

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. 7**

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

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 27 juni 1995

Zoals afgesproken tijdens het gesprek met de vaste commissie voor Financiën op 15 juni jl. doe ik u hierbij een eerste reactie toekomen op de diverse brieven naar aanleiding van wetsvoorstel 24 172 (btw-constructies met betrekking tot onroerende zaken), die de commissie mij heeft overhandigd (de nummers zoals die hierna steeds zijn opgenomen verwijzen naar de briefschrijvers in de bijlage; ook de brief van de Vereniging VNO/NCW van 21 juni 1995 en die van de VNG van 19 juni 1995 heb ik in mijn commentaar verwerkt.<sup>1</sup>

In zijn algemeenheid valt op te merken dat veel briefschrijvers positief staan tegenover de bestrijding van constructies die de Staat financieel nadeel toebrengen en dus tegenover de gedachte achter het wetsvoorstel. Daarnaast wordt geconstateerd dat de maatregelen ook betrekking kunnen hebben op «normale» situaties, en wordt op dat punt een aanpassing bepleit. Zoals ik hierna ook zal aangeven zijn op enkele punten aanpassingen mogelijk. Op andere punten is dit echter niet mogelijk zonder afbreuk te doen aan de ratio van het wetsvoorstel, namelijk constructiebestrijding.

Veel organisaties komen met alternatieven met als achtergrond «normale situaties» niet te treffen. Bij de beoordeling van die alternatieven moet er rekening mee worden gehouden dat moet worden voorkomen dat deze niet een speelveld laten ontstaan voor constructies en bovendien het niet-beoogde financieringsvoordeel in stand laten. Juist de huidige constructiepraktijk is daarvan een goed voorbeeld. Zou immers in het verleden zijn voorzien dat de optiemogelijkheid voor belaste verhuur – die, zoals ik hierna onder punt 1 van deze brief zal aangeven, is geïntroduceerd op heel reële gronden – zou worden gebruikt voor de nu te bestrijden constructies, dan is het zeer de vraag of de huidige wettelijke regeling er zou zijn gekomen. Voorzichtigheid is derhalve geboden. Daar waar zulks mogelijk is zonder het bereik van de regeling aan te tasten, zal ik tegemoet komen aan mogelijke knelpunten.

<sup>1</sup> De brieven zijn ter inzage bij het secretariaat van de vaste commissie voor Financiën.

Allereerst zal ik kort ingaan op de alternatieven die in de diverse brieven naar voren worden gebracht. Waar nodig wordt hierop verder in de brief nader teruggekomen.

*a. terugkeer naar de oorspronkelijk overwogen maatregelen: (blz. 12 m.v.t.) verlenging herzieningsperiode en minimummaatstaf van heffing; 3 (par. 2.1)*

Op blz. 13/14 van de memorie van toelichting is gemotiveerd aangegeven waarom die maatregelen niet zijn doorgevoerd. Zij hebben namelijk niet of nauwelijks effect bij diensten aan bestaande onroerende zaken: waar wet en richtlijn alleen bij nieuwe gebouwen beogen te heffen, heeft het zoeken naar de grenzen van de optiemogelijkheid ertoe geleid dat men zelfs in staat is bij renovatie en dergelijke van oude gebouwen heffing – en dus aftrek – te realiseren. Bovendien blijven constructies met «nieuwe» onroerende zaken mogelijk, zoals ik ook op blz. 18/19 van de memorie van toelichting heb aangegeven, terwijl ook de minimummaatstaf van heffing niet voldoende soelaas biedt. Kortom, het bereik van die alternatieven is minder dan het bereik van de voorgestelde maatregelen. Met andere woorden, er blijft een speelveld beschikbaar voor btw-constructies, hetgeen strijdig is met het regeringsbeleid en derhalve niet kan worden geaccepteerd. Op dit bereik wordt in de commentaren overigens veelal niet ingegaan. Bredere maatregelen – de thans voorgestelde – zijn dus noodzakelijk. Bij die afweging heeft tevens een rol gespeeld dat ook andere lid-staten in een overeenkomstige situatie als die welke thans in Nederland aan de orde is, de huuroptieregeling hebben beperkt, waarbij de grens niet op 90% maar zelfs op 100% aftrek-gerechtigd gebruik ligt.

*b. optie belaste verhuur met voorwaarde normale verhuurprijs + verlenging herzieningsperiode; 1 (par. 6)*

Dit alternatief – dat aan toepassing van de huidige optieregeling de voorwaarde wil toevoegen dat sprake moet zijn van een normale huurprijs – heeft ook als nadeel dat het niet hetzelfde bereik heeft als de voorgestelde maatregelen. Zelfs indien van een normaal huurrendement wordt uitgegaan – hetgeen in de voorbeelden van constructies die in de memorie van toelichting zijn opgenomen, overigens ook gebeurt – is nog een aanzienlijk voordeel te behalen, ook bij een verlenging van de herzieningsperiode (hierna onder punt 3 leg ik uit wat onder herzieningsperiode moet worden verstaan). Het blijft aantrekkelijk via «satellieten» – zogenaamd onafhankelijke lichamen – voordelen te behalen. Voorts ontbreken bepalingen die constructies tegengaan met «nieuwe» onroerende zaken (zoals onder a hiervoor ook aangegeven) of waarin sprake is van beperkte rechten of van een optie voor belaste levering. Ten slotte biedt ook dit alternatief geen bestrijdingsmogelijkheid bij het verrichten van diensten aan bestaande onroerende zaken. Het gaat hier om de zogenoemde «vernieuwbouw» (d.w.z. ingrijpende verbouwingen en renovaties aan bestaande panden). Ik wijs hier op blz. 13/14 van de memorie van toelichting. Juist deze nieuwe constructiegevallen zijn, zoals daar is aangegeven, voor mij aanleiding geweest om het toepassingsbereik van de optieregeling te beperken tot 90%-of-meer-aftrekgerechtigden. Het valt op dat in de commentaren niet wordt ingegaan op het feit dat in de gepresenteerde alternatieven een speelveld beschikbaar blijft voor belastingbesparende constructies.

*c. gelijkstellen kortlopende beperkte rechten aan verhuur + uitbreiden fiscale eenheid met 7,2(b)-ondernemer; 15*

Op het toepassen van de verhuuranalogie uitsluitend ter zake van

kortlopende beperkte rechten zal ik onder punt 5 ingaan. Op dit punt zal ik het wetsvoorstel aanpassen. Niet kan echter worden volstaan met een combinatie van deze maatregel en een uitbreiding van de fiscale eenheid. Immers, de optieregeling voor belaste verhuur wordt, zoals ik onder punt 1 heb aangegeven, ook in verhuursituaties gebruikt door niet-afrekgerechtigden om voordelen te behalen die in mijn ogen niet gewenst zijn. Inperking van het optierecht is dus noodzakelijk. Dat met de inperking daarvan ook niet-constructiesituaties worden getroffen, is niet te vermijden en is zeker niet voldoende reden om dit onderdeel van de voorstellen achterwege te laten. Daarnaast biedt dit alternatief geen mogelijkheid om constructies tegen te gaan waarin wordt geopteerd voor belaste levering.

*d. geen verhuuranalogie ter zake van vestiging van beperkte rechten vóór 31 maart 1995, 18.00 uur; 19*

De vestiging van een beperkt recht vóór 31 maart 1995, 18.00 uur is reeds als levering aangemerkt. Ter zake van die vestiging geldt derhalve de verhuuranalogie niet, zoals ook staat aangegeven in de memorie van toelichting, par. 2.9, eerste alinea.

*e. verlaging 90%-grens optie; 9*

Zoals ik hierna onder punt 2 ook aangeef wordt naarmate deze grens lager komt te liggen, oneigenlijk gebruik aantrekkelijker.

*f. omslag belast – vrijgesteld per 1-1-1996; 9*

Als reden voor een uitstel van de omslag belast/vrijgesteld wordt met name gewezen op de praktische problematiek van de aanpassing van reeds verzonden nota's (inclusief btw), indien vanaf een min of meer willekeurige dag – de dag na plaatsing in het Staatsblad – de omslag zou plaatsvinden. Dienaangaande merk ik op dat, mede naar aanleiding van opmerkingen van de Raad van State, reeds een wijziging van het wetsvoorstel op het punt van deze omslag is aangebracht, namelijk de verschuiving van 31 maart 1995 naar het tijdstip van inwerkingtreding van de wet. Een verder uitstel lijkt mij om die reden niet noodzakelijk. Overigens ben ik bereid tegemoet te komen aan mogelijke knelpunten door middel van een overgangsregeling, resulterend – onder voorwaarden – in een latere omslag. Ik verwijs hier naar het slot van punt 4.

*g. verlenging herzieningsperiode, minimummaatstaf van heffing, uitbreiding begrip fiscale eenheid, bepaalde diensten als levering beschouwen (42, par. 1.11)*

Ook met dit alternatief blijft nog een speelveld voor constructies mogelijk. Het eerste bezwaar zoals ik dat onder b hiervoor naar voren heb gebracht geldt ook hier. Via gelieerde lichamen blijft het behalen van voordelen aantrekkelijk.

*h. versnelde invoering wetsvoorstel bouwkavels (23 638); 6.5*

Gesteld wordt dat veel discussie over de vraag wanneer sprake is van een economische-eigendomsoverdracht zou worden voorkomen indien wetsvoorstel 23 638 (levering van bouwkavels) alsnog snel wordt doorgevoerd. In dit wetsvoorstel – dat reeds is aangenomen door de Tweede Kamer en dat thans in de Eerste Kamer wacht op de mondelinge afhandeling – wordt met betrekking tot onbebouwde maar voor bebouwing bestemde grond teruggekeerd naar de vóór het zogenaamde

St.-Oedenrode-arrest bestaande situatie. Deze situatie wordt door belanghebbenden – VNG, NEPROM – als bevredigend ervaren omdat daarmee de btw-technische status van grond – en daarmee ook die voor de overdrachtsbelasting – reeds vroegtijdig vastligt, dat wil zeggen eerder dan na dat arrest (thans dus) het geval is. Bij brief van 16 januari 1995 heb ik echter de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal moeten verzoeken om de mondelinge behandeling van dit wetsvoorstel op te schorten (Kamerstukken I 1994/95, 23 638, nr. 72b). Het arrest van de Hoge Raad van 7 december 1994 (rolnr. 29 513) noodzaakte daartoe, zoals in die brief ook is aangegeven. Het vervaardigingsbegrip van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet OB, waar in wetsvoorstel 23 638 bij wordt aangesloten, wordt door de Hoge Raad niet in overeenstemming geacht met de Zesde btw-richtlijn. Ik heb mij er inmiddels op beraden hoe overeenstemming is te bereiken tussen wet en Zesde richtlijn. Ik ben voornemens op korte termijn een novelle naar de ministerraad te sturen, waardoor de behandeling kan worden voortgezet en waardoor het tijdstip van btw-heffing expliciet vastligt.

Ik ga nu nader in op de belangrijkste punten die in de brieven aan de orde komen.

### **1. Terugwerkende kracht**

De kritiek op de terugwerkende kracht betreft met name de wijze waarop deze is vormgegeven (brieven met nummers 4, 6, 7.1, 7.2, 9, 13, 14, 15, 18, 20, 31, 37, 40, 41). Voorts weet men niet hoe te handelen tussen de datum van het persbericht van 31 maart en de datum van inwerking-treding van de wet: op basis van de huidige wet of op basis van het wetsvoorstel. Gevraagd wordt om de Belastingdienst terzake te instrueren (6, par. 4.2 en par. 5). Daarnaast worden vraagtekens gezet bij de grondslag voor de terugwerkende kracht (31, 39, 40, 42).

Wat dit laatste punt betreft wijs ik op de ratio van de huuroptie-mogelijkheid zoals ik die op de bladzijden 4 en 8 van de memorie van toelichting heb beschreven. Ik zet deze nog eens uiteen. De regeling is eigenlijk bedoeld voor belaste ondernemers ter voorkoming van cumulatie in de bedrijfskolom. Waar de verhuur van onroerende zaken in beginsel is vrijgesteld van omzetbelasting (dus geen btw over de huurtermijnen) zou een verhuurder geen recht op aftrek van voorbelasting (ter zake van zijn aankopen) hebben. Deze niet-aftrekbare btw zou hij doorberekenen in de hoogte van de huurtermijnen, met als gevolg dat een hurende belaste ondernemer daar – als onderdeel uiteindelijk van de kostprijs van zijn eindproduct – weer btw over zou rekenen. Cumulatie derhalve. Dit cumulatieprobleem klemt temeer daar deze ondernemer bij rechtstreekse aankoop van het pand wel aftrek van de daarin begrepen btw zou hebben genoten. Opteren voor belaste verhuur voorkomt deze cumulatie: de verhuurder kan zijn aankoop-btw aftrekken en zal deze dus niet in de huurprijs doorberekenen. Over de huurtermijnen wordt btw berekend, die de belaste ondernemer/huurder aftrekt. Daarmee wordt een evenwicht gerealiseerd tussen huur en aankoop.

Bij de introductie van de optiemogelijkheid voor belaste verhuur is overigens geen onderscheid gemaakt tussen belaste en vrijgestelde ondernemer/huurders. De optiemogelijkheid geldt derhalve ook voor vrijgestelde huurders en – sinds 1978 – ook voor niet-ondernemer/huurders. Voor deze laatste twee categorieën geldt dat bij rechtstreekse aankoop van een pand, de daarin begrepen btw niet aftrekbaar is en dus ten volle drukt. Bij gebruikmaken van de optiemogelijkheid in een huursituatie, kan de verhuurder de aankoop-btw aftrekken en brengt hij btw in rekening over de huurtermijnen. Deze btw is bij deze huurders niet aftrekbaar.

Het is tegen deze achtergrond dat de optieregeling thans zo luidt. Daarbij is uitgegaan van structurele huur/verhuur-relaties tussen

onafhankelijke partijen en tegen een commerciële prijs. Vanzelfsprekend – anders zou de regeling er naar mijn mening nooit in die vorm zijn gekomen – is daarbij niet gedacht aan opzetjes als die het wetsvoorstel beoogt te bestrijden en waarbij het veelal gaat om niet-afrekgerechtigden die niet willen huren maar juist willen kopen. In die situatie worden twee wettelijke regelingen gecombineerd die samen tot een oneigenlijk, niet voorzien en ongewenst resultaat leiden: door oprichting van een aparte, gelieerde rechtspersoon wordt een belaste verhuurder gecreëerd – die, met toepassing van de optieregeling, de aankoop-btw aftrekt – terwijl de niet-afrekgerechtigde huurder slechts btw betaalt over de (vaak lage) huurprijs. De huurperiode – en hier komt de tweede regeling in beeld – beperkt zich echter tot 10 jaar. Dit is de periode, genaamd herzieningsperiode, gedurende welke een onroerend goed btw-technisch wordt gevolgd: binnen die periode kan de aftrek nog worden herzien, erna niet meer. Met andere woorden, aankoop van het onroerend goed na die periode leidt niet meer tot correctie van de aankoop-btw, terwijl met die aankoop ook de huurperiode eindigt, zodat btw over de huur dan niet meer aan de orde is. Het moge duidelijk zijn dat de combinatie van wettelijke regelingen niet-beoogde substantiële voordelen oplevert zoals ik op blz. 11 van de memorie van toelichting heb voorgerekend.

Terugwerkende kracht is naar mijn mening gerechtvaardigd, zoals ook gemotiveerd in de memorie van toelichting is aangegeven. Op dit punt acht ook de Raad van State voldoende rechtvaardiging aanwezig. Het is naar mijn mening daarbij onvermijdelijk dat die terugwerkende kracht ook moet gelden voor de economische-eigendomsoverdracht, die immers vaak een onderdeel van btw-constructies uitmaakt. Voor bepaalde situaties van een «losse» overdracht heb ik overigens een aanpassing voorgesteld (zie hierna).

Wat de feitelijke gang van zaken betreft tot aan de inwerkingtreding van de wet, merk ik op dat de wet geldt, en dus moet worden toegepast, zoals deze thans luidt. Partijen moeten zich echter wel realiseren dat na inwerkingtreding van de wet in voorkomende gevallen redressering zal moeten plaatsvinden.

Overigens wil benadrukken dat het wetsvoorstel een aantal bepalingen bevat die de terugwerkende kracht nuanceren, en ook dat de terugwerkende kracht niet geldt voor een aantal voorgestelde maatregelen. In de memorie van toelichting zijn zij aangegeven, maar ik wil ze hier nog eens herhalen.

De terugwerkende kracht inzake de optie belaste verhuur zal niet van toepassing zijn op huurcontracten die op 31 maart 1995, 18.00 uur reeds bestonden, en door de huurder in gebruik zijn genomen voor de inwerkingtreding. Partijen bij deze contracten kunnen er dus van uit gaan dat tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel over de huurprijs omzetbelasting is verschuldigd. Dit betekent dat partijen geen overleg hoeven te plegen over de hoogte van de reeds betaalde huur tussen eerder genoemd tijdstip en het tijdstip van inwerkingtreding. Tevens hebben partijen door deze bepaling tot de inwerkingtreding gelegenheid tot overleg over de eventuele financiële gevolgen van de overgang van belaste naar vrijgestelde verhuur.

Ook heb ik voorzien in een overgangsbepaling voor situaties waarin een verhuurconstructie in alle opzichten, door een schriftelijk contract, geheel was afgerond vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, maar waarin de feitelijke ingebruikneming van de onroerende zaak plaatsvindt voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. In afwijking van de regel dat de reeds in aftrek gebrachte voorbelasting in dit geval in één keer zou moeten worden terugbetaald, stel ik voor dat dit kan gebeuren in 10 jaar.

Voorts heb ik in de sfeer van de overdrachtsbelasting eerbiediging voorgesteld voor die economische-eigendomsoverdrachten die geen onderdeel zijn van transacties met een btw-achtergrond. Het gaat dan om

verkrijgingen van economische eigendom na 31 maart 1995, 18.00 uur op basis van op dat tijdstip bestaande contracten. Het moet dan wel gaan om schriftelijke overeenkomsten waarvan wordt aangetoond dat zij op genoemd tijdstip reeds tot stand waren gekomen en die bij de bevoegde inspecteur zijn aangemeld uiterlijk binnen vier weken na de inwerking-treding van deze wet.

De terugwerkende kracht is vervolgens ook niet van toepassing op het vervallen van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij toedeling bij verdeling van onroerende zaken die krachtens een gezamenlijke vrijstelling zijn verkregen.

De meldingsplicht die is neergelegd in het voorgestelde artikel 54 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer vindt niet eerder toepassing dan vanaf het moment van inwerkingtreding van de wet. Het gaat hier om een verplichting tot melding van overdrachten van economische eigendom waarvan de verkrijging niet is neergelegd in een notariële akte of in een andere akte die ter registratie is aangeboden. De sanctie op het niet-nakomen van deze meldingsplicht is de facto dus ook van toepassing nadat is gebleken dat in een periode van twee weken na de inwerking-treding van de wet ten onrechte geen melding is gedaan van overdrachten van economische eigendommen die plaatsvinden tussen 31 maart 1995, 18.00 uur en de inwerkingtreding van de wet. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris die is voorzien in het wetsvoorstel gaat ook pas in op het moment van inwerkingtreding.

Ten slotte is in het inwerkingtredingsartikel met zoveel woorden vastgelegd dat de terugwerkende kracht niet geldt voor de nieuwe regeling voor de fiscale eenheid in de omzetbelasting, en grijpt het wetsvoorstel niet in op de vestiging van beperkte rechten en op leveringen met betrekking tot onroerende zaken die hebben plaatsge-vonden vóór 31 maart 1995, 18.00 uur.

## **2. Het 90%-criterium voor de toepassing van de huuroptieregeling**

Volgens de reparatievoorstellen zal toepassing van de huuroptie-regeling alleen mogelijk zijn bij huurders die hun voorbelasting met betrekking tot de desbetreffende onroerende zaak voor 90% of meer kunnen aftrekken. Huurders die minder dan 90% aftrekgerechtigd gebruik hebben kunnen de huuroptieregeling dus niet toepassen, wat betekent dat de verhuur aan hen verplicht vrijgesteld is van btw-heffing.

In de brieven met nummers 1, 2, 5, 13, 14, 15, 23, 32, 33, 38, 41 en 42 wordt gesteld dat toepassing van dit criterium een verzwarende van de huisvestingskosten met zich zal brengen, met name in de sectoren waarin een aanzienlijk recht op aftrek van voorbelasting bestaat maar niet aan het 90%-criterium kan worden voldaan.

De doelstelling van het wetsvoorstel is het ongewenste en oneigenlijke gebruik van de huuroptieregeling zo goed mogelijk te bestrijden. Deze doelstelling is eigenlijk alleen te realiseren indien geen marge voor vrijgestelde prestaties wordt gehanteerd. Het Verenigd Koninkrijk en Duitsland hebben recentelijk deze consequentie getrokken door hun optieregelingen, die oorspronkelijk een ruimer toepassingsbereik hadden, in te perken tot huurders met 100% belaste en aftrekgerechtigde prestaties. In dit verband merk ik op dat België nimmer een huuroptie heeft ingevoerd – de verhuur van onroerende zaken is in dat land dus altijd verplicht vrijgesteld geweest – omdat men de problemen verwachtte die Nederlands thans nopen tot reparatiewetgeving.

In de memorie van toelichting is aangegeven waarom er goede redenen zijn om in dezen enige terughoudendheid te betrachten en een percentage van 10% in acht te nemen. Zou een bredere marge worden gekozen (bij voorbeeld van 30 of 50%), dan raakt de oorspronkelijke doelstelling, te

weten de bestrijding van ongewenst en oneigenlijk gebruik van btw-regelgeving verder uit het zicht.

In de praktijk van de uitvoering zal met de toepassing van de 90%-grens goed te werken zijn. Bij aanschrijving is namelijk goedgekeurd dat bij onroerende zaken die in gedeelten worden verhuurd de optie kan worden uitgeoefend per gedeelte dat onderwerp is van een overeenkomst van huur en verhuur. Alsdan is voor het al dan niet toepassen van de huuroptieregeling niet van belang of de verhuurde onroerende zaak in haar totaliteit aan de 90%-norm voldoet, maar of hiervan sprake is bij het desbetreffende gedeelte van die onroerende zaak (1, par. 2.4).

Over de door briefschrijvers geconstateerde financiële gevolgen van het wetsvoorstel nog dit. Vele vrijgestelde ondernemers alsmede niet-ondernemers bedienen zich van de door het wetsvoorstel bestreden constructie met geen ander oog dan het behalen van een financieel voordeel, een financieel voordeel dat niet door de wetgever is beoogd. De voorgestelde wetgeving strekt er toe aan dit ongewenste en oneigenlijke gebruik van de btw-regelgeving een einde te maken. De nieuwe wetgeving neemt door de btw-wetgever niet beoogde financiële voordelen weg.

In brieven met de nummers 1 (par. 2.2), 23, 37, 38, 40 en 42 is aandacht gevraagd voor verhuurders met veel wisselende huurders, zoals commerciële congres-, vergader- en tentoonstellingscentra. Dergelijke verhuurders bedienen zich thans in verband met het steeds wisselende gebruik van de te verhuren ruimten doorgaans van een doorlopend optieverzoek tot belaste verhuur. Omdat van deze verhuurders niet verwacht kan worden dat zij onder de nieuwe regelgeving ten aanzien van iedere huurder een controle uitvoeren of aan de 90%-norm wordt voldaan, zal in de administratieve sfeer een maatregel worden getroffen die voor deze sector een oplossing biedt.

Met betrekking tot de toepassing van de 90%-regeling is het de vraag op welk moment of over welke periode de huurder moet voldoen aan deze norm (1(par. 2.2), 5(par. 1 en 2), 36, 39, 41, 42). Mij staat de volgende opzet voor ogen. Op het moment dat de huurder de onroerende zaak gaat gebruiken zullen verhuurder en huurder de toepassing van de huuroptieregeling dienen te beoordelen aan de hand van het (vermoedelijke) gebruik door de huurder. Is dit een aftrekgerechtigd gebruik voor 90% of meer, dan kunnen partijen verzoeken om toepassing van de huuroptieregeling; is de huurder van plan de onroerende zaak voor meer dan 10% voor vrijgestelde prestaties te gebruiken, dan komt toepassing van de optieregeling niet aan de orde. Blijkt na afloop van het boekjaar volgende op het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak is gaan gebruiken dat het gebruik over de verstreken periode afwijkt van hetgeen indertijd werd verondersteld, dan heeft in voorkomend geval redressering plaats van de huuroptieregeling. De referentietermijn van twee jaar voorkomt dat tijdelijke wisselingen in het gebruik van de onroerende zaak door de huurder een onevenredige (grote) invloed uitoefenen op de toepassing van de huuroptieregeling.

Voorts zal ik een regeling treffen waarbij de optie voor belaste verhuur niet meteen hoeft te worden beëindigd als tijdens de verhuurperiode blijkt dat de huurder in enig jaar voor meer dan 10% vrijgestelde prestaties verricht. Daarbij wordt bepaald dat, als de huurder over een bepaalde periode gemiddeld voor 90% belaste prestaties verricht, de belaste verhuur in stand kan blijven.

In de memorie van toelichting is gememoreerd dat de btw-besparende constructie ook wordt gebruikt bij investeringen in objecten als rookgasreinigers en vuilverbrandingsinstallaties. Vraagtekens zijn geplaatst of het reparatievoorstel wel effect sorteert bij constructies met dergelijke objecten, gezien het feit dat de verhuur van machines en bedrijfsinstallaties van rechtswege aan belastingheffing zijn onderworpen (1, par. 2.2). De richtlijn en de Wet OB 1968 staan niet toe de verhuur van deze

objecten vrij te stellen. De concrete vraag van adressant luidt dan ook of onroerende zaken als rookgasreinigers en vuilverbrandingsinstallaties zijn aan te merken als machines en bedrijfsinstallaties (terminologie richtlijn: blijvend geïnstalleerde werktuigen) in de zin van de wet. Naar mijn mening is dit niet het geval. De verhuur van rookgasreinigers e.d. wordt dan ook bestreken door de reparatievoorstellen.

### **3. De culturele- en zorgsector; goedkeuring van belastingdienst**

In brieven met nummers 25a, 25b, 26, 28, 29, 33 en 34 wordt ingegaan op de positie van culturele en sociale instellingen als musea en verzorgingshuizen die zijn vrijgesteld van omzetbelasting en die de constructies hebben toegepast waaraan dit wetsvoorstel een einde beoogt te maken. Zij wijzen er daarbij op dat zij minder financieringsvoordeel zullen hebben omdat de financierings-btw niet meer in aftrek kan worden gebracht. Veelal wordt dan één btw-bedrag genoemd dat moet worden terugbetaald, waarbij dan kennelijk wordt vergeten dat het niet om een éénmalige terugbetaling gaat, maar dat sprake is van een in de tijd gespreide correctie, die gerelateerd is aan het aantal jaren van de herzieningsperiode dat nog niet is verstreken. Het is immers zo dat het hele btw-bedrag dat voor de aankoop van de onroerende zaak is voldaan, in het verleden reeds volledig in één keer in aftrek is gebracht. Als van de herzieningsperiode – die voor onroerende zaken zoals bekend is 10 jaar bedraagt – zes jaren zijn verstreken op het tijdstip waarop op grond van dit wetsvoorstel herziening plaatsvindt, moet de aftrek gebrachte voorbelasting nog voor vier-tiende deel worden terugbetaald. Dit hoeft echter niet in één keer te gebeuren, maar gespreid over vier jaar, telkens voor één tiende gedeelte. Dit maakt het terugbetalingsaspect minder zwaar dan wordt gesuggereerd. Tevens komt uit geen enkele brief naar voren dat rekening is gehouden met de omstandigheid dat over de huurprijzen geen btw meer verschuldigd zal zijn, ook niet – anders dan nu het geval is – na afloop van de herzieningsperiode, terwijl dit toch een aspect is dat duidelijk van (positieve) invloed kan zijn op de financiële situatie. In punt 6 heb ik dit met een cijfervoorbeeld toegelicht.

Ook hier wil ik opmerken dat ook in situaties als de onderhavige gebruik is gemaakt van de btw-wetgeving op een manier die door de wetgever niet is beoogd. Zo is in een aantal gevallen sprake van speciaal daartoe opgerichte stichtingen waarvan de panden in kwestie worden gehuurd, hetgeen naar mijn mening duidelijk aangeeft dat sprake is van de gekunstelde constructies.

Overigens hecht ik er aan ook hier te verklaren dat ik het culturele of maatschappelijke belang van instellingen als de onderhavige onderschrijf. Dit blijkt ook duidelijk uit het feit dat wordt voorgesteld dat de opbrengst van dit wetsvoorstel onder meer wordt gebruikt voor het overbrengen naar het verlaagde btw-tarief van het verlenen van toegang tot musea, culturele voorstellingen en sportwedstrijden. Ook de goedkeuringen die ik heb gedaan inzake een btw-vrijstelling voor kinderopvang en thuiszorg worden gefinancierd uit die opbrengst. Ik ben echter wel van mening dat de financiële positie ook van dit soort instellingen niet moet worden verbeterd door een gebruik van de fiscale wetgeving dat niet is beoogd. Daarbij komt dat niet moet worden vergeten dat er ook in deze sectoren instellingen zijn die er bewust niet toe over zijn gegaan, gebruik te maken van dit soort constructies.

In enkele van deze brieven en die met de nummers 3(par. 2.2) en 19 wordt als (extra) argument voor het respecteren van lopende huurcontracten aangevoerd dat zij zijn afgesloten met toestemming van de bevoegde inspecteur waaraan een gerechtvaardigd vertrouwen zou zijn ontleend dat een wetswijziging daarop geen inbreuk zou maken. Hierover wil ik opmerken dat, voor zover van zo'n toestemming sprake zou zijn, deze toch nimmer zo ver kan gaan dat ze een hogere waarde heeft dan



een wijziging van de wettelijke bepalingen. Met andere woorden, als een inspecteur heeft verklaard dat een voorgenomen constructie niet werd verhinderd door – dan wel in overeenstemming was met – de wetgeving zoals die luidde op het tijdstip waarop de inspecteur de uitspraak deed, deze situatie natuurlijk wijzigt als de wetgeving verandert. Het kan naar mijn mening nooit zo zijn – en ook belanghebbenden mogen daarvan niet uitgaan – dat zo'n uitspraak van de inspecteur het de wetgever – de Staten-Generaal natuurlijk daaronder begrepen – onmogelijk maakt in te grijpen in ongewenste situaties. In dit verband wil ik ook nog wijzen naar de vergelijkbare situatie ten tijde van de zogenoemde Oort-wetgeving. Ook in dat kader hadden afspraken die met de belastingdienst waren gemaakt omtrent de aftrekbaarheid van kosten geen gelding meer op grond van die wetgeving.

Ik wil ook nog wijzen op de brief van 23 december 1994 van mijn ambtgenoot van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer over het gebruik van constructies door instellingen in de sociale huursector. Niet alleen heeft hij in die brief duidelijk aangegeven dat hij het gebruik van de btw-constructies in het licht van de sociale taakstelling en het werken met overheidsmiddelen niet aanvaardbaar vindt, maar ook heeft hij expliciet aangegeven dat «gezien het standpunt van het ministerie (van Financiën) het maar zeer de vraag is of reparatiemaatregelen lopende zaken zullen honoreren. Niet denkbeeldig is daarom, dat het voordeel deels teniet zal gaan». Deze boodschap van mijn collega van VROM kan de betrokkenen toch niet zijn ontgaan.

Overigens ben ik bereid tegemoet te komen aan mogelijke knelpunten door middel van een overgangsregeling, resulterend – onder voorwaarden – in een latere omslag. Ik verwijs hier naar het slot van 4.

#### **4. Contractuele verhoudingen tussen partijen**

Voor lopende huurcontracten met huurders die de onroerende zaak voor minder dan 90% gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties heeft het wetsvoorstel tot gevolg dat er een wijziging optreedt van het regime van belaste verhuur in een regime voor vrijgestelde verhuur. De vanaf de inwerkingtreding van de nieuwe regeling vervallen huur wordt niet meer in de btw-heffing betrokken, de verhuurder dient over de resterende looptijd van de herzieningsperiode de door hem in het verleden afgetrokken voorbelasting te herzien.

Zoals ik ook in punt 1 heb aangegeven heeft de omslag van belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur bij lopende contracten pas plaats met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet. Deze uitzondering op het aan het wetsvoorstel ten grondslag liggende beginsel van terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur, is opgenomen om partijen tijd en gelegenheid te geven om met elkaar te overleggen over de wijzigingen ten gevolge van het wetsvoorstel.

Een aantal adressanten (brieven met nummers 1(par. 2.3), 9, 11, 19, 32, 34, 36 en 42) spreekt de vrees en verwachting uit dat partijen niet zonder conflicten uit dit overleg zullen komen. Zij memoreren dat de onderhavige contracten doorgaans geen voorzieningen bevatten over hoe te handelen bij een stelselwijziging op het gebied van de omzetbelasting. Deze personen wijzen erop dat als gevolg van een en ander bij een van beide partijen schade kan ontstaan, schade die de betrokken partij mogelijk-kerwijs zal willen verhalen op de Staat.

Mijn reactie op deze opmerkingen is het volgende. Een onderscheid kan worden gemaakt tussen verhuurrelaties in gelieerde verhoudingen en in niet-gelieerde verhoudingen. Wat de verhuurrelaties in gelieerde verhoudingen betreft komt het mij niet geloofwaardig voor dat partijen niet uit het in de memorie van toelichting bedoelde overleg zouden kunnen komen. In de niet-gelieerde sfeer kan dit anders liggen. Om eventuele knelpunten op dit terrein weg te nemen, zoals die ook zijn

gesignaleerd in een artikel in het Financiële Dagblad van 15 juni 1995, zal ik, overeenkomstig de suggestie in dat artikel, de toepassing van artikel 258 van Boek 6 van het BW (dat artikel geeft partijen de bevoegdheid zich tot de rechter te wenden om deze te verzoeken de gevolgen van een overeenkomst te wijzigen of deze geheel of gedeeltelijk te ontbinden op grond van onvoorziene omstandigheden als bedoeld in dat artikel) expliciet in het wetsvoorstel opnemen.

### **Aanpassing overgangsregeling lopende huurcontracten**

Ik ben bereid de overgangsregeling voor bestaande huurcontracten aan te passen. Partijen die dit wensen kunnen na de inwerkingtreding van deze wet de inspecteur verzoeken hun op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande, op grond van de uitoefening van de optieregeling voorbelaste verhuur, belaste verhuurcontracten te blijven onderwerpen aan belaste verhuur, mits voldaan wordt aan twee voorwaarden. De eerste voorwaarde houdt in dat partijen een reële huurprijs zijn overeengekomen c.q. alsnog overeenkomen, die op bedrijfseconomisch verantwoorde wijze verband houdt met de kostprijs van de onroerende zaak. De tweede voorwaarde houdt in dat deze huurprijs ten minste voor een vaste termijn van een nog nader te bepalen aantal jaren moet worden betaald.

## **5. Vestiging van beperkte rechten**

### *5a. Uitgifte grond in erfpacht en samenloop omzet- en overdrachtsbelasting*

Bezwaren worden geuit (brieven met nummers 2, 6(3.1, 3.2 en 5.5), 36 en 38) tegen het als een verhuurdienst aanmerken van de uitgifte van bouwgrond in erfpacht. In deze sector, zo wordt gesteld, bedient men zich niet van deze rechtsfiguur om btw-druk te ontwijken. De vestiging van beperkte rechten wordt in het voorstel als een dienst aangemerkt. Nader bepaald is verder, dat deze dienst als verhuur van onroerend goed moet worden gezien, met als gevolg dat de vestiging van beperkte rechten in beginsel een vrijgestelde dienst is. Er kan slechts voor belaste verhuur worden geopteerd, indien de afnemer voor 90% of meer aftrekgerechtigde prestaties verricht. Gemeenten die bouwgrond uitgeven, hebben in een veelheid van gevallen particulieren en vrijgestelde ondernemers als contractpartner, zodat de uitgifte een vrijgestelde dienst is. Dit betekent, indien de gemeente de grond bouwrijp heeft gemaakt, dat in verband met de uitgifte omzetbelasting wordt geheven op de voet van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de omzetbelasting 1968. De vorenbedoelde wijze van heffing zal echter met betrekking tot vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur gevestigde rechten worden geëffectueerd nadat het wetsvoorstel in werking is getreden. Tot die tijd zal moeten worden uitgegaan van het huidige stelsel dat de vestiging als een belaste levering behandelt, in welk geval de btw in één keer aan de afnemer in rekening wordt gebracht. Uit de terugwerkende kracht volgt echter, dat deze transacties, zo die zijn aangegaan, achteraf moeten worden gecorrigeerd voor het fiscale gedeelte ervan.

De hiervoor aangegeven bezwaren aangaande de gronduitgifte zijn weggenomen, indien in de gevallen waarin slechts het recht van het gebruik van de grond wordt gegund door middel van de vestiging van een beperkt recht, doch dit op een wijze geschiedt die economisch gezien gelijkwaardig is aan de overdracht van de juridische eigendom van de grond, de vestiging toch als levering wordt beschouwd. Het wetsvoorstel zal ik op dit punt dan ook wijzigen. Hiermee is tegemoet gekomen aan de wensen van de VNG en de grote gemeenten.

Wanneer de vestiging van een beperkt recht onder de hiervoor aangegeven voorwaarde plaatsvindt en voor de btw onder het leveringsregime valt, resulteert dat in een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting indien de onroerende zaak zich in de bouw- en handelfase bevindt, zodat alsdan geen cumulatie van heffing van omzet- en overdrachtsbelasting optreedt (brieven met nummers 6(par. 3.2 en 3.3), 9, 10, 19, 31 en 42).

#### *5b. Verhuuranalogie voor beperkte rechten*

Men vraagt zich af (brief nummer 3) of de Zesde richtlijn wel de ruimte laat om beperkte rechten met verhuurdiensten gelijk te stellen. Ten eerste kan daarover worden opgemerkt, dat de richtlijn de lid-staten de ruimte laat om rechten op onroerende goederen als een lichamelijk zaak aan te merken en deze daarmee onder het regime van levering van goederen te brengen. Het is derhalve de keuze van de lid-staat om ze als dienst of als levering te beschouwen. Worden ze als levering aangemerkt, dan vallen ze onder het in artikel 13, B, onderdeel g, van de Zesde richtlijn opgenomen vrijstellingsregime voor leveringen van goederen. Voor verpachting en verhuur is in artikel 13, B, onderdeel b, van de Zesde richtlijn een vrijstellingsregime opgenomen. Naar mijn mening impliceert een keuze voor een dienstenregime dat deze diensten komen te vallen onder dit vrijstellingsregime. Verpachting en verhuur is niet een communautair vastomlijnd begrip, terwijl het bovendien wat verwonderlijk overkomt dat daar waar de richtlijn voor onroerend goed voor zowel leveringen als verhuur uitgaat van een vrijstellingsregime, een derde categorie prestaties zou bestaan, i.c. handelingen met beperkte rechten, die zich dan opeens altijd in de belaste sfeer afspelen. Ik acht deze visie niet in overeenstemming met de richtlijn.

#### *5c. De integratieheffing*

Aangegeven (brieven met nummers 3 en 36) is dat de maatstaf van heffing die van toepassing is met betrekking tot de in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoelde levering, problemen zou oproepen. De op grond van die bepaling verschuldigde belasting wordt namelijk berekend over de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de, in dit geval, in erfpacht uitgegeven grond in de plaats van over de door de gemeente vastgestelde en aan de koper in rekening gebrachte vergoeding. Dit zou betekenen dat gemeenten bij hun administratieve vastleggingen ermee rekening moeten houden dat de aanschaffings- of voortbrengingskosten als grondslag voor de belastingheffing zouden moeten gaan fungeren. Zoals ik hiervoor al heb aangegeven, zal voor een bepaalde categorie beperkte rechten het leveringsregime worden gehandhaafd en wel zodanig dat voor normale gronduitgiften gemeenten kunnen uitgaan van een leveringsregime voor de omzetbelasting en de daaraan verbonden samenloopregeling voor de overdrachtsbelasting. Het gesignaleerde probleem van de gemeenten is daarmee opgelost.

### **6. Cijfervoorbeelden; 3(par.2.1)**

Lopende constructies waarbij de afnemer niet voldoet aan het voorgestelde criterium voor de uitoefening van de optie voor belaste verhuur, worden door de maatregelen getroffen voor de jaren van de herzieningsperiode die nog niet verstreken zijn. Deze herziening brengt mee, dat aan het einde van elk jaar 10% van de investerings-btw moet worden terugbetaald. Aangezien de btw-druk op netto-investeringen 17,5% is, betekent dit dat 10% daarvan, derhalve 1,75% van de netto-investeringen, elk jaar van de nog resterende periode moet worden terugbetaald. Tegenover de jaarlijkse herziening van de investerings-btw staat dat over

de jaarhuur, waarover oorspronkelijk btw verschuldigd zou zijn, voortaan geen btw meer verschuldigd is en ook niet meer betaald hoeft te worden door de huurder. Het effect van de stelselherziening is dus niet alleen dat per jaar 10% van de investerings-btw herzien dient te worden aan de fiscus. Stel dat het bedrag van investeringen f 1 mln (excl. btw) bedraagt (derhalve f 175.000 btw) en dat de jaarhuur 7,5% of 9% bedraagt, dan treedt het volgende netto-effect op:

	Jaarhuur 7,5%	Jaarhuur 9%
Bedrag jaarhuur	f 75.000	f 90.000
Herziening-btw	f 17.500	- f 17.500
btw over jaarhuur	- f 13.125	- f 15.750
Saldo herzieningsdruk	+ f 4.375	+ f 1.750

Voor een constructie met onroerend goed dat in 1990 in gebruik is genomen, hetgeen meebrengt dat de herzieningsperiode in 1999 eindigt, ontstaat, uitgaande van inwerkingtreding per 1 januari 1996, een investeringssom van f 1 mln en een jaarhuur van 7,5%, dan het volgende beeld van het effect van de herziening:

1996: + f 4.375;  
 1997: + f 4.375;  
 1998: + f 4.375;  
 1999: + f 4.375;

Na afloop van de herzieningsperiode is dan de gehele voorbelasting verrekend met de fiscus en, nu de optie van rechtswege geëindigd is, zal de huur daarna vrijgesteld blijven, zodat derhalve ook na afloop van de herzieningsperiode geen btw-afdracht meer behoeft plaats te vinden en geen btw meer aan de huurder in rekening gebracht behoeft te worden. Dit is anders wanneer partijen hadden geopteerd voor belaste verhuur en deze optie, bij afwezigheid van een wetswijziging, zijn betekenis zou hebben blijven behouden. Bij ongewijzigde regelgeving zou dan bij doorlopende contracten over de verhuurtermijnen na de afloop van de herzieningsperiode nog steeds btw verschuldigd zijn geweest en aan de huurder in rekening gebracht hebben moeten worden (zie ook Hoge Raad 17 juni 1987, nr. 23.291, BNB 1987/263).

De in het voorgaande schema aangegeven effecten kunnen uiteraard groter zijn, indien de jaarhuur een laag of zeer laag percentage is van de investeringen. In die gevallen moet er rekening mee worden gehouden, dat de huurrelatie een onderdeel zal vormen van een gewraakte btw-constructie en het optimaal besparen op de btw-afdracht het oogmerk is geweest van de gebruiker van het onroerend goed. Dat de effecten dan des te groter zijn, acht ik dan gewenst.

De op het gebruik van het gebouw drukkende variabele kosten zoals energiekosten etc. en klein onderhoud komen meestal rechtstreeks voor rekening van de huurder. De mogelijkheid tot aftrek van de daarin begrepen omzetbelasting is dan afhankelijk van de aard van de prestaties van de huurder. De in het wetsvoorstel opgenomen stelselwijziging brengt voor de verhuurder op dit punt geen wijzigingen mee.

Zoals ik ook in § 2.2, onderdeel «Lopende contracten», van de memorie van toelichting (blz. 6) heb aangegeven, zijn de hiervoor gebleken effecten niet aan te merken als een materiële terugwerkende kracht van het wetsvoorstel. In het systeem van de heffing van omzetbelasting ligt namelijk besloten, dat de aftrek in eerste instantie ineens en volledig kan 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 pas 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 doch ook, zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, door een regimewijziging als de onderhavige.

## **7. Economische eigendom**

In verschillende brieven is opgemerkt dat als gevolg van het onder de heffing van overdrachtsbelasting brengen van de economische eigendomsoverdracht deze figuur verdwijnt en zal worden vervangen door de overdracht van de juridische eigendom. Dat komt tegemoet aan de wens van de Kamer. Voor zover economische-eigendomsoverdrachten blijven voorkomen, worden ze belast.

In de brieven 1(par. 2.4 en 3), 3(par. 4.2), 5(II.1 en 2), 6, 7(4), 9, 13, 15, 20 en 39 wordt gesteld dat de definitie van economische eigendom aanleiding geeft tot onduidelijkheid.

De definitie is met opzet ruim gekozen om constructies te voorkomen waarmee men materieel hetzelfde bereikt, maar formeel buiten de economische eigendom blijft. Onder de voorgestelde definitie van economische eigendom valt zowel het begrip economische eigendom uit de omzetbelasting als dat uit de directe belastingen. Economische eigendom vloeit voort uit een obligatoire overeenkomst. Eventuele onduidelijkheid met betrekking tot het al dan niet ontstaan van economische eigendom hebben contractpartners derhalve zelf in de hand. Zij stellen zelf de bepalingen (en dus de grenzen) van hun overeenkomst vast en hebben het in eigen hand om buiten de economische eigendom te blijven dan wel om zo op het scherp van de snede te balanceren dat zij het risico lopen van economische-eigendomsoverdracht. Het is niet mogelijk om in zijn algemeenheid aan te geven of een sleutelverklaring een economische eigendomsoverdracht is of niet. Indien de sleutelverklaring alle elementen bevat van de definitie van economische eigendom wèl, maar als de sleutelverklaring alleen een toestemming van de eigenaar is om het huis binnen te treden en alvast met verbouwingswerkzaamheden te beginnen, niet. Wat de lease-overeenkomsten betreft geldt hetzelfde, een zuivere financial lease zal doorgaans een economische eigendomsoverdracht zijn, een operational lease niet.

In een aantal brieven wordt gesteld dat om een einde te maken aan criminele witwaspraktijken, het voldoende is om een verplichte registratie van economische eigendomsoverdrachten in te voeren.

Ik stel voorop dat het niet het hoofddoel is van deze maatregel om een einde te maken aan witwaspraktijken. Het hoofddoel is bestrijding van constructies en voorts om datgene wat economisch gezien gelijk is, fiscaal gelijk te behandelen. Met betrekking tot een verplichte registratie merk ik het volgende op.

De economische eigendomsoverdracht is volgens het B.W. vormvrij. Dat betekent dat de overdracht rechtsgeldig tot stand is gekomen ook al is er geen (notariële) akte. Er wordt in de praktijk weliswaar vaak een notariële akte opgemaakt die (verplicht) geregistreerd wordt bij de eenheden registratie en successie, maar de verplichting tot registratie geldt niet voor onderhandse akten. Ook notarissen kunnen onderhandse akten opmaken.

Als men voor een rechtsgeldige levering van de economische eigendom de eis zou willen invoeren van een geregistreerde akte (al dan niet notarieel), is een wijziging van het B.W. noodzakelijk.

Als uitsluitend in de fiscale wetgeving de verplichting tot registratie wordt opgenomen, met als oogmerk alleen fiscale gevolgen te verbinden aan economische eigendomsoverdrachten die bij een eenheid Registratie en Successie zijn geregistreerd, zou het de betrokkenen wel erg gemakkelijk worden gemaakt om aan de heffing van overdrachtsbelasting te ontkomen.

Er zijn ook enkele vragen gesteld met betrekking tot de in de memorie van toelichting aangekondigde verruiming van de reorganisatiefaciliteit binnen concerns.

Op korte termijn zal ik een wetsvoorstel aan de ministerraad aanbieden waarin de door het onderhavige wetsvoorstel ontstane budgettaire ruimte zal worden aangewend voor lastenverlichting, onder andere voor maatregelen ter bevordering van het fiscale klimaat voor ondernemingen. Daarvan maakt de verruiming van de reorganisatiefaciliteit binnen concerns deel uit. Ik heb het voornemen aan deze maatregel een terugwerkende kracht te verbinden tot 31 maart 1995, 18.00 uur, om te voorkomen dat een tijdelijke lastenverzwaring zou ontstaan voor concerns.

## **8. Projectontwikkelaars**

Er is in de brieven 1(par. 2.2), 6, 14, 18, 19, 20 en 24 op gewezen dat het wetsvoorstel minder aantrekkelijk is in geval van A-B-C contracten. Dit is inderdaad het geval in de situatie waarin de A-B overdracht de economische eigendom betreft; dit is een gevolg van de doelstelling van het wetsvoorstel, het onder de heffing brengen van de economische eigendomsoverdracht. Men kan ook een andere weg bewandelen. Bij de ontwikkeling van projecten kan het wenselijk zijn dat gemeenten de gronden aankopen om prijsopdriving te voorkomen. De aankoop van oud onroerend goed door gemeenten is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Indien projectontwikkelaars in samenspraak met gemeenten overgaan tot de ontwikkeling van een bepaald project, is het bepaald niet nodig dat de projectontwikkelaars die grond verwerven in onbewerkte staat; indien zij wachten tot de grond een zodanige behandeling heeft ondergaan dat de grond voor de btw als nieuw onroerend goed geldt, valt de verkrijging binnen het btw-regime (bouw- en handelsfase) en wordt geen overdrachtsbelasting meer geheven. Ik wijs in dit verband ook op het zojuist door de Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer ingediende wetsvoorstel tot wijziging van de Wet voorkeursrecht gemeenten. Deze wijziging strekt ertoe gemeenten meer grip te laten krijgen op de grondmarkt, waardoor speculanten minder kans krijgen om in een vroeg stadium van bestemmingswijzigingen (agrari-sche) grond tegen een lage prijs te verwerven en tegen een hoge prijs aan bouwondernemingen of gemeenten te verkopen.

Het is dus niet zo dat nieuwe woningen 1 tot 3 procent duurder moeten worden als gevolg van cumulatie van overdrachtsbelasting op «oud» onroerend goed met btw. De projectontwikkelaars hebben een eigen voorstel gedaan om dat effect te voorkomen. Zij stellen voor bij aankoop van «oud» onroerend goed af te zien van heffing van overdrachtsbelasting mits het desbetreffende onroerende goed maar binnen een periode van 8 jaar in de bouw- en handelsfase komt.

Ik heb dit overwogen en ben tot de conclusie gekomen dat het geen goede zaak is zo'n regeling in te voeren. Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken, ongeacht het motief van de verkrijgers. De regeling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, WBR strekt ertoe om heffing van overdrachtsbelasting in de bouw- en

handelsfase te voorkomen. Bij de aankoop door de projectontwikkelaar is er nog geen sprake van zo'n fase. Het uitbreiden van de faciliteit in die zin zou een ongelijke behandeling teweegbrengen ten opzichte van projecten die worden gestart op gronden die al langere tijd in bezit zijn en destijds met overdrachtsbelasting zijn verworven. Daar komt bij dat de gesuggereerde maatregel de mogelijkheid tot het behalen van speculatiewinsten – door middel van A-B-C-D-E enz. contracten – intact zou laten. Ten slotte moet dit voorstel ook om uitvoeringstechnische redenen worden afgewezen. Het is in mijn ogen niet uitvoerbaar om te volgen en te controleren of een bepaalde onroerende zaak inderdaad in ontwikkeling is genomen of niet. Ik heb in mijn overwegingen ook betrokken dat in de geschetste situaties niet altijd een samenloop behoeft op te treden, zie hiervoor.

Wat betreft de VINEX-lokaties merk ik op dat in die gebieden de posities zijn ingenomen voor 31 maart 1995, zodat daar gezien de getroffen overgangsregeling voor op dat tijdstip bestaande overeenkomsten, geen problemen zijn te verwachten.

### **9. Vervallen vrijstelling overdrachtsbelasting bij overdracht van binnenwijkse voorziening tegen symbolische vergoeding (1, par. 2.5)**

Indien een gemeente met een projectontwikkelaar een overeenkomst sluit waarbij de projectontwikkelaar een bestemmingsplan realiseert, wordt daarbij veelal afgesproken dat de projectontwikkelaar, na realisatie van het plan, de terzake aangelegde gemeenschapsvoorzieningen om niet of tegen een symbolische vergoeding aan de gemeente overdraagt. Het is nu de vraag of, zoals wordt gesteld, de kosten van de infrastructuur bestreden zijn uit de met btw belaste opbrengst van de verkoop van gronden en/of gebouwen. Deze stelling is correct voor zover de volledige kosten van de uitvoering van een bestemmingsplan in de met btw belaste verkopen van grond en/of gebouwen worden doorberekend. Tot de hier bedoelde volledige kosten behoren onder andere de kosten van verwerving van de gronden van de oorspronkelijke grondeigenaren zonder aftrek van de terzake te ontvangen rijksbijdrage. Als deze kosten volledig met btw worden doorberekend, bestaat er geen aanleiding tot heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de overdracht van de gemeenschapsvoorzieningen aan de gemeente.

### **10. Oprekken drie-maandstermijn; 5(II.3, 9), 36**

Van verschillende zijden wordt een verder oprekken bepleit van de termijn waarbinnen een onroerend goed kan worden doorverkocht en er alleen over de meerwaarde overdrachtsbelasting verschuldigd is dan tot zes maanden. Ik heb bij de keuze voor zes maanden het volgende overwogen. Een verdere verlenging wordt vooral bepleit met het oog op de situatie waarin een belegger een bepaald bestand aan objecten, bij voorbeeld een flatgebouw met woningen, wil afstoten en daar zelf niet toe kan of wil overgaan (geen kern-activiteit). De flat wordt dan aan een tussenhandelaar verkocht die op zijn gemak geschikte kopers kan zoeken voor de afzonderlijke woningen. Ik ben echter de mening toegedaan dat een dergelijke uitponding – met de mogelijkheid van speculatiewinsten – niet bevoordeeld behoeft te worden. De zes-maandstermijn biedt naar mijn mening voldoende ruimte aan alle partijen om tot elkaar te komen; voorwaarde is dan een redelijke prijsstelling, zowel van de belegger naar de tussenhandelaar, als van de tussenhandelaar naar de uiteindelijke koper.

## **11. Vervallen van art. 15.1.g WBR**

In enkele brieven (6, 7.8, 35) wordt bezwaar gemaakt tegen de afschaffing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting, die is opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de WBR. Zij wijzen erop dat het vervallen van de vrijstelling een verslechtering inhoudt voor gevallen waarin echtgenoten die niet in gemeenschap van goederen zijn gehuwd of samenwonenden bij echtscheiding respectievelijk het beëindigen van de samenwoning een gezamenlijk verkregen onroerend goed toescheiden aan een van hen. Er ontstaat volgens de briefschrijvers een rechtsongelijkheid tussen echtelieden die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd enerzijds en echtelieden die onder huwelijkse voorwaarden zijn gehuwd en samenwonenden anderzijds. Zij verzoeken daarom respectievelijk handhaving van de vrijstelling voor gelijkgerechtigden in een onverdeeldheid, het schrappen van de vrijstelling te beperken tot misbruik-situaties dan wel discriminatie te voorkomen.

Dienaangaande merk ik op dat de situatie waarin personen in gemeenschap van goederen zijn gehuwd enerzijds en de situaties waarin personen buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd dan wel samenwonen anderzijds geen gelijke gevallen zijn. Om reden daarvan acht ik een verschillende behandeling voor de heffing van overdrachtsbelasting van deze situaties niet onaanvaardbaar.

Ik ben evenwel bereid de vrijstelling te handhaven voor situaties waarin bij beëindiging van een samenwoning een door de samenwonenden gezamenlijk en voor gelijke delen verkregen onroerend goed wordt toegedeeld aan een van de samenwonenden. Hiermee wordt voorkomen dat samenwonenden die gezamenlijk en voor gelijke delen een onroerend goed hebben verkregen slechter af zijn dan in gemeenschap van goederen gehuwden, die immers bij echtscheiding een beroep kunnen doen op artikel 3, onderdeel b, WBR.

Ik zal een en ander uiteraard nader bezien als in het civiele recht een registratiemogelijkheid voor partners wordt gecreëerd.

## **12. Reparatie artikel 15, vierde lid, WBR (31)**

De reparatie in de sfeer van de overdrachtsbelasting moet als een aanvullende maatregel worden gezien op de voorstellen in de omzetbelasting. In de gevallen waarin die niet tot het beoogde resultaat leiden omdat er leveringen van onroerend goed plaatsvinden tegen een lagere vergoeding dan de waarde van het onroerende goed – en er dus te weinig btw wordt betaald – acht ik het gepast een deel van het genoten voordeel terug te halen door middel van de overdrachtsbelasting.

## **13. Uitkomst onderzoek Belastingdienst Registratie en Successie transacties na 31 maart 18.00 uur (7.2)**

Uit een beperkt onderzoek naar de ingekomen notariële akten inhoudende een economische overdracht kan worden afgeleid dat op 31 maart na 18.00 uur aanmerkelijk meer «economen» zijn gepasseerd dan vóór 18.00 uur. Hierbij valt op dat het bijna allemaal grote projecten betrof. Van deze overdrachten was 35% binnen concern. Vóór de bewuste datum was dit circa 10%. Dit duidt op een sterk announcement-effect.

## **14. Bewijslast overgangsbepaling economische eigendomsoverdracht: verklaring notaris voldoende (7.5)**

Economische eigendomsoverdrachten die het gevolg zijn van een op 31 maart, 18.00 uur bestaande schriftelijke overeenkomst, vallen niet onder de heffing. Voorwaarde is dat het bestaan van de overeenkomst wordt aangetoond en dat de overeenkomst binnen vier weken na inwerking-



trekking van de wet wordt aangemeld. Aantonen kan op diverse manieren. Het tonen van een notariële akte of een geregistreerde akte biedt, in verband met de zekerheid van dagtekening, het meeste houvast. Dat wil niet zeggen dat niet op een andere manier kan worden aangetoond dat die overeenkomst bestond, bij voorbeeld door het overleggen van een makelaarscontract.

### **15. Hoofdelijke aansprakelijkheid vervreemder economische eigendom (7.6),36**

De overdrachtsbelasting is verschuldigd door de verkrijger. Volgens het wetsvoorstel is de vervreemder van de economische eigendom aansprakelijk indien er geen notariële akte is. Deze bepaling acht ik bij gebreke van een voorgeschreven notariële akte noodzakelijk om de heffing bij economische-eigendomsoverdracht te waarborgen. De vervreemder doet er dus goed aan goede afspraken te maken met de verkrijger over de betaling van de belasting.

### **16. Meldingsplicht vervreemder economische eigendom (7.7)**

Ook de meldingsplicht maakt deel uit van het handhavingssysteem. De economische-eigendomsoverdracht is vormvrij en kan daardoor op eenvoudige wijze aan het oog van de fiscus worden onttrokken.

### **Samenvattend**

De belangrijkste aanpassingen en verduidelijkingen die uit het vorenstaande naar voren komen zijn:

- a. in de zogenoemde VINEX-gebieden zijn de posities reeds ingenomen vóór 31 maart 1995, zodat daar geen problemen zijn te verwachten;
- b. het wetsvoorstel zal zodanig worden aangepast dat de vestiging van langlopende erfpachtrechten als levering wordt beschouwd, net als onder het huidige wettelijke regime; hiermee wordt tegemoet gekomen aan de wens van de VNG en van enkele grote gemeenten;
- c. de toepassing van het 90%-criterium is op een aantal punten verduidelijkt, terwijl voorts voor verhuurders met veel wisselende huurders in de administratieve sfeer een regeling wordt getroffen;
- d. ik zal de overgangsregeling voor bestaande huurcontracten aanpassen.

Partijen die dit wensen kunnen na de inwerkingtreding van deze wet de inspecteur verzoeken hun op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande, op grond van de uitoefening van de optieregeling voor belaste verhuur, belaste verhuurcontracten te blijven onderwerpen aan belaste verhuur, mits voldaan wordt aan twee voorwaarden. De eerste voorwaarde houdt in dat partijen een reële huurprijs zijn overeengekomen c.q. alsnog overeenkomen, die op bedrijfseconomisch verantwoorde wijze verband houdt met de kostprijs van de onroerende zaak. De tweede voorwaarde houdt in dat deze huurprijs ten minste voor een vaste termijn van een nog nader te bepalen aantal jaren moet worden betaald;

e. ten slotte zal de mogelijkheid om een onroerend goed zonder overdrachtsbelasting toe te delen (artikel 15, eerste lid, onderdeel g, WBR) gehandhaafd blijven voor samenwoners, die dat onroerend goed gezamenlijk en voor gelijke delen hebben verkregen.

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

## Brieven

1. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 7 juni 1995
2. Caron en Stevens, 12 juni 1995
3. Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, 7 juni 1995
4. Paardekooper & Hoffman, 30 mei 1995
5. intracommunautaire transactie Price Waterhouse, 7 juni 1995
6. Ambergen Belastingadviseurs, 7 juni 1995
7. Koninklijke Notariële Broederschap, 7 juni 1995
8. Versteeg & Versteeg Notarissen, 27 april 1995
9. Nederlandse Vereniging van Makelaars in onroerende goederen NVM, 13 juni 1995
10. Vereniging Grootbedrijf Bouwnijverheid (VG Bouw), 8 juni 1995 en 3 mei 1995
11. V.O.F. Delta Projektontwikkeling, 6 juni 1995
12. Gezamenlijke brief ROZ, NEPROM en IVBN van 6 juni 1995; inhoudelijk zie 13, 14 en 15
13. Raad voor Onroerende Zaken (ROZ), 11 mei 1995 en 15 mei 1995
14. Vereniging van Nederlandse Projektontwikkeling Maatschappijen (NEPROM), 21, 25 en 26 april 1995
15. Vereniging van Institutionele Beleggers in Vastgoed, Nederland (IVBN), 14 april 1995
16. Vereniging van Institutionele Beleggers in Vastgoed, Nederland (IVBN), 10 april 1995 (betreft ledenlijst; niet van belang)
17. NCIV Koepel voor woningcorporaties, 7 juni 1995
18. Nederlandse Vereniging van Bouwondernemers, 7 juni 1995 en 22 mei 1995 (voor bijgevoegde brief van 6 juni 1995: zie 6)
19. Nationale Woningraad, 7 juni 1995
20. Interkoop Properties B.V., 2 juni 1995
21. Vereniging VNO-NCW, 7 juni 1995
22. Vereniging van Nederlandse Gemeenten, 1 juni 1995
23. Bedrijfschap Horeca, 2 juni 1995
24. Balmont B.V., 2 juni 1995
- 25a. Stichting Kunstgras Montfoort, 2 juni 1995
- 25b. Stichting de Gekroonde Brandersketel/Nederlands Gedistilleerd Museum, 31 mei 1995
26. Stichting the Missions to Seamen, 3 juni 1995
27. LTO Nederland, Federatie van Land- en Tuinbouworganisaties, 6 juni 1995
28. Woonzorg Federatie, 29 mei 1995
29. Nederlandse Zorgfederatie, 6 juni 1995
30. Stichting Spoorstaete Apeldoorn, 7 juni 1995
31. Stichting Huisvesting Arbeidsvoorziening, 7 juni 1995
32. Middellandplein Exploitatie B.V./Euromast, 6 juni 1995
33. Stichting «De Schiedamse Molens», 8 juni 1995
34. Stichting Aldereinsoarch Menameradiel, 8 juni 1995
35. COC en de Stichting Vrienden van De Gay Krant, 7 juni 1995
36. Vereniging van Nederlandse Gemeenten, 19 juni 1995
37. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 11 april 1995
38. Moret, Ernst & Young, 28 april 1995
39. BDO CampsObers, 24 april 1995
40. NVB Nederlandse Vereniging van Banken, 26 april 1995
41. Wereldhave Management Holding B.V., 20 april 1995
42. Vereniging VNO/NCW, 21 juni 1995