

**Omzetbelasting. Administratieve en factureringsverplichtingen  
Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector  
brieven & beleidsbesluiten**

**Besluit van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M, Stcrt. nr. 32**

**De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/308M over de administratieve verplichtingen en factureringsverplichtingen op het gebied van de omzetbelasting. In het besluit zijn vereenvoudigde regels voor elektronische facturen opgenomen. Daarnaast zijn de regels voor de herziening van ten onrechte gefactureerde omzetbelasting aangepast aan rechtspraak van de Hoge Raad. Het beleid over de omzetbelastingevolgen van de levering van goederen die vallen onder het zogenoemde bodembeslag, is ingetrokken. Tenslotte zijn diverse beschrijvende onderdelen uit het besluit verwijderd.*

## **1 Inleiding**

Dit besluit bevat beleidsregels en goedkeuringen op het terrein van de administratieve verplichtingen en factureringsverplichtingen met betrekking tot de omzetbelasting (zie de artikelen 26 en 34 tot en met 35d van de Wet op de omzetbelasting 1968). Ook zijn beleidsregels en goedkeuringen opgenomen over de specifieke bepalingen inzake de forfaitaire berekeningsmethoden. De in dit besluit opgenomen beleidsregels vormen een aanvulling op de algemene administratieve verplichtingen in hoofdstuk VIII, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Belangrijke inhoudelijke wijzigingen in dit besluit zijn:

1. paragraaf 3.3.16.2: het interpretatieve beleid over de omzetbelastingevolgen bij levering van goederen die vallen onder het zogenoemde bodembeslag, is ingetrokken. De uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 7 december 2007, nr. 06/00307, V-N 2008/17.18, wordt gevolgd. Dit houdt in dat de belastingsschuldige ten laste van wie de belastingdeurwaarder executoriaal roerende zaken verkoopt, voor de levering van bodembeslaggoederen (artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990) geen omzetbelasting is verschuldigd;

2. paragraaf 3.4: de regels voor elektronisch factureren worden sterk vereenvoudigd. Deze vereenvoudiging vindt plaats omdat een brede acceptatie en toepassing van elektronisch factureren belangrijk is voor het bedrijfsleven; daarmee zijn namelijk kostenbesparingen mogelijk. Ik keur, vooruitlopend op een wijziging van de omzetbelastingwetgeving voor elektronisch factureren en met inachtneming van Europese ontwikkelingen<sup>1</sup> op dit terrein, goed dat de vormgeving en implementatie van oplossingen voor elektronisch factureren volledig aan marktpartijen wordt overgelaten. Door deze goedkeuring kan de (wijze van)

---

<sup>1</sup> Council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on e-invoicing, COM(2009)21

opmaak en het versturen van de elektronische factuur vorm- en middelvrij plaatsvinden.

De nu al toegestane methoden voor elektronisch factureren blijven bestaan. Ondernemers die gebruik maken van deze methoden hoeven dit niet meer bij de Belastingdienst te melden.

Verder wordt niet meer de eis gesteld dat de ondernemer de aanvaarding van de elektronische factuur door zijn afnemer vastlegt in zijn administratie;

3. paragraaf 3.6: de beleidsregels voor de herziening van ten onrechte gefactuurde omzetbelasting worden aangepast naar aanleiding van rechtspraak van de Hoge Raad (HR 14 december 2007, nr. 37748, V-N 2007/59.17 en 14 november 2008, nr. 42312, V-N 2008/55.22). Aangegeven wordt onder welke voorwaarden herziening van ten onrechte in rekening gebrachte btw plaatsvindt.

Tenslotte zijn uit het besluit van 19 april 2007 beschrijvende onderdelen verwijderd. Het gaat hierbij om beschrijvingen van wet- of regelgeving, die uitsluitend een voorlichtend karakter hebben. Voor zover deze teksten nog een actueel en praktisch nut hebben voor ondernemers, worden deze teksten opgenomen op de website van de Belastingdienst ([www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)). In bijlage A bij dit besluit wordt aangegeven welke beschrijvende tekstdelen verwijderd zijn.

## **1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen**

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
Besluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
beschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
EU	Europese Unie
Btw	Omzetbelasting
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 1977, L 145)
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 006, L 347)

## **2 Administratieve verplichtingen**

### **2.1 Administratieplicht omzetbelasting**

In artikel 52 van de AWR is een algemene plicht tot het voeren van een administratie opgenomen voor lichamen en voor natuurlijke personen die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefenen. In artikel 34 van de wet is aan ondernemers en aan rechtspersonen die geen ondernemer zijn de verplichting opgelegd aan-

tekening te houden van bepaalde verrichtingen. Deze verplichting wordt verder uitgewerkt in artikel 31 van de beschikking.

## **2.2 Administratieplichtige voor de omzetbelasting**

Voor de omzetbelasting is de ondernemer belastingplichtig. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Onder een bedrijf wordt ook verstaan een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het begrip "ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent" omvat lichamen en natuurlijke personen, zodat voor deze categorieën ondernemers de algemene administratieplicht van artikel 52 AWR geldt. Ook gelden de administratieve verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet.

Onder het begrip "ieder" kan ook een samenwerkingsverband vallen dat als entiteit optreedt in het economische verkeer en dat niet is aan te merken als een lichaam. Voor een dergelijk samenwerkingsverband geldt de algemene administratieplicht niet rechtstreeks. Voor de natuurlijke personen en/of lichamen die deel uitmaken van het samenwerkingsverband geldt wel de algemene administratieplicht. Indirect is dan de algemene administratieplicht op het samenwerkingsverband van toepassing is. In elk geval gelden voor het samenwerkingsverband de administratieve verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet.

Een bijzondere situatie doet zich voor als natuurlijke personen en lichamen op grond van artikel 7, vierde lid, van de wet als één ondernemer (fiscale eenheid) worden aangemerkt. De fiscale eenheid valt niet onder de algemene administratieplicht van artikel 52 AWR, maar wel onder de administratieve verplichtingen van de wet. Voor natuurlijke personen en lichamen die tot de fiscale eenheid behoren geldt de algemene administratieplicht wel. Een fiscale eenheid voldoet aan de administratieve verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet als de onderdelen van een fiscale eenheid een afzonderlijke administratie voeren, die voldoet aan de administratieve vereisten van artikel 34 en volgende, en de onderlinge samenhang van de administraties van dien aard is, dat de controleerbaarheid van de fiscale eenheid als geheel niet wordt belemmerd.

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 omzetbelasting (zie artikel 6 van het besluit).

De ondernemer wiens eigen prestaties onder een vrijstelling vallen, maar die omzetbelasting verschuldigd is wegens:

- intracommunautaire verwerving van goederen;
  - invoer van goederen met toepassing van de verleggingsregeling bij invoer; of
  - verlegging van de heffing van de omzetbelasting naar hem,
- moet voor die prestaties volledig voldoen aan de administratieve verplichtingen. Dat betekent dat hij niet alleen om een aangifte moet vragen om de verschuldigde omzetbelasting te kunnen voldoen, maar dat hij ook moet "listen".

Het komt voor dat de ondernemer geen omzetbelasting verschuldigd is voor in-

tracommunautaire verwervingen, omdat de verwervingen onder het drempelbedrag van € 10.000 blijven. In dat geval moet hij afzonderlijk aantekening houden van de facturen die de leverancier van de goederen aan hem heeft uitgereikt.

### **2.3 Administreren van facturen**

Artikel 31 van de beschikking schrijft voor dat de ondernemer de aan hem en door hem uitgereikte facturen doorlopend nummert en dat hij van deze facturen aantekeningen houdt.

#### *Goedkeuring*

Om praktische redenen keur ik onder de volgende voorwaarden goed dat voor de inkomende en de uitgaande facturen het boeken van de vergoeding en het bedrag van de omzetbelasting per factuur in de administratie volstaat.

#### Voorwaarden

- 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 en omgekeerd is bij een factuur de betreffende boeking op eenvoudige wijze terug te vinden. De inkoopfacturen hoeven dan niet doorlopend te worden genummerd (dit laat onverlet dat de nummering van de uitgaande facturen wel is vereist; zie onder 3.3.1).
- De facturen bevatten alle voorgeschreven gegevens.

### **2.4 Bijhouden registers**

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

- a. worden gebruikt voor werkzaamheden aan het goed die plaatsvinden in het EU-lidstaat waar de goederen naar toe zijn overgebracht;
- b. tijdelijk worden gebruikt in een andere EU-lidstaat voor het verrichten van een dienst;
- c. maximaal 24 maanden worden gebruikt in een andere EU-lidstaat mits het goederen betreft die, als deze uit een niet EU-land zouden worden ingevoerd, in aanmerking zouden komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten.

De verplichting om een register bij te houden betekent niet dat de ondernemer een apart register moet bijhouden. 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. Hij is vrij in de manier waarop hij de gegevens over de hier bedoelde gevallen van overbrenging of ontvangst van goederen in zijn administratie vastlegt.

Verder moet een ondernemer in zijn administratie afzonderlijk aantekening houden van de roerende zaken die, door of voor rekening van een ondernemer met alleen een btw-identificatienummer in een andere EU-lidstaat, naar hem in Nederland zijn verzonden of vervoerd om daaraan werkzaamheden te verrichten (zie artikel 6b van de wet).

### **3 De factuur**

#### **3.1 Belang van de factuur**

De factuur is een van de belangrijkste en meest uitgewisselde documenten in het handelsverkeer. Naast de uitnodiging tot het betalen van het op de factuur vermelde bedrag heeft de factuur de functie van bewijs voor de aftrek van omzetbelasting.

#### **3.2 Het uitreiken van de factuur**

##### **3.2.1 Factureringsverplichting**

De factureringsverplichtingen van de wet gelden voor prestaties die voor de heffing van omzetbelasting belastbaar zijn in Nederland. Voor een prestatie verricht in een ander land gelden de factureringsregels van dat land.

De factureringsplicht houdt in dat iedere ondernemer op grond van artikel 35, eerste lid, van de wet, verplicht is een factuur uit te reiken aan andere ondernemers of rechtspersonen (anderen dan ondernemers) voor zijn prestaties. Sommige ondernemers zijn aangewezen om voor alle leveringen facturen uit te reiken, ook als de afnemers particulieren en andere niet-ondernemers zijn (zie artikel 35, tweede lid, van de wet).

##### **3.2.2 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.

##### *Goedkeuring*

Ik keur uit praktische overwegingen goed dat detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften aan hun afnemers pas een factuur uitreiken als deze afnemers (die ondernemer zijn) daarom vragen.

##### **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 ook in die 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. tussen beide partijen, leverancier en afnemer, is vooraf in een akkoord 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 te 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 omzetbelasting 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 omzetbelasting; 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, declaratie, 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. Dan moet de akte wel alle vereiste gegevens bevatten. Dat geldt niet voor de zogenoemde notarisafrekening. Naar is gebleken worden voor de verkoper en koper verschillende afrekeningen opgemaakt.

Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar, de oorspronkelijke factuur geldt als factuur (zie artikel 35, vierde lid, 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 dienst voorgeschreven factuur. Datzelfde doet zich voor als een factuur wordt gecorrigeerd door middel van een creditfactuur. Als de oorspronkelijke factuur niet is teruggenomen 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.

## **3.3 Inhoud van de factuur**

### **3.3.1 Nummer**

Facturen moeten een aantal verplichte vermeldingen bevatten. Een van deze vermeldingen is de opeenvolgende nummering. De facturen moeten opeenvolgend worden genummerd, met één of meer reeksen, zodat elke 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 hoeven 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, met andere woorden de zogenoemde audit trail moet niet doorbroken worden.

### **3.3.2 Naam en adres van de leverancier en afnemer**

Een verplichte vermelding is de naam en het adres van de leverancier en van de 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 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 levering of de dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid, 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 waarop de leveringen en diensten zijn verricht. Van doorlopende prestaties is sprake bij zich herhalende leveringen en diensten 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.

De (definitieve) factuur moet in dat geval worden uitgereikt vóór de vijftiende dag van de maand volgende op de maand waarin de periode eindigt.

### **3.3.4 Vergoeding en eenheidsprijs**

Op de factuur moet de vergoeding voor elke prestatie worden vermeld. Als verschillende prestaties worden verricht waarvoor een zelfde vergoeding geldt, kan worden volstaan met vermelding van het aantal goederen, de eenheidsprijs en de totale vergoeding. Ook moeten de eenheidsprijs exclusief omzetbelasting, de eventuele kortingen als die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen, en het voor die kortingen toegepaste tarief worden vermeld. Bij diensten waarvoor uitsluitend op basis van een uurtarief wordt gefactureerd, kan dit tarief als eenheidsprijs gelden. Als de vergoeding voor een goed of dienst afhankelijk is van een

aantal variabele elementen en daardoor per dienst verschilt, is geen sprake van een eenheidsprijs voor dat goed of die dienst.

### **3.3.5 Munteenheid en belastingbedrag**

Op een factuur kunnen bedragen in elke munteenheid voorkomen. Het te betalen belastingbedrag moet echter zijn uitgedrukt in euro. Bij de omrekening van een andere munteenheid naar de euro moet het wisselkoersmechanisme van artikel 91 van de btw-richtlijn gebruikt worden. 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 wordt verschuldigd.

Voor de afronding van het bedrag van de omzetbelasting geldt de rekenkundige methode (zie 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 leveringen 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 omzetbelasting op de aangifte omzetbelasting geldt nog steeds afronding naar keuze op hele euro's.

### **3.3.6 Aanduiding vrijstelling, intracommunautaire levering, heffing verlegd of margeregeling**

De ondernemer moet in de factuur een aanduiding opnemen als:

- 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 in verbinding met tabel II onderdeel a, post 6 van de wet);
- de belasting wordt geheven van de afnemer; of
- de margeregeling van toepassing is.

De aanduiding kan bestaan uit een verwijzing naar de betreffende bepaling in de wet of btw-richtlijn (of naar de corresponderende bepaling in de zesde 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 dat de vrijstelling van toepassing is.

In een situatie waarin de omzetbelasting wordt geheven van de afnemer moet "omzetbelasting verlegd" op de factuur staan.

Een bijzondere vorm van verlegging geldt bij de zogenoemde vereenvoudigde intracommunautaire ABC-transactie (zie artikel 30a van de wet). Als aan de Nederlandse verwerver (C) de goederen worden geleverd door B, verricht B een levering in Nederland. De heffing van deze levering is verlegd naar C. De drie partijen dienen overigens te handelen alsof sprake is van twee intracommunautaire leveringen en verwervingen.

#### *Goedkeuring*

Ik keur om praktische redenen goed dat bij een vereenvoudigde intracommunautaire ABC-transactie op de factuur "intracommunautaire levering" wordt vermeld.

### **3.3.7 Bijzondere regelingen**

#### **3.3.7.1 Facturering door nutsbedrijven**

Voor exploitanten van elektriciteit-, gas- en waterleidingbedrijven gelden, voor de facturering en verschuldigheid van omzetbelasting, specifieke regels.

##### 1. Verschuldigheid en voldoening van omzetbelasting

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.

#### *Goedkeuring*

Ik keur om praktische redenen goed dat de exploitanten van elektriciteit-, gas- en waterleidingbedrijven de omzetbelasting ter zake van de door hen verrichte leveringen en diensten niet eerder verschuldigd zijn dan op het tijdstip van uitreiking van de factuur.

Deze gedragslijn geldt niet zonder meer voor gevallen waarin de meteropnamen over een langere periode, bijv. over een half jaar of een jaar, 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 omzetbelasting 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 omzetbelasting.

##### 2. Aftrek van voorbelasting

Gebleken is dat exploitanten aan kleinverbruikers facturen uitreiken waarop alleen het totaalbedrag van het voorschot inclusief omzetbelasting 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 omzetbelasting niet afzonderlijk is vermeld, is er geen juiste factuur aanwezig. De voorbelasting kan dan niet geclaimd worden. 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 omzetbelasting. Een zelfde gedragslijn kan wor-

den gevolgd bij betaling door middel van automatische giro of overschrijving per bank.

Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, moet op de eindfactuur over een bepaalde verbruiksperiode het saldo van de totale over het eindbedrag verschuldigde omzetbelasting en de al bij voorschotnota's of facturen afzonderlijk vermelde omzetbelasting duidelijk zijn vermeld. Leidt de saldering tot een teruggaaf van de exploitant aan de desbetreffende afnemer/ondernemer, dan is de afnemer/ondernemer de op de voorschotnota's teveel in aftrek gebrachte belasting verschuldigd. Leidt de saldering tot een betaling door de afnemer/ondernemer dan kan die afnemer/ondernemer aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting ter zake van het bij te betalen bedrag aan omzetbelasting.

### 3. Niet aan omzetbelasting onderworpen ontvangsten

#### *Goedkeuring*

Ik keur om praktische redenen goed dat heffing van omzetbelasting achterwege kan blijven over de inningkosten 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 omzetbelasting 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.

#### **3.3.7.2 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, vindt de heffing en de facturering van omzetbelasting als volgt plaats:

- a. De ontvanger/belastingdeurwaarder is geen ondernemer in de zin van de wet. Hij is voor de levering dan ook geen omzetbelasting verschuldigd, doet geen aangifte en brengt de voor de verkoopkosten aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in (voor)aftrek.
- b. De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld (inclusief de daarin begrepen respectievelijk de daarover in rekening gebrachte omzetbelasting) waarvoor het beslag roerende zaken is gelegd op de verkoopopbrengst (zie arrest HR van 6 mei 1983, BNB 1984/85; 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 omzetbelasting 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 bodembeslag van artikel 22, lid 3 van de Invor-

deringswet 1990 vallen. Ik verwijs hierbij naar de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 7 december 2007, nr. 06/00307, V-N 2008/17.18.

### **3.4 Elektronische facturen**

#### **3.4.1 Algemeen**

Facturen mogen op grond van artikel 35b van de wet op papier of elektronisch worden uitgereikt. Onder het elektronisch verzenden en opslaan van een factuur wordt verstaan de verzending of terbeschikkingstelling aan de ontvanger van de factuur en de opslag ervan via elektronische apparatuur voor de verwerking. Ook de digitale compressie en de opslag van gegevens waarbij gebruik wordt gemaakt van draden, radio, optische middelen of andere elektromagnetische middelen, worden tot het begrip "elektronisch verzenden en opslaan van een factuur" gerekend.

Elektronische verzending van een factuur is alleen toegestaan als dit wordt aanvaard door de afnemer. De leverancier (de ondernemer die aan de afnemer goederen levert of diensten verricht) kan dit vooraf met zijn afnemer overeenkomen. Als de afnemer zonder commentaar de factuur verwerkt en betaalt, wordt hij geacht de elektronische verzending van de factuur te hebben aanvaard.

#### **3.4.2 Verzending elektronische facturen**

Voor elektronisch verzonden facturen is wettelijk beschreven dat de Belastingdienst elektronische facturen aanvaardt als de authenticiteit en integriteit van die facturen gewaarborgd is volgens een in de wet omschreven methode. Artikel 35b, tweede lid, van de wet, beschrijft daarvoor drie mogelijkheden:

1. een geavanceerde elektronische handtekening in de zin van artikel 2, lid 2, van richtlijn nr. 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen (PbEG 2000, L 13);
2. een elektronische uitwisseling van gegevens, zoals gedefinieerd in artikel 2 van aanbeveling nr. 1994/820/EG van de Europese Commissie van 19 oktober 1994 betreffende de juridische aspecten van de elektronische uitwisseling van gegevens (PbEG L 338), wanneer het akkoord over deze uitwisseling voorziet in het gebruik van procedures die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de gegevens waarborgen;
3. een andere methode, mits deze methode aan de inspecteur is gemeld.

De Belastingdienst wil deze regels voor elektronische facturen sterk vereenvoudigen door aan te sluiten bij de manier waarop ondernemers het elektronisch factureren zelf toepassen. In de praktijk bestaat behoefte aan een verruiming van het huidige wettelijke kader voor elektronische facturen. Door deze maatregel kunnen ondernemers efficiënter gebruik maken van de mogelijkheden van elektronisch factureren. Ook in Europees verband is de noodzaak onderkend om de huidige belemmeringen voor elektronische facturering op te heffen en een elektronische factuur dezelfde status te geven als een papieren exemplaar. Dit betekent dat voor zowel de papieren als voor de digitale factuur de verzending

niet meer is gebonden aan wettelijke eisen/methoden. In dit verband verwijs ik naar het richtlijnvoorstel COM(2009)21, waarin de Europese Commissie voorstelt om de huidige eisen voor verzending van elektronische facturen los te laten. Het gaat hierbij om het schrappen van de artikelen 233, 234, 235 en 237 van de btw-richtlijn.

Vooruitlopend op een wijziging van onderdeel c van artikel 35b, tweede lid, van de wet en met inachtneming van het richtlijnvoorstel COM(2009)21, keur ik daarom het volgende goed:

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de elektronische wijze van opmaak en versturen van de factuurgegevens vorm- en middelvrij kan plaatsvinden. Ik keur ook goed dat de verplichting om het gebruik van de genoemde andere methode aan de inspecteur te melden, vervalft.

In de praktijk valt bij die andere methode 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 Achtste richtlijn en elektronische facturen**

Tot 1 januari 2010 is het voor buitenlandse ondernemers niet mogelijk op grond van de Achtste richtlijn teruggaaf van omzetbelasting te vragen met gebruikmaking van elektronische facturen. Dit geldt ook voor Nederlandse ondernemers die in een andere lidstaat op grond van de Achtste richtlijn teruggaaf vragen.

### **3.5 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 kopieën van de door hemzelf of door zijn afnemer of een derde in zijn naam en voor zijn rekening uitgereikte facturen worden opgeslagen. Ook alle door de ondernemer zelf ontvangen facturen worden moeten worden opgeslagen. De ondernemer is vrij in de wijze waarop hij de facturen opslaat. Als algemene voorwaarde geldt dat de ondernemer de opgeslagen factuurgegevens op ieder verzoek van de inspecteur, binnen redelijke termijn, ter beschikking moet kunnen stellen. De bepalingen in de AWR verplichten de ondernemer tot het verstrekken van bescheiden en gegevensdragers op verzoek van de inspecteur.

### **3.6 Artikel 37 van de wet**

#### **3.6.1 Herziening van te veel of ten onrechte gefactureerde btw**

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

1. bij een levering en/of dienst die plaatsvindt binnen een fiscale eenheid;
2. wegens toepassing van het verkeerde tarief;

3. bij een levering en/of dienst die is vrijgesteld;
4. bij de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;
5. bij een levering of dienst waarbij de heffing van de omzetbelasting 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 op aftrek heeft, is artikel 37 van de wet van toepassing (zie HR 28 april 1999, nr. 34 016, BNB 1999/350), 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 omzetbelasting. Artikel 37 is in dat geval niet van toepassing (HR 14 december 2007, nr. 37748, V-N 2007/59.17 en 14 november 2008, nr. 42312, V-N 2008/55.22).

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

Zoals blijkt uit het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink & Cofreth/Manfred Strobel (BNB 2002/167) 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 houdt in dat de opsteller van de factuur de op de aangifte voldane omzetbelasting op verzoek kan terugkrijgen c.q. dat de voldoening op aangifte van deze omzetbelasting door hem achterwege kan blijven. Lidstaten mogen bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde omzetbelasting kan worden herzien. Deze voorwaarden luiden als volgt:

*a. Correctie van de factuur*

De opsteller van de factuur moet:

- de factuur terugnemen, al dan niet tegen uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de vereisten van artikel 35a van de wet; of
- de factuur aanvullen 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. De uit te reiken nieuwe factuur of creditfactuur dient een duidelijke verwijzing naar de oorspronkelijke factuur te bevatten. Over deze voorwaarde heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EG gesteld (zaak C-566/07).

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

Bij de herziening van ten onrechte c.q. te veel gefactureerde omzetbelasting moet de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig uitschakelen. Hij moet dat ook tegenover de inspecteur aan kunnen tonen. Dit houdt in, dat de opsteller van de factuur:

- aan toont dat de ontvanger van de factuur de ten onrechte c.q. teveel gefactuurde omzetbelasting niet in aftrek kan brengen of aan toont dat de ontvanger van de factuur ter zake geen aftrek heeft gehad; of
- aan toont dat de factuur door terugname niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht; of
- aan toont dat, wanneer de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, de ontvanger van de factuur de ten onrechte c.q. teveel gefactuurde omzetbelasting op aangifte heeft voldaan.

Is overigens sprake van een aan een ondernemer gerichte valse factuur, dan 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 hij met behulp van deze valse factuur langs een omweg betaling beoogt te krijgen voor een prestatie die werd verricht voor een afnemer die geen aftrekrecht heeft (zie HR 1 maart 2002, nr. 36 908, BNB 2002/168).

Voor zover de ontvanger van de factuur de ten onrechte afgetrokken omzetbelasting 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 omzetbelasting teruggeaafd worden verleend.

#### *c. Terugbetaling van de gefactuurde omzetbelasting*

In het kader van de neutraliteit van de btw moet de herziening van de ten onrechte c.q. teveel gefactuurde omzetbelasting gepaard gaan met terugbetaling van deze belasting aan de ontvanger van de factuur. De neutraliteit van de btw brengt immers mee dat moet worden voorkomen dat de onjuiste facturering en in het verlengde daarvan de herziening van deze facturering, de opsteller van de factuur op enigerlei wijze zou baten.

Een bijzonderheid doet zich voor als voor een prestatie omzetbelasting in rekening is gebracht terwijl een vrijstelling van toepassing is. Het kan dan zijn dat de opsteller van de factuur bij de vaststelling van de vergoeding geen rekening heeft gehouden met niet-aftrekbare voorbelasting. Naar mijn mening is het in dat geval aan partijen om eventueel tot nadere afspraken over de vergoeding te komen. De inspecteur zal alleen teruggeaafd verlenen nadat de ten onrechte c.q. teveel gefactuurde omzetbelasting is terugbetaald.

De terugbetaling van de omzetbelasting dient de opsteller van de factuur tegenover de inspecteur te kunnen aantonen.

Er is geen herziening van de omzetbelasting mogelijk als pas na een gerechtelijke uitspraak blijkt dat in het verleden geen of minder omzetbelasting verschuldigd was en de voldoening op aangifte van die omzetbelasting onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop de uitspraak is gewezen.

De onjuiste facturering kan ook tot nadeel voor de Belastingdienst leiden doordat bijvoorbeeld de onjuistheid van de factuur de toepassing van de kleine ondernemersregeling heeft beïnvloed of door het ten onrechte niet toepassen van een vrijstelling waardoor te veel aftrek is genoten. Ongeacht of in deze gevallen herziening van de gefactuurde omzetbelasting plaatsvindt, moet voor de vaststelling van de verschuldigde belasting worden gehandeld alsof de wettelijke bepalingen juist waren toegepast.

### **3.6.2 Toepassing van de heffingsmogelijkheden bij geen herziening van ten onrechte gefactureerde omzetbelasting**

Wanneer de ten onrechte of teveel in rekening gebrachte omzetbelasting 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 ten onrechte heeft afgetrokken. Het ligt voor de hand dat de inspecteur in het algemeen niet beide mogelijkheden benut, maar een keuze maakt tussen de leverancier en 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 omzetbelasting na te heffen. Zeker niet als aannemelijk is dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft. De afnemer heeft immers een eigen verantwoordelijkheid om te beoordelen of hem terecht een bedrag aan btw in rekening is gebracht. Hij dient dan ook de mogelijk daaruit voortvloeiende schade zelf te 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. Dit is bijvoorbeeld het geval als hij wist of kon weten dat de leverancier de omzetbelasting verschuldigd was.

Wanneer aannemelijk is dat de naheffing bij de leverancier zonder resultaat zal blijven, kan in sommige situaties sprake zijn van een zodanige verwijtbaarheid van de afnemer dat steeds de in aftrek gebrachte omzetbelasting 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 omzetbelasting te creëren in de wetenschap dat deze omzetbelasting 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 heffing van omzetbelasting geen schade berokkent en blijkt dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft, dan moet de in aftrek gebrachte omzetbelasting worden nageheven.

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 omzetbelasting zal de afnemer voor de niet direct vaststaande feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier wordt verteld. 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 gerede 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, etc. Het verstrekken van inlichtingen door de inspecteur geldt voor zover de desbetreffende gegevens van belang zijn 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 dient het een ondernemer bekend te zijn welke goederen en diensten onder het algemene tarief vallen en welke onder het verlaagde tarief en dient een ondernemer ook op de hoogte te zijn van de tariefwijzigingen, nu het gebruikelijk is dat daaraan op het tijdstip van invoering voldoende publiciteit wordt 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 bedrijfsvoering. 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 of optrad als (hoofd-) aannemer in de zin van artikel 24, eerste lid, onderdeel b, van het besluit.

Voor wat betreft de bij de toepassing van artikel 31 van de wet ten onrechte in aftrek gebrachte omzetbelasting is naar mijn mening aan de kant van de afnemer sprake van onzorgvuldigheid als buiten twijfel is, dat dit artikel van toepassing is. Dat geldt ook als de afnemer de toepasselijkheid van dit artikel niet duidelijk voor ogen stond, maar er zodanige signalen aanwezig waren dat hij ten onrechte heeft nagelaten zich hierover, bijvoorbeeld door de Belastingdienst, te laten informeren. Zo kan de transactie een zodanige omvang hebben, dat een goede bedrijfsvoering noopt tot een gedegen onderzoek naar de fiscale gevolgen.

### **3.7 Gebreken in de factuur**

Het kan voorkomen dat een factuur niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, maar dat het doen uitreiken van een verbeterde of aanvullende factuur tot een onevenredige lastenverzwaring zou leiden.

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

#### *Goedkeuring*

Aftrek van btw is toegestaan als deze is vermeld op een factuur die niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, maar alleen als geen sprake is van wezenlijke strijd met de wettelijke eisen.

De goedkeuring geldt niet als:

a. degene die de factuur heeft uitgereikt de daarop vermelde omzetbelasting of enige andere in verband met de prestatie verschuldigde belasting 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 omzetbelasting zou worden toegestaan.

## **4 Forfaitaire berekeningsmethoden**

### **4.1 Algemeen**

Ondernemers moeten de door hen verschuldigde omzetbelasting zelf berekenen. Voor de ondernemer die op grond van artikel 26 van de wet het kasstelsel toepast, kan de berekening van de belasting moeilijkheden opleveren als zijn leveringen en diensten aan verschillende tarieven zijn onderworpen.

In artikel 16 van het besluit is een regeling getroffen, op grond waarvan ondernemers die het kasstelsel toepassen de verschuldigde omzetbelasting op forfaitaire wijze kunnen berekenen als zij leveringen van goederen verrichten die onder verschillende tarieven vallen. 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.

Het verstrekken van spijzen en dranken in de horeca is een dienst. Ik keur het volgende goed op grond van artikel 63 AWR (hardheidsclausule).

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken in de horeca de forfaitaire berekeningsmethoden van toepassing zijn.

### **4.2 Toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden**

#### **4.2.1 Onderscheid tussen doorverkoopartikelen en zelf vervaardigde goederen**

De forfaitaire berekeningsmethoden maken onderscheid tussen:

- a. doorverkoopartikelen (hiervoor geldt rechtstreeks artikel 16 van het besluit);
- b. goederen die de ondernemer zelf heeft vervaardigd (hierop is artikel 16 van het besluit op grond van artikel 17 van het besluit met enige modaliteiten van overeenkomstige toepassing).

#### **4.2.2 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 winkelwaarde herleide inkopen van de goederen, gesplitst naar de van toepassing zijnde tarieven.

#### **4.2.3 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 omzetbelasting), een gemiddeld winstpercentage en de bij verkoop verschuldigde omzetbelasting. 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.

#### **4.3 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. Dat percentage kan dus door de inspecteur worden vastgesteld. De gegevens die daarvoor nodig zijn moeten door de belanghebbende ondernemers worden verstrekt.

#### **4.4 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 reeds 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 slechts wordt uitgeoefend als de toename van de desbetreffende voorraad daartoe aanleiding geeft. Zolang de voorraad in verhouding tot de beginvoorraad slechts 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 bedoeld heeft plaatsgevonden, en het door de inspecteur aan te wijzen tijdvak waarin de voorraadcorrectie wordt aangebracht.

Ik keur om praktische redenen het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

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

### **4.5 Inkopen**

Artikel 16 van het besluit spreekt over inkopen.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed om praktische redenen 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 na de dag van binnenkomst;
- b. de inkoopfacturen worden betaald, als de ondernemer alleen een geldadministratie bijhoudt.

#### **4.6            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, volgende 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                Ingetrokken regelingen**

Het besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/308M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

#### **6                Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal [met de bijlage] in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag 12 februari 2009.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. J.C. de Jager

## Bijlage A

De volgende onderdelen van het *besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/308M* zijn vervallen:

- 2.1.3: Algemene eisen aan de administratie;
- 2.1.4: Belastingtijdvak (aangiftetijdvak);
- 2.2: Ondernemers (m.u.v. subonderdelen 2.2.1 t/m 2.2.4);
- 2.2.1: Regelmatig aantekening houden; tijdstip verschuldigdheid en aftrek
- 2.3: Rechtspersonen die geen ondernemer zijn;
- 2.4: Afwijkingen;
- 2.5: Bewaren van de administratie;
- 3.2.2: Uitbreiding factureringsplicht voor aangewezen ondernemers;
- 3.2.3: Ontheffing factureringsplicht (m.u.v. subonderdeel 3.2.3.1);
- 3.2.6: Tijdstip en uitreiking van de factuur;
- 3.2.7: Afgifte van een periodieke factuur;
- 3.3.1: Datum van uitreiking;
- 3.3.3: Het btw-nummer van de leverancier;
- 3.3.3.1: Bijzondere gevallen;
- 3.3.4: Vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer;
- 3.3.4.1: Verificatie van het btw-identificatienummer van de afnemer;
- 3.3.4.2: Verificatie van het btw-identificatienummer van de leverancier;
- 3.3.6: Omschrijving van de prestatie;
- 3.3.9: Tarief;
- 3.3.11: Aanduiding vrijstelling, intracommunautaire levering, heffing verlegd of margeregeling;
- 3.3.12: Nieuwe vervoermiddelen;
- 3.3.13: Fiscaal vertegenwoordiger;
- 3.3.14: Vertaling;
- 3.3.15: Vereenvoudiging facturen;
- 3.3.16.3: Tabaksfabrikaten;
- 4.2: Vereisten voor forfaitaire methoden;
- 4.4: Methode I;
- 4.5: Methode II;
- 4.6: Methode III. (De onderdelen 4.4., 4.5 en 4.6 bevatten rekenvoorbeelden van de forfaitaire methoden. Deze voorbeelden zijn opgenomen op de website van de Belastingdienst ([www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl))).

Uit de volgende onderdelen zijn tekstgedeelten vervallen, waarbij zonodig tekstueel aanpassing heeft plaatsgevonden. Ook is de paragraafnummering in het geactualiseerde besluit gewijzigd:

- 2.2.2: Inkomende en uitgaande facturen;
- 2.6: De fiscale eenheid omzetbelasting;
- 3.1: Belang van de factuur;
- 3.2.1: Factureringsverplichting;
- 3.3.5: Naam en adres van de leverancier en afnemer;

3.3.16.2: Facturering door belastingdeurwaarder; executoriaal beslag, bodem-  
beslag, openbare of onderhandse verkoop;  
3.4: Elektronische facturen;  
3.5: Bewaren van elektronische facturen;  
4.1: Forfaitaire berekeningsmethoden – Algemeen;  
4.3.3: Winkelwaarde.