Art. 29 Wet OB: Afnemer betaalt niet? De fiscus wel!

Door mr. J.P. Hulshof



2 Ondernemers dienen normaal gesproken btw te voldoen op basis van het factuurstelsel (art. 13 Wet OB). De ondernemer is dan de btw verschuldigd op het moment dat hij de factuur voor de door hem verrichte prestatie uitreikt of uiterlijk op het moment dat hij de factuur had moeten uitreiken. De verschuldigdheid van btw staat binnen het factuurstelsel in feite los van de betaling door de afnemer. Alleen als de vergoeding wordt ontvangen voordat de factuur is uitgereikt, is de verschuldigdheid van btw gekoppeld aan het moment van ontvangst van de vergoeding (art. 13, tweede lid, Wet OB).

Ondernemers die hun prestaties 'op rekening' verrichten zullen hierdoor de btw ter zake van hun prestaties veelal al aan de fiscus hebben moeten voldoen voordat zij de vergoeding (en de btw) van hun afnemers hebben ontvangen. Voor de verschuldigdheid van btw binnen het factuurstelsel maakt het dus niet uit of de vergoeding pas maanden of jaren later wordt ontvangen en zelfs niet of de vergoeding (uiteindelijk) geheel of gedeeltelijk niet betaald wordt.

Art. 29 Wet OB

Als een ondernemer de vergoeding niet of niet geheel ontvangt kan hij op verzoek de voldane btw over het onbetaald gebleven deel terugkrijgen. Art. 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB bepaalt namelijk dat op verzoek teruggaaf wordt verleend voor zover de vergoeding 'niet is en niet zal worden ontvangen'. Deze regeling is uiteraard alleen van toepassing als de ondernemer ingevolge het factuurstelsel de btw heeft voldaan.[1] Een ondernemer die het kasstelsel (art. 26 Wet OB) toepast kan geen beroep doen op de regeling. Hij heeft immers alleen btw voldaan voor zover hij de vergoeding daadwerkelijk heeft ontvangen.

In de praktijk is het niet altijd eenvoudig te bepalen of de vergoeding daadwerkelijk niet is en niet zal worden ontvangen of dat op enigerlei wijze toch betaling heeft plaatsgevonden. Betaling hoeft namelijk niet alleen te geschieden door de schuldenaar zelf. Ook als een derde betaalt, op eigen naam of namens de schuldenaar, kan de vergoeding zijn voldaan. Dit kan ook het geval zijn als een vordering op een afnemer wordt verrekend met een vordering van de afnemer op de leverancier of wanneer een koopschuld van de afnemer wordt omgezet in een leenschuld. Daarnaast is in de rechtspraak geregeld de vraag aan de orde geweest op welk moment (in de tijd) is komen vast te staan dat de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen. Een verzoek om teruggaaf op grond van art. 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB moet namelijk worden gedaan over het tijdvak waarin is komen vast te staan dat de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen.
Op 16 oktober 2009 heeft de HR[2] twee uitspraken gedaan over deze problematiek. De eerste uitspraak gaat over de vraag of de vergoeding daadwerkelijk niet is ontvangen of dat betaling heeft plaatsgevonden door een derde. De tweede uitspraak gaat over de vraag op welk moment is komen vast te staan dat de vergoeding niet is en niet zal worden betaald en dus op welk moment het recht op teruggaaf ontstaat.

Hoge Raad 16 oktober 2009, nr. 08/00647

In de casus met het nummer 08/00647 ging het om een inkoopcombinatie die met vaste afnemers en vaste leveranciers contracten aanging. De inkoopcombinatie bedong voor de bij haar aangesloten vaste afnemers gunstige inkoopvoorwaarden en prijzen bij de vaste leveranciers. Voor de vaste leveranciers bood de inkoopcombinatie betalingszekerheid. Als een vaste afnemer goederen kocht bij een vaste leverancier was de inkoopcombinatie gehouden de betalingsverplichtingen van de vaste afnemer na te komen. Daartoe betaalde de inkoopcombinatie een bedrag ter grootte van de overeengekomen koopsom aan de vaste leverancier en nam tegelijkertijd de vordering van de vaste leverancier op de vaste afnemer over (subrogatie). Toen een vaste afnemer failliet ging en niet aan zijn betalingsverplichting jegens de inkoopcombinatie kon voldoen, rees de vraag of de inkoopcombinatie de btw die in de vordering op die afnemer was begrepen (en die door de vaste leverancier was voldaan), kon terugvragen op de voet van art. 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB.
De inspecteur en het hof vonden, alle omstandigheden in onderlinge samenhang bezien, dat de inkoopcombinatie de vergoeding aan de vaste leverancier had betaald. De vergoeding was daarmee door de vaste leverancier ontvangen en een beroep op art. 29 Wet OB door de inkoopcombinatie was uitgesloten.

Betaling voor overname vordering?

In de conclusie van A-G Van Hilten[3] bij deze uitspraak wordt een aantal interessante aspecten van deze problematiek besproken. In de eerste plaats de vraag of de betaling aan de vaste leverancier strekte tot voldoening van de koopsom van de (aan de vaste afnemer) geleverde goederen of tot betaling voor de overname van de vordering op de vaste afnemer. In het eerste geval is sprake van betaling van de koopsom door een derde (de inkoopcombinatie) en is de koopsom voldaan, waardoor het recht op teruggaaf op grond van art. 29 Wet OB tenietgaat. In het laatste geval is geen sprake van betaling van de koopsom, maar van betaling voor een andere prestatie, namelijk de overdracht van de vordering. De koopschuld zelf blijft dan in stand en het recht op teruggaaf op grond van art. 29 Wet OB ook.[4] In het onderhavige geval waren de overeenkomsten tussen partijen echter niet zo duidelijk vond de A-G. Uit de gesloten overeenkomsten kon het hof volgens de A-G afleiden dat de betaling door de inkoopcombinatie aan de vaste leveranciers niet strekte tot voldoening van een vergoeding voor de overdracht van een vordering maar tot voldoening van de koopsom. Verder was dit oordeel van het hof van feitelijke aard en de HR gaat in zijn uitspraak dan ook niet expliciet op deze problematiek in. Wel geeft het verloop van deze procedure aan hoe belangrijk een juiste formulering van overeenkomsten op dit punt kan zijn voor een eventuele teruggaafmogelijkheid van btw bij oninbaarheid.

Overgang recht op teruggaaf

In de tweede plaats besteedt de A-G aandacht aan de vraag of bij overname van een vordering ook het recht zelfstandig een beroep te doen op art. 29 Wet OB op de nieuwe schuldeiser over kan gaan. Deze vraag is bij mijn weten niet eerder in de rechtspraak aan de orde geweest. Op grond van de tekst van art. 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB moet dit mijns inziens mogelijk zijn. Het verzoek om teruggaaf wordt niet voorbehouden aan de ondernemer die de prestatie heeft verricht of de btw heeft voldaan. Ook volgens de A-G brengt een redelijke wetstoepassing mee dat deze vraag in positieve zin wordt beantwoord. In het zogenoemde factoorsbesluit[5] trekt de staatssecretaris in twijfel of het teruggaafrecht op grond van art. 29 Wet OB van rechtswege kan overgaan op degene die de vordering overneemt. Niettemin keurt hij goed dat een factoor namens zijn opdrachtgever een ver-

zoek om teruggaaf indient en dat de terug te geven btw rechtstreeks aan hem wordt overgemaakt. In de praktijk zal deze 'goedkeuring' veelal wel tot een werkbare oplossing leiden. De teruggaafbeschikking moet dan volgens de staatssecretaris wel worden vastgesteld op naam van de opdrachtgever en als deze opdrachtgever nog onbetaalde belastingschulden heeft kan de ontvanger deze met de teruggaaf verrekenen.

Oordeel Hoge Raad

De HR gaat op de vraag of het recht op teruggaaf van btw naar een nieuwe crediteur overgaat niet expliciet in, maar beslist de zaak in gunstige zin voor de inkoopcombinatie door haar beroep op het factoorsbesluit te honoreren. Volgens de HR kwamen de door partijen gesloten overeenkomsten in hun gevolgen erop neer dat de inkoopcombinatie zich had verplicht alle door haar goedgekeurde vorderingen van de vaste leveranciers op de vaste afnemers ten volle en zonder voorbehoud over te nemen. Hiermee valt de rechtsverhouding volgens de HR onder de omschrijving van de 'factoorsovereenkomst' in het factoorsbesluit. Volgens de HR behoorde de inkoopcombinatie tot de kring van de door het factoorsbesluit begunstigde belastingplichtigen en had zij recht op teruggaaf.

Deze uitspraak is toch wel enigszins opmerkelijk.

In de eerste plaats lijkt het voor een succesvol beroep op het factoorsbesluit toch in eerste instantie noodzakelijk dat de betaling van de factoor aan de opdrachtgever strekt tot voldoening van de vergoeding voor de overname van de vordering en niet tot betaling van de koopschuld van de debiteur. Het hof heeft op basis van de gesloten overeenkomsten echter geconcludeerd dat de betaling door de inkoopcombinatie aan de vaste leverancier nu juist strekte tot voldoening van de koopschuld van de vaste afnemer. Het factoorsbesluit is in dat geval niet van toepassing, zoals ook de A-G opmerkt. Blijkbaar legt de HR de gesloten overeenkomsten toch anders uit dan het hof. Dit is opmerkelijk omdat de HR dit niet nader motiveert en, zoals de A-G opmerkt, het oordeel van het hof op dit punt niet onbegrijpelijk is en verder van feitelijke aard lijkt.

In de tweede plaats leid ik uit de door het hof vastgestelde feiten af dat de inkoopcombinatie het verzoek om teruggaaf op eigen naam heeft ingediend en niet namens de vaste leverancier. Het factoorsbesluit lijkt echter alleen goed te keuren dat de factoor namens de opdrachtgever om teruggaaf verzoekt, waarbij de teruggaafbeschikking op naam van de opdrachtgever wordt gesteld. Dit zou betekenen dat bij een beroep op de factoorsresolutie in formele zin niet de inkoopcombinatie belanghebbende is, maar de vaste leverancier. Ook hieraan gaat de HR in zijn uitspraak voorbij. Hoewel de uitspraak naar mijn mening tot een redelijke uitkomst leidt in deze casus, vind ik het een gemiste kans dat de HR op bovenvermelde vragen niet een duidelijk antwoord heeft gegeven.

Hoge Raad 16 oktober 2009, nr. 08/0062

In de casus met het nummer 08/0062 ging het om een farmaceutische groothandel die in de jaren 1989, 1990 en 1991 bemiddelingsdiensten had verricht voor een afnemer. De ter zake van die diensten verschuldigde btw had de groothandel voldaan, maar betaling door de afnemer bleef uit. Eind 1991 is aan de afnemer surseance van betaling verleend en begin 1992 is de afnemer in staat van faillissement verklaard. Het faillissement van D B.V. is in 2002 geëindigd met een slotbetaling aan concurrente debiteuren. Op 22 februari 2000 heeft de groothandel een verzoek ingediend om teruggaaf van btw op grond van art. 29, eerste lid, Wet OB van de over het jaar 1991 aan de afnemer in rekening gebrachte omzetbelasting.

In eerste instantie was in geschil of de vergoeding was voldaan door compensatie van de vordering met een lening van de afnemer aan een derde. Na terugverwijzing door de HR[6] oordeelde Hof Den Bosch[7] dat geen compensatie had plaatsgevonden en dat de vergoeding daarom onbetaald was gebleven. Het hof wees het beroep van de groothandel toch af omdat volgens het hof het verzoek om teruggaaf te laat was ingediend en daarom niet ontvankelijk was. Zoals de HR in 1991[8] heeft beslist ontstaat het recht op teruggaaf van btw op grond van art. 29, eerste lid, Wet OB op het tijdstip waarop redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven. Volgens het hof had de groothandel eind 1991, of in elk geval op het moment dat de aan de afnemer verleende surseance van betaling overging in een faillietverklaring, moeten aannemen dat voldoening van de vergoeding achterwege zou blijven. Het verzoek om teruggaaf had daarom volgens het hof op de voet van art. 33, eerste lid, Wet OB in de aangifte over november 1991 dan wel in die over januari 1992 moeten worden vermeld. De Hoge Raad is het niet eens met die opvatting van het hof. Volgens de HR brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de crediteur enige beoordelingsvrijheid heeft met betrekking tot de vraag of redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven. De teruggaaf van btw dient volgens de HR evenwel ui-

terlijk te worden gevraagd bij de aangifte over het eerste tijdvak waarin betaling van de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd. Dit is volgens de HR in het onderhavige geval het moment waarop het faillissement van de afnemer is geëindigd (in 2002) met een slotbetaling aan concurrente debiteuren. De groothandel had het verzoek volgens de HR daarom in ieder geval niet te laat ingediend. De HR laat zich niet uit over de vraag of het verzoek misschien te vroeg was ingediend en daarom niet ontvankelijk was. Zoals de HR aangeeft was dit voor het hof niet in geschil. De HR kent de teruggaaf daarom toe.

Deze uitspraak van de HR zal in de praktijk worden toegejuicht. Het vaststellen van het moment waarop redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de betaling van een vordering achterwege blijft is niet altijd eenvoudig. Daar komt bij dat het verzoek om teruggaaf aan strikte termijn gebonden is. De HR geeft de schuldeiser nu enige beoordelingsvrijheid. Hij moet het verzoek om teruggaaf uiterlijk indienen bij de aangifte over het tijdvak waarin de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd. De uitspraak roept nog wel de vraag op of en wanneer het verzoek om teruggaaf te vroeg is ingediend. Dat was in deze casus niet in geschil en uit het feit dat de HR de zaak zelf afdoet, kan worden afgeleid dat dat volgens de HR ook niet het geval was. Het lijkt er dan ook op dat een verzoek om teruggaaf kan worden ingediend vanaf het moment dat redelijkerwijs kan worden aangenomen dat betaling niet zal plaatsvinden tot uiterlijk het moment dat betaling niet meer in rechte kan worden gevorderd.

Conclusie

De HR heeft op 16 oktober 2009 twee uitspraken gedaan over de toepassing van art. 29, eerste lid, Wet OB. In beide gevallen kwam de desbetreffende belanghebbende er goed mee weg en verkreeg zij teruggaaf.

De uitspraak met nr. 08/00467 laat nog enkele vragen die van belang zijn voor de praktijk onbeantwoord. Hoewel de HR niet expliciet op deze problematiek ingaat, ben ik van mening dat partijen ook in de toekomst bij de overdracht van vorderingen hun overeenkomst zorgvuldig moeten formuleren om te voorkomen dat het recht op teruggaaf op grond van art. 29, eerste lid, Wet OB verloren gaat. Ook blijkt niet duidelijk onder welke voorwaarden degene die een vordering heeft overgenomen het recht op teruggaaf van art. 29, eerste lid, Wet OB kan effectueren. Kan hij het verzoek op eigen naam doen of moet hij het verzoek namens de oorspronkelijke crediteur indienen?

De uitspraak met nr. 08/0062 biedt belastingplichtigen in de toekomst meer beoordelingsvrijheid voor het bepalen van het moment waarop een verzoek om teruggaaf op grond van art. 29, eerste lid, Wet OB kan worden ingediend. Dit zal in de praktijk worden toegejuicht.

Noten

1 HR 29 augustus 1990, nr. 26 532, *V-N* 1990, p. 3042.

2 HR 16 oktober 2009, nr. 08/00647 en nr. 08/00062.

3 Conclusie A-G Van Hilten, 1 december 2008, nr. 08/00647.

4 Dit kan ook worden afgeleid uit het Factoorsbesluit van 5 september 2003, nr. DGB2003/4484M.

5 Besluit van 5 september 2003, nr. DGB2003/4484M, *V-N* 2003/46.16.

6 HR 22 oktober 2004, nr. 40 269, *BNB* 2005/11.

7 Hof Den Bosch 15 november 2007, nr. 04/02230.

8 HR 4 september 1991, nr. 27161, LJN ZC4665, *BNB* 1991/315.