

Vergaderjaar 1990-1991

21 463

## **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (wijziging van de plaats van dienst voor bepaalde prestaties)**

Nr. 8

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG**

Ontvangen 12 december 1990

#### **Algemeen**

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de opmerkingen en vragen van de vaste Commissie voor Financiën. Het doet mij genoegen dat de leden van de P.v.d.A.-fractie erkentelijk zijn voor de in de memorie van antwoord verstrekte informatie.

De leden van de C.D.A.-fractie komen terug op de verhuur van vervoermiddelen vanuit derde landen aan Nederlandse Particulieren. Zij achten de uitvoeringsproblemen niet zo zwaarwegend dat deze het achterwege laten van Nederlandse belastingheffing ter zake van deze verhuur kunnen rechtvaardigen. Ook de leden van de P.v.d.A.-fractie zijn niet overtuigd door de afweging in de memorie van antwoord.

De argumenten die door deze fracties zijn aangevoerd hebben mij aanleiding gegeven de btw-regeling voor de verhuur van vervoermiddelen vanuit niet-EG-landen aan particulieren opnieuw te overwegen. Alles afwegend ben ik tot de conclusie gekomen dat invoering van belastingheffing ter zake van deze verhuur in Nederland de voorkeur verdient boven niet heffen in Nederland. Met name het aspect van de preventieve werking die van een heffing in Nederland zal uitgaan, heeft daarbij zwaar gewogen. Ik heb daarom het wetsvoorstel gewijzigd in die zin, dat de voorgestelde verlenging van de plaats van dienst naar Nederland voor de verhuur van vervoermiddelen niet alleen geldt bij verhuur aan Nederlandse ondernemers en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (overheidslichamen en andere) maar ook bij verhuur aan in Nederland woonachtige particulieren. De hiertoe strekkende nota van wijziging is bij de nota gevoegd.

Met betrekking tot de belastingplicht ter zake van de verhuur van vervoermiddelen aan particulieren biedt de zesde btw-richtlijn de volgende mogelijkheden. De belasting kan verschuldigd worden door de buitenlandse verhuurder, al dan niet met een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de afnemende Nederlandse particulier. Dit is het uitgangspunt van de richtlijn. De belastingplicht kan echter ook bij uitsluiting worden gelegd bij de Nederlandse particulier. Gelet op het uitgangspunt van de richtlijn stel ik voor de primaire belastingplicht ter

zake van de verhuur van vervoermiddelen aan particulieren te leggen bij de buitenlandse verhuurder. In de gevallen waar het hier om gaat moet de dienstverrichter mijns inziens in de heffing worden betrokken. Van hem mag meer dan van de particulier kennis van de btw worden verwacht. Het lijkt mij goed dat een buitenlandse ondernemer die zich inlaat met constructies als de onderhavige dit doet in de wetenschap dat dit handelen voor hem fiscale gevolgen heeft. Overigens zal deze ondernemer toch al een bemoeienis met de Nederlandse fiscus krijgen als hij de in Nederland te verhuren goederen ook in Nederland koopt, wat in de situaties waar het hier om gaat doorgaans het geval zal zijn. Alsdan krijgt de ondernemer de Nederlandse voorbelasting van de fiscus terug. Ik acht het verder wenselijk naast de buitenlandse belastingplichtige de Nederlandse particulier hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de in dezen verschuldigde belasting. Door een dergelijke aansprakelijkheidstelling – op te nemen in de Invorderingswet 1990 – wordt de door deze leden gesignaleerde ontmoedigende werking versterkt.

In antwoord op een daartoe strekkende vraag van de leden van de C.D.A.-fractie merk ik op dat in het verleden bij wetswijzigingen met betrekking tot bestaande huurovereenkomsten op dezelfde wijze is gehandeld als nu wordt voorgesteld in het onderhavige wetsvoorstel. Ook bij vorige wetswijzigingen heeft ten aanzien van bestaande huurcontracten geen eerbiedigende werking gegolden. Verwezen zij bij voorbeeld naar de aanpassing in 1986 van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de tiende btw-richtlijn (Wet van 1 oktober 1986, Stb. 501).

Van het oordeel van de leden van de fractie van de P.v.d.A. dat het wetsvoorstel bestaande contracten niet behoeft te eerbiedigen heb ik met instemming kennis genomen.

De vraag van de leden van de D66-fractie of kennis is genomen van het artikel van Mr. J. M. F. Finkensieper in de Gemeentestem 1988/6859, blzn. 293-294, kan ik bevestigend beantwoorden. In dit artikel stelt de schrijver dat het de fiscus zou sieren lopende contracten te respecteren, nu – in de bewoording van de auteur – de fiscus voorschijns de btw-vrije verhuur vanuit het buitenland heeft toegelaten en gezien de beantwoording van de Kamervragen geen aanleiding zag wetswijziging aan te kondigen.

De argumenten die de heer Finkensieper aanvoert voor eerbiedigende werking vind ik van onvoldoende gewicht om voor het onderhavige wetsvoorstel een eerbiedigende werking te rechtvaardigen. In dit verband verwijs ik naar hetgeen hierover is opgemerkt in de memorie van antwoord bij dit wetsvoorstel. Ik herhaal mijn in die memorie verwoorde mening dat aan de beantwoording van de bewuste Kamervragen alsmede aan het door Financiën in dezen gevoerde beleid, partijen bij de contracten als waar het hier om gaat niet het vertrouwen hebben kunnen ontnemen dat de Nederlandse regering deze transacties ook op termijn ongemoeid zou laten, dan wel bij een wetswijziging bestaande contracten zou eerbiedigen. Enige indicatie in laatstbedoelde richting is van de zijde van Financiën nooit gegeven.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. verzoeken om een nadere reactie op de in de brief van VB Belastingadviseurs aan de vaste Commissie van Financiën neergelegde suggestie dat het Rijksinkoopbureau actief in de constructie heeft bemiddeld. Hierover merk ik het volgende op.

In de memorie van antwoord heb ik aangegeven dat mijn ambtsvoorganger eind 1987 heeft geantwoord op vragen van de leden van de Tweede Kamer Vermeend en Vreugdenhil over het leasen van computers en andere apparatuur door overheidsdiensten (Handelingen II 1987-1988, Aanhangsel, blzn. 387-388). Een van de vragen was of overheidsdiensten ter zake voorlichtingsmateriaal verstrekken aan

publiekrechtelijke lichamen, instellingen voor gezondheidszorg en dergelijke. Hierop werd geantwoord dat noch vanuit het departement noch vanuit de belastingdienst ongevraagd voorlichting is verstrekt over de onderhavige wijze van verhuur en dat op door derden gestelde vragen steeds is geantwoord in overeenstemming met de wettelijke bepalingen. Met betrekking tot het Rijksinkoopbureau werd vermeld dat deze organisatie binnen het kader van haar taakuitvoering een objectieve beschrijving had gemaakt over deze verhuur, welke beschrijving op aanvraag van afnemers van het Rijksinkoopbureau aan deze werd toegezonden. Dit beleid is ook na 1987 door het Rijksinkoopbureau gevoerd. Uit het hiervoor gestelde kan naar mijn mening niet worden afgeleid dat het Rijksinkoopbureau actief in de constructie heeft bemiddeld, in die zin dat het initiatief richting afnemers aan zijn kant lag.

Bij de raming van de meeropbrengst van het wetsvoorstel ben ik ervan uitgegaan dat de op basis van het wetsvoorstel naar Nederland te verleggen huuromzet vervolgens niet in betekenende mate weglekt naar Lid-Staten met een lager btw-tarief, zoals Luxemburg. De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen of dit wel een realistische veronderstelling is. Naar mijn mening is dit het geval. Bedacht dient te worden dat het opzetten en uitvoeren van constructies als de onderhavige gepaard gaat met kosten. In situaties waarin de verhuur in het geheel niet met btw wordt belast, of met een btw-tarief van slechts enkele procenten, zullen deze kosten niet prohibitief zijn voor het opzetten van dergelijke verhuurconstructies. Indien het te behalen tariefvoordeel echter wordt teruggebracht tot bij voorbeeld 6,5% (het tariefverschil tussen Nederland en Luxemburg) komt dit naar mijn mening anders te liggen. Hoeveel de kosten verbonden aan de constructie bedragen, is mij niet exact bekend, maar wel duidelijk is dat deze kosten al gauw in de orde van grootte van enkele procenten van de huuromzet liggen. Het door het tariefverschil tussen Nederland en Luxemburg te behalen voordeel gaat dan voor een belangrijk deel op aan kosten. Deze leden vragen ook wat in dit verband van de Europese Commissie kan worden verwacht die, zoals is vermeld in de memorie van antwoord, is gewezen op deze problematiek. Het komt mij voor dat de Commissie de geschetste problematiek zeker aan de orde zal stellen in het Brusselse overleg over de voorstellen voor de opheffing van de fiscale grenzen. Het gaat hier immers om een concurrentievervalsing die wordt veroorzaakt door de bestaande tariefverschillen tussen de landen. Trouwens niet alleen Nederland heeft aandacht gevraagd voor de problematiek van de zogenoemde lid-staatshopping. Hetzelfde is gedaan door Frankrijk en België. Toenadering van de btw-tarieven in het kader van de interne markt zal op deze problematiek een gunstige invloed hebben.

In antwoord op een daartoe strekkende vraag van de zijde van de P.v.d.A.-fractie merk ik op dat mij berichten hebben bereikt dat op dit moment al een preventieve werking van het wetsvoorstel uitgaat.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. vragen of er mogelijkheden zijn het effect van «weglek» naar Lid-Staten met lage tarieven te vermijden. Deze leden vragen zich af of op dit punt afspraken kunnen worden gemaakt met de overheidslichamen die thans van de constructie profiteren of dat comptabele wetgeving ter zake tot de mogelijkheden behoort. Deze leden stellen voorts de toepassing van de artikelen 4, lid 5, en 5, lid 7, van de zesde btw-richtlijn in dit verband aan de orde. Over deze suggesties merk ik het volgende op.

Afspraken maken met de desbetreffende overheidslichamen dan wel comptabele wetgeving ter zake invoeren is naar mijn mening moeilijk te rijmen met de EG-regelgeving (verbod tot het treffen van een maatregel van gelijke werking als bedoeld in artikel 30 van het EEG-verdrag of strijdigheid met de door het Verdrag beschermde vrijheid van dienstverlening).

Toepassing van de artikelen 4, lid 5, en 5, lid 7, van de zesde btw-richtlijn biedt voor de onderhavige problematiek geen oplossing, omdat deze artikelen over geheel andere onderwerpen gaan. Artikel 4, lid 5, van de zesde btw-richtlijn regelt de belastingplicht voor overheidslichamen. Bij dit artikel gaat het om de vraag voor welke prestaties (levering van goederen en diensten) de overheid in de heffing wordt betrokken. Het artikel ziet dus op de actieve (presterende) zijde van de prestatie en niet op de passieve, die van de afnemer van de prestatie. In de gevallen die door het onderhavige wetsvoorstel worden bestreken gaat het echter om de positie van de overheid als afnemer van de prestatie. Artikel 5, lid 7, van de richtlijn biedt de Lid-Staten de mogelijkheid het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van diens bedrijf is ingevoerd, onder voorwaarden aan te merken als een belastbare levering van dat goed. Toepassing van deze bepaling op de situaties van het onderhavige wetsvoorstel stuit reeds hierom af omdat de overheid in deze situaties niet optreedt als ondernemer.

In antwoord op een daartoe strekkende vraag van de leden van de P.v.d.A.-fractie over de leasing van onroerend goed merk ik het volgende op.

In de memorie van antwoord is aangegeven om welke redenen het moeilijk is de omvang van de problematiek van onroerend goed-constructies volledig in kaart te brengen. In de gevallen waarin de belastingdienst een constructie onderkent en haar niet aanvaardt, omdat de facto geen sprake is van huur en verhuur (door dit voor te wenden kunnen partijen de btw-druk ten onrechte migiteren, zoals in de memorie van antwoord is aangegeven) zoeken belanghebbenden veelal naar een andere opzet. Het aantal aan de belastingrechter voorgelegde geschillen is dan ook gering. In dit verband kan worden verwezen naar een uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 november 1989, nr. 1972/88. In deze procedure heeft het hof geoordeeld dat het onderhavige samenstel van transacties uitsluitend tot doel had de verijdeling van een juiste toepassing van de omzetbelastingwetgeving. De door belanghebbenden opgezette constructie is in dit geval dan ook niet door de rechter aanvaard. Het is waarschijnlijk dat deze uitspraak zeker een preventief effect heeft. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

De leden van de D66-fractie vragen of het wetsvoorstel ook gevallen van finance-lease bestrijkt en of zich hierbij gevallen van niet-heffing dan wel dubbele heffing kunnen voordoen.

Finance-lease-overeenkomsten die als levering worden aangemerkt vallen niet onder de reikwijdte van het onderhavige wetsvoorstel, dat ziet op diensten. Finance-lease wordt overigens niet in alle Lid-Staten gelijk behandeld. Sommige Lid-Staten zien dit als een levering, andere als een dienst. Dit betekent, gezien ook de zesde btw-richtlijn, dat zich ter zake gevallen van dubbele heffing of niet-heffing kunnen voordoen. Met name met het oog op de interne markt zal ook de btw-positie van finance-lease moeten worden geharmoniseerd.

### **De voorgestelde wettekst**

De leden van de P.v.d.A.-fractie stellen enkele vragen over de considerans en de tekst van artikel I van het wetsvoorstel.

#### *Considerans*

In de memorie van antwoord heb ik uiteengezet waarom in de considerans is gekozen voor de neutrale omschrijving «in verband met concu-



rentieverhoudingen» en waarom in deze considerans niet mede wordt verwezen naar het voorkomen van niet-heffen van belasting. Voor het onderhavige wetsvoorstel is niet bepalend het feit dat een btw-vrije verhuur mogelijk is omdat in landen als IJsland en Zwitserland niet wordt geheven – hetgeen nu eenmaal besloten ligt in de communautaire basisregeling voor de btw-heffing op diensten –, maar het feit dat dit niet gebeurt terwijl Nederlandse aanbieders van dezelfde prestaties wel met btw-heffing worden geconfronteerd, wat leidt tot concurrentienadelen voor de Nederlandse aanbieders. Dit laatste aspect is de beweegreden voor het wetsvoorstel. Ik heb dan ook bewust gekozen voor de in de considerans gebruikte terminologie.

De zin in de memorie van toelichting «Dit teneinde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen» geeft in de bewoordingen van de zesde btw-richtlijn aan, op welke gronden een verlegging van de plaats van dienst als bedoeld in artikel 9, lid 3, sub b, van de zesde btw-richtlijn, kan worden gebaseerd.

#### *Artikel 1*

Dat niet uitdrukkelijk is bepaald dat alle samenwerkingsverbanden van lagere overheden onder de werking van de wettekst vallen, houdt verband met het feit dat ernaar is gestreefd, gebruik te maken van reeds in de wet gebruikte begrippen. Het begrip «samenwerkingsverbanden van lagere overheden» valt daaronder niet. De onzekerheid waarop de leden van de P.v.d.A.-fractie doelen deel ik overigens niet. Zoals gesteld in de memorie van antwoord zullen naar mijn mening dergelijke samenwerkingsverbanden in de praktijk onder de werking van de wettekst vallen.

De Nederlandse taalversie van de zesde btw-richtlijn bepaalt dat de Lid-Staten voor bepaalde diensten de plaats van dienst kunnen verleggen van buiten de Gemeenschap naar het binnenland «wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden». Dit is de reden dat in de redactie van dit artikel eveneens het woord «wanneer» is gebruikt. De vraag of de regering het woord «indien» zou hebben gebruikt indien de richtlijn anders zou zijn verwoord, kan ik niet anders beantwoorden dan met: waarschijnlijk wel. In antwoord op een daartoe strekkende vraag merk ik op dat de Engelse tekst van de richtlijn in dit verband het woord «where» gebruikt. De Franse tekst gebruikt het woord «lorsque», de Duitse het woord «wenn».

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort