

Vergaderjaar 2009–2010

32 400

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de implementatie van de Richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (implementatie Technische Herzieningsrichtlijn)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 29 april 2010 en het nader rapport d.d. 2 juni 2010, aangeboden aan de Koningin door de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 29 maart 2010, no. 10.000825, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de implementatie van de Richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (implementatie Technische Herzieningsrichtlijn), met memorie van toelichting.

De aanleiding voor het voorstel is de implementatie van de BTW-richtlijn van 22 december 2009² (hierna: Technische Herzieningsrichtlijn). Het wetsvoorstel voorziet in een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) en beoogt een andere wijze van heffing over het privégebruik van onroerende zaken alsmede een aanpassing van regelgeving betreffende de invoer en de plaats van levering van gas en elektriciteit.

De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de aftrek van voorbelasting, de correctie voor privégebruik, verschillen in terminologie en de reikwijdte van de implementatie.

Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 maart 2010, nr. 10.000825, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

² Richtlijn (EU) nr. 2009/162 van de Raad van de Europese Unie van 22 december 2009 (PbEU L 10) tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn (EG) nr. 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Dit advies, gedateerd 29 april 2010, nr. W06.10.0097/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Aftrek voorbelasting

Voorgesteld wordt aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 een alinea toe te voegen, waarvan de eerste volzin een nagenoeg letterlijke weergave vormt van artikel 168bis, eerste lid, eerste volzin, Technische Herzieningsrichtlijn, met dien verstande dat de zinsnede «overeenkomstig de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 vervatte beginselen» niet is overgenomen. Laatstgenoemde zinsnede beoogt de aftrek van voorbelasting alleen mogelijk te maken voor belaste bedrijfsactiviteiten. Door het niet opnemen van een overeenkomstige zinsnede ontstaat onduidelijkheid. De Raad adviseert artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 aan te passen.

1. Aftrek voorbelasting

De Raad merkt op dat de zinsnede in artikel 168bis van de Richtlijn 2009/162/EU waarin wordt verwezen naar een aantal richtlijnbepalingen niet is overgenomen. Door het niet opnemen van een overeenkomstige verwijzing in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) zou volgens de Raad onduidelijkheid kunnen ontstaan. De Raad adviseert artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 op dit punt aan te passen. Aan dit advies is gevolg gegeven.

2. Correctie privégebruik

De toevoeging van een nieuwe alinea aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 dient ook te leiden tot een aanpassing van artikel 16, eerste lid, Wet OB 1968, nu het op laatstgenoemd artikel gebaseerde Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 eveneens een regeling voor de correctie van privégebruik betreft. De Raad adviseert daartoe een rangorderegeling op te nemen.

2. Correctie privégebruik

De Raad meent dat de toevoeging van een nieuwe alinea aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 dient te leiden tot een aanpassing van artikel 16, eerste lid, Wet OB 1968, nu het op laatstgenoemd artikel gebaseerde Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: BUA) eveneens een regeling voor de correctie van het privégebruik betreft. Aan dit advies van de Raad is geen gevolg gegeven. Door de toevoeging van de nieuwe alinea aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 wordt er een einde gemaakt aan de systematiek van algehele aftrek en heffing over het privégebruik om niet, van tot het bedrijfsvermogen behorende onroerende zaken. Voor het gratis privégebruik, of, meer in het algemeen voor het gebruik om niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden, van tot het bedrijfsvermogen behorende onroerende zaken door de ondernemer of zijn personeel geldt derhalve een verplichte uitsluiting van de BTW-aftrek. Door deze uitsluiting komt men wetsystematisch niet meer aan de toepassing van artikel 16, eerste lid, Wet OB 1968 toe. Het BUA kan pas spelen ingeval de ondernemer de belasting in aftrek kan brengen op grond van artikel 15 Wet OB 1968.

3. Verschillen in terminologie

- a. *Bij wijzigingen in het aandeel van handelingen waarvoor recht op vooraf trek bestaat en handelingen waarvoor dat recht niet bestaat,*

dient herziening van vooraf trek plaats te vinden.¹ Voor deze correctie wordt in het wetsvoorstel aangesloten bij de reeds bestaande regeling voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen (artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968, nader uitgewerkt in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Volgens dit artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 is de herzieningsregeling van toepassing indien goederen en diensten mede worden gebruikt «anders dan voor belaste handelingen». Deze terminologie «anders dan voor belaste handelingen» sluit daarbij aan op de terminologie «belaste handelingen» in het huidige artikel 15, eerste lid, eerste volzin, slotzinsnede, Wet OB 1968.

De aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 toe te voegen alinea leidt ertoe dat artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 met deze alinea in overeenstemming moet worden gebracht.

De Raad adviseert artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 aan te passen.

- b. De tekst van artikel 39, tweede volzin, Technische Herzieningsrichtlijn wordt niet gevolgd bij de implementatie ervan in artikel 5b, derde lid, tweede volzin, Wet OB 1968.

De Raad adviseert artikel 39, tweede volzin, Technische Herzieningsrichtlijn alsnog te implementeren.

3. Verschillen in terminologie

- a. Voor de correctie van de BTW-aftrek bij wijzigingen in het privégebruik van onroerende zaken wordt aangesloten bij de reeds bestaande herzieningsregeling voor de aftrek van investeringsgoederen (artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968, nader uitgewerkt in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). De Raad merkt op dat de terminologie in artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 aansluit op de terminologie «belaste handelingen» in het huidige artikel 15, eerste lid, eerste volzin, slotzinsnede, Wet OB 1968. De Raad meent dat de toevoeging van een nieuwe alinea aan artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 ertoe leidt dat artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 met deze nieuwe alinea in overeenstemming moet worden gebracht. Aan dit advies van de Raad is gevolg gegeven.
- b. Met betrekking tot het advies van de Raad omtrent artikel 39, tweede volzin, van de Richtlijn 2009/162/EU is de tekst van artikel 5b, derde lid, Wet OB 1968 aangepast.

4. Reikwijdte van de implementatie

De overwegingen 11 en 12 bij de Technische Herzieningsrichtlijn geven aan dat de richtlijn voorziet in «een billijke aftrekregeling» en in een correctiemechanisme voor «onroerende goederen en daarmee verband houdende uitgaven, gezien de waarde en de economische levensduur van deze goederen en het feit dat gemengd gebruik van dit soort goederen in de praktijk vaak voorkomt». Het wetsvoorstel kent uitsluitend een regeling voor onroerende zaken omdat het voorstel niet meer regelgeving omvat dan waartoe de Technische Herzieningsrichtlijn noodzaakt, aldus de memorie van toelichting.²

De Raad mist een passage in de toelichting waarom er niet voor is gekozen de regeling ook toe te passen op die roerende zaken waarbij sprake is van een waarde en een economische levensduur en van een gemengd gebruik van die zaak, die vergelijkbaar zijn met onroerende zaken.³

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

¹ Artikel 168bis, eerste lid, tweede volzin, Technische Herzieningsrichtlijn.

² Paragraaf I.1 van de memorie van toelichting.

³ Artikel 168bis, tweede lid, Technische Herzieningsrichtlijn.

4. Reikwijdte van de implementatie

De Raad mist een passage in de toelichting waarom er niet voor is gekozen een vergelijkbare uitsluiting van de BTW-af trek als voor onroerende zaken ook toe te passen voor roerende zaken. Naar aanleiding hiervan is de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.

5. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

5. Redactionele kanttekeningen

Met betrekking tot de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies, merk ik het volgende op. In de eerste kanttekening adviseert de Raad om de in artikel I, onderdeel F, opgenomen tweede volzin van de nieuwe alinea aan het slot van artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 niet daar op te nemen, maar in artikel 15, vierde en zesde lid, Wet OB 1968. Aan dit advies is geen gevolg gegeven. Omwille van de systematiek is het beter om deze bepaling reeds op te nemen in artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968. Aan de overige redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De waarnemend Vice-President van de Raad van State,
P. van Dijk*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De minister van Financiën,
J. C. de Jager

Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.10.0097/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- De in artikel I, onderdeel F, opgenomen tweede volzin van de nieuwe alinea aan het slot van artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 ziet op de samenloop tussen het bestaande correctiemechanisme voor privégebruik van artikel 4, tweede lid, onderdeel a, Wet OB 1968 en het voorgestelde correctiemechanisme voor privégebruik via artikel 15, vierde en zesde lid, Wet OB 1968. De bedoeling van de Technische Herzieningsrichtlijn is dat het afwijkende laatstbedoelde correctiemechanisme voorgeaat¹. De in bedoelde tweede volzin opgenomen afwijking ten opzichte van artikel 4, tweede lid, onderdeel a, Wet OB 1968 niet opnemen in artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968 – welk lid de aftrek van voorbelasting regelt – maar in artikel 15, vierde en zesde lid, Wet OB 1968.
- In artikel II «artikel I, onderdeel F, van deze wet» vervangen door een verwijzing naar het desbetreffende deel van artikel 15 Wet OB 1968.
- In paragraaf I.1 van de memorie van toelichting, voetnoot 1, de verwijzing naar de Technische Herzieningsrichtlijn in overeenstemming brengen met aanwijzing 89 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar).
- De slotzin in het voorbeeld in paragraaf I.2.1.2 van de memorie van toelichting luidt «Opgemerkt zij dat voor andere uitgaven, die in dergelijke gevallen worden gedaan in verband met een onroerende zaak die tevens privé wordt gebruikt, geldt dat de herziening van de aftrek telkens alleen geschiedt bij de ingebruikneming en aan het eind van het desbetreffende boekjaar.» Aangeven welke uitgaven hier worden bedoeld en in het cijfervoorbeeld uitwerken hoe die uitgaven meelopen in de systematiek van de herziening.
- In paragraaf I.3.2, voetnoot 7, van de memorie van toelichting de verwijzing naar Kamerstukken in overeenstemming brengen met Ar 219.
- De in paragraaf I.4 van de memorie van toelichting opgenomen transponeringstabel aanvullen aangezien artikel 1, tiende lid, onder a en b, en elfde lid, Technische Herzieningsrichtlijn weliswaar geen implementatie behoeven in de Wet OB 1968 maar wel in de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.
- In die transponeringstabel in de rechterkolom «Artikel 6, tweede lid, onderdeel d, onder 11» vervangen door «Artikel 6i, eerste lid, onderdeel h».

¹ Artikel 168bis, eerste lid, tweede volzin, Technische Herzieningsrichtlijn.