

Vergaderjaar 2016–2017

34 554

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2017)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 30 juni 2016 en het nader rapport d.d. 14 september 2016, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2016, no.2016001361, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2017), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2017, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2017, Overige fiscale maatregelen 2017, Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing, en Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen. Het voorstel strekt ertoe een aantal vereenvoudigingen van het belastingstelsel door te voeren ter vermindering van de administratieve lasten van burgers en bedrijven en van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst alsmede ter vermindering van de regeldruk.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht het aangewezen in de toelichting nader in te gaan op de verhouding tussen de in het voorstel opgenomen btw-behandeling van oninbare vorderingen enerzijds en de behandeling ervan in de Europese btw-richtlijn anderzijds. Zo nodig dient het voorstel te worden aangepast.

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

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 augustus 2016, no. 2016001361, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 september 2016, no. W06.16.0236/III, bied ik U hierbij aan. Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

1. Inleiding

De heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) vindt plaats op basis van het zogenoemde factuurstelsel. Dit betekent dat de ondernemer/leverancier van een product de btw die hij op een factuur aan zijn afnemer/ondernemer in rekening heeft gebracht, direct al aan de fiscus moet afdragen, ook al heeft zijn afnemer hem nog niet betaald. Tegelijkertijd heeft zijn afnemer op basis van diezelfde factuur ook direct al een recht op aftrek (teruggaaf door de fiscus) van de btw.

De huidige Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) kent regels voor het geval de vordering van de leverancier definitief oninbaar blijkt te zijn:

- a. *voor de leverancier ontstaat dan een recht op teruggaaf van de door hem al aan de fiscus (naar achteraf blijkt ten onrechte) afgedragen btw; en*
- b. *de afnemer wordt zijn (naar achteraf blijkt ten onrechte) afgetrokken btw alsnog verschuldigd aan de fiscus.²*

Een van de problemen die de huidige regeling kent, is dat het jaren kan duren voordat vaststaat dat de afnemer niet zal betalen. Al die tijd is het onduidelijk wanneer de vordering definitief oninbaar wordt. Het voorstel strekt ertoe deze regels te vereenvoudigen.³ Belangrijk onderdeel daarvan vormt de wettelijke fictie dat uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van de vordering (en indien deze nog niet geheel of gedeeltelijk is betaald) de vordering geacht wordt oninbaar te zijn. Met deze fictie ontstaat veel eerder dan thans het geval is:

- c. *voor de leverancier: een recht op btw-teruggaaf⁴ (zie onder a hiervoor); en*
- d. *voor zijn afnemer: de verplichting⁵ (zie onder b hiervoor) om de btw alsnog aan de fiscus af te dragen.⁶*

Als sluitstuk van deze regeling voorziet het voorstel in twee aanvullende maatregelen.

(1) In de situatie waarin in enig jaar nadat de wettelijke fictie is toegepast, de vordering door de afnemer toch nog wordt betaald, ontstaat:

- e. *voor de leverancier: de verplichting om de terugontvangen btw (zie onder c hiervoor) alsnog weer aan de fiscus af te dragen;⁷ en*

² Artikel 29 van de Wet OB 1968.

³ Artikel VI van het voorstel.

⁴ Volgens de huidige wet ontstaat het recht op teruggaaf op het tijdstip dat de vordering daadwerkelijk oninbaar is (artikel 29, eerste lid, van de Wet OB 1968).

⁵ Volgens de huidige wet ontstaat de verschuldigdheid voor de afnemer uiterlijk twee jaren na het tijdstip waarop het factuurbedrag opeisbaar is geworden (artikel 29, tweede lid, van de Wet OB 1968).

⁶ Ingevolge het in artikel VI van het voorstel opgenomen artikel 29, tweede lid, (nieuw), respectievelijk zevende lid, (nieuw), van de Wet OB 1968.

⁷ Ingevolge het in artikel VI van het voorstel opgenomen artikel 29, vijfde lid, (nieuw), van de Wet OB 1968.

- f. voor zijn afnemer: het recht om de aan de fiscus afgedragen btw (zie onder d hiervoor) alsnog weer af te trekken.⁸
- (2) Daarnaast strekt het voorstel ertoe een voorziening te treffen voor de situatie waarin de leverancier zijn vordering overdraagt aan een andere ondernemer. In de praktijk worden de facturatie en het debiteurenrisico namelijk vaak overgenomen door een gespecialiseerde factormaatschappij (de leverancier ontvangt van de factormaatschappij dan direct zijn geld, in ruil voor een vergoeding aan de factormaatschappij). Ingevolge het voorstel treedt deze factormaatschappij met betrekking tot de overgenomen facturen in de plaats van de leverancier.⁹

2. Verhouding met de btw-richtlijn

De toelichting vermeldt dat de wijzigingen van de regeling voor teruggaaf van btw voor oninbare vorderingen passen in het kader van de btw-richtlijn¹⁰ en derhalve in overeenstemming met die richtlijn zijn.¹¹ Daarbij wordt opgemerkt dat bij de nieuwe redactie van de bepalingen van de Wet OB 1968 voor zover mogelijk is aangesloten bij de desbetreffende bewoordingen van de btw-richtlijn. De Afdeling merkt hier het volgende over op.

Hoewel de toelichting daar niets over zegt, lijkt de «verlaging van de maatstaf van heffing» zoals die in het voorstel is opgenomen voor situaties van gehele of gedeeltelijke niet-betaling¹² haar basis te vinden in de vergelijkbare bepaling in de btw-richtlijn die – eveneens – voorziet in een «verlaging van de maatstaf van heffing» in het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling.¹³ De bewoordingen van de Wet OB 1968 en de btw-richtlijn sluiten hier voor zover mogelijk op elkaar aan. Die aansluiting is er niet met betrekking tot de hiervoor onder (1) en (2) bedoelde aanvullende maatregelen. Het is de Afdeling niet duidelijk of het de gedachte is dat bedoelde aanvullende maatregelen hun basis vinden in de in de btw-richtlijn voorziene afwijkingsmogelijkheid voor het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling,¹⁴ in de bij een verlaging van de maatstaf van heffing door de lidstaten te stellen voorwaarden,¹⁵ dan wel in andere btw-richtlijnbevestigingen.

Duidelijkheid hierover is van belang omdat in de aanvullende maatregelen geen sprake is van een correctie in de vorm van een «verlaging van de maatstaf van heffing». Bij (1) is immers sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (zie onder e hiervoor) en een hernieuwd recht op aftrek (zie onder f hiervoor). En bij (2) is sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (zie onder e hiervoor) en een hernieuwd recht op teruggaaf (zie onder c hiervoor) voor een ander (namelijk de factormaatschappij) dan degene op wiens naam de factuur is gesteld (de leverancier).

⁸ Ingevolge het in artikel VI van het voorstel opgenomen artikel 29, achtste lid, (nieuw), van de Wet OB 1968.

⁹ Ingevolge het in artikel VI van het voorstel opgenomen artikel 29, zesde lid, (nieuw), van de Wet OB 1968.

¹⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, zoals nadien herhaaldelijk gewijzigd).

¹¹ Memorie van toelichting, paragraaf 8.

¹² Het in artikel VI van het voorstel opgenomen artikel 29, eerste lid, (nieuw), van de Wet OB 1968.

¹³ Artikel 90, eerste lid, van de btw-richtlijn.

¹⁴ Artikel 90, tweede lid, van de btw-richtlijn. Dit tweede lid staat toe dat lidstaten in het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen afwijken van artikel 90, eerste lid, van de btw-richtlijn.

¹⁵ Artikel 90, eerste lid, van de btw-richtlijn.

Ook in de internetconsultatie is gewezen op discussie die kan ontstaan over de houdbaarheid van de voorziene aanvullende maatregelen in het licht van de btw-richtlijn. De toelichting gaat echter niet in op hetgeen daar in de internetconsultatie over is opgemerkt.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader in te gaan op de verhouding tussen de voorgestelde behandeling van oninbare vorderingen in de Wet OB 1968 enerzijds en de behandeling ervan in de btw-richtlijn anderzijds, en het voorstel zo nodig aan te passen.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

De kaders die volgen uit de Europese BTW-richtlijn vormen het uitgangspunt bij de vormgeving van de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen in de omzetbelasting, in het bijzonder waar het de maatstaf van heffing betreft. Er is sprake van een verlaging van de maatstaf van heffing als de afnemer de vergoeding geheel of gedeeltelijk niet betaalt. Artikel 90 van de BTW-richtlijn vormt de basis voor deze verlaging van de maatstaf van heffing, waarbij de lidstaten zelf de voorwaarden kunnen vaststellen waaronder de teruggaaf wordt verleend. Dit biedt de basis voor onder meer de correctie van de teruggaaf ingeval de vergoeding op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen, alsmede voor de wijze waarop de regeling wordt toegepast in de situatie dat de vordering wordt overgedragen aan een andere ondernemer. Terecht merkt de Afdeling op dat de memorie van toelichting niet ingaat op de wisselwerking tussen de Europese BTW-richtlijn en de nationale bepalingen. Naar aanleiding van de door de Afdeling gevraagde nadere toelichting is zowel het algemene deel als het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting aangevuld, waarbij aandacht is besteed aan de bepalingen van de BTW-richtlijn waarop de desbetreffende bepalingen in het wetsvoorstel zijn gebaseerd.

Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om twee technische verbeteringen aan te brengen naar aanleiding van reacties vanuit het bedrijfsleven en de Belastingdienst. Het eerste punt betreft de verschuldigdheid van belasting voor zover een als oninbaar aangemerkte vordering op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald. Gemeld werd dat een koppeling van die verschuldigdheid aan het eerder in mindering brengen van de belasting in de praktijk tot te veel complicaties zou leiden. Deze verschuldigdheid wordt daarom gekoppeld aan het zijn ontstaan van het recht op teruggaaf. Verder bleek behoefte te bestaan aan nadere regels voor toepassing van de teruggaaf van omzetbelasting in de situatie dat een oninbare vordering is overgenomen door een andere ondernemer. De voorgestelde regeling en de memorie van toelichting zijn op deze punten aangepast, respectievelijk aangevuld. Voorts zijn nog enkele tekstuele verbeteringen en verduidelijkingen aangebracht.

De Afdeling advisering van 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 vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner*

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 Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes