

Vergaderjaar 2018–2019

**35 033**

## **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet modernisering kleineondernemersregeling)**

**Nr. 4**

### **ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 10 september 2018 en het nader rapport d.d. 14 september 2018, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2018, no. 2018001438, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 10 september 2018, no. W06.18.0270/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

*Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2018, no. 2018001438, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet modernisering kleineondernemersregeling), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2019, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2019, Overige fiscale maatregelen 2019, Wet bronbelasting 2020, Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, Wet aanpassing kansspelbelasting over sportwedenschappen en implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel.*

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

*Het voorstel strekt ertoe om de huidige regeling in de btw voor kleine ondernemers te moderniseren door de introductie van een vereenvoudigde vrijstellingsregeling en daarmee de administratieve lasten voor kleine ondernemers te verlichten.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht het noodzakelijk om nader te motiveren waarom het gewenst is om juist nu over te stappen op een nieuw regime, terwijl een recent aangekondigd voorstel voor een nieuwe EU-richtlijn mogelijk kort erna wederom tot wijzigingen aanleiding zal geven. Indien die nadere motivering niet kan worden gegeven, adviseert zij te wachten tot de betreffende richtlijn is vastgesteld en in de Nederlandse regelgeving moet worden geïmplementeerd.*

## *1. Inleiding*

*Hierna (onder punt 2) maakt de Afdeling een opmerking over het vervangen van de huidige regeling voor kleine ondernemers (kleine ondernemersregeling; KOR) door een nieuwe regeling (voorgestelde KOR). Alvorens deze opmerking te maken volgt hieronder eerst een korte schets van de KOR.*

### *Huidige KOR*

*De huidige KOR in de Wet op de omzetbelasting 1968 bestaat uit twee onderdelen: een degressieve belastingvermindering (die aansluit bij de per saldo verschuldigde btw)<sup>2</sup> en een mogelijke<sup>3</sup> ontheffing van bepaalde administratieve verplichtingen.<sup>4</sup> Met deze regeling hebben kleine ondernemers – het gaat daarbij uitsluitend om natuurlijke personen – de mogelijkheid om geleidelijk over te gaan naar de volledig btw-belaste ondernemerssfeer met bijbehorende (administratieve) verplichtingen.*

*De huidige KOR is gebaseerd op een standstill-bepaling in BTW-richtlijn 2006.<sup>5</sup> Bij de introductie in 1969 van het in EU-verband geharmoniseerde btw-stelsel heeft Nederland namelijk gebruik gemaakt van een regeling op grond waarvan lidstaten degressieve verminderingen die op dat moment bestonden mochten handhaven. Met die keuze werd derhalve niet aangesloten bij de structurele omzetgerelateerde vrijstellingsregeling (vrijstelling van btw bij een omzet van minder dan € 5.000) in BTW-richtlijn 2006.*

### *Voorgestelde KOR*

*Het voorliggende voorstel vervangt de huidige regeling door een regeling die aansluit bij een omzetgrens van € 20 000 (dus niet bij de per saldo verschuldigde btw), die uitsluitend op verzoek (melding) kan worden toegepast en die ook geldt voor andere ondernemers dan natuurlijke personen. Ondernemers die voor toepassing van de voorgestelde KOR kiezen, zijn als hoofdregel ontheven van het doen van btw-aangifte (zij zijn dus geen btw verschuldigd) indien zij een omzet hebben van minder dan € 20 000. Zij zijn dan, kort gezegd, ook ontheven van de daarbij horende*

<sup>2</sup> Een in Nederland gevestigde ondernemer die op jaarbasis per saldo (dat wil zeggen na aftrek van aan hem in rekening gebrachte btw), niet meer dan € 1.883 aan btw is verschuldigd, maakt aanspraak op een degressieve vermindering van de te betalen btw. Deze vermindering is zodanig vormgegeven dat bij een bedrag aan verschuldigde btw van € 1.345 of minder, geen btw hoeft te worden afgedragen aan de Belastingdienst.

<sup>3</sup> Indien de ondernemer op jaarbasis per saldo niet meer dan € 1.345 aan btw is verschuldigd.

<sup>4</sup> De ondernemer kan de inspecteur verzoeken om ontheffing van administratieve en facturatieverplichtingen. De ontheffing impliceert dat de ondernemer geen btw meer op zijn facturen mag vermelden en de aan hem in rekening gebrachte btw niet mag aftrekken.

<sup>5</sup> Artikel 284 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb 2006, L 347, blz. 1).

*administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland.*

*De voorgestelde KOR sluit daarmee alsnog aan bij de structurele omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van BTW-richtlijn 2006. Omdat het voorstel een hogere grens hanteert dan de in die richtlijn voorgeschreven grens van € 5.000, is het noodzakelijk dat een derogatie wordt gevraagd.*

## *2. Overgang naar voorgestelde KOR*

*De Afdeling signaleert drie aspecten waarvan niet duidelijk is of daar rekening mee is gehouden bij de afweging om over te gaan op de thans voorgestelde KOR.*

### *a. Nieuw richtlijnvoorstel*

*De toelichting op het voorstel schetst de nadelen van de huidige KOR.<sup>6</sup> Volgens de toelichting vormen deze nadelen de aanleiding<sup>7</sup> om in de voorgestelde KOR alsnog aan te sluiten bij de structurele omzetgerelateerde regeling van de huidige BTW-richtlijn 2006.<sup>8</sup>*

*De Afdeling merkt op dat de meeste nadelen van de huidige KOR op zich niet nieuw zijn en al sinds 1969 spelen. Dit roept de vraag op waarom juist nu wordt overgestapt op een nieuwe KOR. Die vraag is vooral van belang omdat de Europese Commissie in haar btw-actieplan van april 2016 heeft aangekondigd om met een herziening te komen van de bijzondere regeling in BTW-richtlijn 2006 voor kleine ondernemers.<sup>9</sup> Zoals voorliggende toelichting vermeldt,<sup>10</sup> is naar het oordeel van de Commissie de huidige KOR-regeling in BTW-richtlijn 2006 complex en heeft de Commissie (mede) daarom op 18 januari 2018 een richtlijnvoorstel gepubliceerd<sup>11</sup> voor het herzien van die regeling. Dit betekent dat het niet ondenkbaar is dat kleine ondernemers in een korte periode twee keer met een regimewijziging zullen worden geconfronteerd. De eerste keer bij de inwerkingtreding van voorliggend voorstel met ingang 1 januari 2020<sup>12</sup> (met mogelijk na het eerste jaar van inwerkingtreding – dus op zijn*

<sup>6</sup> Die nadelen betreffen de administratieve lasten voor ondernemers en de toenemende uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, de beperkte beleidsvrijheid als gevolg van het standstill-karakter (aanpassing van de bovengrens en uitbreiding van de toepassing van de regeling tot rechtspersonen is Europeesrechtelijk niet toegestaan), alsmede het niet goed aansluiten bij de beoogde doelgroep van ondernemers met een geringe omzet (door de aansluiting bij het saldo van verschuldigde en terugontvangen btw). Memorie van toelichting, paragraaf 2.1 (Toelichting van de huidige regeling), tweede tot en met vierde tekstblok.

<sup>7</sup> De memorie van toelichting (versie internetconsultatie, paragraaf 3.2, eerste tekstblok, laatste volzin) noemde nog het argument dat de voorgestelde «omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting» (OVOB) anticipeert op het richtlijnvoorstel van 18 januari 2018, welk voorstel ook uitgaat van een omzetgerelateerde vrijstellingsgrens (Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (COM(2018 21 final).

<sup>8</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 2.1 (Toelichting van de huidige regeling), laatste volzin.

<sup>9</sup> Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw – Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken (COM(2016) 148 final) van 7 april 2016 en Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité – Follow-up van het actieplan betreffende de btw – Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om in actie te komen (COM(2017) 566 final) van 4 oktober 2017.

<sup>10</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 4 (EU-aspecten), laatste tekstblok.

<sup>11</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (COM(2018 21 final).

<sup>12</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 1 (Inleiding), laatste volzin, en artikel IV, tweede lid, van het voorstel.

*vroegst in 2021 – een bijstelling van de omzetgrens naar aanleiding van een evaluatie).<sup>13</sup> De tweede keer bij de implementatie van de richtlijn, namelijk (op zijn vroegst) op de beoogde implementatiedatum 1 juli 2022. Twee wijzigingen van het btw-regime kort na elkaar zouden tot problemen kunnen leiden, niet alleen voor de burger maar ook voor de Belastingdienst.*

*In dit verband wijst de Afdeling erop dat de invoering van de voorgestelde KOR – zoals de uitvoeringstoets van de Belastingdienst duidelijk maakt<sup>14</sup> – «vanuit communicatieperspectief een intensief traject is, gericht op een grote doelgroep (circa 0,9 mln. ondernemers) waarvan een deel zich niet laat vertegenwoordigen door een fiscaal dienstverlener».*

*Ook wijst de Afdeling erop dat de gevolgen van de invoering van de nieuwe KOR voor de maakbaarheid van de processen en ondersteunende ICT-systemen van de Belastingdienst als «middelgroot» wordt aange-merkt.<sup>15</sup> Dit betekent «dat de aanpassing haalbaar is, maar dat daarbij bepaalde risico's moeten worden geaccepteerd of bijvoorbeeld in eerste instantie bepaalde onvolledigheden zullen optreden».<sup>16</sup>*

## *2. Overgang naar voorgestelde KOR*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld.

### *a. Nieuw richtlijnvoorstel*

Het kabinet heeft de bewuste keuze gemaakt voor modernisering van de huidige kleineondernemersregeling voordat het richtlijnvoorstel voor aanpassing van de kleineondernemersregeling in de BTW-richtlijn 2006 is vastgesteld en in Nederlandse regelgeving moet worden geïmplementeerd. De modernisering van de huidige KOR is een wens die al jaren door diverse kabinetten is genoemd. Al in de Fiscale agenda van 2011 is de kleineondernemersregeling genoemd als een vereenvoudiging in de heffing van de btw die kan bijdragen aan het terugdringen van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.<sup>17</sup> Ook is recent in de Fiscale Beleidsagenda van 23 februari 2018 de kleineondernemersregeling wederom door het kabinet benoemd.<sup>18</sup> Op dat moment was het kabinet ook al bekend met de Europese ontwikkelingen voor herziening van de bijzondere regeling in BTW-richtlijn 2006 voor kleine ondernemers.

Nederland kent op dit moment een kleineondernemersregeling die afwijkt van de regeling die de meeste lidstaten toevoegen, namelijk een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting. De huidige KOR is dermate complex dat deze hoe dan ook een modernisering behoeft, ongeacht of het richtlijnvoorstel doorgang vindt. De nadelen die worden genoemd bij de huidige KOR worden met het jaar groter en urgenter, omdat het aantal kleine ondernemers ieder jaar fors stijgt. De voortgang en definitieve inhoud van het Europese richtlijnvoorstel zijn op dit moment nog onzeker, maar bevatten in ieder geval een

<sup>13</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 3 (Budgettaire effecten), laatste tekstblok.

<sup>14</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets «Modernisering kleineondernemersregeling», onder «Interactie burgers/bedrijven».

<sup>15</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets «Modernisering kleineondernemersregeling», kader.

<sup>16</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Leeswijzer Uitvoeringstoets Nieuwe Stijl, onder «Maakbaarheid systemen», gele vlag.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 20.

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.

uitbreiding naar een Europees brede toepassing van de vrijstellingsregeling. De inhoud en invoeringsdatum van het richtlijnvoorstel hebben, mede gelet op de uitvoeringsaspecten voor het bedrijfsleven en de Belastingdienst, de aandacht van het kabinet. De herziening van de bijzondere regeling in BTW-richtlijn 2006 voor kleine ondernemers zal in essentie niet wijzigingen, omdat het uit zal blijven gaan van een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling. Het kabinet heeft er daarom voor gekozen om deze ontwikkelingen van het richtlijnvoorstel niet af te wachten en de modernisering van de huidige KOR al eerder door te voeren.

*b. Voorwaarde (in huidige BTW-richtlijn 2006) voor overgang*

*Met betrekking tot de overgang op de nieuwe KOR gaat de toelichting niet in op de vraag of is voldaan aan de richtlijnvoorwaarde<sup>19</sup> dat de overgang niet mag leiden tot een vermindering van belasting. Gelet op de onzekerheden die volgens de toelichting aan de raming zijn verbonden en op de bij de raming gemaakte veronderstellingen, en gelet ook op de voorgenomen evaluatie die zo nodig (om budgettaire redenen) kan leiden tot aanpassing van de omzetgrens,<sup>20</sup> is het niet duidelijk of de nieuwe KOR voor derogatie in aanmerking komt.*

*b. Voorwaarde (in huidige BTW-richtlijn 2006) voor overgang*

Het algemeen deel van de memorie van toelichting is verduidelijkt op het punt dat is voldaan aan de randvoorwaarde dat overgang niet mag leiden tot een vermindering van belasting.

*c. Einde stand-still*

*Evenmin komt uit de toelichting naar voren of bij de beslissing om over te gaan op de nieuwe KOR is meegewogen dat het na de inwerkingtreding van de nieuwe regeling op grond van BTW-richtlijn 2006 niet meer mogelijk is om – zo dat gewenst zou zijn – terug te keren naar de huidige regeling met degressieve vermindering.*

*c. Einde stand-still*

Het kabinet heeft bij de modernisering van de KOR een afweging gemaakt tussen de mogelijkheden voor een bijzondere regeling voor kleine ondernemers die op basis van de BTW-richtlijn 2006 mogelijk zijn. Dit betreft het voorlopige behoud van de degressieve vermindering, waar de huidige regeling vanuit gaat, of het introduceren van een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling. Bij de keuze voor het wetsvoorstel is meegewogen dat na introductie van de facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling niet meer terug kan worden gekeerd naar de huidige regeling met een degressieve vermindering. De kans dat de wens zou bestaan om terug te keren naar de degressieve vermindering schat het kabinet nihil, gezien de genoemde nadelen bij de huidige KOR. Dit is ook af te leiden uit de genoemde nadelen in het algemene deel van de memorie van toelichting. Daarnaast is het de vraag of de degressieve vermindering nog toekomst had gehad, aangezien het richtlijnvoorstel de mogelijkheid voor het toepassen van een degressieve vermindering voor kleine ondernemers schrapt.

<sup>19</sup> Artikel 395, eerste lid, van BTW-richtlijn 2006. Zie ook artikel 281 van BTW-richtlijn 2006.

<sup>20</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 3 (Budgettaire effecten), laatste tekstblok.

*d. De Afdeling is van oordeel dat het voorstel niet toereikend is gemotiveerd omdat de toelichting niet ingaat op de genoemde aspecten. Zij adviseert dat alsnog te doen en daarbij nader te motiveren waarom het gewenst is om juist nu over te stappen op een nieuw regime, terwijl het nieuwe richtlijnvoorstel kort erna wederom tot wijzigingen aanleiding kan geven. Indien die nadere motivering niet kan worden gegeven, adviseert zij te wachten tot de betreffende richtlijn is vastgesteld en in de Nederlandse regelgeving moet worden geïmplementeerd.*

d. De Afdeling is van oordeel dat het voorstel niet toereikend is gemotiveerd

Het algemene deel van de memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

3. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

*De Afdeling advisering van 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 vice-president van de Raad van State,  
J.P.H. Donner*

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,  
M. Snel