



BTW-bulletin, nummer 11, 2016

Prinsjesdag en btw

Ed van den Elsen

Ondernemerschap en aftrek voor Hongaarse non-profit vennootschappen

Mr. J. Sanders jr.

Creditnota's en art. 29 Wet OB 1968

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong

Diensten onroerend goed – meer vaste grond onder de voeten door nieuwe definities?

Mr. drs. J. Gruson

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten

Creditnota's en art. 29 Wet OB 1968

BTW-bulletin 2016/85

Het komt geregeld voor dat een debiteur vanwege betalingsonwil, betalingsonmacht of een naderend faillissement een factuur niet voldoet. De btw op deze factuur is door de leverancier wel verschuldigd. De praktijk laat zien dat ondernemers deze btw zelf verrekenen binnen de maandelijkse of kwartaalaangiften door het opmaken van een creditnota. Deze 'praktische' oplossing is echter in strijd met de wettelijke systematiek en kan aanzienlijke naheffingen en vergrijpboeten tot gevolg hebben. Op 30 april 2015 heeft Rechtbank Noord-Nederland (de rechtbank) geoordeeld dat uit de wet volgt dat de btw over een oninbare vordering enkel door middel van een apart verzoek om teruggaaf kan worden teruggevraagd. Het rechtstreeks op een tijdvakangifte in mindering brengen van het bedrag door middel van een creditfactuur is dan ook niet mogelijk. In deze bijdrage besteden wij aandacht aan de uitgangspunten van deze uitspraak en de betekenis voor de praktijk. Daarnaast belichten wij de voorgenomen wijzigingen in de Wet OB 1968 ter vereenvoudiging van de belastingteruggaaf voor oninbare vorderingen.

De 'onpraktische' maar formeel juiste route

Art. 29 Wet OB 1968 (tekst 2016) luidt:

"1. Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van leveringen en diensten, voor zover de vergoeding:

- a. niet is en niet zal worden ontvangen;*
- b. wordt terugbetaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen.*

2. De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrek heeft gebracht ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval verschuldigd twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan."

Een leverancier is op grond van art. 13 lid 1 Wet OB 1968 de in rekening gebrachte btw verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur. Indien de uitreiking van de factuur niet tijdig plaatsvindt, is hij de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de factuur uiterlijk had moeten worden uitgereikt. Op een later tijdstip kan blijken dat deze leverancier de vergoeding niet of maar ten dele zal ontvangen. Op basis van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 kan een leverancier om teruggaaf van de afgedragen btw verzoeken voor zover de factuur waarop dat terug te vragen bedrag betrekking heeft niet is of zal worden voldaan. Art. 29 lid 2 Wet OB 1968 bepaalt vervolgens dat de debiteur de afgetrokken btw moet terugbetalen als redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de factuur niet (geheel) zal voldoen. De regeling van art. 29 Wet OB 1968 houdt echter geen rekening met reeds gemaakte kosten om de vordering te innen en de opgelopen rente. Het correctiemechanisme van het tweede lid van art. 29 ziet specifiek op de situatie van wanbetalende debiteuren en oninbaar gebleken vorderingen. Teruggaven die worden verleend als aangegeven voorbelasting de verschuldigde belasting overtreft, teruggaven van (onverschuldigde) afgedragen btw bij invoer van goederen en de teruggaaf wegens intracommunautaire verwervingen zijn afzonderlijk geregeld in een overeenkomstige teruggaafregeling van de douanewetgeving en art. 29a Wet OB 1968.

Teruggaaf van belasting wordt volgens art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 eveneens verleend indien door de leverancier een vermindering van de vergoeding is verleend. Bij een achteraf verleende vermindering zal de leverancier veelal ook een creditnota opmaken. Voor een dergelijke vermindering van de vergoeding is goedgekeurd dat het verzoek om teruggaaf achterwege kan blijven en dat de teruggaaf wel degelijk op de aangifte met de verschuldigde omzetbelasting kan worden verrekend. Indien een leverancier gebruikmaakt van het kasstelsel kan van art. 29 Wet OB 1968 uiteraard geen gebruik worden gemaakt nu de belasting pas verschuldigd is als de vergoeding is ontvangen. Het verzoek om teruggaaf dient per aparte brief te worden ingediend en wordt giraal terugbetaald.

De vraag of de vergoeding niet is ontvangen, is feitelijk van aard en afhankelijk van de specifieke omstandigheden. Het moment waarop een vordering daadwerkelijk oninbaar is kan bijvoorbeeld worden aangetoond met een verklaring van een curator of incassobureau. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het recht op teruggaaf moet worden geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven. De leverancier heeft enige beoordelingsvrijheid met betrekking tot de vraag of redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voldoening door de debiteur achterwege zal blijven. De Hoge Raad heeft wel bepaald dat het verzoek om teruggaaf uiterlijk dient te worden gedaan bij de aangifte over het eerste tijdvak waarin betaling van de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd. De teruggaaf

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R.J. de Jong (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs Advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

moet worden gevraagd in de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De inspecteur moet op grond van art. 31 Wet OB 1968 bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking een beslissing nemen op het verzoek. De leverancier wordt niet-ontvankelijk verklaard indien het verzoek om teruggaaf te laat of over een verkeerd tijdvak is ingediend.

De 'praktische' route

In de zaak Rechtbank Noord-Nederland 30 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:1218 exploiteerde eiser een eenmanszaak die zich bezighield met advertentieacquisitie. Deze onderneming benaderde bedrijven en instellingen met het verzoek een overeenkomst aan te gaan voor het vermelden van diens bedrijfsgegevens in een bedrijvengids. Indien de afnemer telefonisch op het aanbod inging, werd per fax een opdrachtbevestiging toegezonden. Zodra deze fax getekend retour werd ontvangen stuurde de ondernemer een factuur met btw. Indien de facturen onbetaald bleven ging de ondernemer na een aanmaning over tot het opzeggen van de overeenkomst waarbij hij een creditnota opmaakte met dezelfde datum als die van de eerste factuur. De datum van de factuur en de creditnota zijn in de administratie van de ondernemer ingeboekt in één en hetzelfde aangiftetijdvak. Volgens de administratie van de ondernemer ontstond binnen dit tijdvak per saldo vervolgens geen btw-schuld voor de onbetaald gebleven facturen. Op enig moment heeft de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld. In het rapport van het boekenonderzoek is vervolgens geconcludeerd:

"(...) De adviseur geeft desgevraagd aan, dat deze slechts de aangeleverde bescheiden boekt in de financiële administratie, en verder geen onderzoek verricht naar de gefactureerde omzet, welke feitelijk wordt tegengeboekt a.d.h.v. creditnota's. Uitgebreid is gesproken over het feit, dat er wel eens een creditnota wordt verstrekt binnen een onderneming, maar dat het structureel crediteren van omzet a.d.h.v. creditnota's geen reguliere gang van zaken kan zijn. Wanneer debiteuren niet kunnen en/of willen betalen, dan is er sprake van dubieuze debiteuren, welke eventueel (onder bepaalde voorwaarden) achteraf kunnen worden afgeschreven (...) Echter het eenvoudige tegenboeken van omzet d.m.v. een creditnota is niet correct. Daarbij moet tevens worden afgevraagd, of de opgemaakt creditnota's ook daadwerkelijk aan de betreffende ondernemers zijn verzonden. Hierop heb ik objectief 80 ondernemers schriftelijk benaderd met de vraag, of men, ter vereffening van de toegezonden factuur door [X], ook een creditnota heeft ontvangen. Uit de terugontvangen reacties is gebleken, dat 75% van de ondernemers geheel geen creditnota hebben ontvangen. Geconcludeerd kan worden, dat er hevig getwijfeld moet worden aan het feit, of de opgemaakt creditnota's ook daadwerkelijk zijn verzonden, of dat deze slechts zijn opgemaakt voor de boekhoudkundige tegenboeking van gefactureerde omzet. (...)"

De inspecteur legde uiteindelijk een naheffingsaanslag op van € 319.174 en een vergrijpboete van € 239.380. Ten aanzien van deze boete werd overwogen:

"(...) Op grond van de kenbaar gemaakte constatering kan worden gesteld, dat de afschrijving van dubieuze debiteuren absoluut niet correct is gebeurd. Het tegenboeken van vele creditfacturen is boekhoudkundig incorrect en niet volgzaam. Pas nadat de ondernemer grote moeite heeft gedaan, om zijn gelden te innen, en de debiteur blijvend niet kan of wil betalen, kan er sprake zijn van afschrijving van die betreffende debiteur. Echter het tegenboeken van omzet aan de hand a.d.h.v. creditfacturen, wanneer verwacht wordt, dat het ontvangen van gelden wel eens moeilijk zou kunnen worden, is nog geen aanleiding deze omzet te schrappen. U heeft zich absoluut niet gehouden aan de boekhoudverplichting van artikel 52 AWR, waarin is vastgelegd, dat u verplicht bent naar de eisen van het bedrijf een (correcte debiteuren) administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens daaruit duidelijk blijken. Door desondanks de ingediende aangiften te (laten) baseren op die administratie, waarvan u wist of moest weten, dat deze incorrect was, heeft u willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard, dat te weinig belasting is geheven en/of afgedragen. De onjuiste aangiften zijn daarom te wijzen aan opzet. Er is met betrekking tot de Omzetbelasting sprake van opzet als bedoeld in artikel 67f lid 1 AWR. (...)"

In het rapport van het boekenonderzoek is bij de specificatie van de naheffing opgenomen:

"(...) Indien de heer X aan wenst te geven, dat een deel van de gefactureerde omzet niet zou zijn gerealiseerd, omdat de debiteuren niet kunnen of willen betalen, dan dient hij dit aan te tonen d.m.v. boeken en bescheiden. Daarbij dient te blijken, dat hij alles in het werk heeft gezet, om de nog te ontvangen bedragen van deze debiteuren te innen. Met deze bewijzen kan een verzoek ingediend worden volgens art. 29 lid 1 letter a Wet Omzetbelasting 1968. Dit verzoek zal dan worden beoordeeld, waarbij zal worden bepaald, in hoeverre er al dan niet teruggave van reeds afgedragen Omzetbelasting zal gaan plaatsvinden (...)"

De ondernemer nam het standpunt in dat de btw op de creditnota's als voorbelasting in mindering kon worden gebracht nu – door de creditnota op de datum van de originele factuur te stellen – feitelijk geen omzet werd genoteerd. Het resultaat is daarmee volgens de ondernemer niet wezenlijk anders dan wanneer een afdrachtplicht zou ontstaan na verzending van de factuur nu de btw in hetzelfde tijdvak wordt teruggevorderd. De af te dragen btw was volgens de ondernemer feitelijk nihil en het feit dat de afnemers stellen dat ze de creditnota niet daadwerkelijk hebben ontvangen deed daar niet aan af. De inspecteur stelde daartegenover dat de btw op de creditnota's niet in mindering kon worden gebracht op de af

te dragen omzetbelasting, nu de btw op de creditfactuur geen belasting was in de zin van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

Het oordeel van de rechtbank

Nadat was vastgesteld dat de ondernemer prestaties onder bezwarende titel in de zin van art. 1 aanhef en onderdeel a Wet OB 1968 verrichtte, overwoog de rechtbank dat de btw die vermeld stond op de creditnota's niet door een andere ondernemer – ter zake van door hem aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten – op een factuur in rekening was gebracht. Op grond van art. 15 wet OB 1968 komt deze btw dan ook niet voor aftrek in aanmerking. De rechtbank wees erop dat de wetgever er expliciet voor heeft gekozen dat de btw van oninbaar gebleken vorderingen via een verzoek ex art. 29 lid 1 onderdeel a wet OB 1968 dient te worden teruggevraagd. Deze regeling verplicht tot het indienen van een afzonderlijk verzoek om teruggaaf met betrekking tot oninbare vorderingen. De rechtbank oordeelde dat het rechtstreeks op de aangifte in mindering brengen van deze btw niet was toegestaan. Betreffende de vergrijpboete overwoog de rechtbank dat de handelswijze van de ondernemer ten aanzien van de debiteurenadministratie onjuist was. De wijze van creditering beoogde volgens de rechtbank te voorkomen dat aanzienlijke bedragen aan gefactureerde maar nog niet afgedragen btw op aangifte moesten worden voldaan. Naar het oordeel van de rechtbank was sprake

(...)van een zodanige wijze van administreren dat dit het vermoeden rechtvaardigt dat eiser moet hebben geweten dat zijn 'praktische' werkwijze tot gevolg had dat te weinig omzetbelasting werd voldaan".

De rechtbank stelde vast dat eiser bewust de aanmerkelijke kans moet hebben aanvaard dat te weinig belasting is aangegeven en voldaan, waarbij voorts sprake is van een zowel verhoudingsgewijs als absoluut aanzienlijk bedrag aan aanvankelijk te weinig geheven belasting. Een vergrijpboete van 75% over de verschuldigde gefactureerde omzet achtte de rechtbank dan ook passend en geboden.

Wetswijziging vereenvoudiging belastingteruggaaf oninbare vorderingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft in een begeleiden brief bij het Belastingplan 2016 een aantal vereenvoudigingsmaatregelen benoemd die nader worden onderzocht. Een van deze maatregelen betreft een onderzoek naar de voordelen voor de uitvoering en het bedrijfsleven van een aanpassing van de teruggaafregeling oninbare debiteuren. Het voorstel is om een rechtsvermoeden van oninbaarheid in te voeren als binnen één jaar na het uitreiken van de factuur nog niet is betaald. Dit vermoeden vervalt als later alsnog wordt betaald op de factuur. Op 12 juli 2016 is een vereenvoudiging van de regeling voor teruggaaf van btw en milieubelastingen voor oninbare vorderingen ter consultatie aangeboden. Blijkens de toelichting is het doel van de voorgenomen wijzigingen om de procedure voor teruggaaf van deze verbruiksbelas-

tingen voor oninbare vorderingen te vereenvoudigen en de betrokken ondernemers daarover sneller zekerheid te geven. Uit de toelichting blijkt ook dat naast de belastingdienst het bedrijfsleven, VNO-NCW, MKB-Nederland, NOB en het Verbond van Verzekeraars hebben aangedrongen op een vereenvoudiging van de uitvoeringslasten van de bestaande regeling.

De belangrijkste wijziging zal zijn dat het recht van een ondernemer op teruggaaf van de eerder voldane belasting in ieder geval ontstaat voor zover de vergoeding een jaar na opeisbaarheid nog niet is ontvangen. Als een in mindering gebracht bedrag later alsnog wordt ontvangen, wordt de belasting opnieuw verschuldigd. Daarnaast wordt de procedure sterk vereenvoudigd. Het indienen van een afzonderlijk verzoek om teruggaaf is niet meer nodig nu het bedrag van de teruggaaf in mindering kan worden gebracht op de periodieke aangifte. Bij het overdragen van een vordering (zoals bij factoring) krijgt de factormaatschappij het recht om de teruggaafregeling toe te passen. Door een overgangsregeling geldt de vereenvoudiging ook voor de bij inwerkingtreding lopende vorderingen, met de kanttekening dat de nieuwe termijn van één jaar voor deze vorderingen begint te lopen op de beoogde datum van inwerkingtreding (1 januari 2017). In de volgende BTW-bulletin zal verder aandacht besteed worden aan dit wetsvoorstel.

Conclusie

Wat kan een ondernemer doen met de af te dragen btw op een onbetaald gebleven factuur? Het opmaken van een creditnota om deze btw direct bij de aangifte omzetbelasting te verrekenen, lijkt vanuit ondernemersperspectief de meest praktische oplossing. Geen enkele ondernemer is immers geneigd om btw af te dragen aan de belastingdienst over een factuur die nog niet eens aan hemzelf is voldaan.

De uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland benadrukt dat deze handelswijze in strijd is met de Wet OB 1968 en aanzienlijke naheffingen en vergrijpboeten tot gevolg kan hebben. Daarbij dient in het achterhoofd te worden gehouden dat ten aanzien van de onbetaalde factuur nog wel een civielrechtelijke vordering op de debiteur bestaat. Deze vordering heeft juridisch en economisch 'waarde' en kan in een uiterst geval worden gecedeerd aan een incassobureau. In zoverre is het niet meer dan logisch dat de Wet OB 1968 bepaalt dat de btw van oninbaar gebleken vorderingen enkel via een uitdrukkelijk verzoek ex art. 29 Wet OB 1968 kan worden teruggevraagd, waarbij aan diverse eisen moet worden voldaan. Het voorstel ter wijziging van art. 29 Wet OB 1968 lijkt een stap in de goede richting te zijn nu het een aanzienlijke lastenverlichting en vereenvoudiging zal inhouden voor de praktijk. Hoe de definitieve regeling eruit zal gaan zien is echter nog niet duidelijk. Vermoedelijk zal het voorstel worden meegenomen in het Belastingplan 2017. Indien de teruggaafregeling voor ondernemers in de toekomst daadwerkelijk makkelijker toepasbaar wordt zal het opmaken van een creditnota – met alle risico's van dien – wellicht tot het verleden behoren.