

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. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

#### **I ALGEMEEN**

##### **1. Inleiding**

##### **2. Constructieaanpak (on)roerende Zaken**

- 2.1. Inleiding en voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen
- 2.2. Vormen van constructies en constructiescharnierpunten
- 2.3. Voorgestelde maatregelen en inwerkingtreding

##### **3. Overige wijzigingen**

- 3.1. Medische vrijstelling
- 3.2. Vrijstelling voor thuiszorg en kinderopvang
- 3.3. Technische aanpassing aan de Gemeenschapswetgeving
- 3.4. Verlaagd BTW-tarief voor het transport van tuinbouwgas
- 3.5. Verlaagd BTW-tarief voor het opfokken van dieren en het opkweken van gewassen
- 3.6. Goedkeuring van de wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968

##### **4. Handhavings- en uitvoeringsaspecten en administratieve lasten**

##### **5. Budgettaire aspecten**

#### **II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

Bijlagen bij de memorie van toelichting\*:

- Bijlage I: Machtigingsverzoek van 16 september 2004
- Bijlage II: Besluit van 24 augustus 2004 tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (Stb. 435)

\* Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

# I. ALGEMEEN

## 1. Inleiding

Bij gelegenheid heeft de regering de Tweede Kamer der Staten-Generaal geïnformeerd over het verschijnsel van het ongewenst gebruik van BTW-constructies met (on)roerende zaken door niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen en vrijgestelde ondernemers<sup>1</sup>. In het Belastingplan 2005 is aangekondigd dat die anti-fiscale constructies middels een afzonderlijk wetsvoorstel worden aangepakt. Het onderhavige wetsvoorstel strekt (mede) hiertoe (zie nader hoofdstuk 2). In het Belastingplan 2005 is ook aangegeven dat met de opbrengst van dit wetsvoorstel wordt bijgedragen aan de financiering van het «Vpb-pakket 2005».

Daarnaast voorziet dit wetsvoorstel in een aantal wijzigingen op andere gebieden in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB). Deze maatregelen betreffen aanpassingen die met name noodzakelijk zijn als gevolg van fiscale jurisprudentie of gewijzigde niet-fiscale regelgeving (zie nader hoofdstuk 3).

Zo noopt jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg (hierna: Hof van Justitie) over de reikwijdte van de BTW-vrijstelling voor (para)medische diensten in de Zesde BTW-richtlijn<sup>2</sup> (hierna: Zesde Richtlijn) tot aanpassing – een beperktere toepassing – van de vrijstelling terzake in de Wet OB (paragraaf 3.1). Een ander arrest van het Hof van Justitie heeft gevolgen voor de wijze waarop thans in de Wet OB de toepassing van het verlaagde BTW-tarief voor het opfokken van dieren en voor het opkweken van gewassen is vormgegeven. Met een andere vormgeving – blijvend binnen hetgeen de Zesde Richtlijn toestaat – wordt voorgesteld om de huidige toepassing van het verlaagde BTW-tarief terzake te continueren (paragraaf 3.5). Daarnaast noodzakelijke wijzigingen in niet-fiscale regelgeving (waar de Wet OB naar verwijst of die daarin doorwerken) tot een aanpassing van de Wet OB.

Achterhaalde verwijzingen in de Wet OB bestaan thans op het punt van de BTW-vrijstelling voor thuiszorg en kinderopvang. Deze verwijzingen zijn niet meer correct als gevolg van een gewijzigd Besluit zorgaanspraken respectievelijk de nieuwe Wet kinderopvang. De thans daarvoor geldende tijdelijke voorzieningen worden in dit wetsvoorstel vervangen door een definitieve wettelijke regeling.

Bij de vormgeving daarvan is ernaar gestreefd – binnen hetgeen uitvoeringstechnisch realiseerbaar is – om de bestaande vrijstellingen zoveel mogelijk op dezelfde voet te continueren (paragraaf 3.2). Ontwikkelingen op het terrein van de Gemeenschapswetgeving leiden voorts tot enkele juridisch-technische wijzigingen teneinde de Wet OB beter bij die Gemeenschapswetgeving te doen aansluiten (paragraaf 3.3). Een wijziging in niet-fiscale wetgeving die doorwerkt naar de Wet OB, is ook de wijziging van de Gaswet in 2000. Deze blijkt een niet voorziene en niet beoogde doorwerking te hebben met betrekking tot de toepassing van het verlaagde BTW-tarief op het transport van tuinbouwgas. In dit wetsvoorstel is een wijziging van de Wet OB opgenomen die de toepassing van het verlaagde BTW-tarief continueert (paragraaf 3.4).

Ten slotte bevat dit wetsvoorstel een artikel dat voorziet in een – wettelijk voorgeschreven – goedkeuring (achteraf bij wet) van de wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA). Deze wijziging van het BUA strekt ertoe de BTW-regeling voor de fiets in het woon-werkverkeer te stroomlijnen met de loonbelastingregeling (paragraaf 3.6).

Het streven is gericht op een inwerkingtreding met ingang van 1 juli 2005.

<sup>1</sup> «Vrijgestelde» ondernemers zijn ondernemers die prestaties verrichten die vrijgesteld zijn van de heffing van BTW. Vrijstelling van BTW-heffing c.q. niet-belastingplichtig zijn betekent dat aan de outputkant geen BTW aan de afnemer in rekening hoeft te worden gebracht en dat aan de inputkant (voor de ingekochte prestaties) geen recht op aftrek van BTW bestaat.

<sup>2</sup> Richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij Richtlijn 2004/66/EG van de Raad van de Europese Unie van 26 april 2004 (Pb L 168).

Voor de handhavings- en uitvoeringsaspecten en administratieve lasten van deze voorstellen enerzijds en voor de budgettaire en personele aspecten ervan anderzijds, zij verwezen naar de hoofdstukken 4 respectievelijk 5 van het algemeen deel van deze memorie.

## 2. Constructieaanpak (on)roerende zaken

### 2.1. Inleiding en voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen

#### *Inleiding*

Zoals in hoofdstuk 1 hiervoor is aangegeven, strekt dit wetsvoorstel mede tot een aanpak van ongewenste BTW-constructies met (on)roerende zaken door vrijgestelde ondernemers en niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen. Dit is ook aangekondigd in het Belastingplan 2005 (Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 3, blz. 17, en nr. 14, blz. 36). Deze aanpak bestaat hieruit dat een samenhangend pakket van maatregelen wordt voorgesteld met de bedoeling een drempel op te werpen tegen bedoelde constructies. De achtergrond hiervan is de volgende.

Nederland wordt – net als een aantal andere lidstaten van de Europese Unie – in toenemende en omvangrijke mate geconfronteerd met BTW-constructies. In Nederland gaat het thans vooral om BTW-constructies die worden opgezet door, of ten behoeve van, niet-belastingplichtige rechtspersonen of belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld. Benadrukt wordt dat het hier overigens een beperkte groep ondernemers betreft. Kenmerkend voor hun BTW-positie is dat zij geen BTW hoeven af te dragen over hun output-/verkoopprestaties, waar dan tegenoverstaat dat zij ook geen recht op aftrek hebben van BTW die hen in rekening is gebracht aan de input-/inkoopkant (voor de BTW zijn zij als het ware eindgebruiker, bij wie – op grond van de Zesde Richtlijn – de BTW hoort te drukken, net zoals dat het geval is bij een particulier). Met name met betrekking tot kostbare investeringen wordt dan gepoogd om die BTW-druk aan de inkoopkant (ook wel de BTW-voordruk genoemd) zoveel mogelijk te voorkomen. Daartoe wordt gebruik gemaakt van veelal gekunstelde en juridisch ingewikkelde constructies (zie nader paragraaf 2.2). Het gaat daarbij vooral om de BTW-voordruk ter zake van de aankoop van kostbare roerende zaken en diensten, en van zogenoemde bedrijfsinstallaties<sup>3</sup>. Zo worden niet alleen complete bedrijfsinstallaties, medische apparatuur, kantoor- of schoolinventarissen, CV- en liftinstallaties, telefooncentrales en andere kostbare goederen maar ook speciaal ontwikkelde en aangepaste software, op fiscaal gekunstelde wijze verkregen of na verkoop weer teruggehuurd; de gebruikte constructies worden wel aangeduid als constructies roerende zaken of als lease-, sale-en-leaseback- en herzieningsconstructies. Anderzijds gaat het om constructies die zijn gesignaleerd met betrekking tot «nieuwe» onroerende zaken – nieuwbouw en verbouw van bijvoorbeeld bedrijfspanden en schoolgebouwen – waarin kunstmatig lage prijzen worden gehanteerd ter minimalisering van de BTW-druk. De in 1995 getroffen maatregelen tegen oneigenlijk gebruik met «nieuwe» onroerende zaken<sup>4</sup>, blijken deels onvoldoende soelaas te bieden (dit in tegenstelling tot de destijds getroffen maatregelen tegen constructies met «oude» onroerende zaken).

Bij gelegenheid is de Tweede Kamer der Staten-Generaal over deze constructies geïnformeerd<sup>5</sup>. De constructies vormen een aantasting van het karakter van de BTW-heffing, druisen willens en wetens in tegen doel en strekking van zowel de Zesde Richtlijn als de Wet OB, en veroorzaken een uitholling van dit belangrijke belastingmiddel. Doel van de BTW-heffing is namelijk om in de fase van eindverbruik een BTW-druk te laten ontstaan naar rato van de besteding van de eindverbruiker. In de

<sup>3</sup> Nieuw te bouwen of te verbouwen grote, kostbare (onder)delen van onroerende zaken, zoals waterzuiveringsinstallaties of slibverwerkende installaties.

<sup>4</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); zie nader paragraaf 2.2 onder «Constructies met onroerende zaken».

<sup>5</sup> Gewezen zij bijvoorbeeld op de eindexamen – in Kamerstukken II 1999/00, 26 800 IXB, nr. 44 – van de Wet van 18 december 1995 inzake bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 659). Zie ook de antwoorden op Kamervragen inzake een BTW-constructie voor waterschappen (Aanhangsel Handelingen II 2002/03, nr. 921).

meeste gevallen is de particulier de eindverbruiker, maar in de systematiek van de Zesde Richtlijn en volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, zijn overheden en ondernemers die voor hun prestaties geen aftrek genieten, gelijk te stellen met een eindverbruiker. Constructies doen zich nu juist voor bij deze categorie eindverbruikers. Zij bedienen zich van diverse methoden om hun voordruk, en daarmee de door de BTW-heffing beoogde druk, te beperken. Een gemeenschappelijk kenmerk van deze constructies is – en hier ontstaat de strijd met doel en strekking van de heffing – dat deze eindverbruikers in feite een besteding verrichten met een minimale BTW-druk; het bedrag dat feitelijk aan BTW drukt is niet evenredig aan het bedrag van de besteding. Direct of indirect betalen zij wel het «volle pond» voor de aanschaf van de goederen of diensten, maar door het gebruik van constructies wordt de BTW-last die op de besteding hoort te drukken, aanmerkelijk gemitigeerd. Het gaat hier dus niet om situaties waarin een gebruiker erin slaagt een lagere besteding te verrichten doordat hij bijvoorbeeld een korting krijgt op de aankoop en daardoor voor zichzelf een navenant lagere BTW-last oproept.

De constructies die zich op dit moment voordoen, leiden tot een substantieel budgettair verlies en creëren aanzienlijke budgettaire risico's voor de toekomst, niet in het minst door een verdere verbreding en verdieping van de constructies en door het uitstralings-effect ervan. Er is sprake van een toenemend verschijnsel van constructies die door belastingadviseurs, veelal met intensieve «marketing», op steeds agressievere wijze, zelfs in onverbloemde bewoordingen via internet, worden aangeprezen en worden gepresenteerd in een opzet die steeds vernuftiger wordt. Hierbij is sprake van een gaandeweg grotere spreiding – nationaal en internationaal – zowel met betrekking tot het aantal branches en gebruikers als met betrekking tot het aantal en soort goederen en diensten die met behulp van deze constructies worden aangeschaft. Zo is bekend dat adviseurs, na het in de ene sector of in de ene lidstaat ontwerpen en succesvol toepassen van constructies, deze vervolgens in andere sectoren respectievelijk in andere lidstaten gaan «uitventen». Hierbij moet men zich realiseren dat de overheid zich vaak in een achtergestelde positie bevindt, terwijl het voor de constructiegebruikers en hun adviseurs veelal een win-win situatie is. Na het opzetten van een bepaalde constructie duurt het meestal enkele jaren – jaren van voordeel voor de gebruikers en van budgettair verlies voor de overheid – voordat de constructies door de Belastingdienst (hoe alert die ook werkt) worden gesignaleerd<sup>6</sup> en voordat deze vervolgens – in de uitvoeringssfeer en in procedures, al dan niet ondersteund (flankerend of als vervolgstap) door wettelijke maatregelen – succesvol (kunnen) worden bestreden. Overigens vormen constructies zoals de onderhavige ook een ongewenst risico dat de belastingmoraal wordt aangetast, zeker nu zelfs publiekrechtelijke lichamen en publiekgefinancierde instellingen zich ervan zijn gaan bedienen. Het kabinet is van mening dat juist voor hen zou moeten gelden dat het onacceptabel is dat zij zich in dergelijke constructies begeven. Juist zij, die zelf ook heffingen opleggen, zouden een voorbeeldfunctie moeten vervullen op het punt van het loyaal uitvoeren en handhaven van wetten en het in acht nemen van een goede «belastingmoraal»<sup>7</sup>. Ten slotte moet ook worden gewezen op een (ernstige) verstoring van de concurrentieverhoudingen die ontstaat tussen ondernemingen of lichamen die door het gebruik van deze BTW-constructies hun exploitatiekosten drukken en zij die dit – al dan niet bewust – niet doen.

Het kabinet is van mening dat in een en ander niet kan worden berust en wil daarvoor met dit voorstel een duidelijk signaal afgeven. Niet alleen voor publiekrechtelijke/publiekgefinancierde instellingen maar ook voor privaatrechtelijke ondernemingen moet het duidelijk zijn dat het aangaan van constructies niet past binnen maatschappelijke normen en verant-

<sup>6</sup> Om die reden heeft het Verenigd Koninkrijk recent een regeling ingevoerd die belastingplichtigen en adviseurs verplicht om het gebruik van (bepaalde) constructies te melden.

<sup>7</sup> Zie ook de circulaire van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties d.d. 1 oktober 2001 (kenmerk F02 001/U87 232).

woordelijkheid en dat het kabinet in dit verband de norm hanteert dat de door partijen nagestreefde fiscale gevolgen van dergelijke constructies niet gewenst zijn. Bedoelde constructies moeten dan ook worden tegengegaan omdat deze indruisen tegen het communautaire BTW-doel van een reële en juiste heffing. Behoudens het tegengaan van deze constructies in de uitvoerings sfeer, is een wettelijke aanpak thans noodzakelijk. Dit wetsvoorstel strekt daartoe. Naast de in dit wetsvoorstel voorgestelde fiscaal/juridische maatregelen kan dan ook nog zonedig worden overwogen om andere instrumenten in te zetten teneinde constructies te voorkomen. Daarbij zou onder meer kunnen worden gedacht aan een bestuurlijke weg; daarvoor zijn al enkele initiatieven genomen<sup>8</sup>. Voorts zal de Belastingdienst conform de geldende uitvoeringspraktijk in voorkomende gevallen geen BTW-aftrek verlenen ter zake van fictieve transacties (schijnhandelingen). Ten slotte wordt uiteraard met belangstelling gekeken naar maatregelen die andere lidstaten in dit verband treffen en naar de uitkomst van de lopende zaken voor het Hof van Justitie (C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd en C-255/02, Halifax e.a.). In deze zaken zal (naar verwachting) duidelijkheid worden verschaft over de vraag of het beginsel van misbruik van recht een algemene rechtsregel van gemeenschapsrecht is die ook van toepassing is op de BTW.

Bij de hierna te beschrijven aanpak van BTW-constructies is niet «over één nacht ijs gegaan». Met het oog op een communautaire oplossing van het vraagstuk van deze constructies, heeft Nederland al in een eerder stadium het initiatief genomen om het tegengaan ervan aan de orde te stellen bij de Commissie van de Europese Gemeenschappen (hierna: de Europese Commissie) en bij andere lidstaten. De huidige bepalingen van de Zesde Richtlijn bieden als zodanig namelijk onvoldoende mogelijkheden om de BTW-constructies tegen te gaan. Omdat een communautaire oplossing – via een aanpassing van de Zesde Richtlijn – niet op korte termijn te realiseren bleek, is besloten eigen nationale maatregelen te treffen. Dit betekent wél dat, voorzover een nationale maatregel geen basis heeft in de Zesde Richtlijn, terzake een machtiging moest worden gevraagd om van de Zesde Richtlijn af te mogen wijken.

Na een in samenspraak met de Belastingdienst uitgevoerde analyse van de in talrijke – welhaast hybridische – varianten voorkomende constructies, en na informele gesprekken met vertegenwoordigers van de Europese Commissie, is gekozen voor een samenhangend pakket van maatregelen. Gebleken is dat, om een drempel op te werpen tegen bedoelde constructies en om ze onaantrekkelijker te maken, meerdere maatregelen van verschillende aard nodig zijn. Omdat er in de fiscaliteit als zodanig geen middel is om bepaalde constructies te verbieden, is gezocht naar fiscale maatregelen die de betreffende constructies in de praktijk van hun «aantrekkelijkheid» ontdoen. Bij de vormgeving daarvan is het kabinet gebonden aan het BTW-stelsel zoals neergelegd in de Zesde Richtlijn, in het bijzonder aan het recht op BTW-aftrek – welk recht een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel – en aan het ruime ondernemersbegrip. Met inachtneming van dit stelsel ligt de focus thans op het zo goed mogelijk bestrijden van de specifieke constructies. De voorgestelde maatregelen grijpen in op de «constructiescharnierpunten» (de kenmerkende elementen) van de in paragraaf 2.2 nader omschreven vormen van BTW-constructies. Die elementen zijn – naast het feit uiteraard dat het gaat om (nagenoeg) niet-aftrekgerechtigden die zich van de constructies bedienen – met name het hanteren van kunstmatig lage prijzen voor lease-/huurtermijnen (en dergelijke) en voor de levering van een goed, het optimaal (oneigenlijk) gebruik maken van de huidige zogenoemde herzieningsregeling (zie nader noot 11), het gebruik maken van het

<sup>8</sup> Zie bijvoorbeeld de al genoemde circulaire van het ministerie van Binnenlandse Zaken; ook in bestuurlijke overleggen is dit thema doorgesproken.

gegeven dat een herzieningsregeling voor (kostbare) diensten ontbreekt, en ten slotte het hanteren van een samenstel van rechtshandelingen/ lichamen in situaties van gelieerdheid/verbondenheid.

Zoals reeds aangegeven, raken de maatregelen slechts een beperkte groep afnemers. De maatregelen richten zich specifiek op de in het geding zijnde constructies die door of ten behoeve van – zeker niet alle, maar toch in aantal toenemende – individuele afnemers uit die beperkte groep worden opgezet. De maatregelen hebben geen gevolgen voor het overgrote deel van het Nederlandse bedrijfsleven, dat wil zeggen voor ondernemers met een volledig recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting. Gelet op de aard van het onderhavige voorstel, kan tevens worden gesteld dat niet méér maatregelen worden genomen dan nodig zijn om de desbetreffende constructies te voorkomen. In die zin wordt met de maatregelen dan ook een sterke preventieve werking beoogd.

#### *Voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen*

Tegen het gebruik van de in paragraaf 2.2 concreet omschreven vormen van BTW-constructies, wil het kabinet forse drempels opwerpen met de hierna – op hoofdlijnen – weergegeven maatregelen (voor een nadere onderbouwing van en toelichting op die maatregelen zij verwezen naar paragraaf 2.3). Die maatregelen vormen één samenhangend pakket in die zin dat het achterwege laten van één van die maatregelen, onmiddellijk zou leiden tot een vlucht in de constructie die door die maatregel zou worden bestreden.

- a. Bij de levering en de terbeschikkingstelling van zogenoemde investeringsbedrijfsmiddelen aan gelieerde, (nagenoeg) niet-aftrekgerechtigde, afnemers zal een objectieve maatstaf van heffing worden toegepast – de «normale» waarde – waardoor, kort gezegd, BTW-heffing kan plaatsvinden over de «marktprijs» in plaats van over een kunstmatig lage vergoeding.
- b. Op het gebied van de herziening – zie nader noot 11 – van aftrek van BTW, zullen in reeds bestaande lagere BTW-regelgeving maatregelen worden genomen om het belastingvoordeel dat wordt behaald met zogeheten herzieningsconstructies aanmerkelijk te matigen. Enerzijds zal erin worden voorzien dat de herzieningsregeling – anders dan thans het geval is – tevens van toepassing wordt op zogenoemde kostbare diensten (investeringsbedrijfsmiddelen); dat zijn diensten die voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting dienen te worden geactiveerd en waarop vervolgens kan worden afgeschreven. Thans wordt namelijk misbruik gemaakt van het ontbreken van een herzieningsmogelijkheid van eerder in aftrek gebrachte BTW op diensten, waardoor het mogelijk is om na verloop van één jaar de kostbare dienst op gekunstelde wijze BTW-vrij in eigendom te verkrijgen. Anderzijds zal de herzieningsregeling worden aangepast voor de situatie waarin geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde ondernemers BTW-voordeel behalen door een reeds in gebruik genomen bedrijfsmiddel te vervreemden om het vervolgens via een (eigen) leasemaatschappij weer ter beschikking te krijgen. Deze maatregelen beogen dat de BTW die uiteindelijk per saldo op een bedrijfsmiddel drukt, dan wel behoort te drukken, onafhankelijk is van de wijze waarop dit bedrijfsmiddel ter beschikking van de gebruiker staat.
- c. Aansluitend op en in samenhang met de voorgestelde wettelijke maatregelen zal een zogenoemd beleidsbesluit (buiten de fiscaliteit veelal aangeduid als «beleidsregel») worden voorbereid waarin als interpretatief beleid wordt uiteengezet in welke gevallen bij leaseconstructies de als verhuur gepresenteerde prestatie moet worden beschouwd als een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde Richtlijn. Daarbij wordt er – in samenhang met de andere maatregelen – zoveel mogelijk

naar gestreefd het principiële hoofddoel te bereiken dat niet-aftrekgerechtigde afnemers, overeenkomstig doel en strekking van de Zesde Richtlijn en van de Wet OB, de volledige BTW-druk op hun investeringen dragen.

Het treffen van deze maatregelen is toegestaan op grond van de Zesde Richtlijn, met uitzondering evenwel van de eerste maatregel. Voor die maatregel heeft de Nederlandse regering dan ook – op de voet van artikel 27 van de Zesde Richtlijn – een verzoek ingediend bij de Europese Commissie teneinde te worden gemachtigd af te mogen wijken van de Zesde Richtlijn. Dit machtigingsverzoek, gedateerd 16 september 2004, is opgenomen in bijlage I bij deze memorie. Over dit machtigingsverzoek, dat beoogt nationaal een van de Zesde Richtlijn afwijkende maatregel ter zake van de maatstaf van heffing te kunnen treffen, is – zoals al is aangegeven – voorafgaand informeel overleg gepleegd met de fiscale experts van de Europese Commissie. In het kader van de procedure van artikel 27 heeft de Commissie vervolgens meegedeeld dat zij de andere lidstaten van het Nederlandse machtigingsverzoek op de hoogte heeft gebracht. Daaraan heeft de Commissie toegevoegd dat zij over alle beoordelingsgegevens beschikt die zij nodig acht. Daarmee is door de Commissie aangegeven dat zij geen nieuw overleg met Nederland nodig acht. Hiermee is de procedure op dit moment in het stadium van formele afronding. Hoewel thans nog geen formele beschikking<sup>9</sup> is vastgesteld waarin Nederland een machtiging wordt verleend, mag uit de loop van dit proces – mede gelet op de in artikel 27 genoemde termijn van acht maanden waarin de procedure moet zijn voltooid – worden verwacht dat tegen april 2005 de desbetreffende beschikking wordt vastgesteld. In het onderhavige wetsvoorstel zijn de bepalingen ter zake van de maatstaf van heffing zodanig geformuleerd dat zij overeenkomen met hetgeen op dit punt in het machtigingsverzoek is opgenomen.

De datum van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel zal bij koninklijk besluit worden vastgesteld. Gestreefd wordt naar 1 juli 2005 als inwerkingtredingsdatum. Gelet op hetgeen is opgemerkt over de procedure met betrekking tot het machtigingsverzoek, zal de beschikking ruimschoots vóór die datum zijn vastgesteld en kan de beoogde datum uit dien hoofde als reëel worden beschouwd. Er zij overigens met nadruk gesteld dat aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen géén terugwerkende kracht wordt verleend. De maatregelen treden pas in werking op het bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

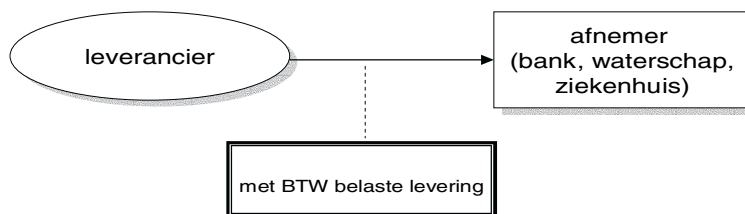
## *2.2. Vormen van constructies en constructiescharnierpunten*

### *Vormen van constructies*

Kenmerkend voor de aan te pakken constructies – zoals in paragraaf 2.1 ook al is aangegeven – is dat zij worden opgezet door, of ten behoeve van, niet-belastingplichtige rechtspersonen (publiekrechtelijke lichamen zoals waterschappen) of belastingplichtigen die voor de BTW uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld (bijvoorbeeld banken, verzekeringsmaatschappijen, ziekenhuizen), hierna ook aangeduid als «afnemer». Dergelijke afnemers hebben immers geen recht op aftrek van de BTW die hen door leveranciers in rekening is gebracht (de BTW-voordruk).

---

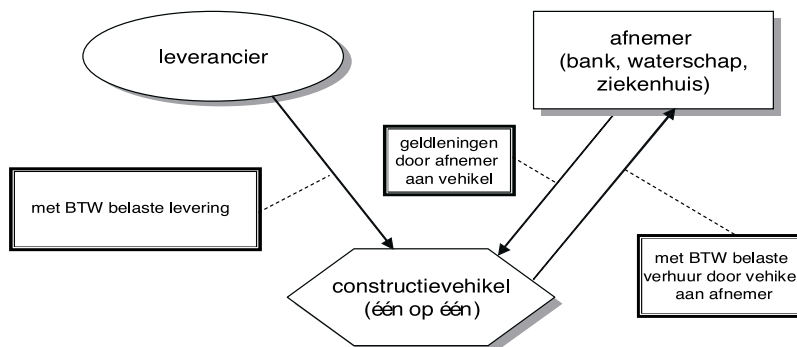
<sup>9</sup> De machtiging zal worden opgenomen in een speciale tot Nederland gerichte beschikking van de Raad van de Europese Unie.



Zie de figuur hierboven. Met het opzetten van constructies wordt dan slechts dat éne doel gediend, te weten het bij de gebruiker van de ingekochte prestaties (de afnemer) minimaliseren van die BTW-voordruk. De constructies, die zich in een grote verscheidenheid voordoen – waarbij gebruik wordt gemaakt van de verschillende mogelijkheden die het Nederlandse civiele recht biedt – zijn als volgt te beschrijven.

a. Constructies met lease/verhuur en dergelijke

Om de in rekening gebrachte BTW op de aankoop van bijvoorbeeld kostbare goederen of bedrijfsinstallaties (de BTW-voordruk) te mitigeren, maakt de afnemer gebruik van een speciaal daartoe opgezette rechtspersoon (hierna: constructievehikel) – zie de figuur hieronder – die wordt «tussengeschoven» tussen hem en zijn leverancier. Om een indruk te krijgen – bijvoorbeeld van het BTW-belang – in een concrete situatie, zij ook verwezen naar de bijlage (situaties I en II) bij het machtigingsverzoek (dit verzoek is opgenomen in bijlage I bij deze memorie).



Het constructievehikel schaft de kostbare goederen of bedrijfsinstallaties aan (veelal met geldmiddelen van de afnemer) en verhuurt deze vervolgens aan de afnemer op grond van een lease-/verhuurovereenkomst. Het constructievehikel realiseert daarmee – omdat zijn verhuur een belaste<sup>10</sup> prestatie is – een direct en volledig recht op BTW-af trek ter zake van de aankoop van bedoelde investeringsbedrijfsmiddelen. De afnemer heeft weliswaar geen recht op aftrek van BTW over de hem in rekening gebrachte huurtermijnen, maar hij bewerkstelligt aldus wél dat de BTW-betaling in de tijd wordt gespreid en naar de schatkist vloeit. Hij behaalt dus een liquiditeitsvoordeel. Tot zover verschilt deze opzet niet of nauwelijks van een normale huur-/verhuursituatie met een onafhankelijke «derde» partij. Het zijn echter twee elementen («constructiescharnierpunten») die in een normale huur-/verhuursituatie niet voorkomen en die deze opzet tot een constructie maken: naast het liquiditeitsvoordeel ontstaat ook een absoluut BTW-voordeel. Het eerste element bestaat erin dat wordt gepoogd om de verhuurprijs zo gering mogelijk te laten zijn. Dit wordt bereikt door aparte financieringsovereenkomsten, bijvoorbeeld een afzonderlijke lening van de afnemer aan het constructievehikel (die overi-

<sup>10</sup> De verhuur van roerende zaken is een belaste prestatie: de Zesde Richtlijn en dus ook de Wet OB kennen geen vrijstelling terzake. De verhuur van onroerende zaken is in beginsel een vrijgestelde prestatie, maar van die vrijstelling is uitgezonderd «de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines» (artikel 13, B, sub b, onder 3, van de Zesde Richtlijn en artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, van de Wet OB); met betrekking tot genoemde bedrijfsinstallaties – zoals bijvoorbeeld waterzuiveringsinstallaties – heeft de Hoge Raad bepaald dat deze kwalificeren als «blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines».



gens ook wel «eigen» derde wordt genoemd). Het tweede element bestaat erin dat de verhuurperiode zo kort mogelijk wordt gehouden (in vergelijking met een normale huur-/verhuursituatie wordt de huurperiode niet «volgemaakt»). Daarbij wordt optimaal gebruik gemaakt van de lengte van de zogenoemde BTW-herzieningstermijn<sup>11</sup>. Waar normaal gesproken de gebruiksduur van het bedrijfsmiddel een langere huurperiode en/of een verkoop van het goed tegen een reële restwaarde zou rechtvaardigen, komt het nu al direct na afloop van de herzieningsperiode – en dus zonder een herziening van BTW – definitief in het exclusieve bezit van de afnemer, bijvoorbeeld door de verkoop door het vehikel aan de afnemer (al dan niet tegen een geringe prijs) of doordat de afnemer en het constructievehikel juridisch fuseren of samen een fiscale eenheid gaan vormen. Met die twee elementen ontstaat derhalve voor de afnemer niet alleen het hiervoor beschreven liquiditeitsvoordeel, maar ook een absoluut BTW-voordeel.

In de hiervoor beschreven situatie was sprake van een lease-/huurcontract. Er wordt echter ook gebruik gemaakt van de mogelijkheid van het verlenen van rechten (vruchtgebruik, gebruiksrecht en dergelijke). Zo wordt bijvoorbeeld speciaal ontwikkelde (kostbare) software ondergebracht bij een constructievehikel, dat vervolgens een gebruiksrecht verleent aan de feitelijke gebruiker (de afnemer). Het constructievehikel heeft volledige aftrek van BTW ter zake van zijn aankoop van de software, omdat zijn dienst aan de afnemer belast is. Vanwege het feit dat er voor diensten geen herzieningstermijn bestaat (zie noot 11), kan de software al vrij snel (na verloop van één jaar) voor een lage prijs – en dus met een zeer geringe BTW-druk – in het exclusieve bezit komen van de afnemer.

Bij een vergelijkbare constructie met roerende zaken worden twee constructievehikels tussen leverancier en afnemer geschoven, waarbij het eerste vehikel (dat het goed heeft aangeschaft) een vruchtgebruik verleent (een dienst) aan het tweede vehikel. Het tweede vehikel verhuurt het goed vervolgens aan de afnemer. Als de afnemer en het tweede vehikel na één jaar samensmelten (in welke vorm dan ook, bijvoorbeeld door het aangaan van een fusie), kan er door het ontbreken van een herzieningstermijn voor diensten (in casu het vruchtgebruik) geen correctie plaatsvinden van de bij de vehikels volledig afgetrokken BTW.

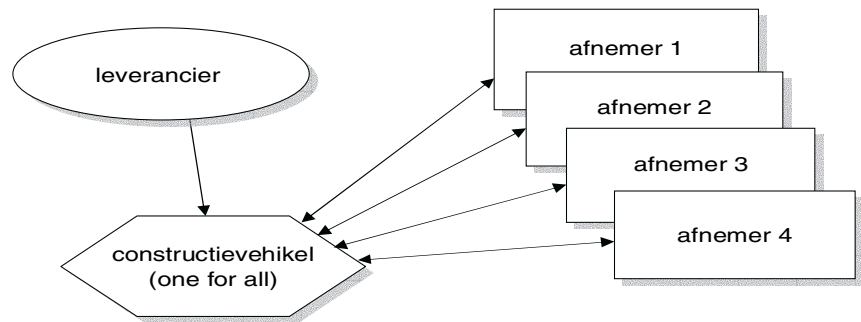
Voorts zijn constructies geconstateerd waarbij de vrijgestelde ondernemer een goed zelf aanschaf, dit niet in gebruik neemt maar een vruchtgebruik verleent aan een vehikel (dit is een belaste prestatie, dus ontstaat toch recht op aftrek bij de in beginsel vrijgestelde ondernemer). Dit vehikel verhuurt het goed weer voor vijf jaar – al dan niet tegen een te lage prijs – aan de vrijgestelde ondernemer. Na vijf jaren vervalt het vruchtgebruik van rechtswege en komt het goed – zonder vergoeding, zonder BTW – weer volledig in handen van de vrijgestelde ondernemer.

Bij de waargenomen constructies gaat het overigens om een veelvoud aan verschijningsvormen, mengvarianten en onderliggende civielrechtelijke contracten met allerlei verschillende specifieke bepalingen.

Over het constructievehikel valt verder nog het volgende op te merken. Het vehikel kan door de afnemer zelf worden opgericht, maar het komt ook regelmatig voor dat het wordt aangeboden door banken of belastingadviseurs. Vaak wordt voor ieder jaar van investeringen een afzonderlijk vehikel gebruikt. Veelal is het vehikel ook een lichaam dat, met het oog op een latere fusie of op de vorming van een fiscale eenheid met de afnemer, zijn activiteiten (in hoofdzaak) verricht ten behoeve van één afnemer: zie de figuur hiervoor (hierna: *één op één*). Wat ook voorkomt is één

<sup>11</sup> Ondernemers die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verrichten, zullen de BTW-voordruk op investeringen moeten splitsen in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. Onder de huidige bepalingen wordt deze splitsing voor diensten en verbruiksgoederen (goederen waarop voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet wordt afgeschreven) in het jaar van aanschaf definitief vastgesteld en beoordeeld. Op deze gemaakte splitsing in aftrekbaar en niet-aftrekbaar BTW wordt bij eventueel gewijzigd gebruik in latere jaren niet meer teruggekomen. Ook voor kostbare diensten, zoals computersoftware, is een dergelijke herziening niet aan de orde. Op de gemaakte splitsing van aftrekbaar BTW op onroerende zaken (en rechten waaraan deze zijn onderworpen) en roerende zaken, waarop de ondernemer voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting afschrijft, kan in de jaren volgende op het jaar van aanschaf wel – voor een tijds-evenredig gedeelte – worden teruggekomen. Onroerende zaken worden 9 boekjaren gevolgd na het (boek)jaar van aanschaf, voor roerende zaken is de termijn 4 (boekjaren). Een gewijzigd gebruik in die periode leidt dan tot een herziening van de oorspronkelijke aftrek.

constructievehikel ten behoeve van meerdere afnemers (hierna: *one for all*): zie de figuur hieronder en zie ook situatie III in de bijlage bij het machtigingsverzoek (dit verzoek is opgenomen in bijlage I bij deze memorie).



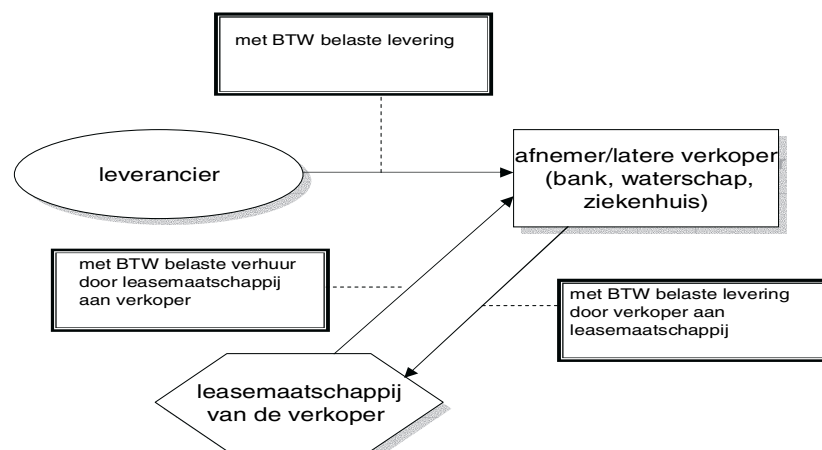
Hierbij is veelal sprake van afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten, van (een netwerk van) gelieerde partijen en van een mix en een veelvoud van civiele overeenkomsten en voor de constructie noodzakelijke financieringsovereenkomsten. Er vindt – vanwege het karakter van *one for all* – later géén fusie of fiscale eenheidvorming plaats, maar het oneigenlijke BTW-voordeel wordt behaald door een combinatie van (te) lage huurtermijnen en een verkoop – veelal ook tegen een (te) lage prijs – na afloop van de herzieningsperiode.

Over alle hiervoor beschreven lease-/verhuurconstructies is verder, meer in het algemeen, nog het volgende op te merken. Er is steeds – zonder dat gedurende de verhuurperiode aan de voorwaarden voor de vorming van een fiscale eenheid wordt voldaan – sprake van een zekere (directe of indirecte) economische, organisatorische, financiële of andere verbondenheid. De partijen hebben een andere onderlinge verhouding dan die welke tussen twee geheel zelfstandige en onafhankelijke partijen zou bestaan. Hierbij dient bijvoorbeeld gedacht te worden aan de financieringsovereenkomst van de afnemer ten behoeve van het constructievehikel, en aan het feit dat de afnemer de aandelen van het vehikel heeft of verkrijgt. Veelal zijn bij de afnemer de financiële middelen – direct of indirect – wel aanwezig om de goederen zelf aan te schaffen via een normale koopovereenkomst, maar wordt desalniettemin gekozen voor huur/lease of een andere wijze van terbeschikkingstelling door het constructievehikel. De aankoop door het constructievehikel (de verhuurder) wordt uitsluitend mogelijk gemaakt doordat de financiële middelen hem (renteloos) door of via de feitelijke afnemer ter beschikking worden gesteld. De huurcontracten zijn met allerlei varianten veelal zodanig opgesteld dat het risico van teloorgang van het goed bij de afnemer ligt, evenals de onderhouds- en zorgplicht. Het is ook vaak uitsluitend de afnemer die bepaalt welke goederen worden betrokken, bij welke toeleverancier het vehikel de goederen moet kopen en met welk onderhoudscontract. Ook doet de afnemer zelf de bestelling bij die toeleverancier, inclusief de daarbij behorende opgave van specificaties. Het is voorts veelal de afnemer die de goederen heeft verzekerd tegen diefstal, beschadiging en tenietgaan. Meestal is de gebruikelijke vrijheid van de verhuurder (het vehikel) om de huur op te zeggen en de goederen te vervreemden contractueel uitgesloten. Zelfs de normale verhuurderrisico's – zoals het risico dat de afnemer de goederen niet langer kan of zal betalen – zijn afgedekt. Zoals hiervoor ook al deels is aangegeven, wordt na afloop van de herzieningstermijn doorgaans een – schriftelijk vastgelegde of mondeling overeengekomen – (fiscale) koopplicht of -recht voor de afnemer ten uitvoer gelegd. Dat is in de opzet van de constructie de normale gang van

zaken ter afwikkeling ervan. Zo komt het voor (a) dat wordt overgegaan tot verkoop van het desbetreffende goed, (b) dat een algemene verkoop plaatsvindt van activa en passiva van het constructievehikel aan de afnemer, (c) dat de aandelen worden overgedragen of (d) dat een juridische fusie of een fiscale eenheid tot stand komt. Hierdoor gaat tevens een eventuele kredietovereenkomst tussen de partijen van rechtswege teniet. Door de gelieerdheid is men aldus in staat om de belaste levering van de leverancier aan de afnemer (met het «nadelige» gevolg dat de BTW-voordruk niet aftrekbaar is) via een samenstel van rechtshandelingen/lichamen te transformeren tot iets wat die gevolgen niet heeft. Met andere woorden, de eigendom van een zaak – welke eigendom men nastreeft met het oog op het gebruik ervan – wordt zodanig vormgegeven dat de BTW-gevolgen van die eigendom zich niet manifesteren. De facto schaft de afnemer het investeringsbedrijfsmiddel wél voor de werkelijke waarde (exclusief BTW) aan bij een onafhankelijke leverancier of dienstverrichter en blijkt het aankoopbedrag ook in zijn administratie te zijn opgenomen als de last of de kosten van het gebruik van het investeringsbedrijfsmiddel, maar door de leonische overeenkomsten met het vehikel wordt bewerkstelligd dat op deze besteding een bedrag aan BTW drukt dat niet evenredig is met het bedrag van de besteding en dat lager is dan het BTW-bedrag dat zou moeten drukken op een dergelijk eindverbruik.

#### b. Herzieningsconstructies

Naast de hiervoor bedoelde lease- en verhuurconstructies komen bij genoemde afnemers die hun bedrijfsmiddelen ook deels voor belaste prestaties gebruiken, tevens constructies voor waarbij oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de bepalingen inzake de herziening van de aftrek van BTW<sup>12</sup>. Deze constructies dienen eveneens te worden tegengegaan, mede ook vanwege het feit dat hier een toevlucht naar zou kunnen ontstaan nadat maatregelen zijn getroffen tegen de lease-verhuurconstructies.



Bij de zogenoemde herzieningsconstructies<sup>13</sup> – zie de figuur hiervoor – wordt een door de afnemer al aangekocht en in gebruik genomen bedrijfsmiddel waarvoor slechts een gedeeltelijk recht op aftrek heeft bestaan, vóór afloop van de voor de betreffende goederen geldende herzieningsperiode, verkocht aan een (al dan niet gelieerde en speciaal met dat doel opgerichte) leasemaatschappij. Deze leasemaatschappij verhuurt het bedrijfsmiddel vervolgens direct weer terug aan de verkoper (en feitelijke gebruiker). De huurtermijnen zijn daarbij gebaseerd op de aan de leasemaatschappij in rekening gebrachte verkoopprijs. Deze

<sup>12</sup> Zie voetnoot 11 voor een korte uitleg over die herzieningsbepalingen.

<sup>13</sup> Zie voor een concreet (cijfer)voorbeeld situatie IV in de bijlage bij het machtigingsverzoek (dit verzoek is opgenomen in bijlage I bij deze memorie).

verkoopprijs kan een kunstmatig lage prijs zijn, of in geval van goederen waarop snel wordt afgeschreven, de op dat moment geldende economische waarde (deze waarde kan voor bepaalde goederen, zoals voor bijvoorbeeld computers of mobiele telefoons, al na enkele jaren slechts een fractie bedragen van de oorspronkelijke aankoopwaarde). Omdat de goederen deels, hoe beperkt ook, zijn gebruikt voor belaste prestaties is ter zake van de verkoop aan de leasemaatschappij de BTW-vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de Wet OB (artikel 13, B, sub c, van de Zesde Richtlijn) niet van toepassing. Er is derhalve sprake van een met BTW belaste verkoop en op grond daarvan ontstaat bij de afnemer alsnog een aftrekrecht (dat wil zeggen vindt een herziening plaats) van de aanvankelijk niet voor aftrek in aanmerking gekomen BTW die drukte op de oorspronkelijke aankoopprijs. De over de huurtermijnen te betalen BTW – die bij de afnemer/gebruiker niet of nauwelijks voor aftrek in aanmerking komt – vormt slechts een fractie van de ter zake van de herziening terug te ontvangen BTW. Hoewel de bestemming en het gebruik van de goederen feitelijk niet wijzigen en de goederen volledig ter beschikking blijven staan van de feitelijke gebruiker – de goederen worden zelfs niet verplaatst – wordt door een dergelijke civielrechtelijke overeenkomst (sale-en-leaseback) niettemin bereikt dat de BTW-druk die op de goederen behoort te rusten, voor een aanzienlijk deel wordt gemitigeerd. Dit is een onwenselijke situatie nu duidelijk is dat er in het feitelijke gebruik niets wijzigt en het doel van de transactie is gericht op het behalen van een belastingvoordeel.

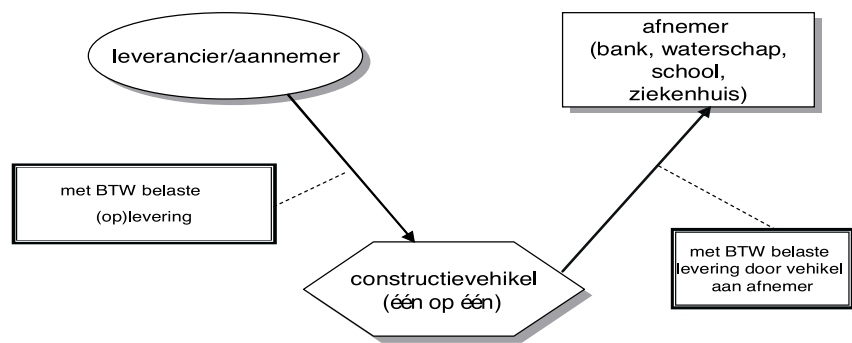
#### c. Constructies met onroerende zaken

Bij Wet van 18 december 1995 (Stb. 659) zijn reeds constructies bestreden met betrekking tot onroerende zaken. Ook toen ging het om (nagenoeg) niet-aftrekgerechtigden die de BTW-voordruk op de aankoop van onroerende zaken zoveel mogelijk wensten te vermijden. Opzetjes werden gepleegd – ook met constructievehikels – waarbij gebruik werd gemaakt van regelingen die er om andere redenen waren. Die regelingen – in concreto met name de mogelijkheid om te opteren voor BTW-heffing – werden dan (kort gezegd) gebruikt met betrekking tot de *levering* van «oude» onroerende zaken en de *verhuur* van «oude» en «nieuwe» onroerende zaken<sup>14</sup>. Die optieregeling bood immers de mogelijkheid om een belaste transactie te creëren die recht gaf op aftrek van aankoop-BTW (voor een nadere toelichting op de wijze waarop die constructies waren opgezet, zij verder verwezen naar de memorie van toelichting van destijds: Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 3). Bestrijding vond onder meer plaats door die optieregeling in te perken.

Bij de *levering* van «nieuwe» onroerende zaken echter speelt de optieregeling geen rol; die levering is steeds van rechtswege belast. De inperking van de optieregeling werkt dan ook niet met betrekking tot «nieuwe» onroerende zaken. Om die reden is destijds volstaan met het heffen van overdrachtsbelasting<sup>15</sup> als maatregel om het construeren onaantrekkelijk te maken (Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 3, blz. 19). Dit nu blijkt niet afdoende te zijn. Constructies met betrekking tot de levering van «nieuwe» onroerende zaken komen nog steeds voor (zie ook de eindevaluatie van de Wet van 18 december 1995 in Kamerstukken II 1999/00, 26 800 IXB, nr. 44, blz. 4). De opzet daarbij is vergelijkbaar met die welke wordt gehanteerd bij lease-/verhuurconstructies met roerende zaken en verloopt als volgt (zie de figuur hieronder).

<sup>14</sup> Bedacht dient te worden dat de levering van «oude» onroerende zaken (dat wil zeggen een levering nadat twee jaren zijn verstreken na het tijdstip van eerste ingebruikneming) is vrijgesteld van BTW-heffing en dat de verhuur van onroerende zaken – «oude» en «nieuwe» – eveneens is vrijgesteld.

<sup>15</sup> Normaal gesproken geldt in de «bouw- en handelsfase» een vrijstelling van overdrachtsbelasting om cumulatie met BTW-heffing te voorkomen.



Waar bijvoorbeeld met betrekking tot een nieuw bankgebouw, bij rechtstreekse – belaste – (op)levering door een leverancier/aannemer aan de afnemer/bank, die bank geen/nauwelijks recht op aftrek van de in rekening gebrachte BTW (de voordruk) heeft, kan het tussenschuiven van een constructievehikel soelaas bieden. De (op)levering vindt dan plaats aan het vehikel, die het vervolgens tegen een lage prijs doorlevert aan de bank. Deze belaste doorlevering geeft het constructievehikel een volledig recht op aftrek van de (op)leverings-BTW. Ondanks het feit dat de doorlevering leidt tot het heffen van overdrachtsbelasting, is de constructie per saldo voordelig voor de bank.

Een soortgelijke opzet wordt gehanteerd bij de bouw van scholen, waarbij de gemeente als vehikel fungeert. Indien de school – die voor de BTW vrijgestelde prestaties (onderwijs) verricht – de school zelf zou laten bouwen, zou de daarop drukkende BTW niet aftrekbaar zijn. Om deze voordruk te mitigeren, gaat men soms als volgt te werk. De nieuwbouw vindt plaats voor rekening en risico van het vehikel (de gemeente). Na realisatie wordt de nieuwbouw (tegen een lagere prijs dan de kostprijs) door de gemeente geleverd aan de school. Ter zake van die levering is BTW verschuldigd<sup>16</sup>, waardoor de gemeente de BTW op de bouwkosten volledig in aftrek kan brengen. Sinds de invoering van het zogenoemde BTW-compensatiefonds (Wet van 27 juni 2002, Stb. 399) is de prikkel voor gemeenten om constructies op te zetten sterk afgenomen, omdat zij de BTW-voordruk op hun inkopen die zij «als overheid» afnemen, terugkrijgen uit het fonds. Dit geldt voor situaties waarin de gemeente die goederen bezigt binnen haar taak als overheid. Er gelden echter een aantal uitsluitingen, onder andere bij prestaties die zij weliswaar als overheid verrichten, maar die vergelijkbaar zijn met prestaties waarvoor voor ondernemers een vrijstelling geldt. Een voorbeeld daarvan is het verzorgen van onderwijs. Verwezen zij met name naar de uitsluitingen van compensatie in artikel 4 van de Wet op het BTW-compensatiefonds. Gemeenten zijn verantwoordelijk voor het openbaar onderwijs in ruime zin en voor het bijzonder onderwijs voor de verstrekking van schoolgebouwen. Scholen voor openbaar onderwijs blijven in eigen beheer bij een gemeente en scholen voor bijzonder onderwijs worden om niet ter beschikking gesteld aan het bijzonder onderwijs. In beide gevallen bestaat geen recht op compensatie voor de gemeente. Indien de gemeente in deze sfeer echter besluit (on)roerende zaken zodanig over te dragen, dat zij onderworpen raken aan de heffing van omzetbelasting, door een levering te creëren tegen een vergoeding waarbij die vergoeding kunstmatig laag is gehouden, kunnen zowel de gemeente als de school een beduidend BTW-voordeel behalen. Bekend zijn gevallen waarbij scholen direct na de oplevering voor een fractie van de bouwprijs werden doorgeleverd.

<sup>16</sup> Artikel 3, aanhef en onderdeel a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, bepaalt dat publiekrechtelijk lichamen ter zake van de levering van onroerende zaken altijd als ondernemer optreden; aangezien het hier gaat om de levering van een «nieuwe» onroerende zaak, is die levering van rechtswege met BTW belast.

Soortgelijke constructies zijn ook geconstateerd bij andere ondernemers die een beperkt recht op aftrek van voorbelasting hebben.

#### *Constructiescharnierpunten*

Uit de beschrijving van de constructies hiervoor komt naar voren dat niet-aftrekgerechtigden zich van de constructies bedienen en dat het daarbij gaat om de navolgende constructiescharnierpunten: het hanteren van kunstmatig lage prijzen voor lease-/huurtermijnen, voor verleende rechten alsook voor de levering van een goed, het optimaal (oneigenlijk) gebruik maken van de huidige zogenoemde herzieningsregeling, het gebruik maken van het gegeven dat een herzieningsregeling voor (kostbare) diensten ontbreekt, en ten slotte het hanteren van een samenstel van rechtshandelingen/lichamen in situaties van (meestal gecreëerde) gelieerdheid/verbondenheid.

### *2.3. Voorgestelde maatregelen en inwerkingtreding*

#### *Voorgestelde maatregelen*

Om een drempel op te werpen tegen de beschreven constructies zijn – zoals hiervoor ook al is aangegeven in paragraaf 2.1 – meerdere maatregelen van verschillende aard nodig, die één samenhangend pakket vormen en die ingrijpen op de «constructiescharnierpunten», dat wil zeggen op die elementen van de constructie die met name het oneigenlijke BTW-voordeel bewerkstelligen.

Door deze maatregelen wordt een aanzienlijk deel van de beschreven rechtshandelingen, waarbij belastingbesparing het enige of voornaamste motief is, van haar fiscale aantrekkingskracht ontdaan. Nadrukkelijk zij hierbij nogmaals opgemerkt dat de voorgestelde maatregelen geen effect zullen sorteren bij transacties die onder normale marktomstandigheden tot stand zijn gekomen; de maatregelen raken slechts een beperkte groep afnemers en hebben geen gevolg voor het grootste deel van het bedrijfsleven in Nederland. Het samenhangende pakket van maatregelen heeft uitsluitend betrekking op die situaties waarbij (a) sprake is van een kunstmatig lage prijs, (b) betrokkenen niet handelen als zelfstandig opererende partijen, (c) de transacties worden verricht door of ten behoeve van niet-belastingplichtige rechtspersonen of (nagenoeg) uitsluitend vrijgestelde ondernemers, en (d) sprake is van zogenoemde investerings-bedrijfsmiddelen. Gelet op de vormgeving en verschijningsvormen van de onderhavige constructies wordt met het pakket aan maatregelen op prudente wijze invulling gegeven aan doel en strekking van dit wetsvoorstel en de in het machtigingsverzoek vervatte doelstelling, te weten: de bestrijding van ongewenste BTW-constructies met (on)roerende zaken door niet-belastingplichtige rechtspersonen of (deels) vrijgestelde ondernemers. Grensoverschrijdende effecten alsmede fiscale of financiële consequenties voor niet-constructiegebruikers, zijn vrijwel uitgesloten en bij de vormgeving van de maatregelen is nadrukkelijk aandacht geschonken aan het tegengaan van overkill. Ook bij de nadere invulling van het begrip «zelfstandige partijen» zal worden gewaakt voor overkill. Concreet betekent dit dat de navolgende maatregelen zullen worden gerealiseerd.

#### *a. Objectieve maatstaf van heffing*

Zoals in de vorige paragraaf is beschreven, wordt bij de in het geding zijnde constructies nogal eens gewerkt met kunstmatig lage prijzen, waardoor in belangrijke mate wordt bijgedragen aan het te behalen BTW-voordeel. Het hanteren van een te lage vergoeding – een te lage maatstaf van heffing – vormt dan ook een van de «constructiescharnierpunten» waarop moet worden ingegrepen.

Als maatstaf van heffing voor de omzetbelasting geldt de vergoeding. Deze vergoeding is het totale bedrag dat ter zake van de prestatie – de verrichte levering of dienst – in rekening wordt gebracht. De heffing sluit dus aan bij hetgeen de leverancier in rekening brengt. In de omzetbelasting – zoals vormgegeven in de Zesde Richtlijn en dus ook in de Nederlandse wetgeving – wordt de maatstaf van heffing subjectief bepaald: het in rekening gebrachte bedrag is de consumptieve besteding die in een omzetbelasting dient te worden betrokken. Dit past ook binnen het stelsel van de heffing. Het in rekening gebrachte bedrag zal in het algemeen de «vrije marktwaarde» van de prestatie zijn, maar dit hoeft niet per definitie zo te zijn. In een beperkt aantal gevallen is een meer objectieve waardebe-paling van de maatstaf van heffing nodig. Artikel 11 van de Zesde Richtlijn bepaalt daartoe voor een limitatief aantal specifieke handelingen dat niet het in rekening gebrachte bedrag de maatstaf van heffing is, maar bijvoorbeeld de kostprijs van een goed, de voor het verrichten van een dienst gemaakte uitgaven, of de normale waarde c.q. de prijs die bij vrije mededinging zou moeten worden betaald (de zogenoemde «vrije markt-waarde», ook wel gedefinieerd als de waarde in het economische verkeer).

In alle andere gevallen geldt de hoofdregel dat de belasting wordt berekend over het in rekening gebrachte bedrag. Dat wringt echter in die gevallen waarin er geen sprake is van marktconforme omstandigheden, zoals bijvoorbeeld bij een gelieerde verhouding tussen constructievehikel en afnemer. Indien die verhouding geen normale zakelijke relatie tussen twee onafhankelijke en zelfstandige partijen is, kan dat leiden tot een zodanige prijsvorming dat een kunstmatig lage prijs ontstaat. In een dergelijk geval is door de oneigenlijke elementen in de prijsvorming, de subjectieve bepaling van de heffingsmaatstaf ontoereikend en ligt de toepassing van een objectieve maatstaf van heffing meer voor de hand, dan wel is de toepassing daarvan zelfs geboden. In die gevallen blijkt de vergoeding ook niet de «representant» te zijn van de besteding die daadwerkelijk is gedaan voor het verbruik.

Een aantal lidstaten past, gebaseerd op een derogatie op basis van de Zesde Richtlijn, in een aantal specifieke gevallen een dergelijke objectieve maatstaf van heffing toe, uitgaande van de «open market value».

Gelet op aard en verschijningsvorm van de thans aan te pakken constructies heeft de Nederlandse regering – na voorafgaand informeel overleg met de BTW-deskundigen van de Europese Commissie – bij brief van 16 september 2004, in het kader van de zogenoemde artikel-27-machtigingsprocedure, aan de Commissie verzocht om een machtiging te verkrijgen voor het toepassen, in nauw omschreven specifieke gevallen, van een (van de genoemde hoofdregel van artikel 11 van) de Zesde Richtlijn afwijkende regeling ter zake van de maatstaf van heffing.

Omdat de constructies investeringen betreffen in zowel roerende als onroerende zaken (waaronder ook de zogenoemde bedrijfsinstallaties), alsmede in kostbare diensten, strekt het machtigingsverzoek zich uit tot al die zogenoemde investeringsbedrijfsmiddelen.

In algemene zin is verzocht om machtiging te verlenen voor een wettelijke maatregel die inhoudt:

«in geval dat een belastingplichtige (het beschreven constructievehikel) een belastbare handeling verricht die bestaat uit de levering van een investeringsbedrijfsmiddel, of uit het ter beschikking stellen of het in feitelijk gebruik geven van zo'n bedrijfsmiddel, al dan niet na verloop van tijd gevolgd door een levering van het bedrijfsmiddel aan de feitelijke gebruiker, en

- alleen en voorzover de afnemer een niet-belastingplichtige rechtspersoon is of een belastingplichtige die geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde prestaties verricht welke hem geen recht op aftrek van de BTW geven; en

- alleen en voorzover de partijen in door nationale wetgeving nader te omschrijven gevallen als direct of indirect gelieerde partijen kunnen worden beschouwd,

zal, in afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde BTW-richtlijn, voor de genoemde handelingen als (minimum) maatstaf van heffing worden genomen: de normale waarde conform artikel 11, A, lid 1, laatste alinea, van die richtlijn».

Op grond van deze derogatie zal het, na nationale implementatie daarvan, mogelijk zijn om ter zake van een groot aantal handelingen (ook met betrekking tot de handeling die op grond van het onder c hierna bedoelde beleidsbesluit als een levering zal worden beschouwd) ten behoeve van een overigens beperkte groep afnemers – (nagenoeg) niet-afrekgerechtigde ondernemers en niet-belastingplichtige lichamen – een objectieve maatstaf van heffing toe te passen, voorzover er sprake is van gelieerdheid. Hiermee kunnen kunstmatig lage vergoedingen in de beschreven situaties voor de BTW worden gecorrigeerd tot een niveau dat overeenkomt met de «vrije marktwaarde» van de verrichte prestatie. Daarmee wordt een belangrijk constructie-element onmogelijk gemaakt en wordt het, mede in samenhang met de andere maatregelen, in termen van fiscaal voordeel nagenoeg onaantrekkelijk – c.q. niet lonend – om de beschreven constructies aan te gaan.

#### b. Maatregelen met betrekking tot de herzieningsregeling

Teneinde te bewerkstelligen dat het belastingvoordeel dat wordt behaald met constructies op het gebied van de herziening van aftrek van BTW aanzienlijk wordt gematigd, zullen de bestaande herzieningsbepalingen in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 op een tweetal onderdelen worden aangepast.

In de eerste plaats zal erin worden voorzien dat herziening mogelijk wordt van reeds gerealiseerde aftrek van voorbelasting met betrekking tot zogenoemde kostbare diensten. Op dit moment voorzien de nationale bepalingen – artikel 15, zesde lid, Wet OB juncto artikel 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitvoeringsbeschikking) – niet in een dergelijke herzieningsmogelijkheid, omdat diensten niet worden beschouwd als investeringsgoederen (Hoge Raad, 23 juni 1993, nr. 28 962). Door het ontbreken van deze herzieningsmogelijkheid is het mogelijk dat direct na afloop van het boekjaar van ingebruikneming, de kostbare dienst tegen minimale BTW-druk in het exclusieve bezit komt van de vrijgestelde afnemer. Een dergelijke transactie kan, zoals reeds vermeld, plaatsvinden door verkoop (veelal tegen een lage prijs), fusie of vorming van een fiscale eenheid. In alle gevallen vindt er echter geen herziening van BTW meer plaats en komt de kostbare dienst tegen een minimale BTW-druk in handen van de vrijgestelde gebruiker. Het ontbreken van een herzieningsmogelijkheid op diensten leidt hier zodoende tot onevenwichtige en onwenselijke situaties. Om dergelijke situaties tegen te gaan zal daarom een herzieningsmogelijkheid op kostbare diensten worden geïntroduceerd in die gevallen dat sprake is van een vervreemding van dergelijke diensten bij (in)direct gelieerde verhoudingen.

In de tweede plaats zal de werking van herzieningsbepalingen aangepast worden voor de situaties dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de herzieningsbepalingen door reeds in gebruik genomen bedrijfsmiddelen te vervreemden en tegelijkertijd weer ter beschikking te krijgen. Zoals eerder in deze memorie is aangegeven, gaat het hier om situaties dat voor bedrijfsmiddelen waarvoor slechts een gedeeltelijk recht op aftrek is genoten alsnog een aftrekrecht wordt gecreëerd, bijvoorbeeld door de bedrijfsmiddelen voor het einde van de herzieningstermijn te verkopen aan, en terug te huren van, een vehikel zelfs zonder dat de goederen worden verplaatst. Ook in deze situatie krijgen geheel of nagenoeg geheel



vrijgestelde ondernemers een ongerechtvaardigd herzieningsvoordeel, nu er door de met BTW belaste verkoop ineens een recht op aftrek ontstaat voor de aanvankelijk niet in aftrek gebrachte BTW die drukte op de aankoopprijs. Dergelijke constructies zullen worden tegengegaan door het bedrag dat aan BTW bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader te bepalen. Hiermee zal worden bereikt dat er in dit soort situaties niet langer ongerechtvaardigde voordelen kunnen ontstaan door toepassing van de herzieningsregeling. Het resultaat zal zijn dat recht wordt gedaan aan de uitgangspunten van deze algemene verbruiksbelasting, en dat de belasting die uiteindelijk op een bedrijfsmiddel drukt niet wordt verlaagd door het gebruik van de bedoelde constructie. Beide maatregelen passen, zowel nationaal als Europees, binnen het wettelijke stelsel van de BTW. De Zesde Richtlijn regelt in artikel 20 de herziening van aftrek en biedt lidstaten de mogelijkheid om investeringsgoederen nader te definiëren, alsmede om passende maatregelen te nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt. Bovenvermelde wijzigingen van onze nationale herzieningsbepalingen zijn geheel in lijn met deze bepaling uit de Zesde Richtlijn. Hierbij kan nog worden opgemerkt dat tijdens het overleg met vertegenwoordigers van de Europese Commissie over de zogenoemde artikel-27-machtgingsprocedure ook is gesproken over het voornemen om een herzieningsmogelijkheid op kostbare diensten te introduceren. Bij die gelegenheid hebben de Commissievertegenwoordigers kenbaar gemaakt dat het de lidstaten vrijstaat het begrip investeringsgoederen (waarvoor een herzieningsregeling verplicht is) zo te definiëren dat daaronder ook kostbare diensten vallen. Daarbij is expliciet gewezen op artikel 20, lid 4, eerste gedachtestreep, van de Zesde Richtlijn, dat luidt: «Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 [herzieningsbepalingen met betrekking tot investeringsgoederen] kunnen de Lid-Staten het begrip investeringsgoederen definiëren». Daar kan nog aan worden toegevoegd dat de Commissie heeft aangegeven dat ook in de door Nederland gevraagde machtiging betreffende de maatstaf van heffing zal worden opgenomen dat onder het begrip investeringsbedrijfsmiddelen tevens kostbare diensten zijn begrepen zoals die worden gedefinieerd door Nederland in overeenstemming met artikel 20, lid 4, van de Zesde Richtlijn en – voorzover Nederland deze diensten niet onder die definitie zou brengen (hetgeen dus heel wel kan) – (andere) kostbare diensten waarop kan worden afgeschreven.

#### c. Beleidsbesluit

In het bij de Europese Commissie ingediende machtigingsverzoek is verwoord dat naar de mening van de Nederlandse regering de genoemde leaseconstructies zodanig zijn vormgegeven dat, ondanks de geconstrueerde civielrechtelijke vormgeving, het resultaat van de met elkaar samenhangende (en normaliter te verwachten toekomstige) handelingen, voor de BTW in feite te beschouwen is als een levering (als bedoeld in artikel 5, lid 1, van de Zesde Richtlijn) door het constructievehikel aan de desbetreffende afnemer (de feitelijke gebruiker). Het is immers deze afnemer/gebruiker die door het samenstel van handelingen en de daarbij gemaakte afspraken de facto de macht verkrijgt om als eigenaar over het bedrijfsmiddel te beschikken. Deze afnemer/gebruiker neemt bedrijfseconomisch de positie in van iemand die een investering in een bedrijfsmiddel verricht. Het constructievehikel daarentegen heeft geen andere bevoegdheid gekregen dan het – op gezag van en op bestelling door de afnemer – verkrijgen van het bedrijfsmiddel om het vervolgens, verplicht en exclusief, ter beschikking te stellen aan die afnemer. De «machtsfactor» zowel met betrekking tot de voorgeprogrammeerde handelingen als met betrekking tot het bedrijfsmiddel, ligt geheel bij deze afnemer en *niet* bij het constructievehikel. Naar mijn mening is dit standpunt in lijn met het zogenoemde Safe-arrest<sup>17</sup>. De afnemer in de onderhavige lease-

<sup>17</sup> Hof van Justitie, 8 februari 1990, C-320/88 (SAFE Rekencentrum BV).

constructies heeft met betrekking tot «de macht om als eigenaar te beschikken» zelfs een sterkere «eigenaarspositie» dan een afnemer die een goed ter beschikking krijgt op grond van een gewone, klassieke, huurkoopovereenkomst, die op grond van artikel 5, lid 4, onder b, van de Zesde Richtlijn ook als een levering wordt beschouwd. Artikel 5, lid 1, van de Zesde Richtlijn bepaalt dat als «levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken». In lijn met het genoemde Safe-arrest ben ik dan ook van mening dat in de aangegeven specifieke gevallen met de daarbij geschetste voorwaarden en beperkingen, de belastbare handeling (lees: de terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel) te kwalificeren is als een levering als bedoeld in genoemd artikel 5.

Deze benadering geldt niet alleen voor de in paragraaf 2.2 toegelichte *één-op-éénconstructies* waarbij de leverancier (het voorgeprogrammeerde constructievehikel) zijn prestaties uitsluitend nagenoeg uitsluitend verricht ten behoeve van één afnemer en waarbij leverancier en afnemer normaliter na zekere tijd samensmelten, maar ook voor de in die paragraaf toegelichte *one-for-allconstructies* (de constructies waarbij het constructievehikel prestaties verricht ten behoeve van een groep afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten en die veelal alleen gebaseerd zijn op prijsmanipulatie met betrekking tot de huurtermijnen en/of manipulatie van de vergoeding ter zake van de te zijner tijd normaliter altijd op de verhuur volgende uiteindelijke civiel-juridische levering in welke vorm dan ook).

In de informele voorgesprekken met de fiscale experts van de Europese Commissie – ter voorbereiding van de formele indiening van het Nederlandse machtigingsverzoek – zijn de door Nederland voorgenomen maatregelen diepgaand besproken. Van de zijde van de Commissie is daarbij uitdrukkelijk aangegeven dat het de belastingadministratie van een lidstaat vrijstaat om binnen het kader van het communautaire recht op interpretatieve wijze aan te geven in welke gevallen en onder welke omstandigheden een handeling als levering kwalificeert. Daarom zal – aansluitend op en in samenhang met de beschreven voorgestelde wettelijke maatregelen – een zogenoemd beleidsbesluit worden voorbereid waarin, in het kader van interpretatief beleid, wordt uiteengezet in welke gevallen bij leaseconstructies de als verhuur gepresenteerde prestatie moet worden beschouwd als een levering. Daarbij wordt er, in samenhang met de andere maatregelen, zoveel mogelijk naar gestreefd het principiële hoofddoel te bereiken dat niet-afrekgerechtigde afnemers, overeenkomstig doel en strekking van de Zesde Richtlijn en van de Wet OB, de volledige BTW-druk op hun investeringen dragen.

Op een dergelijke als levering te beschouwen handeling, zal dan – zoals hiervoor onder a ook al is aangegeven – een objectieve maatstaf van heffing worden toegepast.

#### *Inwerkingtreding*

Wat de datum van inwerkingtreding van dit pakket aan maatregelen betreft, gestreefd wordt naar 1 juli 2005. Daarbij is niet voorzien in een overgangsregeling voor lopende overeenkomsten. Het kabinet is van mening dat dit noodzakelijk is om het gestelde doel te bereiken en dat er geen sprake is van een situatie waarbij het vertrouwensbeginsel het ontbreken van een overgangsregeling belet. In dit verband zij erop gewezen dat belastingplichtigen er niet op mogen vertrouwen dat de op hen van toepassing zijnde rechtsregels ongewijzigd blijven, hetgeen in een nog sterkere mate geldt voor regels die tot belastingontwijking leiden. Gelet op de tijd tussen de aankondiging van deze maatregelen en de

beoogde datum van inwerkingtreding, hebben belastingplichtigen bovendien ook nog eens voldoende tijd om zich aan de nieuwe regels aan te passen.

### 3. Overige wijzigingen

#### 3.1. Medische vrijstelling

In november 2003 heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg (Hof van Justitie) een aantal arresten gewezen over de reikwijdte van de BTW-vrijstelling voor medische prestaties in de Zesde Richtlijn. In deze arresten wordt meer duidelijkheid verschaft over het antwoord op de vraag welke activiteiten worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging van de mens en mitsdien zijn vrijgesteld van de heffing van BTW. Uit eerdere jurisprudentie was al duidelijk geworden dat de toepassing van de medische vrijstelling in de Zesde Richtlijn in ieder geval gebonden is aan twee voorwaarden. Ten eerste moet het doel van de dienst de bescherming van de gezondheid betreffen (inclusief instandhouding of herstel ervan), en ten tweede dient dit zogeheten therapeutische doel verwezenlijkt te worden door een persoon (ongeacht de rechtsvorm) met de vereiste beroepskwalificaties. Het doel van een dienst is dus bepalend voor de toepassing van de vrijstelling. Deze uitleg van de medische vrijstelling volgt uit het arrest van het Hof van Justitie 20 november 2003, C-212/01 (Margarete Unterpertinger). Als gevolg hiervan wordt bovendien in deze zaak expliciet vermeld dat medische keuringen die worden verricht om derden in staat te stellen een beslissing te nemen en hieraan rechtsgevolgen te verbinden (in casu over een invaliditeitsuitkering), *niet* vallen onder de medische vrijstelling. In een dergelijk geval ziet het voornaamste doel namelijk niet op de bescherming van de gezondheid van de onderzochte persoon. In het arrest van eveneens 20 november 2003, C-307/01 (Peter d'Ambrumenil) worden voorts specifieke activiteiten van een arts ter beoordeling aan het Hof van Justitie voorgelegd. Ook in deze zaak is bepaald dat alleen diensten die hoofdzakelijk tot doel hebben om de gezondheid van de betrokken persoon te beschermen, vallen onder de vrijstelling. Zo valt dus bijvoorbeeld *niet* onder de medische vrijstelling: de afgifte van een medische verklaring voor de toekenning van een oorlogspensioen, of het verrichten van medische onderzoeken met het oog op een medisch rapport ter zake van medische aansprakelijkheid, medische beroepsfouten en schade-raming.

De medische vrijstelling uit de Zesde Richtlijn is in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet OB, en verwijst naar de diensten door a. beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (hierna: Wet BIG), b. psychologen, en c. tandtechnici. Anders dus dan de voorwaarden uit de Zesde Richtlijn en de Europese jurisprudentie wordt in de Wet OB niet de voorwaarde gesteld van het vorenvermelde therapeutische doel (lees: de gezondheidskundige verzorging van de mens). De Wet OB heeft de uitwerking van de vrijstelling weliswaar gekoppeld aan de beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG, maar geeft geen omschrijving van de betreffende medische diensten en kent daardoor niet expliciet de beperking dat het moet gaan om gezondheidskundige verzorging van de mens. De Wet OB heeft op dit gebied zodoende een andere, ruimere, reikwijdte dan de Zesde Richtlijn. Dit betekent onder meer dat bepaalde activiteiten die volgens het Hof van Justitie *niet* vallen onder de medische vrijstelling, onder de Wet OB *wel* onder de vrijstelling vallen. Hoewel de laatste jaren een aantal interpretatieve beleidsbesluiten is uitgevaardigd waarin de Wet OB meer richtlijnconform wordt uitgelegd, is een aanpas-

sing van de wettelijke bepaling thans geboden. Nederland loopt anders het risico dat de Europese Commissie een inbreukprocedure zal beginnen.

Nu op grond van het EG-verdrag op de lidstaten van de Europese Unie de facto de verplichting rust de vrijstellingen uit de Zesde Richtlijn op overeenkomstige wijze te implementeren in hun nationale belastingwetgeving en dienovereenkomstig toe te passen, wordt thans voorgesteld om zo veel mogelijk de letterlijke bewoordingen uit de Zesde Richtlijn over te nemen in de Wet OB. Op deze wijze wordt recht gedaan aan vorenvermelde jurisprudentie van het Hof van Justitie, omdat de uitleg van de gehanteerde begrippen en bewoordingen uit de Wet OB één op één herleidbaar is tot de Zesde Richtlijn en zodoende ook tot de uitleg van het Hof. Uit de jurisprudentie van dit Hof blijkt dat de medische vrijstelling ook van toepassing is als de medische diensten worden verricht door een (publiekrechtelijk) lichaam, ziekenhuis of inrichting. Aan deze voorwaarde is al voldaan in het huidige artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB. Op dit punt is dan ook geen aanpassing noodzakelijk. Door de voorgestelde wijziging van de medische vrijstelling zullen bepaalde (para)medici die thans alleen vrijgestelde prestaties verrichten, tevens belaste prestaties gaan verrichten. Zij zullen vervolgens de BTW die drukt op kosten en investeringen moeten splitsen in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel.

Inmiddels heeft de Hoge Raad op 15 oktober 2004 in een tweetal zaken besloten het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen over doel en strekking van de medische vrijstelling (Hoge Raad, 15 oktober 2004, nr. 39 428 en nr. 39 627). De centrale vraag in deze gevallen is toegespitst op de verwijzing in de medische vrijstelling uit de Wet OB naar de vorenvermelde Wet BIG. Naar mijn mening staat de Zesde Richtlijn deze verwijzing toe, nu expliciet in deze Richtlijn is bepaald dat het gaat om (para)medische beroepen «als omschreven door de betrokken Lid-Staten». Gelet ook op het feit dat een verwijzing naar de Wet BIG tot dusverre nooit onderwerp van discussie is geweest binnen de fiscale rechtscolleges en de vakliteratuur, zie ik de uitkomst van deze procedures met vertrouwen tegemoet. Derhalve hecht ik aan continuering van de huidige bepalingen en acht ik, mede gelet op de rechtszekerheid voor belastingplichtigen van de bestaande praktijk, anticipatie op een eventueel andersluidend oordeel van het Hof van Justitie op dit moment niet zinvol en opportuun. Daarbij speelt mede een rol dat de beantwoording van deze prejudiciële vragen vermoedelijk langer dan twee jaren zal duren.

Als datum van inwerkingtreding wordt gestreefd naar 1 juli 2005, zonder dat voorzien wordt in uitgestelde of eerbiedigende werking voor eventuele lopende overeenkomsten tot het verrichten van thans vrijgestelde diensten. Op dit punt is het kabinet van mening dat belastingplichtigen – zeker gelet op de tijdspanne tussen het verschijnen van de arresten van het Hof van Justitie en deze wijzigingswet – voldoende tijd hebben gehad om zich op de nieuwe situatie in te stellen. De wijziging is bovendien niet onvoorzienbaar en er worden geen gerechtvaardigde belangen van belastingplichtigen geschonden.

### *3.2. Vrijstelling voor thuiszorg en kinderopvang*

#### *Thuiszorg*

In artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2°, van de Wet OB is thans een vrijstelling opgenomen voor winstbeogende en niet-winstbeogende thuiszorg. Onderdeel g, onder 2°, verwijst daartoe naar artikel 15 van het Besluit zorgaanspraken bijzondere ziektekostenverzekering. Dit Besluit is echter vervallen met ingang van 1 april 2003 (en wel ingevolge artikel 32 van het Besluit van 25 oktober 2002, houdende hernieuwde vaststelling

van de aard, inhoud en omvang van de zorg waarop aanspraak bestaat ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten en wijziging van andere besluiten in verband daarmee (Besluit zorgaanspraken AWBZ) (Stb. 527); zie ook het inwerkingtredingsbesluit terzake van 9 december 2002, Stb. 625). Dit betekent dat onderdeel g, onder 2°, opnieuw moet worden geredigeerd. Onderhavige wetswijziging strekt hiertoe. In afwachting van deze wetswijziging is overigens goedgekeurd dat de diensten op het gebied van thuiszorg onder de vrijstelling blijven vallen overeenkomstig de situatie van vóór 1 april 2003 (Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1854M). Deze goedkeuring zal komen te vervallen.

De modernisering van de AWBZ gaat de komende jaren door. De (vergoeding via de) AWBZ gaat worden teruggebracht tot de kern: alleen onverzekerbare zorg en een aantal echte zorgfuncties bij de mensen thuis. Voorzieningen die meer het karakter hebben van ondersteuning of sociale begeleiding, zoals huishoudelijke verzorging, worden ondergebracht in een nieuwe Wet maatschappelijke ondersteuning (WMO) (uitgevoerd door de gemeenten, te financieren uit het Gemeentefonds). Het is de bedoeling dat de functies «huishoudelijke verzorging» (vanaf 2006) en – deels – «ondersteunende en activerende begeleiding» (vanaf 2007) worden overgeheveld van de AWBZ naar de WMO. Een wetsvoorstel dat hiertoe strekt zal – zo is het voornemen – in de loop van het jaar 2005 worden ingediend bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal. De overheveling van genoemde functies kan gevolgen hebben voor (de redactie van) de BTW-vrijstelling.

#### *Kinderopvang*

In artikel 11, eerste lid, onderdeel w, van de Wet OB (in combinatie met artikel 11, tweede lid, van die Wet) is thans een vrijstelling opgenomen voor gesubsidieerde/niet-gesubsidieerde, winstbeogende/niet-winstbeogende kinderopvang. Onderdeel w kent daartoe een verwijzing naar artikel 20 van de Welzijnswet 1994. Dit artikel 20 is echter met ingang van 1 januari 2005 gewijzigd ingevolge artikel 99 van de Wet kinderopvang (Wet van 9 juli 2004 tot regeling met betrekking tot tegemoetkomingen in de kosten van kinderopvang en waarborging van de kwaliteit van kinderopvang, Stb. 455, alsmede het inwerkingtredingsbesluit van 25 oktober 2004 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet kinderopvang en het Besluit tegemoetkoming kosten kinderopvang, Stb. 555). Deze wijziging beoogt de kinderopvang niet langer in de Welzijnswet te regelen maar in de nieuwe Wet kinderopvang. Zonder nadere voorziening zou dus de verwijzing in de Wet OB (in genoemd onderdeel w) naar de Welzijnswet zinledig worden. Een voorlopige voorziening waarmee de bestaande vrijstelling wordt gecontinueerd, is getroffen in het Besluit van 31 december 2004, nr. CPP2004/2588M. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet terzake in een definitieve vrijstelling voor kinderopvang, dat wil zeggen voor gastouderopvang, voor opvang door een kindercentrum – dagopvang en buitenschoolse opvang daaronder begrepen – alsmede voor tussenschoolse opvang.

#### *3.3. Technische aanpassing aan de Gemeenschapswetgeving*

Dit wetsvoorstel voorziet tevens in enkele juridisch-technische aanpassingen van de Wet OB, die deze beter doen aansluiten bij de Gemeenschapswetgeving. Het gaat hierbij onder meer om een wijziging van de definitie met betrekking tot het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij enkele bijzonderheden met betrekking tot later toegetreden lidstaten beter in de definitie worden betrokken. Ook is bij de definitie van invoer de verwijzing naar specifieke bepalingen van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, vervangen door een verwijzing naar de geconsolideerde versie van het Verdrag tot oprich-

ting van de Europese Gemeenschap<sup>18</sup> zoals dat luidt na de inwerkingtreding van het Verdrag van Amsterdam.

#### *3.4. Verlaagd BTW-tarief voor het transport van tuinbouwgas*

Al tientallen jaren is in Nederland het verlaagde BTW-tarief van toepassing op gas en minerale olie die geleverd worden aan de tuinbouw voor de bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Wat betreft het transport van die brandstoffen naar de tuinbouwer gold eveneens het verlaagde tarief omdat het transport opging in de levering. Deze tariefstoepassing is neergelegd in de bij de Wet OB behorende tabel I, onderdeel a, post 32.

Inmiddels is in 2000 de Gaswet tot stand gekomen. Ingevolge de later in werking getreden bepalingen van die wet moet er bij de levering van gas een onderscheid worden gemaakt tussen de levering als zodanig en het transport van het gas naar de afnemer. Teneinde te voorkomen dat zo onbedoeld het transport van gas bestemd voor de tuinbouw niet langer onder het verlaagde tarief zou kunnen vallen, is een technische aanpassing vereist van de bij de Wet OB behorende tabel I, onderdeel b. Daardoor valt ook in de toekomst het transport van gas bestemd voor de tuinbouw weer wettelijk onder het verlaagde BTW-tarief. Daarmee geldt dan ook weer dezelfde situatie als voor minerale olie bestemd voor de tuinbouw. Overigens blijken de netbeheerders het transport van gas aan tuinders in de praktijk nog steeds te belasten naar het verlaagde tarief.

#### *3.5. Verlaagd BTW-tarief voor het opfokken van dieren en het opkweken van gewassen*

Het in opdracht van derden opfokken van dieren en opkweken van gewassen wordt in Nederland gezien als het opleveren van een vervaardigde roerende zaak, dat wil zeggen van een zaak die tevoren niet bestond. Daardoor is thans op die prestaties van contracttelers en contractmesters het verlaagde BTW-tarief van toepassing ingevolge tabel I, onderdeel b, post 16 («de oplevering van roerende zaken [...] door degene die de zaken heeft vervaardigd»).

In een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg van 1 april 2004 (zaak C-320/02, Stenholmen) heeft het Hof beslist – in een zaak waarin de toepassing van de gebruikte-goederenregeling in de BTW aan de orde was – dat bij de levering van een tot rijpaard opgefokt veulen, sprake is van de levering van een gebruikt goed. Dit impliceert dat géén sprake kan zijn van het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond. Dit betekent dat genoemde post b 16 geen toepassing kan vinden op het opfokken van dieren (en ook niet op het opkweken van gewassen), waardoor – zonder nadere voorziening – die diensten van contracttelers en -mesters zouden moeten worden onderworpen aan het algemene BTW-tarief.

Om deze voor de agrarische sector ongewenste situatie tegen te gaan, is voorlopig – vooruitlopend op een wettelijke maatregel – bij beleidsbesluit de toepassing van het verlaagde BTW-tarief goedgekeurd (Besluit van 26 januari 2005, nr. CPP2005/2800M). In dit wetsvoorstel is een aanpassing van genoemde tabel I, onderdeel b, opgenomen, waarmee de toepassing van het verlaagde BTW-tarief wettelijk wordt gecontinueerd. Het vorenstaande is toegestaan op grond van de Zesde Richtlijn.

#### *3.6. Goedkeuring van de wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968*

Bij koninklijk besluit van 24 augustus 2004 (Stb. 435) is het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA) gewijzigd (zie bijlage II bij deze memorie). Het ging daarbij om een stroomlijning van de regeling in het

<sup>18</sup> Geconsolideerde versies van het Verdrag betreffende de Europese Unie en van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap.

BUA voor de fiets in het woon-werkverkeer – onder voorwaarden kan de werkgever de BTW aftrekken die drukt op de fiets die hij aan zijn werknemer ter beschikking stelt – met de vergelijkbare regeling in de loonbelasting. Die stroomlijning betrof het vervangen van het toetstijdvak van «drie jaren» door een toetstijdvak van «drie kalenderjaren». Inhoudelijk zij verder verwezen naar bijlage II bij deze memorie. Ingevolge artikel 16, tweede lid, van de Wet OB dient een wijziging van het BUA wettelijk te worden goedgekeurd. Dit wetsvoorstel bevat een goedkeuringsartikel terzake.

#### **4. Handhavings- en uitvoeringsaspecten en administratieve lasten**

Met betrekking tot de handhavings- en uitvoeringsaspecten en administratieve lasten voor het bedrijfsleven kan worden opgemerkt dat zich twee tegengestelde effecten voordoen die naar schatting ongeveer even groot zijn. Enerzijds neemt het aantal BTW-plichtigen – en daarmee hun administratieve verplichtingen – af door het teruglopen van het aantal tussengeschoven lichamen die thans bij constructies zijn betrokken en daardoor BTW-verplichtingen moeten nakomen, anderzijds nemen de administratieve lasten voor een deel van de medische sector toe door het richtlijnconform formuleren van de medische vrijstelling. Naast deze effecten die macro gezien neutraal uitpakken voor de uitvoering en de administratieve lasten, zal bij de handhaving en uitvoering de nadruk vooral komen te liggen op het controleren van handelingen die onderdeel uitmaken van lopende constructies die door belastingplichtigen voor de toekomst moeten worden ontdaan van oneigenlijke elementen. Het is te voorzien dat extra inspanningen moeten worden verricht om hier de juiste belastingheffing te waarborgen. Ook het onderkennen van nieuwe risico's op het gebied van handelingen met betrekking tot (on)roerende zaken, zullen extra aandacht vergen.

Om deze extra aandacht niet ten laste te laten gaan van de reguliere controle-inspanningen zal een uitbreiding van de capaciteit op het gebied van heffing en controle die wordt gericht op de beoogde effecten van het wetsvoorstel, noodzakelijk zijn. De hiermee gemoeide extra uitvoeringskosten worden binnen de begroting van de Belastingdienst opgevangen. Met betrekking tot de administratieve lasten voor het bedrijfsleven brengt het per saldo neutrale resultaat voor het aantal belastingplichtigen mee dat ook het saldo van verzwaaring en verlichting (voor tussengeschoven lichamen en medische vrijstelling beide ca. € 0,1 mln) op nihil uitkomt. Het aanpassen van de lopende constructies vormt daarbij, uitgaande van de definities die voor de administratieve lasten gelden, geen extra administratieve last.

#### **5. Budgettaire aspecten**

De budgettaire gevolgen van dit wetsvoorstel zijn als volgt.

- De constructiebestrijding (on)roerende zaken is erop gericht de huidige weglek van BTW-middelen tegen te gaan en een verdere oploop van de budgettaire derving te voorkomen. De opbrengst wordt geraamd op ca. € 50 mln (uitgaande van invoering per 1 juli 2005), oplopend naar € 100 mln vanaf 2006.
- De BTW-opbrengst als gevolg van het vervallen van de medische vrijstelling voor niet-therapeutische diensten wordt geraamd op € 2 mln (uitgaande van invoering per 1 juli 2005), oplopend naar € 5 mln vanaf 2006. Het vervallen van de vrijstelling heeft in het algemeen tot gevolg dat de voorbelasting die op die diensten betrekking heeft, in het vervolg in aftrek kan worden gebracht. In een aantal gevallen zal BTW worden geheven over prestaties verricht door instellingen, waar als gevolg van andere belaste activiteiten de voorbelasting thans wel reeds in aftrek wordt gebracht.

De overige onderdelen van het voorstel hebben geen budgettaire consequenties.

**Overzicht budgettaire effecten bij invoering wetswijziging per 1 juli 2005 (in € mln, transactiebasis)**

|   | 2005      | 2006       | 2007       | 2008       |
|---|-----------|------------|------------|------------|
| Constructiebestrijding (on)roerende zaken | 50        | 100        | 100        | 100        |
| Aanpassing medische vrijstelling          | 2         | 5          | 5          | 5          |
| <b>Totaal</b>                             | <b>52</b> | <b>105</b> | <b>105</b> | <b>105</b> |

## II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

### Artikel I (Wet op de omzetbelasting 1968)

#### *Artikel I, onderdeel A (artikel 2a)*

In artikel 2a, eerste lid, van de Wet OB is een aantal definities opgenomen. Onderdeel A bewerkstelligt enkele wijzigingen in die definities.

Zo voorziet onderdeel A.1 in een niet-materiële aanpassing van het begrip lid-staat zoals dat is opgenomen in artikel 2a, eerste lid, onderdeel b. Op basis van de huidige geconsolideerde tekst van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap wordt voortaan verwezen naar de Europese Gemeenschap in plaats van naar de Europese Economische Gemeenschap.

In onderdeel A.2 zijn, met inachtneming van voornoemde aanpassing, twee wijzigingen voorzien in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, waar een definitie is opgenomen met betrekking tot het grondgebied van de Gemeenschap.

De eerste wijziging bewerkstelligt dat, voor de heffing van de omzetbelasting, in de nieuwe definitie van de Gemeenschap niet langer alleen wordt verwezen naar artikel 3, leden 2 en 3, van de Zesde Richtlijn, maar naar de bredere term Gemeenschapsrecht. Het Gemeenschapsrecht omvat voor de heffing van de omzetbelasting niet alleen de voornoemde bepalingen van de Zesde Richtlijn, maar tevens de bepalingen die terzake zijn neergelegd in de toetredingsakten van sommige lidstaten. Zo behoren, naast de in de Zesde Richtlijn genoemde uitzonderingen, ook de Åland-eilanden en Gibraltar voor de heffing van de omzetbelasting niet tot de Gemeenschap op grond van onderscheidenlijk Protocol nr. 2 bij de Toetredingsakte van Oostenrijk, Finland en Zweden<sup>19</sup> en artikel 28 van de Toetredingsakte van Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk<sup>20</sup>.

De tweede wijziging met betrekking tot het grondgebied van de Gemeenschap ziet op de zones Akrotiri en Dhekelia op Cyprus. In artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, is thans expliciet bepaald dat het Vorstendom Monaco en het eiland Man voor de heffing van de omzetbelasting worden behandeld als gebied van onderscheidenlijk Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Akrotiri en Dhekelia zijn gebieden die niet onder de soevereiniteit van Cyprus vallen maar onder die van het Verenigd Koninkrijk. Ingevolge Protocol nr. 3 van de Toetredingsakte van Tsjechië, Estland, Cyprus, Letland, Litouwen, Hongarije, Malta, Polen, Slovenië en Slowakije<sup>21</sup> worden deze zones echter voor de heffing van de omzetbelasting wel behandeld als grondgebied van de Republiek Cyprus. Deze bijzondere bepaling wordt via onderdeel A.2 thans vormgegeven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB.

Ten slotte wordt in onderdeel A.3 voorgesteld om in een nieuw onderdeel r van het eerste lid van artikel 2a een definitie op te nemen voor «investeringsbedrijfsmiddelen». Artikel 20, lid 4, van de Zesde Richtlijn machtigt lidstaten het begrip «investeringsgoederen» te definiëren. Met

<sup>19</sup> Protocol nr. 2 inzake de Åland-eilanden (PbEG 1994, C 241).

<sup>20</sup> Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden en de aanpassingen der Verdragen (PbEG 1972, L 73).

<sup>21</sup> Protocol nr. 3 betreffende de zones van Cyprus die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland vallen (PbEG 2003, L 236).



het oog op het voornemen, zoals aangegeven in paragraaf 2.3 van het algemeen deel van deze memorie, tot introductie van een herzieningsregeling voor zogenoemde kostbare diensten – diensten die ook zijn opgenomen in de regeling met betrekking tot de toepassing van de normale waarde als bijzondere maatstaf van heffing in het nieuwe vierde lid van artikel 8 – is er in het kader van het onderhavige wetsvoorstel voor gekozen dit nieuw in de Wet OB op te nemen begrip te definiëren als «investeringsbedrijfsmiddelen».

De voorgestelde definitie van investeringsbedrijfsmiddelen maakt helder dat daaronder niet alleen onroerende zaken (en rechten waaraan deze zijn onderworpen) alsmede roerende zaken worden begrepen (de Engelse versie van de Zesde Richtlijn spreekt over «capital goods») maar dat daaronder ook (kapitaal)investeringen in zogenoemde kostbare diensten worden gerekend. Dergelijke diensten die op de balans moeten worden geactiveerd, worden bedrijfseconomisch ook als kapitaalinvestering gezien waarop, evenals op een investering in goederen, kan worden afgeschreven.

De formulering van de definitie van «investeringsbedrijfsmiddelen» is zo gekozen dat daaronder alleen vallen (on)roerende zaken en diensten «waarvan de uitgaven voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting moeten worden geactiveerd en waarop een ondernemer voor die belastingen kan afschrijven»; een als objectief criterium bedoelde formulering derhalve die, als het gaat om de verwijzing naar de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, ook al voorkomt in artikel 13, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Voor onroerende zaken wordt overigens altijd aan dit criterium voldaan. Goederen en diensten die worden gebezigd door een persoon die of een lichaam dat niet is onderworpen aan de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting, zijn niettemin investeringsbedrijfsmiddelen indien het goederen en diensten betreft waarvan kan worden gezegd dat ze, zo een aan de genoemde belastingen onderworpen persoon of lichaam ze bezigt, deze de uitgaven daarvoor moet activeren en voor die belastingen daarop kan afschrijven.

Met het opnemen van de definitie van investeringsbedrijfsmiddelen worden als het ware twee doelen gediend. Enerzijds omvat deze definitie alle bedrijfsmiddelen waarmee de in het algemeen deel van deze memorie beschreven BTW-constructies worden aangegaan. Immers, deze constructies vinden niet alleen plaats met goederen, maar ook met genoemde kostbare diensten. Het aldus gedefinieerde begrip investeringsbedrijfsmiddelen is dan ook opgenomen in de voorgestelde bepaling ter zake van de geobjectiveerde maatstaf van heffing die – onder de in die bepaling geformuleerde voorwaarden – moet worden toegepast met betrekking tot leveringen van investeringsbedrijfsmiddelen, en van diensten bestaande uit het voor gebruik ter beschikking stellen van dergelijke investeringsbedrijfsmiddelen. Anderzijds zal het voorgestelde begrip investeringsbedrijfsmiddelen, alsmede de definitie daarvan, geïntroduceerd worden in de reeds bestaande lagere BTW-regelgeving met betrekking tot de herziening van aftrek van voorbelasting (zie de artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Nu het op dit moment niet mogelijk is de gerealiseerde aftrek van voorbelasting te herzien in geval sprake is van zogenoemde kostbare diensten – zoals bijvoorbeeld speciaal vervaardigde software – bestaan er mogelijkheden om na afloop van het boekjaar waarin de ondernemer de dienst is gaan bezigen, de betreffende dienst vrij van BTW-druk te vervreemden of te verkrijgen. Om dit tegen te gaan zal een herzieningsmogelijkheid op deze kostbare diensten worden geïntroduceerd in die situaties dat sprake is van in door nationale wetgeving omschreven gevallen van direct of indirect gelieerde gevallen. Het gaat hierbij dan om verhoudingen die in zakelijk opzicht afwijken van verhoudingen die onder normale marktomstandigheden tot stand zouden zijn gekomen. Met deze aanpassing van de

herzieningsregeling wordt bereikt dat de eerder genoten aftrek van voorbelasting ter zake van kostbare diensten niet definitief is geworden na afloop van het boekjaar van ingebruikneming, maar dat deze aftrek wordt herzien in de vier daaropvolgende boekjaren. Deze voorgenomen wijziging van de herzieningsregeling is in overeenstemming met de Zesde Richtlijn. Op grond van artikel 20, lid 2, van deze Richtlijn geldt de herziening van oorspronkelijk toegepaste aftrek namelijk voor investeringsgoederen en kunnen lidstaten voorts – op grond van het vierde lid van dat artikel – het begrip investeringsgoederen definiëren en alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt. De huidige nationale bepalingen met betrekking tot de herziening vinden onder meer hun beslag in artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking en zijn gebaseerd op de delegatie van artikel 15, zesde lid, van de Wet OB.

*Artikel 1, onderdeel B.1 (artikel 8, vierde lid)*

Artikel 8, vierde lid, van de Wet OB kent reeds het begrip «normale waarde» voor zogenoemde interne diensten. Een interne dienst is een dienst waarvoor geen vergoeding in rekening wordt gebracht omdat de dienst binnen het bedrijf van de ondernemer wordt verricht. Voor dergelijke bijzondere diensten schrijft artikel 11, A, lid 1, sub d, van de Zesde Richtlijn de normale waarde als maatstaf van heffing voor. Gelet op hetgeen thans gebruikelijk is bij verleende machtigingen ter zake van de toepassing van een objectieve maatstaf van heffing voor transacties tussen verbonden partijen, is in overleg met vertegenwoordigers van de Europese Commissie voor de in geding zijnde leveringen en diensten eveneens gekozen voor de toepassing van een «normale waarde» als heffingsmaatstaf. Teneinde het vorenstaande vorm te geven, wordt het bestaande vierde lid vervangen door een nieuw vierde lid met twee onderdelen. Onderdeel a voor de interne diensten, waarin als zodanig overigens geen inhoudelijke wijzigingen worden aangebracht. En onderdeel b voor de introductie van de normale waarde als maatstaf van heffing voor leveringen van investeringsbedrijfsmiddelen – dit begrip is hiervoor bij artikel 1, onderdeel A, al toegelicht – en van diensten bestaande uit het voor gebruik ter beschikking stellen daarvan, aan afnemers zonder of met een beperkt recht op aftrek van in rekening gebrachte belasting. Bij de toepassing van de normale waarde gaat het om leveringen van investeringsbedrijfsmiddelen en om diensten waarbij die investeringsbedrijfsmiddelen voor gebruik ter beschikking worden gesteld aan een afnemer. Dit kan in allerlei civiel-juridische vormen plaatsvinden, bijvoorbeeld verhuur, lease, het geven van een licentie of een gebruiksrecht. Indien een investeringsbedrijfsmiddel op een zodanige wijze aan een afnemer voor gebruik ter beschikking wordt gesteld dat geen sprake is van een levering, dan kwalificeert de terbeschikkingstelling – ongeacht de civiel-juridische vormgeving van die terbeschikkingstelling – als een dienst bestaande uit het voor gebruik ter beschikking stellen van zo'n bedrijfsmiddel. Omdat het begrip investeringsbedrijfsmiddelen zich, zoals eerder is opgemerkt, ook uitstrekt tot de zogenoemde kostbare diensten, kan zich de figuur voordoen (bijvoorbeeld bij het via een constructievehikel door middel van een gebruiksrecht ter beschikking stellen van aangepaste software) dat de terbeschikkingstellingsdienst niet een goed als zodanig betreft, maar een kostbare dienst. Het leveren van aangepaste software kwalificeert voor de omzetbelasting namelijk als een dienst. Indien deze dienst wordt «verhuurd» en daarmee dus voor gebruik ter beschikking komt van de afnemer/feitelijk gebruiker, valt deze handeling binnen de bepaling van het nieuwe vierde lid, onderdeel b, van artikel 8. De voorgestelde maatregelen treffen constructies die worden aangegaan door publiekrechtelijke lichamen en dergelijke voorzover zij geen onder-

nemer zijn. Dergelijke lichamen vallen buiten de «scope» van de omzetbelasting en worden voor de BTW als eindverbruikers beschouwd, die geen recht op aftrek van BTW hebben. Daarnaast worden de beschreven constructies gebruikt door ondernemers die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld en die daarom geen of nagenoeg geen recht hebben op aftrek van de omzetbelasting die hen ter zake van hun inkopen en investeringen in rekening is gebracht (te denken valt bijvoorbeeld aan banken, verzekeringsmaatschappijen en soms ook ziekenhuizen). Teneinde uitsluitend vorenbedoelde groep afnemers te confronteren met een eventuele toepassing van de normale waarde, is in de voorgestelde tekst – voor de eerstgenoemde categorie – als omschrijving opgenomen het gebruikelijke begrip «lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers». Dit begrip omvat overigens niet alleen publiekrechtelijke lichamen, ook niet-publiekrechtelijke lichamen die geen ondernemer zijn in de zin van de omzetbelasting (en derhalve ook geen aftrekrecht hebben), vallen daaronder. Daarnaast is – voor de categorie (nagenoeg) vrijgestelde ondernemers – in de voorgestelde tekst van het nieuwe vierde lid, onderdeel b, de wel gebruikelijke formulering «ondernemers die voor de terzake in rekening gebrachte omzetbelasting geen of nagenoeg geen recht hebben op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15» opgenomen. Daarbij staat «nagenoeg» voor 90 percent. Dit impliceert dat ondernemers die de goederen of diensten gebruiken voor doeleinden die voor 90% of meer géén recht op aftrek van belasting geven, onder het bereik van de nieuwe regeling vallen. Het recht op aftrek is afhankelijk van de doeleinden (vrijgesteld of belast) waarvoor het bedrijfsmiddel wordt gebruikt. Dat gebruik kan van tijd tot tijd wisselen. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat op het moment van levering of ingebruikname de – al dan niet opzettelijk gecreëerde – bestemming een volledig belast gebruik is, terwijl kort daarna het bedrijfsmiddel geheel of nagenoeg geheel voor vrijgestelde prestaties wordt aangewend. Omdat zich in de praktijk verschillende situaties kunnen voordoen, is het geboden een nadere regeling uit te werken met betrekking tot de toetsing van dit 90%-criterium. Daarom is in de voorgestelde tekst van het nieuwe vierde lid van artikel 8 van de Wet OB, met betrekking tot dit criterium opgenomen dat terzake bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld. Een vergelijkbare regeling met betrekking tot het 90%-criterium in het kader van het zogenoemde optie-recht belaste levering en verhuur van onroerende zaken, is op basis van een soortgelijke delegatiebepaling opgenomen in de artikelen 6 en 6a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Het kernelement van het vierde lid is de toepassing/definitie van een objectieve maatstaf van heffing, namelijk de normale waarde. De definitie van dit begrip wijkt niet inhoudelijk af van de in het bestaande vierde lid opgenomen definitie, zij het dat de nieuwe definitie zich, in verband met de strekking van het nieuwe onderdeel b, ook uitstrekt tot leveringen (van investeringsbedrijfsmiddelen) en dat voor de bewoordingen meer is aangesloten bij de omschrijving van de normale waarde in de Zesde Richtlijn (artikel 11, A, lid 1, slotzin). Toepassing van de normale waarde houdt in dat als maatstaf van heffing voor de desbetreffende handeling wordt genomen het bedrag dat bij vrije mededinging voor een goed of een dienst zou moeten worden betaald aan een zelfstandige – dat wil mede zeggen een onafhankelijke – leverancier die zijn prestaties onder volkomen vrije mededingingsvoorwaarden in een vrije marktsituatie aanbiedt. Er wordt in dit verband ook wel gesproken van een «vrije marktprijs», van «de waarde in het economische verkeer». In de Engelse versie van bedoelde slotzin wordt het begrip normale waarde omschreven met de, wellicht in de huidige tijd ook in Nederland meer sprekende, term «open market value»<sup>22</sup>. Het gaat om marktconforme prijsvorming in het binnenland (derhalve in Nederland), waarbij dan tevens het tijdstip van de

<sup>22</sup> De definitie van deze «open market value» in de Engelse taalversie (artikel 11, A, lid 1, slotzin) luidt: «Open market value» of services shall mean the amount which a customer at the marketing stage at which the supply takes place would have to pay to a supplier at arm's length within the territory of the country at the time of the supply under conditions of fair competition to obtain the services in question.

handeling – de levering van het goed of van de dienst op een bepaalde datum – en de handelsfase waarin deze levering plaatsvindt, bijvoorbeeld door de producent of door de eindschakel van de handelskolom, in ogenschouw worden genomen. Beide elementen – tijdstip en handelsfase – zijn begrepen in de zinsnede «in de fase waarin de handeling wordt verricht» zoals opgenomen in de slotzin van het nieuwe vierde lid.

Het is, gelet op het objectieve karakter van zo'n maatstaf van heffing, helder dat bij de vaststelling van de normale waarde ook objectief vast te stellen elementen als onder andere kwantumkortingen, speciale actie-prijzen en specifieke marktontwikkelingen, bijvoorbeeld als gevolg van technologische ontwikkelingen, of prijsmutaties, mede in ogenschouw worden genomen. Voorts zal bij het bepalen van de normale waarde van de huurtermijnen bij bijvoorbeeld de verhuur van een investerings-bedrijfsmiddel, in voorkomend geval een belangrijke rol worden gespeeld door de door zelfstandige commerciële leveranciers en aanbieders terzake te hanteren voorwaarden en door de aanschafprijs van het bedrijfsmiddel, de economische levensduur, de restwaarde na afloop van de verhuurperiode, de financieringskosten, de winstopslag en de eventuele bijkomende kosten zoals onderhoudskosten en dergelijke.

*Artikel I, onderdeel B.2 (artikel 8, zevende lid)*

De nieuwe bepaling inzake de toepassing van een normale waarde – het voorgestelde artikel 8, vierde lid – is alleen van toepassing indien aan twee voorwaarden is voldaan.

De eerste voorwaarde is dat de normale waarde alleen wordt toegepast indien de daadwerkelijke vergoeding – het in rekening gebrachte bedrag – lager is dan het bedrag dat overeenkomt met de normale waarde. Daarom is in het nieuwe zevende lid van artikel 8 de zinsnede opgenomen «wanneer de normale waarde meer bedraagt dan de in het tweede lid bedoelde vergoeding». De normale waarde is daarmee – zoals gebruikelijk bij verleende machtigingen ter zake van deze heffingsmaatstaf – te beschouwen als een zogenoemde minimum maatstaf van heffing.

De tweede voorwaarde voor toepassing van de normale waarde is dat partijen (de leverancier en de afnemer) gelieerd zijn. In dit verband wordt ook wel gesproken over verbonden partijen. Het nieuwe zevende lid brengt die voorwaarde tot uitdrukking en strekt er daarnaast toe die gelieerdheid te omschrijven. Van gelieerdheid tussen partijen is sprake indien een leverancier en een afnemer van een goed of van een dienst, met betrekking tot de overeenkomst tot het verrichten van die levering of die dienst, niet handelen als twee geheel zelfstandige partijen. Niet-zelfstandige partijen hebben, naast de verhouding die voortvloeit uit de overeenkomst tot het verrichten van de levering of de dienst, direct of indirect andere betrekkingen die de in rekening gebrachte vergoeding beïnvloeden. Hun verhouding wijkt vanwege die andere betrekkingen af van een onder normale omstandigheden ontstane zakelijke verhouding. Van een onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst is geen sprake, indien tussen de verkoper en de koper een verhouding bestaat die van invloed is op het bepalen van de prijs. Het gaat er derhalve om dat de partijen die een bepaalde overeenkomst sluiten, ter zake van die overeenkomst handelen als – door welke betrekking of band dan ook – verbonden of gelieerde partijen; zij handelen dus niet als zelfstandige partijen.

De tegenhanger van de gelieerdheid is de normale prijs c.q. de normale waarde. Kort gezegd zou kunnen worden gesteld: bij een ongewoon lage prijs is er gelieerdheid en als er geen gelieerdheid is, is er een normale prijs tot stand gekomen. In die zin zijn de elementen voor de gelieerdheid als het ware mede te ontleen aan de definitie van normale waarde in artikel 11, A, lid 1, slotzin van de Zesde Richtlijn: «Als «normale waarde» van een dienst wordt beschouwd het bedrag dat een ontvanger, in de handelsfase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging zou

moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter in het binnenland op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, om de desbetreffende dienst te verkrijgen». Belangrijke elementen uit deze definitie zijn het begrip «vrije mededinging» en «een zelfstandige [lees ook: onafhankelijke] dienstverrichter». Bij verbondenheid van de partijen zijn die elementen afwezig. Verbonden partijen handelen niet als zelfstandige partijen. Daarom is de genoemde voorwaarde inzake gelieerdheid in het nieuwe zevende lid van artikel 8 aldus geformuleerd: «indien de ondernemer die de prestatie verricht en diens afnemer ter zake van hun overeenkomst, direct of indirect, niet handelen als zelfstandige partijen». Met het begrip zelfstandig is derhalve aangesloten bij de bestaande terminologie van de Zesde Richtlijn en de Wet OB.

Partijen handelen niet als zelfstandige partijen indien door tussen hen bestaande betrekkingen of banden invloed uitgaat op de prijsvorming ter zake van de desbetreffende overeenkomst. Het kan hierbij gaan om bepaalde financiële, economische of organisatorische banden of verwevenheid. Ook andere zakelijke, familiale of bijvoorbeeld juridische betrekkingen kunnen tot verbondenheid leiden.

Het gaat bij deze verbondenheid echter niet om situaties waarin partijen samen een fiscale eenheid – in de zin van artikel 7, vierde lid, van de Wet OB – vormen. Integendeel, partijen zullen, in ieder geval tijdens de herzieningsperiode, willen voorkomen dat zij als fiscale eenheid c.q. als één ondernemer, worden aangemerkt. Immers, zouden partijen als fiscale eenheid zijn aan te merken, dan heeft ook het constructievehikel geen recht op aftrek van de BTW die drukt op de aanschaf van het investeringsbedrijfsmiddel dat aan de (tot de fiscale eenheid behorende) niet-aftrekgerechtigde afnemer/gebruiker wordt verhuurd.

Ook zijn de hiervoor aangeduide begrippen «financiële, economische of organisatorische banden» niet gelijk aan de gelijknamige begrippen die in het kader van de fiscale eenheid een rol spelen. Voor een fiscale eenheid is – voor de terzake benodigde, wettelijk voorgeschreven, vaststellingsbeschikking van de inspecteur – tevens vereist dat partijen in financieel, economisch en organisatorisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen. Hierbij is dus sprake van een cumulatief vereiste (financieel en organisatorisch en economisch), terwijl voor de interpretatie van die begrippen een «zware» invulling van toepassing is. Zo is er pas sprake van een financiële verwevenheid indien de ene ondernemer meer dan 50% van de aandelen van de ander bezit. Voor de verbondenheid – het niet als zelfstandige partijen handelen – in het kader van de thans voorgestelde toepassing van de normale waarde, gelden dergelijke zware eisen niet. Het gaat hierbij om verwevenheid of banden dan wel betrekkingen die – omdat daaruit een beïnvloeding op de prijsvorming kan voortvloeien – tot de conclusie leiden dat de partijen ter zake daarvan niet als zelfstandige partijen handelen.

Verbondenheid ontstaat al indien de (niet-aftrekgerechtigde) afnemer, direct of indirect, een lening verstrekt aan een derde (het constructievehikel) voor bijvoorbeeld de aanschaf van een investeringsbedrijfsmiddel dat door die derde vervolgens aan die afnemer wordt verhuurd. In het algemeen deel van de memorie van toelichting (zie paragraaf 2.2) is daarvan een voorbeeld gegeven. In zo'n situatie is door deze financiële band of betrekking, onafhankelijk van de vraag of de lening nu direct of indirect is verstrekt, sprake van verbondenheid die leidt of kan leiden tot een lagere huurprijs dan de normale waarde. In zo'n geval handelen de partijen ter zake van de huurovereenkomst niet als zelfstandige partijen. Er is bijvoorbeeld ook sprake van verbondenheid van partijen indien een persoon, een ondernemer, zijn activiteiten uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verricht ten behoeve van één afnemer (de in paragraaf 2.2 zo genoemde *één-op-éénsituatie*). Een dergelijke sterke economische band verbindt de partijen zodanig met elkaar, dat daardoor beïnvloeding van de prijsvorming kan plaatsvinden en dat de leverancier ter zake van zijn

handelingen (bijvoorbeeld de lease van investeringsbedrijfsmiddelen) jegens zijn (enige) afnemer niet kan handelen als een zelfstandige partij. Dat geldt ook indien een ondernemer zijn prestaties uitsluitend verricht ten behoeve van een beperkte kring van afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten (de in paragraaf 2.2 zo genoemde *one-for-all-situatie*). Ook dan is er sprake van verbondenheid door een economische verwevenheid. Veelal zijn bij de beschreven constructies meerdere elementen van verbondenheid te onderkennen. Naast een financiële betrekking (lening of aandelenbezit) kan er een economische verwevenheid (de *één-op-éénsituatie*) bestaan en bijvoorbeeld een organisatorische band (omdat bijvoorbeeld het bestuur van het constructievehikel wordt gevormd door aan de afnemer verbonden personen).

In de voorgestelde bepaling is ook het element «direct of indirect» ingebracht om te voorkomen dat partijen door het inschakelen van een derde persoon – bijvoorbeeld een met de afnemer of met de leverancier in zaken verbonden persoon – niet kunnen worden aangemerkt als verbonden partijen. Zo zou – bij het ontbreken van dit element – de afnemer die een lening verstrekt aan het constructievehikel, deze lening kunnen «omleiden» via een derde persoon. De lening wordt dan verstrekt aan een derde, die vervolgens het constructievehikel de financiële middelen verstrekt voor de aankoop van een aan de afnemer/gebruiker te verhuren investeringsbedrijfsmiddel.

De hiervoor gegeven toelichting op het begrip verbondenheid geeft aan dat partijen als «niet handelend als zelfstandige partijen» kunnen worden aangemerkt indien andere tussen hen bestaande betrekkingen, andere dan die voortvloeien uit de overeenkomst voor de levering of de verhuur van een investeringsbedrijfsmiddel, invloed kunnen uitoefenen op die overeenkomst, waardoor zij derhalve ter zake van die overeenkomst, direct of indirect, niet handelen als zelfstandige partijen.

Er zij overigens nog eens herhaald dat toetsing van de verbondenheid en toepassing van de normale waarde niet aan de orde is bij marktconforme vergoedingen. In rekening gebrachte bedragen die niet marktconform zijn, kunnen een aanwijzing vormen voor verbondenheid; een aanwijzing dus voor de mogelijkheid dat partijen bij de desbetreffende prijsafpraak niet hebben gehandeld als zelfstandige partijen.

Het is thans niet te voorzien hoe in de praktijk, door ondernemers en lichamen met een gering of geen aftrekrecht en hun belastingadviseurs, op deze nieuwe wetgeving zal worden gereageerd. Mogelijk zal getracht worden zodanige structuren op te zetten dat verbondenheid tussen leverancier en afnemer van de prestatie moeilijk traceerbaar of te onderkennen is. De toekomstige ontwikkelingen zullen in dit verband moeten worden afgewacht en zullen door de Belastingdienst nauwlettend worden gevolgd. Teneinde adequaat en snel op deze ontwikkelingen in te kunnen inspelen, wordt – mede gelet op de doelstelling de genoemde BTW-constructies tegen te gaan en de heffing van de omzetbelasting overeenkomstig doel en strekking van de Zesde Richtlijn te waarborgen – voorgesteld dat bij ministeriële regeling kan worden bepaald in welke gevallen partijen in ieder geval als niet-zelfstandige partijen kunnen worden aangemerkt. Deze ministeriële regeling kan alleen worden getroffen voor de beschreven constructiegevallen en kan zich slechts uitstrekken tot de beperkte groep afnemers (ondernemers die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld alsmede niet-aftrekgerechtigde lichamen). Bovendien heeft het aanmerken als een niet-zelfstandige partij alleen reële werking – zoals al is toegelicht – voorzover dergelijke niet als zelfstandige partijen handelende leveranciers en afnemers vergoedingen hanteren die objectief niet marktconform zijn. De reikwijdte van een dergelijke ministeriële regeling is dus weliswaar beperkt, maar geeft in het kader van de doelstelling van de voorgestelde

aanpak van BTW-constructies, wel de vereiste mogelijkheid om snel en adequaat te reageren op nieuwe ontwikkelingen. Dat past ook bij de beoogde preventieve werking van de voorstellen.

*Artikel I, onderdeel C.1 (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°)*

Dit artikelonderdeel neemt de bewoordingen van de medische vrijstelling uit de Zesde Richtlijn op in de Wet OB. Hiermee wordt bereikt dat de uitleg en toepassing van de medische vrijstelling richtlijnconform wordt en tevens in lijn wordt gebracht met de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Op dit moment is daar namelijk niet geheel sprake van. Op grond van de huidige wettelijke bepaling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet OB, geldt de (para)medische vrijstelling voor de diensten door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG). Deze vrijstelling is, conform de jurisprudentie van de Hoge Raad, alleen van toepassing op diensten die door de desbetreffende beroepsbeoefenaar als zodanig (lees: in de hoedanigheid van beoefenaar van een beroep in de individuele gezondheidszorg) worden verricht (zie Hoge Raad, 8 september 1993, nr. 28 932). Dit betekent dat de niet strikt medische diensten van een arts, zoals een advies over de organisatie van een bepaalde ziekenhuisafdeling, op normale wijze belast zijn met BTW. In deze lijn heeft de Hoge Raad ook bevestigd dat het maken van niet in opdracht van een medicus uitgeoefende echografie – zogenoemde pre-echo's – niet onder de vrijstelling valt (Hoge Raad, 2 mei 2003, nr. 37 857). Keuringsonderzoeken, zoals sportkeuringen, reïntegratieonderzoeken, invaliditeitsonderzoeken voor verzekeringen, worden echter op grond van genoemde bepaling in de Wet OB tot dusverre wel vrijgesteld van BTW, omdat deze werkzaamheden binnen het specifieke deskundigheidsgebied van (para)medici worden verricht. De Nederlandse medische vrijstelling is dus niet strikt beperkt tot de «gezondheidskundige verzorging van de mens» zoals het Hof van Justitie dat in november 2003 heeft uitgelegd. In deze zin is de Nederlandse medische vrijstelling thans te ruim geformuleerd.

Naar de letter van de Zesde Richtlijn en uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat voor de toepassing van de BTW-vrijstelling op medische dienstverlening in ieder geval voldaan moet zijn aan een tweetal voorwaarden. Enerzijds moet het gaan om de gezondheidskundige verzorging van de mens. Hieronder worden medische handelingen verstaan die worden verricht met geen ander doel dan de bescherming – inclusief instandhouding of herstel – van de gezondheid van personen. Het doel van een medische dienst is zodoende bepalend voor toepassing van de vrijstelling (Hof van Justitie, 20 november 2003, C-212/01 en C-307/01). Al eerder oordeelde het Hof van Justitie dat het begrip «gezondheidskundige verzorging van de mens» zich niet leent voor een uitleg die medische handelingen omvat die worden verricht met een ander doel dan diagnose, behandeling en – voorzover mogelijk – genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (Hof van Justitie, 14 september 2000, C-384/98). Anderzijds dient dit therapeutische doel verwezenlijkt te worden door personen (ongeacht de rechtsvorm) die beschikken over de juiste beroepskwalificaties (Hof van Justitie, 10 september 2002, C-141/00). De Wet OB kent de eerstgenoemde voorwaarde van het therapeutische doel niet, maar stelt alle diensten door (para)medici vrij, en heeft zodoende een andere, ruimere, reikwijdte dan de Zesde Richtlijn. De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet OB, maakt hieraan een einde. Dit betekent dat bepaalde activiteiten, bijvoorbeeld een door een arts afgenomen sportkeuring, verzekeringskeuring of vaderschapstest, die thans *wel* onder de vrijstelling van de Wet OB vallen (het is immers een dienst door een medicus),

daar na de voorgestelde wijziging *niet* langer onder vallen nu niet aan het vereiste van het therapeutische doel wordt voldaan.

Het Hof van Justitie komt tot de conclusie dat de volgende diensten in ieder geval wel onder de BTW-vrijstelling vallen, mits deze diensten hoofdzakelijk tot doel hebben de gezondheid van de betrokkene te beschermen:

- de overdracht van medische monsters indien voor het maken van de diagnose een therapeutisch doel is gediend (C-76/99);
- gezondheidskundige verzorging – mede aan huis – door een kapitaalvennootschap die ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt (C-141/00);
- psychotherapeutische behandelingen die door een privaatrechtelijke stichting met behulp van bij deze rechtspersoon in dienst zijnde psychotherapeuten worden verstrekt (C-45/01);
- het verrichten van medisch onderzoek van personen ten behoeve van werkgevers of verzekeringsmaatschappijen (C-307/01);
- het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars (C-307/01);
- het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, bijvoorbeeld geschiktheid om te reizen (C-307/01);

Op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie geldt de medische vrijstelling niet voor de volgende diensten, ongeacht of deze worden verricht in het kader van de uitoefening van (para)medische beroepen:

- het vaststellen door middel van biologische analyses van de biologische verwantschap van individuen (C-384/98);
- diensten die verband houden met algemene verzorging en huishoudelijke hulp (C-141/00);
- het afgeven van een medische verklaring voor de toekenning van een oorlogspensioen (C-307/01);
- het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen (C-307/01);
- het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de in het vorige streepje bedoelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek (C-307/01);
- het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van medische deskundigenrapporten ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen (C-307/01);
- het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de in het vorige streepje bedoelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek (C-307/01);
- de werkzaamheid van een arts bestaande in de opstelling van een deskundigenrapport over iemands gezondheidstoestand teneinde te bepalen of een verzoek om een invaliditeitsuitkering gegrond is of niet; de omstandigheid dat de medische deskundige is aangewezen door een rechterlijke instantie of door een pensioenverzekeringinstelling maakt daarbij geen verschil (C-212/01).

Met de voorgestelde wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet OB wordt bereikt dat de vorenvermelde – niet limitatief bedoelde – voorbeelden van medische prestaties, onder de bewoordingen van de vrijstelling uit de Wet OB op gelijke BTW-technische wijze worden behandeld als onder de tekst van de Zesde Richtlijn c.q. de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Zodoende is de Wet OB niet langer



vatbaar voor een ruimere interpretatie dan de Zesde Richtlijn. Om zeker te stellen dat een inperking met betrekking tot de diensten door tandtechnici vergelijkbaar is met die voor de (para)medische diensten, wordt voorgesteld de vrijstelling te beperken tot diensten die deze beroepsbeoefenaren «als zodanig» verrichten.

*Artikel I, onderdeel C.2 (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2°)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2°, van de Wet OB strekt ertoe – zoals ook is aangegeven in paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie – om de voorlopige regeling (waarmee de wettelijke vrijstelling voor thuiszorg sinds 1 april 2003 is gecontinueerd) te vervangen door een nieuwe wettelijke regeling.

In de huidige wettelijke regeling van onderdeel g, onder 2° – die met name is gebaseerd op de vrijstellingsbepalingen uit de Zesde Richtlijn betreffende prestaties die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid – wordt voor de vrij te stellen thuiszorg verwezen naar (het inmiddels terzake niet meer geldende) artikel 15 van het Besluit zorgaanspraken bijzondere ziektekostenverzekering. Dit artikel gaf de basis voor een concrete lijst thuiszorginstellingen (commercieel en niet-commercieel) die – op indicatie van het Regionaal Indicatieorgaan (RIO), dat bepaalde op welke zorg iemand recht heeft en in welke mate – AWBZ-gefinancierde thuiszorg mogen verlenen (in hetzelfde artikel geformuleerd met termen als verpleging, verzorging, begeleiding of voorlichting, hulp van huishoudelijke, persoonlijke of begeleidende aard in verband met ziekte en dergelijke, alsmede het in bruikleen verstrekken van verpleegartikelen gedurende een termijn van ten hoogste 26 weken). De overige AWBZ-zorg was daarbij overigens op soortgelijke wijze geregeld: voor de te indiceren zorg werd onderscheid gemaakt naar sectoren (naast thuiszorg: bijvoorbeeld verpleeghuis of verzorgingshuis) en naar de wijze waarop de zorg werd verleend (in of buiten een instelling of een mengvorm).

In het kader van de modernisering van de AWBZ (meer concurrentie en meer keuze) zijn sinds 1 april 2003 zogenoemde functiegerichte aanspraken in de AWBZ ingevoerd. Sinds die tijd wordt de zorg geïndiceerd in functies: zie artikel 2 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ (het gaat dan om zorg als bijvoorbeeld – concreet gedefinieerde – huishoudelijke en persoonlijke verzorging, verpleging, ondersteunende en activerende begeleiding en dergelijke: zie nader hierna), dus niet meer op het niveau van instellingen of sectoren. Instellingen worden nu per functie toegelaten en kunnen deze functie, als zij dat willen, voor de gehele AWBZ aanbieden en niet meer alleen voor een deelsector (zoals bijvoorbeeld de thuiszorg).

De huidige wettelijke vrijstelling – met het Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1854M gecontinueerd overeenkomstig de situatie van vóór 1 april 2003 – heeft als oogmerk commerciële en niet-commerciële thuiszorg vrij te stellen. Voor het begrip thuiszorg/thuiszorginstelling kon daarbij volledig worden aangesloten bij de omschrijving in de AWBZ (in genoemd artikel 15). Met de functiegerichte aanpak in de AWBZ verdwijnen de begrippen thuiszorg en thuiszorginstellingen in die sfeer. Met de hiervoor ook aangeduide «ontschotting» kunnen thuiszorginstellingen dezelfde soort zorg blijven aanbieden, maar dan ook in de niet-thuissituatie (aanbod aan bijvoorbeeld verpleeginrichtingen). Daarnaast kunnen ze ook nog andere zorg aanbieden. De in onderdeel g, onder 2°, voorgestelde verwijzing naar de functieaanspraken in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met f, en i, van het Besluit zorgaanspraken AWBZ, bewerkstelligt dat de BTW-vrijstelling wordt gecontinueerd voor die diensten die thans als thuiszorgdiensten worden verstrekt (zie de opsomming daarvan hierna). Hierbij is echter – in tegenstelling tot de situatie thans –

niet langer een voorwaarde dat de dienst bij iemand thuis wordt verricht. Het kan dus gaan om een dienst – bestaande in bijvoorbeeld persoonlijke verzorging – verricht bij iemand thuis maar ook bij iemand in een verpleeginrichting.

De functieaanspraken van genoemd artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met f, en i, waar het hier om gaat – en die nagenoeg overeenkomen met de zorg door thuiszorginstellingen ingevolge het oude artikel 15 van het Besluit zorgaanspraken (in dit laatste artikel, zoals eerder al aangegeven, geformuleerd in termen van verpleging, verzorging, begeleiding of voorlichting, hulp van huishoudelijke, persoonlijke of begeleidende aard in verband met ziekte en dergelijke, alsmede het in bruikleen verstrekken van verpleegartikelen gedurende een termijn van ten hoogste 26 weken) – zijn de navolgende.

*Huishoudelijke verzorging (onderdeel a).* Dit omvat (ingevolge artikel 3 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van het verzorgen van het huishouden in verband met een somatische, psychogeriatrische of psychiatrische aandoening of beperking, een verstandelijke, lichamelijke of zintuiglijke handicap of een psychosociaal probleem die of dat leidt of dreigt te leiden tot het disfunctioneren van de verzorging van het huishouden van de verzekerde dan wel van de leefeenheid waartoe de verzekerde behoort».

*Persoonlijke verzorging (onderdeel b).* Dit omvat (ingevolge artikel 4 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van de persoonlijke verzorging in verband met een somatische, psychogeriatrische of psychiatrische aandoening of beperking, een verstandelijke, lichamelijke of zintuiglijke handicap of een psychosociaal probleem, gericht op het opheffen van een tekort aan zelfredzaamheid».

*Verpleging (onderdeel c).* Dit omvat (ingevolge artikel 5 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «verpleging in verband met een somatische, psychogeriatrische of psychiatrische aandoening of beperking of een lichamelijke handicap, gericht op herstel of voorkoming van verergering van de aandoening, beperking of handicap».

*Ondersteunende begeleiding (onderdeel d).* Dit omvat (ingevolge artikel 6 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «ondersteunende activiteiten in verband met een somatische, psychogeriatrische of psychiatrische aandoening of beperking, een verstandelijke, lichamelijke of zintuiglijke handicap of een psychosociaal probleem, gericht op bevordering of behoud van zelfredzaamheid of bevordering van de integratie van de verzekerde in de samenleving».

*Activerende begeleiding (onderdeel e).* Dit omvat (ingevolge artikel 7 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «te verlenen activerende activiteiten gericht op:

- a. herstel of voorkomen van verergering van gedrags- of psychische problematiek; of
- b. het omgaan met de gevolgen van een somatische of psychogeriatrische aandoening of beperking of een verstandelijke, lichamelijke of zintuiglijke handicap».

*Behandeling (onderdeel f).* Dit omvat (ingevolge artikel 8 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) «behandeling van medisch-specialistische, gedragswetenschappelijke of specialistisch-paramedische aard gericht op herstel of voorkoming van verergering van een somatische, psychogeriatrische of psychiatrische aandoening, een verstandelijke, lichamelijke of zintuiglijke handicap, te verlenen door een instelling of door een psychiater of zenuwarts».

*Het gebruik van een verpleegmiddel (onderdeel i).* Dit omvat (ingevolge artikel 11 van het Besluit zorgaanspraken AWBZ) het «in bruikleen verstrekken van een verpleegartikel gedurende een termijn van ten

hoogste zesentwintig weken in verband met een somatische aandoening of beperking».

Voorwaarde blijft in alle gevallen wèl dat sprake is van – op grond van de AWBZ – geïndiceerde zorg. Tot 1 januari 2005 vond die indicatie decentraal plaats door de circa 80 hiervoor al genoemde regionale indicatieorganen (RIO's). Met ingang van 1 januari 2005 wordt de indicatiestelling AWBZ gecentraliseerd in een landelijk Centrum Indicatiestelling Zorg (CIZ). De tweede wijziging in onderdeel g, onder 2°, brengt die nieuwe opzet tot uitdrukking.

*Artikel I, onderdeel C.3 (artikel 11, eerste lid, onderdeel w)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel w, van de Wet OB strekt ertoe – zoals ook is aangegeven in paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie – om de voorlopige regeling (waarmee de tot 1 januari 2005 geldende wettelijke vrijstelling voor kinderopvang werd gecontinueerd) te vervangen door een nieuwe wettelijke regeling.

In de huidige wettelijke regeling van onderdeel w wordt voor de vrij te stellen soorten kinderopvang verwezen naar – het inmiddels in zoverre terzake niet meer geldende – artikel 20, eerste lid, van de Welzijnswet 1994. Op grond van (onder meer dat artikel van) de Welzijnswet 1994 vond de overheidsfinanciering van kinderopvang plaats door gemeenten en werd de basiskwaliteit ervan geregeld in een besluit en vervolgens uitgewerkt in gemeentelijke verordeningen. De aangewezen vormen van kinderopvang – opvang in een «kindercentrum» c.q. «gastouderopvang» – alsmede de minimumkwaliteitseisen waren opgenomen in het «Tijdelijk besluit kwaliteitsregels kinderopvang».

Met betrekking tot dergelijke kinderopvang voorziet de Wet kinderopvang met ingang van 1 januari 2005 in een geheel ander financieringssysteem, waarin geen plaats meer is voor gemeentelijke subsidiëring (de kosten voor kinderopvang worden tripartiet gefinancierd door werkgevers, overheid en ouders). Daarnaast voorziet de Wet kinderopvang – gelet op het feit dat, kort gezegd, de kwaliteitseisen voor de kinderopvang en ook het gemeentelijk toezicht daarop per gemeente verschilden – in een andere regeling voor de kwaliteitsbewaking. In en krachtens hoofdstuk 3 van de Wet kinderopvang worden daartoe regels gegeven voor melding en registratie en worden (kwaliteits)eisen gesteld aan de kinderopvang.

Gelet op het vorenstaande wordt voorgesteld om in het nieuwe onderdeel w nu niet meer te verwijzen naar de kwaliteitsregels ingevolge de Welzijnswet maar naar de ingevolge de Wet kinderopvang gestelde regels. De verwijzing in onderdeel w naar de «in en krachtens hoofdstuk 3 van die Wet gestelde regels» strekt daartoe.

Daarnaast wordt voorgesteld om de zinsnede in het huidige onderdeel w, luidende «opvang van kinderen die jonger dan 13 jaar zijn» te vervangen door een verwijzing naar de in artikel 1, eerste lid, van de Wet kinderopvang gedefinieerde kinderopvang (onderdeel b) en vormen van kinderopvang (gastouderopvang in onderdeel c en opvang in een kindercentrum in onderdeel d). Aldus wordt niet alleen naadloos aangesloten bij de Wet kinderopvang – en bij dezelfde vormen van kinderopvang als onder de huidige verwijzing naar de Welzijnswet – maar wordt met name bereikt dat de vrijstelling ook van toepassing is indien een kind van 13 jaar nog basisonderwijs volgt. De definitie van kinderopvang spreekt immers van (het bedrijfsmatig of anders dan om niet verzorgen en opvoeden van kinderen) «tot de eerste dag van de maand waarop het voortgezet onderwijs voor die kinderen begint». Eventuele misverstanden rond die leeftijdsgrens worden daarmee voorkomen.

Voor de duidelijkheid zij hierbij nog opgemerkt dat onder die definitie van kinderopvang ook vallen zogenoemde «dagopvang» en «buitenschoolse

opvang», gedefinieerd als «kinderopvang, verzorgd door een kindercentrum voor kinderen tot de leeftijd waarop zij het basisonderwijs volgen» respectievelijk «kinderopvang, verzorgd door een kindercentrum voor kinderen in de leeftijd dat zij naar het basisonderwijs kunnen gaan, waarbij opvang wordt geboden voor of na de dagelijkse schooltijd, alsmede gedurende vrije dagen of middagen en in de schoolvakanties» (zie artikel 1, onderdelen b en c, van het Besluit van 18 oktober 2004, houdende regels over de tegemoetkomingen in de kosten van kinderopvang (Besluit tegemoetkoming kosten kinderopvang), Stb. 554). Ten slotte wordt met de verwijzing naar artikel 1, tweede lid, onderdeel a, van de Wet kinderopvang bewerkstelligd dat zogenoemde «tussenschoolse kinderopvang», dat wil zeggen «het toezicht houden op schoolgaande kinderen dat zich beperkt tot het toezicht tijdens de middagpauze» (een vorm van kinderopvang die is uitgezonderd van de Wet kinderopvang) eveneens onder de vrijstelling valt, indien die opvang plaatsvindt door een ondernemer die voldoet aan de in en krachtens hoofdstuk 3 van die Wet gestelde regels inzake de kwaliteit van de kinderopvang.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 17c)*

Artikel 17c van de Wet OB regelt de maatstaf van heffing voor intracommunautaire verwervingen. Daarbij wordt aangesloten bij de regeling voor de maatstaf van heffing voor binnenlandse prestaties, zoals opgenomen in artikel 8 van de Wet OB. Ook voor intracommunautaire verwervingen is de hoofdregel dat de belasting wordt berekend over de vergoeding. In genoemd artikel 17c wordt terzake voor de verschillende vormen van intracommunautaire verwervingen een aantal leden van genoemd artikel 8 van overeenkomstige toepassing verklaard. Nu in het vierde lid van artikel 8 van de Wet OB een objectieve maatstaf van heffing (normale waarde) wordt geïntroduceerd voor bepaalde specifiek omschreven leveringen van goederen (investeringsbedrijfsmiddelen), zal dit ook moeten gelden voor een intracommunautaire levering die aan die omschrijving voldoet en die leidt tot een intracommunautaire verwerving in Nederland. Concreet betekent dit dat indien een levering van een investeringsbedrijfsmiddel door bijvoorbeeld een Duitse ondernemer aan bijvoorbeeld een Nederlandse niet-afrekgerechtigde afnemer leidt tot een belaste intracommunautaire verwerving van die afnemer in Nederland, de nieuwe regeling inzake de normale waarde ook van toepassing is op de berekening van de maatstaf van heffing voor die intracommunautaire verwerving. Dit geldt uiteraard alleen indien de Duitse ondernemer en de Nederlandse afnemer zijn te beschouwen als verbonden partijen en de vergoeding lager is dan de normale waarde in Nederland. Dit onderdeel strekt ertoe om voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor intracommunautaire verwervingen ook de nieuwe bepalingen inzake de heffingsmaatstaf in genoemd artikel 8 (het nieuwe vierde en zevende lid) van overeenkomstige toepassing te doen zijn.

*Artikel I, onderdeel E (artikel 18)*

In artikel 18, eerste lid, van de Wet OB is een definitie gegeven van het begrip invoer. Daarbij is in onderdeel a verwezen naar de artikelen 9 en 10 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en naar het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal. Laatstgenoemd Verdrag is inmiddels verstreken. Op basis van de huidige geconsolideerde tekst van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap wordt in plaats van de huidige verwijzing voortaan verwezen naar artikel 24 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap. Deze wijziging heeft geen materiële betekenis.

Ingevolge dit onderdeel wordt een nieuwe post (post 18) toegevoegd aan tabel I, onderdeel b, van de Wet OB. Door deze toevoeging is in het vervolg wettelijk geregeld dat de dienst bestaande in het vervoer van gas dat is bestemd voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten, is onderworpen aan het verlaagde BTW-tarief. In de post is opgenomen dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld voor de toepassing ervan. De achtergrond hiervan is het volgende. In de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 is bepaald dat voor de toepassing van het verlaagde BTW-tarief op gas en minerale olie voor de tuinbouwsector een schriftelijke verklaring van de afnemer is vereist, waaruit blijkt dat die producten inderdaad worden gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. In de nieuwe situatie moet deze verklaring expliciet medebetrekking hebben op de toepassing van het verlaagde BTW-tarief voor het vervoer van gas bestemd voor de tuinbouwsector. Om dit te bereiken is de hier bedoelde delegatiebepaling opgenomen in de nieuwe post b 18 van tabel I.

Ingevolge dit onderdeel wordt voorts in de nieuwe post 19 van tabel I, onderdeel b, van de Wet OB, vastgelegd dat op het opfokken van dieren en het opkweken van gewassen het verlaagde BTW-tarief van toepassing is. Verwezen zij naar paragraaf 3.5 van het algemeen deel van deze memorie voor de noodzaak van deze wijziging.

## **Artikel II**

Dit artikel strekt tot goedkeuring van het koninklijk besluit van 24 augustus 2004 (Stb. 435) tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. Inhoudelijk zij verder korthedshalve verwezen naar paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie.

## **Artikel III**

Artikel III voorziet in de inwerkingtreding van deze wet op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Gestreefd wordt naar een inwerkingtreding met ingang van 1 juli 2005.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn