

Vergaderjaar 1987–1988

20 030

## Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968

Nr. 6

### MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 20 mei 1988

Met betrekking tot het tiental onderwerpen in het voorlopig verslag merk ik het volgende op.

#### **Vrijstelling levering onroerend goed (artikel I, onderdeel A.1)**

Met genoegen heb ik kennis genomen van de instemming van de leden van de C.D.A.-fractie met het voorstel het ongewenste gebruik van het keuzerecht voor belaste levering van onroerend goed te beperken. Deze leden wijzen in dit verband terecht nog op het arrest van het Gerechtshof Amsterdam van 23 september 1985, nr. 4823/84, dat de noodzaak van herzieningswetgeving met betrekking tot het keuzerecht bevestigt.

Zij constateren dat het keuzerecht blijft bestaan voor leveringen van onroerend goed binnen de herzieningsperiode. Zij vragen zich af waarom voor leveringen in deze periode geen maatregelen worden voorgesteld. Naar hun oordeel kunnen ook in de herzieningsperiode zich de in de memorie van toelichting beschreven gevallen voordoen die aanleiding hebben gegeven tot het doen van het onderhavige voorstel. De leden van de S.G.P.-fractie attenderen eveneens op dit punt.

Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting, is het keuzerecht in het leven geroepen om gedurende de herzieningsperiode cumulatie van belasting te voorkomen. Dat ook in de herzieningsperiode sprake kan zijn van een niet beoogd gebruik van het keuzerecht laat onverlet, dat het keuzerecht in deze periode een wezenlijke fiscaal-technische betekenis heeft, te weten het voorkomen van cumulatie. Om deze reden ligt inperking van het keuzerecht gedurende de herzieningsperiode mijns inziens niet voor de hand.

In de voorgestelde regeling zal het niet meer mogelijk zijn te kiezen voor belastingheffing buiten de herzieningsperiode van de vooraf trek. Naar het oordeel van de leden van de fracties van het C.D.A., de P.v.d.A. en de S.G.P. bevat de regeling daarmee een «overkill»-effect, omdat gevallen worden getroffen waarin wordt gekozen voor belastingheffing zonder dat daarbij sprake is van een onbedoeld gebruik van het keuzerecht. Als voorbeeld noemen zij de levering door een ondernemer/verkoper aan een ondernemer/koper van een oud pand dat vóór de levering wordt opgeknapt. Met een oud pand wordt in dit verband bedoeld op een pand waarop geen omzetbelastingclaim (meer) rust.

Wanneer de levering van zo'n oud onroerend goed is vrijgesteld, is de b.t.w. op de opknapkosten niet aftrekbaar. Deze blijft daarmee in de verkoopprijs «hangen». In dit verband wordt gewezen op de recente restrictieve jurisprudentie met betrekking tot het begrip «vervaardigen». Genoemde leden verwijzen te dezer zake naar het artikel van Mr. D. B. Bijl in het Weekblad van Fiscaal Recht van 21 mei 1987, nr. 5775. Zij vragen de regering in te gaan op de problematiek van de «opknop-b.t.w.» met betrekking tot oude panden alsmede op het artikel van Bijl.

In het wetsvoorstel is om een aantal redenen geen voorziening getroffen voor de opknop-b.t.w. bij oude panden. Allereerst omdat het wetsvoorstel beoogt het keuzerecht toe te snijden op het bij invoering van dit recht in 1978 ermee beoogde doel. Uit de wetshistorie van het keuzerecht blijkt, dat het keuzerecht uitsluitend ten doel heeft om gedurende de herzieningsperiode binnen de bedrijfskolom het aftrekrecht te laten doorwerken. Vanuit deze wetshistorische visie ligt het voor de hand het niet beoogde gebruik van het keuzerecht tegen te gaan door de uitoefening daarvan buiten de herzieningsperiode niet meer mogelijk te doen zijn, ook al moet worden erkend dat vanuit b.t.w.-oogpunt, waarbij het erom gaat de belasting in de bedrijfskolom zo weinig mogelijk te laten cumuleren, uitoefening van het recht in voorkomende gevallen een acceptabele keuze kan zijn.

Een andere overweging om het keuzerecht uit te sluiten voor oud onroerend goed was, dat elke belastingheffing zowel fiscus als belanghebbende zou noodzaken het onroerend goed weer geruime tijd te «volgen», terwijl de onroerend-goedregeling in de omzetbelasting erop is gericht het goed na verloop van (een beperkte) tijd buiten de b.t.w.-sfeer te brengen. Voorts speelde een rol de vraag, of gevallen van niet-aftrekbare opknop-b.t.w. zich wel zo vaak voordoen. Het zou in voorkomende gevallen waarschijnlijk gaan om kosten van niet omvangrijke werkzaamheden daar naar verwachting bij substantiële werkzaamheden sprake zou zijn van «vervaardigen» in b.t.w.-technische zin met uit dien hoofde reeds verplichte belastingheffing. Zeer belangrijk was ook, dat moest worden voorkomen dat elke vorm van opknappen, hoe gering in omvang ook – bij voorbeeld het laten schilderen van kozijnen en deuren – aanleiding zou geven te kiezen voor belastingheffing met als gevolg weer een openstaande deur voor de bekende uitwassen.

Met de leden van de fracties van het C.D.A. en de S.G.P. komt het mij voor dat de problematiek van de opknop-b.t.w. in een ander daglicht is komen te staan door recente jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot het begrip «vervaardigen», in het bijzonder het zogenoemde Westindisch Huis-arrest van 17 juni 1987, nr. 23 782 (BNB 1987/243). In navolging van het Europese Hof van Justitie interpreteert de Hoge Raad het begrip in restrictieve zin en acht hij van vervaardigen alleen sprake bij het ontstaan van een goed dat er voordien niet was. De gangbare leer in Nederland luidde, dat van vervaardigen niet alleen sprake was als door zekere verrichtingen er naar de opvattingen van het maatschappelijke verkeer een nieuw goed ontstond maar ook, als een reeds bestaand onroerend goed zodanig werd gewijzigd dat in het maatschappelijke verkeer het goed een andere betekenis verkreeg (ingrijpende verbouwing).

De nieuwe jurisprudentie heeft tot gevolg, dat werkzaamheden aan een onroerend goed minder vaak dan tot dusverre werd aangenomen kunnen worden gekwalificeerd als vervaardigen van een onroerend goed en daarmee als een levering van dit goed. Daarentegen zal vaker sprake zijn van opknappen, herstellen, reparatie en dergelijke, en daarmee van diensten aan een onroerend goed. Het zal duidelijk zijn dat het financiële belang van de hierboven beschreven niet-aftrekbare opknop-b.t.w. door deze ontwikkeling groter is geworden.

Mr. D. B. Bijl erkent in zijn artikel de noodzaak het oneigenlijke gebruik van het keuzerecht tegen te gaan. Hij acht anderzijds uitoefening van het

keuzerecht wenselijk in alle gevallen waarin dit recht van belang kan zijn voor een goede werking van het b.t.w.-aftreksysteem. Dus ook een keuzerecht in de gevallen van de opknop-b.t.w. bij oud onroerend goed, dit te meer gezien de recente jurisprudentie over «vervaardigen». Hij stelt voor de keuzemogelijkheid voor belaste levering van onroerend goed integraal te handhaven en daaraan de bepaling te koppelen, dat bij gebruikmaking van de mogelijkheid belast te leveren, de verschuldigde b.t.w. wordt geheven van de koper. Een verlegging van de belasting-schuld derhalve, een verlegging die zou moeten gelden in alle gevallen van keuze voor belaste levering, zowel binnen als buiten de herzieningsperiode van het onroerend goed.

In dat voorstel blijft door de volledige handhaving van het keuzerecht een optimale werking van het aftrekrecht gewaarborgd. Bovendien verzekert de verleggingsregeling de b.t.w.-heffing, namelijk door de betaling en de aftrek van de belasting in één hand te leggen, te weten in die van de koper. Aldus wordt zowel binnen als buiten de herzieningsperiode tegemoet gekomen aan de wens het niet beoogde gebruik van het keuzerecht tegen te gaan. Daartegenover staat, dat een verleggingsregeling een ingrijpende afwijking van het b.t.w.-systeem inhoudt, daar in dit systeem de verkopende ondernemer in het algemeen de belastingplichtige is. Het is dan ook de vraag of het invoeren van een dergelijke regeling valt binnen de vrijheid die de Lid-Staten ingevolge artikel 13, C, van de zesde b.t.w.-richtlijn (nr. 77/388 EEG, PbEG L 145 van 13 juni 1977, blz. 1) hebben om bepalingen voor de uitoefening van het keuzerecht voor belaste levering vast te stellen. Bijl meent van wel, maar ik ben een andere mening toegedaan. Naar mijn mening gaat de invoering van een verleggingsregeling de vaststelling van uitvoeringsmodaliteiten te boven. Het komt mij voor dat een dergelijke maatregel de machtiging behoeft van de Raad van de Europese Gemeenschappen (artikel 27, lid 1, van de richtlijn).

De vragen gesteld door de vaste commissie in het voorlopig verslag, de nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad over het begrip vervaardigen en het artikel van Bijl hebben mij aanleiding gegeven de plaats van het keuzerecht in de onroerend-goedregeling te heroverwegen. Vooral de nieuwe jurisprudentie alsmede het feit dat een verleggingsregeling «trucs» zowel binnen als buiten de herzieningsperiode elimineert, doen mij een voorkeur uitspreken voor een dergelijke regeling. Deze zou kunnen worden opgenomen in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Stb. 423) en is als zodanig te baseren op het voorgestelde nieuwe artikel 12, derde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, hierna aangeduid met de wet (artikel I, onderdeel B, van het wetsvoorstel).

In verband met het vorenstaande heb ik de voorgenomen verleggingsregeling inmiddels voorgelegd aan de Commissie van de Europese Gemeenschappen. Wanneer duidelijk is dat de EG-regelgeving geen belemmering vormt voor het invoeren van deze regeling, kan bij nota van wijziging het voorgestelde artikel I, onderdeel A.1, vervallen, hetgeen betekent dat de huidige tekst van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2<sup>o</sup>, van de wet zijn gelding blijft houden.

### **Watersportverenigingen (artikel I, onderdeel A.2)**

De leden van de C.D.A.-fractie vragen op welke wijze en op welke gronden ik tot de conclusie ben gekomen dat een aantal watersportverenigingen de bij hen in beheer zijnde jachthavens exploiteert op een wijze die niet wezenlijk verschilt van een commerciële exploitatie. Ik ben tot deze conclusie gekomen naar aanleiding van het over de onderhavige problematiek gevoerde overleg met belanghebbenden (HISWA, KNWV en NSF). Daaruit kwam naar voren dat vele verenigingsjachthavens min of meer over dezelfde faciliteiten beschikken als commerciële jacht-

havens, waardoor een duidelijke concurrentieverhouding tussen beide soorten jachthavens bestaat.

Dezelfde leden vragen naar de feitelijke gevolgen van de toepassing van de criteria aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of er sprake is van een commerciële exploitatie van een verenigingsjachthaven. Voorts vragen zij naar de aantallen jachthavens en ligplaatsen die onder de voorgestelde regeling b.t.w.-plichtig zullen worden.

Volgens de laatste beschikbare CBS-gegevens (over 1985) zijn er in Nederland in totaal 954 jachthavens. Daarvan bedraagt het aantal verenigingsjachthavens 34% ofwel 324. De totale ligplaatsencapaciteit van deze jachthavens bedraagt ongeveer 40 000. Het KNWV heeft eind 1986 een enquête onder zijn leden gehouden waaruit bleek dat na de inwerkingtreding van de voorgestelde regeling ongeveer 75 verenigingsjachthavens b.t.w.-plichtig zullen worden. De totale ligplaatsencapaciteit van die jachthavens bedraagt, nat en droog te zamen, ongeveer 12 000.

De in het wetsvoorstel opgenomen bepaling houdt in, dat die watersportverenigingen in de heffing worden betrokken die beschikken over ten minste één van de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen technische faciliteiten en bovendien voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn ten behoeve van de organisatie. Voor het in de heffing betrekken geldt dus niet als vereiste dat de vereniging beschikt over alle bedoelde technische faciliteiten; het aanwezig zijn van één daarvan is voldoende om b.t.w.-plichtig te worden, uiteraard mits gebruik wordt gemaakt van bij voorbeeld een havenmeester of een ander persoon die in dienstbetrekking werkzaam is ten behoeve van de vereniging.

De bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen technische faciliteiten zullen bestaan in een hijswerktuig voor het te water laten en het uit het water halen van vaartuigen, een jachthelling en een overdekte lig- of bergplaats voor vaartuigen. Dit betekent dat de belastingheffing – naast die ter zake van het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen en de diensten die met behulp van vorenbedoeld personeel worden verricht – zich niet verder uitstrekt dan tot de met deze faciliteiten, voor zover aanwezig, verrichte diensten.

De leden van de C.D.A.-fractie vragen tevens of ik wil ingaan op de problematiek van het grote aantal watersport-eenheden dat zijn ligplaats heeft gevonden buiten jachthavens. Zij vragen in welke mate het in de verwachting ligt dat dit verschijnsel – mede door de onderhavige wetswijziging – zal toenemen.

Het totale aantal vaartuigen dat buiten jachthavens ligt is volgens de CBS-gegevens 42 935. Hiervan ligt het grootste gedeelte bij kampeerbedrijven, zeilscholen, op erven van boerderijen en huizen enzovoort. Het aantal vaartuigen dat buiten jachthavens ligt in bij voorbeeld kanalen, sloten en dergelijke bedraagt 15 845. De mate waarin het onderhavige voorstel het aantal vaartuigen dat buiten de jachthavens ligt zal beïnvloeden, is moeilijk aan te geven. Naar mijn mening zal de betekenis van het voorstel binnen de totaliteit van deze problematiek echter zeer beperkt zijn.

Met betrekking tot de vragen van de leden van het C.D.A., de P.v.d.A. en de V.V.D. inzake de toepassing van het verlaagde b.t.w.-tarief merk ik het volgende op.

Dat de vaartuigen waar het hierom gaat een recreatieve betekenis hebben, doet niet af aan het feit dat het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen primair het karakter heeft van stalling of bewaarneming. De tariefstelling dient naar mijn mening dan ook in overeenstemming te zijn met die voor het stallen van andere goederen. Die is zonder uitzondering het algemene tarief. Zo ook voor het stallen van recreatieve goederen zoals caravans en uitneembare zomerhuisjes. Hieronder valt mede te begrijpen het gedurende de winterperiode laten staan van deze

goederen op de standplaats binnen het kamp of vakantiebestedingsbedrijf (arrest van het Gerechtshof te Amsterdam van 11 september 1984, nr. 1534/83, Vakstudie Nieuws 1986, nr. 4, punt 23). Ik zie dan ook geen reden om het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen niet ook naar het algemene tarief te belasten. De derving bij toepassing van het verlaagde tarief – dat uiteraard mede de commerciële jachthavens zou moeten omvatten – zou f 8,5 mln. per jaar bedragen.

### **Abonneetelevisie (artikel I, onderdeel A.3)**

Van de instemming van de leden van de P.v.d.A.-fractie met dit onderdeel van het wetsvoorstel heb ik kennis genomen.

### **Persfotografen (artikel I, onderdeel A.4)**

Ook de instemming van laatstgenoemde leden met het voorstel de vrijstelling voor persfotografen te beëindigen doet mij genoegen.

### **Verlegging (artikel I, onderdelen B en C)**

De leden van de fracties van het C.D.A., de P.v.d.A. en de S.G.P. staan stil bij de vraag of het geen aanbeveling verdient de gevallen waarin een verleggingsregeling wordt toegepast, op te nemen in de wet in plaats van, zoals het wetsvoorstel luidt, die gevallen aan te wijzen bij algemene maatregel van bestuur. Zij wijzen daarbij erop, dat een verleggingsregeling een ingrijpende zaak is. De leden van de P.v.d.A.- en de S.G.P.-fractie wijzen in dat verband mede op de duidelijkheid, de rechtszekerheid en het voorkomen van willekeur.

De vraag van genoemde leden begrijp ik. Ook ik heb, zoals uit de memorie van toelichting kan worden opgemaakt, overwogen de verleggingsregeling in de wet op te nemen. Ik heb daarvan evenwel afgezien om, zoals is uiteengezet op bladzijde 9 van die memorie, zo snel en zo slagvaardig mogelijk te kunnen optreden, mede in het belang van en in overleg met het bonafide bedrijfsleven.

Natuurlijk is het zo – ik geef dat de leden van de fractie van het C.D.A. gaarne toe – dat fraude en misbruik van een zodanige omvang dat een verleggingsregeling gerechtvaardigd is, niet van de ene op de andere dag ontstaan. Het constateren van het verschijnsel fraude en misbruik waarom het in dezen gaat en het komen tot het besef dat een maatregel in de vorm van een verleggingsregeling ertegen geboden is, vormen een proces waarmee tijd is gemoeid. Doch wanneer dan de noodzaak van het nemen van een maatregel is gebleken dient de daarvoor benodigde tijd naar mijn mening wel zo kort mogelijk te worden gehouden. Immers dan dient nog het door mij toegezegde overleg met het bedrijfsleven plaats te vinden en voorts dient machtiging van de Raad van de Europese Gemeenschappen te worden verkregen voor een verleggingsregeling. Met een en ander is al gauw een tijdsbeslag van vijf à zes maanden gemoeid. Het is om deze reden dat ik er de voorkeur aan geef om, na inwinning van het advies van de Raad van State, de verdere procedure kort te houden, in casu een regeling krachtens algemene maatregel van bestuur in plaats van een regeling bij wet.

In dit verband wil ik nogmaals benadrukken dat een uitbreiding van de verleggingsregeling alleen zal geschieden in overleg met de belanghebbende bedrijfstak en dat daarbij een zorgvuldige afweging van alle daarbij betrokken belangen zal plaatsvinden. Ook zal, evenals met betrekking tot de huidige verleggingsregeling in de bouw is gebeurd, tijdig en uitgebreid voorlichting worden gegeven bij uitbreiding van de verleggingsregeling. Mede in aanmerking nemend dat een voorgenomen maatregel wordt getoetst door de partners in de EG en door de Raad van

State komt het mij voor, dat de duidelijkheid en de rechtszekerheid voldoende zijn gewaarborgd en dat voor willekeur niet behoeft te worden gevreesd.

De leden van de fracties van de P.v.d.A. en de S.G.P. vragen de regering in te gaan op een uitbreiding van de in het wetsvoorstel opgenomen tekst van artikel 12, derde lid, van de wet in die zin dat de verleggingsregeling niet alleen omvat het meer waarborgen scheppen voor de inning van omzetbelasting, maar ook het vergemakkelijken van de heffing van die belasting. Laatstgenoemde leden noemen daarbij een vereenvoudiging van administratieve procedures. Zij geven als voorbeeld de verlegging van de heffing van omzetbelasting bij invoer zoals die is vervat in artikel 23 van de wet. Ter voorkoming van mogelijk misverstand in dezen merk ik op, dat de verlegging van de omzetbelasting bij invoer uitsluitend een vereenvoudiging betreft van de invoerformaliteiten, niet van de formaliteiten die eigen zijn aan het b.t.w.-systeem.

Wat de vraag zelve betreft wijs ik erop, dat de wet reeds een bepaling bevat – artikel 39 – om bij algemene maatregel van bestuur nadere regelen te geven tot vergemakkelijking van de heffing. Zo zijn de regelingen inzake de forfaitaire berekeningsmethoden en inzake de administratieve afhandeling van zegelsystemen en waardebonnen beide gebaseerd op bedoeld artikel 39. Het instituut van de verleggingsregeling behoeft derhalve voor vergemakkelijking van de heffing van de belasting niet te worden gebruikt. Overigens zou zo'n verleggingsregeling in feite niet leiden tot vereenvoudiging van administratieve procedures. Weliswaar kan bij verlegging de vermelding van het bedrag van de omzetbelasting op de factuur achterwege blijven, hiervoor in de plaats dient op de factuur te worden vermeld «omzetbelasting verlegd» (artikel 24b, achtste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968). Verder blijven alle overige voorschriften inzake boekhoudkundige verplichtingen en inzake de factureringsverplichting onverkort van kracht. Ik meen dan ook dat er onvoldoende aanleiding is om over te gaan tot de door vorenbedoelde leden als vraag opgeworpen verruiming van de verleggingsregeling, nog daargelaten de vraag voor welke ondernemers die verruiming zou moeten gelden en de vraag of daarvoor machtiging zou kunnen worden verkregen van de Raad van de Europese Gemeenschappen.

### **Samenloop in de rechtspraak (artikel I, onderdeel D)**

Het doet mij genoeg uit het voorlopig verslag te mogen concluderen dat wordt ingestemd met het voorstel belanghebbenden het indienen van twee bezwaarschriften en de gang naar twee rechters te besparen.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 22, vierde lid, van de wet wordt alleen beoogd de thans in dit artikellid opgenomen praktische regeling voor de samenloop in rechtspraak te verruimen tot alle gevallen, waarin de toepassing van een bepaling inzake het invoerrecht mede bepalend is voor de verschuldigdheid van de omzetbelasting bij invoer. Als gevolg hiervan zal in al deze gevallen de beslissing van de voor de invoerrechten en accijnzen bevoegde inspecteur dan wel van de Tariefcommissie bindend zijn voor de instantie die ter zake van de omzetbelasting bevoegd is te beslissen. Het gaat hierbij – dit ten antwoord op een vraag van de leden van de C.D.A.-fractie – om de goederen die voorwerp van geschil zijn. De verdeling van bevoegdheden over de rechterlijke instanties blijft hierbij onaangestast.

De voorgestelde wijziging van artikel 22, vierde lid, van de wet is echter voor de leden van de fracties van het C.D.A., de P.v.d.A., de V.V.D. en de S.G.P. aanleiding de meer principiële problematiek van het bestaan van verschillende rechtsgangen ter sprake te brengen. Het gaat daarbij om de eenheid in rechtsvorming en de vraag, of deze niet meer is gebaat bij een gelijke rechtsgang voor het invoerrecht en de bij invoer

geheven omzetbelasting. In dit verband wordt er op gewezen dat bij problemen rondom invoer er een rechtsingang is via de Tariefcommissie of – en daarbij zal worden bedoeld op artikel 22, derde lid, van de wet – via de gerechtshoven. Voorts wordt opgemerkt dat tegen uitspraken van de Tariefcommissie niet en tegen die van gerechtshoven wel beroep in cassatie kan worden ingesteld. Ook wordt de suggestie gedaan de Tariefcommissie onder te brengen bij één van de gerechtshoven.

In dit verband merk ik op, dat de vraag naar de verhouding tussen de rechtspraak van de Tariefcommissie enerzijds en de gerechtshoven anderzijds eveneens een rol speelt in het kader van de herstructurering van de accijnswetgeving. Het behoeft geen betoog, dat deze materie het bestek van dit wetsvoorstel te buiten gaat. Zij hangt samen met het algemene vraagstuk van rechterlijke competentie alsmede met dat van een goede en doelmatig ingerichte rechterlijke organisatie. Deze problematiek behoort primair tot de taak van de Minister van Justitie. Ik stel mij dan ook voor in het kader van de herstructurering van de accijnswetgeving met hem in overleg te treden inzake de eenheid in de rechtsbescherming op het onderhavige terrein.

### **Hoofdelijke aansprakelijkheid onderdelen fiscale eenheid (artikel I, onderdeel G)**

De leden van de fracties van het C.D.A. en de S.G.P. hebben een aantal kanttekeningen geplaatst bij het voorstel voor een hoofdelijke aansprakelijkheid voor onderdelen van een fiscale eenheid. Zij geven daarbij aan dat er onduidelijkheid kan bestaan omtrent de aanwezigheid van een fiscale eenheid. Voorts menen zij, dat de rechtszekerheid in gevaar kan komen indien niet alleen pas achteraf het bestaan van een fiscale eenheid wordt geconstateerd, maar bovendien daaraan een aansprakelijkstelling wordt gekoppeld. De leden van de C.D.A.-fractie geven de voorkeur eraan, ook al werkt het instituut van de fiscale eenheid in de omzetbelasting in het algemeen bevredigend, dat het bestaan van een fiscale eenheid, al dan niet op verzoek van betrokkenen, wordt vastgesteld bij een voor beroep vatbare beschikking van de inspecteur, welke beschikking alleen voor de toekomst werkt. Onder een dergelijke voorwaarde hebben deze leden geen bezwaar tegen invoering van een hoofdelijke aansprakelijkstelling. De leden van de S.G.P.-fractie wensen de voorgestelde hoofdelijke aansprakelijkheid te koppelen aan een verzoek van belanghebbenden. Van de instemming van de leden van de P.v.d.A.-fractie met die aansprakelijkstelling heb ik met genoegen kennis genomen.

De gemaakte opmerkingen geven mij aanleiding nog eens nader in te gaan op het instituut van de fiscale eenheid.

Indien de fiscale eenheid pas zou bestaan na een constitutieve beschikking van de inspecteur zou de fiscale eenheid niet meer – zoals thans – van rechtswege ontstaan (artikel 7, vierde lid, van de wet). Ik ben hiervan geen voorstander. De omzetbelasting wordt geheven volgens het systeem van heffing bij wege van voldoening op aangifte. In dit systeem rekent de belastingschuldige – de ondernemer – zelf het bedrag van de belasting uit. Anders dan het geval is bij de aanslagbelastingen is de rol van de inspecteur bij de omzetbelasting een meer passieve. Hij beperkt zich in beginsel tot controle van de aangegeven belasting. Alsdan vormt hij zich een oordeel over het geheel van feiten dat voor de belastingheffing relevant is, waaronder het al dan niet aanwezig zijn van een fiscale eenheid. Vanuit het oogpunt van bestrijding van misbruik van het systeem van b.t.w.-heffing door gelieerde ondernemingen acht ik het terecht dat de inspecteur een fiscale eenheid kan vaststellen met ingang van het moment waarop is voldaan aan de daarvoor vereiste objectieve criteria, ook al geschiedt dit, zoals ook op andere gebieden in de fiscaliteit gebruikelijk is, pas achteraf.

Het alleen op verzoek erkennen van een fiscale eenheid zou inhouden dat niet langer uitsluitend de feitelijke toestand beslissend is. Nog daargelaten de vraag of de zesde b.t.w.-richtlijn toestaat het bestaan van een fiscale eenheid pas aan te nemen op verzoek, ben ik van deze gedachte evenmin een voorstander. Het zou kunnen leiden tot ongewenste constructies. Zo zou een vrijgestelde ondernemer zijn investeringsgoederen in een afzonderlijke onderneming kunnen onderbrengen en deze vervolgens tegen een te lage prijs verhuren aan de vrijgestelde onderneming. Indien beide ondernemingen in dat geval voor de heffing van omzetbelasting niet zouden kunnen worden beschouwd als één onderneming, zou bedoelde constructie leiden tot een te lage belastingheffing.

Overigens dient te worden bedacht, dat van een fiscale eenheid alleen sprake is bij een zodanige verwevenheid in financieel, organisatorisch en vooral ook in economisch opzicht, dat de ondernemer hiermee bekend kan worden geacht. Daarbij komt dat een ondernemer die een bepaalde constellatie van bedrijven voor ogen staat, altijd de mogelijkheid heeft – en zulks in de praktijk ook vrijwel altijd doet – over de consequenties daarvan voor de omzetbelasting contact op te nemen met de inspecteur, die dan zijn standpunt zal geven, welk standpunt desgewenst kan worden onderworpen aan het oordeel van de rechter.

Naar aanleiding van een opmerking van de leden van de S.G.P.-fractie over moeilijkheden die kunnen ontstaan bij verbreking van de fiscale eenheid, merk ik op dat de voorgestelde aansprakelijkstelling alleen ziet op belastingschulden die betrekking hebben op de periode waarin de fiscale eenheid heeft bestaan. Treedt een onderdeel uit de fiscale eenheid, dan is dat onderdeel niet aansprakelijk voor de belasting-schulden van de fiscale eenheid die betrekking hebben op een periode na het tijdstip van uittreding.

Ik meen dan ook dat nu het verschijnsel van fiscale eenheid in de praktijk ook zonder beschikking van de inspecteur en niet op verzoek van belanghebbenden bevredigend functioneert, het invoeren van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de onderdelen van een fiscale eenheid daarin geen wijziging behoeft te brengen.

### **Uitbreiding nul-tarief bij export**

De leden van de fracties van het C.D.A., de P.v.d.A., de V.V.D. en de S.G.P. wijzen op het feit dat exporterende ondernemers die als gevolg van het nultarief bij export meestal negatieve aangiften doen, de teruggave aan omzetbelasting gemiddeld pas een maand na indiening van de aangifte ontvangen. In dit verband vragen zij hoe de regering staat tegenover de invoering van een nultarief voor leveringen van goederen aan ondernemers die deze goederen uitvoeren. Zij wijzen daarbij erop, dat de zesde b.t.w.-richtlijn het treffen van een dergelijke regeling in beginsel mogelijk maakt. Tevens vragen zij naar de budgettaire consequenties en de frauderisico's van een dergelijke regeling.

Dienaangaande merk ik het volgende op. Het is mij bekend dat het bedrijfsleven, voorzover dit zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend richt op de export, uit een oogpunt van liquiditeit gaarne zou zien dat het de te exporteren goederen ook tegen het nultarief kan inkopen. Ik moet echter erop wijzen, dat bij invoering van het nultarief in de aan de export voorafgaande schakel tegenover het liquiditeitsvoordeel voor de exporteur een liquiditeitsnadeel voor diens leverancier kan staan, namelijk wanneer deze de thans aan de exporteur in rekening gebrachte b.t.w. eerder ontvangt dan het moment waarop hij de in rekening gebrachte b.t.w. behoeft af te dragen aan de fiscus. De invoering van het nultarief voor exporteurs kan zelfs ertoe leiden dat hun leveranciers in een vergelijkbare situatie komen te verkeren als die waarin de exporteurs zich thans bevinden. Die mogelijkheid is vooral reëel in branches waarin de voorlaatste schakel in belangrijke mate is georiënteerd op exporteurs.



De zesde b.t.w.-richtlijn voorziet evenwel niet in de mogelijkheid ook de leveranciers van exporteurs de faciliteit deelachtig te doen worden.

Overigens zou bij invoering van het nultarief in de aan de export voorafgaande schakel op grond van de EG-regelgeving een aantal aanvullende voorwaarden in acht moeten worden genomen (artikel 16, lid 2, van de zesde b.t.w.-richtlijn).

Zo zou het nultarief niet voor alle leveringen (en eventueel diensten) aan de exporteur in rekening mogen worden gebracht, maar alleen voor goederen die – al dan niet na verwerking – zijn bestemd voor de uitvoer (en eventueel voor diensten die met de uitvoer in verband staan). Daarnaast mag het nultarief slechts worden toegepast tot het bedrag waarvoor de exporteur in de afgelopen twaalf maanden goederen heeft uitgevoerd. De exporteur zal derhalve steeds moeten nagaan of hem nog wel tegen het nultarief kan worden geleverd en diens leveranciers zullen om daarmee in overeenstemming te kunnen handelen, ter zake door de exporteur moeten worden ingelicht. Door dit alles is zowel de toepassing van het nultarief als de controle daarop geen eenvoudige zaak, noch voor het bedrijfsleven, noch voor de belastingdienst. Met name ook de Belgische regeling toont aan dat het nultarief – zeker in de administratieve sfeer – een aanzienlijke regelgeving vereist, die gepaard gaat met administratieve lasten voor zowel bedrijfsleven als belastingdienst.

Wat de fraudegevoeligheid van een dergelijke regeling betreft moet er op worden gewezen dat iedere mogelijkheid om te kunnen verkopen zonder dat ter zake b.t.w. in rekening behoeft te worden gebracht een stimulans kan vormen voor fraude. Door misbruik van de regeling te maken – de leverancier van de goederen moet immers afgaan op een verklaring van zijn opdrachtgever – kunnen goederen ten onrechte zonder omzetbelasting worden aangeschaft. Dit vergroot het te behalen voordeel bij frauduleuze doorverkoop.

Op grond van vorenstaande overwegingen heb ik in het verleden dan ook ervan afgezien de totstandkoming van bedoelde regeling te bevorderen. Ik acht hiertoe thans nog te minder aanleiding aanwezig nu de voorstellen van de EG-Commissie inzake de realisering van de interne markt inhouden, dat voor intracommunautaire transacties niet langer het nultarief zal gelden.

### **Groepsvervoer van werknemers**

De leden van de C.D.A.-fractie, de P.v.d.A.-fractie en de S.G.P.-fractie vragen waarom de regering geen gevolg heeft gegeven aan het voorstel van de Stichting van de Arbeid uit 1985 om aftrek van voorbelasting mogelijk te maken op de met groepsvervoer van werknemers gemoeide kosten. De leden van de C.D.A.-fractie wijzen daarbij op de argumenten die de Raad van Nederlandse Werkgeversbonden VNO en NCW voor deze aftrek hebben aangevoerd.

Vanaf de inwerkingtreding van de Wet op de omzetbelasting 1968 is het al dan niet aftrekbaar zijn van de omzetbelasting die drukt op het groepsgewijze woon-werkverkeer een punt geweest waarover de meningen verschillen. Uiteindelijk is door de Hoge Raad bevestigd dat het verzorgen van dit vervoer moet worden aangemerkt als loon in natura (HR 12 juni 1974, nrs. 17 295 en 17 296, BNB 1974/203 en 1974/204). Als gevolg hiervan is op grond van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (Stb. 473) – het BUA – het recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten.

Uiteraard is het denkbaar het criterium loon in natura niet meer (alleen) beslissend te doen zijn voor het uitsluiten van het recht op aftrek. In het kader van het groepsgewijze woon-werkverkeer wordt altijd gewezen – zoals de leden van de C.D.A.-fractie ook aangeven – op de noodzaak voor de ondernemer dit vervoer te verzorgen. Ik meen echter dat de mate waarin voor de ondernemer de noodzaak bestaat bepaalde

kosten voor zijn werknemers te maken, geen toereikend criterium is voor de vraag of de omzetbelasting op deze kosten aftrekbaar moet zijn. Ik mag in dit verband erop wijzen, dat bij alle uitgaven waarvoor op grond van het BUA een aftrekbeperking geldt, het gaat om kosten ten aanzien waarvan de ondernemer om de een of andere reden van mening is dat hij deze voor zijn rekening moet nemen.

Dit geeft tevens aan dat het van een zekere willekeur zou getuigen indien van deze uitgaven alleen de kosten voor het woon-werkverkeer dat groepsgewijze geschiedt zouden worden uitgezonderd van de uitsluiting van het recht op aftrek. Ook de kosten van overige vormen van woon-werkverkeer – om maar niet in te gaan op andersoortige kosten – kunnen ten laste van de werkgever komen. Zo bestaat, wanneer de werkgever plaatsbewijzen voor het openbaar vervoer verstrekt of een vergoeding betaalt om daaruit de kosten van vervoer te bestrijden, evenmin recht op aftrek van omzetbelasting. Hetzelfde geldt wanneer de werknemers een vergoeding krijgen voor het gebruik van hun eigen auto. Op grond van het vorenstaande is geen gehoor gegeven aan de wens van het bedrijfsleven aftrekrecht te verkrijgen wegens de kosten van het groepsgewijze woon-werkverkeer.

Volledigheidshalve wil ik in dit verband wijzen op ontwikkelingen in EG-verband inzake de beperking van het aftrekrecht. Op grond van artikel 17, lid 6, van de zesde b.t.w.-richtlijn dient de Raad een communautaire regeling ter zake vast te stellen. Het hiertoe door de Commissie ingediende voorstel voor een twaalfde b.t.w.-richtlijn (PbEG C 37 van 10 februari 1983 en PbEG C 56 van 29 februari 1984) bevat voor het groepsgewijze woon-werkverkeer, anders dan voor de overige vormen van dit verkeer, geen beperking van het aftrekrecht. Zouden de andere Lid-Staten van mening blijken te zijn dat deze afwijkende behandeling op haar plaats is, dan zal ik mij – ondanks mijn eerder aangegeven bedenkingen – niet verzetten tegen dit onderdeel van het richtlijnvoorstel. Ik moet hieraan echter toevoegen, dat de moeizame onderhandelingen over dit voorstel wel aangeven, dat de uiteindelijke inhoud van de twaalfde richtlijn nog verre van vaststaat.

### **Inwerkingtreding**

Naar aanleiding van de vragen van de vaste Commissie voor Financiën over de in het wetsvoorstel opgenomen datum van inwerkingtreding – 1 oktober 1987 – merk ik op, dat daaruit geenszins moet worden afgeleid dat het mijn bedoeling is aan het wetsvoorstel terugwerkende kracht te verlenen. Op het tijdstip van indiening bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal kon dan ook worden voorzien dat de datum van inwerkingtreding wijziging behoefde.

Thans wordt voorgesteld de wijzigingswet in werking te laten treden met ingang van het kalenderkwartaal volgend op dat waarin de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wet wordt geplaatst, is gelegen. Een nota van wijziging is bij deze memorie gevoegd.

Voorts heb ik mij – mede in overleg met belanghebbenden – nader beraden over het tijdstip van inwerkingtreding van de in artikel I, onderdeel A.2, voorgestelde inperking van de vrijstelling voor watersportorganisaties. In verband met het feit dat deze organisaties de vergoedingen voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen vooruit plegen te ontvangen is voor de inperking van die vrijstelling alsnog een overgangsmaatregel opgenomen. Zij strekt ertoe de diensten waarvoor de vergoeding niet afzonderlijk in rekening wordt gebracht maar onderdeel is van de contributie, buiten de belastingheffing te laten voor zover de contributie reeds vóór de inwerkingtreding van de wijzigingswet in rekening is gebracht over een periode die niet langer is dan één jaar.

Voorts bevat de nota van wijziging nog een wijziging in artikel I, onderdeel H. Deze wijziging houdt verband met de Wet van 18 december 1987 (Stb. 580), welke wet onder meer vernummering van een aantal leden van artikel 50 van de Wet op de omzetbelasting 1968 inhield. De wijziging is niet van materiële betekenis.

De Staatssecretaris van Financiën,  
H. E. Koning