

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. 10**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 12 september 1995

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft mij een afschrift gezonden van zijn brief van 7 september 1995 aan de vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer inzake wetsvoorstel 24 172.

Deze reactie van de Orde is ontvangen na de door de Kamer gestelde vragen. Hierbij geef ik een korte reactie op de brief van de Orde, die op verschillende punten is achterhaald door de wijzigingen die op verzoek van de Kamer bij de tweede nota van wijziging in het wetsvoorstel zijn aangebracht.

1

De Orde meent dat de problematiek van de zogenoemde vernieuwbouw onvoldoende is om het wetsvoorstel te rechtvaardigen.

In mijn antwoorden op schriftelijke vragen van de vaste Commissie voor Financiën – brief van 8 september 1995, blz. 15 en 16 – ben ik ingegaan op de brief van de RCO waarin een alternatief aan de orde wordt gesteld. Daaruit moge blijken dat ik niet alleen vraagtekens zet bij de haalbaarheid op het punt van de vernieuwbouw, maar ook bij de effectiviteit van de overige onderdelen van de maatregelen die daarnaast zouden moeten worden getroffen, namelijk een verlenging van de herzieningsperiode van 10 naar 20 jaar, een minimum maatstaf van heffing en een uitbreiding van het begrip fiscale eenheid. Ik kan daar nog aan toevoegen dat met die combinatie van maatregelen nog steeds een aanzienlijk financieringsvoordeel zou zijn te behalen. Ik blijf derhalve bij mijn conclusie dat met deze maatregelen niet een sluitende regeling is te creëren die hetzelfde resultaat heeft als het wetsvoorstel in zijn huidige vorm.

2

Duitsland en het Verenigd Koninkrijk zijn in de memorie van toelichting en ook op andere plaatsen als voorbeelden genoemd van de aanpak van het ontgaan van btw. Op de technische vormgeving van de betreffende regelingen is dan ook niet specifiek ingegaan.

Bij de opmerking van de Orde dat het Verenigd Koninkrijk een regeling kent die een onderscheid maakt tussen gelieerde (connected) en niet-gelieerde (unconnected) personen en derhalve evenwichtiger is, plaats ik de kanttekening dat daarmee niet is aangetoond dat de regeling in de praktijk ook goed werkt. Een dergelijk onderscheid is in de praktijk niet altijd even eenvoudig in te vullen.

3

De situatie inzake bestaande contracten die de Orde beschrijft, wordt ondervangen door de uitbreiding van de overgangsregeling die in de tweede nota van wijziging is opgenomen. Aan de toepassing van artikel 258 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek komt men in situaties als door de Orde beschreven, dan ook niet toe.

4

Bij de tweede nota van wijziging is voorgesteld lopende huurcontracten onder voorwaarden te respecteren. In mijn brief van 8 september heb ik dat aangegeven.

5 en 16

De door de Orde gesignaleerde situatie dat, bij overdracht van erfpachtsrechten die niet als levering kwalificeren, in geval van overdracht na een korte periode van belast gebruik de voorbelasting wordt herzien gedurende het restant van de herzieningstermijn, is inherent aan de systematiek van de herzieningsregels. Deze situatie is ook aan de orde bij gewone verhuursituaties. Als de door de Orde gesignaleerde situatie zich in betekenende mate zou voordoen, zou één van de mogelijkheden daartegen zijn in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 de termijn voor de herrekening van voorbelasting, die thans één jaar bedraagt, te verlengen.

Bij de vraag of en in hoeverre de herzieningstermijn zal worden verlengd van 10 tot 20 jaar, zal ik ook het aspect van het wezenlijk toenemende financieringsvoordeel betrekken. Daarbij speelt ook de mogelijke administratieve lastenverzwaring een rol.

6

Wat betreft de aangekondigde regeling voor verhuur van onroerend goed aan wisselende huurders merk ik op, dat ik voor de sector waarin sprake is van wisselende huurders zowel op het vlak van de hoedanigheid ondernemer/niet-ondernemer als op het vlak van ondernemers die wel/niet voldoen aan de 90%-norm, een voorziening zal treffen. Ik denk daarbij aan de horeca. De door de Orde bepleite uitbreiding kan ik daar niet onder rangschikken omdat het daar huurders betreft zonder gebruik in de zakelijke sfeer. Om die reden zullen de praktische problemen zoals die zich bij de horeca kunnen voordoen, hier niet worden aangetroffen.

7

Zoals is aangegeven in de toelichting bij de nota van wijziging, wordt de vereiste reële huurprijs gesteld op een percentage van de stichtingskosten van de desbetreffende onroerende zaak. Dit percentage zal worden vastgesteld bij ministeriële regeling, hetgeen de mogelijkheid biedt om de hoogte van het vereiste huurpercentage aan te passen aan veranderende economische omstandigheden. In verband met het laatste is ervan afgezien, op voorhand een bepaald percentage te noemen. Ik zal nog overleg met de branche voeren, maar het ligt voor de hand aan te sluiten bij de gemiddelde rente op langlopende hypothecaire leningen tussen onafhankelijke partijen, aangezien dan aangenomen mag worden dat de huur voldoende is om ten minste de financieringslasten (rentekosten en aflossingen) over de economische levensduur van het goed te dekken.

8

De Orde is van mening dat de definitie van economische eigendom zo ruim is dat een huurovereenkomst en een koopoptie eronder valt. Deze mening deel ik niet. De huurder loopt immers niet het risico van waardeverandering. Ook de koopoptie is geen economische eigendom; de optiehouder ontleent aan de optie wel een recht maar geen verplichting. Zoals ik in de memorie van toelichting aangaf, kan de koopoptie deel uit maken van een overeenkomst die door het samenstel van rechten en verplichtingen wel kwalificeert als een economische eigendomsoverdracht. Ik denk hier bij voorbeeld aan financial lease-contracten. De werkelijke rechtsverhoudingen in de praktijk zullen doorslaggevend zijn. Het is dan ook overbodig casu quo ongewenst de definitie in de door de Orde bedoelde zin aan te vullen. Ik bestrijd ook dat de werkelijke strekking van de definitie slechts uit de parlementaire behandeling zou kunnen worden gelezen; de definitie is op zich zelf duidelijk, maar noodzakelijkerwijs ruim geformuleerd, om te voorkomen dat partijen met een kleine afwijking feitelijk hetzelfde bereiken zonder overdrachtsbelasting verschuldigd te worden. De gegeven voorbeelden in de memorie van toelichting en de nota naar aanleiding van het verslag vervullen een adstruerende rol.

9

De in dit onderdeel van de brief van de Orde beschreven opzet maakt duidelijk dat van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, gebruik wordt gemaakt op een manier waarvoor zij niet bedoeld is. Ik wil hier opmerken dat door de ingebruikname voor de overdrachtsbelasting de bouw- en handelsfase is geëindigd; voor de toepassing van de anti-cumulatieregeling dient in de situatie waarin de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt, voldaan te worden aan de eisen dat er omzetbelasting verschuldigd is en dat die omzetbelasting niet geheel of gedeeltelijk aftrekbaar is. Met het oog op de bijzondere positie van de projectontwikkelaar, die wellicht gemakkelijker een koper vindt wanneer zijn project is verhuurd, is al op grond van de hardheidsclausule een bijzondere regeling getroffen. Bij Resolutie van 31 december 1986, nr. 286-19041, V-N 1987, blz. 238, is toegestaan dat de anti-cumulatieregeling toch mag worden toegepast indien het gaat om een nieuw vervaardigde onroerende zaak die in het kader van de voorgenomen verkoop ervan als beleggingsobject is verhuurd, mits de notariële akte van levering binnen zes maanden na de eerste ingebruikname is verleden en de verkoper niet het oogmerk heeft gehad de onroerende zaak te exploiteren. Ik zie geen redenen om de Resolutie te verruimen.

10

Het is mijn voornemen bij de behandeling van het wetsvoorstel terugsluis-btw, dat op korte termijn zal worden ingediend, meer duidelijkheid te verschaffen over de voorwaarden waaronder de vrijstelling voor overdrachten binnen concerns wordt uitgebreid.

11

De Orde leidt uit het feit dat de economische eigendom is gedefinieerd als een belang dat toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde af, dat de verkrijging van de economische eigendom door de eigenaar of beperkt gerechtigde geen belastbaar feit is. Deze lezing berust op een misverstand.

Het belastbare feit is immers de verkrijging. Het gaat om een overgang van de economische eigendom, die vóór de verkrijging door de juridische eigenaar bij een ander berustte. Het feit dat juridische en economische eigendom door de verkrijging in één hand komen, doet daaraan niet af. Dat het in mijn opvatting om twee belastbare feiten gaat, blijkt ook uit het

voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 9. Wellicht ten overvloede wil ik hier nog opmerken dat in het geval waarin in één keer de volledige eigendom wordt verkregen, dat wil zeggen dat de juridische eigendom tevens de economische eigendom omvat, de heffing beperkt blijft tot eenmaal over de waarde of de hogere tegenprestatie.

12

De overgangsbepalingen moeten worden toegepast overeenkomstig de inhoud van die bepalingen. Daarbij is uitdrukkelijk aangegeven dat het moet gaan om een schriftelijk vastgelegde overeenkomst van economische eigendomsoverdracht. Een optie valt daar niet onder, vergelijk ook punt 8. Voor het overige verwijs ik naar de antwoorden die ik 8 september jl. aan de Tweede Kamer heb verzonden, in het bijzonder onder punt 19.

13

Wat betreft de opmerkingen van de Orde over de mogelijkheid binnen de Zesde richtlijn om als lidstaat het omzetbelastingregime vast te stellen voor beperkte rechten, verwijs ik naar mijn antwoord ter zake in de nota naar aanleiding van het verslag, onderdeel 4, tweede alinea, en mijn brief van 27 juni 1995, onderdeel 5b.

De overdracht van beperkte rechten gedurende de looptijd van het recht zal als levering worden gezien, indien daarvoor een vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, tot stand komt die correspondeert met de economische waarde van het recht voor de resterende looptijd vermeerderd met de economische waarde van de opstal.

De Orde plaatst verder een opmerking over hetgeen mijn ambtsvoorganger, de heer drs. M. J. J. van Amelsvoort, over het regime voor zakelijke rechten in verhouding tot de Zesde richtlijn heeft gesteld in zijn reactie op het Decemberverslag 1991 van de Algemene Rekenkamer en ik daarover heb gedaan in het kader van dit wetsvoorstel. Een tweetal opmerkingen is in dat verband op zijn plaats. De reactie van mijn voorganger betrof zijn mening over de gelijkstelling van beperkte rechten met verhuur en niet de mogelijkheid binnen de Zesde richtlijn of handelingen met betrekking tot beperkte rechten als levering of als dienst kunnen worden aangemerkt. Op de tweede plaats zijn de uitlatingen van mijn ambtsvoorganger niet zo stellig geweest als de Orde kennelijk daarin leest. Hij heeft gesteld dat bekeken moet worden of voor die gelijkstelling ruimte is binnen de Zesde richtlijn.

Het begrip waarde in de zin van artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting heeft een zelfde betekenis als het begrip waarde in het voorgestelde artikel 3, onderdeel c, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer: de waarde in het economische verkeer. Bij de tweede nota van wijziging is deze definitie aangevuld, omdat in veel constructiezaken het onroerend goed incurante objecten betreft waarvan de waarde in het economische verkeer in de praktijk, zelfs in geval van nieuwbouw, gering blijkt te zijn.

14

De Orde plaatst opmerkingen aangaande de gelijkstelling van beperkte rechten met verhuur. Daarvoor wil ik verwijzen naar mijn antwoord op soortgelijke vragen in de nota naar aanleiding van het verslag, onderdeel 4, derde alinea, en in mijn brief van 27 juni 1995, onderdeel 5b. De conclusie van de Orde dat, wanneer een handeling met betrekking tot beperkte rechten, te omschrijven als het ter beschikking stellen van onroerend goed, als dienst kwalificeert, niet als verhuur kan worden aangemerkt, deel ik niet. Naar mijn mening geeft de Zesde richtlijn, met in wezen een «gesloten» systeem voor onroerende zaken, daarvoor wel de ruimte.

15

In mijn brief van 8 september is aangegeven dat artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet van toepassing is op de optieregeling voor leveringen. Ook is daarin aangegeven dat de verkoper het fiscale gevolg draagt van een niet terechte optie.

16

Verwezen zij hier naar punt 5.

17

De Orde merkt op dat als gevolg van de verandering van de tekst van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, er problemen kunnen ontstaan in de gevallen waarin bij voorbeeld een gemeente bouwrijpe grond uitgeeft vóór de juridische en economische levering, in afwachting van een formeel besluit. De Orde vraagt of in een dergelijk geval de vrijstelling in gevaar komt.

Hierop merk ik op dat dat niet mijn bedoeling is. Afhankelijk van het antwoord op de vraag of de onroerende zaak in gebruik is genomen ten tijde van de economische of juridische levering en de verkrijger de omzetbelasting in aftrek kan brengen, kan de vrijstelling ook onder de voorgestelde tekst wel of geen toepassing vinden. Thans geldt voor de door de Orde beschreven situatie de Resolutie van 14 juli 1988, nr. IB88/670, V-N 1988, blz. 2216, punt 21. De strekking van deze resolutie zal worden gehandhaafd.

18

De overdrachtsbelasting is geen verkapte en verboden omzetbelasting, en dus niet in strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn. De afdracht van de eigen middelen van de EU is door dit wetsvoorstel dan ook volledig in overeenstemming met de heffing van btw conform de Zesde richtlijn.

Het tweede gedeelte van deze vraag, waarin de Orde een tekortkoming signaleert, heeft geleid tot een aanpassing in de tweede nota van wijziging.

19

Een overgangsregeling voor zakelijke rechten zou betekenen dat met name in de sfeer van woningbouwverenigingen constructies alsnog worden gehonoreerd. Dat is niet de bedoeling. Het voorliggende wetsvoorstel beoogt die constructies nu juist te bestrijden, zoals blijkt uit bladzijde 2 van de memorie van toelichting en bladzijde 9 van mijn brief van 27 juni 1995.

20

Voor de in deze vraag beschreven juridische levering van aandelen is in de tweede nota van wijziging een overgangsmaatregel getroffen.

21

Het is niet noodzakelijk dat voor toepassing van de overgangsregeling een verzoek moet worden gedaan, dit als antwoord op een vraag van de Orde. In de tweede nota van wijziging is opgenomen dat de contracten binnen vier weken na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel moeten zijn gemeld bij de inspecteur. Het spreekt vanzelf dat deze contracten moeten voldoen aan de voorwaarden die in de overgangsregeling zijn gesteld.

22

Conform de wens van de Kamer is de overgangsregeling in de tweede nota van wijziging aangepast.

23

Het voorstel van de Orde voor een uitbreiding van de overgangsregeling in situaties waarin er op 31 maart 1995, 18.00 uur, nog geen schriftelijk contract bestond, èn voor situaties waarin de feitelijke ingebruikneming plaatsvindt na 31 december 1995, volg ik niet. Voor een toelichting daarop verwijs ik naar mijn brief van 8 september 1995.

24

Het spreekt voor zich dat de overgangsregeling niet werkt wanneer een andere huurder het pand gaat bezigen of wanneer het pand door een ander wordt verhuurd. Op nieuwe verhoudingen is de nieuwe regelgeving van toepassing.

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