



Omzetbelasting. Administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen

6 december 2014

nr. BLKB 2014-704M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 27 juni 2012, nr. BLKB/2012/477M over de administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen op het gebied van de omzetbelasting. Daarnaast is een aantal redactionele aanpassingen doorgevoerd.

1. Inleiding

Dit besluit bevat beleidsregels en goedkeuringen op het terrein van de administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen voor de omzetbelasting. De in dit besluit opgenomen beleidsregels vormen een aanvulling op Hoofdstuk VI, afdeling 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de algemene administratieve verplichtingen in hoofdstuk VIII, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het besluit bevat de volgende beleidsmatige wijzigingen:

§3.2.5.2: is aangepast in die zin dat de bijzondere regeling voor detailhandelaren en uitgevers niet geldt als zij weten of in redelijkheid moeten weten dat hun afnemers kwalificeren als ondernemer.

§3.5.1: bevat richtlijnen hoe om te gaan met de uitkomsten van het zogenoemde Stedeco II-arrest van de Hoge Raad.

Het besluit bevat de volgende redactionele wijzigingen:

§2.2: is aangepast in die zin dat verduidelijkt is dat alle ondernemers die een geldadministratie voeren en geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bijhouden de btw mogen aftrekken in het (latere) aangiftetijdvak waarin zij betalen.

§3.2.2: is aangepast in die zin dat verduidelijkt is dat sommige, specifiek aangewezen, ondernemers verplicht zijn om voor alle leveringen facturen uit te reiken.

§3.2.5.1: geeft aan hoe de onderlinge verrekening van de verhuurtermijnen tussen oude en nieuwe eigenaren van onroerende zaken op praktische wijze mag plaatsvinden. Deze paragraaf is tekstueel, maar niet inhoudelijk gewijzigd.

§3.3.5: geeft aan dat de factuur niet in het Nederlands hoeft te worden opgemaakt. De inspecteur kan evenwel een vertaling in het Nederlands eisen, als dat uit het oogpunt van controle nodig is.

§3.3.6: beschrijft wanneer uitreiking van een vereenvoudigde factuur toegestaan is.

§3.3.7: bevat een goedkeuring dat de btw op een factuur met lichte gebreken toch in aftrek kan worden gebracht. Deze goedkeuring was eerder opgenomen in §3.5.3 van het besluit van 27 juni 2012, nr. BLKB 2012/477M.

§3.3.8.1: in de tweede regel (aftrek van voorbelasting) is een gedragslijn opgenomen voor de betaling van voorschotten aan nutsbedrijven. Deze paragraaf is tekstueel, maar niet inhoudelijk gewijzigd.

§3.3.8.3: de termijn van de overgangsregeling in verband met het per 1 juli 2012 vervallen van de goedkeuring om een getalscriterium te hanteren voor het bepalen van de belastingplicht bij de vervulling van een aantal commissariaten is verstreken. De overgangsregeling is daarom niet langer opgenomen in dit besluit.

§3.5.1: is aangepast in die zin dat verduidelijkt is dat een verzoek om herziening van ten onrechte of te veel berekende btw als bezwaargrond tegen de verschuldigdheid van deze btw wordt aangemerkt.

Daarbij wordt duidelijk gemaakt binnen welke termijn de herziening van te veel of ten onrechte in rekening gebrachte btw moet plaatsvinden. Hierover bestond in de praktijk onduidelijkheid.

§3.5.2: geeft aan welke heffingsmogelijkheden er zijn als geen herziening plaatsvindt van ten onrechte berekende btw. Daarbij is verhelderd dat voor aftrek van ten onrechte berekende btw in elk geval noodzakelijk is dat de afnemer de nodige zorgvuldigheid in acht heeft genomen.

§4.1: is aangepast in die zin dat verduidelijkt is dat de exploitant van een webwinkel voor de toepassing van het kasstelsel als een winkelier geldt.

§5: is aangepast in die zin dat verduidelijkt is dat onder voorwaarde goedgekeurd wordt dat ondernemers hun 'Opgaaf ICP' over dezelfde periode als hun jaaraangifte in kunnen dienen. Als nieuwe voorwaarde is opgenomen dat er geen aanwijzing en geen gevaar van btw-fraude mag zijn.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

Besluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Beschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968



btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

Btw: Omzetbelasting

EU: Europese Unie

ICP: Intracommunautaire prestaties (prestaties = leveringen en diensten)

2. Administratieve verplichtingen

2.1 Administratieplicht(ige) voor de btw

In artikel 7 van de wet is omschreven wie voor de btw als ondernemer wordt aangemerkt. Voor die ondernemer gelden de in artikel 52 van de AWR opgenomen algemene plicht tot het voeren van een administratie en de administratieve verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet in samenhang met artikel 31 van de beschikking.

Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, moeten voldoen aan de algemene administratieplicht van artikel 52 van de AWR. Uit hun administratie moet blijken dat hun prestaties zijn vrijgesteld van btw (zie artikel 6 van het besluit). De ondernemer van wie de eigen prestaties onder een vrijstelling vallen maar die btw is verschuldigd wegens:

- intracommunautaire verwerving van goederen;
- invoer van goederen met toepassing van de verleggingsregeling bij invoer; of
- verlegging van de heffing van de btw naar hem

moet voor die prestaties voldoen aan de administratieve verplichtingen. Dat betekent bijvoorbeeld dat hij om een aangifte moet vragen om de verschuldigde btw te kunnen voldoen.

Het komt voor dat de ondernemer geen btw is verschuldigd voor intracommunautaire verwervingen, omdat die verwervingen onder het drempelbedrag van € 10.000 blijven (artikel 1, tweede lid, van de wet). In dat geval moet de ondernemer afzonderlijk aantekening houden van de facturen die de leverancier van de goederen aan hem heeft uitgereikt.

2.2 Administreren van facturen

Artikel 31 van de beschikking schrijft voor dat de ondernemer de aan en door hem uitgereikte facturen doorlopend nummert en dat hij van deze facturen aantekening houdt. Op grond van een redelijke wetstoepassing keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat voor de inkomende en uitgaande facturen het boeken van de vergoeding en het bedrag van de btw per factuur in de administratie volstaat. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. Bij de boeking van de factuur in de administratie wordt een nummer of een ander kenmerk opgenomen. Aan de hand daarvan is de bij een boeking behorende factuur op eenvoudige wijze terug te vinden. Omgekeerd is bij een factuur de desbetreffende boeking eenvoudig terug te vinden. De inkoopfacturen behoeven dan niet doorlopend te worden genummerd (dit laat onverlet dat de nummering van de uitgaande facturen wel is vereist, zie onder 3.3.1);
- b. De facturen bevatten alle in artikel 35a van de wet voorgeschreven vermeldingen.

Sommige ondernemers, meestal kleinere, houden geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bij. Zij volstaan met het voeren van een zogenoemde geldadministratie (kas/bank/giroboek). Op grond van een redelijke wetstoepassing keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat ondernemers die een geldadministratie voeren en geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bijhouden de btw aftrekken in het (latere) aangiftetijdvak waarin zij betalen. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarde.

Voorwaarde

Toepassing van deze goedkeuring is alleen toegestaan als ondernemers een vaste gedragslijn volgen.



2.3 Bijhouden registers

De ondernemer moet op grond van artikel 34, tweede lid, onder a, van de wet, een register bijhouden van goederen die hij naar een andere EU-lidstaat overbrengt en die:

1. worden gebruikt voor deskundigenonderzoeken of werkzaamheden met betrekking tot die goederen die feitelijk plaatsvinden in de EU-lidstaat waar de goederen naar toe zijn overgebracht;
2. tijdelijk worden gebruikt in een andere EU-lidstaat voor het verrichten van een dienst;
3. voor een periode van ten hoogste 24 maanden worden gebruikt in een andere EU-lidstaat mits het goederen betreft die, als ze uit een niet EU-land zouden worden ingevoerd, in aanmerking komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van rechten bij invoer.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat de ondernemer geen apart register hoeft bij te houden. Voldoende is dat de ondernemer aan de hand van zijn administratie kan aantonen dat de goederen die bij de controle niet kunnen worden getoond tijdelijk naar een andere EU-lidstaat zijn overgebracht. De ondernemer is vrij in de wijze waarop hij de gegevens over de hier bedoelde situaties van overbrenging of ontvangst van goederen in zijn administratie vastlegt.

Verder moet een ondernemer in zijn administratie afzonderlijk aantekening houden van de roerende lichamelijke zaken die door of voor rekening van een ondernemer aan wie een btw-identificatienummer is toegekend in een andere EU-lidstaat vanuit die andere EU-lidstaat naar hem (in Nederland) zijn verzonden of vervoerd om daaraan deskundigenonderzoeken of werkzaamheden te verrichten (zie artikel 34, tweede lid, onderdeel b, van de wet).

3. De factuur

3.1 Belang van de factuur

De factuur is één van de belangrijkste en meest uitgewisselde documenten in het handelsverkeer. De factuur heeft zowel de functie van een uitnodiging tot het betalen van het op de factuur vermelde bedrag als van een bewijs voor het uitoefenen van het recht op aftrek van btw.

3.2 Het uitreiken van de factuur

3.2.1 Van toepassing zijnde factureringsregels

De hoofdregel van artikel 34b van de wet is dat voor facturering de regels gelden die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst wordt geacht te zijn verricht.

In afwijking van de hoofdregel gelden in een aantal situaties voor facturering de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar degene die de prestatie verricht zetelt of waar hij een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de prestatie verricht of, bij gebreke daarvan, waar hij zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. Dat is het geval als:

- hij in de lidstaat waar de prestatie wordt verricht niet zetelt of als zijn inrichting in die lidstaat niet is betrokken bij het verrichten van de prestatie (artikel 192bis van de btw-richtlijn) en de btw-schuld is verlegd naar de afnemer van de prestatie; of
- de prestatie wordt verricht buiten de EU.

3.2.2 Factureringsverplichting

In artikel 34c, eerste lid, van de wet, is aangegeven in welke gevallen een ondernemer verplicht is een factuur uit te (doen) reiken. Dat is het geval als een ondernemer goederen levert aan of diensten verricht voor een andere ondernemer of rechtspersoon (andere dan ondernemer). Het gaat daarbij om zowel binnenlandse als buitenlandse afnemers. Ook als er sprake is van zogenoemde afstandsverkoop moet een factuur worden uitgereikt.

Ook moet een factuur worden uitgereikt als een vooruitbetaling wordt gedaan voor de hiervoor genoemde goederenleveringen voor zover het geen intracommunautaire leveringen zijn. Verder moet een factuur worden uitgereikt voor intracommunautaire leveringen van goederen (als bedoeld in tabel II, onderdeel a, post 6 behorende bij de wet); wanneer sprake is van vooruitbetaling behoeft echter geen factuur te worden uitgereikt. Ten slotte is factureren verplicht bij de vooruitbetalingen die door een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer, aan de ondernemer worden voldaan voordat de dienst is verricht.

Doorlopende intracommunautaire leveringen worden steeds geacht bij afloop van elke kalendermaand te zijn voltooid (artikel 13, zesde lid, van de wet). Bij vooruitbetalingen voor dergelijke intracommunautaire leveringen aan ondernemers en rechtspersonen moet een factuur worden uitgereikt.

Ondernemers die doorgaans leveren aan andere ondernemers moeten, als zij daartoe zijn aangewezen, voor alle leveringen facturen uitreiken (artikel 34e van de wet). Deze factureringsverplichting geldt ook als de afnemers particulieren of andere niet-ondernemers zijn. Aangewezen zijn de groothandelaren in levensmiddelen, tabaksproducten, dranken, tandheelkundige grondstoffen, tandtechnische



werken en onderdelen van tandtechnische werken (artikel 32, eerste lid, van de beschikking). Met 'doorgaans' wordt bedoeld 'voor 80% of meer'. De factureringsverplichting voor deze aangewezen ondernemers geldt dus als hun afnemersbestand voor 80% of meer bestaat uit andere ondernemers.

3.2.3 Leverancier, afnemer of derde reikt de factuur uit

De ondernemer die de prestatie verricht moet een factuur uitreiken. Hij kan dit zelf doen, maar hij kan dit ook in zijn naam en voor zijn rekening door zijn afnemer (selfbilling) of door een derde (outsourcing) laten doen. De ondernemer die de prestatie verricht, blijft in alle gevallen aansprakelijk voor de juistheid van de factuur.

Als de afnemer de factuur opmaakt voor de leverancier (de ondernemer die aan hem goederen levert of diensten verricht) geldt het volgende:

- a. beide partijen, leverancier en afnemer, zijn vooraf overeengekomen dat de afnemer de factuur opmaakt;
- b. als de leverancier de factuur niet wenst te aanvaarden, moet hij de afnemer tijdig van zijn bezwaren in kennis stellen. In dat geval verliest de factuur haar werking als factuur. De leverancier moet dan zelf een factuur uitreiken tenzij partijen alsnog overeenstemming bereiken over het herstel van de (eventuele) onjuistheden in de factuur en de afnemer een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt;
- c. de factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

Het is aan de leverancier om maatregelen te treffen om vast te kunnen stellen of de voor hem uitgereikte facturen conform de wet- en regelgeving juist, volledig en tijdig zijn. Wordt bij selfbilling of outsourcing een te hoog bedrag aan btw op de factuur vermeld dan is de leverancier die belasting verschuldigd op grond van artikel 37 van de wet. De leverancier is verantwoordelijk voor de voldoening van de vermelde btw; dit geldt ook als hij geen kennis heeft kunnen nemen van het bestaan of de inhoud van een factuur of als de overeenkomst tussen leverancier en afnemer niet voorziet in het afleggen van een verantwoording.

3.2.4 Vorm van de factuur

Alle bescheiden die in het economische verkeer de functie van een factuur hebben, zijn een factuur. Het maakt niet uit onder welke benaming (nota, kwitantie of bon) de bescheiden worden uitgereikt. Bij transacties in onroerende zaken maakt de notaris vaak de factuur op. Daarbij kan de notariële akte de factuur zijn als aan alle vereisten is voldaan die worden gesteld aan een factuur¹. De zogenoemde notarisafrekening kan voor de levering van onroerende zaken niet als factuur fungeren.

Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur geldt als factuur (artikel 34f van de wet).

Als een factuur wordt aangevuld met een bescheid (een aanvullende factuur of creditfactuur) dat de bedoeling heeft de op de oorspronkelijke factuur vermelde gegevens aan te passen, bijvoorbeeld omdat op de oorspronkelijke factuur abusievelijk onjuiste gegevens zijn vermeld, dan geldt dit bescheid ook als een factuur. Leidt de aanpassing van de factuur tot terugname van de oorspronkelijke factuur dan treedt de aanvullende factuur daarvoor in de plaats. Als de oorspronkelijke factuur niet wordt teruggenomen dan vormt zij samen met de aanvullende factuur de voor de levering of de dienst voorgeschreven factuur. Datzelfde doet zich voor als een factuur wordt gecorrigeerd door middel van een creditfactuur. Als de oorspronkelijke factuur niet is teruggenomen dan moet die factuur samen met de aanvullende factuur of creditfactuur wel alle gegevens bevatten die op grond van de wet zijn vereist. In de aanvullende factuur of creditfactuur enerzijds en de oorspronkelijke factuur anderzijds moet (alsnog) een verwijzing naar de andere factuur zijn opgenomen. De factuur mag op papier of elektronisch worden verzonden. Zie voor het elektronisch verzenden van facturen onderdeel 3.4.

3.2.5 Bijzondere regelingen inzake facturering

3.2.5.1 Verrekening van huurtermijnen bij levering van een onroerende zaak in verhuurde staat

Bij de tussentijdse overdracht van een verhuurde onroerende zaak door de oude verhuurder aan een nieuwe verhuurder komt het voor dat de lopende huurtermijnen tussen hen worden verrekend. Aan de huursomverrekening tussen de oude en de nieuwe eigenaar/verhuurder ligt geen (verhuur)prestatie ten grondslag. De huursomverrekening vormt een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de overdrager en de verkrijger. Daar vloeit uit voort dat de nieuwe eigenaar/verhuurder geen aparte factuur hoeft uit te reiken ter zake van de huursomverrekening.

Dit betekent het volgende:

¹ Gerechtshof 28 november 2011, nr. 09/00007, ECLI:NL:GHSHE:2011:BV1514.



- bij de verrekening van de huurtermijnen blijven de oorspronkelijke facturen en de btw-voldoening door de oude eigenaar in stand;
- bij de oude eigenaar blijft herziening achterwege van de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen die hij heeft ontvangen ná de levering van de onroerende zaak. De oude eigenaar heeft voor de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen geen recht op teruggaaf op grond van artikel 29, eerste lid, van de wet.

3.2.5.2 Facturering op verzoek

De hoedanigheid van de afnemers van detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften bij wie de bedrijfsuitoefening vooral is gericht op de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan particulieren kan op het tijdstip van de levering niet steeds worden vastgesteld. Op grond van praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften hoeven, behoudens de gevallen waarin zij weten of in redelijkheid moeten weten dat hun afnemers kwalificeren als ondernemer, aan hun afnemers pas een factuur uit te reiken als die afnemers (ondernemers) daarom vragen.

3.3 Inhoud van de factuur

3.3.1 Nummer

Facturen moeten een aantal verplichte vermeldingen bevatten (artikel 35a van de wet). Eén van deze vermeldingen is een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd. Het factuurnummer vormt de sleutel tot het vinden van de gegevens van de factuur in de administratie van de ondernemer. Geautomatiseerde systemen maken voor de nummering gebruik van reeksen waarbij per vestiging bijvoorbeeld één reeks beschikbaar is. De doorlopende nummering wordt hierbij als vanzelfsprekend gehanteerd. Er behoeven geen aparte nummeringen te worden gehanteerd om de enkele factuur buiten de reeks te kunnen houden die wel is voorbereid maar die niet wordt uitgereikt. De beslissing om de factuur niet uit te reiken moet gevolgd kunnen worden. Dat betekent dat de zogenoemde 'audit trail' niet doorbroken moet worden.

3.3.2 Naam en adres van de leverancier en de afnemer

Een verplichte vermelding is de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer. In beginsel gaat het daarbij om de juridische naam. De gegevens zijn onder meer van belang om te weten van welke ondernemer de belasting moet worden geheven. Het gebruik van de handelsnaam is geoorloofd, mits deze handelsnaam in combinatie met het adres en de woonplaats als zodanig bij de Kamer van Koophandel is geregistreerd. Vermelding van alleen een postbusnummer is niet voldoende. De gebruikte handelsnaam mag niet leiden tot verwarring. Het adres is de plaats waar de ondernemer/afnemer feitelijk woont of is gevestigd. Bij fiscale eenheden is het gebruikelijk dat de naam van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie verricht op de factuur staat.

3.3.3 Datum van de prestatie

De datum waarop de prestatie heeft plaatsgevonden of is voltooid of de datum waarop vooruitbetalingen zijn gedaan ter zake van goederenleveringen of diensten, moet op de factuur worden vermeld. Bij doorlopende prestaties mag in plaats van de dag waarop de levering of de dienst is verricht de periode worden vermeld waarin de leveringen en diensten zijn verricht. Van doorlopende prestaties is sprake bij zich herhalende prestaties die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht. Daarbij geldt dat er geen welomschreven eindresultaat is overeengekomen. De periode waarover deze prestaties worden verricht, kan zowel bepaald als onbepaald zijn. Voorbeelden van doorlopende prestaties zijn abonnementen op tijdschriften en leveringen van gas, water en elektriciteit. Een overeenkomstige gedragslijn als bij doorlopende prestaties mag worden gevolgd bij ondeelbare of moeilijk splitsbare prestaties die bijvoorbeeld worden verricht door belastingconsulenten, accountants, advocaten, notarissen, architecten en andere beoefenaren van vrije beroepen.

De periode waarop de factuur betrekking heeft, mag maximaal een jaar zijn als:

- minstens ieder kwartaal een (naar evenredigheid geschatte) vooruitbetaling is overeengekomen;
- een jaarlijkse betaling in de branche gebruikelijk is.

Doorlopende intracommunautaire leveringen worden steeds geacht te zijn voltooid bij afloop van elke kalendermaand.

Andere dan de hiervoor genoemde doorlopende prestaties worden geacht ten minste één maal per jaar te zijn verricht.



3.3.4 Munteenheid en belastingbedrag

Op een factuur kunnen bedragen in willekeurig welke munteenheid voorkomen. Het te betalen of te herziene belastingbedrag moet echter zijn uitgedrukt in euro's. Daarbij moet gebruik worden gemaakt van het wisselkoersmechanisme van artikel 91 van de btw-richtlijn (artikel 35a, vierde lid, van de wet). Als de gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing voor een andere handeling dan een invoer van goederen zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, wordt de wisselkoers vastgesteld overeenkomstig de laatst genoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

Voor de afronding van het bedrag van de btw geldt de rekenkundige methode (artikel 5a van het besluit). Als het bedrag van de verschuldigde belasting meer dan twee cijfers achter de komma bevat, wordt het derde cijfer achter de komma naar beneden of naar boven afgerond op de dichtstbijzijnde cent. Dit houdt in dat bedragen kleiner dan € 0,005 naar beneden en bedragen van € 0,005 of hoger naar boven worden afgerond. Het staat de leverancier vrij per levering van een goed of per verrichte dienst de belasting te berekenen en rekenkundig af te ronden óf de afronding toe te passen op het totaalbedrag van een aantal prestaties samen. De ondernemer moet daarbij een consistente gedragslijn volgen. Het is niet toegestaan beide afrondingsmethoden te gebruiken. Door ter zake geen verdere voorschriften te geven, worden administratieve lasten voorkomen. De voorgeschreven afrondingsmethode geldt ook als de verschuldigde btw wordt berekend uit een prijs inclusief btw. Voor de wijze van afronding van btw op de aangifte btw geldt nog steeds afronding naar keuze op hele euro's.

3.3.5 Aanduiding factuur uitreiken door prestatieverrichter, vrijstelling, intracommunautaire levering, heffing verlegd, reisbureauregeling of margeregeling

De ondernemer moet in de factuur een aanduiding opnemen als:

- de afnemer van de prestatie de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht ('factuur uitgereikt door afnemer');
- een vrijstelling geldt (niet alleen de in artikel 11 van de wet genoemde vrijstellingen, maar bijvoorbeeld ook die inzake beleggingsgoud);
- een intracommunautaire levering wordt verricht die onder het nultarief valt (artikel 9 van de wet in verbinding met Tabel II, onderdeel a, post 6, behorende bij de wet);
- de belasting wordt geheven van de afnemer ('btw verlegd');
- de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd ('bijzondere regeling reisbureaus');
- de margeregeling van toepassing is ('bijzondere regeling-gebruikte goederen', 'bijzondere regeling-kunstvoorwerpen' of 'bijzondere regeling-voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten').

Als geen specifieke aanduiding is vereist, kan de aanduiding bestaan uit een verwijzing naar de desbetreffende bepaling in de wet of de btw-richtlijn. Het moet voor de afnemer en de Belastingdienst duidelijk zijn welk belastingregime de leverancier toepast. De fiscale verplichtingen van de afnemer zijn daarvan immers afhankelijk. De aanduiding moet voldoende specifiek zijn en mag niet alleen bestaan uit de vermelding 'nultarief' of 'vrijstelling'. Bij een op grond van artikel 11 van de wet vrijgestelde prestatie is het voldoende als uit de omschrijving van de prestatie op de factuur buiten twijfel blijkt welke vrijstelling van toepassing is.

De factuur kan in een andere taal dan het Nederlands worden opgesteld. Wanneer voor controledoel-einden noodzakelijk, kan de inspecteur een vertaling in het Nederlands eisen van niet (volledig) in het Nederlands opgestelde facturen betreffende in Nederland verrichte prestaties of facturen uitgereikt door in Nederland gevestigde ondernemers (artikel 35a, vijfde lid, van de wet).

Bijzondere vorm van verlegging

Bij de gebruikelijke intracommunautaire ABC-levering verkoopt A een goed aan B en B verkoopt dat goed aan C. A levert het goed rechtstreeks aan C. Als het vervoer plaatsvindt in het kader van de levering A-B moet B zich registreren in het land van C en daar aangifte doen. Deze registratie en btw-aangifte zijn niet nodig bij een vereenvoudigde ABC-levering. Op grond van praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Bij een vereenvoudigde intracommunautaire ABC-transactie mag op de factuur 'intracommunautaire levering' worden vermeld.

3.3.6 Vereenvoudigde factuur

Het is ondernemers toegestaan om een zogenoemde vereenvoudigde factuur uit te reiken (artikel 34d van de wet) als:

- het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100; of



- de uitgereikte factuur een document of bericht is dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar, de oorspronkelijke factuur (artikel 34f van de wet).

Als sprake is van zogenoemde grensoverschrijdende afstandsverkopen of van intracommunautaire leveringen tegen het nultarief mag geen vereenvoudigde factuur worden uitgereikt (artikel 34, tweede lid, van de wet). Een vereenvoudigde factuur mag ook niet worden uitgereikt als de presterende ondernemer in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat waar de prestatie wordt verricht of als zijn vaste inrichting in de lidstaat waar de prestatie wordt verricht niet is betrokken bij het verrichten van de prestatie (artikel 192bis van de btw-richtlijn) en de btw-schuld is verlegd naar de afnemer van de prestatie.

Op een vereenvoudigde factuur moeten in ieder geval worden vermeld de datum van uitreiking van de factuur, de identiteit van de ondernemer die de prestatie verricht, de aard van de prestatie, het belastingbedrag en een eventuele verwijzing naar de oorspronkelijke factuur. Wellicht ten overvloede merk ik op dat de ondernemer die de btw die op een vereenvoudigde factuur wordt vermeld in aftrek wil brengen, moet kunnen aantonen dat hij de afnemer van de prestatie is.

3.3.7 Gebreken in de factuur

Het kan voorkomen dat een factuur niet volledig voldoet aan de wettelijke eisen maar dat het doen uitreiken van een verbeterde of aanvullende factuur tot een onevenredige lastenverzwaring zou leiden. Op grond van een redelijke wetstoepassing en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed. Deze goedkeuring laat onverlet dat het niet (volledig) voldoen aan de wettelijke factuureisen een verzuim van de presterende ondernemer vormt, ter zake waarvan een verzuimboete opgelegd kan worden (artikel 67ca, eerste lid, onderdeel e, van de AWR).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de aftrek van btw is toegestaan als die btw is vermeld op een factuur die niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, maar alleen als het lichte gebreken betreft. Er is sprake van een licht gebrek als de inspecteur, op basis van de (gegevens op de) factuur constateert dat, ondanks het gebrek op de factuur, voldaan wordt aan de materiële voorwaarden voor de aftrek.

De goedkeuring geldt niet als:

- a. degene die de factuur heeft uitgereikt de daarop vermelde btw of enige andere in verband met de prestatie verschuldigde belasting geheel of gedeeltelijk niet heeft voldaan, terwijl degene die de factuur heeft ontvangen dat wist of redelijkerwijze moest vermoeden en daarvan direct profijt heeft gehad dan wel invloed heeft gehad op het fiscaal laakbare handelen van degene die de factuur heeft uitgereikt; of
- b. het geheel van feiten en omstandigheden de conclusie rechtvaardigt dat doel en strekking van de desbetreffende wettelijke bepalingen zou worden miskend als de aftrek van de btw zou worden toegestaan.

3.3.8 Bijzondere regelingen

3.3.8.1 Facturering door nutsbedrijven

Voor exploitanten van elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven gelden voor de facturering en verschuldigdheid van btw de volgende goedkeuringen onder voorwaarden.

1. Verschuldigdheid en voldoening van btw

Er zijn nutsbedrijven die na afloop van een meteropnameperiode (verbruiksperiode) van maximaal drie maanden over die periode of over het daaraan voorafgaande tijdvak een factuur uitreiken.

Op grond van praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat exploitanten van elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven de btw ter zake van de door hen verrichte leveringen en diensten niet eerder zijn verschuldigd dan op het tijdstip van de uitreiking van de factuur. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarde.

Voorwaarde

De meteropnamen moeten over een korte periode van maximaal een kwartaal plaatsvinden. Het uitreiken van facturen over een langere periode is alleen aanvaardbaar als de afnemers in afwachting van de over die periode uit te reiken factuur een aantal voorschotbetalingen moeten doen die zijn berekend aan de hand van de gegevens over recente verbruiksperiodes. Als de verschuldigde btw van de eindfactuur hoger is dan de al aan de hand van de voorschotten voldane belasting wordt de exploitant het meerdere verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur. In het omgekeerde geval heeft de exploitant recht op teruggaaf of verrekening van de door hem te veel betaalde btw.



2. Aftrek van voorbelasting

Gebleken is dat exploitanten aan kleinverbruikers facturen uitreiken waarop alleen het totaalbedrag van het voorschot inclusief btw is vermeld. Dat gebeurt meestal omdat het niet steeds mogelijk is te bepalen in welke hoedanigheid een afnemer optreedt. Nu op de nota's de btw niet afzonderlijk is vermeld, is er voor de aftrek van voorbelasting geen juiste factuur aanwezig. De voorbelasting kan dan niet worden geclaimd. De nutsbedrijven moeten op verzoek van belanghebbenden voorschotnota's c.q. facturen uitreiken die aan de in de wet gestelde eisen voldoen. Hiermee hebben belanghebbenden dan wel recht op aftrek van de in het voorschot begrepen btw. Eenzelfde gedragslijn kan worden gevolgd bij (digitale) betaling van voorschotten door middel van automatische incasso of overschrijving per bank. Belanghebbenden moeten de, op hun verzoek, ontvangen voorschotnota's of kopieën daarvan bewaren in hun administratie (zie ook artikel 35c van de wet). Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, geldt als voorwaarde dat op de eindfactuur over een bepaalde verbruiksperiode het saldo van de totale over het eindbedrag verschuldigde btw en de al bij voorschotnota's of facturen afzonderlijk vermelde btw duidelijk zijn vermeld. Leidt de saldering tot een teruggaaf van de exploitant aan de desbetreffende afnemer/ondernemer dan is laatstbedoelde de op de voorschotnota's te veel in aftrek gebrachte belasting verschuldigd. Leidt de saldering tot een betaling door de afnemer/ondernemer dan kan deze aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting ter zake van het bij te betalen bedrag aan btw.

3. Niet aan btw onderworpen ontvangsten

Op grond van praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Heffing van btw kan achterwege blijven over de inningskosten bij wanbetaling en kosten die nauw daarmee samenhangen. Het betreft hier bijvoorbeeld aanmaningskosten, af- en aansluitkosten en kosten van verzegeling en ontzegeling van aansluitingen.

Er is geen btw verschuldigd over aan derden in rekening gebrachte bedragen wegens aangerichte schade. Dit geldt ook voor aan publiekrechtelijke lichamen in rekening gebrachte kosten van omlegging van leidingen in verband met de aanleg of hertracering van verkeers- of waterwegen.

Onder de omlegging van een kabel kan in dit verband mede worden verstaan de al dan niet met verplaatsing gepaard gaande vervanging van een bestaande leiding of een gedeelte daarvan.

3.3.8.2 Facturering door belastingdeurwaarder; executoriaal beslag, bodembeslag, openbare of onderhandse verkoop

Als een belastingdeurwaarder ten laste van een ondernemer executoriaal beslag legt op (on)roerende zaken die in het kader van de onderneming worden gebruikt en deze zaken executoriaal verkoopt, vinden de heffing en de facturering van btw als volgt plaats:

- De ontvanger/belastingdeurwaarder is geen ondernemer in de zin van de wet. Hij is voor de levering dan ook geen btw verschuldigd, doet geen aangifte en brengt de voor de verkoopkosten aan hem in rekening gebrachte btw niet in (voor)aftrek.
- De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld (inclusief de eventueel daarin begrepen respectievelijk de daarover in rekening gebrachte btw) waarvoor het beslag roerende zaken is gelegd op de verkoopopbrengst (HR 6 mei 1983, LJN: AG4583; Rentekas-arrest). Voordat de belastingschuld op de opbrengst wordt afgeboekt, worden eerst de kosten van executie verrekend. De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een correcte factuur op door middel van een factuur/kwitantie OV 056.

Voor de heffing van btw levert de belastingschuldige de (on)roerende zaken als hij daarover als eigenaar kan beschikken. Dat betekent dat de belastingschuldige geen goederen kan leveren die op zijn bodem staan en die onder het zogenoemde bodemrecht van artikel 22, derde lid, van de Invoeringswet 1990 vallen².

3.3.8.3 Belastingplicht commissarissen

Een commissaris is in ieder geval ondernemer als de commissariaatswerkzaamheden nauw verbonden zijn met, of in het verlengde liggen van, de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten en aldus als een nevenwerkzaamheid worden aangemerkt. Dit komt onder meer voor bij commissariaten die worden vervuld door advocaten, belastingadviseurs en soortgelijke beroepsbeoefenaren. Als deze personen hun beroep in een maatschap uitoefenen is de maatschap in beginsel btw verschuldigd. Op praktische gronden en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR keur ik onder voorwaarden het volgende goed.

² Gerechtshof Amsterdam 7 december 2007, nr. 06/00307, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC0806.



Goedkeuring

Ik keur goed dat als commissariaten worden vervuld door een persoon die zijn beroep in maatschapsverband uitoefent die persoon voor zijn commissariaatswerkzaamheden facturen mag uitreiken. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarde.

Voorwaarde

Toepassing van deze goedkeuring is alleen toegestaan als de maatschap de facturen opneemt in haar administratie. De goedkeuring heeft geen gevolgen voor de verschuldigheid van de belasting door de maatschap.

3.4 Elektronisch factureren

3.4.1 Algemeen

Facturen mogen op papier of elektronisch worden uitgereikt (artikel 35b van de wet). Uitgangspunt is dat papieren en elektronische facturen gelijk moeten worden behandeld.

Een elektronische verzending van een factuur kan alleen toepassing vinden als dit wordt aanvaard door de afnemer. De ondernemer die de prestatie verricht kan dit vooraf met zijn afnemer overeenkomen. Als de afnemer zonder commentaar op de elektronische verzending de factuur verwerkt en betaalt, wordt hij geacht de elektronische verzending van de factuur te hebben aanvaard.

3.4.2 Verzending elektronische facturen

De ondernemer moet de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur (op papier of in elektronisch formaat) waarborgen. De methode die hij daarbij gebruikt mag hij zelf bepalen. Hij hoeft die methode niet te melden aan de inspecteur.

In artikel 35b, vierde lid, van de wet zijn twee methoden opgenomen die in elk geval de authenticiteit en de integriteit kunnen waarborgen: een geavanceerde elektronische handtekening en een elektronische uitwisseling van gegevens. In de praktijk valt bij andere methoden te denken aan bedrijfsspecifieke elektronische apparatuur voor het maken en versturen van elektronische facturen of aan het per e-mail versturen van facturen die bijvoorbeeld de vorm van een pdf-bestand krijgen.

3.4.3 Bewaren van (elektronische) facturen

In aanvulling op artikel 52 van de AWR wordt in artikel 35c van de wet de opslag van factuurgegevens nader geregeld. Iedere ondernemer moet erop toezien dat hij kopieën van de door hemzelf dan wel, in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer of een derde uitgereikte facturen, en alle door hemzelf ontvangen facturen bewaart in zijn administratie. De ondernemer is vrij in de wijze waarop hij de facturen opslaat.

De ondernemer moet op verzoek aan de inspecteur binnen redelijke termijn de opgeslagen factuurgegevens ter beschikking kunnen stellen. De inspecteur heeft het recht van toegang tot en van downloading en gebruikmaking langs elektronische weg van de facturen als de ondernemer in Nederland is gevestigd. De inspecteur kan met het oog op de controle van de heffing dat recht ook uitoefenen als de ondernemer buiten Nederland is gevestigd maar wel in Nederland belasting is verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit waar de facturen zijn opgeslagen. Omgekeerd moet een Nederlandse ondernemer die in een andere EU-lidstaat belaste handelingen verricht de fiscale autoriteiten van die lidstaat toegang geven tot de op die handelingen betrekking hebbende elektronische facturen om in te zien, te downloaden en te gebruiken voor zover dit voor de controle op de nakoming van zijn btw-verplichtingen in die lidstaat dienstig is.

3.5 Artikel 37 van de wet

3.5.1 Herziening van te veel of ten onrechte gefactureerde btw

Iedere ondernemer die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van btw die hij anders dan op grond van artikel 37 van de wet niet verschuldigd is geworden, is die btw verschuldigd op het tijdstip waarop hij de factuur uitreikt. De hier bedoelde verschuldigheid van btw ontstaat onder meer als een ondernemer ten onrechte of te veel btw heeft gefactureerd:

1. wegens toepassing van het verkeerde tarief;
2. bij een levering en/of dienst die is vrijgesteld;
3. bij de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;
4. bij een levering of dienst waarbij de heffing van de btw is verlegd naar de afnemer van de prestatie.

Volgens de wetsgeschiedenis strekt artikel 37 van de wet ertoe een voorziening te scheppen tegen een



te grote aftrek in de volgende schakel (Tweede Kamer, zitting 1967–1968, 9324 Memorie van Toelichting, blz. 38 l.k.).

Ook in het geval de ontvanger van de factuur geen recht heeft op aftrek van voorbelasting is artikel 37 van de wet van toepassing³ behalve als de afnemer een particulier is. Als op een factuur aan een particulier 'omzetbelasting' of 'btw' is vermeld, valt deze vermelding buiten het systeem van de heffing van de btw. Artikel 37 is in dat geval niet van toepassing⁴.

De uitsluitend op grond van artikel 37 van de wet verschuldigd geworden btw kan niet op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de wet in aftrek worden gebracht.

Zoals blijkt uit het arrest van het Hof van Justitie over Schmeink en Cofreth-Manfred Strobel⁵ kan de opsteller van de factuur de ten onrechte gefactureerde btw herzien als hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld. Een herziening van ten onrechte gefactureerde btw kan daarom niet plaatsvinden als het risico bestaat dat de (ten onrechte) berekende btw door de afnemer in aftrek wordt of is gebracht.

Lidstaten mogen bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. Deze voorwaarden luiden als volgt:

a. *correctie van de factuur*

De Hoge Raad geeft in het Stadeco-arrest⁶ aan dat alleen dan de mogelijkheid bestaat om herstel van een onjuiste factuur te verlangen op zodanige wijze dat de btw aan de afnemer wordt vergoed, als zonder die vergoeding sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking bij de opsteller van de factuur. Of en in welke mate sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking moet volgens de Hoge Raad in het Stedeco II-arrest⁷ worden vastgesteld aan de hand van een analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden. Welke omstandigheden relevant zijn voor een dergelijke analyse is afhankelijk van de juridische en feitelijke constellatie waarin in een bepaald geval een eventuele ongerechtvaardigde verrijking optreedt. Bij de beoordeling of sprake is van ongerechtvaardigde verrijking is van belang wat partijen zijn overeengekomen over de wegens de verrichte prestaties verschuldigde btw.

De opsteller van de factuur kan deze corrigeren door:

- de factuur terug te nemen, al dan niet tegen uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de vereisten van artikel 35a van de wet; of
- de factuur aan te vullen met een daadwerkelijk aan de ontvanger van de oorspronkelijke factuur uit te reiken creditfactuur zodat beide facturen samen als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur in de zin van artikel 35a van de wet kunnen worden beschouwd.

Het uitreiken van een herstelfactuur is nodig in alle gevallen waar een factureringsverplichting geldt en sprake is van ongerechtvaardigde verrijking van de opsteller, als de onjuiste factuur niet wordt hersteld.

b. *uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten*

Bij de herziening van ten onrechte of te veel gefactureerde btw moet de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig uitschakelen. Hij moet dat ook tegenover de inspecteur kunnen aantonen. Dat houdt in dat de opsteller van de factuur:

- aantoont dat de ontvanger van de factuur de ten onrechte of te veel gefactureerde btw niet in aftrek kan brengen of aantoont dat de ontvanger van de factuur ter zake geen aftrek heeft gehad en zal hebben; of
- aantoont dat de factuur door terugname niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht; of
- aantoont dat, wanneer de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, de ontvanger van de factuur de ten onrechte of te veel gefactureerde btw op aangifte heeft voldaan.

Als sprake is van een aan een ondernemer gerichte valse factuur zal de opsteller van die factuur in het algemeen niet kunnen aantonen dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld. In een dergelijke situatie is nu eenmaal niet uit te sluiten dat de opsteller van de factuur met behulp van de valse factuur langs een omweg betaling beoogt te krijgen voor een prestatie die werd verricht voor een afnemer die geen aftrekrecht heeft⁸. Voor zover de ontvanger van de factuur de ten onrechte afgetrokken btw niet heeft terugbetaald, is in zoverre niet voldaan aan de voorwaarde dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld. In een dergelijk geval kan slechts voor het bedrag van de terugbetaalde btw teruggaaf worden verleend.

c. *vorm van de herziening*

Een herziening van ten onrechte gefactureerde btw houdt in dat de op grond van artikel 37 van de

³ Hoge Raad 28 april 1999, nr. 34 016, ECLI:NL:HR:1999: 2747.

⁴ Hoge Raad 14 december 2007, nr. 37 748, ECLI:NL:HR:2007:AI0669 en Hoge Raad 14 november 2008, nr. 42 312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365.

⁵ Hof van Justitie 19 september 2000, zaak C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469.

⁶ Hoge Raad 5 maart 2010, nr. 41 179, ECLI:NL:HR:2010:BK1528.

⁷ Hoge Raad 9 november 2012, nr. 11/01958, ECLI:NL:HR:2012:BY2661.

⁸ Hoge Raad 1 maart 2002, nr. 36 908, ECLI:NL:HR:2002:AD9704.



wet verschuldigde btw wordt verminderd. Degene die de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd is, kan verzoeken om een herziening van ten onrechte gefactureerde btw. Het verzoek vormt een grond van bezwaar tegen de voldoening op aangifte, de naheffingsaanslag of de teruggaafbeschikking waarin de ten onrechte gefactureerde btw is begrepen.

Als tegen de betrokken beschikking geen bezwaar is ingediend, dan wordt het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw als bezwaarschrift tegen de betrokken beschikking aangemerkt. Als tegen de betrokken beschikking al bezwaar is gemaakt, maar geen uitspraak op bezwaar is gedaan, dan worden de gronden van dit bezwaar met de herziening van de ten onrechte gefactureerde btw aangevuld. Als het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw wordt ingediend na uitspraak op bezwaar, maar binnen de wettelijke termijn van instellen van beroep, dan wordt het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw als beroep tegen de uitspraak op bezwaar aangemerkt⁹. Als de ondernemer al een beroep heeft ingesteld, dat betrekking heeft op de betrokken beschikking, dan wordt het verzoek om herziening van ten onrechte gefactureerde btw geacht de gronden van dit beroep aan te vullen. De inspecteur vermindert de op grond van artikel 37 van de wet verschuldigde btw door een uitspraak op bezwaar over het tijdvak waarin de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd werd, als het bezwaarschrift ontvankelijk is. Als het bezwaarschrift vanwege termijnoverschrijding niet ontvankelijk is en het instellen van beroep niet mogelijk is dan wel geen lopend beroep is ingesteld, wordt de eventuele vermindering toegekend middels een beslissing tot ambtshalve teruggaaf over het tijdvak waarin de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd werd (artikel 65 van de AWR). De inspecteur kan de op grond van artikel 37 van de wet verschuldigde btw niet (ambtshalve) verminderen als beroep is ingesteld tegen de beschikking waarin deze ten onrechte gefactureerde btw is begrepen. Het verzoek om vermindering kan achterwege blijven als de debet- en creditnota in hetzelfde tijdvak zijn uitgereikt en als ook aan de overige voorwaarden is voldaan. De verschuldigdheid van de ten onrechte gefactureerde btw is dan namelijk herzien, voordat deze is vast komen te staan in een beschikking¹⁰.

De inspecteur gaat slechts over tot een herziening van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw na ontvangst van een daartoe strekkend verzoek van de belastingplichtige die deze btw is verschuldigd. Als de herziening van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw resulteert in teruggaaf die te hoog is of ten onrechte wordt toegekend, wordt de te weinig geheven belasting op grond van artikel 20, eerste lid, van de AWR bij deze belastingplichtige nageheven.

d. termijn van de herziening

De wettelijke termijnen van bezwaar en beroep gelden ook voor verzoeken gericht tegen de verschuldigdheid van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw. Als het bezwaarschrift niet ontvankelijk is vanwege termijnoverschrijding en beroep ook niet mogelijk is, maar dit verzoek wel is ontvangen binnen een termijn van vijf jaren na het jaar waarin de ten onrechte of te veel btw in rekening werd gebracht, dan zal de bevoegde inspecteur het verzoek ambtshalve in behandeling nemen (artikel 65 van de AWR in samenhang met paragraaf 17, vijfde lid, van het besluit fiscaal bestuursrecht van 18 december 2013, nr. BLKB2013/995). Het hanteren van de hiervoor genoemde termijn geeft een extra waarborg bij de uitschakeling van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten, nu binnen deze termijn eventuele naheffing van de in aftrek gebrachte btw nog mogelijk is. Er is geen herziening van de btw mogelijk als pas na een gerechtelijke uitspraak blijkt dat in het verleden geen of minder btw verschuldigd was en de voldoening op de aangifte van die btw onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop de uitspraak is gewezen.

3.5.2 Toepassing van de heffingsmogelijkheden bij geen herziening van ten onrechte gefactureerde btw

Als de ten onrechte of te veel in rekening gebrachte btw niet is voldaan, kan de inspecteur die belasting bij de opsteller van de factuur (hierna: leverancier) naheffen. Hij kan ook de btw naheffen bij de ontvanger (hierna: de afnemer) van de factuur als deze de btw heeft afgetrokken. De afnemer heeft deze btw namelijk ten onrechte afgetrokken. Dit is slechts anders als de afnemer niet kan worden verweten dat hij bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht¹¹. De inspecteur zal in het algemeen niet beide mogelijkheden benutten, maar een keuze maken tussen correctie bij de leverancier of de afnemer. De inspecteur wendt zich eerst tot de leverancier als degene door wie de verschuldigdheid op grond van artikel 37 van de wet is ontstaan. Hij is verantwoordelijk voor het opstellen van de factuur. De keuze om zich eerst te wenden tot de leverancier betekent echter niet dat er geen vrijheid meer zou bestaan om bij de afnemer de in aftrek gebrachte btw na te heffen. Zeker niet als aannemelijk is dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft¹². De afnemer heeft immers een eigen verantwoordelijkheid om te beoordelen of hem

⁹ Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 392, ECLI:NL:HR:1998:AA2551 en Hoge Raad 2 april 2004, nr. 38 123, ECLI:NL:HR:2004:AL6905.

¹⁰ Hoge Raad 14 november 2008, nr. 42 312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365.

¹¹ Rechtbank Breda 24 september 2010, nr. 10/953, ECLI:NL:RBBRE:2010: BO0126.

¹² Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 12/03838, ECLI:NL:HR:2013:BZ5148.



terecht een bedrag aan btw is berekend en of deze btw terecht in aftrek is gebracht. Hij moet dan ook de mogelijk daaruit voortvloeiende schade zelf dragen. Hij moet ook erop toezien dat de aan hem uitgereikte factuur correct is. Er zijn echter ook omstandigheden denkbaar waaronder de aftrek bij de afnemer in stand kan blijven. Hiervan is sprake als de afnemer niet kan worden verweten dat hij bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet voldoende zorgvuldig is geweest. In gevallen waar de afnemer wist of redelijkerwijs kon weten dat geen btw in rekening gebracht diende te worden, bijvoorbeeld bij een verleggingsregeling, is geen sprake van zorgvuldigheid.

In sommige situaties kan sprake zijn van een zodanige verwijtbaarheid van de afnemer dat steeds de in aftrek gebrachte btw bij de afnemer moet worden nageheven. Dit doet zich onder meer voor als sprake is van kwade trouw. Dat is bijvoorbeeld het geval als een afnemer de transactie is aangegaan om aftrek van btw te creëren in de wetenschap dat deze btw door de andere partij niet wordt voldaan. Bestaat tussen leverancier en afnemer een zodanige financiële verwevenheid dat naheffing bij de afnemer uit een oogpunt van btw-heffing geen schade berokkent en blijkt dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft, dan wordt de in aftrek gebrachte btw nageheven bij de afnemer. Voor wat betreft de bij de afnemer te eisen zorgvuldigheid bij de beoordeling van de uitgereikte factuur kan nog het volgende worden opgemerkt. Als het gaat om de beoordeling van de juistheid van de op een factuur vermelde btw zal de afnemer voor de niet direct vaststaande feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier is aangegeven. Te denken valt aan de hoedanigheid van de leverancier of de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Van de afnemer mag worden verlangd dat hij niet zonder meer vertrouwt op de verklaringen van de contractspartner. Dit geldt vooral in de gevallen waarin bij hem gereede twijfel had moeten bestaan over de juistheid van de door de leverancier verstrekte gegevens. Van de afnemer mag dan worden gevraagd dat hij pogingen onderneemt om verificatie van deze gegevens te verkrijgen. Zo kan bijvoorbeeld de datum van een vorige transportakte meer inzicht verschaffen over het tijdstip van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. In dit verband ontmoet het bij mij geen bezwaar dat aan ondernemers, na een daartoe gedaan verzoek, door de inspecteur de nodige inlichtingen worden verstrekt betreffende het ondernemerschap van derden, het aanwezig zijn van een vaste inrichting hier te lande, de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak enz. Het verstrekken van inlichtingen door de inspecteur geldt voor zover de desbetreffende gegevens van belang en ook bekend zijn bij de inspecteur die bevoegd is voor de belastingheffing van de derde. Onder die omstandigheden is voldaan aan de voorwaarde in artikel 67, eerste lid, van de AWR, dat het verstrekken van de inlichtingen nodig is voor de uitvoering van de belastingwet.

In de weging van de mate van zorgvuldigheid aan de kant van de afnemer kan ook een rol spelen de bij hem (of zijn adviseur) aanwezig te achten kennis over de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen. Zo moet het een ondernemer bekend zijn welke goederen en diensten onder het algemene tarief vallen en welke onder het verlaagde tarief en moet een ondernemer ook op de hoogte zijn van de tariefwijzigingen. Aan die wijzigingen wordt gewoonlijk op het tijdstip van invoering voldoende publiciteit gegeven. Eigen kennis bij de afnemer mag worden voorondersteld als de toepasselijkheid van de wettelijke bepalingen in sterke mate afhankelijk is van de kenmerken van zijn onderneming. Een goede oriëntatie betreffende de fiscale positie van de eigen onderneming behoort immers tot de normale bedrijfsuitoefening. Zo is het een afnemer aan te rekenen als hij zich bijvoorbeeld niet bewust is geweest van het feit dat de onderneming deel uitmaakte van een fiscale eenheid. Voor wat betreft de bij de toepassing van artikel 37d van de wet ten onrechte in aftrek gebrachte btw is aan de kant van de afnemer sprake van onzorgvuldigheid als buiten twijfel is dat dit artikel van toepassing is. Dit geldt ook als de afnemer de toepasselijkheid van artikel 37d van de wet niet duidelijk voor ogen stond, maar er zodanige signalen aanwezig waren dat hij ten onrechte heeft nagelaten zich hierover, bijvoorbeeld bij zijn competente inspecteur, te laten informeren. Zo kan een transactie een zodanige omvang hebben dat een goede bedrijfsvoering noopt tot gedegen onderzoek naar de fiscale gevolgen.

4. Kasstelsel. Forfaitaire berekeningsmethoden

4.1 Kasstelsel

Ondernemers moeten de door hen verschuldigde btw zelf berekenen. Daartoe aangewezen ondernemers die niet aan andere ondernemers plegen te presteren moeten het kasstelsel toepassen (artikel 26 van de wet). Deze ondernemers zijn in artikel 26 van de beschikking beschreven. De exploitant van een webwinkel geldt in dit verband ook als een winkelier.

Van niet aan ondernemers plegen te presteren is sprake als de prestaties van een ondernemer voor ten minste 80% worden verricht jegens niet-ondernemers. Daar het begrip 'plegen' ook een zekere duurzaamheid inhoudt, zal bij het toepassen van dit criterium in beginsel een langere periode dan een kalenderjaar in aanmerking moeten worden genomen.

Voor de ondernemer die op grond van artikel 26 van de wet het kasstelsel toepast, kan de berekening van de btw moeilijkheden opleveren als zijn leveringen en diensten aan verschillende tarieven zijn onderworpen.



4.2 Forfaitaire berekeningsmethoden

In artikel 16 van het besluit is een regeling getroffen op grond waarvan ondernemers die het kasstelsel toepassen de verschuldigde btw op forfaitaire wijze kunnen berekenen als zij goederen leveren die naar verschillende tarieven zijn belast. Wat de diensten betreft geven de wettelijke bepalingen op dit punt geen mogelijkheden. Voor diensten moet een afzonderlijke verantwoording van de ontvangsten, verdeeld over de verschillende tarieven, plaatsvinden.

4.2.1 Horeca

Het verstrekken van spijzen en dranken in horecagelegenheden als restaurants en dergelijke is in het merendeel van de gevallen aan te merken als een dienst. Voorbeelden waarin geen sprake is van een dienst worden weergegeven in het arrest van het Hof van Justitie over Manfred Bog¹³. Uit praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR keur ik in de gevallen dat de verstrekkingen van spijzen en dranken een dienst zijn, het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de berekening van de verschuldigde btw voor het verstrekken van spijzen en dranken, wanneer sprake is van een dienst, de forfaitaire berekeningsmethoden toepassing kunnen vinden.

4.2.2 Toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden

4.2.2.1 Onderscheid tussen doorverkoopartikelen en zelf vervaardigde goederen

De forfaitaire berekeningsmethoden maken onderscheid tussen:

- a. doorverkoopartikelen (artikel 16 van het besluit); en
- b. goederen die de ondernemer zelf heeft vervaardigd (artikel 17 van het besluit).

4.2.2.2 Forfaitaire methoden voor doorverkoopartikelen

De drie verschillende methoden kunnen, wat de doorverkoopartikelen betreft, in het kort als volgt worden beschreven:

- I. bij methode I worden de ontvangsten naar de verschillende tarieven gesplitst op basis van de tot winkelwaarden herleide inkopen van de aan die tarieven onderworpen goederen;
- II. bij methode II worden voor groepen van goederen die aan hetzelfde tarief zijn onderworpen de ontvangsten gesteld op de tot winkelwaarden herleide inkopen van die goederen, waarna het overblijvende deel van de ontvangsten wordt toegerekend aan de tot de andere tariefgroep behorende goederen;
- III. bij methode III worden voor alle goederen de ontvangsten gesteld op de tot winkelwaarden herleide inkopen van de goederen, gesplitst naar de van toepassing zijnde tarieven.

4.2.2.3 Winkelwaarde

1. Onder winkelwaarde wordt verstaan de prijs waarvoor de goederen door de ondernemer worden verkocht. Die prijs is samengesteld uit de inkoopprijs van de goederen (exclusief btw), een gemiddeld winstpercentage en de bij verkoop verschuldigde btw. De inkoopprijs kan de ondernemer afleiden uit de inkoopfacturen.
2. Bij de bepaling van de winkelwaarde moet niet alleen rekening worden gehouden met de normale verkopen maar ook met de verkoopprijzen in geval van uitverkoop en dergelijke bijzondere gelegenheden. Ook moeten winkelverliezen door inweging, breuk, bederf enz. en het onverkoopbaar worden van voorraden (winkeldochters) in aanmerking worden genomen. Het komt er dus op neer dat de werkelijke opbrengst van de goederen moet worden geschat.
3. In het algemeen zal het niet noodzakelijk zijn om doorlopend voor iedere inkoop de winkelwaarde van de ingebrachte goederen nauwkeurig uit te rekenen. Ervaringscijfers kunnen het mogelijk maken dat per groep van artikelen waarbij de winstmarges niet ver uiteenlopen de winkelwaarde rechtstreeks uit de netto inkooprijzen wordt afgeleid door verhoging van die inkooprijzen met een gemiddeld winstpercentage. Een dergelijk percentage zou dan in beginsel voor het gehele jaar kunnen gelden. De inspecteur kan op verzoek van en in overleg met de desbetreffende ondernemers zodanige winstpercentages vaststellen. De ondernemer zal dan de benodigde gegevens moeten verschaffen.

¹³ Hof van Justitie 10 maart 2011, zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135.



4.2.2.4 Zelf vervaardigde goederen

1. Op grond van artikel 17 van het besluit zijn de methoden I, II en III van overeenkomstige toepassing op zelf vervaardigde goederen. Bij deze goederen moet de winkelwaarde echter worden afgeleid uit de ingekochte grondstoffen, respectievelijk de in voorraad zijnde grondstoffen.
2. Er zijn geen percentages vastgesteld waarmee de inkooprijzen van de grondstoffen moeten worden verhoogd ter bepaling van de winkelwaarden. Die percentages kunnen door de inspecteur worden vastgesteld. De gegevens die daarvoor nodig zijn moeten door de ondernemer worden verstrekt.

4.2.2.5 Beginvoorraad

Op grond van artikel 18, eerste lid, van het besluit, moet de voorraad die aanwezig is bij de aanvang van het eerste belastingtijdvak waarover een forfaitaire berekeningsmethode wordt toegepast, worden beschouwd als in dat tijdvak te zijn ingekocht. Dezelfde gedragslijn moet worden gevolgd als de ondernemer op een andere methode overgaat, tenzij de voorraad al in de heffing is betrokken (zoals soms bij methode II en steeds bij methode III het geval is).

Artikel 18, tweede lid, van het besluit, bepaalt dat het eerste lid niet geldt bij toepassing van methode II voor goederen die onder het verlaagde tarief vallen en voor bij de vervaardiging daarvan bestemde grondstoffen. Het eerste lid geldt ook niet voor tabaksproducten als bedoeld in artikel 29 van de Wet op de accijns. In combinatie met artikel 16, onder II, van het besluit, betekent dit dat bij methode II voor de hiervoor genoemde goederen geen rekening wordt gehouden met de beginvoorraad en in beginsel geen correctie wordt aangebracht voor voorraadmutaties. Deze regeling leidt bij toepassing van methode II alleen tot een aanvaardbaar resultaat zolang de voorraad van deze goederen niet in aanmerkelijke mate uitstijgt boven het niveau van de beginvoorraad. Met het oog daarop heeft de inspecteur op grond van artikel 18, derde lid, van het besluit, de bevoegdheid bij voor bezwaar vatbare beschikking te bepalen dat de inkopen van de goederen onder het verlaagde tarief respectievelijk de inkopen van tabaksproducten in een door hem aan te wijzen belastingtijdvak worden verminderd met het verschil tussen de aanwezige voorraad en de beginvoorraad. Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat bedoelde bevoegdheid alleen wordt uitgeoefend als de toename van de desbetreffende voorraad daartoe aanleiding geeft. Zolang de voorraad in verhouding tot de beginvoorraad alleen in geringe mate is toegenomen, kan een voorraadcorrectie achterwege blijven. Als de voorraad aanmerkelijk is toegenomen ten opzichte van de beginvoorraad kan een voorraadcorrectie worden aangebracht. Een dergelijke voorraadcorrectie kan zelfs worden aangebracht als geen sprake is van een verandering in de verhouding tussen de goederen die onder de verschillende tarieven vallen en de voorraadmutatie niet groter is dan overeenkomt met de toename van de omzet. De voorraadcorrectie bedraagt dan het totale verschil tussen de aanwezige voorraad en de beginvoorraad, ongeacht in welke jaren de voorraadmutatie is ontstaan. Nadat een voorraadcorrectie heeft plaatsgevonden, geldt de gecorrigeerde voorraad voortaan als beginvoorraad. De periode waarover de voorraadgroei wordt bepaald, is in beginsel de totale periode tussen het eerste belastingtijdvak waarover de berekeningsmethode is toegepast dan wel, in voorkomend geval, het tijdvak waarin laatstelijk een voorraadcorrectie als hiervoor is bedoeld heeft plaatsgevonden en het door de inspecteur aan te wijzen tijdvak waarin de voorraadcorrectie wordt aangebracht.

Op grond van een redelijke wetstoepassing keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij de vaststelling van de voorraadgroei alleen de laatste zeven boekjaren in aanmerking worden genomen.

4.2.2.6 Inkopen

Artikel 16 van het besluit spreekt over inkopen.

Op grond van een redelijke wetstoepassing keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inkopen worden toegerekend aan het belastingtijdvak waarin:

- a. de op de inkopen betrekking hebbende facturen worden geboekt als de boeking van deze facturen plaatsvindt naar de dag van binnenkomst;
- b. de inkoopfacturen worden betaald als de ondernemer alleen een geldadministratie bijhoudt.

4.2.2.7 Ingang en einde van de regeling

Uit artikel 19 van het besluit blijkt dat een forfaitaire berekeningsmethode slechts mag worden toegepast of beëindigd met ingang van het boekjaar volgend op dat waarin de ondernemer van zijn



voornemen daartoe schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de inspecteur. Deze bepaling is van overeenkomstige toepassing als de ondernemer op een andere forfaitaire methode overgaat.

5 Jaaropgaaf ICP

Ondernemers die ICP's verrichten, moeten daarvan uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op een kalendermaand opgaaf doen bij de inspecteur (artikel 37a van de wet).

In afwijking van deze algemene regel (opgaaf per kalendermaand) kunnen ondernemers die alleen goederen leveren soms kiezen voor een ander tijdvak:

- per kwartaal. Intracommunautaire leveringen mogen per kwartaal worden opgegeven als in het kwartaal of in één van de vorige vier kwartalen het bedrag van € 100.000 aan intracommunautaire leveringen niet is overschreden. Deze grens van € 100.000 geldt per 1 januari 2010. De ondernemer mag zijn intracommunautaire diensten altijd per kwartaal opgeven, ook als hij zijn leveringen per maand doet. Hij doet dan maandelijks opgaaf van zijn leveringen en aan het eind van het kwartaal doet hij een kwartaalopgaaf van zijn diensten.
- per 2 maanden. Voor dit tijdvak kan alleen worden gekozen als de ondernemer in de tweede maand van het eerder gekozen tijdvak (kwartaal) de grens van € 100.000 voor intracommunautaire leveringen heeft overschreden. Nadat deze opgaaf is gedaan, moet de ondernemer maandelijks opgaaf doen van zijn intracommunautaire leveringen.

Bij ondernemers die voor de heffing van btw jaaraangifte doen, kunnen de wettelijke termijnen tot het doen van de opgaaf ICP tot een onevenredige lastenverzwaring leiden. Op grond van praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de inspecteur toestaat dat ondernemers die voor de heffing van btw jaaraangifte doen, hun Opgaaf ICP over dezelfde periode indienen. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- Het jaarlijkse totaalbedrag van de leveringen en diensten van de ondernemer, exclusief btw, bedraagt niet meer dan € 200.000;
- Het jaarlijkse totaalbedrag van de ICP's van de ondernemer, exclusief btw, bedraagt niet meer dan € 15.000;
- De intracommunautaire leveringen betreffen geen leveringen van nieuwe vervoermiddelen;
- De ondernemer moet zijn competente inspecteur schriftelijk verzoeken om toepassing van de goedkeuring om uitreiking van de Opgaaf ICP op jaarbasis. Het verzoek moet de volgende inlichtingen bevatten:
 - de verwachte jaaromzet exclusief btw;
 - de verwachte omvang van de ICP's;
 - een verklaring van de ondernemer dat de intracommunautaire leveringen geen leveringen van nieuwe vervoermiddelen zijn;
 - een verklaring van de ondernemer dat hij de inspecteur onverwijld zal melden, als hij niet meer aan de voorwaarden van deze goedkeuring voldoet;
- Een verzoek wordt met ingang van het jaar volgend op het jaar van de indiening van het verzoek toegekend, tenzij het verzoek vóór 1 mei van het lopende jaar is ontvangen door de inspecteur. In dat geval wordt het verzoek toegekend met ingang van het lopende jaar;
- Er mogen geen aanwijzingen zijn of het gevaar bestaan dat de ondernemer betrokken is (geweest) bij btw-fraude.

De inspecteur wijst het verzoek van een ondernemer af als de ondernemer niet aan de voorwaarden voldoet. Bij toegekende verzoeken vervalt de goedkeuring zodra niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden. Wat het tijdstip van beëindiging van de goedkeuring betreft, handelt de inspecteur in overeenstemming met de gedragslijn beschreven onder e.

6. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

120	29 oktober 1968	Toelichting bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (OB/BTW 14)	Achterhaald vanwege tijdsverloop: de bijlagen bij dit besluit zijn eerder al komen te vervallen
BLKB 2012/477M	27 juni 2012	Omzetbelasting. Administratieve-, facturerings- en overige verplichtingen	Verwerkt in dit besluit



7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 6 december 2014

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze
T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam*