

Vergaderjaar 2007–2008

31 301

Wijziging van de Invorderingswet 1990 (vervanging g-rekeningenstelsel door een depotstelsel)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 19 juli 2007 en het nader rapport d.d. 29 november 2007, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 16 juli 2007, nr. 07.002269, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Invorderingswet 1990 (vervanging g-rekeningenstelsel door een depotstelsel), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel strekt ertoe de mogelijkheid te openen door rechtstreekse stortingen op een zogenoemde vrijwaringsrekening van de Belastingdienst de hoofdelijke aansprakelijkheid die in bepaalde gevallen voor belastingschulden van anderen bestaat, te beperken. Het voorstel vervangt daarmee het bestaande g-rekeningensysteem en het informele systeem van rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen, onder andere met betrekking tot de belastingen ter betaling waarvan het rechtstreeks gestorte geld kan worden aangewend en de verrekeningsmogelijkheid voor de ontvanger. Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanvulling van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 16 juli 2007, nr. 07.002269, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 19 juli 2007, nr. W06.07.0217/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

1. Voorkoming van misbruik van depotgelden

Aannemers van werk, inleners van personeel en opdrachtgevers in de confectiesector kunnen ingevolge respectievelijk de artikelen 34, 35 en 35a van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) aansprakelijk worden gesteld voor de niet betaalde loon- of omzetbelasting of sociale verzekeringspremies van hun onderaannemers, uitleners en (confectie)aannemers. Ter beperking van de omvang van hun mogelijke aansprakelijkheid kunnen aannemers, inleners en opdrachtgevers in de confectiesector de belasting- en premiecomponent van de aan hen uitgereikte facturen storten op een speciale geblokkeerde rekening (de zogenoemde g-rekening) die de onderaannemer, uitlener of (confectie-) aannemer heeft geopend bij zijn bank. Tot het bedrag van de stortingen

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

bestaat voor die aannemers, inleners en opdrachtgevers een wettelijke vrijwaring. De gelden op de g-rekeningen kunnen door de onderaannemers, uitleners en (confectie)aannemers worden aangewend voor betaling van loon- en omzetbelasting en premies sociale verzekeringen verband houdende met de aanneming van werk of uitlening van personeel, alsmede voor stortingen op andere g-rekeningen.

Laatstgenoemde mogelijkheid (de doorstorting) heeft geleid tot misbruik van g-gelden, waarbij als kern is aan te wijzen dat de doorgestorte gelden betrekking hadden op leveranties van goederen en diensten die geen verband hielden met aanneming van werk of inlening van personeel.

In de toelichting is geen aandacht gegeven aan dit misbruik. De Raad mist een analyse van het misbruik en de maatregelen die zijn getroffen om in het voorgestelde systeem misbruik te voorkomen. De Raad wijst in dit kader op de regels die in de modelovereenkomst van de g-rekening zijn opgenomen ter versterking van de verhaalspositie van de ontvanger. Punt 9 van de g-rekeningovereenkomst, opgenomen in de bijlage bij de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004 (Uitvoeringsregeling iko 2004)¹ luidt als volgt:

«De rekeninghouder verplicht zich hierbij tegenover de ontvanger om in het geval dat op zijn g-rekening vanaf een andere g-rekening een bedrag wordt gestort dat geen betrekking heeft op aanneming van werk in de zin van de artikelen 35 en 35a van de Invorderingswet 1990 of op het aan derden ter beschikking stellen van werknemers in de zin van artikel 34 van de Invorderingswet 1990, dit bedrag onmiddellijk terug te storten op de g-rekening van de storter, opdat de ontvanger op dit bedrag jegens de storter zijn pandrecht kan doen gelden. Indien dit laatste niet of niet meer mogelijk is omdat de storter inmiddels in staat van faillissement is verklaard, aan hem surseance van betaling is verleend dan wel ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is, verplicht de rekeninghouder zich om, in afwijking van de vorige volzin, dit bedrag onder vermelding van de herkomst over te maken aan de ontvanger.»

Het voorstel maakt opnieuw doorstorting mogelijk (het voorgestelde artikel 57a, vierde lid, IW 1990). Het ligt hierbij voor de hand dat een voorziening wordt getroffen die overeenstemt met het hiervoor genoemde punt 9 van de g-rekeningovereenkomst. Voorzien zal moeten worden in een terugboekingsregeling tussen de depots. Een dergelijke regeling gaat de uitwerking bij ministeriële regeling, waarvoor het voorgestelde artikel 57a, negende lid, IW 1990 de grondslag biedt, te boven.²

De Raad adviseert in de toelichting alsnog aandacht te geven aan mogelijk misbruik van de regeling en het voorstel in ieder geval aan te vullen in deze zin dat, in geval van doorstorting tussen twee depots, de depotbegunstigde verplicht is het doorgestorte bedrag onmiddellijk terug te storten indien dat bedrag geen betrekking heeft op aanneming van werk in de zin van de artikelen 35 en 35a lw 1990 of op het aan derden ter beschikking stellen van werknemers in de zin van artikel 34 lw 1990.

1. Voorkoming van misbruik van depotgelden

Een vorm van misbruik van de voorgestelde regeling kan gelegen zijn in de situatie dat bij overboeking van het ene depot naar het andere depot, het overgeboekte bedrag geen verband houdt met de aansprakelijkheidsbepalingen van artikel 34, artikel 35 of artikel 35a van de Invorderingswet 1990. Om dit soort situaties te voorkomen is – overeenkomstig het advies van Raad – het voorgestelde artikel 57a, vierde lid, Invorderingswet 1990 en de toelichting daarop in die zin aangevuld dat, ingeval van overboeking tussen twee depots, de depotbegunstigde verplicht is het overgeboekte bedrag terug te boeken voorzover dat bedrag geen betrekking heeft op loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies verband houdende met aanneming van werk in de zin van de artikelen 35 en 35a Invorderingswet 1990 of met het aan derden ter beschikking stellen van werknemers in de zin van artikel 34 Invorderingswet 1990. Daarom moet degene die overboekt bij de overboeking vermelden het factuurnummer van de nota waarop de overboeking betrekking heeft alsmede de periode waarin het werk is uitgevoerd. Met behulp van deze gegevens kan de depotbegunstigde controleren of de overboeking terecht is, dan wel dat hij moet terugboeken. Weigert hij tot terugboeking over te gaan, dan heeft

¹ Zie artikel 1, onderdeel m, van de Uitvoeringsregeling iko 2004.

² Zie aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

volgens de opgenomen aanvulling de ontvanger de mogelijkheid de overboeking terug te draaien.

Een andere vorm van misbruik zou kunnen zijn dat er bewust een te hoge aangifte loon- of omzetbelasting wordt gedaan, die vervolgens wordt betaald uit het tegoed van het depot van de aangever en dat daarna bezwaar wordt gemaakt tegen de afdracht of voldoening op aangifte, waarbij het terug te geven bedrag wordt overgemaakt op de bank- of girorekening van de betrokkene. Hiermee wordt derhalve ten onrechte geld onttrokken aan het depot. Daarom is het voorgestelde artikel 57a, negende lid, IW 1990 aangevuld in die zin dat de bij ministeriële regeling nader te stellen regels ook kunnen inhouden dat de ontvanger een teruggaaf van loon- of omzetbelasting kan bijboeken op het depot.

Daarnaast merk ik op dat het automatiseringssysteem dat het nieuwe depotstelsel ondersteunt, de ontvanger in staat stelt om misbruik snel te signaleren met gevolg dat hij ook snel gepaste maatregelen kan nemen. Voorts, dat de in de Uitvoeringsregeling inlenersketen- en opdrachtgevers-aansprakelijkheid 2004 (iko-regeling) opgenomen bepalingen gericht tegen een onjuist gebruik van de g-rekening, toegeschreven op de nieuwe situatie, in een aangepaste iko-regeling zullen terugkomen. Deze bepalingen komen er onder meer op neer dat de ontvanger op de aanvraag een depot te openen een afwijzende beschikking neemt indien gegronde vrees bestaat dat onjuist gebruik van het depot zal worden gemaakt. Voorts is de ontvanger bevoegd een depot eenzijdig en zonder rechterlijke tussenkomst op te zeggen indien de depotbegunstigde geen of op een onjuiste wijze gebruik maakt van zijn depot. Met vorenstaande aanvullingen verwacht ik dat het oneigenlijke gebruik dat thans in de praktijk nog wordt geconstateerd bij g-rekeningen, onder de nieuwe depotregeling nog verder zal worden teruggedrongen.

2. Aanwendingsbereik depottegoed

Op grond van het voorgestelde artikel 57a, derde lid, IW 1990 kan de depotbegunstigde over het tegoed van zijn depot beschikken voor de voldoening van loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies. In de artikelsgewijze toelichting op dit artikel wordt enerzijds opgemerkt, dat de stortingen op de vrijwaringsrekening zijn bestemd voor een latere betaling door de uitlener, onderaannemer of aannemer (depotbegunstigde) van de door hen verschuldigde belasting en sociale verzekeringspremies die verband houden met de aansprakelijkheidsbepalingen van de artikelen 34, 35 en 35a IW 1990, en anderzijds dat het tegoed op het depot kan worden gebruikt voor de voldoening van loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies, waarbij het niet nodig is dat die verband houden met de voornoemde aansprakelijkheidsbepalingen.

Deze opmerkingen lijken niet geheel in elkaars verlengde te liggen. Daarbij kan worden opgemerkt dat uitgangspunt is dat de op een depot geboekte bedragen gerelateerd zijn aan de loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies waarvoor aannemers, inleners of opdrachtgevers op grond van de artikelen 34, 35 of 35a IW 1990 aansprakelijk kunnen worden gesteld. Zij storten bedragen op de vrijwaringsrekening ter vrijwaring van hun mogelijke aansprakelijkheid voor de betaling van deze belastingen, verschuldigd door de onderaannemer, de uitlener of de aannemer terzake van het aangenomen werk, het uitgeleend personeel of de aangenomen opdracht. Zonder nadere toelichting is het niet vanzelfsprekend dat het tegoed van een depot vervolgens aangewend kan worden voor de voldoening van elke loon- of omzetbelastingsschuld of sociale verzekeringspremieschuld, zonder dat het hierbij gaat om een schuld voor de aansprakelijkheid waarvan ter vrijwaring een bedrag op het depot is gestort. Dit spreekt temeer nu op grond van artikel 10 van de Uitvoeringsregeling iko 2004 juncto artikel 1, onderdelen i en j, van diezelfde Uitvoeringsregeling een deblokkeringsverzoek nodig is om het saldo van de g-rekening aan te wenden voor andere doeleinden dan die hiervoor omschreven. Tevens is hierbij te wijzen op de mogelijkheid die in het voorstel wordt geboden voor een onderaannemer om zijn depottegoed direct aan te wenden ter betaling van omzetbelasting, terwijl in het kader van de ketenaansprakelijkheid op grond van artikel 35 IW 1990 voor de aannemer slechts aansprakelijkheid kan bestaan voor de loonbelasting. De Raad adviseert in de toelichting de ruime bestedingsmogelijkheid van het depottegoed door de depotbegunstigde te motiveren.

2. Aanwendingsbereik depottegoed

De Raad stelt terecht dat uitgangspunt is dat het tegoed op het depot kan worden gebruikt voor de voldoening van loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies waarvoor aannemers, inleners of opdrachtgevers op grond van artikel 34, artikel 35 en artikel 35a van de IW 1990 aansprakelijk gesteld kunnen worden. In dat kader geldt bij een storting op de vrijwaringsrekening van de ontvanger of bij een overboeking van het ene depot naar het andere depot, de verplichting het depotnummer van de begunstigde te vermelden, alsmede het factuurnummer van de door deze uitgevaardigde rekening. Vervolgens kan de depotbegunstigde zelfstandig het saldo van zijn depot aanwenden voor de betaling van zijn loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies; bij deze betaling vermeldt hij alleen het aangifte- of aanslagnummer waarop de betaling betrekking heeft. Degene die aansprakelijk kan worden gesteld, is tot het bedrag dat hij heeft overgemaakt naar het depot gevrijwaard van aansprakelijkheid, ongeacht hoe de depotbegunstigde het depot heeft aangewend.

Bij een eventueel overschot op het depot kan de depotbegunstigde aan de ontvanger toestemming vragen het overschot op het depot geheel dan wel voor een bepaald bedrag voor andere doeleinden aan te wenden dan voor de voldoening van loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies. Indien de depotbegunstigde in gebreke is met het betalen van zijn belasting- of premieschuld, of in de situatie van versnelde invordering, kan er versneld worden ingevorderd (zie het voorgestelde artikel 57a, vijfde lid, Invorderingswet 1990).

De wijze waarop het tegoed wordt aangewend, heeft, zoals opgemerkt, geen invloed op de vrijwaring van de aansprakelijkheid van degene die een bedrag heeft overgemaakt naar het depot. Deze wordt gevrijwaard voor het bedrag van zijn storting, ongeacht de wijze waarop het depottegoed is aangewend. De toelichting op het wetsvoorstel is op dit punt verduidelijkt.

3. Verrekening

Het voorgestelde artikel 57a, zesde lid, IW 1990 maakt het mogelijk voor de ontvanger bij opheffing van een depot «op de voet van artikel 24» te verrekenen. Hiermee is beoogd verrekening mogelijk te maken van het depottegoed met alle openstaande belastingschulden van de depotbegunstigde, ook indien deze schulden geen loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies betreffen. Het voorstel verschilt op dit punt met de verrekeningsmogelijkheid die is opgenomen in punt 6 van de g-rekeningovereenkomst (bijlage bij de Uitvoeringsregeling iko 2004). De verrekeningsmogelijkheid is in dat punt beperkt tot «de in punt 2 bedoelde belasting en premies». Dit zijn de geormerkte loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies. De Raad mist in de toelichting een motivering voor deze uitbreiding van de verrekeningsmogelijkheid en adviseert deze alsnog op te nemen.

3. Verrekening

Het voorgestelde artikel 57a, zesde lid, Invorderingswet 1990 betekent inderdaad een verruiming van de verrekeningsbevoegdheid. Deze verruiming is ingegeven door praktische (doelmatigheids-)overwegingen en vloeit voort uit het gekozen systeem. Zonder een dergelijke bepaling zou de ontvanger, in de situatie van een openstaande belastingaanslag, derdenbeslag onder zichzelf dienen te leggen op het aan de belastingschuldige uit te betalen overschot van een depotrekening. Hiermee wordt materieel hetzelfde bereikt als met verrekening. Dit is echter een onnodig omslachtige wijze van handelen. Daarom wordt voorgesteld verrekening mogelijk te maken van het depottegoed met alle openstaande belastingschulden van de depotbegunstigde. De toelichting op het wetsvoorstel is op dit punt verduidelijkt.

4. Rente

De ontvanger vergoedt over het tegoed van een depot aan de depotbegunstigde een rente als bedoeld in artikel 9 van de Wet op de consignatie van gelden. De rente wordt berekend volgens de regels van die wet en wordt vervolgens bijgeschreven bij het tegoed (het voorgestelde artikel 57a, zevende lid, IW 1990). Het gevolg hiervan is dat de rente deel gaat uitmaken van het depottegoed en niet ter vrije beschikking van de depotbegunstigde staat. Punt 2 van de g-rekeningovereenkomst, opgenomen in de bijlage bij de Uitvoeringsregeling iko 2004, bepaalt dat de rente die de kredietinstelling over

de saldi van de g-rekening vergoedt, op een andere rekening van de rekeninghouder zal worden gecrediteerd. De rente valt daarmee buiten de g-rekening en daarmee buiten het pandrecht van de Belastingdienst.

De Raad adviseert in de toelichting de bijschrijving van de rente bij het tegoed van het depot alsnog te motiveren.

4. Rente

In de huidige systematiek maakt de kredietinstelling de rente die wordt vergoed op een g-rekening over op een andere rekening dan de g-rekening. Deze systematiek is voor de Belastingdienst niet uitvoerbaar en daarom is er voor gekozen de rente die wordt vergoed over het tegoed van een depot bij te schrijven op het depottegoed van de depotbegunstigde. De depotbegunstigde kan daarover beschikken voor betaling van zijn belastingschuld. Na betaling van zijn belastingschuld wordt het overschot vrijgegeven. De toelichting op het wetsvoorstel is op dit punt verduidelijkt.

5. Voor een redactionele kanttekening verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De redactionele kanttekening van de Raad is overgenomen.

Voorts is artikel III (inwerkingtreding) aangepast in die zin dat het mogelijk wordt gemaakt om vooruitlopend op de inwerkingtreding van het nieuwe depotstelsel reeds depotbeschikkingen af te geven.

De waarnemend Vice-President van de Raad van State,
P. van Dijk

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
nr. W06.07.0217/III met een redactionele kanttekening die de Raad in
overweging geeft.**

- De formulering van het verrekeningsrecht in het in artikel I, onderdeel C, voorgestelde artikel 57a, zesde lid, van de Invorderingswet 1990 in overeenstemming brengen met aanwijzing 83 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.