

Vergaderjaar 2004–2005

**30 061**

## **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen**

**Nr. 7**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 11 juli 2005

#### **Inhoudsopgave**

#### **I ALGEMEEN**

1. Inleiding
2. Uitwerking lagere regelgeving
3. Communautair kader
4. Juridische constructies
5. Consequenties aanpak constructies
6. Normale waarde en herzieningsregeling
7. Begrip «gelieerde verhouding»
8. Wijziging vrijstelling medische diensten

#### **II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

#### **I. ALGEMEEN**

Op 1 april 2005 is het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal ingediend. Graag wil ik de leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD en de LPF dank zeggen voor hun schriftelijke inbreng. Daarin geven deze leden aan met belangstelling kennis te hebben genomen van het voorstel. Met de leden van de fracties van de PvdA en de LPF ben ik van mening dat het een goede zaak is dat met dit wetsvoorstel getracht wordt een einde te maken aan het ongewenste gebruik van gekunstelde constructies die indruisen tegen doel en strekking van de BTW-heffing.

#### **1. Inleiding**

De leden van de CDA-fractie onderschrijven de argumenten die naar voren worden gebracht om te komen tot een aanpak van BTW-constructies. Ook in de ogen van genoemde leden vormen de constructies een aantasting van het karakter van de BTW-heffing en een uitholling van de belastinggrondslag. Deze leden delen de mening van de Nederlandse

regering dat ook publiekrechtelijke/publiekgefinancierde instellingen zich dienen te voegen naar de maatschappelijke normen en verantwoordelijkheden. Ze zijn echter wel van mening dat, als de regering vindt dat bepaalde constructies niet mogen terwijl de letter van de wet deze niet verbiedt, er niet gewezen moet worden naar de betrokken constructeurs maar dat de wet dan aangepast moet worden. In die zin merken deze leden op tevreden te zijn met de wettelijke stap die nu is gezet. In aanvulling hierop merk ik op dat andere instrumenten kunnen worden ingezet om constructies tegen te gaan die ingaan tegen doel en strekking van de BTW-wetgeving, indien interpretatie van de wet, met inbegrip van het beginsel van misbruik van recht, geen soelaas biedt. Hierbij kan worden gedacht aan bestuursrechtelijke maatregelen. In casu is evenwel gebleken dat voor een werkelijk efficiënte en adequate bestrijding wetswijziging de meest geëigende weg is.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de maatregelen zich verhouden tot de voorgestelde notitie over BTW in de non-profitsector. Zij vragen waarom deze notitie niet wordt afgewacht en wat het bezwaar is tegen het uitstellen van de behandeling van het wetsvoorstel tot na de behandeling van de aangekondigde notitie in de Kamer. Ook vragen zij of het uitstellen van de inwerkingtreding van deze regeling budgettaire gevolgen zou hebben.

Van een toezegging met betrekking tot een dergelijke brede notitie ben ik niet op de hoogte. Wel is de Kamer een notitie toegezegd over de BTW-consequenties van publiek-private samenwerking (PPS) waarin tevens aandacht zal worden geschonken aan de concurrentie in de sectoren zorg en onderwijs. In deze sectoren worden steeds meer werkzaamheden uitbesteed en komen steeds meer private aanbieders op de markt. Dit wetsvoorstel ziet niet op deze PPS-problematiek, maar op de aanpak van constructies die worden opgezet door, of ten behoeve van niet-belastingplichtige rechtspersonen of ten behoeve van belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld van BTW-heffing. Het gegeven dat men in die situaties geen of een zeer beperkt recht op aftrek heeft van in rekening gebrachte BTW, vormt de aanleiding tot het realiseren van een gekunstelde opzet. Het al of niet maken van winst, en dus het al of niet deel uitmaken van de non-profitsector of van de profit-sector, speelt geen rol. Het onderhavige wetsvoorstel ziet dan ook niet alleen op een aanpak van constructies in de non-profitsector, maar ook op een aanpak van constructies in de profit-sector (van welke laatste de memorie van toelichting banken en verzekeringsmaatschappijen als voorbeelden noemt). Het uitstellen van de behandeling van dit wetsvoorstel tot na de behandeling van genoemde notitie, lijkt dan ook niet zinvol en relevant. Voor de overige bezwaren tegen een uitstel van de behandeling van het wetsvoorstel – waaronder de negatieve budgettaire gevolgen – verwijs ik deze leden naar de antwoorden op soortgelijke vragen in hoofdstuk 3 van deze nota.

Door de leden van de fractie van de LPF wordt gevraagd of de regering met deze leden van mening is dat voor belastingplichtigen en belastingadviseurs de verplichting zou moeten worden ingevoerd om fiscale constructies te melden bij de Belastingdienst, op straffe van een boete bij niet-melding. Recentelijk is in het Verenigd Koninkrijk een dergelijke wettelijke verplichting geïntroduceerd. Het gebruik van bepaalde BTW-constructies door belastingplichtigen met een omzet boven £ 600 000 moet sindsdien ter kennis worden gebracht van de zogeheten VAT Avoidance Disclosures Unit van de Engelse fiscus. De aanpak van de betreffende constructies wijzigt evenwel niet; ze worden onderzocht en (waar nodig) op de gebruikelijke wijze bestreden. De resultaten van het nut en de opbrengst van de regeling zijn mij nog niet bekend. Hoewel het melden van fiscale constructies weliswaar een interessante gedachte is, kunnen ook via adequaat toezicht door de Belastingdienst constructies

worden gesignaleerd en langs fiscaal-juridische weg worden bestreden. Dit zou anders kunnen zijn als de constructies doelbewust aan het oordeel van de Belastingdienst worden onttrokken, dan wel zo worden vormgegeven dat het gebruik van de desbetreffende constructies moeilijk te achterhalen is. Van dergelijke praktijken heb ik echter geen signalen ontvangen.

## 2. Uitwerking lagere regelgeving

De leden van de fracties van het CDA en de PvdA constateren terecht dat de aanpak van de BTW-constructies voor een deel wordt geregeld in nadere regelgeving. Zij vragen of meer expliciet aangegeven kan worden welke punten nadere regelgeving behoeven en wat de regels zullen bevatten. Als voorbeeld wordt de regeling met betrekking tot het toetsen van de 90%-regeling genoemd.

Om een effectieve drempel op te werpen tegen de onderhavige constructies en om ze in het gebruik onaantrekkelijk te maken, zijn – zoals aangegeven in de memorie van toelichting – meerdere maatregelen van verschillende aard nodig. Nu de constructies uit een aantal kenmerkende elementen bestaan, dienen deze verschillende elementen ook op de daarvoor geëigende plaats in de bestaande wet- en regelgeving aangepast te worden. Op deze wijze vormen de maatregelen en aanpassingen een samenhangend pakket. De kenmerkende elementen van de constructies zijn achtereenvolgens de kunstmatig lage prijs voor de lease-/huurtermijnen en voor de levering van een goed, het niet-handelen als zelfstandig opererende partijen, het optimaal gebruikmaken van de herzieningsregeling (van de artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; hierna: de Uitvoeringsbeschikking), het feit dat de constructiegebruiker geen of een zeer beperkt recht op aftrek van voorbelasting heeft, en het feit dat de betreffende prestaties betrekking hebben op goederen en diensten van een dusdanige omvang dat deze normaliter op de balans worden geactiveerd en bedrijfseconomisch als kapitaalinvestering worden gezien. Het wetsvoorstel introduceert in de eerste plaats wettelijke maatregelen voor de objectieve maatstaf van heffing en de invulling van het begrip bedrijfsinvesteringmiddelen. Het gaat daarbij om wettelijke maatregelen met betrekking tot transacties die worden verricht aan niet-belastingplichtige rechtspersonen of (nagenoeg) uitsluitend vrijgestelde ondernemers. Onder andere ten aanzien van deze laatstgenoemde groep ondernemers is nadere regelgeving noodzakelijk. Het recht op aftrek van voorbelasting is namelijk afhankelijk van de feitelijke activiteiten (vrijgesteld of belast) en dit werkelijke gebruik kan in de loop van de tijd veranderen. Om ervoor te waken dat dergelijke fluctuaties in gebruik onevenredig uitpakken, en om te bewerkstelligen dat duidelijk is op welke wijze het gebruik wordt vastgesteld, is nadere regelgeving onmisbaar. In casu zal de regeling, mutatis mutandis, vergelijkbaar zijn met de regeling met betrekking tot het 90%-criterium in het kader van de reparatiewetgeving in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken uit 1995<sup>1</sup>. Tevens kan met een regeling terzake in de lagere regelgeving sneller en adequater worden ingespeeld op ontwikkelingen, gewenst of ongewenst, die zich door de voorgestelde maatregelen zullen manifesteren. In dat licht bezien wordt ook bij lagere regelgeving bepaald in welke gevallen partijen in ieder geval als niet-zelfstandige partijen worden aangemerkt. De maatregelen met betrekking tot de herzieningsregeling zien op wijziging van de al bestaande lagere regelgeving op dit gebied, te weten de artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking. Enerzijds wordt op deze plaats een herzieningsmogelijkheid op kostbare diensten geïntroduceerd, anderzijds wordt het BTW-bedrag dat bij herziening in aanmerking wordt genomen nader bepaald. Hiermee wordt bereikt dat de herzieningsregeling geen onge-rechtvaardigde voordelen oplevert voor de constructiegebruikers c.q. dat

<sup>1</sup> Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 659).

de BTW die uiteindelijk drukt op het bedrijfsmiddel onafhankelijk is van het al of niet gebruik maken van een constructie.

### 3. Communautair kader

De leden van de CDA-fractie constateren dat het tegengaan van de onderhavige constructies eigenlijk op Europees niveau had moeten gebeuren. Per slot van rekening, zo stellen zij, vloeit de mogelijkheid om dergelijke constructies aan te gaan voort uit de ruimte die de Zesde BTW-Richtlijn biedt. Zij merken op dat er op Europees niveau te weinig draagvlak bestaat voor een dergelijke aanpassing en vragen om de Europese verhoudingen te schetsen en om aan te geven waarom een communautaire oplossing onmogelijk bleek. In dat verband rijst bij hen de vraag hoe de beleidskeuze voor een nationale aanpak aansluit bij de recente concept-richtlijn<sup>1</sup> waaruit blijkt dat er wel degelijk mogelijkheden zijn om tot een communautaire aanpak te komen.

Naar ik aanneem ziet deze vraag op de passage halverwege bladzijde 5 van de memorie van toelichting. Anders dan deze leden kennelijk veronderstellen, wordt met die passage echter niet bedoeld dat er op Europees niveau te weinig draagvlak bestaat en dat dus een communautaire oplossing – via een aanpassing van de Zesde Richtlijn – onmogelijk is. Gesteld wordt slechts dat een richtlijnaanpassing niet op korte termijn te realiseren bleek. Daar is niet méér mee bedoeld te zeggen dan dat de totstandkoming van een richtlijn normaal gesproken een langdurig Europees onderhandelingsproces vergt, dat veelal aanmerkelijk langer duurt dan het verkrijgen van een machtiging voor één lidstaat. Om die reden is gekozen voor het vragen van een machtiging. Dat vervolgens al vrij snel na het aanvragen van de machtiging een richtlijnvoorstel is gepubliceerd waarin min of meer dezelfde problematiek aan de orde komt, botst dus niet met het gegeven dat al een machtiging is aangevraagd. Het richtlijnvoorstel impliceert, zoals deze leden terecht stellen, een communautaire aanpak die er – na aanvaarding van de richtlijn – in resulteert dat lidstaten niet meer de (zoals de Europese Commissie het in de toelichting op het richtlijnvoorstel noemt) «omslachtige procedure» van artikel 27 van de Zesde Richtlijn hoeven te volgen voor de in het richtlijnvoorstel opgenomen (facultatieve) maatregelen. Wat thans voor lidstaten alleen op individuele basis (een artikel 27-machtiging) mogelijk is, is na aanvaarding van het richtlijnvoorstel mogelijk zonder daarvoor een machtiging te hoeven vragen. Met dit laatste is tevens aangeduid welke de relatie is tussen de onderhavige, op het Nederlandse machtigingsverzoek gebaseerde, reparatiewetgeving en het richtlijnvoorstel; de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar. Het zal daarmee ook duidelijk zijn dat het niet voor de hand ligt – zoals deze leden vragenderwijs stellen – om de reparatiewetgeving gelijktijdig met de voorgestelde richtlijnwijziging in te voeren. Daarbij zij benadrukt dat het nog slechts om een voorstel voor een richtlijn gaat, dat bovendien meer onderwerpen bevat dan de onderhavige problematiek van toepassing van de normale waarde, en waarvan nog maar moet worden afgewacht of, en zo ja, wanneer en met welke eventuele aanpassingen, het door de lidstaten wordt aanvaard.

Als antwoord op de vragen dienaangaande van de leden van de CDA-fractie en van de VVD-fractie, merk ik op dat de machtiging nog niet is verleend. Dit betekent – de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar – dat het wetsvoorstel op dit punt niet in werking kan treden zolang die machtiging er niet is en dat in zoverre de bijdrage van de constructiebestrijding aan de financiering van het «Vpb-pakket 2005», met elk kwartaal uitstel maximaal circa € 25 mln. minder is.

De leden van de VVD-fractie vragen in hoeverre de richtlijn die door middel van het wetsvoorstel geïmplementeerd zal worden, al in andere

---

<sup>1</sup> Voorstel van de Europese Commissie van 16 maart 2005 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (COM(2005) 89 definitief).

Europese lidstaten is geïmplementeerd. Zij vragen of het klopt dat Nederland een van de eerste landen is die deze richtlijn implementeert en, zo ja, waarom dan zo snel wordt geïmplementeerd. In dit verband vragen zij wat de gevolgen zouden zijn van uitstel van de implementatie met een half jaar.

Zoals ook uit het vorenstaande blijkt, is dit wetsvoorstel niet een, al dan niet snelle of allereerste, implementatie van een richtlijn. Het in noot 2 genoemde richtlijnvoorstel waar deze leden kennelijk op doelen is immers nog niet vastgesteld, het gaat slechts om een voorstel voor een richtlijn. Er wordt ook niet vooruitgelopen op het richtlijnvoorstel. Wat wél gebeurt is dat de – nog te verlenen – machtiging voor toepassing van de normale waarde in de Nederlandse wetgeving wordt geïmplementeerd. Als het daarom gaat, is Nederland overigens niet het eerste land met een wettelijke regeling met betrekking tot de normale waarde. Zo kennen andere lidstaten vergelijkbare regelingen voor soortgelijke constructies. In dat kader kunnen onder meer België, Duitsland, Frankrijk, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk worden vermeld. Cyprus heeft kort geleden een machtiging op dit punt gekregen.

De gevolgen van uitstel van de implementatie van de machtiging in de Nederlandse wetgeving – waarvoor ik de ratio, gelet ook op het vorenstaande, niet zie – heb ik hiervoor al aangeduid als het gaat om de budgettaire gevolgen. Elk verder uitstel impliceert dat al opgezette en nog op te zetten constructies met een te lage prijs, niet of pas in een later stadium kunnen worden aangepakt door toepassing van een normale waarde op deze transacties.

Op de vraag vervolgens van deze leden wanneer de machtiging wordt verwacht, moet ik het antwoord schuldig blijven omdat dat tijdstip in zeer sterke mate wordt bepaald door de daarvoor «in Brussel» te volgen procedures, die momenteel door de recente uitbreiding met 10 nieuwe lidstaten veel tijd vergen. Naar ik heb begrepen, hangt de inmiddels ontstane vertraging niet samen met inhoudelijke problemen met betrekking tot de gevraagde machtiging, maar met name met de beperkte capaciteit van de vertaaldienst. Over een concept-machtiging (in het Engels) beschik ik thans overigens al wel.

De leden van de VVD-fractie vragen ook hoe het wetsvoorstel zich verhoudt tot het arrest Fischer-Brandenstein. Aangezien deze vraag verband houdt met de vraag of een herziening op kostbare diensten mogelijk is op grond van de Zesde Richtlijn, verwijs ik deze leden voor een antwoord naar hoofdstuk 6 van deze nota, waarin nader op die problematiek zal worden ingegaan.

Voor een reactie op de kritiek van Nieuwenhuizen in het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (NTFR 2005/439) – de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar – verwijs ik deze leden naar mijn antwoorden op soortgelijke vragen van de leden van verschillende fracties. Die kritiek wordt daarmee mijns inziens weerlegd. Waar ik mij hier echter gedwongen voel expliciet op in te gaan, is het slot van zijn kritiek. Namelijk waar de wetgever verweten wordt dat hij kiest «voor een dubieuze strategie die de BTW nog ingewikkelder en daarmee nog moeilijker uitvoerbaar maakt, leidend tot nog meer procedures» en waarin wordt gesteld: «Een van origine eenvoudige en uiterst doeltreffende belasting, verwordt steeds meer tot een buitengewoon complexe heffing». Met zijn slotzin kan ik het eens zijn: de BTW is in essentie een betrekkelijk eenvoudige heffing. Enerzijds heeft degene die aan zijn afnemer BTW in rekening moet brengen, recht op aftrek van de BTW die hem door zijn leverancier in rekening is gebracht. Anderzijds echter heeft degene die aan zijn afnemer géén BTW in rekening hoeft te brengen – door toepassing van een BTW-vrijstelling – géén recht op aftrek van de BTW die hem door zijn leverancier in rekening

is gebracht. Eenvoudiger kan het bijna niet. Meer concreet: een bank, een verzekeringsmaatschappij en een ziekenhuis – voorbeelden van ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten en die dus géén BTW in rekening hoeven te brengen – hebben géén recht op aftrek van de BTW die hen in rekening is gebracht ten behoeve van hun vrijgestelde prestaties. Indien met die achtergrond in gedachten paragraaf 2.2 («*Vormen van constructies*») van de memorie van toelichting nog eens wordt nagelezen, dan is duidelijk dat deze ondernemers zoeken naar methoden om – met instandhouding van de BTW-vrijstelling aan de outputkant – het ontbreken van aftrekrecht te ontlopen/mitigeren. Dit is veelal niet op andere wijze mogelijk dan via ingewikkelde en gekunstelde methoden. Methoden waarvan de wetgever, zo deze ze zou voorschrijven, onmiddellijk het verwijt zou krijgen dat hij de wetgeving compliceert en het bedrijfsleven opzadelt met administratieve lasten. Ik misken hier niet het recht van belastingplichtigen om de grenzen van de wet op te zoeken, maar dan moet de wetgever niet het verwijt worden gemaakt dat hij een eenvoudige systematiek compliceert zodra die grens wordt overschreden. Ook de wetgever heeft in beginsel geen behoefte aan de toepassing van een normale waarde als maatstaf van heffing, maar kan niet om de introductie daarvan heen indien een in essentie eenvoudig systeem wordt gefrustreerd door gemanoeuvreer met prestaties tussen (in)direct gelieerde partijen. Het argument van de auteur van het artikel dat bestrijden eigenlijk niet nodig is omdat de voordelen veelal ten goede komen aan sectoren die toch al afhankelijk zijn van overheids gelden, spreekt mij evenmin aan. Het om die reden gedogen van constructies, leidt tot een verval van de belastingmoraal. Het krijgen van een subsidie zou aldus een vrijbrief zijn om daarnaast situaties te creëren die ingaan tegen doel en strekking van de wet. En zouden dan alleen dáár constructies moeten worden bestreden waar géén subsidies worden verleend?

De leden van de LPF-fractie vragen in hoeverre bij het niet treffen van een overgangsregeling bij de constructies met (on)roerende zaken, rekening is gehouden met de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg (hierna: Hof van Justitie) inzake de toetsing van nationale wetgeving aan ongeschreven rechtsbeginselen. Uiteraard is met die jurisprudentie rekening gehouden. Door het Hof van Justitie zijn onder meer uitspraken gedaan over het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in relatie tot de in noot 1 genoemde BTW-constructiewetgeving met betrekking tot onroerende zaken uit 1995. Aangezien die wetgeving in essentie over dezelfde problematiek gaat als het onderhavige wetsvoorstel (namelijk het creëren van – zo gering mogelijke – belaste prestaties teneinde het ontbreken van een aftrekrecht zoveel mogelijk te mitigeren) kunnen die uitspraken goed dienen als leidraad. Vooral wijs ik dan op het arrest van 29 april 2004 in zaak C-487/01 (Gemeente Leusden). In die zaak was feitelijk noch de terugwerkende kracht noch de eerbiedigende werking van de constructiewetgeving uit 1995 aan de orde en ging het dus om de toepassing van genoemde beginselen in een situatie van exclusieve (onmiddellijke) werking, conform onderhavig wetsvoorstel dus. Van belang zijn dan de rechtsoverwegingen 57 tot en met 82 van dat arrest, op grond waarvan ik concludeer dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzetten tegen een regimewijziging waarbij van een eerbiediging van bestaande situaties geen sprake is. Rechtsoverweging 79 (die ook terugkomt in de tweede alinea van het eerste dictum) is daarbij heel expliciet door, wat «belastingontwijking» betreft – en daar gaat het hier om: artikel 27 van de Zesde Richtlijn op basis waarvan machtiging wordt gevraagd, noemt het voorkomen van «belastingontwijking» – te stellen: «ook al kan een belastingplichtige volgens het recht van een lidstaat niet worden verweten dat hij heeft geprofiteerd van een bepaling of een leemte in de wet waardoor hij minder belasting heeft moeten betalen zonder dat er echter sprake is van

misbruik, toch kan de afschaffing van de regeling waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd, als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen». Daarnaast wijs ik ook op zaak C-376/02 (Stichting Goed Wonen II) over de terugwerkende kracht van de constructiewetgeving uit 1995. Gelet op het feit dat het Hof van Justitie in die zaak oordeelde dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzetten tegen die terugwerkende kracht, lijkt het uitgesloten dat die beginselen zich wél zouden verzetten tegen constructiewetgeving als de onderhavige waarin een eerbiedigende werking voor bestaande constructiegevallen ontbreekt.

Het antwoord op de vraag van deze leden of de regering hun mening deelt dat de herziening van BTW op prestaties die op grond van jurisprudentie van het Hof van Justitie als «dienst» moet worden aangemerkt, in strijd is met de herzieningsregeling van artikel 20 van de Zesde Richtlijn, luidt ontkennend. Ook deze leden verwijst ik – voor een nadere onderbouwing – naar hoofdstuk 6 van deze nota, waarin de herzieningsregeling op kostbare diensten aan de orde komt.

Ook het antwoord op de vraag van de leden van de LPF-fractie of de regering hun mening deelt dat de objectivering van de maatstaf van heffing in strijd is met de hoofdregel van de subjectieve maatstaf van heffing (artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn), luidt ontkennend. Ter nadere onderbouwing daarvan is het van belang om te constateren dat de omzetbelasting de bedoeling heeft om consumptieve bestedingen te belasten. Die consumptieve bestedingen worden gevormd door de vergoeding of – anders gezegd – door de prijs die de consument voor de door hem aangeschafte goederen en diensten betaalt. Aldus worden de in concreto gedane uitgaven belast (en is in die zin sprake van een subjectieve maatstaf van heffing). De keuze, van oudsher, voor deze maatstaf van heffing als hoofdregel, is daarmee niet alleen een logische keuze maar ook een praktische. Er wordt immers aangesloten bij de daadwerkelijke betalingen en niet bij een niet altijd eenvoudig vast te stellen – want fictieve – objectieve waarde. Hier zij nog aan toegevoegd dat niet moet worden vergeten dat die systematiek van aansluiting bij de daadwerkelijke betalingen niet alleen speelt aan het einde van de bedrijfskolom bij de verkoop aan de uiteindelijke consument, maar juist ook binnen de bedrijfskolom tussen belaste ondernemers: het lijkt niet zinvol om binnen die bedrijfskolom een fictieve maatstaf van heffing voor te schrijven die aanleiding kan vormen voor discussie, terwijl die afnemende ondernemers de BTW hoe dan ook toch kunnen aftrekken. Die hoofdregel is echter in bepaalde situaties niet goed toepasbaar.

Artikel 6, lid 3, van de Zesde Richtlijn, beschrijft een dergelijke situatie. Het gaat daarbij om een zogenoemde interne dienst, waarbij geen sprake is van een betaling/vergoeding en dus de hoofdregel niet valt toe te passen. Daarom schrijft artikel 11, A, lid 1, sub d (en de laatste alinea van dat eerste lid) van de Zesde Richtlijn, voor dat dan de normale waarde moet worden toegepast.

Een vergelijkbare situatie waarin de hoofdregel niet goed werkt is die waarin men de hoofdregel, ter verkrijging van oneigenlijk BTW-voordeel, omzeilt door de daadwerkelijke betalingen lager te doen zijn dan in gebruikelijke contractuele verhoudingen het geval zou zijn. Omdat die situaties zich in Nederland voordoen en daar in de Zesde Richtlijn geen rekening mee is gehouden, is verzocht om in dergelijke situaties óók de normale waarde te mogen toepassen. Dit is, zoals eerder in deze nota is aangegeven, mogelijk op basis van de procedure van artikel 27 van de Zesde Richtlijn, ingevolge welke lidstaten een machtiging kunnen krijgen om «bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde... bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen».

Samengevat, bij de totstandkoming van de Zesde Richtlijn is gekozen voor de subjectieve maatstaf van heffing als hoofdregel en voor een toepassing van de normale waarde als uitzondering. De toepassing van de normale waarde als objectieve maatstaf van heffing is dus niet in strijd met de hoofdregel maar wijkt daar wel van af omdat het nu eenmaal een andere manier is – in uitzonderingssituaties noodzakelijk – om de hoogte van de vergoeding op een reëel niveau vast te stellen. De opmerkingen in voren genoemd Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht («de maatstaf van heffing wordt plots geobjectiveerd» en «De wetswijziging leidt dus tot een ongelooflijke inbreuk, waarvan men zich kan afvragen of het Hof van Justitie zich daar wel achter zal scharen») lijken mij dan ook niet juist.

De leden van de LPF-fractie stellen vervolgens nog een drietal vragen waaruit – tezamen met hun voorgaande vragen – zou moeten blijken dat de bedoeling van de anti-constructiewetgeving niet helder is uiteengezet in het machtigingsverzoek en vragen of om die reden hun mening wordt gedeeld dat de Europese Commissie (hierna: de Commissie) op een machtiging kan terugkomen.

Die mening deel ik niet. Alvorens op die drie vragen in te gaan, zij om te beginnen opgemerkt dat – zoals ook is aangegeven in de memorie van toelichting (de laatste alinea op bladzijde 5 en de eerste volle alinea op bladzijde 7) – al vóór het indienen van het machtigingsverzoek met fiscale experts van de Commissie over de problematiek is gesproken. De Commissie weet dus waar het in Nederland om gaat, waar nog bijkomt dat de problematiek ook niet nieuw is voor de Commissie omdat deze zich ook in andere lidstaten voordoet. Daarnaast is het zo dat de artikel-27-procedure erin voorziet dat de Commissie naar aanleiding van een ingediend machtigingsverzoek aanvullende gegevens kan vragen. Zoals in laatstgenoemde alinea in de memorie van toelichting al is aangegeven, heeft de Commissie kenbaar gemaakt dat zij met betrekking tot het Nederlandse machtigingsverzoek over alle beoordelingsgegevens beschikt. Alleen al om die redenen is het niet goed voor te stellen dat de Commissie op het verzoek zou terugkomen (en zeker niet op een eenmaal verleende machtiging). Daarnaast loopt het verzoek niet uit de pas met de voorgestelde richtlijnwijziging (zie ook noot 2). Ook de vragen die deze leden stellen, kunnen naar ik meen niet leiden tot de conclusie dat de bedoeling van de constructiewetgeving niet helder zou zijn. Veeleer denk ik dat er bij deze leden sprake is van misverstanden die ik in de beantwoording van die vragen zal proberen weg te nemen.

Als eerste stellen zij de vraag waarom niet in het machtigingsverzoek is gemeld dat de anti-constructiewetgeving de bedoeling heeft om diensten als levering aan te merken (en daarmee af te wijken van de uitleg van artikel 5, lid 1, van de Zesde Richtlijn, in het Safearrest van het Hof van Justitie). Ik merk hierover op dat dit wel degelijk in het machtigingsverzoek aan de orde is gesteld en wijs deze leden op de passages dien-aangaande in paragraaf 3.2 (onder «*Kwalificatie als levering en de maatstaf van heffing*») en in paragraaf 4, eerste en tweede alinea, van het als bijlage I bij de memorie van toelichting gevoegde machtigingsverzoek. Uit die passages en ook uit paragraaf 3.1, eerste alinea, komt overigens naar voren dat – anders dan deze leden kennelijk veronderstellen – met het te publiceren beleidsbesluit zal worden gebleven binnen de uitleg van het Safearrest. Om die reden is op dit punt ook geen machtiging noodzakelijk. Zoals ook in het machtigingsverzoek is verwoord, is een van de conclusies van de besprekingen met de diensten van de Commissie (DGTAXUD), dat het de belastingadministratie vrijstaat om, binnen de kaders van het communautaire recht, op interpretatieve wijze aan te geven in welke gevallen en onder welke omstandigheden een prestatie als levering kwalificeert.

Dat in het machtigingsverzoek niet zou zijn vermeld dat de anti-constructiewetgeving de bedoeling heeft om de maatstaf van heffing te objecti-

veren – hierop ziet de tweede vraag van de leden van de LPF-fractie – moet op een misverstand berusten. Ook hier wijs ik deze leden op het hiervoor aangeduide onderdeel van paragraaf 3.2, waarin als oplossing is aangegeven dat de maatstaf van heffing «moet kunnen worden vastgesteld overeenkomstig een objectieve of normale waarde». Voorts impliceert het verzoek van Nederland (aan het slot van paragraaf 4) om «in afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a)» «de normale waarde conform artikel 11, A, lid 1, laatste alinea» te mogen toepassen, dat het hier gaat om een uitzondering op de hoofdregel (subjectieve maatstaf van heffing) in de vorm van een objectieve maatstaf van heffing. Voor alle betrokkenen die over het machtigingsverzoek moeten beslissen, is een en ander duidelijk genoeg.

De derde vraag ten slotte die deze leden stellen, is waarom in het machtigingsverzoek wordt verwezen naar artikel 11, A, lid 1, laatste alinea, van de Zesde Richtlijn, terwijl het daar genoemde begrip de maatstaf van heffing betreft voor de in artikel 6, lid 3, van de Zesde Richtlijn bedoelde zogenoemde «interne diensten». De ratio – als het gaat om de maatstaf van heffing – voor de uitzonderingspositie van de interne diensten heb ik hiervoor al uiteengezet. In afwijking van de hoofdregel wordt terzake de normale waarde toegepast zoals gedefinieerd in bedoelde laatste alinea. In het machtigingsverzoek wordt voor de onderhavige constructies ook om een dergelijke uitzonderingspositie gevraagd, «conform» bedoelde laatste alinea derhalve.

Voorts vragen de leden van de LPF-fractie of de regering de mening deelt dat belastingplichtigen en hun belastingadviseurs zich niets hoeven aan te trekken van interpretatief beleid van het Ministerie van Financiën. In casu handelt het hier om een zogenoemd beleidsbesluit, waarin zal worden uiteengezet in welke gevallen leaseconstructies door de Belastingdienst zullen worden aangemerkt als levering en niet als verhuur.

Het is in fiscalibus sinds jaren gebruik dat algemene regels worden vastgesteld die wettelijke bepalingen uitleggen of verduidelijken (interpretatief beleid). De Belastingdienst moet zich houden aan deze gerichte aanwijzingen en belanghebbenden kunnen zich erop beroepen. Indien belanghebbenden het echter niet eens zijn met beslissingen van de Belastingdienst die zijn gebaseerd op die regels, kan daar op de gebruikelijke wijze tegen worden opgekomen.

#### **4. Juridische constructies**

Door de leden van de fractie van het CDA wordt opgemerkt dat de achtergrond van het aangaan van de onderhavige «gekunstelde» juridische constructies mede wordt ingegeven uit de noodzaak voor met elkaar concurrerende zorginstellingen om nieuwe investeringen te kunnen financieren. Deze leden menen dat dit illustrerend is voor het spanningsveld waarop deze instellingen zich moeten bewegen. Zij merken op dat van deze instellingen enerzijds wordt verwacht dat ze in concurrentie treden met andere instellingen en daartoe de broodnodige creativiteit gebruiken, maar dat zij anderzijds fiscaal nog steeds niet als ondernemer worden behandeld en diensgevolge de op hen drukkende BTW niet in aftrek mogen brengen. De leden van de CDA-fractie vragen naar de voor- en nadelige consequenties indien men deze instellingen ook voor de BTW meer als concurrerende instellingen gaat beschouwen.

Allereerst merk ik daarover het volgende op. Met deze vraag wordt de indruk gewekt dat ziekenhuizen en zorginstellingen niet als ondernemer voor de BTW worden gezien. Dat is echter een misvatting. Er is namelijk al sprake van ondernemerschap voor de BTW indien zelfstandig economische activiteiten worden uitgeoefend (waarbij het oogmerk of het resultaat van die activiteiten niet van belang is, net zo min als het al of niet met elkaar concurreren). Dit betekent dat ziekenhuizen en zorginstellingen

vrijwel altijd als ondernemer voor de BTW kwalificeren, of ze nu met elkaar concurreren of niet. Dat ze echter feitelijk niet in de BTW-heffing worden betrokken, vloeit voort uit het feit dat de outputprestaties van deze instellingen – ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde Richtlijn en artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) – veelal verplicht zijn vrijgesteld van BTW-heffing. Vervolgens – in het licht van de vraagstelling van deze leden eveneens relevant – kan (ingevolge het tweede lid, sub a, van genoemd richtlijn-artikel) een lidstaat de toepassing van deze vrijstelling afhankelijk laten zijn van de voorwaarde dat met de vrijgestelde prestaties geen winst wordt beoogd (waarbij onder winst beogen ook wordt verstaan het behalen van exploitatieoverschotten, tenzij deze niet worden uitgekeerd, maar worden aangewend ten dienste van de bedoelde prestaties). Nederland heeft van die mogelijkheid gebruik gemaakt. Dit houdt in dat de vrijstelling alleen geldt indien geen winst (in vorenbedoelde zin) wordt beoogd.

Samengevat, en in antwoord ook op de vraag van deze leden, betekent dit dat het in de systematiek van de Wet OB en – uiteraard – in die van de Zesde Richtlijn «van tweeën één» is. Óf er geldt een BTW-vrijstelling (namelijk indien geen winst wordt beoogd): met als voordelig gevolg dat over de output geen BTW aan de afnemer in rekening hoeft te worden gebracht, maar met – inherent daaraan verbonden – als nadelig gevolg het ontbreken van een recht op aftrek van BTW aan de inputkant. Óf er geldt géén BTW-vrijstelling (er wordt wél winst beoogd; er is dan dus sprake van BTW-heffing): met als nadelig gevolg dat over de output wél BTW aan de afnemer in rekening moet worden gebracht, maar met – inherent daaraan verbonden – als voordelig gevolg een recht op aftrek van BTW aan de inputkant. Het wetsvoorstel wil voorkomen dat men wél de voordelen van de BTW-vrijstelling – geen BTW over de output – realiseert, maar dat men het nadeel van het ontbreken van aftrek van BTW aan de inputkant, met kostbaar fiscaal trapezewerk voor een groot deel ongedaan maakt. Aldus wordt de BTW-uitgangspositie – als het gaat om het elkaar beconcurreren – van die vrijgestelde ziekenhuizen en zorginstellingen die zich van dergelijk trapezewerk bedienen, weer dezelfde als van die vrijgestelde ziekenhuizen en zorginstellingen die zich er niet van bedienen: overeenkomstig de uitgangspunten van de BTW een BTW-vrijstelling zónder recht op aftrek.

In het verlengde van deze meer op de ondernemende praktijk gerichte behandeling van zorginstellingen, vragen de leden van de CDA-fractie of de regering exact kan aangeven in welke sectoren zich de BTW-constructies voordoen en of de aard van de constructies in de verschillende sectoren verschilt.

De BTW-constructies worden opgezet door, of ten behoeve van, niet-belastingplichtige rechtspersonen, publiekrechtelijke lichamen (zoals waterschappen), en door belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten (waarbij het vooral gaat om banken, verzekeringsmaatschappijen, ziekenhuizen en scholen). De aard en opzet van de BTW-constructies is daarbij voor alle sectoren gelijk.

Het wetsvoorstel gaat dus ook – de leden van de VVD-fractie vragen hier naar – over constructies met scholen (meer concreet: over constructies met nieuwe schoolgebouwen, met nieuwe onroerende zaken derhalve).

Deze leden vragen vervolgens of deze constructies niet al eerder verboden waren en in welk opzicht het voorstel verandering zal brengen in de al bestaande situatie met betrekking tot scholen.

Ik wijs hier inderdaad op de circulaire van 1 oktober 2001, nr. FO2001/U 87232, van de toenmalige Minister van Binnenlandse Zaken en de toen-

malige Staatssecretaris van Financiën, waaruit het navolgende citaat afkomstig is:

«Naast cross-border lease bestaan er andere constructies die tot doel hebben fiscaal voordeel te behalen ten koste van andere, binnenlandse of buitenlandse overheden. Als voorbeeld noemen wij leaseconstructies in de BTW-sfeer met roerende zaken of bedrijfsinstallaties. Ook bij die constructies wordt een rechtspersoon tussengeschied die door de provincie of gemeente – eventueel samen met anderen – is opgericht. Beoogd wordt dan om de BTW over goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties toch in één keer in aftrek te kunnen brengen. Daarnaast geeft het de mogelijkheid het nominaal te betalen belastingbedrag te verminderen door tussen de gelieerde rechtspersonen een huur af te spreken die, gerelateerd aan de kostprijs, te laag is. De belastinggrondslag wordt op deze wijze uitgehold. Wij zijn van mening dat gemeenten en provincies zich ook van dergelijke constructies dienen te onthouden».

Zo deze constructies niettemin nog voorkomen, worden zij met dit wetsvoorstel ook fiscaalrechtelijk aangepakt, hetgeen uiteraard een verandering kan betekenen in de al bestaande situatie van die scholen die dergelijke constructies hanteren.

In zoverre deze leden met hun vraagstelling overigens doelen op de in noot 1 genoemde Wet van 18 december 1995 in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, merk ik op dat onderhavige constructies met betrekking tot de levering van «nieuwe» schoolgebouwen niet kunnen worden bestreden op basis van die Wet, aangezien het bij die Wet uitsluitend ging om de levering van «oude» onroerende zaken (en om de verhuur van «oude» en «nieuwe» onroerende zaken). Het wetsvoorstel bestrijdt dergelijke constructies thans wél en kan dus verandering brengen in de bestaande situatie.

## **5. Consequenties aanpak constructies**

De leden van de CDA-fractie vragen of gegarandeerd kan worden dat instellingen die geen gebruik maken van de constructies niet ook onder de regeling vallen. Graag herhaal ik hier de toezegging dat de voorgestelde maatregelen betreffende de objectieve maatstaf van heffing geen effect zullen sorteren met betrekking tot transacties die onder marktconforme omstandigheden tot stand komen. Naar aanleiding van de gesignaleerde verschijningsvormen is het pakket maatregelen namelijk zo samengesteld dat het alleen betrekking heeft op situaties waarin de elementen voorkomen die het mogelijk maken het oneigenlijke BTW-voordeel te realiseren. De maatregelen zullen zodoende alleen effect hebben in gevallen waarin sprake is van een overeenkomst tussen partijen die niet zelfstandig handelen en waarbij tegen een kunstmatig lage prijs zogeheten bedrijfsmiddelen ter beschikking komen van niet-belastingplichtige rechtspersonen of (nagenoeg) uitsluitend vrijgestelde ondernemers. Instellingen die geen gebruik maken van constructies die genoemde kenmerken bevatten, zullen dus niet te maken krijgen met de objectieve maatstaf van heffing en worden dus niet geconfronteerd met de effecten hiervan.

De leden van de CDA-fractie vragen ook of de regering kan aangeven waarop de stelling is gebaseerd dat belastingadviseurs «op steeds agressievere wijze» te werk gaan om constructies als product te slijten. Het is mij bekend dat instellingen die (nog) geen gebruik maken van BTW-constructies, actief benaderd worden door belastingadviseurs. Ook op internet is een aanbieder die adverteert met de slogan dat in de zorgsector nog heel wat BTW valt te besparen. De betreffende aanbieder claimt dat bij gebruikmaking van de door hem voorgestelde structuur circa 75% van de BTW kan worden bespaard, daar waar gebruikelijke structuren slechts 50% voordeel opleveren. Ter staving ook van de aange-

haalde stelling – of liever gezegd «constatering» – zou ik deze leden willen suggereren eens met een zoekmachine op internet te zoeken naar «BTW-voordelen», «BTW-constructies» en dergelijke.

Tot slot vragen deze leden of de regering denkt dat met dit wetsvoorstel iedere denkbare constructie is ondervangen, te meer nu het belastingadvieswezen vindingrijk is en inspeelt op nieuwe ontwikkelingen. Ik merk hierover op dat er in de fiscaliteit geen middel of leerstuk bestaat dat bepaalde belastingconstructies verbiedt en dat daarnaast het recht wordt erkend om zaken binnen het kader van de wet zo te regelen dat er zo min mogelijk belasting wordt betaald (dit geldt zelfs in gevallen waarin men zichzelf met een enorme hoeveelheid administratieve lasten opzadelt). Het gebruik van constructies betekent overigens niet dat deze steeds het beoogde belastingbesparende resultaat bereiken. Door interpretatiemethoden, zoals misbruik van recht, kan de fiscale duiding afwijken van de opzet die partijen voor ogen stond. Nu, naar het oordeel van de regering, de onderhavige constructies echter indruisen tegen doel en strekking van de BTW-heffing, is besloten tot wetgevende maatregelen. Met dit wetsvoorstel wordt derhalve getracht om een drempel op te werpen tegen de bekende en beschreven constructies. Ze worden onaantrekkelijker gemaakt en het gebruik ervan wordt ontmoedigd. Of iedere denkbare constructie thans is ondervangen, is moeilijk te beoordelen. Wel is het zo dat het op zijn minst opmerkelijk genoemd mag worden dat bepaalde belastingadvieskantoren de pers zoeken met berichten over hogere kosten van ziekenhuisbezoek, kennelijk omdat ze omzet in de BTW-adviespraktijk in gevaar zien komen. De begeleiding en opzet van de onderhavige constructies is immers fiscaal hoogwaardig werk en vergt erg veel tijd en begeleiding. Belastingadviseurs zijn dus mede-belanghebbenden in het voortbestaan van deze constructies en in de ontwikkeling van nieuwe belastingbesparende structuren. Het is zodoende nooit uit te sluiten dat nieuwe constructies zich zullen blijven voordoen. Adequaats toezicht blijft daarom noodzakelijk.

De leden van de PvdA-fractie zouden graag van de regering vernemen wat de gevolgen zullen zijn van het succesvol bestrijden van BTW-constructies. Zij geven aan hierbij te doelen op de kostenverhogingen voor niet-belastingplichtige lichamen en vrijgestelde ondernemers en vragen zich af of deze kostenverhogingen worden afgewenteld en, zo ja, op wie. De leden van de VVD-fractie stellen vergelijkbare vragen, namelijk of ten gevolge van de bestrijding meer belasting moet worden betaald en wat de gevolgen zijn voor het budget van de instellingen. Zo er meer belasting betaald moet worden, vragen zij of en, zo ja, hoe compensatie plaats gaat vinden.

Ik merk hierover op dat dit wetsvoorstel beoogt te bereiken dat, in de hier aan de orde zijnde situaties – en overeenkomstig de bedoeling van de BTW-systematiek – het ontbreken van een heffing van BTW over de output, ertoe leidt dat er ook voor het volle bedrag géén recht op aftrek van belasting bestaat met betrekking tot de input (kosten en investeringen). Het logische gevolg hiervan is dat (geheel of nagenoeg geheel) vrijgestelde ondernemers – en ook niet-belastingplichtige lichamen – in zoverre zij transacties verrichten die worden geraakt door de voorgestelde maatregelen, méér BTW moeten gaan betalen. Het is aan betrokkenen om te beslissen om die kostenpost voor eigen rekening te nemen dan wel af te wentelen op de afnemer. Of er sprake zal zijn van afwenteling, daar is in zijn algemeenheid geen uitspraak over te doen, al was het maar omdat ook niet duidelijk is waaraan het tot dusverre genoten BTW-voordeel is besteed. Waar hier sprake is van het wegnemen van een oneigenlijk voordeel, behoort van compensatie geen sprake te zijn. Een compensatie zou bovendien niet te rechtvaardigen zijn ten opzichte van diegenen die er bewust voor hebben gekozen niet te construeren. Indien het gaat om

situaties waarin van overheidswege financiële middelen worden verstrekt, is het ontbreken van een recht op aftrek altijd uitgangspunt geweest bij de toekenning en de verdeling van de beschikbare middelen. Betreffende instellingen compensatie geven voor het wegnemen van een voordeel – het via constructies alsnog binnenhalen van de BTW-aftrek – waar in de berekeningen geen rekening mee is gehouden, is vanzelfsprekend evenmin aan de orde.

## **6. Normale waarde en herzieningsregeling**

De leden van de CDA-fractie constateren dat de herwaarderingsmaatregel uit het wetsvoorstel met betrekking tot de vergoeding die een leverancier aan een afnemer in rekening heeft gebracht – zij doelen op de toepassing van de normale waarde in plaats van de daadwerkelijk in rekening gebrachte vergoeding/prijs – afwijkt van het in noot 2 genoemde richtlijnvoorstel. Zij vragen zich af waarom in het wetsvoorstel is afgeweken van het richtlijnvoorstel, nu in het richtlijnvoorstel – anders dan in het wetsvoorstel – de normale waarde slechts wordt toegepast indien de prijs «beduidend lager» is dan de normale waarde.

Ik merk hierover op dat het wetsvoorstel – zoals in hoofdstuk 3 van deze nota al is aangegeven – anders dan deze leden (en die van de VVD-fractie) kennelijk veronderstellen, niet de implementatie van het richtlijnvoorstel vormt. Van een bewuste afwijking van het richtlijnvoorstel is dan ook geen sprake. Zo bij het concipiëren van het wetsvoorstel al van implementatie kan worden gesproken, vormt het de implementatie van de nog te verlenen machtiging. De nuancering «beduidend lager» komt echter noch in het Nederlandse verzoek om een machtiging voor, noch in de conceptmachtiging die mij door de Europese Commissie is voorgelegd. Evenmin komt die nuancering voor in de recent al aan een andere lidstaat verleende machtiging die erop is gericht om manipulatie met de waarde van geleverde goederen of diensten tegen te gaan. Mij is ook niet duidelijk waarom het richtlijnvoorstel die nuancering wél kent. De toelichting op het richtlijnvoorstel biedt op dit punt ook geen duidelijkheid. In de besprekingen in Brussel in de zogenoemde Groep Financiële Vraagstukken van de Raad – de eerstkomende fase van behandeling van het richtlijnvoorstel – zal die nuancering ongetwijfeld aan de orde komen. Waar de besprekingen op dit punt uiteindelijk toe zullen leiden, is niet te voorspellen en is bovendien op dit moment ook niet relevant als het om het wetsvoorstel en de machtiging gaat.

Voorts vragen de leden van de CDA-fractie zich af of, door de introductie van de normale waarde, de in 1995 geïntroduceerde anti-constructiewetgeving op het punt van de BTW-heffing bij de verhuur van onroerende zaken (zie noot 1), niet zou kunnen komen te vervallen. En zou dit dan niet ook kunnen gelden, zo stellen deze leden vragenderwijs, voor de maatregel van destijds die ertoe leidt dat in bepaalde gevallen overdrachtsbelasting wordt (bij)geheven voorzover te weinig BTW is geheven als gevolg van het overdragen van onroerende zaken tegen een waarde die onder de waarde in het economische verkeer ligt.

Ik merk hierover op dat gebleken is dat bedoelde anti-constructiewetgeving goed werkt. Het gaat mij dan ook te ver om die wetgeving thans overhoop te halen en daarvoor nieuwe begrippen in de plaats te stellen – globaal gesproken de normale waarde en de gelieerdheid – die zich in de praktijk nog moeten bewijzen. Ik laat hierbij nog in het midden het antwoord op de vraag of het resultaat en het effect van een dergelijke operatie, hetzelfde zouden zijn. Het heeft, kort gezegd, mijn voorkeur om die nieuwe begrippen alleen te gebruiken in die situaties waar de bestaande anti-constructiewetgeving niet werkt en waarin die nieuwe begrippen dus ook noodzakelijk zijn.

De leden van de PvdA-fractie zouden het op prijs stellen om de mening van de regering te vernemen over hetgeen gesteld wordt in het artikel «Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler» (in het Weekblad Fiscaal Recht 6623 van 12 mei 2005), met name op het punt dat, volgens de schrijver, het voorstel om bepaalde kostbare diensten onder de investeringsbedrijfsmiddelen te scharen – waardoor de herzieningsregels op dergelijke diensten van toepassing zijn – niet doorgevoerd zou kunnen worden voordat de Zesde Richtlijn is gewijzigd. De leden van de LPF-fractie stellen een vraag van gelijke strekking – zie hoofdstuk 3 van deze nota – namelijk of toepassing van de herzieningsregeling van artikel 20 van de Zesde Richtlijn op prestaties die als «dienst» moeten worden aangemerkt, wel is toegestaan. Deze leden doelen daarmee op het gegeven dat artikel 20 alleen een herziening toestaat op «investeringsgoederen» en dus niet op «diensten». Ook de leden van de VVD-fractie stellen de vraag hoe de introductie van een herziening op kostbare diensten zich verhoudt tot de Zesde Richtlijn. In de navolgende beantwoording van de vraag van deze leden, zal ik tevens kort ingaan op het arrest Fischer-Brandenstein, waar de leden van de VVD-fractie naar vragen (zie hoofdstuk 3 van deze nota). Artikel 20 van de Zesde Richtlijn schrijft een in de tijd gespreide herziening voor met betrekking tot «investeringsgoederen». Ingevolge het vierde lid van artikel 20 «kunnen de lidstaten het begrip investeringsgoederen definiëren». De vraag die dan begrijpelijkerwijze opkomt is of dat vierde lid de lidstaten ook de bevoegdheid geeft om kostbare «diensten» onder het begrip «investeringsgoederen» te brengen zoals het onderhavige wetsvoorstel beoogt door onder de definitie van «investeringsbedrijfsmiddelen» – waarop dan herziening mogelijk zal worden – ook kostbare «diensten» te brengen.

Het antwoord op de vraag of lidstaten die bevoegdheid hebben, is zeer nadrukkelijk bevestigend. De gedachte dat het bij de definitie van een investeringsgoed in elk geval dient te gaan om een «goed» – een fysiek of lichamelijk iets – is naar mijn mening niet juist. In dit verband zij opgemerkt dat in de Zesde Richtlijn het begrip «goed» niet is gedefinieerd, het begrip «levering van een goed» daarentegen wél, namelijk in het artikel 5, lid 1<sup>1</sup>. Zou men uit die definitie willen concluderen dat een goed dus altijd een lichamelijke zaak dient te zijn, dan wil ik toch wijzen op het derde lid van artikel 5, dat de lidstaten immers de bevoegdheid geeft om bepaalde «rechten» als lichamelijke zaak te beschouwen.

Bovendien is zeer goed verdedigbaar dat een terugkoppeling van «investeringsgoed» naar «goed» niet correct is in die zin dat die begrippen in de Zesde Richtlijn in een verschillende context worden gebruikt. Het begrip «goed» wordt in zijn algemeenheid gebruikt om een onderscheid aan te brengen met het begrip «dienst» (welk onderscheid bijvoorbeeld noodzakelijk is als het gaat om de vaststelling van de plaats wáár de prestatie plaatsvindt en wáár dus de BTW geheven moet worden). Het begrip «investeringsgoed» anderzijds wordt met name gebruikt om «gevallen» aan te duiden waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet worden herzien<sup>2</sup>. Het gebruik van het element «goed» in die aanduiding acht ik dan ook minder gelukkig, omdat het, zoals ook in noot 4 is uiteengezet, eigenlijk irrelevant is of het nu gaat om leveringen of diensten: relevant is meerjarig gebruik.

Overigens heeft het woord «goed» ook de meer neutrale betekenis «bezitting» en «vermogen». Zo er onduidelijkheid over bestaat of kostbare «diensten» zijn aan te merken als «investeringsgoederen» merk ik op dat het vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie is dat bij onduidelijkheid over de uitleg van – immers communautaire – begrippen ook de andere taalversies in de beschouwingen moeten worden betrokken. Bijvoorbeeld de Franse versie van de Zesde Richtlijn – ook wel aangeduid als de basisversie, die het uitgangspunt vormt voor een verdere vertaling – maar ook de Duitse versie, ondersteunen mijn betoog. Zowel het Franse «biens» (in «biens d'investissement») als het Duitse «Gut» in «Investitionsgüter»

<sup>1</sup> Artikel 5, lid 1, van de Zesde Richtlijn luidt: «Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken».

<sup>2</sup> Aftrek is slechts mogelijk voorzover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Indien bijvoorbeeld in het jaar van aanschaf sprake was van een belast gebruik – en dus van een volledige aftrek – terwijl daar in latere jaren géén sprake meer van is, schrijft artikel 20 van de Zesde Richtlijn voor, dat de oorspronkelijke aftrek moet worden herzien. Het volgen van het gebruik gedurende de herzieningsperiode en het vervolgens eventuele herzien van de oorspronkelijke aftrek, is dus een correctiemechanisme dat bewerkstelligt dat sprake is van een juiste aftrek in gevallen waarin de gebruiksduur zich over meerdere jaren uitstrekt. Of het daarbij gaat om goederen of diensten is niet relevant.

hebben, naast «goed» ook de meer neutrale betekenissen «bezit(ting)», «eigendom» en «vermogen». In lijn hiermee heb ik er daarom voor gekozen om in de Wet OB te spreken van – het neutralere – «investerings-bedrijfsmiddelen».

Alleen al gelet op het vorenstaande is het dus zeker niet zo, zoals in de literatuur wel wordt gesteld, dat Nederland zich «op buitengewoon glad ijs» begeeft en dat men zich in «de memorie van toelichting verschuilt [...] achter de Commissievertegenwoordigers die kenbaar gemaakt zouden hebben dat dit mogelijk was». Er is sprake van een goed onderbouwd en verdedigbaar standpunt, ook op basis van de huidige Zesde Richtlijn. Op de aangekondigde richtlijnwijziging – het in noot 2 genoemde richtlijnvoorstel van de Europese Commissie – hoeft niet te worden gewacht. In het licht van het vorenstaande en ter nadere onderbouwing, merk ik over dat richtlijnvoorstel nog het volgende op.

Naar aanleiding van de hier aan de orde zijnde twijfel is nogmaals contact gezocht met de ambtelijke vertegenwoordiging van de Europese Commissie (waarvan overigens uiteraard verwacht mag worden dat die het standpunt van de Commissie vertegenwoordigt). Deze gaf aan dat het richtlijnvoorstel een formeel document is van de Europese Commissie. Het richtlijnvoorstel verwoordt dus het officiële Commissiestandpunt. Aangezien bedacht dient te worden dat de Commissie, als «hoeder» van de Zesde Richtlijn, niet licht denkt over een al te ruime uitleg van de richtlijn-bepalingen en absoluut niet schroomt om een inbreukprocedure tegen een lidstaat te beginnen, hecht ik zeer aan een positief standpunt van de Commissie op dit punt. Welnu, uit de toelichting op het richtlijnvoorstel is zonneklaar op te maken dat de Commissie van mening is – een expliciete bevestiging dus van het eerdere standpunt van de Commissie-vertegenwoordigers als verwoord op bladzijde 17 van de memorie van toelichting – dat kostbare diensten al onder het begrip «investerings-goederen» van het huidige artikel 20 van de Zesde Richtlijn vallen. De Commissie merkt in de toelichting op dat dit nu alleen «niet uitdrukkelijk» is bepaald<sup>1</sup> en dat het richtlijnvoorstel ertoe strekt «te verduidelijken dat de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen uit hoofde van artikel 20 van de Zesde BTW-richtlijn eveneens van toepassing kan zijn op diensten, mits zij een investeringskarakter hebben en als zodanig worden behandeld».

Over de verhouding van het onderhavige wetsvoorstel met het arrest Fischer en Brandenstein (gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99) – waar de leden van de VVD-fractie naar vragen – nog het volgende. Naar ik aanneem refereren zij aan dit arrest omdat er in de literatuur een passage aan is gewijd (meer concreet in het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2005/439, waarop deze leden in hoofdstuk 3 van deze nota een reactie is toegezegd). In die passage geeft de auteur aan dat hij een herziening op kostbare diensten als een grove inbreuk beschouwt op de uitgangspunten van het BTW-stelsel, en maakt daarbij de nuancering dat hij een herziening op diensten niet geheel uitsluit «indien deze dienstverrichtingen – zoals wij die wellicht ten onrechte als zodanig aanmerken – diverse goederenleveringen bevatten die slechts geleidelijk in waarde afnemen (zie bijvoorbeeld het arrest Fischer/Brandenstein)». De auteur stelt dan vervolgens dat herzien op «echte» diensten naar zijn mening uit den boze is.

Ik merk hierover op dat het jammer is dat de auteur niet aangeeft op welke rechtsoverwegingen van het Hof van Justitie hij zich baseert. De nuancering dat een herziening op diensten niet geheel is uit te sluiten indien het om «onechte» diensten gaat, lees ik namelijk niet met zoveel woorden in het arrest. Wat daar verder echter van zij, dat een herziening op «echte» (kostbare) diensten mogelijk is – zoals hiervóór ook door mij beargumenteerd – wordt in het arrest in ieder geval niet weersproken.

---

<sup>1</sup> Waarop de Commissie – illustratief – vervolgt met: «Als gevolg hiervan hebben sommige lidstaten artikel 20, leden 2 en 3, niet toegepast op diensten, ofschoon de Commissie zich ervan bewust is dat die aanpak de mogelijkheid tot ontwijking heeft geopend».

De leden van de PvdA-fractie vragen ook naar de invloed van artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de Wet OB, op de voorstellen met betrekking tot de «normale» waarde.

Alvorens daar op in te gaan, schets ik in het kort de betekenis van artikel 29. In de omzetbelasting speelt het factuurstelsel een belangrijke rol als het gaat om de afdracht en de aftrek van BTW. De afdracht van de BTW door de leverancier/dienstverrichter aan de Belastingdienst, evenals de aftrek van in rekening gebrachte BTW (de voorbelasting) door zijn afnemer, worden namelijk gekoppeld aan het uitrekenen van de factuur waarop de BTW in rekening is gebracht. Door deze koppeling ontstaan problemen wanneer de afnemer de vergoeding waarop de BTW betrekking heeft, niet (of niet volledig) betaalt. De leverancier heeft de BTW dan namelijk al aan de Belastingdienst afgedragen, terwijl hij de vergoeding (en de BTW daarover) niet ontvangt. De afnemer op zijn beurt heeft de hem in rekening gebrachte BTW in voorkomend geval al als voorbelasting afgetrokken. Aldus komt de belasting te drukken op de leverancier van de prestatie in plaats van op de afnemer. Om dit ongewenste gevolg te voorkomen bevat artikel 29 van de Wet OB thans:

- a. een correctieregeling voor de afdracht door de leverancier: de Belastingdienst verleent aan de leverancier, op diens verzoek, teruggaaf van BTW voorzover de vergoeding «niet is en niet zal worden ontvangen» (artikel 29, eerste lid, onderdeel a) of voorzover – in bepaalde situaties – de al door de afnemer betaalde vergoeding door de leverancier wordt terugbetaald (artikel 29, eerste lid, onderdeel b); alsmede
- b. een correctieregeling voor de aftrek door de afnemer: de afnemer die de BTW al in aftrek heeft gebracht, wordt die BTW verschuldigd op het tijdstip waarop en voorzover «redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen», doch uiterlijk twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding (artikel 29, tweede lid).

Een nadere analyse van de relatie tussen artikel 29, eerste lid, onderdeel a, en de toepassing van de normale waarde als bedoeld in het voorgestelde artikel 8, vierde lid, van de Wet OB, brengt mij tot de conclusie dat het gewenst is artikel 29 – en in lijn daarmee ook artikel 29a – aan te passen. Het gaat daarbij om het volgende.

Denkbaar is een situatie waarin gelieerde partijen jegens elkaar presteren tegen een vergoeding van bijvoorbeeld 100 (de afnemer heeft die 100, samen met de in rekening gebrachte BTW van 19, al betaald aan de leverancier en de leverancier heeft die 19 afgedragen aan de Belastingdienst). Vervolgens constateert de Belastingdienst dat de vergoeding te laag is en op basis van het genoemde artikel 8, vierde lid (de normale waarde), bijvoorbeeld 300 had moeten zijn. De leverancier krijgt dan over de «ontbrekende» 200 een naheffing van BTW (zijnde 38). In die situatie zou de leverancier, op basis van de huidige tekst van artikel 29, eerste lid, onderdeel a, kunnen stellen dat hij recht heeft op teruggave van die 38 omdat een deel van de vergoeding – namelijk 200 – «niet is en niet zal worden ontvangen». Hoewel het huidige artikel 29 uitsluitend de bedoeling heeft om de BTW te corrigeren in situaties waarin achteraf blijkt dat de in rekening gebrachte vergoeding niet (geheel) wordt ontvangen, lijkt de huidige tekst ook in de beschreven situatie van een latere ophoging van de vergoeding als gevolg van de toepassing van de normale waarde, een teruggave te impliceren. Uiteraard is dat niet de bedoeling. Om daar geen misverstand over te laten bestaan, wordt in de bij deze nota gevoegde nota van wijziging een aanpassing van artikel 29 voorgesteld. Het huidige artikel 29, derde lid, voorziet al in de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen waarin artikel 29 niet van toepassing wordt verklaard, zij het alleen toegespitst op de situatie waarin de vergoeding achteraf te hoog blijkt te zijn geweest omdat de afnemer gebruik heeft gemaakt van een regeling die een korting voor contante betaling toestaat. In de nota van wijziging wordt voorgesteld om

dit derde lid – de mogelijkheid dus om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen waarin artikel 29, eerste en tweede lid, niet van toepassing worden verklaard – uit te breiden voor «gevallen waarin de ondernemer die een prestatie verricht en diens afnemer ter zake van hun overeenkomst, direct of indirect, niet handelen als zelfstandige partijen als bedoeld in artikel 8, zevende lid, eerste en tweede volzin» van de Wet OB. Op basis van deze delegatiebepaling ben ik voornemens artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 – dat thans al de uitvoeringsregels bevat voor het niet van toepassing zijn van artikel 29 in gevallen van korting voor contante betaling – uit te breiden tot het hiervoor beschreven geval waarin op basis van artikel 8, vierde lid, BTW wordt nageheven. Deze delegatiebepaling biedt daarnaast de mogelijkheid tot snel ingrijpen (door artikel 29 niet van toepassing te verklaren) in situaties waarin gelieerde partijen op andere (oneigenlijke) wijze gebruik maken van de mogelijkheden van artikel 29.

Tot slot merk ik hier nog op dat de nota van wijziging ook voorziet in een vergelijkbare aanpassing van het tweede lid van artikel 29a (artikel 29a ziet – analoog aan artikel 29 – op de teruggaaf van BTW ter zake van een intracommunautaire verwerving van goederen).

De leden van de VVD-fractie vragen of de voorgestelde maatregel van artikel 8, vierde lid, van de Wet OB, betreffende de normale waarde, ook van toepassing is bij de overdracht van gemeenschapsvoorzieningen door projectontwikkelaars aan gemeenten en zo ja, wat hiervan de consequenties zijn.

Hierop kan ik antwoorden dat het niet voor de hand ligt te veronderstellen dat de onderhavige maatregel van toepassing is op de beschreven situatie, nu ervan uitgegaan kan worden dat projectontwikkelaars en gemeenten normaliter niet snel aan te merken zullen zijn als gelieerde partijen. Zoals gezegd treffen de voorgestelde maatregelen alleen die situaties waarin betrokkenen niet handelen als zelfstandige partijen en waarbij tegen een te lage prijs bedrijfsmiddelen ter beschikking worden gesteld om een ongerechtvaardigd BTW-voordeel te behalen. Het is niet goed voorstelbaar dat in het licht van de huidige marktverhoudingen deze situaties zich voordoen tussen commerciële projectontwikkelaars en gemeenten. Mocht daar echter wel sprake van zijn, dan zullen door de vormgeving van het wetsvoorstel de maatregelen bewerkstellingen dat de kunstmatig lage vergoeding voor de BTW wordt gecorrigeerd tot een niveau dat bij vrije mededinging zou worden betaald.

Voorts vragen deze leden waarom de herzieningsregeling op kostbare diensten geen algemene werking krijgt maar wordt beperkt tot aan te wijzen gevallen van oneigenlijk gebruik.

Bij de vormgeving van de voorgestelde maatregelen is – indachtig de strekking van dit wetsvoorstel – met name gefocust op situaties van oneigenlijk gebruik c.q. op situaties dat door het ontbreken van een herzieningsmogelijkheid op kostbare diensten, de betreffende dienst na afloop van het boekjaar van ingebruikneming tegen een minimale BTW-druk in het exclusieve bezit komt van niet-aftrekgerechtigde afnemers. Het probleem van het ontbreken van een herzieningsregeling op kostbare diensten, heeft echter een breder bereik dan de hier behandelde constructies. Hierbij kan gedacht worden aan investeringen in automatisering of aan verbouwingen van onroerende zaken die voor de BTW niet kwalificeren als levering van een onroerende zaak maar als een dienst. Ook in dergelijke meer gangbare situaties kan een wisselend gebruik van een onroerende zaak ertoe leiden dat onevenwichtigheden optreden met betrekking tot de aftrek van voorbelasting, zoals ook al is aangeduid in noot 4 hiervoor. Vanuit de praktijk en in de vakliteratuur is om die reden van verschillende zijden gepleit voor de introductie van een herzieningsregeling op kostbare diensten, niet zijnde leveringen van goederen. Mede

gelet hierop en naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie, zal de uitbreiding van de herzieningsregeling tot kostbare diensten niet worden beperkt tot gevallen van (in)directe gelieerdheid. De Zesde Richtlijn staat dit ook toe – zoals hiervoor is aangegeven – dit ten antwoord op de vraag van deze leden. Hiermee zal worden bereikt dat toepassing van de herzieningsregeling niet afhankelijk is van de fiscale status van belanghebbenden en daardoor in de uitwerking verschillend zou uitpakken. Met deze uitbreiding van de herzieningsregeling wordt zodoende een eventuele verstoring van concurrentieverhoudingen voorkomen. Meer in het bijzonder wordt voorkomen dat dit bij de overgang van de normale BTW-regeling naar de landbouwregeling (en omgekeerd) – deze leden vragen daar specifiek naar – het geval zou zijn.

## **7. Begrip «gelieerde verhouding»**

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de redenen zijn geweest om het begrip «gelieerde verhouding» niet bij wet te regelen. Zij vragen of de regering het standpunt deelt dat het definiëren van dit begrip de rechtszekerheid ten goede zal komen. Graag verwijs ik deze leden naar het vermeldde in hoofdstuk 2 van deze nota. Door de invulling van dit begrip niet in de wet vast te leggen, maar door in de Wet OB de mogelijkheid te introduceren om bij ministeriële regeling nader te bepalen in welke gevallen partijen al dan niet als zelfstandige partijen worden aangemerkt, kan sneller en adequater worden ingespeeld op de ontwikkelingen die zich in de praktijk voordoen. Op deze manier wordt voorkomen dat hier sprake is van een betrekkelijk statisch begrip dat niet snel kan worden aangepast aan marktontwikkelingen. Wat betreft de rechtszekerheid van deze wijze van wetgeving merk ik op dat geschillen over onderwerpen die krachtens delegatiebepalingen nader worden geregeld bij algemene maatregel van bestuur of bij ministeriële regeling – net zo als geschillen over de toepassing van wettelijke bepalingen – op de gebruikelijke wijze ter toetsing en beslissing aan de fiscale rechtscolleges kunnen worden voorgelegd.

## **8. Wijziging vrijstelling medische diensten**

De leden van de CDA-fractie constateren terecht dat de medische vrijstelling uit de Wet OB nauwkeuriger wordt aangepast aan de bepalingen in de Zesde Richtlijn. Hierdoor zullen bepaalde (para)medici naast vrijgestelde, ook belaste prestaties gaan verrichten. Deze leden constateren dat dit een aanzienlijke verzwaring van de administratieve lasten met zich brengt, nu de BTW die drukt op kosten en investeringen gesplitst moet worden in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. Zij vragen vervolgens, mede indachtig twee openstaande prejudiciële vragen over de medische vrijstelling, of alternatieve wijzigingen zijn overwogen en waarom vooruitgegaan wordt op de antwoorden op deze prejudiciële vragen. Ook de leden van de VVD-fractie doelen hierop. Gelet op het feit dat bij de (para)medische sector geen sprake is van enige BTW-ontwijking, maar slechts sprake is van een te ruime Nederlandse vrijstelling ten opzichte van de Zesde Richtlijn, vragen zij of een overgangsregeling niet realistischer is. De voorgestelde aanpassing van de medische vrijstelling komt – zoals is aangegeven in de memorie van toelichting – voort uit een aantal arresten van het Hof van Justitie van november 2003. Uit deze jurisprudentie volgt dat de huidige medische vrijstelling in de Wet OB een ruimere reikwijdte heeft dan de medische vrijstelling in de Zesde Richtlijn. Bepaalde medische activiteiten die de Wet OB thans vrijstelt, kunnen indachtig deze uitspraken van het Hof van Justitie niet langer in de vrijstelling delen. Nu de wet is gebaseerd op de bepalingen uit de Zesde Richtlijn, en deze Richtlijn op overeenkomstige wijze geïmplementeerd dient te worden in nationale belastingwetgeving, is Nederland derhalve verplicht de wetgeving op dit punt aan te passen. Een alternatieve regeling is geen optie en

bovendien strijdig met het EG-verdrag. Langer wachten met wetsaanpassing zou bovendien tot een inbreukprocedure van de Commissie kunnen leiden. Voorts zij hierbij opgemerkt dat lidstaten niet naar believen een vrijstelling ruimer kunnen interpreteren of uitbreiden naar aanleiding van een hen onwelgevallige uitspraak van het Hof van Justitie. Ook dient bedacht te worden dat deze jurisprudentie ruim anderhalf jaar geleden is gewezen en genoegzaam bekend mag worden verondersteld bij betrokkenen nu daar in de (fiscale) pers met een zekere regelmaat aandacht aan is geschonken. Mij zijn overigens ook gevallen bekend dat met een beroep op de Richtlijn c.q. de onderhavige jurisprudentie, bepaalde medische prestaties door medici al in de BTW-heffing worden betrokken – terwijl de Wet OB deze prestaties thans nog vrijstelt – om zo aftrek van voorbelasting te realiseren. Een dergelijke praktijk kan bij voortgang ervan, leiden tot onwenselijke marktverstoringen en dient mede om die reden te worden beëindigd.

In antwoord op de vraag waarom vooruitgelopen wordt op twee openstaande prejudiciële vragen – de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar – merk ik op dat van een vooruitlopen géén sprake is. Integendeel, de regering hecht op dit punt juist aan continuering van de huidige wettelijke bepalingen en uitvoeringspraktijk. De betreffende prejudiciële vragen zijn toegespitst op de verwijzing in de medische vrijstelling uit de Wet OB naar de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG) en hebben zodoende een geheel andere strekking dan de gewezen arresten van het Hof van Justitie van november 2003. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting zie ik de uitkomst van deze procedures met vertrouwen tegemoet. Anticipatie op een eventueel andersluidend oordeel van het Hof van Justitie acht ik op dit moment dan ook niet zinvol en niet opportuun.

De leden van de CDA-fractie merken voorts op dat de afschrijvingstermijn voor medische apparaten vanuit het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) al sinds jaar en dag wordt vastgesteld op 10 jaar. Deze leden vragen of dit naar het oordeel van de regering nog wel aansluit bij de bedrijfseconomische werkelijkheid.

Voor het merendeel van de vrije beroepsbeoefenaren in de zorg is inderdaad de praktijk dat de afschrijvingstermijnen voor inventaris en instrumentarium op 10% is gesteld. Tot op heden is de geldigheid van die afschrijvingstermijn niet betwist. Mocht echter blijken dat deze afschrijvingstermijn niet meer aansluit bij de bedrijfseconomische werkelijkheid, dan staat het de betreffende beroepsgroep vrij om dit bij het College Tarieven Gezondheidszorg/Zorgautoriteit i.o. (CTG/Zaio) aan te kaarten. Indien het CTG/Zaio eenzelfde mening is toegedaan, zal het de beleidsregels in die zin kunnen aanpassen dat een ander afschrijvingspercentage wordt gehanteerd. Tot op heden is echter, zoals gezegd, op dit punt geen vraag voorgelegd aan het CTG/Zaio.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre het splitsen in vrijgestelde en niet-vrijgestelde prestaties nu al voorkomt of dat dit een nieuw fenomeen voor betrokkenen is. Indien dit laatste het geval is, vragen deze leden of de betrokkenen in staat zijn om deze wijziging al per 1 juli 2005 door te voeren in hun administratie.

In bepaalde situaties in de medische sector is het splitsen in vrijgestelde en niet-vrijgestelde prestaties op dit moment al aan de orde. Enkele voorbeelden hiervan zijn de apotheekhoudend huisarts, de psycholoog die als mediator optreedt, de levering door tandartsen van resten en afval van edele metalen, of de fysiotherapeut die handelingen verricht die niet vallen onder de handelingen waartoe hij krachtens de Wet BIG bevoegd is. Een dergelijke splitsing in vrijgestelde en niet-vrijgestelde prestaties komt voort uit het feit dat de medische vrijstelling beperkt is tot de diensten die de bedoelde beroepsbeoefenaar als zodanig verricht. Daarnaast valt de

levering van goederen door medici – met uitzondering van de in de Wet OB genoemde levering van tandprothesen – niet onder de vrijstelling, tenzij de levering van een goed opgaat in de medische dienst. Uiteraard hebben niet alle medische beroepsbeoefenaren op dit moment te maken met deze splitsingsproblematiek, maar daarvan hoeft ook niet per definitie sprake te zijn onder de voorgestelde wijziging van de medische vrijstelling. De wijziging van de medische vrijstelling ziet met name op de voorwaarde dat de medische handeling wordt verricht met geen ander doel dan de bescherming – inclusief instandhouding of herstel – van de gezondheid van personen. Aan deze voorwaarde van zogeheten gezondheidskundige verzorging van de mens zal naar mijn inschatting nog steeds bij veel medische behandelingen worden voldaan, zodat van een omzetsplitsing ook niet in alle gevallen en sectoren sprake hoeft te zijn. Dit ligt uiteraard anders met betrekking tot de in de memorie van toelichting genoemde voorbeelden van prestaties die naar het oordeel van het Hof van Justitie niet onder de medische vrijstelling vallen. Het gaat daarbij met name om prestaties die niet primair tot doel hebben om de gezondheid van de betrokken persoon te beschermen, zoals de afgifte van een medische verklaring met het oog op toekenning van een oorlogspensioen, of het verrichten van medisch onderzoek met het oog op een medisch rapport ter zake van aansprakelijkheid. Het splitsen van omzet en administratie in vrijgestelde en niet-vrijgestelde prestaties is overigens niet ongebruikelijk binnen de BTW. Naast de omzetsplitsing naar verschillende BTW-tarieven heeft tevens een behoorlijk aantal belastingplichtigen te maken met vrijgestelde en belaste prestaties en de hierbij behorende bepaling van de hoogte van het recht op aftrek van voorbelasting. Deze splitsingsproblematiek brengt voor een deel van de medische sector ontegenzeggelijk een verzwaring van de administratieve lasten mee, maar gelet op de huidige stand van de automatisering en de gebruikelijke toepassing daarvan in de medische sector, veronderstel ik dat deze wijziging normaal gesproken geen noemenswaardige administratieve problemen zou moeten opleveren. Mochten zich onverhoopt toch problemen voordoen als gevolg van de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel, dan zal ik vanzelfsprekend bezien of een – tijdelijke – faciliteit noodzakelijk is om betrokkenen beter in staat te stellen hun administratie op orde te brengen om zo aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Over het tijdstip vanaf welke de splitsingsproblematiek zich als – voor bepaalde partijen – nieuw fenomeen gaat voordoen, merk ik op dat dat niet 1 juli 2005 zal zijn (de oorspronkelijke streefdatum), maar een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat niet zal zijn gelegen vóór de plaatsing van onderhavige wet in het Staatsblad.

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts aandacht voor de brief d.d. 12 mei 2005 van het De leden van de PvdA-fractie vragen voorts aandacht voor de brief d.d. 12 mei 2005 van het Nederlands Instituut van Psychologen (NIP) en vragen of kan worden aangegeven welke diensten van psychologen wel en welke niet vrijgesteld zullen zijn van BTW. In de brief van het NIP wordt ingegaan op de gevolgen van de voorgestelde wijzigingen voor de bedrijfsvoering en de maatschappelijke betekenis van zelfstandig gevestigde psychologen. Het NIP realiseert zich terecht dat de voorgestelde aanpassing aan de Zesde Richtlijn geboden is, maar voorziet een uitvoerige discussie over de vraag welke diensten die door psychologen worden verricht wel of niet onder het begrip «gezondheidskundige verzorging van de mens» vallen. Hoewel ik me bewust ben van het feit dat wetsaanpassing vrijwel altijd leidt tot nieuwe vragen over de toepassing ervan, deel ik de vrees van het NIP voor een dergelijke uitvoerige discussie niet geheel. Uiteraard zijn situaties voorstelbaar waarin niet duidelijk is of de prestatie primair tot doel heeft om de gezondheid van de betrokken persoon te beschermen, of dat het primair betrekking heeft op bijvoorbeeld het aanleren en bijschaven van persoon-

lijke vaardigheden. Anderzijds is het zo dat op basis van concrete feiten en omstandigheden het doel van de betreffende prestatie normaliter goed te kwalificeren zal zijn. Hierover zal in geval van twijfel ook overleg plaats kunnen vinden tussen betrokkenen en de bevoegde belastinginspecteur. Mochten zich in de uitvoeringspraktijk evenwel toch afbakeningsproblemen voordoen, dan is het goed voorstelbaar dat daarover beleidsvoorschriften gepubliceerd worden die duidelijkheid verschaffen over het antwoord op de vraag welke prestaties door psychologen betrekking hebben op gezondheidskundige verzorging van de mens. Dit ligt overigens anders bij reïntegratiemanagement, maar daarover wordt op dit moment onder de huidige redactie van de medische vrijstelling niet anders gedacht. Op grond van de criteria van het Hof van Justitie wordt reïntegratiemanagement – dat overigens ook wordt aangeboden door niet-psychologen en arbo-diensten – op normale wijze in de heffing betrokken.

Tot slot maak ik in dit kader graag van de gelegenheid gebruik door nadrukkelijk op te merken dat de voorgestelde aanpassing van de medische vrijstelling er niet toe zal leiden dat de preventieve zorg en de jeugdzorg in geen geval meer onder de medische vrijstelling geschaard kunnen worden. De medische vrijstelling is slechts aangepast met het onderscheidende criterium dat voor toepassing van de vrijstelling de betreffende medische handeling met geen ander doel wordt verricht dan de bescherming van de gezondheid van de mens. Daarvan zal in mijn perceptie in de preventieve zorg en de jeugdzorg in veel gevallen sprake kunnen zijn.

De leden van de VVD-fractie merken op dat huisartsen op korte termijn geconfronteerd kunnen worden met BTW-heffing op bijvoorbeeld medische keuringen en vragen of dit met de sector is gecommuniceerd. Tevens vragen ze wat voor gevolg dit zal hebben voor de huisartsen en de administratieve lasten.

Zoals hiervoor al is opgemerkt is het mogelijk dat huisartsen, evenals andere medici, voor een deel van hun werkzaamheden in de BTW-heffing worden betrokken. Het betreft dan met name de werkzaamheden die niet zien op de gezondheidskundige verzorging van de mens. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden zijn reïntegratieonderzoeken en medische onderzoeken die worden verricht met het oog op het verkrijgen van een pensioen- of verzekeringsuitkering. In de commissie vrije beroepsbeoefenaren van het College Tarieven Gezondheidszorg/Zorgautoriteit i.o. (CTG/Zaio) is over deze wijziging van BTW-heffing over niet-geneeskundige verrichtingen gesproken. De Landelijke Huisartsen Vereniging was hierbij aanwezig. Het CTG/Zaio heeft de betreffende sectoren onder meer gevraagd aan te geven om welke verrichtingen het naar hun mening zou gaan die nu nog vrijgesteld zijn, maar waarover in de toekomst BTW wordt geheven. Het staat de sectoren vrij om een verzoek in te dienen bij het CTG om de tarieven als gevolg van deze ontwikkeling aan te passen. Het CTG behandelt vervolgens deze verzoeken volgens de gebruikelijke procedure. Zoals ik al heb aangegeven zal de voorgestelde aanpassing van de medische vrijstelling leiden tot enige verzwaring van administratieve lasten en ga ik er, gelet op de stand van de automatisering en de gebruikelijke toepassing daarvan in de medische sector, vanuit dat deze wijziging normaal gesproken zonder noemenswaardige administratieve problemen zal verlopen. Mocht dit anders zijn, dan zal ik uiteraard bezien of een – tijdelijke – faciliteit noodzakelijk is.

## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

### **Artikel I, onderdeel A (artikel 2a van de Wet op de omzetbelasting 1968)**

De leden van de CDA-fractie constateren dat volgens de in artikel 2a, eerste lid, onderdeel r, van de Wet OB op te nemen wettekst, het bij de introductie van het nieuwe begrip «investeringsbedrijfsmiddelen» niet alleen gaat om (on)roerende zaken, maar ook om een bepaalde soort diensten. Artikel 20, lid 4, van de Zesde Richtlijn – zo merken deze leden op – geeft lidstaten echter slechts de bevoegdheid om het begrip «investeringsgoederen» te definiëren. Deze leden vragen zich daarom af of de lidstaten wel de ruimte hebben om onder «goederen» ook «diensten» te laten vallen en wijzen de regering erop dat in het eerder in deze nota al aangehaalde concept-richtlijnvoorstel (zie noot 2) juist wordt voorgesteld om de Zesde Richtlijn op dit punt aan te passen. De leden van de CDA-fractie ontvangen graag een reactie hierop. Voor die reactie verwijs ik deze leden naar hoofdstuk 6 van deze nota, waarin ik heb uiteengezet dat de hier aan de orde zijnde kostbare diensten kunnen worden aangemerkt als investeringsgoederen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn