



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. mevrouw mr. E.C. Janssen
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

22 oktober 2001

**Betreft: Commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2002 IV . Artikel VII
 Onderdeel I. Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelasting.**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van belastingadviseurs (hierna "de Orde") heeft met belangstelling kennis genomen van bovengenoemd onderdeel van het wetsvoorstel Belastingplan 2002 IV en van het in Artikel VII onderdeel I verwoorde nieuwe artikel 42c van de Invorderingswet 1990.

Kort samengevat houdt dit artikel in dat (onder andere) afnemers van bepaalde goederen hoofdelijk aansprakelijk kunnen zijn voor de BTW verschuldigd door de leverancier van die goederen. Met dit artikel wordt een antwoord gegeven op de BTW-carrousel fraude met betrekking tot 'risico' goederen. Het voorstel heeft een ruimere werking. Het kan ook gaan om situaties van 'enkelvoudige afdrachtfraude', zij het dat het alleen kan gaan om fraude ten aanzien van aangewezen risico goederen.

Uiteraard dient fraude te worden bestreden. De primaire verantwoordelijkheid hiervoor ligt bij de Overheid. Onder bepaalde omstandigheden worden anderen verantwoordelijk gehouden voor het feit dat iemand niet voldaan heeft aan de op die laatste rustende verplichtingen jegens de Overheid. Een dergelijke op zichzelf vrij vergaande maatregel dient effectief te zijn en het normale zakelijke verkeer niet (al te zeer) te verstoren. Bovendien moet vermeden worden dat degene die niet bewust heeft bijgedragen aan de fraude en ook niet in verwijtbare mate onzorgvuldig heeft gehandeld door de maatregel wordt getroffen. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat de Regering deze uitgangspunten heeft laten meewegen bij de formulering van het voorgestelde artikel 42c Invorderingswet 1990. Desondanks heeft de Orde een aantal vragen en opmerkingen bij het onderwerpelijke artikel met name gericht op de feitelijke toepassing ervan.

Verder vraagt de Orde naar de mate waarin andere methodes om carrousel fraude te bestrijden zijn overwogen.

Artikel 42c Invorderingswet 1990

- 1) In lid 1 van artikel 42c wordt gesproken over de levering van bij ministiriële regeling aan te wijzen goederen. In het Douanerecht bestaat veel ervaring met het classificeren/indelen van goederen. Dat indelen van goederen is een lastige taak. Het is dan ook te verwachten dat in de praktijk discussies kunnen ontstaan of bepaalde goederen wel of niet zijn aangewezen. Voorts is het de vraag of de belastingdienst toch niet veelal achter de feiten zal aanhobbelen. De doorgewinterde fraudeur zou zijn heil kunnen zoeken in telkens net even andere goederen dan die welke aangewezen zijn. Hoe denkt de Staatssecretaris goederen voldoende specifiek te kunnen omschrijven om zekerheid te verschaffen met betrekking tot de vraag of in concreto bepaalde goederen aangewezen zijn en toch dit “uitwijk-effect” te ondervangen?
- 2) Met betrekking tot het classificeren moet ook het volgende nog worden opgemerkt. Het aanwijzen van goederensoorten zal ook tot gevolg hebben dat naar mate de tijd vordert er potentieel een lange lijst ontstaat die uiteindelijk vele goederen zal omvatten. Dit zou kunnen resulteren in een tamelijk algemene aansprakelijkheid. Het geneesmiddel veroorzaakt dan een andere kwaal. Immers, het aanwijzen van goederensoorten is nu net bedoeld om een algemene aansprakelijkheid te voorkomen. Het groeien van de lijst kan weliswaar voorkomen worden door deze te actualiseren, maar het verwijderen van goederensoorten van de lijst zal een signaal voor fraudeurs zijn om zich weer met hernieuwd elan op die goederensoort te storten. Hoe denkt de Staatssecretaris een al maar groeiende lijst van aangewezen goederen te voorkomen?
- 3) Aansprakelijk wordt gesteld de natuurlijke persoon of rechtspersoon die ondernemer is. De vraag doet zich voor hoe de aansprakelijkheid uitwerkt bij bijvoorbeeld vennootschappen onder firma. Zulke vennootschappen hebben (thans) geen rechtspersoonlijkheid. De afzonderlijke vennoten zijn niet per definitie ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.
- 4) In onderdeel c van lid 1 wordt aansprakelijk gesteld de ondernemer die tezamen met de overig aansprakelijken onderdeel uitmaakt (of heeft uitgemaakt) van een fiscale eenheid voor de BTW. Theoretisch bezien is er in het geval van een bestaande fiscale eenheid nog slechts één ondernemer. De delen van de fiscale eenheid zijn op zichzelf genomen geen ondernemer zo lang deze deel uitmaken van de fiscale eenheid. Daarmee is het nog de vraag of op basis van dit artikel tot aansprakelijkheid kan worden gekomen.
- 5) Lid 2 van artikel 42c bevat de kern van het wetsvoorstel. De belastingdienst zal moeten aantonen dat er sprake is van voordeel aan de zijde van de afnemer en dat er sprake is van causaal verband tussen het niet voldoen van de BTW en het voordeel. Voordeel wordt onder meer geacht aanwezig te zijn indien een prijs is betaald die lager is dan die bij vrije mededinging zou moeten worden betaald. Het is zeer wel mogelijk dat een bonafide afnemer heeft ingekocht tegen prijzen die lager liggen dan die waar de belastingdienst vanuit gaat (in sommige branches fluctueren prijzen veel en snel). Deze bonafide afnemer wordt alsdan geconfronteerd met een in de praktijk mogelijk lastige bewijspositie. Eerst moet dan worden vastgesteld wat de prijs bij vrije mededinging zou zijn geweest. De Orde begrijpt dat die bewijslast op de fiscus rust. Als dan vast staat dat de prijs lager is dan die welke bij vrije mededinging tot stand zou zijn gekomen, behelst de laatste zin van lid 2 een onweerlegbaar vermoeden ten aanzien van het begrip voordeel.

Zou ten behoeve van de bonafide ondernemer dit vermoeden niet weerlegbaar moeten zijn?

- 6) Voordeel kan ook aanwezig geacht worden indien de vergoeding die de bonafide afnemer heeft betaald lager is dan de vergoeding die zijn leverancier heeft betaald. De Orde vraagt zich af hoe de afnemer het voor elkaar krijgt te bewijzen dat aan hem niet beneden de inkoopprijs van zijn leverancier is geleverd. Moet hij *vooraf* zijn leverancier inzage in inkoopfacturen vragen om niet *achteraf* geconfronteerd te worden met aansprakelijkheid? Die leverancier zal geen inzage verstrekken omdat hij zijn marges en zijn leveranciers niet wil prijsgeven. De FIOD kan achteraf door vergelijking op eenvoudige wijze vaststellen of een schakel gefactureerd heeft tegen een lager bedrag dan zijn eigen inkoop, omdat zij dan kan beschikken over beide facturen. Maar dat kan de bonafide ondernemer vooraf niet of zeer moeilijk. Verder kan een algemene prijsdaling in de markt voor een aangewezen goed een objectieve omstandigheid zijn waardoor de leverancier met een negatieve marge levert. De Orde vraagt zich af ook hier niet ten minste sprake zou moeten zijn van een weerlegbaar vermoeden ten aanzien van het begrip voordeel.
- 7) Voorts heeft de aansprakelijk gestelde de taak aannemelijk te maken dat het causale verband tussen zijn voordeel en niet-voldoening van omzetbelasting door een ander ontbreekt. Ook bonafide ondernemers kunnen geconfronteerd worden met deze bewijslast. Deze kan immers ontstaan zonder dat de ondernemer signalen heeft dat sprake is van fraude. De mogelijkheid tegenbewijs te leveren neemt niet weg dat dit in de praktijk een lastige klus kan zijn. Wellicht zou de Staatssecretaris kunnen toelichten hoe hij zich het voldoen aan die bewijslast in concreto voorstelt. In dit opzicht wordt de bonafide afnemer hoe dan ook geconfronteerd met extra lasten.

Wanneer op de voet van dit artikel een ondernemer wordt geacht voordeel te hebben gehad maar dit feitelijk niet is opgetreden, hoe kan dan de ondernemer bewijzen dat er geen causaliteit is tussen iets wat feitelijk niet gebeurd is (voordeel hebben) en de niet nakoming van verplichtingen door een leverancier?

Verleggingsregeling

- 1) De Orde vraagt zich af of de Staatssecretaris heeft beoordeeld of een verleggingsregeling voor aangewezen goederen een eenvoudiger middel in de bestrijding van carrousel fraude zou kunnen zijn. Hoewel hierdoor de verandering in de regelgeving in de praktijk invloed zou hebben op de facturatie bij iedere transactie (tussen ondernemers) met betrekking tot aangewezen goederen, is de kans op 'overkill' voor de praktijk minder groot.

In het stelsel van de BTW is een verleggingsregeling een afwijking van de hoofdregel (die inhoudt dat de leverancier BTW berekent en voldoet). Een dergelijke afwijking van de hoofdregel kan pas opgenomen worden in de nationale wetgeving nadat hiervoor machtiging is verkregen van de Europese Commissie op de voet van artikel 27 van de Zesde Richtlijn. Dergelijke machtigingen zijn in het verleden afgegeven voor de verlegging in de bouw, scheepsbouw en in de confectie-industrie. Een probleem zit wellicht in de onmogelijkheid van het "openlaten" van de lijst van aangewezen goederen bij het aanvragen van de machtiging.

Een verlegging heeft echter als groot voordeel dat er weinig te frauderen over blijft. De leverancier mag niet met BTW factureren en zal dus in beginsel geen BTW-bedrag ontvangen van zijn afnemer. Factureert hij toch met BTW, dan zal de afnemer moeten weigeren de BTW te betalen omdat de verleggingsregeling moet worden toegepast. Betaalt de afnemer de BTW toch, dan loopt hij het risico van naheffing van de afgetrokken BTW. Deze BTW is immers ten onrechte aan hem in rekening gebracht, terwijl hij dat had behoren te weten. Op de afnemer berust immers de plicht op de hoogte te zijn van een eventuele verleggingsregeling.

- 2) Een variant zou kunnen zijn een hoofdelijke aansprakelijkheid met optionele verleggingsregeling. De gedachte is dan dat de afnemer onder omstandigheden hoofdelijk aansprakelijk is tenzij de afnemer en de leverancier kiezen voor een verlegging van BTW. Indien blijkt dat de leverancier niet wil meewerken aan een verlegging zou dit voor de afnemer een duidelijk signaal moeten zijn. Wenst de leverancier wel mee te werken aan de verlegging, dan zijn er in beginsel geen mogelijkheden tot fraude meer. Het voordeel van een dergelijke opzet is de preventieve werking die ervan uitgaat. Een dergelijke optie kan wellicht qua opzet gelijk zijn aan de optie voor de verhuur van onroerend goed waarbij in het contract tussen partijen wordt overeengekomen dat sprake is van belaste (ver)huur.

G-rekening

- 1) Hoewel een G(eblokkeerde)-rekening in het verleden tot praktische bezwaren heeft geleid¹, kan een dergelijk instrument in dit kader wellicht toch waardevol zijn. Indien de afnemer van bepaalde goederen de in rekening gebrachte BTW los van de vergoeding stort op een geblokkeerde rekening, is het risico van fraude geminimaliseerd. Om in de praktijk een extra stimulans te geven voor het juist uitvoeren van een dergelijke regeling met G-rekeningen, is het wellicht zelfs wenselijk de G-rekening met een hoofdelijke aansprakelijkheid te combineren. Gedacht moet dan worden aan het systeem zoals dat reeds voorkomt voor de loonbelasting in artikel 35 van de Invorderingswet 1990. In dit artikel wordt de hoofdelijke aansprakelijkheid (die uitgangspunt is) beperkt indien en voorzover gebruik wordt gemaakt van een G-rekening. Een combinatie van hoofdelijke aansprakelijkheid met een stelstel van G-rekeningen in het kader van het tegengaan van BTW-carrousel fraude, brengt een extra (administratieve) last voor de belastingdienst met zich mee. Maar waarschijnlijk staat die last wel in verhouding tot de gemiste BTW opbrengsten als gevolg van de BTW-carrousel fraude. Indien gekozen zou worden voor het gebruik van G-rekeningen zullen de nadelen die in het verleden bleken voor lief genomen moeten worden. Het voordeel van een combinatie hoofdelijke aansprakelijkheid / G-rekening in relatie tot een combinatie hoofdelijke aansprakelijkheid / verlegging is dat voor de eerste combinatie geen machtiging conform artikel 27 Zesde Richtlijn vereist lijkt te zijn. Dit geeft de mogelijkheid 'slagvaardiger' op te treden.

¹ Zie in dit verband ook De Vakstudie, artikel 35 Invorderingswet 1990, aantekening 2: "Het systeem van geblokkeerde g-rekeningen, essentieel in het stelsel van de ketenaansprakelijkheid, bleek in de praktijk voor de omzetbelasting niet of nauwelijks op verantwoorde wijze toe te passen. Dit vloeit voort uit het aan de omzetbelasting inherente recht op aftrek. Daardoor zou op de rekeningen gedurende een lange periode een voor de omzetbelasting te hoog bedrag zijn geblokkeerd met alle consequenties van dien voor het bedrijfsleven, of zouden de rekeningen periodiek moeten worden 'geschoond', wat voor de belastingdienst een aanzienlijke verzwarende zou betekenen."

N O B

Met bovenstaande opmerkingen met betrekking tot verlegging en gebruik van G-rekeningen wil de Orde niet suggereren dat deze laatste mogelijkheden de voorkeur verdienen boven de thans voorgestelde aansprakelijkheid. Voor zo'n conclusie zou belangrijk meer studie vereist zijn. Het lijkt de Orde echter belangrijk dat alvorens een bepaalde weg wordt ingeslagen, de andere mogelijkheden getoetst en beoordeeld zijn.

Slot

De Orde zou het op prijs stellen indien u bovenstaande vragen en opmerkingen bij uw afwegingen en bij de discussies met de Staatssecretaris van Financiën zou willen betrekken.

Een kopie van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën. Uiteraard is de Orde bereid het bovenstaande toe te lichten.

Hoogachtend,

mr. M.J. van Dieren