak in het algemeen. Deze regeling, die is opgenomen in de artikelen 7 en 12 van die wet, behelst geen vrijstelling, maar een vermindering van de heffingsmaatstaf. De regeling houdt in dat bij verkrijging krachtens verdeling rekening wordt gehouden met het aandeel dat de verkrijger tot aan de verdeling reeds had in de verdeelde zaken of beperkte rechten daarop. De waarde van hetgeen krachtens verdeling wordt verkregen, wordt verminderd met de waarde van het aandeel dat de verkrijger of diens rechtsvoorganger onder algemene titel reeds had. Op deze wijze wordt slechts het meerdere dat men bij een verdeling verkrijgt in de heffing betrokken. Op grond van deze regeling zal een mede-eigenaar die krachtens een verdeling een onroerende zaak geheel in eigendom verkrijgt en tot het moment van de verdeling slechts een 1%-aandeel in die zaak had, overdrachtsbelasting betalen over 99% van de waarde van de zaak. In het omgekeerde geval zal de mede-eigenaar die reeds een 99%-aandeel had, slechts over 1% van de waarde overdrachtsbelasting verschuldigd zijn.

De «maatstaf van heffing-regeling» leidt naar mijn oordeel zowel in extreme situaties, als hierboven aangegeven, als in normale situaties van mede-eigendom en mede-gerechtigdheid tot een redelijk resultaat.

Men kan zich nog afvragen of er in dit kader aanleiding zou bestaan voor teruggaaf van geheven recht aan een mede-eigenaar die bij een verdeling minder verkrijgt dan hij tot aan het moment van de verdeling had. Voor een dergelijke faciliteit acht ik geen reden aanwezig. Immers, er is geen sprake van ontbinding van een overeenkomst, die tot herziening van eerder geheven overdrachtsbelasting aanleiding zou geven. Bovendien is de onderbedeelde mede-eigenaar tot aan de verdeling daadwerkelijk eigenaar geweest van zijn aandeel in de zaak. Daarin wordt door de verdeling niet met terugwerkende kracht wijziging gebracht.

Ten slotte merk ik op dat, bezien in het licht van de huidige wetsvoorstellen, de behoefte om de vrijstelling te laten vervallen alleen maar groter wordt. Wanneer namelijk de economische eigendomsverrijking als belastbaar feit gaat gelden, zal naar andere wegen gezocht worden om aan heffing van overdrachtsbelasting te ontkomen. Gezamenlijke verkrijging en latere overdracht aan een van de gezamenlijke verkrijgers (met gebruikmaking van de vrijstelling) zou dan een reële optie vormen. Ik acht het niet aanvaardbaar dat op een dergelijk eenvoudige wijze heffing van overdrachtsbelasting zou kunnen worden ontlopen.

## **2.7. Overdracht economische eigendom**

De in de vorige paragrafen beschreven reparatiemaatregelen in de sfeer van de omzetbelasting hebben, zoals reeds in het begin van paragraaf 2.6 is aangegeven, niet het gewenste effect indien de verkrijging van de economische eigendom niet in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken. De verkrijging van de economische eigendom via een tussengeschoven lichaam – waarbij dat lichaam alle voorbelasting op de aanschaf terugkrijgt en ter zake van de doorlevering (tegen een

niet-kostendekkende prijs; zie ook de passages dienaangaande in paragraaf 2.5), een geringer bedrag aan belasting moet afdragen – bewerkstelligt op een eenvoudige wijze hetzelfde voordeel als bij een constructie met behulp van belaste verhuur door het tussengeschoven lichaam. Voordeel is bovendien, dat een dergelijke eenmalige belaste prestatie niet, gelijk bij verhuur, tot herziening van de voorbelasting in latere jaren kan leiden. In deze context is van belang te voorkomen dat het overdragen van economische eigendom vorenbedoelde reparatiemaatregelen zou kunnen frustreren. Ook vanuit de invalshoek van de overdrachtsbelasting wordt reeds jarenlang gestreefd naar mogelijkheden om de overdracht van economische eigendom onder de werkingssfeer van de overdrachtsbelasting te brengen. De overdrachtsbelasting wordt, zoals bekend, geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken en van rechten waaraan die zijn onderworpen. In de praktijk wordt in toenemende mate de heffing van overdrachtsbelasting ontlopen, door weliswaar in economische zin een onroerende zaak te verkrijgen, maar het voor de heffing van overdrachtsbelasting belastbare feit, te weten de juridische levering, achterwege te laten. In andere belastingen dan de overdrachtsbelasting worden aan de economische eigendom dezelfde fiscale gevolgen verbonden als aan de juridische eigendom – ik kom hier nog op terug –, in die zin dat dezelfde fiscale regels erop van toepassing zijn. In het belastingrecht is het immers gebruikelijk om wat in wezen gelijk is, gelijk te behandelen. Naar mijn mening dient dit ook voor de overdrachtsbelasting te gelden, te meer daar een van de belangrijkste motieven om de economische eigendom te verwerven in plaats van de juridische eigendom, is gelegen in het ontgaan van overdrachtsbelasting, terwijl feitelijk hetzelfde wordt bereikt. Behalve dat het in het kader van reparatiemaatregelen in de sfeer van de omzetbelasting noodzakelijk is de overdracht van economische eigendom onder de werkingssfeer van de overdrachtsbelasting te brengen, is het belasten van de verkrijging van de economische eigendom ook vanuit die belasting zelf te motiveren. Het aantal aan de fiscus bekende overdrachten van economische eigendom neemt jaarlijks toe. Het is van algemene bekendheid dat in een aantal gevallen overdrachtsbelasting wordt ontgaan door de juridische levering achterwege te laten. Indien namelijk bij de uiteindelijke verkrijger juridische en economische eigendom samenkomen, heeft er veelal tevoren een reeks van transacties met betrekking tot de economische eigendom plaatsgevonden, waarbij even zovele malen heffing van overdrachtsbelasting achterwege is gebleven. Dit leidt tot een groot budgettair verlies als gevolg van ongewenst en oneigenlijk gebruik van de fiscale regelgeving. Ook kan de figuur van economische eigendom een rol spelen bij het – buiten de ogen van de autoriteiten om – witwassen van met criminele activiteiten verkregen gelden. Zo pleit de Koninklijke Notariële Broederschap in een persbericht van 20 februari 1995 ervoor om de problemen met economische-eigendomsoverdrachten op te lossen door hiervoor een notariële akte verplicht te stellen. De overheid zou, aldus de Broederschap, daarmee inzicht krijgen in de transacties, hetgeen belangrijk is om transacties met een criminele achtergrond te voorkomen. Economische-eigendomsoverdrachten, zo signaleert de Broederschap, worden gebruikt door de georganiseerde criminaliteit om witwaspraktijken uit te voeren.

Bestrijding van deze constructie is zonder nadere wettelijke regeling niet mogelijk. Een beroep op strijd met doel en strekking van de wet zou niet kunnen baten, omdat bij de totstandkoming van de WBR de vraag of onder het begrip verkrijging ook de verkrijging van de economische eigendom kon worden verstaan, duidelijk in ontkennende zin is beantwoord (Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 5, blz. 5, l.k.). In 1992 besliste de Hoge Raad in overeenkomstige zin met betrekking tot de overdracht van de economische eigendom van aandelen in een onroerend-goedlichaam. In het arrest van 22 juli 1992, rolnr. 28 211, BNB 1992/308,

besliste de Hoge Raad dat een aandeelhouder van een BV niet handelt in strijd met doel en strekking van artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel a, WBR, indien hij aandelen in een onroerend-goedlichaam niet zelf verkrijgt maar laat verkrijgen door de BV, ook niet indien hijzelf reeds aandelen in het onroerend-goedlichaam hield. Aangenomen moet worden – zo merkte de Hoge Raad nog op – dat als de wetgever deze voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid had willen uitsluiten, hij daarvoor een regeling zou hebben getroffen.

Het is om deze beide redenen, dus zowel het belang voor de bestrijding van de constructies in de btw-sfeer alsook het belang van de overdrachtsbelasting en ook de vennootschapsbelasting, dat dit wetsvoorstel bepalingen bevat die het mogelijk maken de economische eigendomsoverdracht op efficiënte wijze te onderwerpen aan de overdrachtsbelasting. In de algemene inleiding heb ik al vermeld dat op 15 maart een Algemeen overleg heeft plaatsgevonden met de vaste commissie voor Financiën over de economische eigendom en de overdrachtsbelasting. Er bleek een draagvlak te zijn voor de gedachte van de heer De Korte om economische eigendom breed aan te pakken. Ik heb toen aangekondigd te onderzoeken of het mogelijk is om overdrachtsbelasting te heffen bij de overdracht van de economische eigendom, met zodanige criteria dat een simpele uitvoering door de belastingdienst mogelijk is. Ik geef thans uitvoering aan dat voornemen.

De economische eigendom is in de fiscale jurisprudentie en literatuur al jarenlang bekend als een figuur waaraan fiscale gevolgen verbonden zijn. De inkomsten- en de vennootschapsbelasting liepen op dit terrein voorop, enkele jaren geleden gevolgd door de omzetbelasting toen de Hoge Raad uitmaakte dat de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is aan te merken als een levering in de zin van de zesde-btw-richtlijn. Alleen in de overdrachtsbelasting worden thans geen gevolgen verbonden aan de overdracht van economische eigendom, hoewel die overdracht juist met het oog op het ontgaan van overdrachtsbelasting een veel gehanteerd instrument is. De reden voor het buiten de heffing blijven heeft tot nu toe gelegen in het feit dat de overdrachtsbelasting een sterk civielrechtelijk georiënteerde belasting is, die voor de heffing en controle aansluit bij het civielrechtelijke verkrijgingsbegrip, namelijk eigendomsovergang krachtens geldige titel en levering, waarbij de levering dan doorgaans bestaat uit inschrijving van een notariële akte in de openbare registers. Voor de totstandkoming van de economische eigendom is echter geen notariële akte voorgeschreven.

De omschrijving van het begrip economische eigendom in jurisprudentie en literatuur is geen constante. In de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, waar het veelal gaat om de vraag of afschrijvingen of investeringsaftrek ter zake van bedrijfsmiddelen kunnen plaatsvinden, is het criterium vaak of het risico van waardeverandering in positieve casu quo negatieve zin aan de belastingplichtige toekomt. In de omzetbelasting is de overdracht van de beschikkingsmacht het doorslaggevend criterium. Een eensluidende definitie is daarom moeilijk te geven, zoals ook in de literatuur over dit onderwerp wordt aangegeven, maar er bestaat een algemene overeenstemming over het volgende. Bij economische eigendom is er steeds sprake van een splitsing tussen macht (in de juridische betekenis) en belang (in de economische betekenis) bij het goed op grond van een overeenkomst tussen partijen. Rechten en verplichtingen ten aanzien van dat goed en het risico van waardeverandering in positieve en negatieve zin komen aan de ene partij (economisch eigenaar) toe, terwijl het goed niet zijn eigendom is of hem krachtens een zakelijk recht ter beschikking staat, omdat het niet geleverd is door de juridische eigenaar. De facto is hij genothebende, de iure niet. In het algemeen heeft de economisch eigenaar het recht – vaak door middel van een onherroepelijke volmacht – om zich de juridische

eigendom te verschaffen, maar dit is geen vereiste voor het aannemen van economische eigendom. Ook is het niet noodzakelijk dat de koopsom geheel of gedeeltelijk is betaald. De term eigendom acht ik overigens in dit verband niet erg gelukkig, want bij economische eigendom is er nu juist géén sprake van eigendom. Ik sluit mij echter aan bij deze in jurisprudentie en literatuur gegroeide terminologie.

In het voorliggende wetsvoorstel wordt het verkrijgingsbegrip van de WBR – tot nu toe beperkt tot de verkrijging van de juridische eigendom – uitgebreid met de economische eigendom. Er wordt een ruime definitie gegeven van de economische eigendom, teneinde te voorkomen dat – bij een te beperkte definitie – de kans wordt aangegrepen met een kleine afwijking daarvan alsnog aan de heffing van overdrachtsbelasting te ontkomen. Anderzijds is de definitie niet zo ruim dat elke overeenkomst met betrekking tot onroerende zaken eronder valt. Met het oog daarop zijn in de definitie de elementen «risico van waardeverandering en tenietgaan» opgenomen. Deze beide elementen vormen de essentie van de definitie. Indien aan een van beide criteria niet is voldaan, kan niet worden gesproken van economische eigendom. Daarom valt bij voorbeeld de rechtsfiguur van huur niet eronder. De huurder loopt immers niet het risico van waardeverandering. Evenmin is het sluiten van de zogenoemde voorlopige koopovereenkomst voldoende om de overgang van economische eigendom aan te nemen. De koper draagt immers niet het risico van tenietgaan. Ook is het niet de bedoeling dat koopopties eronder vallen. Het is immers bij het aangaan van die overeenkomst lang niet zeker dat deze optie zal worden uitgeoefend; het is echter niet onmogelijk dat onder omstandigheden, te weten indien de overeenkomst waarbij de optie wordt verleend in haar totaliteit wel alle elementen van de definitie bevat – bij voorbeeld het risico van tenietgaan en waardeverandering ligt gezien de voorwaarden van de overeenkomst in feite vanaf het sluiten van de overeenkomst bij de optiehouder – er wel sprake kan zijn van een economische-eigendomsoverdracht. De huurkoper wordt wel geacht economisch eigenaar te zijn.

Met betrekking tot de beperkte rechten op onroerende zaken (waaronder vruchtgebruik en opstal) merk ik het volgende op. De verkrijging daarvan in juridische zin – derhalve evenals die van de eigendom door inschrijving van de notariële leveringsakte in het kadaster – is reeds afzonderlijk in het eerste lid van artikel 2 genoemd als belastbaar feit. Deze rechten kunnen overigens zelf weer onderwerp zijn van economische eigendom.

Ten slotte merk ik nog op dat in de literatuur wel eens de vraag ter sprake is gebracht of de economische eigendom hetzelfde is als het recht van bezit. Ik meen deze vraag ontkennend te moeten beantwoorden. Zekerheidshalve echter stel ik voor dit recht te schrappen uit de in artikel 5 WBR opgenomen reeks van de heffing van overdrachtsbelasting uitgezonderde rechten waaraan zaken zijn onderworpen. Het schrappen van bezit in artikel 5 heeft geen andere reden dan te voorkomen dat een verkrijging van economische eigendom die tevens zou kunnen worden aangemerkt als een bezitsverkrijging, niet in de heffing van overdrachtsbelasting zou kunnen worden betrokken. Hiermee heb ik dus niet de bedoeling een verkrijging van bezit van onroerende zaken die geen verkrijging van economische eigendom inhoudt, in de heffing van overdrachtsbelasting te gaan betrekken.

Een moeilijk punt bij de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van economische eigendom, is dat overdrachten daarvan, anders dan die met betrekking tot de overdracht van de juridische eigendom, niet behoeven te worden geregistreerd; sterker nog, schriftelijke vastlegging is niet vereist. Dit betekent dat er geen neerslag van dergelijke transacties is in gegevensdragers die op grond van de artikelen 47 (en volgende) van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) door de Belastingdienst kunnen worden gecontroleerd. Voor het ontbreken van



een goed aanknopingspunt voor heffing en controle (de notariële akte) is het – zolang niet in het civiele recht aanpassingen worden aangebracht – nodig te berusten in een ander, wettelijk vormgegeven handhavingsinstrumentarium, dat echter gedwongen ter wille van een effectieve bestrijding van ongewenst en oneigenlijk gebruik, zwaar is.

Op degene die de economische eigendom overdraagt, wordt een meldingsplicht gelegd. Deze meldingsplicht is een nieuw element in het handhavingsinstrumentarium, althans voor de overdrachtsbelasting; de AWR kent namelijk geen meldingsplicht. De Invorderingswet 1990 kent echter – bij voorbeeld in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid (artikel 36 van die wet) – wel een meldingsplicht. Het betreft in het onderhavige wetsvoorstel een bijzondere meldingsplicht voor de verkoper van de economische eigendom van een onroerende zaak. Het is een beperkte regeling die ik voor de betrokkene niet onnodig administratief bezwarend acht.

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.

Indien de vervreemder niet aan de meldingsplicht voldoet, verbeurt hij, zo stel ik voor, een boete.

Degene die de economische eigendom verkrijgt is, conform de systematiek van de WBR, gehouden aangifte te doen. De Algemene wet inzake rijksbelastingen is hierop van toepassing. Indien de verkrijger geen aangifte doet, loopt hij het risico van een 100 percent boete. Ik stel voorts voor de naheffingstermijn te verlengen tot twaalf jaar, dezelfde termijn als geldt voor de navordering ter zake van opbrengsten verkregen uit in het buitenland gelegen goederen. Met betrekking tot de lengte van de termijn rijst de vraag of 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. Als dat al zo zou zijn, brengt dit niet mee dat daarom de termijn niet verlengd moet worden. Zoals bekend is voor de economische-eigendomsoverdracht niet vereist dat daarvan een schriftelijk stuk wordt opgemaakt, laat staan een notarieel verleden akte of een anderszins geregistreerde akte. Om die reden kan in dergelijke situaties, zeker indien het particulieren betreft, op geen enkele wijze aan de inhoud van gegevensdragers het bestaan van transacties op dat terrein worden ontleend. Gegeven het feit dat het hier het bestrijden van ongewenst en oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving 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 uit een oogpunt van eenheid van regelgeving, aansluiting gezocht bij die van artikel 16, vierde lid, AWR. Een handhavingsinstrumentarium als hiervoor aangegeven met een lange naheffingstermijn zal het doorgaans mogelijk maken op enig moment heffingsmanco's te corrigeren. Dit zal in het bijzonder noodzakelijk zijn als er niet in de administra-

tieve vastlegging ten behoeve van andere belastingen melding wordt gemaakt van het overgaan van economisch belang of de gevolgen daarvan.

Tot slot stel ik in de invorderings sfeer voor om de vervreemder hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de verschuldigde belasting, als de in artikel 42 van de Invorderingswet 1990 geregelde risico-aansprakelijkheid van de notaris ontbreekt. Het voorgestelde tweede lid van bedoeld artikel 42 is noodzakelijk om de nakoming van de verplichtingen met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting bij de overdracht van economische eigendom af te dwingen. Zoals in deze situatie gebruikelijk kan de vervreemder in bezwaar gaan tegen de naheffingsaanslag indien deze te hoog is. Ik stel daartoe een aanvulling van artikel 50 van de Invorderingswet 1990 voor. Op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 kan de aansprakelijkgestelde overigens ook de aansprakelijkheid betwisten.

Overigens merk ik op dat bij de gekozen methode om de economische-eigendomsverkrijging onder de heffing te brengen – de uitbreiding van het verkrijgingsbegrip – de huidige vrijstellingen en faciliteiten bij de juridische verkrijging ook gelden bij de economische. Zo zal bij overdracht van ondernemingen in de familiesfeer de vrijstelling van toepassing blijven.

Door het wetsvoorstel wordt het belang groter van de faciliteit van artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze regeling houdt in dat bij opeenvolgende verkrijgingen binnen drie maanden de tweede verkrijging, eenvoudig gezegd, slechts in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken voor zover de waarde of tegenprestatie van de tweede verkrijging die van de eerste verkrijging overtreft. In verband hiermee heb ik gezien of de huidige termijn van drie maanden mogelijk aan de korte kant is. Ik ben van mening dat dit het geval is. Om die reden wordt de termijn verlengd tot zes maanden. Een nog langere termijn daarentegen zou wellicht speculaties in de hand werken.

Artikel 13 ziet op doorverkoop aan een ander. Door het verkrijgingsbegrip uit te breiden met de economische eigendom is het thans echter mogelijk dat met betrekking tot één onroerende zaak of beperkt recht, ook door dezelfde persoon twee verkrijgingen plaatsvinden, te weten eerst die van de economische eigendom, op een later tijdstip gevolgd door de verkrijging van de juridische eigendom, of andersom. De heffingsgrondslag is in beide gevallen de waarde van de onroerende zaak of van het beperkte recht in het economische verkeer, dan wel de hogere tegenprestatie. Ik vind het echter te ver voeren om in die situatie tweemaal de volle overdrachtsbelasting te heffen. Ik stel daarom voor om in de situatie waarin door dezelfde persoon achtereenvolgens de economische eigendom en de juridische eigendom wordt verkregen, bij de tweede verkrijging evenals bij artikel 13 een vermindering van de heffingsmaatstaf toe te staan. Het resultaat is dan dat er alleen over een eventuele waardeverhoging wordt geheven. Anders dan bij de hiervoor genoemde regeling van artikel 13 voor doorverkoop, is er geen tijdlimiet gesteld waarbinnen de tweede verkrijging moet plaatsvinden. De regeling is ook van toepassing indien de rechtsopvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht degene is die de aanvullende juridische – of economische – eigendom verkrijgt.

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

Sinds 1979 is het ondernemerschap in de omzetbelasting uitgebreid met degene die zelfstandig een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (artikel 7, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de wet). Deze uitbreiding geschiedde in het kader van de aanpassing van de wet aan de richtlijn.

Voorbeeld van een ondernemer in de zin van artikel 7, tweede lid, aanhef en onderdeel b, hierna aangeduid met 7(2)b-ondernemer, is de verhuurder die een onroerende zaak niet-bedrijfsmatig verhuurt. De prestaties van de 7(2)b-ondernemer liggen doorgaans in de sfeer van het vermogensbeheer. Als gesteld bestaat dit type ondernemerschap sinds 1979. Daarvóór werd de 7(2)b-ondernemer niet als ondernemer beschouwd.

Van een fiscale eenheid in de omzetbelasting is sprake wanneer in Nederland wonende of gevestigde natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen. Op grond van artikel 7, vierde lid, van de wet wordt deze fiscale eenheid – de combinatie van deze personen en lichamen dus – als één ondernemer aangemerkt en niet elk samenstellend deel als afzonderlijke ondernemer. Het leerstuk van de fiscale eenheid in de omzetbelasting is in de jurisprudentie ontwikkeld en bij gelegenheid van de aanpassing van de wet aan de richtlijn in 1979 in de wet opgenomen. Prestaties binnen de fiscale eenheid blijven als interne prestaties buiten de heffing van omzetbelasting.

De Hoge Raad<sup>1</sup> heeft beslist dat van een fiscale eenheid slechts deel kunnen uitmaken natuurlijke personen en lichamen die, indien zij niet tot een fiscale eenheid zouden behoren, zelf als ondernemer zijn aan te merken volgens het recht dat gold vóór 1979. Dit oordeel van de Hoge Raad impliceert dat de 7(2)b-ondernemer geen deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Dit vloeit, naar het oordeel van de Hoge Raad, voort uit het feit dat bij de totstandkoming van het huidige artikel 7, vierde lid, van de wet per 1 januari 1979, werd beoogd om, zonder daarmee een verandering te brengen in de bestaande praktijk, het in de jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van de fiscale eenheid een wettelijke basis te verschaffen<sup>2</sup>. Dit gevoegd bij het feit dat de uitbreiding – in het kader van de aanpassing aan de richtlijn – van het ondernemerschap met de 7(2)b-ondernemer per 1 januari 1979 plaatsvond, bracht de Hoge Raad tot de conclusie dat degene die enkel bij wijze van vermogensbeheer een zaak verhuurt, niet te zamen met andere personen en lichamen als één ondernemer in de zin van artikel 7, vierde lid, van de wet kan worden aangemerkt.

Een van de gevolgen van het arrest is dat de mogelijkheden om bij constructies tussen gelieerde partijen in voorkomend geval een fiscale eenheid te stellen, met als gevolg een buiten de heffing blijven van de onderlinge prestaties, voor een groot deel zijn vervallen. Dit is ondermeer gebleken bij de bestrijding van de in paragraaf 2.3 vermelde constructies met betrekking tot de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken. Gaat het bij deze constructies om gelieerde partijen, dan is de verhuurder niet zelden een ondernemer in de zin van artikel 7, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de wet.

Er is echter geen reden om voor het toepassingsbereik van de fiscale eenheid in de omzetbelasting onderscheid te maken naar gelang het type ondernemer, in die zin dat het ene type ondernemer wel, het andere type ondernemer niet deel kan uitmaken van zo'n eenheid. Ook de richtlijn gaat niet uit van een dergelijk onderscheid. Uit dat gezichtspunt is de opvatting dat een fiscale eenheid niet zou zien op 7(2)b-ondernemers dan ook te beperkt.

Op grond van het vorenstaande is er reden de 7(2)b-ondernemer, naar ik meen mede conform hetgeen de wetgever indertijd voor ogen heeft gestaan, deel te kunnen laten uitmaken van een fiscale eenheid. Het wetsvoorstel voorziet hier dan ook in.

Toetreding van een ondernemer tot een fiscale eenheid heeft tot gevolg dat de onderlinge prestaties als interne prestaties buiten de heffing van omzetbelasting blijven en dat voor de toepassing bij de toetredende

---

<sup>1</sup> Hoge Raad 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3, blz. 19, nr. 8, blz. 7.

ondernemer van de herrekenings- en herzieningsbepalingen de prestaties van de fiscale eenheid bepalend zijn.

## **2.9. Inwerkingtreding**

Het wetsvoorstel voorziet een inwerkingtreding met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wet wordt geplaatst, en voorziet tevens met betrekking tot een aantal artikelen dat deze terugwerken tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur, het tijdstip waarop het voornemen tot wetwijziging van algemene bekendheid kon zijn. In zoverre heeft het wetsvoorstel dus terugwerkende kracht. Bij het besluit tot het toekennen van terugwerkende kracht heeft enerzijds een rol gespeeld dat, zoals ik ook in het begin van deze memorie heb aangegeven, meer dan eens het voornemen tot reparatiewetgeving bekend is gemaakt, en anderzijds de budgettaire belangen zoals die zijn beschreven in het begin en in paragraaf 2.10 van deze memorie. Terugwerkende kracht betekent dat bij voorbeeld op de vestiging van beperkte rechten en op leveringen die nadien plaatsvinden het nieuwe omzetbelastingregime van toepassing is. Ook zal over de verkrijging van economische eigendom na dat tijdstip overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Het wetsvoorstel heeft in zoverre geen terugwerkende kracht dat het niet ingrijpt op voor de omzetbelasting éénmalige prestaties die zich vóór genoemd tijdstip hebben voorgedaan. Op de vestiging van beperkte rechten en leveringen met betrekking tot onroerende zaken die vóór dat tijdstip hebben plaatsgevonden wordt dan ook niet teruggekomen.

Over de inwerkingtreding van de nieuwe regeling voor de fiscale eenheid nog het volgende. 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 ligt niet in de bedoeling dat de fiscus beschikkingen als hiervoor bedoeld zou afgeven in de periode vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling voor de fiscale eenheid. Ik heb dit overigens in het inwerkingtredingsartikel expliciet neergelegd.

Ook met betrekking tot de maatregelen in de overdrachtsbelasting geldt in hoofdlijnen dat deze van toepassing zijn vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur. Waar het de voorstellen betreft die aangrijpen bij de vertakkingen in de constructies in de btw-sfeer naar de overdrachtsbelasting is dit vanzelfsprekend. Wel heb ik gezien of het wenselijk zou zijn de maatregelen ter zake van de economische-eigendomsoverdracht in werking te laten treden na plaatsing in het Staatsblad. Ik heb echter besloten dat niet te doen. Ik heb daarvoor de volgende overwegingen. In de eerste plaats moet worden bedacht dat in voorkomende gevallen de overdracht van economische eigendom onderdeel vormt van een contractuele opzet die in hoofdzaak is gericht op de btw-sfeer. Zoals eerder al opgemerkt hecht ik eraan in de sfeer van de omzetbelasting de datum van inwerkingtreding te stellen op 31 maart 1995, 18.00 uur. Ik acht geen goede reden aanwezig om in de sfeer van de overdrachtsbelasting voor de economische-eigendomsoverdrachten een milder regime voor te stellen waar het gevallen betreft waarin de vergoeding, tevens zijnde de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting, is vastgesteld beneden de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Omdat in deze gevallen het oogmerk van de overeenkomst is het behalen van door dit wetsvoorstel bestreden btw-voordeel, acht ik geen termen aanwezig voor een soepeler behandeling van de economische-eigendomsoverdracht. Daarnaast geldt ook 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 reparatie van de verhuurconstructie een aanzienlijk geringer betekenis.

Maar ook los van de verknoppingen met de btw-sfeer is er zeker aanleiding de maatregel in de sfeer van de economische-eigendomsoverdracht onmiddellijk in werking te laten treden. Het verschijnsel wint als mogelijkheid om de heffing van overdrachtsbelasting af te stellen snel aan populariteit; het uitstelaspect heeft slechts een ondergeschikt belang. Het bestaan van een zekere periode tussen het voornemen tot maatregelen te komen (door de indiening van een wetsvoorstel) en de inwerkingtreding leidt tot aankondigingseffecten, die gegeven de omvang van het verschijnsel, aanzienlijk kunnen zijn. En dan heb ik het niet alleen over een beperkt schuiven met overdrachten van economische eigendom rond de datum van inwerkingtreding, maar ook – en met name – over de reële kans dat overdrachten die in die periode kunnen worden voorzien voor de jaren na 1995, naar voren worden gehaald. Met een dergelijk effect zijn niet alleen budgettaire belangen gemoeid, maar het kan ook leiden tot marktverstoring.

Ten slotte wil ik er nog op wijzen dat mogelijk de economische-eigendomsoverdrachten een invalshoek kennen in de criminele sfeer. Zo pleit, zoals ik ook in par. 2.7 van deze memorie al aangaf, de Koninklijke Notariële Broederschap in een persbericht van 20 februari 1995 ervoor om de problemen met economische-eigendomsoverdrachten op te lossen door hiervoor een notariële akte verplicht te stellen. De overheid zou, aldus de Broederschap, daarmee inzicht krijgen in de transacties, hetgeen belangrijk is om transacties met een criminele achtergrond te voorkomen. Economische-eigendomsoverdrachten, zo signaleert de Broederschap, blijken te worden gebruikt door de georganiseerde criminaliteit om witwaspraktijken uit te voeren. Ik zie deze overwegingen van de Broederschap als een signaal dat ik heb meegenomen niet alleen bij de opzet van het wetsvoorstel maar ook bij de vormgeving van de inwerkingtreddingsbepalingen.

Niet alle maatregelen met betrekking tot de economische-eigendomsoverdracht zijn van toepassing met ingang van 31 maart 1995, 18.00 uur. Zoals hiervoor opgemerkt is voorzien in een strafrechtelijke sanctie indien niet wordt voldaan aan de in het voorgestelde artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer neergelegde meldingsplicht. Voor die laatste verplichting geldt dat zij niet eerder toepassing vindt dan vanaf het moment van inwerkingtreding van de wet. Dat betekent dat de melding van in de periode tussen 31 maart 1995, 18.00 uur en de inwerkingtreding van de wet plaatsvindende overdrachten van economische eigendom dient te geschieden in de twee weken na de inwerkingtreding van de wet. De sanctie die is neergelegd in artikel 55 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, is de facto pas voor het eerst van toepassing nadat is gebleken dat in die periode van twee weken ten onrechte melding achterwege is gebleven. Uiteraard zal de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris, die geen contractpartij is, pas ingaan op het moment van inwerkingtreding van de wet.

Voorts stel ik een overgangsbepaling voor met betrekking tot de verkrijging van economische eigendom. Deze overgangsregeling betreft slechts de «kale» economische-eigendomsoverdrachten, dat wil zeggen de overdrachten die uitsluitend een betekenis hebben in de overdrachtsbelasting. Voor verkrijgingen van economische-eigendom die tevens onderdeel zijn van transacties met een btw-achtergrond, vind ik, zoals ik hiervoor al heb uiteengezet, een overgangsmaatregel niet geboden. Hoewel ik met betrekking tot de inwerkingtreding op zichzelf van mening ben dat alle economische-eigendomsoverdrachten over één kam moeten worden geschoren, dat wil zeggen toepassing van de regels vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur, heb ik toch aanleiding gevonden voor de «kale» economische-eigendomsoverdrachten een eerbiediging voor te stellen;

deze betreft verkrijgingen van economische eigendom na 31 maart 1995, 18.00 uur op basis van op dat tijdstip reeds bestaande contracten. Het is namelijk mogelijk dat er voor 31 maart obligatoire overeenkomsten zijn afgesloten om de economische eigendom op een later tijdstip te leveren c.q. te verkrijgen. De bewijslast dat er een overeenkomst tot stand was gekomen op dat tijdstip, rust op de belanghebbende en is – het gaat om aantonen – vrij zwaar. Zo kunnen een geregistreerde dan wel notarieel verleden akte als afdoende bewijs dienen. Om te voorkomen dat nog gedurende een thans niet te voorziene periode contracten opduiken, stel ik voor dat de overgangsmaatregel geldt voor de desbetreffende verkrijgingen op basis van contracten die binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet bij de inspecteur zijn aangemeld. Overigens is het mogelijk om ook voor de inwerkingtreding van de wet, dat wil zeggen reeds aanstonds melding te doen van een economische eigendomsoverdracht bij de te dezen bevoegde inspecteur.

Ten slotte treedt ook de bepaling met betrekking tot het vervallen van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, WBR, in op het moment van inwerkingtreding van de wet.

Ook in de sfeer van de omzetbelasting stel ik nadere, van de algemene lijn afwijkende inwerkingtreddingsbepalingen voor.

Zo heb ik een overgangsregeling opgenomen voor huurcontracten die op 31 maart 1995, 18.00 uur, reeds bestaan. De overgangsregeling houdt in dat op deze contracten de terugwerkende kracht niet van toepassing is. Voor partijen betekent dit dat zij tot aan het tijdstip van de inwerkingtreding van de wet ervan uit kunnen gaan dat over de huurprijs omzetbelasting verschuldigd is. Daarmee wordt voorkomen dat partijen over de periode waarin op grond van de huidige wet over de huur omzetbelasting verschuldigd is geworden, terwijl die verhuur na de inwerkingtreding van de wijzigingswet vrijgesteld zou blijken te zijn, niet alsnog over de hoogte van reeds betaalde huur overleg behoeven te plegen. Voor zover uit de omslag van belaste naar vrijgestelde verhuur een financieel effect optreedt dat zou nopen tot overleg tussen verhuurder en huurder, bestaat daartoe tot aan de inwerkingtreding van de wet de gelegenheid.

De voorgestelde reparatiemaatregelen in de sfeer van de omzetbelasting hebben ook effect in situaties waarin een voorgenomen verhuurconstructie in alle opzichten, door een schriftelijk contract, geheel «rond» was vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, maar de feitelijke ingebruikneming van de onroerende zaak pas nadien, maar wel vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, plaatsheeft. Onverkorte toepassing van de nieuwe regeling zoals opgenomen in dit wetsvoorstel leidt er in voorkomend geval toe dat op het moment van ingebruikneming van de onroerende zaak alle tot op dat moment afgetrokken voorbelasting aftrekbaar blijft (de verhuur is op dat moment nog belast), maar dat deze aftrek aan het einde van het desbetreffende boekjaar moet worden herrekend op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens. De voorbelasting die volgens deze herrekening niet aftrekbaar is, moet in één keer aan de fiscus worden terugbetaald (artikel 15, vierde lid, van de wet, juncto artikel 12, derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Op deze terugbetaling zal niet altijd gerekend zijn, als contractueel geen rekening is gehouden met het risico van terugbetaling. Daarbij merk ik op dat, gezien de aangekondigde reparatiewetgeving, in een aantal gevallen contractueel ook wél met een eventuele terugbetaling rekening is gehouden.

De terugbetaling ineens kan in een aantal gevallen problematisch zijn, waarbij ik wel aanteken dat de pro-resto financiële last voor belanghebbenden overigens niet de volle 100% van de investeringsbelasting bedraagt, want tegenover het terugbetalen van de afgetrokken voorbelasting staat dat in de toekomst ook geen btw over de huursommen hoeft te worden betaald; de verhuur is immers vrijgesteld. De overgangsregeling van artikel V, zesde en zevende lid, voorkomt deze mogelijke problematiek. Zij komt erop neer dat ingeval van

ingebruikneming van de onroerende zaak door de huurder vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, doch uiterlijk 31 december 1995, de op basis van artikel 15, vierde lid, van de wet, terug te betalen btw niet in één keer hoeft te worden betaald, maar in het aantal termijnen van de herzieningsperiode, in casu dus 10 jaar.

De terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving onroerende zaken maakt een aantal aanvullende maatregelen noodzakelijk. Daarom heb ik voorzien in een delegatiebepaling. Deze voorziet erin dat deze bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Het zal daarbij wat de omzetbelasting betreft onder meer gaan om bepalingen inzake de aangifte en voldoening van belasting en 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. Voor de overdrachtsbelasting zal het eveneens gaan om bepalingen inzake de aangifte en voldoening van belasting en voorts om bepalingen inzake de meldingsplicht en hoofdelijke aansprakelijkheid van de vervreemder.

## **2.10. Budgettaire gevolgen**

De budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving onroerende zaken worden vooral bepaald door de gewijzigde btw-heffing bij de verhuur van onroerende zaken en de vestiging en dergelijke van beperkte rechten op dergelijke zaken. Naar verwachting zal de budgettaire opbrengst van de voorgestelde maatregelen zo'n f 520 mln bedragen (omzetbelasting circa f 370 mln, overdrachtsbelasting circa f 150 mln).

Voorts zij nog opgemerkt dat zonder de voorgestelde wetswijziging de btw-derving die samenhangt met de door dit voorstel bestreken btw-constructies naar verwachting zeker aanzienlijk verder zou stijgen. Op basis van recente ontwikkelingen op dit terrein waarbij in geval van investeringen in onroerende zaken steeds vaker wordt getracht één van de gewraakte btw-constructies toe te passen, zou de budgettaire derving kunnen oplopen tot een veelvoud van het bedrag van de structurele opbrengst van dit voorstel. Met het voorliggende wetsvoorstel wordt tevens beoogd deze verdere derving te voorkomen.

Aan het in de overdrachtsbelasting betrekken van de overdracht van economische eigendom zijn uitvoeringskosten verbonden ten bedrage van circa f 1 mln.

Aan de btw-maatregelen zijn geen programma- of uitvoeringskosten verbonden.

De geraamde opbrengst zal volledig worden aangewend voor fiscale maatregelen die bijdragen aan de doelstellingen van het regeerakkoord. Daarbij zullen lastenverlichtende fiscale maatregelen worden voorgesteld in de omzetbelasting met betrekking tot cultuur en sport, voorts een omzetbelastingvrijstelling voor kinderopvang, een verlaagd tarief voor condooms en een verhoging van de ondergrens van de omzetbelastingvrijstelling voor kleine ondernemers. Buiten de sfeer van de omzetbelasting zal worden voorgesteld een verlaging van het vennootschapsbelastingafstapje, fiscale stimuleringsmaatregelen voor de zeescheepvaart, een loonkostenfaciliteit voor de kinderopvang en een fiscale stimulans ter bevordering van naar Nederland te verplaatsen innovatietechnologie, conform het advies van de Werkgroep fiscale infrastructuur. Voorts zal een aantal fiscale faciliteiten worden getroffen in de sfeer van bedrijfsopvolging en bedrijfsverplaatsing. Daarnaast zal een verhoging worden voorgesteld van de ondergrens van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting en een verruiming van de faciliteit in de overdrachtsbelasting voor reorganisaties binnen concernverband.

Tot slot wordt de mogelijkheid gezien van een ruimere fiscale regeling in verband met verhuizing die noodzakelijk is op grond van de werkkring.

Met betrekking tot bovenvermelde maatregelen zal wetgeving worden

voorbereid die op de korte termijn bij de Ministerraad worden ingediend. Invoering daarvan zal alleen kunnen plaatsvinden indien de budgettaire dekking daarvoor wordt gerealiseerd die voortvloeit uit het onderhavige wetsvoorstel. Dit betekent dat de voorgestelde fiscale lastenverlichtende maatregelen alleen in werking kunnen treden bij inwerkingtreding van het voorliggende reparatiewetsvoorstel.

### **2.11. Overige aspecten**

Het wetsvoorstel vertoont geen samenhang met andere bestaande of in voorbereiding zijnde niet-fiscale regelingen. Voor de uitvoering ervan worden geen nieuwe organen of bestuursinstrumenten in het leven geroepen. De werkzaamheden van de belastingdienst worden niet in substantiële mate beïnvloed. Naast de wijziging die in voorkomende gevallen optreedt in de te betalen omzetbelasting en overdrachtsbelasting, heeft het voorstel geen betekenis voor de lasten van het bedrijfsleven, van de overheid en van particulieren. Er zullen geen substantiële personele gevolgen zijn voor de overheid en voor de belastingplichtigen. Evenmin verwacht ik gevolgen voor de werkdruk van het justitiële apparaat.

## **3. TOELICHTING OP DE ARTIKELEN**

### **ARTIKEL I (Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

#### **Onderdeel A**

Artikel 20 heeft betrekking op de naheffingsaanslag. Het vierde lid verlengt de termijn waarin de bevoegdheid bestaat tot het opleggen van een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting in het geval van economische eigendomsoverdracht, tot twaalf jaar. Voor de lengte van de termijn is aangesloten bij artikel 16, vierde lid, waarin een even lange bevoegdheid tot het opleggen van navorderingsaanslagen is opgenomen met betrekking tot in het buitenland opgekomen bestanddelen.

#### **Onderdeel B**

Op grond van artikel 30a, tweede lid, kan heffingsrente worden berekend indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Dit artikel is thans ook van toepassing op de overdrachtsbelasting. Onderdeel B.2 geeft aan wanneer de heffingsrente verschuldigd wordt.

### **ARTIKEL II (Wet op de omzetbelasting 1968)**

#### **Onderdelen A, C.1, en C.4**

Zoals ik in paragraaf 2.4 heb aangegeven, is de in onderdeel C.3 voorgestelde maatregel tot inperking van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken niet toereikend. Aan die maatregel is namelijk te ontkomen door op een onroerende zaak een – met huur/verhuur te vergelijken – kortlopend beperkt recht te vestigen, bij voorbeeld een recht van vruchtgebruik of van gebruik of bewoning. De vestiging van een dergelijk recht wordt ingevolge artikel 3, tweede lid, van de wet, als levering van een onroerende zaak aangemerkt. Partijen kunnen vervolgens gebruik maken van het optierecht voor belaste levering. De in onderdeel C.2 voorgestelde maatregel tot inperking van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken perkt de mogelijkheden tot het construeren door vestiging van dergelijke rechten slechts ten dele in.



Immers, waar het in dezen gaat om het creëren van belastingheffing – met het oog op de aftrek van voorbelasting – is ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de wet, belastingheffing wettelijk voorgeschreven indien het gaat om «nieuwe» onroerende zaken, d.w.z. onroerende zaken die minder dan twee jaar in gebruik zijn. Belastingheffing kan dus in zoverre niet langs de weg van inperking van het optierecht voor belaste levering worden uitgesloten. Een dergelijke uitsluiting kan wel worden bewerkstelligd door handelingen met beperkte rechten op onroerende zaken niet meer als levering aan te merken, maar als dienst bestaande in de verhuur van onroerende zaken. De ingeperkte optieregeling voor belaste verhuur is dan immers van toepassing. De in de onderdelen A, C.1 en C.4 opgenomen wijzigingen bewerkstelligen dat voor de heffing van omzetbelasting bepaalde vormen van ingebruikgeving van onroerende zaken worden gelijkgesteld met verhuur van onroerende zaken.

Voor de toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, wordt onder verhuur verstaan, iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik ter beschikking worden gesteld, anders dan door levering. Op de voet van deze bepaling worden vestigingen, overdrachten en dergelijke handelingen aangaande beperkte rechten, voor de heffing van de omzetbelasting als verhuur aangemerkt.

Voor de wettelijke uitwerking van de hiervoor bedoelde verhuuranalogie is – afgezien van de beperking in de tijd – gekozen voor een omschrijving van het begrip «verhuur» zoals die in artikel 11 van de wet voorkwam tot en met 1978. Een voordeel van een dergelijke omschrijving is dat ook gevallen van terbeschikkingstelling van onroerende zaken, die niet onder de «echte» verhuur (de verhuurovereenkomst uit het civiele recht) en ook niet onder een beperkt recht kunnen worden gebracht, toch als verhuur van onroerende zaken worden behandeld. Het moet immers niet uitgesloten worden geacht dat partijen bij een beperkte omschrijving voor constructiedoeleinden zullen zoeken naar dergelijke vormen van terbeschikkingstelling van onroerende zaken.

De voorgestelde gelijkstelling van de terbeschikkingstelling van onroerende zaken door middel van het verlenen van beperkte rechten – zoals het recht van vruchtgebruik, erfpacht, enz. – met verhuur van de desbetreffende onroerende zaak heeft, wanneer die verhuur van omzetbelasting is vrijgesteld, voor de verhuurder die de onroerende zaak in eigen bedrijf heeft vervaardigd, tot gevolg dat hij ter zake van het beschikken over de onroerende zaak omzetbelasting verschuldigd wordt op grond van een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de wet. Deze levering – de zogenoemde integratieheffing – wordt overeenkomstig artikel 8, derde lid, van de wet belast naar het bedrag dat voor dat goed zou moeten worden betaald, indien dit 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 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 en dergelijke, komt evenmin voor aftrek in aanmerking.

De gehanteerde formulering in de voorgestelde slotalinea van onderdeel b, brengt overigens niet mee dat ook diensten zoals ingrijpende verbouwingen en renovaties binnen het bereik van de bepaling komen te vallen. Met de in die slotalinea bedoelde terbeschikkingstelling is bedoeld op prestaties die eruit bestaan dat de afnemer de bevoegdheid verkrijgt of gerechtigd wordt om het genot van de zaak te kunnen hebben en niet op een prestatie die louter meebrengt dat een gebouw weer feitelijk voor gebruik beschikbaar komt zoals het (weer) in gebruik geven of voor

gebruik vrijgeven van onroerend goed, nadat een ondernemer een verbouwing of renovatie heeft uitgevoerd. Overigens kan een ingrijpende verbouwing er wel toe 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.

Ik merk ten slotte nog op dat het vervallen van het tweede lid van artikel 3 voor mij geen aanleiding heeft gevormd om de volgende leden te vernummeren. Dit is geheel in lijn met de bij eerdere wijzigingen gevolgde systematiek: zie bij voorbeeld het vervallen zesde lid van artikel 3.

### **Onderdeel B**

De in dit onderdeel opgenomen wijziging bewerkstelligt dat degene die zelfstandig een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (artikel 7, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de wet) deel kan uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, van de wet.

### **Onderdelen C.2 en C.3**

In artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de wet, is de mogelijkheid opgenomen om te opteren voor een belaste levering van onroerende zaken. Onderdeel b, onder 5°, van genoemd artikel kent de mogelijkheid om te opteren voor een belaste verhuur van onroerende zaken. Daarbij is thans de status van de koper onderscheidenlijk de huurder niet van belang. Zoals in de paragrafen 2.3 (belaste verhuur) en 2.5 (belaste levering) is beschreven vormt het ongewenste gebruik dat van deze regelingen wordt gemaakt door niet-ondernemers en vrijgestelde ondernemers in hun hoedanigheid van koper of huurder, aanleiding de optiemogelijkheden in te perken.

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen bewerkstelligen dat het keuzerecht van belanghebbenden om de vrijstelling van omzetbelasting voor de verhuur en de levering van onroerende zaken buiten toepassing te laten, wordt beperkt tot gevallen waarin de afnemers van deze prestaties de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor de voorbelasting volledig of nagenoeg volledig kan worden afgetrokken. Daarbij betekent «nagenoeg volledig»: voor 90% of meer.

## **ARTIKEL III (Wet op belastingen van rechtsverkeer)**

### **Onderdeel A**

In het tweede lid van artikel 2 wordt het verkrijgingsbegrip voor de overdrachtsbelasting uitgebreid met de verkrijging van de zogeheten economische eigendom. Het gaat om het economische belang bij een onroerende zaak of bij een recht waaraan zo'n zaak is onderworpen, zonder dat degene die dat belang heeft, eigenaar is van die zaak of beperkt gerechtigde is tot die zaak. De omschrijving van de economische eigendom is zodanig ruim gekozen dat alle thans bekende vormen van economische eigendom eronder vallen, terwijl tevens andere rechtsverhoudingen die daar niet toe worden gerekend, erbuiten vallen. In deze afbakening zijn de elementen «risico van tenietgaan en van waardeverandering» doorslaggevend, aan beide moet zijn voldaan om economische eigendom aan te nemen. Zo verkrijgt de huurder bij het aangaan van een huurcontract niet de economische eigendom, omdat hij bij voorbeeld niet het risico van waardeverandering loopt. De huurkoper zal wel worden geacht op het moment van het aangaan van de overeenkomst van huurkoop de economische eigendom te verkrijgen. Wel zullen

verkrijgingen van een gedeelte van de economische eigendom eronder vallen, zowel in de zin van een gedeelte (percentage) van de volledige economische eigendom als van de verkrijging van een zodanig samenstel van rechten en verplichtingen inclusief risico van tenietgaan en van waardeveranderingen – dat de volledige economische eigendom benadert. Voor de heffingsgrondslag houdt de verkrijging van een gedeelte van de economische eigendom het volgende in. Indien een gedeelte wordt verkregen in de vorm van een percentage is de heffingsgrondslag een percentage van de waarde van de volle eigendom, dan wel de hogere tegenprestatie. Indien op andere wijze een gedeelte wordt verkregen, wordt ervan uitgegaan dat de volle economische eigendom wordt verkregen. Het is voor de uitvoeringspraktijk niet mogelijk om daarmee zeer genuanceerd om te gaan; er is economische eigendom of niet. Op deze wijze wordt voorkomen dat men, door een kleine afwijking van de thans in jurisprudentie aangegeven criteria voor economische eigendom dan wel het niet aangaan van in de praktijk voorkomende accessoire rechtsverhoudingen zoals een onherroepelijke volmacht tot levering, ontkomt aan de heffing van overdrachtsbelasting. De definitie dekt tevens de situatie waarin men de macht heeft om als eigenaar over een goed te beschikken in de zin van de omzetbelasting. De beperkte rechten worden afzonderlijk genoemd in het eerste lid van artikel 2. Deze rechten kunnen ook voorwerp zijn van economische eigendom. Van dit laatste kan bij voorbeeld sprake zijn indien een beperkt recht wordt overeengekomen doch de juridische levering of vestiging daarvan door middel van een notariële akte alsmede inschrijving in de openbare registers achterwege blijft, en partijen voor het overige handelen alsof de formaliteiten zijn verricht.

Bij verkrijging van economische eigendom wordt in de eerste plaats gedacht aan verkrijging door een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. Het is evenwel ook mogelijk dat de economische eigendom wordt verkregen door de eigenaar of beperkt gerechtigde zelf, indien deze tot dat moment slechts de juridische eigendom of gerechtigdheid had zonder de economische.

Door het verkrijgingsbegrip uit te breiden wordt bewerkstelligd dat het nieuwe belastbare feit ook betrekking heeft op de overige bepalingen van de overdrachtsbelasting. Dit is onder andere van belang met betrekking tot de verkrijging van de economische eigendom van de aandelen in de onroerend-goedlichamen van artikel 4, die dan eveneens belast is. Het betekent tevens dat de faciliteiten in de overdrachtsbelasting ook van toepassing zijn op de economische eigendom. Zo zullen de vrijstellingen van artikel 15, eerste lid, van toepassing zijn.

## **Onderdeel B**

De in dit onderdeel opgenomen wijziging bewerkstelligt dat een verkrijging krachtens natrekking wordt aangemerkt als belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting indien het daarbij gaat om een levering waarover omzetbelasting verschuldigd is, de vergoeding lager is dan de grondslag van heffing voor de overdrachtsbelasting en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Daarbij betekent «niet of niet nagenoeg geheel»: voor minder dan 90%.

## **Onderdeel C**

In artikel 4 is onder meer de verkrijging van aandelen in onroerend-goedlichamen gelijkgesteld met de verkrijging van onroerende zaken indien die aandelen een aanmerkelijk belang vormen. Door de uitbreiding van artikel 2 met de verkrijging van de economische eigendom is ook de verkrijging van de economische eigendom van de in artikel 4 bedoelde

rechten en aandelen onder de reikwijdte van de overdrachtsbelasting gebracht. Een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal wordt als een onroerend-goedlichaam aangemerkt indien zijn bezittingen voor meer dan 70% onroerend zijn. Tot nu toe werden alleen onroerende zaken in juridische eigendom meegeteld bij de beoordeling of de bezittingen hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen. De wijziging strekt ertoe om ook onroerende zaken in economische eigendom mee te tellen voor de kwalificatie als een onroerend-goedlichaam. Hetzelfde geldt ten aanzien van certificaatrechten en dergelijke. Voor artikel 4, eerste lid, onderdeel b, is een uitdrukkelijke tekstaanpassing overbodig, omdat uit artikel 2, tweede lid, in samenhang met de tekst en ratio van artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voldoende duidelijk blijkt dat deze bepaling ook van toepassing is indien de vereniging of coöperatie het gebouw of een gedeelte daarvan in economische eigendom heeft.

Overigens zijn bepaalde in artikel 4 bedoelde rechten, te denken valt aan certificaatrechten en rechten van lidmaatschap, op zich zelf een vorm van economische eigendom. Ter voorkoming van onduidelijkheid is ervoor gekozen deze rechten in artikel 4 te handhaven.

#### **Onderdeel D**

De wijziging van artikel 5 strekt ertoe te voorkomen dat een verkrijging van economische eigendom die tevens zou kunnen worden aangemerkt als een bezitsver verkrijging, niet in de heffing van overdrachtsbelasting zou kunnen worden betrokken. Aan het laten vervallen van bezit in artikel 5 komt, afgezien met het verband met de economische eigendom, geen zelfstandige betekenis toe. Niet is bedoeld overdrachtsbelasting te heffen in het geval waarin weliswaar een recht van bezit is verkregen, maar geen economische eigendom.

#### **Onderdeel E**

Artikel 9 geeft de grondslag van de heffing. Aangezien zich met betrekking tot één onroerende zaak meerdere belastbare feiten kunnen voordoen, bij voorbeeld verkrijging van de juridische en verkrijging van de economische eigendom, is een goed uitvoerbaar systeem ter vaststelling van de heffingsgrondslag van groot belang. Ingevolge het gewijzigde eerste lid wordt aangeknoopt bij de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen.

In verband hiermee is een regeling getroffen voor de situatie waarin bij dezelfde persoon, of bij zijn rechtsopvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht, de economische eigendomsver verkrijging wordt gecompleteerd door de juridische levering van de onroerende zaak of andersom, in de situatie waarin aanvankelijk de juridische eigendom was overgedragen onder voorbehoud van de economische eigendom. In het nieuwe vierde lid is neergelegd dat bij opeenvolgende verkrijging van de economische en juridische eigendom door dezelfde persoon – of zijn rechtsopvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht – bij de tweede verkrijging slechts belasting wordt geheven over het verschil in waarde. Daarbij wordt, anders dan in artikel 13 dat ziet op opeenvolgende verkrijgingen door derden, niet de voorwaarde gesteld dat de tweede verkrijging binnen een bepaalde termijn moet plaatsvinden. Uiteraard gaat deze bepaling alleen op indien er ter zake van de eerste verkrijging daadwerkelijk overdrachtsbelasting of omzetbelasting, die niet aftrekbaar is, verschuldigd is geweest.

## Onderdeel F

Artikel 13, eerste lid, treft een voorziening voor het geval een onroerende zaak wordt doorverkocht binnen korte tijd. Bij kort opeenvolgende verkrijgingen wordt alleen het verschil in waarde in de heffing betrokken. Met het oog op vooral de belangen van de handelaren in onroerende zaken heb ik aanleiding gevonden de termijn waarbinnen de doorverkoop moet plaatsvinden, te verlengen tot zes maanden. Deze sector wordt namelijk bijzonder getroffen door het in de belasting betrekken van de verkrijging van de economische eigendom. De wijziging strekt voorts ertoe de in dit lid opgenomen periode van zes maanden uitsluitend van toepassing te laten zijn bij doorverkoop aan een ander. Voor opeenvolgende verkrijgingen (juridisch na economisch) door dezelfde persoon is in artikel 9 een voorziening getroffen.

## Onderdeel G

In onderdeel G zijn enkele wijzigingen opgenomen van artikel 15.

De wijziging opgenomen in onderdeel G.1 (eerste lid, onderdeel a), vloeit voort uit de wijzigingen opgenomen in artikel II, onderdelen A, C.1 en C.4, die maken dat de vestiging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen voor de heffing van omzetbelasting niet langer als een levering maar als een dienst wordt aangemerkt. Verwezen zij in dit verband naar paragraaf 2.4 van deze memorie.

Onderdeel G.2 (eerste lid, onderdeel g), strekt ertoe de vrijstelling bij toedeling bij verdeling van onroerende zaken die krachtens een gezamenlijke verkrijging zijn verkregen, te doen vervallen. Deze maatregel past in het algemene kader van constructiebestrijding. Zie voor een nadere toelichting paragraaf 2.6 van deze memorie.

De wijziging van onderdeel G.3 (eerste lid, onderdeel q), houdt verband met de invoering van de verkrijging van de economische eigendom als belastbaar feit. Dit onderdeel bevat een faciliteit voor verkrijging van landbouwgronden in het kader van de verbetering van de landbouwstructuur. Een van de eisen is dat de verkrijger reeds ten minste vijf jaren naburige landerijen in eigendom, erfpacht of belemming heeft. Nu de economische eigendom betekenis heeft voor de heffing van overdrachtsbelasting, past het om eveneens rekening ermee te houden wanneer faciliteiten worden verleend.

Het in onderdeel G.4 opgenomen vierde lid van artikel 15 bewerkstelligt dat de vrijstellingen die zijn opgenomen in artikel 15, eerste lid, geen toepassing vinden indien de verkrijging van een goed plaatsvindt krachtens een levering of dienst waarover omzetbelasting verschuldigd is, de vergoeding lager is dan de grondslag van heffing voor de overdrachtsbelasting en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Daarbij betekent «niet of niet nagenoeg geheel»: voor minder dan 90%.

## Onderdeel H

Het ingevoegde hoofdstuk VIA dient ter verzekering van de heffing van de overdrachtsbelasting bij de overdracht van economische eigendom. In het algemene deel van de toelichting is reeds opgemerkt dat ter zake van de overdracht van de economische eigendom niet de verplichting bestaat tot het opmaken van een notariële akte. Daarmee ontbreekt één van de belangrijkste elementen die bijdragen aan de eenvoudige heffings- en controlesystematiek van de overdrachtsbelasting. In artikel 54 is daarom een meldingsverplichting opgenomen voor degene die de economische eigendom overdraagt. Die meldingsverplichting geldt niet indien er ter zake van die overdracht een notariële akte is verleden, dan wel een andere

akte ter registratie is aangeboden. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld over de wijze waarop de melding moet worden gedaan.

In artikel 55 is een strafrechtelijke boete opgenomen indien ten onrechte geen melding wordt gedaan van de overdracht van de economische eigendom.

## **ARTIKEL IV (Invorderingswet)**

### **Onderdeel A**

In verband met de invoering van de verkrijging van de economische eigendom als belastbaar feit in de overdrachtsbelasting wordt in artikel 42 degene die de economische eigendom overdraagt hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de verschuldigde overdrachtsbelasting als de risico-aansprakelijkheid van de notaris ontbreekt.

### **Onderdeel B**

De in dit onderdeel opgenomen wijziging heeft betrekking op artikel 43 van de Invorderingswet 1990. Deze wijziging bewerkstelligt een aanpassing van de redactie van die bepaling aan de nieuwe redactie van artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Verwezen zij in dit verband naar paragraaf 2.8 van deze memorie.

### **Onderdeel C**

De wijziging in artikel 50 strekt ertoe om de vervreemder van de economische eigendom de mogelijkheid te geven tegen de naheffingsaanslag bezwaar te maken indien deze te hoog is vastgesteld.

## **ARTIKEL V**

Het eerste lid van dit artikel voorziet in de inwerkingtreding van deze wet met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst, en voorziet tevens erin dat zij met betrekking tot een aantal artikelen terugwerkt tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur, het tijdstip waarop het voornemen tot wetswijziging van algemene bekendheid kon zijn. In zoverre heeft het wetsvoorstel dus terugwerkende kracht. Terugwerkende kracht betekent dat bij voorbeeld op de vestiging van beperkte rechten en op leveringen die nadien plaatsvinden het nieuwe omzetbelastingregime van toepassing is. Het wetsvoorstel heeft in zoverre geen terugwerkende kracht dat het niet ingrijpt op voor de omzetbelasting éénmalige prestaties die zich vóór genoemd tijdstip hebben voorgedaan. Op de vestiging van beperkte rechten en leveringen met betrekking tot onroerende zaken die vóór dat tijdstip hebben plaatsgevonden wordt dan ook niet teruggekomen. Ook is in het eerste lid een uitzondering opgenomen met betrekking tot artikel II, onderdeel B en artikel IV, onderdeel B. De in die artikelen opgenomen nieuwe regeling voor de fiscale eenheid wordt daarmee uitgezonderd van de terugwerkende kracht.

Ook met betrekking tot de maatregelen in de overdrachtsbelasting geldt in hoofdlijnen dat deze van toepassing zijn vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur. Over de verkrijging van economische eigendom na dat tijdstip zal dan ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Waar het de voorstellen betreft die aangrijpen bij de vertakkingen in de constructies in de btw-sfeer naar de overdrachtsbelasting is dit vanzelfsprekend. Wel heb ik bezien of het wenselijk zou zijn de maatregelen ter zake van de economische-eigendomsoverdracht in werking te laten treden na plaatsing in het

Staatsblad. Ik heb echter besloten dat niet te doen, zoals ik in paragraaf 2.9 gemotiveerd heb aangegeven.

Niet alle maatregelen met betrekking tot de overdrachtsbelasting zijn van toepassing met ingang van 31 maart 1995, 18.00 uur. Hiervan is uitgezonderd het vervallen van de vrijstelling bij verdeling van onroerende zaken die krachtens een gezamenlijke verkrijging zijn verkregen (artikel III, onderdeel G.2). Daarnaast is het volgende van belang. Het wetsvoorstel voorziet in een strafrechtelijke sanctie indien niet wordt voldaan aan de in het voorgestelde artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer neergelegde meldingsplicht. Voor die laatste verplichting geldt ingevolge het tweede lid van artikel V dat zij niet eerder toepassing vindt dan vanaf het moment van inwerkingtreding van de wet. Dat betekent dat de melding van in de periode tussen 31 maart 1995, 18.00 uur en de inwerkingtreding van de wet plaatsvindende overdrachten van economische eigendom dient te geschieden in de twee weken na de inwerkingtreding van de wet. De sanctie die is neergelegd in artikel 55 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, is de facto pas voor het eerst van toepassing nadat is gebleken dat in die periode van twee weken ten onrechte melding achterwege is gebleven; het bedoelde artikel 55 kent dus geen terugwerkende kracht.

In het derde lid is een overgangsregeling neergelegd met betrekking tot de toepassing van de Invorderingswet 1990 voor zover het gaat om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris in gevallen van overdracht van de economische eigendom. Voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris wordt geen terugwerkende kracht voorgesteld. De notaris is geen contractpartij, wat voor mij een reden is voor hem de hoofdelijke aansprakelijkheid, anders dan bij de vervreemder, niet te laten terugwerken.

In het vierde lid heb ik een overgangsbepaling opgenomen met betrekking tot de verkrijging van economische eigendom. Deze overgangsregeling betreft slechts de «kale» economische-eigendomsoverdrachten, dat wil zeggen de overdrachten die uitsluitend een betekenis hebben in de overdrachtsbelasting. Voor verkrijgingen van economische-eigendom die tevens onderdeel zijn van transacties met een btw-achtergrond, vind ik, zoals ik in paragraaf 2.9 al heb uiteengezet, een overgangsmaatregel niet geboden. Hoewel ik met betrekking tot de inwerkingtreding op zichzelf van mening ben dat alle economische-eigendomsoverdrachten over één kam moeten worden geschoren, dat wil zeggen toepassing van de regels vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur, ben ik bereid voor de «kale» economische-eigendomsoverdrachten een beperkte eerbiediging voor te stellen; deze betreft verkrijgingen van economische eigendom na 31 maart 1995, 18.00 uur op basis van op dat tijdstip reeds bestaande contracten. Het is namelijk mogelijk dat er voor 31 maart obligatoire overeenkomsten zijn afgesloten om de economische eigendom op een later tijdstip te leveren c.q. te verkrijgen. In de voorgestelde tweede volzin van het vierde lid, wordt de beperking gerealiseerd: daar waar de vergoeding, zijnde de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting is vastgesteld beneden de waarde in het economische verkeer en de verkrijger de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen, geldt de hoofdregel (dat wil zeggen terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur). De eerste volzin is van toepassing op andere verkrijgingen, mits kan worden aangetoond dat de contracten bestonden op het desbetreffende tijdstip. De bewijslast rust op de belanghebbende en is – het gaat om aantonen – vrij zwaar. Zo kunnen een geregistreerde dan wel notarieel verleden akte als afdoende bewijs dienen. Om te voorkomen dat nog gedurende een thans niet te voorziene periode contracten opduiken, stel ik voor zoals ik ook reeds in paragraaf 2.9 heb aangegeven – dat de overgangsmaatregel geldt voor de desbetreffende verkrijgingen op basis van contracten die binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet bij de inspecteur zijn aangemeld. Overigens is het mogelijk om reeds aanstonds melding te

doen van een economische eigendomsoverdracht bij de te dezen bevoegde inspecteur.

In het vijfde lid heb ik een overgangsregeling opgenomen voor huurcontracten die op 31 maart 1995, 18.00 uur, reeds bestaan. De overgangsregeling houdt in dat op deze contracten de terugwerkende kracht niet van toepassing is. Voor partijen betekent dit dat zij tot aan het tijdstip van de inwerkingtreding van de wet ervan uit kunnen gaan dat over de huurprijs omzetbelasting verschuldigd is. Daarmee wordt voorkomen dat partijen over de periode waarin op grond van de huidige wet over de huur omzetbelasting verschuldigd is geworden, terwijl die verhuur na de inwerkingtreding van de wijzigingswet vrijgesteld zou blijken te zijn, niet alsnog over de hoogte van reeds betaalde huur overleg behoeven te plegen. Voor zover uit de omslag van belaste naar vrijgestelde verhuur een financieel effect optreedt dat zou nopen tot overleg tussen verhuurder en huurder, bestaat daartoe tot aan de inwerkingtreding van de wet de gelegenheid. De omstandigheid dat op de voet van deze overgangsbepaling omzetbelasting over de huur verschuldigd is, voorkomt tevens dat in dezen het bepaalde in artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de orde zou kunnen komen. Voor de toepassing van het vijfde lid is vereist dat de huurovereenkomst schriftelijk is aangegaan en het tijdstip van ingebruikneming van de onroerende zaak door de huurder is gelegen vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, doch uiterlijk vóór 1 januari 1996.

De voorgestelde reparatiemaatregelen in de sfeer van de omzetbelasting hebben ook effecten in situaties waarin een voorgenomen verhuurconstructie in alle opzichten, door een schriftelijk contract, geheel «rond» was vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, maar de feitelijke ingebruikneming van de onroerende zaak pas nadien, maar wel vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, plaatsheeft. Zoals ik in paragraaf 2.9 heb aangegeven kan, in voorkomend geval, de terugbetaling ineens op grond van artikel 15, vierde lid, van de wet, problematisch zijn. Om deze mogelijke problematiek te voorkomen stel ik in het zesde en zevende lid de volgende regeling voor. De terug te betalen belasting behoeft niet in één keer te worden terugbetaald, maar in het aantal termijnen van de herzieningsperiode, in casu dus 10 jaar, voor de eerste keer in het boekjaar waarin de ondernemer het goed is gaan bezigen en zo vervolgens in elk van de negen daaropvolgende boekjaren. Voor toepassing van de overgangsregeling van het zesde lid geldt als voorwaarde dat de onroerende zaak door de huurder vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, doch uiterlijk vóór 1 januari 1996 in gebruik moet zijn genomen. Ook in deze gevallen moeten belanghebbenden aantonen dat de schriftelijke contracten bestonden en compleet waren op 31 maart 1995, 18.00 uur, en dienen de contracten binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet bij de inspecteur te zijn aangemeld.

De terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving onroerende zaken maakt voorts nog een aantal aanvullende maatregelen noodzakelijk (zie nader paragraaf 2.9). Het achtste lid van dit artikel voorziet erin dat deze bij ministeriële regeling worden vastgesteld.

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