



Omzetbelasting. Administratieve, facturerings- en andere verplichtingen (Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting)

Besluit van 1 mei 2025, nr. 2025-115705

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 6 december 2014, nr. BLKB 2014-704M (Stcrt. 2014, 36166). De belangrijkste wijzigingen hebben betrekking op de volgende onderdelen.

§ 3.3.1 (voorheen § 3.2.4) bevat een goedkeuring om een transactieoverzicht van een reis met het openbaar vervoer aan te merken als vervoersbewijs. Deze goedkeuring kan ook gelden bij gebruik van andere betaalmogelijkheden dan een OV-chipkaart of vergelijkbare kaart voor reizen op saldo.

In § 4.1 (voorheen § 3.5.1) is het arrest van het HvJ van 30 januari 2024 (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie) verwerkt inzake de verschuldigdheid van op een factuur vermelde btw door een niet-ondernemer.

In § 4.2 (voorheen § 3.5.2) inzake herziening van ten onrechte gefactureerde btw is de toelichting op de onderzoeksverplichtingen van de ontvanger van een factuur geactualiseerd.

In § 4.3 (nieuw) is een bijzondere regeling opgenomen voor ambtshalve verminderingen buiten de vijfjaarstermijn van te veel voldane btw bij afstandsverkoop en digitale diensten.

In § 6.2 (nieuw) is opgenomen dat een dienstverrichter zijn B2B-dienst in rubriek 1e van zijn btw-aangifte kan verantwoorden als zijn afnemer geen btw-identificatienummer heeft omdat deze afnemer in zijn lidstaat onder de kleineondernemersregeling valt.

In sommige onderdelen van het besluit zijn teksten van beschrijvende aard niet langer opgenomen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

1. Inleiding en juridisch kader

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:

- de artikelen 1a, tweede lid, 26, 34, tweede lid, onderdeel a, 34c, eerste lid, 34e, 34f, 35a, 35b, 37 en 37a van de wet op de omzetbelasting 1968;
- de artikelen 31, 32, eerste lid, 33, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;
- de artikelen 6, 16, 18, 19, 26 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968;
- de artikelen 52 en 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- paragraaf 23, negende lid, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

De hiervoor genoemde bepalingen uit de wet, het uitvoeringsbesluit en de uitvoeringsbeschikking zijn gebaseerd op de artikelen 3, 66, 203, 219, 220, eerste lid, 221, eerste lid, 226, 232, 243, eerste lid en 263 van de btw-richtlijn.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Besluit Fiscaal Bestuursrecht	besluit van 21 november 2023, nr. 2023-24452 (Stcrt. 2023, 31898)
Btw	omzetbelasting
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Opgaaf ICP	opgaaf intracommunautaire prestaties
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
wet	Wet op de omzetbelasting 1968



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 uitvoeringsbeschikking.

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 uitvoeringsbesluit). Een ondernemer waarvan de prestaties onder een vrijstelling vallen, moet voor prestaties waarvoor btw is verschuldigd, voldoen aan de daarvoor geldende administratieve verplichtingen. Het gaat dan om de volgende belaste prestaties:

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

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 1a, 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 uitvoeringsbeschikking 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.

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 § 3.4.1); en
- b. De facturen bevatten alle in artikel 35a van de wet voorgeschreven vermeldingen.

2.3 Tijdstip aftrek bij geldadministratie

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 onder de volgende voorwaarde 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 toegestaan als ondernemers een vaste gedragslijn volgen.

2.4 Bijhouden register artikel 34, tweede lid, onderdeel a, van de wet

De ondernemer moet op grond van artikel 34, tweede lid, onderdeel a, van de wet, een register bijhouden van goederen die hij voor de daar bedoelde doeleinden tijdelijk naar een andere lidstaat

overbrengt. 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 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.

3. Factureringsverplichtingen

3.1 Uitreiken van een factuur

In artikel 34c, eerste lid, van de wet is aangegeven in welke gevallen een ondernemer verplicht is een factuur uit te (laten) reiken. In aanvulling daarop reiken ondernemers die doorgaans leveren aan andere ondernemers, als zij daartoe zijn aangewezen, voor alle leveringen facturen uit (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 uitvoeringsbeschikking). 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.

3.1.1 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) daar om vragen.

3.2 Uitreiking factuur door de ondernemer, afnemer of derde

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 (artikel 34c van de wet). De ondernemer die de prestatie verricht, blijft in alle gevallen aansprakelijk voor de juistheid van de factuur.

Als de afnemer of een derde 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 dan wel de derde, zijn vooraf overeengekomen dat de afnemer of de derde de factuur opmaakt;
- b. als de leverancier de factuur niet wenst te aanvaarden, moet hij de afnemer of de derde 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 of de derde een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt; en
- c. de factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

Het is aan de ondernemer 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 ondernemer die belasting verschuldigd op grond van artikel 37 van de wet. De ondernemer 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 de ondernemer en de afnemer of derde niet voorziet in het afleggen van een verantwoording.

Gezamenlijke factuur

Het komt in de praktijk voor dat ondernemers overeenkomen dat hun afzonderlijke prestaties door één van de betrokken ondernemers op één bescheid in rekening worden gebracht. Een dergelijk bescheid dat de prestaties van verschillende ondernemers bevat, kan voor de btw alleen dienen als factuur als dit bescheid alle vermeldingen bevat die anders op de afzonderlijk uit te reiken facturen zouden

moeten worden vermeld. De ondernemer die een dergelijke factuur uitreikt, doet dat dan mede namens de andere betrokken ondernemer(s). In dat geval zijn alle op de factuur vermelde ondernemers zelfstandig verantwoordelijk voor de btw-verplichtingen voor zover die op hen van toepassing zijn. Het is aan elke ondernemer om maatregelen te treffen om vast te kunnen stellen of de aldus uitgereikte factuur conform de wet- en regelgeving juist, volledig en tijdig is.

3.3 Vorm van de factuur

Alle bescheiden in het economische verkeer die voldoen aan de vereisten van een factuur, zijn een factuur. Het maakt daarbij niet uit onder welke benaming (nota, kwitantie, bon, notariële akte of notariële afrekening) de bescheiden worden uitgereikt¹. Er is sprake van een factuur wanneer een bescheid de verschuldigde btw vermeldt en daarnaast de overige informatie bevat bedoeld in artikel 35a van de wet zodat kan worden vastgesteld of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek.

3.3.1 Vervoerbewijzen openbare vervoermiddelen of taxi

Voor het vervoer van personen per openbare vervoermiddelen of taxi wordt het vervoerbewijs aangemerkt als factuur (artikel 35a van de wet jo. artikel 33, eerste lid, onderdeel a, van de uitvoeringsbeschikking)². Indien bij het aangaan van een vervoersprestatie gebruik wordt gemaakt van digitale betaalmethoden, zoals de OV-chipkaart of een betaalpas, wordt gebruikelijk geen fysiek vervoersbewijs afgegeven. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat transactieoverzichten van reizen die zonder fysiek vervoerbewijs zijn gemaakt, worden aangemerkt als vervoerbewijzen als bedoeld in artikel 33, eerste lid, onderdeel a, van de uitvoeringsbeschikking.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden. Op een transactieoverzicht dient ten minste te worden vermeld:

- a. de datum van uitreiking;
- b. de identiteit van de presterende ondernemer;
- c. de datum waarop de vervoersdiensten zijn verricht;
- d. het afgelegde traject; en
- e. het te betalen btw-bedrag of de gegevens aan de hand waarvan het btw-bedrag kan worden berekend. Dit kan bijvoorbeeld door vermelding van de totaalprijs inclusief 9% btw.

3.3.2 Wijzigen of aanvullen factuur

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.

¹ Onder omstandigheden kan een overeenkomst voor het bewijs van het recht op aftrek de positie van een factuur innemen (zie HvJ 29 september 2022, C-235/21 (Raiffeisen Leasing), ECLI:EU:C:2022:739).

² Voor de aftrek van btw begrepen in de vervoerskosten wordt verwezen naar § 5.2.7 van het besluit Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting van 24 november 2020, nr. 2020-167584 (Stcrt. 2020, 63000), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 4 januari 2024, nr. 2023-288868 (Stcrt. 2024, 878).

3.3.3 Elektronisch factureren

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 (artikel 35b, eerste lid, van de wet). 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 Inhoud van de uit te reiken factuur

3.4.1 Nummering

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.

Voor facturen die wel zijn voorbereid maar niet zijn uitgereikt, behoeven geen aparte nummeringen te worden gehanteerd om deze factuur buiten de reeks te kunnen houden. De beslissing om de factuur niet uit te reiken moet wel gevolgd kunnen worden. Dat betekent dat de zogenoemde 'audit trail' niet doorbroken mag worden.

3.4.2 Gegevens van de ondernemer 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 vast te stellen van welke ondernemer de belasting moet worden geheven.³ 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. Bij fiscale eenheden is het gebruikelijk dat de naam van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie verricht op de factuur staat.

3.4.3 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:

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

Doorlopende intracommunautaire leveringen worden steeds geacht te zijn voltooid bij afloop van elke kalendermaand (artikel 13, zesde lid, van de wet).

Andere dan de hiervoor genoemde doorlopende prestaties worden geacht ten minste één maal per jaar te zijn verricht (artikel 13, zevende lid, van de wet).

³ HvJ 15 november 2017, C-374/16 en C-375/16 (Geissel en Butin), ECLI:EU:C:2017:867.

3.4.4 Aanduiding belastingregime

Artikel 35a bevat een opsomming van de verschillende op de factuur vereiste vermeldingen. In voorkomende gevallen zijn een of meer specifieke aanduidingen op de factuur vereist, zoals 'factuur uitgereikt door afnemer' of 'btw verlegd'. 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 ondernemer 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.

3.3.5 Afronding van bedragen

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.

3.5 Gebreken in de factuur

Het komt voor dat een factuur niet volledig voldoet aan de wettelijke eisen en dat aftrek van btw wordt geweigerd. Uit Europese jurisprudentie⁴ volgt dat het recht op aftrek van btw niet mag worden geweigerd om de reden dat een factuur niet voldoet aan alle formele vereisten indien alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van de aftrek van btw voorhanden zijn. Bij de beoordeling van de materiële voorwaarden moet rekening worden gehouden met aanvullende informatie die door de ondernemer wordt verstrekt.

De aftrek van btw wordt alsnog geweigerd als:

- degene die (of namens wie) de factuur heeft (is) 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 (of namens wie) de factuur heeft (is) uitgereikt; of
- 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.

Het feit dat het recht op aftrek niet mag worden beperkt door een formeel factuurgebrek, laat onverlet dat het niet voldoen aan de wettelijke factuurvereisten een verzuim van de presterende ondernemer vormt, ter zake waarvan een verzuimboete kan worden opgelegd (zie artikel 67ca, eerste lid, onderdeel d, van de AWR).

3.6 Facturering in specifieke gevallen

3.6.1 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 verhuurder ligt geen (verhuur)prestatie ten grondslag. De huursomverrekening vormt een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de oude en de nieuwe verhuurder. Daar vloeit uit voort dat de nieuwe verhuurder geen aparte factuur hoeft uit te reiken ter zake van de huursomverrekening.

Dit betekent in deze situaties het volgende. Bij de verrekening van de huurtermijnen blijven de

⁴ HvJ 15 september 2016, C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690 en HvJ 15 september 2016, C-518/14 (Senatex), ECLI:EU:C:2016:691.

oorspronkelijke facturen en de btw-voldoening door de oude verhuurder in stand. Er is geen sprake van vermindering van de huurtermijnen, maar van de onderlinge verrekening van de huuropbrengst. Om die reden blijft bij de oude verhuurder herziening achterwege van de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen die hij heeft ontvangen na de levering van de onroerende zaak. De oude verhuurder heeft voor de belasting die hij heeft voldaan over de (delen van de) huurtermijnen die hij in het kader van de verrekening aan de nieuwe verhuurder heeft doen toekomen, geen recht op teruggaaf op grond van artikel 29, eerste lid, van de wet.

3.6.2 Facturering door nutsbedrijven

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

a. Verschuldigheid 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 onder voorwaarden het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende 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.

b. 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.

c. Kosten bij wanbetaling en schadevergoedingen

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.

Heffing van btw bij aangerichte schade

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.

3.6.3 Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder, bodembeslag

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 of 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)afrek.
- De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld op de verkoopopbrengst van de executoriaal verkochte zaken, inclusief de eventueel daarin begrepen respectievelijk de daarover in rekening gebrachte btw⁵. In voorkomende gevallen kan de heffing van btw echter zijn verlegd naar de afnemer⁶.
- De belastingdeurwaarder maakt namens de ondernemer een correcte factuur op.

Voor de heffing van btw kan een ondernemer goederen slechts leveren als hij daarover als eigenaar kan beschikken. Dit betekent dat een ondernemer voor de btw-heffing geen goederen kan leveren die op zijn bodem staan en onder het bodemrecht⁷ vallen, nu hij daar niet als eigenaar over kan beschikken⁸.

3.6.4 Btw-behandeling van de boedelbijdrage

Een boedelbijdrage is een vergoeding die wordt betaald aan de faillissementscurator voor werkzaamheden die hij uitvoert voor derde eigenaren/separatisten (hypotheekhouders, pandhouders, partijen die een eigendomsvoorbehoud hebben, etc.). De strekking achter de boedelbijdrage is dat de kosten die de boedel moet maken omdat een schuldeiser zijn rechten als separatist wil uitoefenen, niet ten laste van de andere schuldeisers in het faillissement komen.

Als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de betaling door de separatist en de handelingen verricht door de curator ter zake van de uitwinning van een verpande of verhypothekerde zaak dan kan de boedelbijdrage belast zijn met btw. De vraag of de boedelbijdrage belast is met btw moet beantwoord worden vanuit de failliete boedel en dus vanuit de gefailleerde. De boedelbijdrage is belast als de gefailleerde ondernemer is voor de btw en de verrichte dienst niet gerelateerd is aan zijn privévermogen. De vergoeding is steeds onbelast als de gefailleerde geen ondernemer is voor de btw.

3.6.5 Btw-behandeling bij overdracht fosfaatrechten via bemiddelaar

Per 1 januari 2018 is het 'stelsel van fosfaatrechten voor melkvee' ingevoerd. Het systeem houdt in dat vanaf die datum met bedrijfsmatig gehouden melkvee niet méér fosfaat mag worden geproduceerd dan het aantal fosfaatrechten dat het bedrijf heeft. Fosfaatrechten kunnen alleen tussen melkveebedrijven worden verhandeld via registratie door de Rijksdienst voor ondernemend Nederland (RVO). Daarbij kan een bemiddelaar worden ingeschakeld. Het komt voor dat de bemiddelaar niet op eigen naam handelt en na een succesvolle bemiddeling de verkoopovereenkomst opmaakt voor de toekomstige overdracht van de fosfaatrechten door de verkoper. Veelal maakt hij dan ook namens de verkoper een factuur op. Vervolgens moet de koper het daarop vermelde bedrag betalen op de bankrekening van een stichting derdengelden van de bemiddelaar. De bemiddelaar verzorgt de betaling van de vergoeding aan de verkoper vanaf de bankrekening van zijn stichting derdengelden nadat de registratie door RVO is afgerond.

In dit geval geldt dat de verschuldigdheid van btw door de verkoper en het eventuele recht op aftrek

⁵ HR 6 mei 1983, nr. 12 130, ECLI:NL:HR:1983:AW8883 (Rentekas-arrest).

⁶ Artikel 12, vijfde lid van de wet en artikel 24ba van het uitvoeringsbesluit. Zie ten aanzien van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen ook § 6 van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting, besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908 (Stcrt. 2023, 31602).

⁷ Artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet 1990.

⁸ Gerechtshof Amsterdam 7 december 2007, nr. 06/00307, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC0806.



van btw bij de koper ter zake van deze overdracht ontstaan op het tijdstip waarop de factuur door de bemiddelaar, namens de verkoper, wordt uitgereikt.

4. Te veel of ten onrechte gefactureerde btw

4.1 Herziening van te veel of ten onrechte gefactureerde btw

Degene 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 verschuldigdheid van btw ontstaat onder meer als ten onrechte of te veel btw is gefactureerd:

- door een niet-ondernemer⁹;
- wegens toepassing van het verkeerde tarief;
- bij een levering en/of dienst die is vrijgesteld;
- bij de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;
- 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 schakel¹⁰.

Ook ingeval de ontvanger van de factuur (hierna: de afnemer) geen recht heeft op aftrek van voorbelasting is artikel 37 van de wet van toepassing¹¹ behalve als de afnemer een particulier is. Als op een factuur aan een particulier 'omzetbelasting' of 'btw' is vermeld, is artikel 37 niet van toepassing¹².

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 HvJ over Schmeink en Cofreth-Manfred Strobel¹³ kan de opsteller van de factuur (hierna: de ondernemer¹⁴) 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.

Ten onrechte gefactureerde btw kan onder de volgende voorwaarden worden herzien.

a. Correctie van de factuur

De HR geeft in het Stadeco I – arrest¹⁵ 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 ondernemer. Of en in welke mate sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking moet worden vastgesteld aan de hand van een analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden¹⁶. De ondernemer kan de factuur 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 opge maakte 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.

⁹ HvJ 30 januari 2024, C-442/22 (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie), ECLI:EU:C:2024:100.

¹⁰ Kamerstukken II, 1967/68, 9324, nr. 3, blz. 38.

¹¹ HR 28 april 1999, nr. 34 016, ECLI:NL:HR:1999:AA2747.

¹² HvJ 8 december 2022, C-378/21 (Finanzamt Österreich), ECLI:EUR:C:2022:968.

¹³ HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel), ECLI:EU:C:2000:469.

¹⁴ In voorkomende gevallen kan ook een niet-ondernemer ten onrechte of te veel gefactureerde btw verschuldigd zijn. Voor de toepassing van onderdeel 4 van dit besluit dient in deze gevallen onder een 'ondernemer' ook een niet-ondernemer te worden verstaan.

¹⁵ HR 5 maart 2010, nr. 41 179, ECLI:NL:HR:2010:BK1528.

¹⁶ HvJ 21 maart 2024, C-606/22 (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy), ECLI:EU:C:2024:255 en HR 9 november 2012, nr. 11/01958, ECLI:NL:HR:2012:BY2661.

b. Uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten

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

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

Als sprake is van een 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 ondernemer 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 heeft¹⁷. Voor zover de ontvanger van de valse factuur de ten onrechte afgetrokken btw niet heeft terugbetaald, is 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 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. 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. 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 beschikking¹⁸.

d. Termijn van de herziening

De termijnen voor bezwaar en beroep en het ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting¹⁹ gelden ook voor verzoeken gericht tegen de verschuldigdheid van ten onrechte of te veel gefactureerde btw.

4.2 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 presterende ondernemer (hierna: ondernemer) 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 betracht. De inspecteur zal in het algemeen niet beide mogelijkheden benutten, maar een keuze maken tussen correctie bij de ondernemer of de afnemer.

Keuze voor correctie bij ondernemer

De inspecteur wendt zich eerst tot de ondernemer 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.

Keuze voor correctie bij afnemer

De keuze om zich eerst te wenden tot de ondernemer 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 ondernemer zonder resultaat blijft²⁰. De afnemer heeft immers een eigen

¹⁷ HR 1 maart 2002, nr. 36 908, ECLI:NL:HR:2002:AD9704.

¹⁸ HR 14 november 2008, nr. 42 312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365.

¹⁹ Zie paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

²⁰ HR 22 maart 2013, nr. 12/03838, ECLI:NL:HR:2013:BZ5148.

verantwoordelijkheid om te beoordelen of hem 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.

In stand laten aftrek bij afnemer

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. Als een factuur vals is omdat een prestatie tussen de ondernemer en de afnemer ontbreekt, is voor het weigeren van de aftrek niet van belang of de hierop vermelde btw (eventueel) op aangifte is voldaan²¹.

Zorgvuldigheid afnemer: onderzoek gegevens

Voor wat betreft de van de afnemer te verlangen 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 ondernemer is aangegeven. Te denken valt aan de hoedanigheid van de ondernemer 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 gerede twijfel had moeten bestaan over de juistheid van de door de ondernemer verstrekte gegevens. Van de afnemer mag dan worden verlangd dat hij pogingen onderneemt om de juistheid van deze gegevens te verifiëren, bijvoorbeeld via openbare bronnen. Zo kan bijvoorbeeld de datum van een eerdere transportakte inzicht verschaffen over het tijdstip van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Indien bij de afnemer na de verlangde pogingen tot verificatie nog steeds gerede twijfel bestaat over de juistheid van de op een factuur vermelde btw, kan hij hierover in overleg treden met de inspecteur. 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 zijn voor de afnemer en 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 noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet.

Zorgvuldigheid afnemer: kennis over relevante regelgeving

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 tariefswijzigingen. 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.

Verwijtbaarheid bij afnemer

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

²¹ HvJ 31 januari 2013, C-642/11 (Stroy trans), ECLI:EU:C:2013:54, HvJ 31 januari 2013, C-643/11 (LVK), ECLI:EU:C:2013:55 en Gerechtshof Amsterdam 27 juni 2013, 11/00819, ECLI:NL:GHAMS:2013:1873.



om aftrek van btw te creëren in de wetenschap dat deze btw door de andere partij niet wordt voldaan. Bestaat tussen de ondernemer 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 ondernemer zonder resultaat blijft, dan wordt de in aftrek gebrachte btw nageheven bij de afnemer.

4.3 Termijn ambtshalve vermindering bij overschrijding drempel afstandsverkoop en digitale diensten

Bij intracommunautaire afstandsverkoop²² en digitale diensten²³ wordt de plaats van dienst mede bepaald door het al dan niet overschrijden van een omzetsdrempel²⁴. Het kan voorkomen dat een ondernemer Nederlandse btw heeft berekend en voldaan terwijl de prestatie door overschrijding van de drempel belastbaar was in een andere lidstaat. Als de andere lidstaat om die reden een naheffingsaanslag oplegt, kan zich het volgende voordoen.

Door verschillen tussen de naheffingstermijnen kan een andere lidstaat een naheffingsaanslag opleggen over jaren die buiten de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering of teruggaaf²⁵ vallen. In dat geval kan de inspecteur geen vermindering verlenen over die jaren en zou dubbele heffing ontstaan. Dit vind ik ongewenst. Daarom tref ik voor deze situatie op de voet van artikel 65 van de AWR de volgende regeling.

Verlenging termijn voor ambtshalve vermindering

Voor de toepassing van paragraaf 23, negende lid, onderdeel b, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht kan in voorkomende gevallen voor de daar bedoelde vijfjaarstermijn de duur van de termijn worden gelezen waarover de door de andere lidstaat opgelegde naheffing ziet. De slotzin van het negende lid is van overeenkomstige toepassing.

5. Kasstelsel. Forfaitaire berekeningsmethoden

5.1 Kasstelsel

Ondernemers berekenen de door hen verschuldigde btw zelf. Daartoe aangewezen ondernemers die niet aan andere ondernemers plegen te presteren passen het kasstelsel toe, tenzij zij uit hun administratie duidelijk laten blijken dat zij geen gebruik maken van de aanwijzing (artikel 26 van de wet en artikel 26 van de uitvoeringsbeschikking). 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.

5.2 Forfaitaire berekeningsmethoden

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. In artikel 16 van het uitvoeringsbesluit 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 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.

5.2.1 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.²⁶ 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.

²² Artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van de wet.

²³ Artikel 6h, eerste lid, van de wet.

²⁴ De hierna opgenomen regeling geldt zowel voor de zelfstandige drempels als de gezamenlijke drempel voor intracommunautaire afstandsverkoop en digitale diensten vóór onderscheidenlijk na 1 juli 2021.

²⁵ Zie paragraaf 23, negende lid, onderdeel b, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

²⁶ Voorbeelden waarin geen sprake is van een dienst worden weergegeven in het arrest van het HvJ over Manfred Bog: HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135.

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.

5.2.2 Forfaitaire methode doorverkoopartikelen – winkelwaarde

De forfaitaire berekeningsmethoden voor doorverkoopartikelen (de in artikel 16 van het uitvoeringsbesluit onderkende methoden I, II en III) maken gebruik van het begrip winkelwaarde. 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.

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.

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.

5.2.3 Forfaitaire methode zelf vervaardigde goederen – winkelwaarde

1. Op grond van artikel 17 van het uitvoeringsbesluit 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.

5.2.4 Beginvoorraad

Op grond van artikel 18, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit, 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 uitvoeringsbesluit, 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. In combinatie met artikel 16, onder II, van het uitvoeringsbesluit, 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 uitvoeringsbesluit, de bevoegdheid bij voor bezwaar vatbare beschikking te bepalen dat de inkopen van de goederen onder het verlaagde tarief 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.

5.2.5 Inkopen

Artikel 16 van het uitvoeringsbesluit spreekt over inkopen.

Op grond van artikel 63 AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

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

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

5.2.6 Ingang en einde van de regeling

Uit artikel 19 van het uitvoeringsbesluit 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.

6. Opgaaf ICP

6.1 Tijdvak Opgaaf ICP

Ondernemers die ICP's verrichten, moeten daarvan uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op een kalendermaand opgaaf doen bij de inspecteur. In afwijking van deze algemene regel (opgaaf per kalendermaand) kunnen ondernemers soms kiezen voor een ander tijdvak (artikel 37a, derde en vierde lid, van de wet).

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 de volgende 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 en 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;
- e. 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; en
- f. 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.

6.2 Opgaaf ICP en verlegging naar afnemer zonder btw-identificatienummer

Bij B2B-diensten²⁷ kan de plaats van dienst zijn gelegen in de lidstaat van de afnemer en de btw naar hem zijn verlegd. De dienstverrichter verantwoordt de dienst dan in zijn btw-aangifte (rubriek 3b) en zijn Opgaaf ICP. In voorkomende gevallen wordt echter geen btw-identificatienummer toegekend aan de afnemer omdat deze afnemer in zijn lidstaat onder de kleineondernemersregeling valt. Door het ontbreken van een btw-identificatienummer van de afnemer kan de dienstverrichter geen Opgaaf ICP van de betreffende dienst doen. Hieruit vloeit dan een verschil voort tussen de btw-aangifte (rubriek 3b) en de Opgaaf ICP. Dit vind ik ongewenst. In dat geval kan de dienstverrichter daarom zijn betreffende B2B-dienst verantwoorden in rubriek 1e van zijn btw-aangifte.

7. Ingetrokken regelingen

Het Besluit omzetbelasting. Administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen, van 6 december 2014, nr. BLKB 2014-704M (Stcrt. 2014, 36166), wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van het besluit.

8. Inwerkingtreding

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

9. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 1 mei 2025

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*

²⁷ Business to business-diensten, d.w.z. diensten die door een ondernemer aan een andere ondernemer worden verricht.