

329. Wijzigingsvoorstel btw bij oninbare vorderingen: art. 29 Wet OB op de schop

MR. DR. A.J. TEKSTRA

Op 12 juli 2016 heeft het Ministerie van Financiën een internetconsultatie opgestart voor enkele voorgestelde wijzigingen van art. 29 Wet OB. Het betreft met name een voorstel tot een vereenvoudiging van de teruggaaf van btw op oninbare vorderingen. Op een dergelijke wijziging wordt al sinds enige tijd aangedrongen vanuit het bedrijfsleven. In de huidige praktijk doen zich veel problemen voor bij het terugvorderen door een crediteur van de btw in geval diens debiteur niet in staat is openstaande facturen te voldoen, bijvoorbeeld wegens faillissement. Indien de terugvordering van de btw (te) lang op zich laat wachten, kan daardoor de crediteur – die de btw in de facturen al heeft afgedragen aan de fiscus – zelf ook in liquiditeitsproblemen komen. Het consultatievoorstel voorziet grotendeels in het oplossen van deze problemen en zal inderdaad tot een vereenvoudiging en verbetering leiden, hoewel de regeling nog wel enkele vragen oproept. In het voorstel ontbreekt een aansluiting met de btw-afwikkeling bij een faillissement. Daar valt nog een vereenvoudigingsslag te maken, die mede kan voorkomen dat er een ongelijke behandeling ontstaat tussen creditoren die bij het indienen van hun vordering ter verificatie de btw wel al hebben terug ontvangen en de creditoren die nog op die teruggaaf wachten. In deze bijdrage worden de wijzigingsvoorstellen besproken en van commentaar voorzien. Tevens wordt aangegeven hoe de voorstellen uitwerken op de btw bij de faillissementsafwikkeling. Het consultatievoorstel heeft al een vervolg gekregen met een op Prinsjesdag 2016 ingediende Fiscale vereenvoudigingswet 2017, waardoor de nieuwe regels naar alle waarschijnlijkheid reeds per 1 januari 2017 gaan gelden. De Tweede Kamer is in meerderheid voor het voorstel.

Achtergronden van art. 29 Wet OB

Op dit moment is art. 29 Wet OB een korte en redelijk overzichtelijke bepaling. In het eerste lid wordt de mogelijkheid geregeld om door een ondernemer afgedragen btw terug te vorderen. Het tweede lid geeft aan op welk moment een ondernemer door hem in (voor)afrek genomen btw aan de fiscus dient terug te betalen. Dit lijken twee verschillende kanten van dezelfde medaille, maar strikt genomen is dat niet het geval. Er zit tussen deze twee leden niet een onlosmakelijk verband in die zin, dat er alleen een teruggaaf aan een ondernemer kan worden gedaan via art. 29 lid 1 Wet OB op het moment dat de ondernemer 'aan de andere kant' op de voet van lid 2 de afgetrokken btw heeft terugbetaald aan de fiscus.

De regeling van art. 29 Wet OB is gestoeld op het in Nederland gangbare factuurstelsel. Op basis daarvan

dienen deze ondernemers de btw over een verstuurde factuur af te dragen in het tijdvak waarin de factuur is verstuurd.² Daar staat tegenover dat de ondernemer de btw in ontvangen facturen in voorafrek neemt in het tijdvak waarin de factuur is ontvangen. Art. 29 zorgt voor correcties op het moment dat blijkt dat deze verstuurde of ontvangen facturen onbetaald blijven. Blijft de door de ondernemer/crediteur verstuurde factuur onbetaald, dan is art. 29 lid 1 aan de orde, betaalt de ondernemer/debiteur de ontvangen factuur niet, dan geldt art. 29 lid 2 (dit is de situatie tot 2017). Het tot 2017 geldende art. 29 Wet OB eindigt met het derde lid, waarin de mogelijkheid wordt gegeven om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen die de leden 1 en 2 niet van toepassing verklaren op bedragen die niet zijn ontvangen of betaald als gevolg van een korting voor contante betaling. Deze regeling is

¹ Voor specifieke groepen van kleine ondernemers geldt bij uitzondering het kasstelsel, dat in deze bijdrage verder buiten beschouwing zal blijven.

² De Wet OB kent voorschriften voor het moment waarop een factuur dient te worden verstuurd. Zie met name art. 34g Wet OB die bepaalt dat een factuur wordt uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand, volgend op die waarin de goederenlevering of de dienst is verricht.

opgenomen in art. 3 Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968.

Zoomen wij thans nader in op de (praktische) werking van de tot 2017 geldende leden 1 en 2 van art. 29 Wet OB. Volgens het eerste lid wordt op verzoek teruggaaf verleend van btw voor zover de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen (sub a), dan wel voor zover de vergoeding wordt terugbetaald omdat een vermindering daarvan is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen (sub b). Uit de aanhef van dit lid volgt al dat er een afzonderlijk verzoek bij de fiscus moet worden voor de teruggaaf. Dat leidt in de praktijk tot de nodige frustratie bij de betreffende ondernemers. Ten eerste moeten zij een apart verzoek doen vergezeld van bewijsstukken. Ten tweede duurt het lang voordat op het verzoek wordt beslist. Ten derde wil de fiscus nog wel eens nadere eisen stellen aan de bewijsstukken – bijvoorbeeld een brief van de curator – en het moment van terugvordering. Het belangrijkste onderdeel van het eerste lid wordt gevormd door de categorie oninbare vorderingen, omschreven onder sub a. Het moet in voldoende mate vast staan dat de vordering niet kan worden geïncasseerd wegens financieel onvermogen van de debiteur. Uit de rechtspraak van de Hoge Raad volgt dat aan de crediteur een zekere vrijheid wordt gegeven om een eigen inschatting te maken of de vordering al dan niet als oninbaar moet worden beschouwd. Daarnaast kan het teruggaafverzoek bij faillissement van de debiteur nog worden ingediend uiterlijk in het tijdvak volgend op het tijdstip waarop het faillissement is geïndigd.³ Er wordt nogal eens gewerkt met creditfacturen om een discussie over de oninbaarheid van een vordering te vermijden. Daar is de creditfactuur echter niet voor bedoeld. De fiscus en de rechters zullen een dergelijke creditfactuur meestal negeren en de eis stellen dat de crediteur aantoont dat de oorspronkelijke factuur oninbaar is.⁴ Een creditfactuur kan wel worden gebruikt in een situatie waarin de geleverde zaak weer wordt geretourneerd. Denk aan onder eigendomsvoorbehoud geleverde zaken, die door de leverancier worden teruggehaald. Is sprake van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting en ziet de teruggaaf wegens oninbaarheid van debiteuren op de positie van een onderdeel van deze fiscale eenheid, bijvoorbeeld de dochter, dan komt deze teruggaaf aan de dochter toe.⁵

Niet in alle gevallen kan door de ondernemer een geslaagd teruggaafverzoek voor de btw worden gedaan op het moment dat de onderliggende vorderingen oninbaar zijn. Mocht bijvoorbeeld blijken dat de ondernemer akkoord is gegaan met een nieuwe betalingsafpraak, dan kan de fiscus stellen dat sprake is van zogenoemde 'schuldu vernieuwing'. Dat kan het geval zijn als een huurschuld wordt

omgezet in een rekening courantschuld.⁶ Rechters nemen soms zelfs schuldu vernieuwing aan ingeval een crediteur in een faillissement activa van de curator koopt en daarbij afsprekt dat hij zijn vordering niet in het faillissement zal indienen.⁷ Wordt de vordering door de ondernemer omgezet in aandelenkapitaal in de debiteur (*debt for equity*) dan

Niet in alle gevallen kan door de ondernemer een geslaagd teruggaafverzoek voor de btw worden gedaan op het moment dat de onderliggende vorderingen oninbaar zijn.

vormt dat ook een wijze van betaling van de vordering en kan geen btw worden teruggevraagd. Een andere figuur die zich in dit verband nog wel eens voordoet, is die van de 'schulddelging'. Het gaat dan om een geval waarin een derde de schuld van de debiteur betaalt, met de bedoeling daarmee de schuld van die debiteur te delgen.⁸ Ook in dat geval wordt de schuld voor de btw geacht te zijn voldaan. Voorbeelden daarvan zijn betalingen onder een hoofdelijke aansprakelijkheid, inclusief een 403-verklaring door een moedervernootschap, en betalingen onder een borgstelling of een garantstelling.⁹ Er vindt geen schulddelging plaats indien een oninbare handelsdebiteur door een kredietverzekering is gedekt en de kredietverzekeraar een uitkering doet aan de crediteur. Deze betaling dient niet ter delging van de schuld van de debiteur, want betreft de voldoening van de verzekeraar aan diens verzekerde. Deze verzekerde crediteur kan dan dus tevens de btw terugvorderen bij de fiscus en de verzekeraar keert daarom aan de crediteur het bedrag uit zonder de btw.¹⁰

Regelmatig worden debiteuren overgenomen door een derde partij. Dit kan zijn een factormaatschappij die een financiering op de debiteuren verstrekt aan de crediteur, of bijvoorbeeld een partij die debiteuren 'opkoopt' in een faillissement van de crediteur. Het overnemen van deze vorderingen zal normaal gesproken niet zijn belast met btw.¹¹ Het probleem dat zich momenteel voordoet bij dergelijke transacties, is dat de koper van deze vorderingen niet zelfstandig bevoegd is de btw terug te vragen bij de fiscus op de voet van het tot 2017 geldende art. 29 lid 1 Wet OB ingeval de vorderingen, of een deel daarvan, oninbaar blijken te zijn. De koper is immers niet de crediteur die de btw op de facturen heeft afgedragen. Er wordt in deze gevallen wel gewerkt met een volmacht voor de koper om namens de oorspronkelijke crediteur een teruggaafverzoek

3 HR 16 oktober 2009, «JOR» 2010/34

4 Zie HR 29 mei 2015, «JOR» 2015/224.

5 Zie HR 14 februari 2003, «JOR» 2003/133 (buiten faillissement van dochter) en HR 7 februari 2014, «JOR» 2014/223 (bij faillissement van de dochter).

6 Rb. Zeeland-West-Brabant 19 november 2015, «JOR» 2016/84.

7 Rb. Gelderland 16 september 2014, «JOR» 2014/321.

8 Zie HR 14 september 2012, *BNB* 2012/301, V-N 2012/50.16

9 Zie voor een geval waarin geen schulddelging werd aangenomen Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2015, «JOR» 2015/319.

10 Zie eveneens mijn noot in «JOR» 2015/319, onder nr. 4. Het voorgestelde art. 29 lid 3 Wet OB, dat ik in deze bijdrage verder niet zal behandelen, wordt wel een regeling die verband houdt met uitkeringen/betalingen door een derde, bijvoorbeeld een verzekeraar, maar dat betreft niet het hier besproken geval.

11 HvJ EU 27 oktober 2011, C-93/10, V-N 2011/55.17.

te kunnen doen. Ook wordt wel bepleit dat in geval van een overgang van onderneming, waar de debiteuren onderdeel van uitmaken, de koper in de plaats treedt van de verkoper op de voet van art. 37d Wet OB jo art. 8 lid 1 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 en aldus een teruggaafverzoek kan doen.¹² Dit zijn allemaal lastige constructies, die kunnen leiden tot bewerkelijke, tijdrovende en vanwege advieskosten dure procedures. Daarom is het goed nieuws dat in het voorstel tot wijziging van art. 29 Wet OB hier een oplossing voor wordt aangedragen (zie hierna onder nr. 2). De ondernemer die btw op facturen in vooraftrek heeft genomen, moet deze btw weer 'terugbetalen' aan de fiscus om het moment dat redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de betreffende facturen niet of niet geheel zal betalen, doch in ieder geval twee jaar na het opeisbaar worden van de facturen. Aldus luidt, kort samengevat, het tot 2017 geldende art. 29 lid 2 Wet OB.¹³ Omdat de btw een aangiftebelasting is, moet de ondernemer zelf tot aangifte van deze correctie in de vooraftrek overgaan. Dat zal de ondernemer liever niet doen in de alsdan aan de orde zijnde situatie dat hij niet in staat is aan zijn financiële verplichtingen te voldoen. Het aangeven en af dragen van de btw – althans het saldo daarvan in het betreffende tijdvak – zal in dat geval voor problemen zorgen. Veel curatoren zullen daarom constateren dat deze correctie van de vooraftrek nog niet vóór faillissement door de ondernemer is aangegeven, laat staan afgedragen.¹⁴

Het consultatievoorstel (en het voorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017)

Het consultatievoorstel voor wijziging van art. 29 Wet OB werd op 12 juli 2016 op Overheid.nl geplaatst.¹⁵ De consultatietermijn is verstreken op 14 augustus 2016. Er is een 25-tal reacties binnen gekomen, waarvan er 16 op de site zijn geplaatst. Deze reacties zullen bij de bespreking van het voorstel aan de orde komen, voor zover van belang en er zal worden vermeld welke wijzigingen er nog zijn aangebracht in het kader van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017. In de Algemene toelichting van het voorstel wordt aangegeven dat de fiscale wetgeving voor de btw, de energiebelasting, de afvalstoffenbelasting en de belasting op leiding water een

teruggaafmogelijkheid kent van de al op aangifte voldane belastingen bij oninbare vorderingen.¹⁶ Het is de bedoeling met het voorstel deze teruggaafmogelijkheid van geheel of gedeeltelijk oninbare vorderingen te vereenvoudigen. Zowel het bedrijfsleven als de belastingdienst hebben aangegeven dat de bestaande regels voor een verzoek om een belastingteruggaaf als tijdrovend en ingewikkeld worden ervaren. Een belangrijk knelpunt is volgens de toelichting bij het voorstel het kunnen vaststellen van het tijdstip van oninbaarheid van de vordering, waardoor het verzoek om teruggaaf soms te vroeg en soms te laat wordt ingediend. In het laatste geval verliest de ondernemer zijn mogelijkheid voor bezwaar en beroep en is hij aangewezen op de ambtshalve afwikkeling van zijn verzoek door de inspecteur. Daarnaast leidt volgens de toelichting de huidige regeling ertoe dat in geval van een faillissement van een afnemer het vaak een aantal jaren kan duren voordat de gehele of gedeeltelijke oninbaarheid van een vordering definitief kan worden vastgesteld en bij de belastingdienst kan worden aangetoond. Ook dit is voor beide partijen een bewerkelijke en onwenselijke procedure, die bovendien leidt tot ongewenste financieringsverliezen. Het feit dat het verzoek om teruggaaf separaat moet worden ingediend wordt door het bedrijfsleven en de belastingdienst eveneens als onnodige administratieve last ervaren, aldus nog steeds de toelichting bij het voorstel. Deze problematiek geldt eveneens voor de teruggaaf van milieubelastingen. In het kader van het Belastingplan 2016 is een onderzoek aangekondigd naar de mogelijkheden voor vereenvoudiging van een aantal fiscale regels, waaronder de regeling voor de teruggaaf van btw bij oninbare vorderingen. Vanuit het bedrijfsleven, met name door VNO-NCW, MKB Nederland, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs ("de NOB") en het Verbond van Verzekeraars, is in dat verband gepleit voor een vereenvoudiging van die regels, zoals dat eerder ook al was gedaan door de belastingdienst. Kortom, dat nadere onderzoek bleek niet nodig, omdat alle partijen het er wel over eens waren en zijn dat er iets dient te gebeuren om de huidige knelpunten in art. 29 Wet OB (en de teruggaafregeling voor de milieubelastingen) binnen afzienbare termijn op te lossen. De voorstellen omvatten in de kern weergegeven de volgende vijf aanpassingen:¹⁷

- In de wet wordt opgenomen dat de oninbaarheid van een vordering in ieder geval geacht wordt te ontstaan op het moment dat de vordering één jaar nadat deze

12 Zie mijn noot bij HR 3 december 2015, «JOR» 2016/115, onder nr. 5.

13 Er hangt een aantal interessante prejudiciële vragen bij het Hof van Justitie van de EU in een Sloveense zaak (zaaknr. C-396/16). Het Hof moet daarin aangeven of bij vermindering van de schulden van een onderneming op basis van een 'preventief akkoord' (dus een akkoord om een faillissement te vermijden, anders gezegd een buitengerechtelijk akkoord, of een surseance-akkoord) ertoe dient te leiden dat de aftrek van de voorbelasting door de ondernemer dient te worden gecorrigeerd. In felte dient het Hof te onderzoeken of een bepaling als ons huidige art. 29 lid 2 Wet OB Unierechtelijk wel door de beugel kan in het licht van art. 184 en 185 van de BTW-Richtlijn.

14 Deze art. 29 lid 2 Wet OB-schuld kan door de curator worden meegenomen in de afwikkeling van het bodemvoorrecht van de fiscus, ook als die schuld pas tijdens faillissement wordt 'geformaliseerd': zie HR 26 juni 1998, «JOR» 1998/126, N/A1998, 745 (Aerts q.q./ABN AMRO).

15 Te vinden via: https://www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging_belastingteruggaaf_oninbare_vorderingen

16 Ik geef hier de in de Toelichting bij het consultatievoorstel vermelde achtergronden van de wijzigingsvoorstellen weer. Die zijn eveneens (tekstueel gelijkluidend) terug te vinden in de Memorie van Toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (nr. 34 554), zoals op 20 september 2016 bij de Tweede Kamer ingediend als onderdeel van het Belastingplan 2017.

17 De voorgestelde wijzigingen in art. 29 Wet OB worden hier besproken. De wijzigingsvoorstellen in de milieubelastingen (op te nemen in art. 92 Wet belastingen op milieugrondslag: Wbm) hebben eenzelfde structuur; zij worden hier niet nader behandeld. Wel valt op dat het criterium voor een teruggaaf wegens oninbaarheid bij de milieubelastingen kennelijk minder 'eenduidig' is dan voor de btw: in de consultatiereacties zijn daar diverse opmerkingen over gemaakt.

opeisbaar is geworden, nog niet is betaald.¹⁸ Deze regeling zal worden opgenomen in een nieuw tweede lid van art. 29 Wet OB. Al spiegelbeeld daarvan wordt in een nieuw voorgesteld lid 7 opgenomen dat de verplichting tot terugbetaling van de voorafrek btw (het tot 2017 geldende art. 29 lid 2 Wet OB) in ieder geval verschuldigd wordt één jaar na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. Deze termijn is thans nog twee jaar. De termijn van een jaar lijkt een reële termijn en het is een goed idee om de termijn zowel voor de oninbaarheid als voor de terugbetaling van de voorafrek te laten gelden. De termijn heeft het karakter van een 'bewijsvermoeden', dus het zal mogelijk zijn onder omstandigheden aan te tonen dat een oninbaarheid zich al eerder voltrekt dan na een jaar (denk aan een faillissement van de debiteur binnen die termijn, met een duidelijke aanwijzing dat er geen uitkering valt te verwachten), of dat bijvoorbeeld de terugbetaling van de btw ondanks het verstrijken van een jaar niet aan de orde is omdat er door de debiteur nog zal worden betaald. Maar in de praktijk zal de termijn van een jaar een belangrijk – in veel gevallen doorslaggevend – richtpunt zijn. De NOB heeft er terecht op gewezen dat in het voorstel nog steeds een verschil zit tussen het criterium voor een btw-teruggaaf en dat voor de terugbetaling van de btw-voorafrek. De teruggaaf is, buiten de jaarstermijn, aan de orde op het tijdstip dat komt vast te staan dat de vordering op de debiteur oninbaar is (art. 29 lid 2 Wet OB in het voorstel), terwijl de terugbetaling van de voorafrek, eveneens los van de jaarstermijn, aan de orde is op het moment dat redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de facturen niet worden voldaan (art. 29 lid 7 Wet OB in het voorstel). De NOB pleit er daarom voor, in navolging van de literatuur, de redactie van deze spiegelbeeldbepalingen ook in dit opzicht op elkaar af te stemmen, met inachtneming van een redelijkheidscriterium. In het voorstel voor de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt hier in voorzien, door voor beide gevallen het criterium in te voeren dat de niet-betaling moet vast staan.¹⁹

- De tweede voorgestelde aanpassing houdt in dat de ondernemer niet langer meer een afzonderlijk btw-teruggaafverzoek hoeft te doen bij een oninbare debiteur. De ondernemer zal het bedrag van de teruggaaf ('simpelweg') in mindering mogen brengen op de periodieke aangifte voor de btw, en indien van toepassing voor de betreffende milieubelasting. Deze mogelijkheid wordt voor de btw neergelegd in het voorgestelde art. 29 lid 4 Wet OB. De hier voorgestelde maatregel zal naar verwachting een bijdrage leveren aan een verlaging van

zowel de administratieve lasten voor het bedrijfsleven als de uitvoeringskosten van de belastingdienst. Voorts worden hiermee de financieringslasten van het bedrijfsleven teruggedrongen. De ondernemer hoeft immers niet meer lang te wachten tot de teruggaaf is gehonoreerd en verricht, hij kan via de reguliere aangifte het terug te vorderen btw-bedrag opvoeren en verrekenen met de eventuele, in het betreffende tijdvak af te dragen btw. In de rechtspraak is een geval bekend waarbij een accountantskantoor onder het huidige systeem probeerde de terug te vragen btw in de aangifte mee te nemen, maar dat werd niet toegestaan.²⁰ Onder de nieuwe regeling zal dit de 'staande praktijk' worden.²¹ En dat zal een grote vooruitgang zijn.

- Het derde te bespreken aanpassingsvoorstel heeft de volgende achtergrond. De weinig toeschietelijke houding van de fiscus bij het teruggeven van btw op oninbare debiteuren laat zich voor een deel verklaren uit een wetstechnisch manco. Het is momenteel niet geheel duidelijk wat de positie is als de fiscus de btw heeft teruggegeven aan de crediteur, terwijl de crediteur vervolgens toch nog de openstaande facturen voor een deel betaald krijgt. Dat kan bijvoorbeeld zijn in het kader van een – vaak door een derde gefinancierd – crediteurenakkoord, of doordat het in een faillissement uiteindelijk toch nog tot een gedeeltelijke uitkering komt. Om dit manco op te lossen, wordt in het voorstel aan art. 29 Wet OB een vijfde lid toegevoegd, waarin wordt bepaald dat bij het alsnog ontvangen van de vergoeding de ondernemer de daarin besloten liggende btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen. Dit in zoverre dus in afwijking van het factuurstelsel. Deze systematiek vertoont gelijkenissen met de btw-regels in België. Daar zal een crediteur bij faillissement van een debiteur standaard de btw terug kunnen vragen, met de aanvullende regel dat bij een uitdeling in het faillissement de btw over dat deel alsnog dient te worden afgedragen.²² Het voorgestelde

De termijn van een jaar lijkt een reële termijn en het is een goed idee om de termijn zowel voor de oninbaarheid als voor de terugbetaling van de voorafrek te laten gelden.

lid 5 van art. 29 Wet OB ziet overigens strikt genomen slechts op de situatie dat de btw is terugbetaald vanwege het overschrijden van de één jaarstermijn, dus de systematiek zal een andere zijn dan in België. In de reactie bij het voorstel heeft het NOB er aandacht voor gevraagd of de additionele correctie op de btw, zoals voorgesteld in lid 5, wel houdbaar zal zijn in het licht

18 Voor het moment van opeisbaarheid wordt uitgegaan van de tussen partijen gemaakte afspraken, bij gebreke waarvan wordt uitgegaan van een termijn van 30 dagen na ontvangst van de factuur; zie de MvT bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 34.

19 Dit nieuwe criterium kan voor de terugbetaling van de voorafrek praktische consequenties hebben; zie hierna onder nr. 4.

20 Zie Hof Amsterdam 4 april 2013, «JOR» 2013/230.

21 Tenzij de vordering door een derde wordt overgenomen; zie het hierna te bespreken vierde aanpassingsvoorstel.

22 Zie Tekstra, 'Voorrang en voorrechten', in: *Het Voorontwerp Insolventiewet nader beschouwd*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2008, p. 87 en 88.

van de BTW-Richtlijn.²¹ Het valt te hopen dat een dergelijke correctie Unierechtelijk gezien mogelijk is.²⁴

- Een interessant (vierde) aanpassingsvoorstel is opgenomen in het zesde lid van art. 29 Wet OB. Daarin wordt een regeling getroffen voor het geval de ondernemer zijn debiteur(en) overdraagt aan een derde.²⁵ Thans leidt dit tot het probleem dat deze overnemer van de

De meeste aanpassingsvoorstellen uit de consultatie en de daarop gebaseerde Fiscale Vereenvoudigingswet 2017 zijn duidelijke verbeteringen en vereenvoudigingen voor de praktijk.

vorderingen in de meeste gevallen niet zelf een terugvordering voor de btw kan doen voor het deel van de vorderingen dat oninbaar blijkt te zijn. In de praktijk wordt veelal gewerkt met een volmacht aan de overnemer om namens de overdrager de btw terug te vorderen.²⁶ Dat is verre van ideaal. In het voorgestelde lid 6 wordt bepaald dat indien een ondernemer zijn vordering ter zake van de levering van goederen of diensten geheel of gedeeltelijk overdraagt aan een andere ondernemer, deze andere ondernemer met betrekking tot die vordering of het overgedragen gedeelte daarvan voor de toepassing van de lid 1-5 op het tijdstip van die overdracht in de plaats treedt van de ondernemer die de vordering overdraagt. Dit impliceert dat zowel de terugvordering van de btw (in het voorstel via de reguliere aangifte af te wikkelen) alsook de afdracht daarvan indien er later alsnog een betaling komt op een afgewaardeerde vordering waarvan de btw feitelijk is terugontvangen²⁷ op de koper overgaat. Blijkens de toelichting op het voorstel wordt hierbij met name gedacht aan factoring. Dit veronderstelt wel dat de factormaatschappij de ‘bevoorschotte’ debiteuren ook daadwerkelijk overneemt. Het is immers ook mogelijk dat de factormaatschappij een (stil) pandrecht bedingt op de debiteuren dan wel volstaat met een volmacht tot inning. In die beide gevallen treedt de factormaatschappij niet voor de btw in de positie van de gefinancierde

ondernemer. Bij inkoopcombinaties komt de variant voor waarbij deze combinatie de facturen van de leveranciers ‘voorfinanciert’ door die binnen een bepaalde korte termijn (gegarandeerd) te voldoen, met een daaraan verbonden betalingskorting, om daarmee de vorderingen van de leverancier op de deelnemer(s) in de inkoopcombinatie over te nemen. In die gevallen komt de terugvordering van de btw bij oninbaarheid van de vordering op de deelnemer(s) aan de inkoopcombinatie toe. In de voorgestelde regeling zal dat rechtstreeks uit de wet volgen, terwijl dat thans is gebaseerd op de rechtspraak en een ruime uitleg van de factorresolutie van 5 september 2003, nr. DGB 2003/4484M. Bij de bespreking van de voorgestelde regeling in de V-N is terecht aangekaart of en, zo ja, hoe een niet-(btw)belastingplichtige aan wie een (deel van een) vordering is overgedragen een terugvordering van btw of milieubelasting op (deels) oninbare vorderingen moet effectueren.²⁸ De regeling of de toelichting daarbij geven daarop geen antwoord. De NOB heeft aangegeven van mening te zijn dat de BTW-Richtlijn geen expliciete basis geeft om een recht op terugvordering aan een ander te laten toekomen dan degene die in eerste instantie de btw verschuldigd is geworden. Verder kan onduidelijkheid ontstaan of de oorspronkelijke crediteur de btw al heeft teruggevorderd, zeker als onder het nieuwe regime geen apart verzoek meer wordt gedaan.²⁹ Evenmin is duidelijk of de voorgestelde ‘indeplaatsstellingsregeling’ tot gevolg zal hebben de fiscus een eventuele terugbetaling als gevolg van oninbare debiteuren na de overgang niet meer mag verrekenen met eventuele belastingschulden van de oorspronkelijke crediteur. Dit is trouwens wel een voor de hand liggend gevolg van de nieuwe regeling.³⁰ In de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt een nieuw lid 10 voorgesteld op basis waarvan de overnemer van de vorderingen wordt verplicht voor het verkrijgen van een terugvordering met betrekking tot elke vordering een afzonderlijk verzoek in te dienen. Hiermee wordt een deel van de vereenvoudiging weer teruggedraaid. Er kunnen zich rondom de nieuwe regeling voor de overname van vorderingen (lid 6 en 10) nog diverse complicaties voor gaan doen, die ik hier verder onbesproken laat.

- De vijfde voorgestelde aanpassing is in feite reeds besproken bij de eerste aanpassing. Het betreft de spiegelbeeldsituatie van die waarin de btw kan worden teruggevorderd indien de facturen een jaar open staan. Volgens het voorgestelde lid 7 (zoals het luidt in tekst van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017) moet de ondernemer de gepleegde btw-vooraf trek weer aangeven en afdragen indien de door hem ontvangen facturen een jaar open staan, of zoveel eerder als “komt vast te staan” dat de facturen niet worden voldaan. In het voorgestelde lid 8 staat een regeling die hier weer een correctie op geeft, in die zin dat er alsnog een aftrek-

23 In dit verband verwijst de NOB naar HvJ EU 19 december 2012, C-310/11 (Grattan). Ook de Raad van State heeft hier in het advies bij het voorstel voor de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 aandacht voor gevraagd; zie Kamerstukken 2016-2017, 34 554, nr. 4.

24 In de Memorie van toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt over de door de NOB genoemde rechtspraak opgemerkt dat die zag op niet meer geldende richtlijnbepalingen en dat deze niet aan de orde is bij de terugvordering van oninbare vorderingen. Zie de MvT, p. 12, 33 en 36.

25 Normaal gesproken zal bij deze overdracht van debiteuren – meestal voor minder dan de nominale waarde – geen btw verschuldigd zijn; zie HvJ EU 27 november 2011, C-93/10, V-N 2011/55.17 (GKFL).

26 Ook wordt wel betoogd dat bij een overgang van een gehele of gedeeltelijke algemeenschap van goederen de koper voor de terugvordering van de btw eveneens in de plaats treedt van de verkoper. Zie hierover mijn noot bij Hof 's-Hertogenbosch 3 december 2015, «JOR» 2016/115, onder nr. 5.

27 Zie het aanpassingsvoorstel besproken bij het vorige gedachtestreepje.

28 V-N 2016/40.12, p. 53.

29 Zie de reactie van mr. E.W.E.M. Cox van CMS.

30 Zie in die zin ook de reactie van de NOB op dit punt.

mogelijkheid ontstaat op het moment dat de facturen alsnog geheel of gedeeltelijk worden betaald. Ook hier heeft de NOB de vraag gesteld of deze additionele correctie wel is toegestaan onder de BTW-Richtlijn (zie eveneens het slot van het derde aanpassingsvoorstel). Hier valt eveneens te hopen dat de correctie Unierechtelijk door de beugel kan. In zijn reactie op het voorstel heeft het Register Belastingadviseurs ("RB") gewezen op de situatie dat een schuldeiser en schuldenaar elkaar finale kwijting verlenen als oplossing van een tussen hen gerezen geschil, waarvan de betaling van facturen onderdeel uitmaakt. Door deze kwijting gaat de vordering civielrechtelijk teniet, hetgeen ook volgt uit art. 6: 160 BW (bij een crediteurenakkoord geldt overigens hetzelfde). Het RB neemt het standpunt in dat hierdoor geen sprake is van het niet-betaald zijn van een vordering in de zin van het tot 2017 geldende art. 29 lid 2 Wet OB en vraagt zich af of onder het voorgestelde art. 29 lid 7 Wet OB hetzelfde zal gelden. Het zou nuttig zijn op dit punt het standpunt van het Ministerie te vernemen, want ook onder het huidige recht is hier sprake van een onduidelijke situatie en richtinggevende jurisprudentie ontbreekt.³¹

Het consultatievoorstel bevatte eveneens een bepaling van overgangsrecht, overgenomen in het voorstel voor de Fiscale vereenvoudigingswet 2017. Die ziet op de aanvang van de jaartermijn die gaat gelden voor de oninbaarheid van een debiteur. Betreft het facturen die opeisbaar zijn geworden vóór 1 januari 2017, dan wordt de jaartermijn geacht te zijn aangevangen op 1 januari 2018. Dit betekent, aldus de toelichting, dat op 1 januari 2017 al bestaande vorderingen als oninbaar worden aangemerkt op 1 januari 2018, voor zover het verschuldigde bedrag op die datum nog steeds niet is ontvangen. Daaraan voeg ik toe: of zo veel eerder als komt vast te staan (in 2017) dat de vordering geheel of gedeeltelijk oninbaar is. Voor zover de vorderingen al vóór 2017 oninbaar waren, zal het overgangsrecht geen toepassing vinden. Voor de (spiegelbeeld)situatie van het voorgestelde art. 29 lid 7 Wet OB (thans art. 29 lid 2) is het kennelijk niet nodig overgangsrecht te formuleren. Daarvoor geldt dat de termijn van twee jaar wordt teruggebracht naar één jaar. Bij invoering van de voorgestelde regeling per 1 januari 2017, zal in zoverre sprake zijn van onmiddellijke werking, dat een factuur die vóór die datum opeisbaar is geworden wordt behandeld volgens de nieuwe jaartermijn.³² Dit heeft een budgettaire achtergrond. Een en ander betekent dat per 1 januari 2018 de btw-vooraf trek dient te worden gecorrigeerd op de voet van art. 29 lid 7 Wet OB, zoals die dan zal gelden, ten aanzien van facturen die dateren uit de periode tussen 1 januari 2016 en 1 januari 2017 en die de ondernemer onbetaald heeft gelaten.

31 Mogelijk gaat het Hof van Justitie van de EU zich hier binnenkort over uitlaten; zie voetnoot 13.

32 Zie de MvT bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 37 en 38.

De btw-afwikkeling bij faillissement

De aanpassingen van art. 29 Wet OB zouden een goede gelegenheid bieden om ook enkele aanpassingen door te voeren die de btw-afwikkeling bij faillissement kunnen vereenvoudigen.³³ Schrijver dezes heeft daarover al eens in dit blad gepubliceerd met De Ranitz en Kraamwinkel.³⁴ Die publicatie is dit voorjaar nog eens, door het Onderzoekscen- trum Onderneming & Recht van de Radboud Universiteit, onder de aandacht gebracht van de Minister van Veiligheid en Justitie in het kader van het consultatievoorstel voor de Wet Modernisering Faillissementsprocedure.³⁵ Het is raadzaam dat op dit punt de voorgestelde aanpassing van art. 29 Wet OB wordt afgestemd op de voorstellen voor de modernisering van de faillissementsprocedure. Dit kan tot een aanzienlijke vereenvoudiging leiden ten aanzien van de btw, mede gekoppeld aan de automatisering van de faillissementsafwikkeling. Deze afwikkeling leent zich bij uitstek voor vereenvoudiging en automatisering.

De voorgestelde aanpassing van de btw-afwikkeling in faillissement laten zich als volgt samenvatten. Zodra een onderneming (definitief) in staat van faillissement wordt verklaard, krijgen de crediteuren recht op volledige teruggaaf van de door hen afgedragen btw. In het voorstel voor wijziging van art. 29 Wet OB hoeven zij niet meer afzonderlijk om die teruggaaf te vragen, maar kunnen zij die in de reguliere aangifte in verrekening brengen met af te dragen btw. De crediteuren dienen hun vorderingen zonder btw bij de curator in, want zij kunnen worden geacht de btw terug te hebben gekregen.³⁶ Tegelijkertijd dient de curator de claim te berekenen voor de ten onrechte door de failliete ondernemer genoten btw-vooraf trek (tot 2017 art. 29 lid 2, daarna ondergebracht in art. 29 lid 7 Wet OB). De curator stelt deze claim in overleg met de fiscus vast en behandelt deze als (preferente) faillissementsvor- dering van de fiscus. Op deze manier wordt de btw als het ware uit de vorderingen van de crediteuren 'gehaald'. Een gevolg hiervan is dat de vooraf trekclaim voor de btw niet meer hoeft te worden gecorrigeerd indien er een uitkering aan de crediteuren plaatsvindt in het faillissement (als gewone uitdeling of als betaling in het kader van een akkoord). Uitgangspunt is dat deze vooraf trekclaim in zijn geheel moet worden voldaan als preferente faillisse- mentsvordering van de fiscus. In dit systeem lost de huidige problematiek rond de btw-afwikkeling in een faillissement, met veel rekenarij, zich op doordat de curator eerst deze vooraf trekclaim zal voldoen, zonder bijstelling vanwege een uitkering. Pas daarna zullen de uitkeringen aan de gewone (handels)crediteuren gaan plaatsvinden, die zonder

33 Bij surseance van betaling zullen/kunnen in beginsel de gewone (nieuwe) regels van art. 29 Wet OB gaan gelden.

34 S.H. de Ranitz, M.O. Kraamwinkel en A.J. Tekstra, 'Vereenvoudiging afwik- keling van de BTW bij faillissement', «JOR» 2013/1, p. 30 e.v.

35 Zie daarover B.A. Schuijling en P.M. Veder, 'Modernisering van de faillisse- mentsprocedure', «JOR» 2016/251, paragraaf 2.2, slot.

36 Het blijft wel van belang dat voor de curator duidelijk is hoe hoog de btw in de ingediende vordering is, om mede aan de hand daarvan de hoogte van de btw-vooraf trek te berekenen/controleren.

btw geschieden. In de voorstellen tot wijziging van art. 29 Wet OB moet het voorgaande specifiek worden benoemd in faillissementsituaties. In die gevallen zou een nagekomen betaling aan de crediteuren in het faillissement moeten zijn vrijgesteld van btw, zulks zowel bij de crediteur (door aanpassing van het voorgestelde art. 29 lid 5) alsook bij de failliete ondernemer (door aanpassing van het voorgestelde art. 29 lid 7).

Het voordeel van deze werkwijze zal zijn dat de fiscus via de faillissementsboedel de btw zal ontvangen door middel van één aanslag, die niet hoeft te worden gecorrigeerd ingeval er een betaling aan crediteuren plaats vindt. Een btw-correctie bij de crediteuren voor deze betaling is evenmin nodig, omdat de crediteur geen btw ontvangt. De fiscus lijdt hierdoor geen nadeel, want ontvangt eerst de vooraftrekclaim. De betrokken partijen hebben aanzienlijk minder administratieve lasten en kosten. Verder wordt met dit systeem een ongelijke behandeling van crediteuren voorkomen, omdat er anders dan nu geen verschil meer zal zijn tussen crediteuren die ten tijde van de verificatie de btw nog niet hebben terugontvangen en degenen die de btw wel terug hebben gekregen. Ook geldt dat bij cessie van een vordering met btw aan een niet btw-plichtig lichaam, of aan een buitenlands lichaam (bijvoorbeeld een buitenlandse opkoper van *distressed claims*) de btw toch wordt voldaan ten titel van de vooraftrekclaim die via het faillissement geheel dient te worden voldaan in geval van een uitkering. Ook VNO-BCW en het Register Belastingadviseurs hebben ervoor gepleit de btw-teruggaaf bij faillissement verder onder de loep te nemen. In de Memorie van Toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt aangegeven dat het kabinet daartoe bereid is en begin 2017 over dit onderwerp een overleg met het georganiseerde bedrijfsleven zal starten.³⁷

Slotopmerkingen

Het is goed nieuws dat er nu haast wordt gemaakt met een *make over* van art. 29 Wet OB. De meeste aanpassingsvoorstellen uit de consultatie en de daarop gebaseerde Fiscale Vereenvoudigingswet 2017 zijn duidelijke verbeteringen en vereenvoudigingen voor de praktijk. Zoals altijd in dit soort trajecten, zijn er echter ook nog wel enkele knelpunten te benoemen. Die zijn in het voorgaande zo veel mogelijk aangekaart, zonder overigens op alle details van het voorstel in te gaan. De betrokken Ministeries zouden twee vliegen in één klap kunnen slaan door in de definitieve voorstellen voor het nieuwe art. 29 Wet OB de faillissementsafwikkeling een aparte – niet eens zo uitgebreide – plek te geven in de leden 5 en 7 en/of de toelichting bij de nieuwe regeling, zodat de btw-afwikkeling in faillissement meteen sterk kan worden vereenvoudigd en gemoderniseerd. In de vorige paragraaf is deze vereenvoudigde systematiek nader aan de orde gesteld.

Tot slot van dit overzicht van de voorgestelde wijzigingen van art. 29 Wet OB, bespreek ik een twee situatie die in de toekomst in praktische zin kunnen gaan veranderen. In de eerste plaats kan worden gedacht aan de verpanding van btw-belastingteruggaven. Daar zijn regelmatig discussies over tussen de curatoren en de pandhouders/banken. Voor het antwoord op de vraag of het pandrecht op de vordering tot teruggaaf van btw wegens oninbaarheid van debiteuren 'faillissementsproof' is, zal doorslaggevend zijn of de oninbaarheid al dan niet vóór faillissement een feit is. Is de oninbaarheid inderdaad al vóór faillissement ontstaan, dan zal de bank een pandrecht op de vordering tot btw-teruggaaf kunnen claimen.³⁸ Als onder de nieuwe regels van art. 29 Wet OB de btw-terugvordering niet meer bij afzonderlijk verzoek geschiedt, zullen in dit verband complicaties kunnen optreden. Het bedrag van de teruggaaf zal bijvoorbeeld beïnvloed worden door het btw-bedrag dat namens dezelfde belastingplichtige in het betreffende aangiftetijdvak in vordragtrek kan worden genomen.

Dit brengt mij bij een tweede complicatie bij wijziging van art. 29 Wet OB zoals beoogd. De wijziging zal namelijk van invloed zijn op de wijze waarop de curator met de btw over de boedelperiode dient om te gaan. Gebruikelijk is thans dat de curator pas aan het einde van het faillissement de fiscale balans opmaakt en zorgt voor een overzicht van de af te dragen en terug te vorderen belasting, waarbij de btw de belangrijkste post pleegt te zijn.³⁹ Het terugvorderen van btw op oninbare debiteuren zal niet meer separaat door de curator kunnen plaatsvinden (tenzij de fiscus daar een specifieke uitzondering voor wil maken tijdens faillissement). De curator zal hiervoor dus een tussentijdse tijdvak aangifte moeten doen. Een bijkomende complicatie is dat de fiscus zich waarschijnlijk op het standpunt stelt dat deze btw kan/moet worden verrekend met belastingsschulden van de failliet per datum faillissement.⁴⁰ Onduidelijk is voornamelijk hoe dit soort zaken dient te worden afgewikkeld. De praktijk zal voor dergelijke complicaties oplossingen moeten bedenken. Dat neemt niet weg dat in de kern genomen de voorgestelde wijzigingen van art. 29 Wet OB, zoals die naar verwachting per 1 januari 2017 worden ingevoerd in het kader van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, tot een verbetering zullen leiden, met name gezien de verbeteringen die dit voor de meeste ondernemers zal opleveren.

Over de auteur

A.J. Tekstra is advocaat bij Blauw Tekstra Uding te Amsterdam en redacteur van dit blad.

37 Wetsvoorstel 34 554, nr. 3, p. 11.

38 De fiscus heeft wel een verrekeningsmogelijkheid bij de btw-teruggaaf, tenzij de ontvanger reeds op de voet van art. 24 lid 4 Invorderingswet 1990 met de verpanding heeft ingestemd.

39 Zie verder mijn bijdrage in het INSOLAD Jaarboek 2015, p. 446 e.v.

40 Zie mijn bijdrage in het INSOLAD Jaarboek 2015, p. 447 en 448, met verdere verwijzingen.