

Kenmerk	W06.22.0135/III
Datum aanhangig	19 juli 2022
Datum vastgesteld	14 september 2022
Datum advies	14 september 2022
Datum publicatie	19 september 2022
Vindplaats	Website Raad van State

Volledige tekst

Bij Kabinetsmissive van 19 juli 2022, no.2022001607, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van 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 aanpassing van de kleineondernemersregeling (Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel strekt tot implementatie van de Richtlijn kleineondernemersregeling (zie noot 1) (hierna: de richtlijn) in de Wet op de omzetbelasting 1968 om te bewerkstelligen dat Nederland de Europese kleineondernemersregeling vanaf 1 januari 2025 toepast.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de registratiedrempel voor zeer kleine ondernemers, over de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst en over de rechtsbescherming van ondernemers.

In verband daarmee is aanpassing van de toelichting en zo nodig het voorstel wenselijk.

1. Inleiding

De richtlijn wijzigt de bijzondere regeling voor kleine ondernemers in de BTW-richtlijn 2006. (zie noot 2) Deze regeling geeft lidstaten de mogelijkheid om binnen de in de BTW-richtlijn 2006 geschetste kaders een btw-vrijstelling te verlenen aan kleine ondernemers. Of een ondernemer een kleine ondernemer is, wordt bepaald door zijn omzet in een jaar. (zie noot 3) De doelstelling van de richtlijn is het verminderen van de nalevingslasten van kleine ondernemers. Kleine ondernemers die aan de voorwaarden voldoen, kunnen per lidstaat kiezen of ze deze btw-vrijstelling willen toepassen.

De Nederlandse kleine ondernemersregeling (KOR) is met ingang van 1 januari 2020 aangepast. (zie noot 4) In Nederland gevestigde ondernemers die zich voor toepassing van de KOR melden, zijn, als hun verzoek wordt ingewilligd, ontheven van het doen van btw-aangifte (zij zijn dus geen btw verschuldigd, maar krijgen ook geen btw terug) indien zij een omzet hebben van niet meer dan € 20.000. Zij zijn dan, kort gezegd, ook ontheven van de daarbij

horende administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland.

Het implementatiewetsvoorstel wijzigt de Nederlandse KOR per 1 januari 2025 in grote lijnen als volgt. Het wordt mogelijk dat een in de Europese Unie, maar niet in Nederland gevestigde ondernemer die in de Unie niet meer dan € 100.000 omzet behaalt, in Nederland de KOR toepast voor in Nederland belastbare handelingen, mits hij aan de Nederlandse voorwaarden voldoet. Nederland handhaaft in dit kader de nationale omzetrempel van € 20.000. (zie noot 5)

Het onderhavige implementatievoorstel is ruim voor de vereiste ingangsdatum van 1 januari 2025 voor advies voorgelegd. Zo is er voldoende tijd voor een gedegen parlementaire afweging, hetgeen in het bijzonder van belang is als er, zoals in dit geval, beleidsruimte is bij de omzetting van de richtlijn. Tevens vergroot het de kans op voldoende tijd voor burgers en bedrijven om op de aangepaste wetgeving te anticiperen en voor de Belastingdienst om de uitvoering tijdig op orde te hebben.

De Afdeling merkt over de motivering, uitvoerbaarheid en rechtsbescherming van het voorstel het volgende op.

2. Nationale registratiedrempel van € 1.800

De richtlijn geeft de mogelijkheid om in Nederland gevestigde, vrijgestelde kleine ondernemers die uitsluitend in Nederland de KOR toepassen, te ontheffen van de verplichting om opgave te doen van het begin van de activiteit en tot identificatie onder een individueel nummer. (zie noot 6) Indien Nederland die mogelijkheid niet gebruikt, moet Nederland een procedure invoeren voor de identificatie van deze kleine ondernemers door middel van een individueel nummer. Deze procedure mag in beginsel niet langer duren dan 15 werkdagen. (zie noot 7)

a. Motivering van de grens van € 1.800

In het voorstel is een dergelijke ontheffing opgenomen. Deze staat niet open voor alle in aanmerking komende kleine ondernemers, maar alleen voor de ondernemers met een jaaromzet van maximaal € 1.800 ('zeer kleine ondernemers'). (zie noot 8) Het voorstel voorziet voor ondernemers met een jaaromzet van meer van € 1.800, maar niet meer dan € 20.000, niet in een procedure van maximaal 15 werkdagen voor identificatie.

De toelichting geeft niet aan waarom de keuze voor dit grensbedrag is gemaakt, maar wijst op een goedkeurend beleidsbesluit dat, vooruitlopend op wetgeving, in Nederland al sinds 2020 een ontheffing voor zeer kleine ondernemers bevat. (zie noot 9)

De Afdeling wijst er op dat het voor de parlementaire behandeling en de rechtspraak van belang is dat de toelichting zelf inzicht biedt in hetgeen met een bepaling wordt beoogd en welke ten grondslag liggen aan een bepaalde keuze door de wetgever. Daarmee zijn deze ook op een later moment eenvoudig vindbaar. (zie noot 10) Daarom is aanvulling van de toelichting gewenst wat betreft de motivering van het grensbedrag van € 1.800 en de rechtvaardiging voor het onderscheid tussen kleine ondernemers en zeer kleine ondernemers.

b. Wettelijke regeling ontheffing

Indien vanaf 1 januari 2023 een btw-nultarief voor zonnepanelen gaat gelden, (zie noot 11) zal het aantal gebruikers van de ontheffing naar verwachting toenemen. Nu deze specifieke groep, particulieren met zonnepanelen op hun huis die voor de btw als ondernemer worden beschouwd, al per 1 januari 2023 gebruik zou gaan maken van de regeling voor zeer kleine

ondernemers en de wettelijke verankering hiervan pas per 1 januari 2025 is voorzien, neemt het belang van het hiervoor genoemde goedkeurende beleidsbesluit verder toe.

De Afdeling adviseert mede daarom om over te gaan tot een eerdere wettelijke regeling van de goedkeuring uit het beleidsbesluit. Zij adviseert hierop in de toelichting in te gaan en, zo nodig, het voorstel aan te passen.

3. Uitvoerbaarheid door de Belastingdienst

De toelichting vermeldt dat uit de uitvoeringstoets blijkt dat de Belastingdienst de wijzigingen in de kleineondernemersregeling uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. Daarbij wordt melding gemaakt van herijking van de uitvoeringstoets eind 2022 gezien de in de uitvoeringstoets genoemde onzekerheden. (zie noot 12)

De uitvoeringstoets zelf geeft als het eindoordeel dat het voorstel uitvoerbaar is, mits uit de voor eind 2022 voorziene herijking geen grote wijzigingen voortkomen. De uitvoeringstoets spreekt van een complexe en bewerkelijke regeling. Het uitgangspunt bij de uitvoeringstoets is dat "een aantal onduidelijkheden in de wetgeving tijdig wordt weggenomen". De tijdige realisatie van de systemen is afhankelijk van de trajecten genaamd Modernisering van het OB-landschap en Hoofdspoor btw e-commerce. Daarom kleven er volgens de uitvoeringstoets grote onzekerheidsmarges aan de huidige verwachting dat de implementatiedatum haalbaar is. Deze aspecten blijken onvoldoende uit de toelichting.

De Afdeling merkt nog op dat de uitvoeringstoets geen melding maakt van het voorgestelde overgangsrecht, terwijl dit overgangsrecht volgens de toelichting eveneens uitvoerbaar is per 1 juni 2024.

De Afdeling adviseert de uitvoeringsaspecten, waaronder de consequenties voor systemen en menskracht in kaart te brengen, met inachtneming van de herijking van de uitvoeringstoets en vervolgens de toelichting op bovengenoemde punten aan te vullen. Indien de herijking van de uitvoeringstoets leidt tot substantiële wijzigingen van het voorstel, adviseert de Afdeling het voorstel opnieuw ter advisering aan haar voor te leggen.

4. Rechtsbescherming

Uit de richtlijn volgt niet welke lidstaat rechtsbescherming moet bieden aan de ondernemer die de KOR grensoverschrijdend wil toepassen. Nederland is daarom in overleg getreden in Europees verband (Btw-comité). Volgens de toelichting wordt de rechtsbescherming in de Wet op de omzetbelasting 1968 verankerd zodra hierover duidelijkheid bestaat.

De Afdeling merkt op dat het voorstel ook voor de puur nationale situatie onduidelijkheid laat bestaan over de juridische duiding van diverse handelingen van de inspecteur, daaronder begrepen het uitblijven daarvan. Het betreft onder meer wezenlijke handelingen als het door de inspecteur reageren op een melding, (zie noot 13) de gang van zaken rondom wederopzegging, (zie noot 14) deactivering van het individuele nummer, aanpassing van de informatie in de kennisgeving en verlenging van de 35-dagentermijn. (zie noot 15)

Bijzondere aandacht vraagt de Afdeling voor de melding of de bevestiging door de inspecteur in reactie op de ontvangst van een voorafgaande kennisgeving of actualisering daarvan. (zie noot 16) Totdat de inspecteur de melding of de bevestiging heeft gedaan, kan de ondernemer de KOR niet toepassen. Uit de wettekst en de toelichting wordt de juridische duiding van deze melding of bevestiging of het uitblijven ervan niet helder. Met andere woorden: kan de kleine ondernemer hiertegen in bezwaar en beroep gaan? Dit kan de aan kleine ondernemers geboden rechtsbescherming beperken. Het voorstel bevat enkel een

delegatiegrondslag die de mogelijkheid creëert om op enig moment bij algemene maatregel van bestuur bepaalde, nader aan te wijzen, beslissingen van de inspecteur als voor bezwaar vatbaar aan te merken. (zie noot 17)

De Afdeling adviseert om in het voorstel de voor ondernemers wezenlijke handelingen van de inspecteur nader te duiden, opdat duidelijkheid over de rechtsbescherming bestaat.

5. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.22.0135/III

- De in artikel I, onderdeel F, voorgestelde wettekst en de toelichting op dat artikel met elkaar in overeenstemming brengen.

- In de transponeringstabel:

- vermelden hoe artikel 292 ter, tweede alinea, van de BTW richtlijn 2006, waarin de procedure van maximaal 15 werkdagen wordt genoemd, wordt geïmplementeerd,
 - bij onderdelen die ruimte laten voor dan wel verplichten tot het maken van beleidskeuzes verwijzen naar de passages in de toelichting waarin de door de regering gemaakte keuzes worden toegelicht (zie aanwijzing 9.12, tweede lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving), en
 - bij onderdelen die geen implementatie behoeven steeds aangegeven wat de reden daarvan is en, indien daar in de toelichting nader op wordt ingegaan, verwijzen naar de betreffende passages (vgl. aanwijzing 9.12, derde lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving).
- In de artikelsgewijze toelichting een toelichting op artikel III opnemen.

Voetnoten

(1) Richtlijn (EU) 2020/285 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen en Verordening (EU) nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en uitwisseling van inlichtingen voor doeleinden van toezicht op de juiste uitvoering van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (PbEU 2020, L 62).

(2) Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde PbEU 2006, L 347).

(3) Artikel 1, twaalfde lid, van de richtlijn; artikel 284, eerste en tweede lid, van de BTW-richtlijn 2006.

(4) Staatsblad 2018, 511 (Wet modernisering kleineondernemersregeling).

(5) In 2018 is met de grens van € 20.000 gekozen voor een budgetneutrale aanpassing van de KOR (Kamerstukken II 2018/19, 35033, nr. 6, p. 2) en voor een beperkte mogelijke concurrentievervalsing met ondernemers in de belaste sfeer (Kamerstukken II 2018/19, 35033, nr. 29, p. 24). Daar is ook opgemerkt dat deze omzetgrens ten opzichte van de meeste andere EU lidstaten relatief laag was, maar dat deze wel hoger was dan die van de belangrijke handelspartner Duitsland, waar toen een grens van € 17.500 gold. Inmiddels is

deze drempel in Duitsland verhoogd: de kleineondernemersregeling mag daar worden toegepast als de omzet in het afgelopen jaar niet meer dan € 22.000 bedroeg én aan het begin van het lopende kalenderjaar de verwachting is dat de omzet in het lopende jaar niet meer dan € 50.000 zal zijn.

(6) Artikel 1, negentiende lid, van de richtlijn; artikel 292 ter, eerste alinea, van de BTW-richtlijn 2006.

(7) Artikel 1, negentiende lid, van de richtlijn; artikel 292 ter, tweede alinea, van de BTW-richtlijn 2006.

(8) Artikel I, onderdeel E; artikel 25b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

(9) Besluit van 10 juni 2021 (Stcrt. 2021, 30899), na wijziging bij besluit van 13 juli 2021 (Stcrt. 2021, 36046). Aan het besluit is terugwerkende kracht toegekend tot en met 1 januari 2020.

(10) Zie over de zelfstandige leesbaarheid van de toelichting bijvoorbeeld het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 20 april 2022 over het voorstel van Uitvoeringswet Bewijsverkrijgingsverordening, (W16.22.0027/II), Kamerstukken II 2021/22, 36153, nr. 4.

(11) Een voornemen uit de Voorjaarsnota 2022 (Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 1, p. 32 en 33).

(12) Toelichting, paragraaf 7. Uitvoeringskosten Belastingdienst.

(13) In het voorgestelde artikel 25a, vijfde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 staat alleen dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beslissing "kan" beslissen dat de ondernemer niet in aanmerking komt voor de vrijstelling, als aannemelijk is dat niet zal worden voldaan aan de voorwaarden.

(14) Het voorgestelde artikel 25a, zevende en achtste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. In de consultatieversie stond in het zevende lid: "De inspecteur kan bij voor bezwaar vatbare beschikking beslissen dat de vrijstelling wordt beëindigd zonder wederopzegging door de ondernemer zodra de ondernemer niet langer aan de voorwaarden voldoet." In het voorstel komt dit niet terug.

(15) Zie het voorgestelde artikel 25c, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

(16) Zie het voorgestelde artikel 25c, vijfde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het voorgestelde artikel 25c, derde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 gaat in plaats van een melding uit van een mededeling en gaat in plaats van een kennisgeving uit van een bevestiging.

(17) Zie het voorgestelde artikel 25h van de Wet op de omzetbelasting 1968.