

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

KOM(93) 563 endelig udg.

Bruxelles, den 11. november 1993

**ANMODNING FRA DEN NEDERLANDSKE REGERING OM TILLADELSE TIL PÅ GRUNDLAG AF
ARTIKEL 27, STK. 1 OG 2, I 6. MOMSDIREKTIV (77/388/EØF) AT INDFØRE EN
FORANSTALTNING PÅ OMRÅDET FOR UDLEJNING AF FAST EJENDOM, DER FRAVIGER
NÆVNTE DIREKTIVS BESTEMMELSER**

(Meddelelse til Rådet fra Kommissionen)

**ANMODNING FRA DEN NEDERLANDSKE REGERING OM TILLADELSE TIL PÅ GRUNDLAG AF
ARTIKEL 27, STK. 1 OG 2, I 6. MOMSDIREKTIV (77/388/EØF) AT INDFØRE EN
FORANSTALTNING PÅ OMRÅDET FOR UDLEJNING AF FAST EJENDOM, DER FRAVIGER
NÆVNTE DIREKTIVS BESTEMMELSER**

(Meddelelse til Rådet fra Kommissionen)

1. Indledning

- a) Ifølge Rådets direktiv (77/388/EØF) skal medlemsstaterne anvende det fælles merværdiafgiftssystem. I henhold til nævnte direktivs artikel 27, stk. 1, kan Rådet give enhver medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse.
- b) Ved skrivelse fra Kongeriget Nederlandenes Faste Repræsentation, der indgik i Kommissionens Generalsekretariat den 13. august 1993, har Kommissionen fået forelagt en foranstaltning, der tager sigte på at undgå visse former for svig på området for afgiftspligtig udlejning af fast ejendom. Skrivelsen tillige med en beskrivelse af foranstaltningen er indeholdt i bilag I til nærværende meddelelse.
- c) Ved skrivelse fra Kommissionens Generalsekretariat af 13. september 1993 blev de øvrige medlemsstater i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 27, stk. 3, underrettet om den foranstaltning, som den nederlandske regering påtænker at indføre. I henhold til samme artikels stk. 4 kan Kommissionen eller medlemsstaterne anmode om, at sagen forelægges Rådet.

2. Beskrivelse af den pågældende foranstaltning

Den nederlandske regering påtænker i sin lovgivning at indføre følgende foranstaltninger:

- a) forlængelse til 20 år af den periode for berigtigelse af fradraget for moms på fast ejendom, der er fastsat til 10 år i artikel 20, stk. 2, i 6. direktiv
- b) indførelse af et mindstebeskatningsgrundlag for afgiftspligtig udlejning af fast ejendom
- c) indførelse af et mindstebeskatningsgrundlag for stiftelse af tinglige rettigheder over fast ejendom.

De nederlandske myndigheder begrundet foranstaltningerne med, at det er nødvendigt at bekæmpe misbruget af den fakultative ordning for afgiftspligtig udlejning af fast ejendom.

3. Udtalelse fra Kommissionen

Kommissionen mener, at der kun kan gives tilladelse som omhandlet i artikel 27 i 6. direktiv til en særlig foranstaltning, såfremt den foranstaltning, der afviger fra gennemførelsesbestemmelserne for det fælles merværdiafgiftssystem, overholder systemets grundlæggende principper og væsentlige bestemmelser. Ifølge Kommissionen overholder den foranstaltning, som den nederlandske regering påtænker at indføre, imidlertid ikke disse betingelser.

Den foranstaltning, der omhandles i punkt 2, litra b) og c), og ifølge hvilken der skal fastsættes et mindstebeskatningsgrundlag, afviger nemlig i for høj grad fra direktivets artikel 11, som udgør en væsentlig bestemmelse i det fælles merværdiafgiftssystem. Ifølge den i punkt 2, litra a), omhandlede foranstaltning pålægges der de afgiftspligtige tungere forpligtelser med hensyn til opbevaring af forretningspapirer, og foranstaltningen står i misforhold til sit formål, fordi den for at forhindre mulige tilfælde af unddragelse på området for udlejning af fast ejendom tager sigte på alle ejendomme uanset disses bestemmelse. Endvidere mener Kommissionen, at der i direktivets artikel 20 allerede er taget hensyn til den tilsigtede bekæmpelse af unddragelse, idet medlemsstaterne ifølge artiklen kan vælge en berigtigelsesperiode på 10 år i stedet for 5 år, når der er tale om fast ejendom.

4. Konklusion

Da de pågældende foranstaltninger giver anledning til væsentlige indvendinger, anmoder Kommissionen om, at sagen i overensstemmelse med bestemmelserne i førnævnte direktivs artikel 27, stk. 4, forelægges Rådet.

Bilag 1

NEDERLANDENES FASTE REPRESENTATION
VED DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Kunstlaan 46, 1040 Brussel

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber
Generalsekretariatet
Rue de la Loi 200
1049 Bruxelles

Bruxelles, den 6. august 1993

Vedr.: Meddelelse om, at Nederlandene ønsker at indføre foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i sjette momsdirektiv.

I overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om afsætningsafgifter (EFT nr. L 145 af 13. juni 1977) forelægger den nederlandske regering hermed Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber tre foranstaltninger, som afviger fra bestemmelserne i nævnte direktiv, og som den nederlandske regering påtænker at indføre. Forelæggelsen sker med henblik på opnåelse af den nødvendige tilladelse fra Rådet for De Europæiske Fællesskaber. Hensigten med de ønskede foranstaltninger er at forhindre uønsket brug af optionsordningen i forbindelse med afgiftspålagt udlejning af fast ejendom.

De påtænkte foranstaltninger forklares nærmere i bilaget til dette brev.

Med venlig hilsen

for E. A. Bosch
Fast repræsentant
Finansråd

(e.b. L. F. Smeets-Bitch, sekr.)

Cc: Ministerie van Financiën
Att.: DGFZ

Ministerie van Buitenlandse Zaken
Att.: J. H. M. van Bonzel

Begrundelse af de forholdsregler, som Nederlandene ønsker at indføre i overensstemmelse med artikel 27 i sjette direktiv om omsætningsafgifter

I Nederlandene er udlejning af fast ejendom principielt fritaget for omsætningsafgifter. Udlejer og lejer kan imidlertid undlade at gøre brug af fritagelsen ved at vælge at erlægge afgift (optionsordning for afgiftspålagt udlejning). Ved indførelsen af optionsretten har Nederlandene gjort brug af beføjelserne i henhold til artikel 13, punkt C, litra a), i sjette direktiv.

Da optionsmuligheden blev indført i 1968 skulle den tjene to formål, nemlig forhindre en afgiftsophobning inden for erhvervsgruppen og en mulig forvridding af konkurrencen mellem erhvervsdrivende, der køber fast ejendom, og erhvervsdrivende, der lejer fast ejendom. Optionsordningen blev derfor begrænset til lejere, der momsteknisk er erhvervsdrivende. Offentligretlige organer - for så vidt de ikke er erhvervsdrivende - kunne i modsætning til momsfrigitagne erhvervsdrivende ikke gøre brug af denne ordning.

I praksis var der imidlertid også behov for at kunne vælge at erlægge afgift ved udlejning til andre end erhvervsdrivende. Det drejede sig her især om udlejning af kontorbygninger og lignende ejendomme til offentlige og halvoffentlige organer samt andre institutioner, som momsteknisk ikke er erhvervsdrivende. Især i de tilfælde, hvor bygningen udelukkende blev udlejet for nogle få år i fritaget form, opfattede udlejeren det som et tab, når han efter berigtigelsesperiodens udløb mistede sin ret til fradrag af den indgående afgift, også selv om han senere udlejede bygningen med afgiftspålæggelse. Udlejeren var derfor tilbøjelig til at medregne hele den indgående afgift i lejen for det korte lejemål. Da Nederlandene i 1978 tilpassede lovgivningen om omsætningsafgifter til sjette direktiv, udvidede man samtidig muligheden for at vælge afgiftserlæggelse til at omfatte al udlejning af fast ejendom. Boliger er undtaget herfra, idet de falder ind under privatlivets forhold. Der kan således ikke foretages noget valg i forbindelse med boliger.

I forbindelse med lovændringen i 1978 ændrede man samtidig den periode, hvori berigtigelsen af fradrag af indgående afgifter kan finde sted, til 10 år.

Optionsretten har i en række tilfælde givet anledning til en uønsket brug af bestemmelserne. Personer, der ikke er erhvervsdrivende, herunder især offentlige organer, samt momsfritagne erhvervsdrivende anvender ind imellem denne ret til at undgå beskatning i forbindelse med investeringer i fast ejendom. I stedet for direkte at købe fast ejendom, som f.eks. en kontorbygning, hvilket ville have medført en ikke-fradragsberettiget beskatning af investeringen, udsættes købet i 10 år, den periode, hvori berigtigelsen af fradragene finder sted. I mellemtiden lejes bygningen under anvendelse af optionsretten til afgiftspålagt udlejning. I udlejningsperioden er investeringsbeskatningen umiddelbart fuldt fradragsberettiget for udlejeren, der alene skal svare skat af de periodiske lejeindtægter. Efter 10 år bringes lejeforholdet til ophør ved overdragelse af den faste ejendom til lejeren. Denne overdragelse er fritaget for beskatning og medfører ikke berigtigelse af de investeringsafgifter, som udlejeren tidligere har fratrukket. Berigtigelsesperioden er jo udløbet.

Denne praksis, hvor købet udsættes og kombineres med en udlejning, giver i forhold til et direkte køb en besparelse på investeringsomkostninger på ca. 50% af afgifterne. Denne besparelse er udregnet på grundlag af en omkostningsdækkende leje. Hvis der betales en leje, der er lavere end investeringsomkostningerne, øges afgiftsbesparelsen.

Det netop beskrevne udlejningsforhold forekommer i praksis både i forbindelse med associerede og ikke-associerede parter.

Den nederlandske regering mener, at enhver brug af optionsreglen, hvormed man udelukkende har til hensigt at undgå beskatning, er uønskelig.

[REDACTED]

7

Regeringen mener samtidig, en sådan brug må forhindres. Da dette ikke har kunnet lade sig gøre med den eksisterende lovgivning, ønsker den nederlandske regering at indføre følgende retlige foranstaltninger:

1. perioden for berigtigelse af fradrag af indgående afgifter i forbindelse med investeringsgoder i form af fast ejendom forlænges fra 10 til 20 år;
2. i forbindelse med afgiftspålagt udlejning af fast ejendom sættes beskatningsgrundlaget til en værdi, der svarer til kostprisen for ejendommen;
3. i forbindelse med afgiftspålagt indførelse af en begrænset ret til fast ejendom, der ikke er en bolig, sættes beskatningsgrundlaget mindst til en værdi, der svarer til kostprisen for ejendommen.

Disse foranstaltninger begrundes nærmere i det følgende.

Foranstaltning 1. Dette er den vigtigste foranstaltning. Den er selvindlysende, idet momsfordelen ved det forhold, der skal forhindres, hovedsagelig skyldes den i forhold til investeringsgodets økonomiske levetid relativt korte berigtigelsesperiode, der gælder for investeringsgoder i form af fast ejendom. En berigtigelsesperiode på 20 år svarer bedre til den økonomiske levetid, der gælder for et sådant investeringsgode. Denne forlængelse af berigtigelsesperioden går desuden godt i spænd med et grundlæggende princip med pålæggelse af omsætningsafgifter, nemlig at fradraget af indgående afgifter på bedst mulig vis tilpasses den faktiske brug af det pågældende gode.

Forlængelsen af berigtigelsesperioden medfører, at parterne skal leje og udleje det pågældende gode afgiftsbelagt i en længere periode, inden lejeren kan erhverve ejendommen skattefrit uden en berigtigelse af fradragene hos udlejeren. Hvis ejendommen afhændes inden berigtigelsesperiodens udløb, øges desuden det beløb, som udlejeren skal tilbagebetale til statskassen i forbindelse med berigtigelsen af de fratrukne afgifter, idet berigtigelsesperioden er længere.

Denne forlængelsesforanstaltning er ikke kun begrænset til det tilfælde, hvor investeringsgoder i form af fast ejendom udlejes afgiftsbelagt under anvendelse af optionsretten. Foranstaltningen gælder for alle investeringsgoder i form af fast ejendom uanset anvendelsen heraf. Dermed undgår man, at parterne søger tilflugt i nye konstruktioner med hensyn til fast ejendom, som samfundsmæssigt set giver samme resultat som den optionsordning for afgiftspålagt udlejning, der skal forhindres, men som ud fra en juridisk synsvinkel ikke kan opføres som leje eller udleje af ejendom. Som eksempler på en sådan ny konstruktion kan man nævne indførelsen af (kortvarige) begrænsede rettigheder såsom brugsretten og arveretten til fast ejendom eller lejerens bebyggelsesret i forbindelse med fast ejendom, hvor ejendomsretten til det pågældende investeringsgode efter udløbet af berigtigelsesperioden erhverves afgiftsfrit og uden at give anledning til en berigtigelse af de allerede fratrukne indgående afgifter.

Foranstaltning 2. I forbindelse med denne foranstaltning beregnes afgifterne ved afgiftsbelagt udlejning af fast ejendom i de tilfælde, hvor parterne af en eller anden grund er blevet enige om en lavere leje, ud fra den lejeværdi, som ejendommens kostpris normalt vil give anledning til. I en sådan situation er beskatningsgrundlaget ikke den (subjektive) leje, som parterne har aftalt. Denne foranstaltning forhindrer således, at virkningen af foranstaltning 1 bortfalder som følge af manipulationer med lejen. Parterne kan jo i udlejningsperioden uden videre fastsætte en lavere leje, der så ved periodens udløb udlignes af en højere salgspris, der så er fritaget for beskatning. Det står i den forbindelse parterne frit for at aftale en leje, der ikke er omkostningsdækkende. Som det kan afledes af EF-Domstolens dom af 21. september 1988, nr. 50/87, EF-Domstolens domssamling, s. 4797, er en aftale om en leje, der ikke er omkostningsdækkende, ikke til hinder for en anvendelse af fradragsretten, som er en fast bestanddel af muligheden for at anvende optionsretten.

Denne foranstaltning begrænses ikke til kun at omfatte lejere, som ikke eller kun delvis kan fratække afgifterne. En sådan begrænsning ville give store praktiske problemer. Man kan dårligt lade afgiftsopkrævningen afhænge af den brug, lejereren gør af ejendommen, idet udlejereren som skattepligtig jo almindeligvis ikke kan holde øje med, hvad lejereren anvender ejendommen til. Afgifterne forbliver således fradragsberettigede, for så vidt den faste ejendom bliver anvendt til afgiftsbelagte funktioner.

Foranstaltning 3. For denne foranstaltnings vedkommende beregnes afgiften i forbindelse med en afgiftsbelagt indførelse af en begrænset ret til fast ejendom i de tilfælde, hvor parterne af en eller anden grund har aftalt en lavere modydelse, ud fra den lejeværdi, som ejendommens kostpris normalt vil give anledning til. I et sådant tilfælde er beskatningsgrundlaget ikke den (subjektive) værdi af den modydelse, som parterne har aftalt. Denne foranstaltning ligger på linje med foranstaltning 2 og gælder for personer, som vil forsøge at omgå den nye optionsordning for afgiftsbelagt udlejning ved at indføre begrænsede rettigheder til fast ejendom. Boliger kan holdes uden for denne foranstaltnings anvendelsesområde, da optionsordningen for afgiftsbelagt udlejning ikke gælder for denne kategori fast ejendom.

De foranstaltninger, som den nederlandske regering ønsker truffet, afviger fra bestemmelserne i artikel 20, stk. 2, sidste punktum, i sjette direktiv, der begrænser berigtigelsesperioden for investeringsgoder i form af fast ejendom til højst 10 år, samt fra artikel 11, A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, som begrænser beskatningsgrundlaget til værdien af modydelsen for den afgiftsbelagte transaktion. Den nederlandske regering anmoder derfor om den i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv nævnte tilladelse.

Den nederlandske regering har naturligvis overvejet alternativer til disse foranstaltninger. Her skal nævnes to. Det første alternativ indeholder som begrænsning ganske vist en udskydelse af udlejerens fradragsret, men dette alternativ er blevet afvist, idet det er et for stort indgreb i grundprincipperne for opkrævningen af omsætningsafgifter, som netop tager udgangspunkt i et direkte og fuldt fradrag. Det andet alternativ indeholder en begrænsning af optionsretten, så den kun omfatter lejere, som anvender den lejede faste ejendom til afgiftspålagte funktioner.

Afgiftsfritagne erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende skulle så holdes uden for ordningen. Dette alternativ ignorerer imidlertid baggrunden for det nuværende - og efter den nederlandske regerings mening velbegrundede - omfang af optionsordningen og skaber desuden store praktiske problemer for lejere, der anvender den pågældende faste ejendom til både fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede formål. Mod begge alternativer kan man desuden indvende, at løsningen på problemet med den uønskede brug af optionsordningen for afgiftspålagt udlejning slet ikke søges i det forhold, som er den væsentligste årsag til problemet, nemlig i, at den periode, hvori berigtigelsen af fradragene foretages, er alt for kort i forhold til den økonomiske levetid for fast ejendom.

Den nederlandske regering skal afslutningsvis tilføje, at optionsordningen generelt set fungerer tilfredsstillende, men at der imidlertid opstår problemer i de tilfælde, hvor optionsretten anvendes med henblik på skatteundragelse. Med de foranstaltninger, som den nederlandske regering ønsker at træffe, fjernes mange af problemerne i forbindelse med optionsordningen, uden at kvaliteten af og udgangspunktet for ordningen berøres heraf.

KOM(93) 563 endelig udg.

DOKUMENTER

DA

09

Katalognummer : CB-CO-93-599-DA-C

ISBN 92-77-61131-6

Kontoret for De Europæiske Fællesskabers Officielle Publikationer

L-2925 Luxembourg