Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Zitting 1978–1979

14 887 Wijziging van de Wet op de omzetbelasting

Nr. 8

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG

Ontvangen 20 oktober 1978

Wij hebben ervan kennis genomen dat de leden van drie fracties het niet uitgesloten achten dat zij bij de behandeling van dit wetsontwerp het vervallen van een aantal tijdelijke maatregelen in de omzetbelasting zullen betrekken.

Inleiding

Het doet ons genoegen, dat de leden van de fractie van de P.v.d.A. de antwoorden op het voorlopig verslag grotendeels als bevredigend ervaren. Naar aanleiding van het met de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer gevoerde overleg over de fraude bij de kostprijsverhogende belastingen vragen deze leden zich af, of de onderhavige wetswijziging niet had kunnen worden aangegrepen om ingrijpender wijzigingen tot stand te brengen. Zij denken daarbij met name aan collectieve aansprakelijkheid bij de fiscale eenheid en aan een uitbreiding van de factureringsplicht.

Wij verwijzen hierbij naar de antwoorden op de vragen 15 en 34 in het verslag van vorenbedoeld overleg (zitting 1977–1978, nr. 15 139). Voorts wijzen wij erop, dat met fraudebestrijding verband houdende wetswijzigingen een grondige bestudering noodzakelijk maken, waarbij tevens de samenhang van de verschillende belastingen moet worden betrokken. Ook zou het wenselijk kunnen blijken, dat in een aantal gevallen met het bedrijfsleven overleg wordt gevoerd. Aangezien hiermee geruime tijd is gemoeid, is ervan afgezien in het kader van het onderhavige wetsontwerp met dergelijke voorstellen te komen. Daarbij speelde mede een rol, dat bij de voorbereiding van dit wetsontwerp aanvankelijk werd gestreefd naar een inwerkingtreding op 1 januari 1978.

De leden van de C.D.A.-fractie spreken hun waardering uit over de door de Regering getoonde bereidheid om volgende richtlijnvoorstellen met het parlement en belanghebbende organisaties te bespreken. Evenals deze leden achten wij het van belang dat met dit overleg in een vroeg stadium wordt begonnen. Met betrekking tot de voorstellen voor een zevende en achtste richtlijn inzake omzetbelasting, waarvan de teksten zijn gepubliceeerd in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 1 februari 1978, nr. C 26, kan worden medegedeeld dat deze voorstellen thans op ambtelijk niveau met de belanghebbende organisaties uit het bedrijfsleven worden besproken. Over het voorstel voor een achtste richtlijn is onlangs in een werkgroep

van de raad het overleg geopend. In verband hiermee willen wij met betrekking tot dit richtlijnvoorstel op korte termijn het initiatief nemen tot een gedachtenwisseling met het parlement.

De «eigen middelen» van de Gemeenschap

Naar aanleiding van de door de leden van de P.v.d.A.-fractie gestelde vraag of over de eigen middelen in de jaren tachtig al concrete prognoses bestaan, kan het volgende worden medegedeeld. Met betrekking tot de in die jaren verwachte sterk vergrote middelenoverdracht aan de EG bestaan, zoals in antwoord op vraag 111 naar aanleiding van Bestek '81 (zitting 1977–1978, nr. 15 081) werd opgemerkt, naast de door de Commissie van de EG overgelegde meerjarenraming tot en met 1981, geen concrete prognoses.

De aanpassing van de Nederlandse wetgeving

Met betrekking tot de door de leden van de C.D.A.-fractie aan de orde gestelde rechtstreekse werking van de zesde richtlijn wijzen wij erop dat, gelet op de jurisprudentie van het Hof van Justitie, deze rechtstreekse werking zich slechts kan voordoen bij dwingend geformuleerde bepalingen. In haar voorstel voor een negende richtlijn inzake omzetbelasting heeft de commissie niettemin uitdrukkelijk voorgeschreven dat rechten welke door belastingplichtigen vóór de datum van inwerkingtreding van de negende richtlijn aan vorenbedoelde bepalingen kunnen worden ontleend, niet mogen worden geschaad. De raad heeft zich bij de bespreking van het voorstel voor een negende richtlijn op het standpunt gesteld dat een uitdrukkelijke vastlegging van deze rechten in de richtlijn onnodig is. Om deze reden heeft de raad besloten de desbetreffende in het commissievoorstel opgenomen zinsnede in de definitieve tekst van de negende richtlijn te laten vervallen.

Zoals uit het vorenstaande blijkt, kunnen belastingplichtigen zich beroepen op rechten welke door hen vóór de inwerkingtreding van de negende richtlijn op grond van rechtstreeks werkende bepalingen in de zesde richtlijn zijn verkregen. In dit verband zij medegedeeld dat ons enkele verzoeken hebben bereikt om toepassing van de in de zesde richtlijn (hierna genoemd de richtlijn) opgenomen vrijstellingen voor een aantal op basis van de huidige wetgeving belaste prestaties van financiële of bancaire aard. Voor zover het hierbij ging om vrijstellingen welke op grond van de richtlijn met ingang van 1 januari 1978 hadden moeten worden ingevoerd, zijn deze verzoeken ingewilligd.

De leden van de fracties van het C.D.A. en de V.V.D. vragen vóór de openbare behandeling van het onderhavige wetsontwerp meer inzicht in de wijzigingen die zullen worden aangebracht in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Uiteraard kan, mede omdat de tekst van de wetswijziging nog niet vaststaat, nog niet volledig worden overzien welke aanpassingen in genoemde uitvoeringsregelingen uiteindelijk nodig zullen zijn, hetgeen overigens ook door de leden van de C.D.A.-fractie wordt opgemerkt. Ter voldoening aan het verzoek van de leden van de vorengenoemde fracties volgen hierna de belangrijkste wijzigingen die wij bij ongewijzigde aanvaarding van het wetsontwerp voornemens zijn aan te brengen in de uitvoeringsregelingen.

Thans blijft op grond van artikel 4, letter a, van het Uitvoeringsbesluit het statiegeld voor retouremballage buiten de maatstaf van heffing. Er vindt geen correctie plaats indien de emballage niet wordt teruggezonden. Ingevolge artikel 11, letter C, derde lid, van de richtlijn dient het statiegeld echter te worden belast voor zover het emballage betreft die niet wordt teruggezonden. Een aanpassing van het Uitvoeringsbesluit is dus noodzakelijk.

Zoals in de memorie van toelichting reeds is gesteld kan – met uitzondering van goud voor centrale banken – het nultarief voor edelstenen, edele metalen e.d. niet langer gehandhaafd blijven. Het huidige artikel 24a van het

Uitvoeringsbesluit, waarin dit nultarief is vastgelegd, zal dan ook dienen te vervallen. Bij toepassing van het verlaagde tarief voor deze goederen ligt het in het voornemen om, indien zij ter beschikking worden gesteld om daaruit aan het algemene tarief onderworpen goederen te vervaardigen, bij levering van laatstbedoelde goederen een aanvullende heffing toe te passen. Een dergelijke aanvullende heffing is thans opgenomen in het tweede lid van genoemd artikel 24a, zodat op dit punt geen wijziging in de bestaande praktijk zal optreden.

Nu een aantal uit Nederland vertrekkende vervoermiddelen niet langer vrij van omzetbelasting kan worden bevoorraad, dienen er maatregelen te worden genomen om bij bevoorrading met goederen welke zich niet in het vrije verkeer bevinden, de heffing te verzekeren. Voor wat betreft de bevoorrading van ondernemers en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen andere dan ondernemers, zal gebruik worden gemaakt van de in artikel 23 van de Wet gegeven mogelijkheid om de heffing naar deze afnemers te verleggen. Voor diegenen waarvoor de verleggingsregeling niet geldt, zal in het Uitvoeringsbesluit een aangifteverplichting in het leven worden geroepen. Verwezen zij naar blz. 30 van de memorie van toelichting.

De regeling voor de herziening van de aftrek bij investeringsgoederen – de artikelen 13 en 14 van de Uitvoeringsbeschikking – dient bij verlenging van de herzieningstermijn voor onroerend goed tot tien jaar en bij invoering van de op grond van de richtlijn verplichte herziening bij levering van een investeringsgoed binnen de herzieningstermijn, te worden aangepast. Voor wat betreft de praktische betekenis van deze wijzigingen in de herzieningsregeling zij verwezen naar hetgeen daaromtrent is opgemerkt in de memorie van toelichting. Bovendien kan in verband met de gevolgen van een zodanig gewijzigde herzieningsregeling de aparte regeling voor herziening van de aftrek bij belaste verhuur van onroerend goed – artikel 6, vijfde, zesde en zevende lid, van de Uitvoeringsbeschikking – vervallen. Verder dient de uitwerking van de optiemogelijkheid voor belaste verhuur ook aangepast te worden aan de verruiming van deze mogelijkheid tot alle verhuur van onroerend goed met uitzondering van woningen en voorts aan het nieuwe vereiste dat de huurder en verhuurder gezamenlijk het verzoek indienen. Ook zal de voorgestelde optiemogelijkheid voor belaste levering van onroerend goed nader moeten worden uitgewerkt.

Op grond van de richtlijn is het voorgestelde artikel 27 van de Wet zodanig geformuleerd dat landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers in het vervolg, ook indien zij gebruik maken van de landbouwregeling, worden aangemerkt als ondernemer. Er wordt nog bezien in hoeverre dit gevolgen heeft voor de herzieningsregeling van artikel 27 van de Uitvoeringsbeschikking. Tot slot willen wij erop wijzen dat ook nog enkele wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit nodig zullen zijn in verband met de wijzigingen in de vrijstellingsbepalingen met betrekking tot diensten van vervoerondernemingen ten behoeve van het post-, telegraaf- en telefoonverkeer, de levering van vloed en de diensten van samenwerkingsverbanden in de sociale sfeer. Verwezen zij hierbij naar hetgeen op de blzz. 23 en 24 van de memorie van toelichting is vermeld onder 10° en met betrekking tot de voorgestelde letters s en u van het eerste lid van artikel 11 van de Wet.

De kleine-ondernemersregeling

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de P.v.d.A.-fractie over de kleine-ondernemersregeling merken wij het volgende op.

Ten aanzien van de in de lid-staten van de EG bestaande bijzondere regelingen voor kleine ondernemers is in de richtlijn onder meer bepaald dat de lid-staten die een vrijstelling van belasting toekennnen aan belastingplichtigen met een jaaromzet gelijk aan of hoger dan 5000 rekeneenheden (± f 14 000), deze vrijstelling mogen verhogen ten einde de reële waarde er van te behouden. De lid-staten die een degressieve vermindering van belasting toekennen, mogen echter de bovengrens van deze vermindering niet verhogen.

Zoals reeds in de memorie van antwoord is uiteengezet dienen deze bepalingen te worden gezien in het licht van het streven in EG-verband om de bestaande verschillen in de nationale regelingen voor kleine ondernemingen niet verder te vergroten.

Thans wordt in Nederland, Frankrijk, Duitsland, Ierland, Denemarken, het Verenigd Koninkrijk en Luxemburg een vrijstelling van belasting aan kleine ondernemers verleend. Voor zover bekend wordt een degressieve vermindering alleen in Nederland, Frankrijk en Duitsland toegekend. In Italië en België bestaat geen bijzondere regeling voor kleine ondernemers op grond waarvan vrijstelling of degressieve vermindering van belasting wordt verleend.

In het merendeel van de lid-staten met een kleine-ondernemersregeling is deze regeling gekoppeld aan de jaaromzet; alleen in Nederland en Frankrijk is de regeling gebaseerd op de jaarlijks per saldo verschuldigde belasting. De in de richtlijn met betrekking tot de kleine-ondernemersregeling opgenomen bepalingen zijn van toepassing op beide vorenbedoelde systemen. In de Nederlandse regeling geldt als plafond van de vrijstelling het bedrag van f 2050 aan jaarlijks per saldo verschuldigde belasting. Omgerekend naar jaaromzet ligt dit plafond in het algemeen aanzienlijk hoger dan 5000 Europese rekeneenheden. In Nederland kan – met toepassing van de hierboven genoemde regel – het bedrag van de vrijstelling worden verhoogd, ten einde de reële waarde ervan te behouden. In verband met eventuele toekomstige verhogingen dient echter wel te worden bedacht dat Nederland in vergelijking met de ander lid-staten reeds een zeer ruime kleine-ondernemersregeling kent. Een verdere verhoging van het bedrag van de vrijstelling zal dan ook kunnen leiden tot een verder uiteengroeien van de Nederlandse regeling en de regelingen in andere lid-staten. Voorts zal bij een verhoging van het bedrag van de vrijstelling rekening dienen te worden gehouden met het feit dat op grond van de richtlijn de bovengrens van de degressieve vermindering niet zal mogen worden verhoogd. De in Nederland en enkele andere lid-staten in de kleine-ondernemersregeling opgenomen degressieve vermindering heeft ten doel de overgang van de vrijstelling naar een volledige voldoening van de belasting geleidelijk te laten verlopen. Nu in het vervolg de bovengrens van de degressieve vermindering, welke in Nederland thans f 4150 bedraagt, op het huidige niveau dient te worden gehandhaafd, zal deze overgang bij verdere verhogingen van het bedrag van de vrijstelling steeds abrupter worden.

De wijziging voorgesteld onder A 2°, in artikel 3, eerste lid, letter h

Het stemt ons tot erkentelijkheid dat de leden van de P.v.d.A.-fractie het waarderen dat thans over de bedoeling van de wetgever geen misverstand meer kan bestaan. Door deze leden wordt gevraagd wat er gebeurt als een belegger in woningen bij voorbeeld voor f 100 000 bouwmaterielen in- en verkoopt. Ervan uitgaande dat de in- en verkoop van de materialen binnen het kader van de onderneming plaatsvindt, wordt ter zake van de verkoop belasting geheven en kan ter zake van de inkoop aftrek van voorbelasting worden genoten. Indien de belegger aan een aannemer die voor hem huizen bouwt, de materialen tegen een lagere prijs verkoopt, zal – overeenkomstig artikel 8, tweede lid, van de wet – het verschil tussen f 100 000 en die prijs moeten worden beschouwd als een onderdeel van de vergoeding welke de aannemer van de belegger ontvangt als tegenprestatie voor de bouw van de huizen. Over dit verschil zal dan ook belasting dienen te worden voldaan. Dit brengt met zich dat de belasting welke in vorenbedoeld geval bij de belegger op de in zijn opdracht vervaardigde huizen drukt, niet afwijkt van de belasting welke op die huizen zou drukken indien hij de materialen niet aan de aannemer had verkocht maar ter beschikking had gesteld.

Naar aanleiding van de door de leden van de fractie van het C.D.A. gestelde vragen over de voorgestelde intrekking van de integratieheffing ten aanzien van goederen welke zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen brengen wij het volgende naar voren.

Bij de invoering van de b.t.w. werd gevreesd voor een ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen in gevallen waarin het laten vervaardigen van goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen tot een belastingbesparing zou leiden bij ondernemers die niet of slechts gedeeltelijk de voorbelasting kunnen aftrekken. Om die reden is de onderhavige integratieheffing in de wet opgenomen. Deze heffing is in hoofdzaak van betekenis geweest in de jaren 1969 tot en met 1972 toen de ter zake van de levering van bedrijfsmiddelen in rekening gebrachte belasting slechts beperkt aftrekbaar was. Thans is het belang van de integratieheffing ten aanzien van onder terbeschikkingstelling van stoffen vervaardigde goederen bijna uitsluitend beperkt tot de sfeer van het onroerend goed; daarbuiten wordt zij nauwelijks toegepast. Aangezien echter is gebleken dat ook in de sfeer van het onroerend goed een achterwege laten van deze integratieheffing niet leidt tot de ernstige concurrentieverstoring waarvoor bij de invoering van de b.t.w. werd gevreesd, vindt deze heffing ingevolge een administratief voorschrift in de praktijk veeal niet plaats. Nu door de recente jurisprudentie van de Hoge Raad voor de toepassing van de integratieheffing grond niet kan worden beschouwd als voor de vervaardiging van goederen ter beschikking gestelde stof, is het belang van deze heffing nog geringer gebleken dan tot voor kort werd aangenomen. Weliswaar zouden aan de bestaande zinsnede de woorden «waaronder grond is begrepen» kunnen worden toegevoegd, doch dit zou slechts leiden tot een uitbreiding van het toepassingsgebied zonder het werkelijke belang van de bepaling uit een oogpunt van voorkoming van concurrentieverstoring te vergroten. Daarbij komt nog dat in gevallen waarin deze heffing plaatsvindt, de praktische uitvoering voor de belastingplichtigen en de belastingdienst veel problemen met zich brengt. Zoals in de memorie van antwoordt is uiteengezet is het antwoord op de vraag of een uit de integratieheffing voortvloeiend financieringsvoordeel opweegt tegen het nadeel van de heffing afhankelijk van een veelheid van factoren. Hierdoor is het ook niet mogelijk een uitspraak te doen over de gevolgen van de intrekking van de integratieheffing voor wat grotere projecten, zoals bij voorbeeld ziekenhuizen. Het bij deze projecten in bepaalde gevallen als neveneffect van de integratieheffing optredende financieringsvoordeel kan echter ons inziens op zich zelf geen reden zijn tot handhaving van deze heffing.

Het derde lid van artikel 4 (integratieheffing)

De leden van de fractie van het C.D.A. stellen inzake het vervallen van het derde lid van artikel 4 van de wet de vraag of in geval van ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten aanzien van vrijgestelde ondernemers een integratieheffing op grond van artikel 4, tweede lid, van de wet in het leven kan worden geroepen. Zij noemen daarbij het geval van een ziekenhuis dat de eigen was gaat doen. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord.

Deze leden vragen zich voorts af, of door toepassing van artikel 7, derde lid, van de wet, in geval van ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen, ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen een zelfde resultaat kan worden bereikt als door middel van het instellen van een integratieheffing ten aanzien van vrijgestelde ondernemers op grond van artikel 4, tweede lid, van de wet.

Ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen zal in het algemeen een onderscheid dienen te worden gemaakt naar gelang hun activiteiten al dan niet als ondernemer worden verricht. Voor zover hun activiteiten als – vrijgesteld – ondernemer worden verricht, geldt hiervoor hetzelfde als hierboven met betrekking tot het ziekenhuis is vermeld. Voor zover publiekrechtelijke lichamen activiteiten anders dan als ondernemer verrichten, en die activiteiten zouden leiden tot ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen, kunnen die lichamen naar het ons voorkomt, met betrekking tot die activiteiten, op grond van artikel 7, derde lid, van de wet, als ondernemer worden aangemerkt.

De leden van de fractie van de V.V.D. merken op dat integratieheffingen behoren tot een consistent systeem van een verbruiksbelasting.

Met verwijzing naar hetgeen werd opgemerkt in de memorie van antwoord op bladzijde 16, tweede alinea, inzake de wijziging voorgesteld onder A 2°, in artikel 3, eerste lid, letter h, tekenen wij hierbij aan dat een integratieheffing naar onze mening in het b.t.w.-systeem past, wanneer daardoor ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen kan worden voorkomen.

Het nieuwe artikel 5 (de plaats van levering)

De leden van de V.V.D.-fractie merken op dat als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 5 meer buitenlandse ondernemers in de Nederlandse b.t.w.-heffing zullen worden betrokken dan thans het geval is en wijzen op de administratieve handelingen die hiermee gepaard gaan.

Naar aanleiding van deze opmerking willen wij naar voren brengen, dat de zogeheten A-B-C-contracten, waarop deze leden naar wij menen doelen, thans worden beheerst door artikel 6, derde lid, van de wet. Het nieuwe artikel 5 brengt in deze regeling geen wijziging.

Het nieuwe artikel 6, lid 2

De leden van de fractie van de P.v.d.A. merken terecht op, dat in de gedrukte stukken van het onderhavige wetsontwerp in het voorgestelde nieuwe artikel 6 van de wet, in het tweede lid onder 1° en 2° van dat wetsartikel, de ene keer aktiviteiten en de andere keer activiteiten geschreven wordt.

Dienaangaande zij opgemerkt, dat zulks het gevolg is van een miszetting. In het aan de Kamer gezonden wetsontwerp wordt telkens activiteiten geschreven.

De leden van de C.D.A.-fractie hebben inderdaad goed begrepen, dat bij de verhuur van roerende goederen, inclusief vervoermiddelen, doorgaans de in het eerste lid van artikel 6 neergelegde hoofdregel van toepassing is.

Het nieuwe tweede lid van artikel 7

De leden van de P.v.d.A.-fractie achten ons antwoord ten aanzien van de vergelijking tussen het kleine-ondernemerschap van een octrooihouder en van een verhuurder die opteert voor belaste verhuur niet bevredigend. De in de memorie van antwoord aangevoerde tegenstelling tussen vrijwillig en verplicht klinkt naar de mening van deze leden niet overtuigend.

Met betrekking tot hetgeen in dit verband door voornoemde leden naar voren is gebracht, merken wij het volgende op. Aan de verhuurder van onroerend goed is de mogelijkheid verleend te opteren voor belastingheffing opdat aldus de op het verhuurde onroerend goed drukkende voorbelasting kan worden doorgeschoven naar de laatste schakel. Op deze wijze kan worden voorkomen dat bij verhuur aan aftrekgerechtigde ondernemers de voorbelasting op het onroerend goed blijft «hangen». Indien van deze optiemogelijkheid gebruik wordt gemaakt, is er naar ons oordeel geen aanleiding om de na verrekening van de voordruk resterende belasting op grond van de kleine-ondernemersregeling geheel of gedeeltelijk niet te laten voldoen. Dit geldt te meer daar het aan de verhuurder is toegestaan ten aanzien van elk onroerend goed afzonderlijkte beslissen of hij wil opteren voor belastingheffing. Zoals ook in de memorie van antwoord is gesteld, zien wij daarentegen niet in dat in een bepaald geval van verplichte belastingheffing het gebruik van de kleine-ondernemersregeling uitgesloten zou dienen te worden. Hoewel niet kan worden ontkend dat bijvoorbeeld een licentieverlener en een verhuurder in bepaalde opzichten vergelijkbare ondernemers zijn, behoort juist het onderscheid tussen het verplicht dan wel vrijwillig onderworpen zijn aan belastingheffing naar ons oordeel bepalend te zijn voor het al dan niet toepassen van de kleine-ondernemersregeling.

Het feit dat het verlenen van een licentie en andere soortgelijke activiteiten in het algemeen niet veel administratieve rompslomp vereisen bij het opstellen van de belastingaangifte, lijkt ons geen reden om deze activiteiten van de kleine-ondernemersregeling uit te sluiten. Gezien het algemene karakter van de kleine-ondernemersregeling vindt deze regeling immers ook reeds thans toepassing in gevallen waarin het opstellen van de aangifte niet veel administratieve inspanning vereist.

Met betrekking tot hetgeen door de eerdergenoemde leden naar voren is gebracht over het gebruik van de term «ondernemingen» in artikel 24 van de richtlijn merken wij op dat wij hun mening, dat daarbij kennelijk niet is gedacht aan «incidentele» ondernemers – licentieverleners en dergelijke –, niet delen. In de Nederlandse tekst van de richtlijn wordt het geheel van activiteiten dat een natuurlijk of niet natuurlijk persoon tot belastingplichtige maakt zowel met «bedrijf» (artikel 5), als met «onderneming» (artikel 24) aangeduid. Naar het ons voorkomt dienen deze twee begrippen in de richtlijn als synoniem te worden beschouwd. Dit blijkt ook uit bij voorbeeld de Franse tekst waarin zowel in artikel 5 als in artikel 24 sprake is van «entreprise».

De leden van de P.v.d.A.-fractie hebben de consequenties van de kleine-ondernemersregeling voor «incidentele» ondernemers geïllustreerd met een drietal voorbeelden. De door voornoemde leden uit deze voorbeelden getrokken conclusies zijn naar onze mening juist. Het verschil in totaal te betalen belasting tussen de gevallen a en b is een onvermijdelijk gevolg van de kleine-ondernemersregeling, dat ook thans kan optreden. Te denken valt bijvoorbeeld aan een situatie waarin twee overigens vergelijkbare ondernemers ieder een partij goederen inkopen, welke de ene ondernemer in één jaar verkoopt en de andere in vijf jaar.

Het onder E 2° voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 7 (het begrip «fiscale eenheid»)

Met betrekking tot de fiscale eenheid vragen de leden van de P.v.d.A.-fractie zich af of de voorgestelde opneming in de wet niet even verwarringwekkend als overbodig is, nu in de memorie van antwoord is gesteld dat door deze wijziging geen verandering in de bestaande praktijk zal komen. De leden van de fractie van het C.D.A. informeren of de vorenbedoelde opmerking in de memorie van antwoord betekent dat de wetswijziging net zo goed achterwege kan blijven. In antwoord op deze vragen merken wij op dat naar onze mening de opneming in de wet van de fiscale eenheid niet tot verwarring aanleiding kan geven; er is immers duidelijk gesteld dat het hier niet gaat om een verandering in de huidige praktijk. Misverstanden over de gevolgen van de voorgestelde wetswijziging lijken ons hiermee uitgesloten. Mede gezien de uitdrukkelijke vermelding van de mogelijkheid tot erkenning van de fiscale eenheid in de richtlijn geven wij er de voorkeur aan dit begrip in de wet op te nemen.

Het onder F 1° voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 8

In de memorie van antwoord wordt gesproken over een niet geheel duidelijke formulering van artikel 11, A, eerste lid, letter b, van de richtlijn. De leden van de fractie van de P.v.d.A. vragen wat daarmede wordt bedoeld.

Naar onze mening kan verschil van inzicht bestaan over de vraag op welk begrip of welke begrippen uit de hoofdzin, de bijzin «berekend op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht» betrekking heeft.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. vragen voorts naar de interpretatie van de hier in het geding zijnde bepaling. Voor de toepassing van deze bepaling dient een onderscheid te worden gemaakt tussen zelf voortgebrachte en niet zelf voortgebrachte – aangeschafte – goederen.

Ingeval de ondernemer de laatstbedoelde goederen op grond van artikel 3, eerste lid, letter g of h, van de wet aan zich zelf levert, geldt als maatstaf van heffing de prijs welke op het tijdstip van de levering zou moeten worden betaald voor een vergelijkbaar goed, waaronder in dit verband wordt verstaan een soortgelijk goed dat zich in dezelfde staat bevindt als het geleverde goed.

In geval van levering aan zichzelf van een goed dat de ondernemer zelf heeft voortgebracht, gelden als maatstaf van heffing de voortbrengingskosten van een vergelijkbaar goed in vorenbedoelde zin. Indien een dergelijk goed niet meer pleegt te worden voortgebracht, dienen de voortbrengings-

kosten te worden benaderd. In dit geval wordt uitgegaan van de hiervoor omschreven prijs. Hierop worden dan correcties toegepast wegens onder meer een – benaderde – winstopslag, een toe te rekenen deel van de constante algemene kosten en een bedrag aan gecalculeerde of voldane rente.

Indien geen vergelijkbare goederen worden verhandeld, kan bij aangeschafte of zelf voortgebrachte goederen welke door het gebruik in waarde zijn verminderd voor het bepalen van de maatstaf van heffing worden uitgegaan van de historische aanschaffingsprijs onderscheidenlijk voortbrengingskosten. In dat geval kan onder meer rekening worden gehouden met een redelijk te achten afschrijvingspercentage.

Naar aanleiding van de opmerkingen ter zake van de leden van de C.D.A.-fractie en van de V.V.D.-fractie zij medegedeeld, dat naar ons oordeel de SIR-heffing geen deel uitmaakt van het bedrag van de hier bedoelde vergoeding. Wij zien daarom geen reden op dit punt een wijziging voor te stellen.

De onder G voorgestelde wijzigingen in artikel 11

De onder 2° voorgestelde tekst bij letter a, inzake onroerend goed, sub 2°

De leden van de P.v.d.A.-fractie achten ons antwoord op het punt van de toestemming van de koper bij optie voor belaste verkoop van onroerend goed onbevredigend. Het gaat deze leden er vooral om dat de koper niet voor verrassingen komt te staan. Dienaangaande willen wij het volgende opmerken. Gezien het eenmalige karakter van de verkoop, ligt het naar onze mening voor de hand dat de vraag of bij de verkoop van een onroerend goed al of niet zal worden geopteerd voor belastingheffing, in de onderhandelingen tussen koper en verkoper aan de orde zal komen. Er is dan ook in het algemeen weinig aanleiding om te vrezen dat de koper voor verrassingen komt te staan. Wij achten derhalve toch minder reden aanwezig om, overeenkomstig de regeling bij verhuur, bij verkoop van onroerend goed de toestemming van de koper te eisen voor het gebruik van de optiemogelijkheid.

Met betrekking tot de vorenbedoelde optie betogen de leden van de fractie van de V.V.D., dat zij gaarne zouden zien dat bij de levering van onroerend goed ook de koper kan opteren, gezien de belangen die hij bij deze transactie heeft. Op deze wijze zou de koper kunnen beslissen of er bij de verkoper al of niet belastingheffing plaatsvindt. Een dergelijke situatie lijkt ons niet gewenst.

Naar aanleiding van de door de leden van de P.v.d.A.-fractie aan de hand van een voorbeeld gestelde vraag over de heffing van overdrachtsbelasting merken wij het volgende op. Ingevolge de Wet op belastingen van rechtsverkeer vindt in beginsel geen heffing van overdrachtsbelasting plaats indien onroerend goed wordt verkregen krachtens een levering ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd. In het door laatstgenoemde leden gegeven voorbeeld dient de verkoper weliswaar op grond van de herzieningsregeling 7/10 van de door hem ter zake van het onroerend goed in aftrek gebrachte omzetbelasting aan de fiscus terug te betalen; hij is echter – nu hij niet heeft geopteerd voor belastingheffing – over de levering van het onroerend goed geen omzetbelasting verschuldigd. Daarom dient in dit geval ter zake van de verkrijging van het onroerend goed overdrachtsbelasting te worden voldaan.

Naar aanleiding van de vraag van vorengenoemde leden wat in dit verband moet worden verstaan onder het beding «kosten koper», wijzen wij erop, dat de inhoud van dit beding ter vrije regeling staat van de partijen bij de koopovereenkomst.

Wat betreft het tijdstip waarop de verkoper zijn keuze voor opteren kenbaar moet maken, kan – in antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de P.v.d.A.-fractie – worden medegedeeld dat ter zake in de Uitvoeringsbeschikking een regeling zal worden getroffen. Onze gedachten gaan daarbij uit naar een tijdstip dat ligt in het belastingtijdvak waarin de levering van het onroerend goed plaatsvindt.

Deze leden vragen thans ook of artikel 11, eerste lid, letter a, 1°, van de Wet eveneens toepassing vindt bij verkoop door een ondernemer binnen twee jaren na eerste ingebruikneming, terwijl de ondernemer dit onroerend goed

van een particulier/eerste gebruiker gekocht heeft. Deze vraag moet bevestigend worden beantwoord. In dit geval – dat zich overigens weinig zal voordoen – is de ondernemer ter zake van de levering van het onroerend goed omzetbelasting verschuldigd.

Het doet ons genoegen dat de leden van de C.D.A.-fractie ons dankzeggen voor de voorgestelde wijziging. Deze leden vragen zich af of het in de b.t.w.-conceptie toch niet eerder voor de hand ligt de handelingen van de leverancier als relevant te zien in stede van die van de afnemer. Zou het, zo vragen deze leden, dan niet de voorkeur verdienen te spreken van «eerste oplevering» in plaats van ingebruikneming, immers de leverancier is de belastingplichtige? In antwoord hierop willen wij het volgende naar voren brengen.

Naar onze mening dient bij een regeling voor de heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed als uitgangspunt te gelden dat de bouwfase en de daarop volgende handelsfase in de heffing worden betrokken. Zowel onder de huidige als onder de voorgestelde regeling is dit het geval. Wanneer in de voorgestelde regeling «eerste ingebruikneming» zou worden vervangen door «eerste oplevering», zou dit ertoe leiden dat in bepaalde gevallen over de leveringen van onroerend goed in de op de bouwfase volgende handelsfase geen omzetbelasting wordt geheven; immers de leveringen van nog niet in gebruik genomen onroerend goed na verloop van twee jaar nadat de eerste oplevering heeft plaatsgevonden, zouden dan zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Nog afgezien van de vraag of het in de b.t.w.-conceptie eerder voor de hand ligt de handelingen van de leverancier als relevant te zien instede van die van de afnemer, lijkt het ons op grond van het vorenstaande niet juist «eerste ingebruikneming» te vervangen door «eerste oplevering».

De onder 4° en 5° voorgestelde nieuwe teksten bij de letters c en e van de lijst

De leden van de V.V.D.-fractie stellen dat een b.t.w.-heffing van 4% hun rechtvaardig lijkt voor zover spijzen en dranken worden verstrekt tegen de kostprijs van de ingrediënten. Zo deze verstrekkingen al gerekend kunnen worden tot de privésfeer – deze leden vragen zich af of dat op zichzelf juist is – is toepassing van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 naar hun mening alleen dan gerechtvaardigd, indien het daarin genoemde bedrag wordt verhoogd. De leden van de fractie van het C.D.A. vragen tot welk bedrag de Regering de f 250-grens denkt te verhogen. Voorts stellen de leden van beide fracties in dit kader het woon–werkverkeer aan de orde. Naar aanleiding van het vorenstaande kan het volgende worden opgemerkt.

Indien in een bedrijfskantine aan het personeel spijzen en dranken worden verstrekt tegen een vergoeding, zal in het vervolg ook ingeval die vergoeding gelijk aan of lager is dan de kostprijs, daarover omzetbelasting worden geheven, veelal naar het verlaagde tarief. Op grond van het vorengenoemde besluit kan ingeval spijzen en dranken tegen vergoeding worden verstrekt, aftrek van voorbelasting – drukkend op bij voorbeeld de ingrediënten, het kantinegebouw en de kantine-inventaris – plaatsvinden tot ten hoogste het bedrag van de ter zake van de verstrekking verschuldigde belasting. Dit brengt met zich dat bij verstrekking van spijzen en dranken tegen kostprijs – waarin dan niet alleen de kosten van de ingrediënten, maar ook de andere kostenbestandelen zijn begrepen – in het algemeen volledige aftrek van voorbelasting zal worden genoten, omdat de voordruk geheel kan worden verrekend met de ter zake van de verstrekking verschuldigde belasting.

Wat betreft de grens van f 250 realiseren wij ons wat deze problemen met zich brengen met name ten aanzien van het woon—werkverkeer. Thans wordt daarom bezien in hoeverre de regeling, waarin deze grens is opgenomen, kan worden verruimd, zonder te zeer vooruit te lopen op een toekomstige EG-regeling op dit gebied.

De onder 10° voorgestelde nieuwe tekst bij letter m van de lijst (PTT-diensten)

De leden van de V.V.D.-fractie menen dat reeds thans bij de aangifte omzetbelasting in het algemeen ten aanzien van de input een splitsing moet

worden aangebracht tussen goederen en diensten welke in het kader van de onderneming worden gebruikt en die welke privé worden gebruikt. Wij delen deze opvatting niet. Het merendeel van de bedrijven heeft op dit moment uitsluitend te maken met goederen en diensten welke in het kader van de onderneming worden gebezigd, en kent derhalve op dit punt geen splitsingsproblematiek.

Het cumulatie-effect van de vrijstelling, waarop de aan het woord zijnde leden nog wijzen, is naar onze mening niet zo omvangrijks als deze leden stellen. Zoals reeds in de memorie van antwoord is uiteengezet is de plaats welke de diensten in de telecommunicatiesector innemen in de totale input van een onderneming over het algemeen gering en de veroorzaakte cumulatie navenant.

De onder J voorgestelde toevoeging aan artikel 18 (bevoorrading binnenschepen)

Het stemt ons tot voldoening dat de leden van de fracties van P.v.d.A., C.D.A. en V.V.D. de in de memorie van antwoord neergelegde opvatting kunnen delen dat ook na het in werking treden van de beoogde wijziging in de Wet op de omzetbelasting 1968 de bevoorrading van de Rijnvaart met gasolie vrij van belasting mogelijk blijft. Deze leden vragen zich af of het niet wenselijk zou zijn deze regeling uitdrukkelijk in de Wet op te nemen. Wij menen dat een wetswijziging op dit punt niet aan te bevelen is, aangezien het niet gebruikelijk is vrijstellingen voortvloeiend uit internationale overeenkomsten in de Wet op te nemen. Zoals al is opgemerkt in de memorie van antwoord, zal de huidige situatie in de Rijnvaart met betrekking tot gasolie niet wijzigen.

Naar aanleiding van vragen van leden van de P.v.d.A.-fractie merken wij op dat naar onze mening het bevoorraden van Rijnschepen met proviand niet door de herziene Akte van Mannheim wordt geregeld, zodat het belasten van die goederen niet strijdig is met artikel 3 van die Akte. Dat in Zwitserland de omzetbelasting niet wordt geheven in de vorm van een belasting over de toegevoegde waarde, zoals deze leden opmerken, leidt niet tot een andere conclusie.

De leden van het C.D.A. vragen nog de aandacht voor de positie van de binnenschippers. Zij menen begrepen te hebben, dat alleen de boordproviand voor binnenschepen in de belaste sfeer wordt gebracht. Wij willen daaromtrent het volgende naar voren brengen.

De omzetbelasting heeft zowel in Nederland als in de andere landen van de EG het karakter van een algemene verbruiksbelasting. Dit brengt onder andere met zich dat in beginsel het verbruik van alle consumenten in de heffing dient te worden betrokken. Internationale overeenkomsten kunnen op dit beginsel een inbreuk maken, hetgeen onder meer het geval is bij diplomaten en buitenlandse militairen. Ten aanzien van de beroepsmatige internationale zee- en luchtvaart blijft heffing over de boordproviand achterwege om verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen. Het invoeren van een heffing zou er immers toe kunnen leiden dat de zee- en luchtvaart zich buiten Nederland gaat bevoorraden. Bij de internationale binnenscheepvaart valt een dergelijke verstoring van concurrentieverhoudingen niet te vrezen, evenmin als bij het internationale weg- en spoorvervoer. Voor de boordproviand bestemd voor de vervoermiddelen van het internationale weg- en spoorvervoer heeft nooit een vrijstelling van omzetbelasting gegolden. Overigens leidt de in het wetsontwerp voorgestelde regeling ertoe dat behalve de bevoorrading met proviand van binnenschepen voortaan ook zal worden belast de bevoorrading van uitgaande pleziervaartuigen en vliegtuigen welke niet hoofdzakelijk als openbaar vervoermiddel in het internationale verkeer worden gebezigd. Het is dan ook niet juist te stellen dat alleen de binnenschippers in de belaste sfeer worden gebracht.

De leden van de fractie van de V.V.D. gaan nogmaals in op de vraag of het belasten van het vervoer op de Rijn wel in overeenstemming is te brengen met de herziene Akte van Mannheim. Zij vragen thans om een uitvoerige internationaal-rechtelijke evaluatie van de standpunten; de memorie van ant-

woord hebben zij op dit punt als onvoldoende ervaren. Wij verstaan dit verzoek aldus, dat deze leden meer inzicht zouden willen hebben in de argumenten die ten grondslag liggen aan de door de raad unaniem getrokken conclusie dat de heffing van omzetbelasting ter zake van het vervoer op de Rijn verenigbaar is met de bepalingen van de herziene Akte van Mannheim.

Alvorens op dit verzoek in te gaan willen wij benadrukken, dat het onderhavige wetsontwerp geen enkele wijziging zal brengen in de heffing van omzetbelasting ter zake van de vervoersprestaties op de Rijn. Het grootste gedeelte van het vervoer op de Rijn is internationaal goederenvervoer, welk vervoer ook in de toekomst aan het nultarief onderworpen zal zijn. Het nationale vervoer blijft belast.

Artikel 99 van het EEG-verdrag, waarop de richtlijn is gebaseerd, verleent de raad de bevoegdheid om de wetgevingen van de lid-staten met betrekking tot de omzetbelasting te harmoniseren. Overeenkomstig artikel 234 van het verdrag moet de raad bij de uitoefening van deze bevoegdheid de internationale verbintenissen naleven die door de lid-staten vóór de inwerkingtreding van het Verdrag zijn aangegaan. In verband hiermee heeft de raad nagegaan of het heffen van omzetbelasting van het vervoer over de Rijn in strijd zou zijn met de herziene Akte van Mannheim; hierbij is in het bijzonder de eerste alinea van artikel 3 van belang. Deze alinea luidt:

«Van de vaartuigen of hun ladingen en van de vlotten, die de Rijn, zijn zijrivieren, voor zover die in het gebied van de Hoge Verdragsluitende Partijen gelegen zijn, of de in artikel 2 genoemde waterwegen bevaren, zullen geen rechten worden geheven, die uitsluitend op het uitoefenen van de scheepvaart zijn gegrond.»

De raad heeft overwogen dat de b.t.w. een algemene verbruiksbelasting is; aan deze belasting zijn immers in beginsel alle leveringen en diensten onderworpen. De b.t.w. kan derhalve niet worden aangemerkt als een heffing die is gegrond op het uitoefenen van de scheepvaart, en zeker niet als een heffing die uitsluitend daarop zou zijn gegrond. Op basis van deze argumentatie hebben alle lid-staten van de EG, alsmede de juridische diensten van raad en commissie, hun standpunt bepaald. Wij vertrouwen erop dat met het vorenstaande aan het verzoek van de leden van de V.V.D.-fractie is voldaan.

Artikel 27 (landbouwregeling)

De leden van de fractie van de P.v.d.A. hebben gewezen op een tweetal arresten van de Hoge Raad der Nederlanden, welke zijn gepubliceerd in onder meer BNB, jaargang 1976, nummers 200 en 201. Zij stellen daarbij de vraag, of wij in de bedoelde arresten geen aanleiding zien, nu de landbouwregeling toch geheel opnieuw wordt geformuleerd, met betrekking tot die regeling een wetswijziging op te nemen, waardoor in elk geval de winst behaald met de melk geleverd door niet-leden als een winstuitkering moet worden gezien en niet als een prijsverhoging van de melk geleverd door leden. Dienaangaande merken wij op, dat het hier bedoelde vraagstuk naar onze mening gezien moet worden in het kader van de meer algemene vraag, welke elementen in aanmerking dienen te worden genomen voor de bepaling van de hoogte van de vergoeding. Wij zien in de onderwerpelijke jurisprudentie voorshands geen aanleiding een wetswijziging voor te stellen.

De onder O voorgestelde wijzigingen in artikel 50 (bijzondere verbruiksbelasting)

Wij hebben ervan kennis genomen dat de leden van de V.V.D.-fractie teleurgesteld zijn over het antwoord inzake het betrekken in de heffing van particulieren die zelf een auto ombouwen tot kampeerauto. De beschouwingen welke deze leden daaraan verbinden, geven ons aanleiding tot de volgende opmerkingen. De bezwaren van genoemde leden richten zich met name tegen het betrekken in de heffing van de ombouw van bestelauto's tot kampeerauto's door particulieren. De voorgestelde wijziging heeft echter niet uitsluitend en ook niet in de eerste plaats betrekking op deze vorm van ombouw. Zij bestrijkt het gehele terrein van ombouw van niet-personenauto's tot personenauto's door niet-ondernemers. De ombouw van bestelauto's tot kampeerauto's vormt daarvan slechts een gedeelte. De in de memorie van toelichting aangevoerde argumenten voor de voorgestelde wijziging, gelden voor alle personenauto's, derhalve ook voor kampeerauto's. Het zou ons dan ook niet juist voorkomen om voor kampeerauto's de regeling niet te doen gelden. Overigens zij aangetekend, dat het hier niet alleen gaat om gevallen waarin een aantal zelfbouwers met een klein budget in zelfwerkzaamheid en ter voorziening in hun recreatiebehoeften een kampeerauto bouwen. Bij de huidige technische ontwikkeling bestaat de mogelijkheid delen van een kampeerauto afzonderlijk te leveren, waarna de particuliere afnemer deze delen op eenvoudige wijze kan samenvoegen. Reeds om deze reden zou het naar onze mening verkeerd zijn om kampeerauto's – welke ook thans in tegenstelling tot caravans onder de bijzondere verbruiksbelasting vallen – van de regeling uit te zonderen.

Overgangsbepalingen

De leden van de C.D.A.- en de V.V.D.-fracties signaleren mogelijke problemen bij langlopende contracten als gevolg van de onderhavige wetswijziging. Zij vragen zich af of hier een overgangsregeling op zijn plaats is.

Naar onze mening kan deze vraag ontkennend worden beantwoord, omdat de invloed van wijzigingen in de omzetbelastingwetgeving op lopende overeenkomsten reeds afdoende is geregeld in de artikelen 52 en 53 van de wet. Artikel 52 geeft degeen die op grond van een bestaande overeenkomst een goed moet leveren of een dienst verrichten de bevoegdheid van zijn afnemer terug te vorderen hetgeen hij als gevolg van een wijziging van de omzetbelastingwetgeving meer aan de fiscus heeft moeten voldoen. Artikel 53 van de wet regelt het spiegelbeeld; het geval dat een wetswijziging leidt tot een lager te betalen bedrag aan omzetbelasting.

Met betrekking tot mogelijke overgangsbepalingen ten aanzien van kantines, waarnaar de leden van de V.V.D.-fractie vragen, kan het volgende worden opgemerkt.

Thans kan geen aftrek van voorbelasting worden genoten ter zake van goederen welke zijn aangeschaft of voortgebracht ten behoeve van een kantine waarmee geen winst wordt beoogd. Dergelijke kantines zijn immers vrijgesteld op grond van het huidige artikel 11, letter c, van de wet. Ingevolge artikel I, letter G, 4°, van dit ontwerp vervalt voornoemde vrijstelling en zal het verstrekken van spijzen en dranken zonder winstoogmerk in het vervolg belast zijn, hetgeen in beginsel recht op aftrek van voorbelasting met zich brengt. Voor zover goederen welke ten behoeve van de kantine zijn aangeschaft of voortgebracht, op de datum van inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving nog niet zijn gebruikt – bij voorbeeld de in voorraad zijnde spijzen en dranken – dient naar onze mening het nieuwe artikel 15, derde lid, van de wet toepassing te vinden (artikel I, letter I, van het ontwerp). Op het tijdstip waarop de goederen worden aangewend, blijkt immers dat minder belasting in aftrek is gebracht dan op grond van het gebruik mogelijk is. Hieruit vloeit voort dat de op die goederen drukkende omzetbelasting alsnog in aftrek kan worden gebracht, zij het met inachtneming van de beperkingen welke zijn gelegen in het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

Gelet op het vorenstaande zijn wij van mening dat voor zover het betreft de ten behoeve van kantines aangeschafte of voortgebrachte niet-investeringsgoederen, een overgangsregeling achterwege kan blijven. Voor wat investeringsgoederen betreft is een overgangsregeling in voorbereiding, die ook ten aanzien van kantines toepassing kan vinden, waarbij overigens nog wordt bezien of een regeling voor alle investeringsgoederen noodzakelijk is.

De Minister van Financiën,
F. H. J. J. Andriessen

De Staatssecretaris van Financiën,
A. Nooteboom