

No.W06.07.0217/III

's-Gravenhage, 19 juli 2007

Bij Kabinetsmissive van 16 juli 2007, no.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-rekeningsysteem 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.

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 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:

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

"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.

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

² Zie aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

omzetbelastingenschuld 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.

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 belastingenschulden 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.

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.

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 waarnemend Vice-President van de Raad van State,

Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no.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.