

Omzetbelasting. Administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 27 juni 2012, nr. BLKB 2012 477M.

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M over de administratieve verplichtingen en factureringsverplichtingen op het gebied van de omzetbelasting. Het besluit is aangepast naar aanleiding van de wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de nieuwe factureringsregels voor de btw-heffing in de Europese Unie.

1. Inleiding

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

Het besluit bevat de volgende beleidsmatige aanwijzingen:

§3.2.5.1: geeft aan hoe de onderlinge verrekening van de verhuurtermijnen tussen oude en nieuwe eigenaren van onroerende zaken op praktische wijze mag plaatsvinden;

§3.3.7.3: bevat een goedkeuring voor de factureringswijze bij het vervullen van een commissariaat als nevenwerkzaamheid. Daarnaast bevat het een overgangsregeling in verband met het per 1 juli 2012 vervallen van de goedkeuring om een getalscriterium te hanteren voor het bepalen van de belastingplicht bij de vervulling van een aantal commissariaten;

§3.5.1: bevat richtlijnen hoe om te gaan met de uitkomsten van het zogenoemde Stadeco-arrest en geeft aan over welk tijdvak teruggaaf van btw wordt verleend als een creditfactuur wordt uitgereikt;

§4.1: bevat een aanduiding hoe het begrip "plegen", van belang voor toepassing van het kasstelsel, dient te worden uitgelegd;

§4.2.2.6: is opnieuw de goedkeuring opgenomen over de toerekening van de inkopen aan afwijkende belastingtijdvakken bij toepassing van het kasstelsel.

In het besluit is een aantal beschrijvende onderdelen niet langer opgenomen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
besluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
beschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen

btw	Omzetbelasting
EU	Europese Unie
ICP	Intracommunautaire prestaties (prestaties = leveringen en diensten)

2. Administratieve verplichtingen.

2.1 Administratieplicht(ige) voor de btw

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

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

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

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

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

2.2 Administreren van facturen

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

Goedkeuring

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

Voorwaarden

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

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

Goedkeuring

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

Voorwaarde

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

2.3 Bijhouden registers

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

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

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

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

Onderstaande in normaal lettertype opgenomen tekst geldt tot 1 januari 2013

3. De factuur

3.1 Belang van de factuur

De factuur is één 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 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 laatstbedoelde 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 stellen. In dat geval verliest de factuur haar werking als factuur. De leverancier moet dan zelf een factuur uitreiken tenzij partijen alsnog overeenstemming bereiken over het herstel van de (eventuele) onjuistheden in de factuur en de afnemer een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt;
- c. de factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

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

3.2.3 Vorm van de factuur

Alle bescheiden die in het economische verkeer de functie van een factuur hebben, zijn een factuur. Het maakt niet uit onder welke benaming (nota, kwitantie of bon) de bescheiden worden uitgereikt. Bij transacties in onroerende zaken maakt de notaris vaak de factuur op. Daarbij kan de notariële akte de factuur zijn als aan alle vereisten is voldaan die worden gesteld aan een factuur (zie Hof den Bosch, 28 november 2011, zaak 09/00007). De zogenoemde notarisafrekening kan niet als factuur fungeren.

Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur geldt als factuur (artikel 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 de dienst voorgeschreven factuur. Datzelfde doet zich voor als een factuur wordt gecorrigeerd door middel van een creditfactuur. Als de oorspronkelijke factuur niet is teruggenomen dan moet die factuur samen met de aanvullende factuur of creditfactuur wel alle gegevens bevatten die op grond van de wet zijn

vereist. In de aanvullende factuur of creditfactuur enerzijds en de oorspronkelijke factuur anderzijds moet (alsnog) een verwijzing naar de andere factuur zijn opgenomen. De factuur mag op papier of elektronisch worden verzonden. Zie voor het elektronisch verzenden van facturen onderdeel 3.4.

Onderstaande cursief weergegeven tekst geldt vanaf 1 januari 2013

3. De factuur

3.1 Belang van de factuur

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

3.2 Het uitreiken van de factuur

3.2.1 Van toepassing zijnde factureringsregels

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

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

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

-de prestatie wordt verricht buiten de EU.

3.2.2 Factureringsverplichting

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

Ook moet een factuur worden uitgereikt als een vooruitbetaling wordt gedaan voor alle hiervoor genoemde prestaties. Verder dient een factuur te worden uitgereikt voor intracommunautaire leveringen van goederen aan anderen dan ondernemers en rechtspersonen; wanneer sprake is van vooruitbetaling voor intracommunautaire leveringen aan anderen dan ondernemers en rechtspersonen behoeft echter geen factuur te worden uitgereikt. Ten slotte is factureren verplicht bij de vooruitbetalingen die door een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer, aan de ondernemer worden voldaan voordat de dienst is verricht.

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

Een aantal ondernemers is aangewezen om voor alle leveringen facturen uit te reiken, ook als de afnemers particulieren of andere niet-ondernemers zijn (artikel 34e van de wet). Het betreft hier ondernemers die doorgaans leveren aan andere ondernemers. Met "doorgaans" wordt bedoeld "voor 80% of meer". De factureringsverplichting voor deze aangewezen ondernemers geldt dus als hun afnemersbestand voor 80% of meer bestaat uit andere ondernemers.

3.2.3 Leverancier, afnemer of derde reikt de factuur uit

De ondernemer die de prestatie verricht moet een factuur uitreiken. Hij kan dit zelf doen, maar hij kan dit ook in zijn naam en voor zijn rekening door zijn afnemer (selfbilling) of door een derde (outsourcing) laten doen. De ondernemer die de prestatie verricht, blijft ook in laatstbedoelde 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 stellen. In dat geval verliest de factuur haar werking als factuur. De leverancier moet dan zelf een factuur uitreiken tenzij partijen alsnog overeenstemming bereiken over het herstel van de (eventuele) onjuistheden in de factuur en de afnemer een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt;

c. de factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

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

3.2.4 Vorm van de factuur

Alle bescheiden die in het economische verkeer de functie van een factuur hebben, zijn een factuur. Het maakt niet uit onder welke benaming (nota, kwitantie of bon) de bescheiden worden uitgereikt. Bij transacties in onroerende zaken maakt de notaris vaak de factuur op. Daarbij kan de notariële akte de factuur zijn als aan alle vereisten is voldaan die worden gesteld aan een factuur (zie Hof den Bosch, 28 november 2011, zaak 09/00007). De zogenoemde notarisafrekening kan niet als factuur fungeren.

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

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

3.2.5 Bijzondere regelingen inzake facturering

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

Bij de levering van onroerende zaken die worden verhuurd, zal de oude eigenaar van de onroerende zaak de huur die hij heeft ontvangen van de huurder(s) verrekenen met de nieuwe eigenaar. Het gaat om de huurtermijnen die de oude eigenaar heeft ontvangen van de huurder over de huurperiode ná overdracht van de onroerende zaak. Die huurtermijnen komen formeel toe aan de nieuwe eigenaar (de huurder moet de huur als regel vooraf betalen aan de verhuurder). De verrekening van de huuropbrengst regelen de oude en de nieuwe eigenaar van de onroerende zaak meestal intern. De huurder(s) wordt/worden hier niet bij betrokken.

Bij de onderlinge verrekening van de huurtermijnen tussen de oude en de nieuwe eigenaar van de onroerende zaak keur ik op grond van een redelijke wetstoepassing de volgende gedragslijn goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verrekening van de huurtermijnen tussen de oude en de nieuwe eigenaar plaatsvindt zonder facturering van belasting.

Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt betekent dit het volgende:

- Tussen de oude en de nieuwe eigenaar is sprake van een (interne) verrekening van de huuropbrengst en niet van een (verhuur)prestatie;
- bij de verrekening van de huurtermijnen blijven de oorspronkelijke facturen en de btw-voldoening door de oude eigenaar in stand. De nieuwe eigenaar hoeft aan de huurder(s) geen nieuwe facturen (met berekening van btw) uit te reiken;
- bij de oude eigenaar blijft herziening achterwege van de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen die hij heeft ontvangen ná de levering van de onroerende zaak. De oude eigenaar heeft voor de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen geen recht op teruggaaf op grond van artikel 29, eerste lid, van de wet. Er is geen sprake van vermindering van de huurtermijnen, maar van de onderlinge verrekening van de huuropbrengst.

3.2.5.2 Facturering op verzoek

De hoedanigheid van de afnemers van detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften bij wie de bedrijfsuitoefening vooral is gericht op de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan particulieren kan op het tijdstip van de levering niet steeds worden vastgesteld.

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

Goedkeuring

Detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften hoeven aan hun afnemers pas een factuur uit te reiken als die afnemers (ondernemers) daarom vragen.

Onderstaande in normaal lettertype opgenomen tekst geldt tot 1 januari 2013

3.3 Inhoud van de factuur

3.3.1 Nummer

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

kunnen worden. Dat betekent dat de zogenoemde audit trail niet doorbroken moet worden.

3.3.2 Naam en adres van de leverancier en de afnemer

Een verplichte vermelding is de naam en het adres van de ondernemer en 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/afnemer feitelijk woont of is gevestigd. Bij fiscale eenheden is het gebruikelijk dat de naam van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie verricht op de factuur staat.

3.3.3 Datum van de prestatie

De datum waarop de prestatie heeft plaatsgevonden of is voltooid of de datum waarop vooruitbetalingen zijn gedaan ter zake van goederenleveringen of diensten, moet op de factuur worden vermeld.

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

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

- minstens ieder kwartaal een (naar evenredigheid geschatte) vooruitbetaling is overeengekomen;

- een jaarlijkse betaling in de branche gebruikelijk is.

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 Munteenheid en belastingbedrag

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

Voor de afronding van het bedrag van de btw geldt de rekenkundige methode (artikel 5a van het besluit). Als het bedrag van de verschuldigde belasting meer dan twee cijfers achter de komma bevat, wordt het derde cijfer achter de komma naar beneden of naar boven afgerond op de dichtstbijzijnde cent. Dit houdt in dat bedragen kleiner dan € 0,005 naar beneden en bedragen van € 0,005 of hoger naar boven worden afgerond. Het staat de leverancier vrij per levering van een goed of per verrichte dienst de belasting te berekenen en rekenkundig af te ronden óf de afronding toe te passen op het totaalbedrag van een aantal prestaties samen. De ondernemer moet daarbij een consistente

gedragslijn volgen. Het is niet toegestaan beide afrondingsmethoden te gebruiken. Door ter zake geen verdere voorschriften te geven, worden administratieve lasten voorkomen. De voorgeschreven afrondingsmethode geldt ook als de verschuldigde btw wordt berekend uit een prijs inclusief btw. Voor de wijze van afronding van btw op de aangifte btw geldt nog steeds afronding naar keuze op hele euro's.

3.3.5 Aanduiding 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 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 (artikel 30a van de wet). Leverancier A in EU-lidstaat 1 levert de goederen aan tussenhandelaar B in EU-lidstaat 2 die de goederen vervolgens levert aan afnemer C in EU-lidstaat 3. De heffing van deze levering is verlegd naar C. De drie partijen dienen overigens administratief te handelen alsof sprake is van twee intracommunautaire leveringen en verwervingen.

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

Goedkeuring

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

Onderstaande cursief weergegeven tekst geldt vanaf 1 januari 2013

3.3 Inhoud van de factuur

3.3.1 Nummer

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

kunnen worden. Dat betekent dat de zogenoemde audit trail niet doorbroken moet worden.

3.3.2 Naam en adres van de leverancier en de afnemer

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

3.3.3 Datum van de prestatie

De datum waarop de prestatie heeft plaatsgevonden of is voltooid of de datum waarop vooruitbetalingen zijn gedaan ter zake van goederenleveringen of diensten, moet op de factuur worden vermeld.

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

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

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

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

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

3.3.4 Munteenheid en belastingbedrag

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

Voor de afronding van het bedrag van de btw geldt de rekenkundige methode (artikel 5a van het besluit). Als het bedrag van de verschuldigde belasting meer dan twee cijfers achter de komma bevat, wordt het derde cijfer achter de komma naar beneden of naar boven afgerond op de dichtstbijzijnde cent. Dit houdt in dat bedragen kleiner dan € 0,005 naar beneden en bedragen van € 0,005 of hoger naar boven worden afgerond. Het staat de leverancier vrij per

levering van een goed of per verrichte dienst de belasting te berekenen en rekenkundig af te ronden óf de afronding toe te passen op het totaalbedrag van een aantal prestaties samen. De ondernemer moet daarbij een consistente gedragslijn volgen. Het is niet toegestaan beide afrondingsmethoden te gebruiken. Door ter zake geen verdere voorschriften te geven, worden administratieve lasten voorkomen. De voorgeschreven afrondingsmethode geldt ook als de verschuldigde btw wordt berekend uit een prijs inclusief btw. Voor de wijze van afronding van btw op de aangifte btw geldt nog steeds afronding naar keuze op hele euro's.

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

De ondernemer moet in de factuur een aanduiding opnemen als:

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

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

Bijzondere vorm van verlegging

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

Goedkeuring

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

3.3.6 Vereenvoudigde factuur

Het is ondernemers wettelijk toegestaan om in bepaalde gevallen een zogenoemde vereenvoudigde factuur uit te reiken (artikel 34d van de wet). Dat is het geval als:

- het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100;
- de uitgereikte factuur is aan te merken als een document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar, de oorspronkelijke factuur (artikel 34f van de wet).

Als sprake is van zogenoemde grensoverschrijdende afstandsverkopen of van intracommunautaire leveringen tegen het nultarief mag geen vereenvoudigde factuur worden uitgereikt.

Op een vereenvoudigde factuur moeten in ieder geval worden vermeld de datum van uitreiking van de factuur, de identiteit van de ondernemer die de prestatie verricht, de aard van de prestatie, het belastingbedrag en een eventuele verwijzing naar de oorspronkelijke factuur.

3.3.7 Bijzondere regelingen

3.3.7.1 Facturering door nutsbedrijven

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

1. Verschuldigheid en voldoening van btw

Er zijn nutsbedrijven die na afloop van een meteropnameperiode (verbruikperiode) 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 AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Exploitanten van electriciteit-, gas- en waterleidingbedrijven zijn de btw ter zake van de door hen verrichte leveringen en diensten niet eerder verschuldigd dan op het tijdstip van de uitreiking van de factuur.

De goedkeuring geldt niet zonder meer voor gevallen waarin de meteropnamen over een langere periode zoals bijvoorbeeld een (half) 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 verbruikperiodes. Als de verschuldigde btw van de eindfactuur hoger is dan de al aan de hand van de voorschotten voldane belasting wordt de exploitant het meerdere verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur. In het omgekeerde geval heeft de exploitant recht op teruggaaf of verrekening van de door hem te veel betaalde btw.

2. Aftrek van voorbelasting

Gebleken is dat exploitanten aan kleinverbruikers facturen uitreiken waarop alleen het totaalbedrag van het voorschot inclusief btw is vermeld. Dat gebeurt meestal omdat het niet steeds mogelijk is te bepalen in welke hoedanigheid een afnemer optreedt. Nu op de nota's de btw niet afzonderlijk is vermeld, is er 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 betaling door middel van automatische giro of overschrijving per bank. Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, moet op de eindfactuur over een bepaalde verbruikperiode 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 teveel in aftrek gebrachte belasting verschuldigd. Leidt de saldering tot een betaling door de afnemer/ondernemer dan kan deze aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting ter zake van het bij te betalen bedrag aan btw.

3. Niet aan btw onderworpen ontvangsten

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

Goedkeuring

Heffing van btw kan achterwege 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 btw verschuldigd over aan derden in rekening gebrachte bedragen wegens aangerichte schade. Dit geldt ook voor aan publiekrechtelijke lichamen in rekening gebrachte kosten van omlegging van leidingen in verband met de aanleg of hertracering van verkeers- of waterwegen. Onder de omlegging van een kabel kan in dit verband mede worden verstaan de al dan niet met verplaatsing gepaard gaande vervanging van een bestaande leiding of een gedeelte daarvan.

3.3.7.2 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, vinden de heffing en de facturering van btw als volgt plaats:

a. De ontvanger/belastingdeurwaarder is geen ondernemer in de zin van de wet. Hij is voor de levering dan ook geen btw verschuldigd, doet geen aangifte en brengt de voor de verkoopkosten aan hem in rekening gebrachte btw niet in (voor)afrek.

b. De ontvanger verhaalt de openstaande belastingsschuld (inclusief de daarin begrepen respectievelijk de daarover in rekening gebrachte btw) waarvoor het beslag roerende zaken is gelegd op de verkoopopbrengst (HR 6 mei 1983, LJN: AG4583; Rentekas-arrest). Voordat de belastingsschuld op de opbrengst wordt afgeboekt, worden eerst de kosten van executie verrekend. De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingsschuldige een correcte factuur op door middel van een factuur/kwitantie OV 056.

Voor de heffing van btw levert de belastingsschuldige de (on)roerende zaken als hij daarover als eigenaar kan beschikken. Dat betekent dat de belastingsschuldige geen goederen kan leveren die op zijn bodem staan en die onder het zogenoemde bodemrecht van artikel 22, lid 3, van de Invorderingswet 1990 vallen (Gerechtshof Amsterdam 7-12-2007, nr. 06/00307, LJN: BC0806).

3.3.7.3 Belastingplicht commissarissen

Het besluit van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, waarin de belastingplicht is geregeld van commissarissen die als lid van de raad van commissarissen een toezichthoudende en adviserende taak hebben, wordt per 1 juli 2012 ingetrokken.

Bij wijze van overgangsmaatregel mag de in het in te trekken besluit opgenomen goedkeuring om uit te gaan van een getalscriterium voor het bepalen van de belastingplicht bij de vervulling van een aantal commissariaten tot 1 januari 2013 worden toegepast (hieronder in cursief de tekst zoals die geldt tot 1 juli 2012). Na die datum dient voor elk commissariaat afzonderlijk te worden bezien of sprake is van belastingplicht voor de omzetbelasting.

Goedkeuring

Om zekerheid te geven over de belastingplicht in deze situatie keur ik het volgende goed.

Heffing van omzetbelasting blijft achterwege bij het vervullen van niet meer dan 4 commissariaten. Commissariaten binnen één concern tellen in dit verband als één commissariaat als de commissaris daarvoor één vergoeding ontvangt. Bij het vaststellen van het aantal commissariaten dat een persoon vervult, kunnen voorts de commissariaten buiten beschouwing blijven:

- 1. van een oud-directeur van een vennootschap;*
- 2. van een familielid van de directie van een vennootschap;*
- 3. van een directeur of oud-directeur van een binnen concernverband aan de vennootschap gelieerde belastingplichtige;*
- 4. waarvoor geen vergoeding wordt ontvangen of een vergoeding die niet aan de loonheffing is onderworpen.*

Deze commissariaten zijn ook niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen als een commissaris voor andere commissariaten belastingplichtig is.

Als een persoon méér dan vier commissariaten vervult, mag heffing achterwege blijven voor de commissariaten waarvoor hij slechts een niet aan de loonheffing onderworpen bedrag ontvangt.

Een commissaris die van deze goedkeuring gebruik maakt, heeft voor dat deel geen recht op aftrek van voorbelasting.

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

Goedkeuring

Ik keur goed dat als commissariaten worden vervuld door een persoon die zijn beroep in maatschapsverband uitoefent die persoon voor zijn commissariaatswerkzaamheden facturen mag uitreiken. Ik stel hierbij als voorwaarde dat de maatschap die facturen opneemt in de administratie. De goedkeuring heeft geen gevolgen voor de verschuldigdheid van de belasting door de maatschap.

Onderstaande in normaal lettertype opgenomen tekst geldt tot 1 januari 2013

3.4 Elektronisch factureren

3.4.1 Algemeen

Facturen mogen op grond van artikel 35b van de wet op papier of, onder voorbehoud van aanvaarding door de afnemer, 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 is gewaarborgd volgens een in de wet omschreven methode. Artikel 35b, tweede lid, van de wet, beschrijft daarvoor drie mogelijkheden:

-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);

-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 (PbbEG 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;

-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. Op 13 juli 2010 heeft de Raad het richtlijnvoorstel COM(2009)21 aangenomen en is het voorstel goedgekeurd. In dat voorstel stelt de Europese Commissie voor de huidige eisen voor verzending van elektronische facturen los te laten. 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 gebruik te maken van de genoemde andere methode aan de inspecteur te melden, vervalt.

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 Bewaren van 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 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.

Onderstaande cursief weergegeven tekst geldt vanaf 1 januari 2013

3.4 Elektronisch factureren

3.4.1 Algemeen

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

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

3.4.2 Verzending elektronische facturen

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

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

3.4.3 Bewaren van (elektronische) facturen

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

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

3.5 Artikel 37 van de wet

3.5.1 Herziening van te veel of ten onrechte gefactureerde btw

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

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

Volgens de wetsgeschiedenis strekt artikel 37 van de wet ertoe een voorziening te scheppen tegen een te grote aftrek in de volgende schakel (Tweede Kamer, zitting 1967-1968, 9324 Memorie van Toelichting, blz. 38 l.k.).

Ook in het geval de ontvanger van de factuur geen recht heeft op aftrek van voorbelasting is artikel 37 van de wet van toepassing¹⁾ behalve als de afnemer een particulier is. Als op een factuur aan een particulier "omzetbelasting" of "btw" is vermeld, valt deze vermelding buiten het systeem van de heffing van de btw. Artikel 37 is in dat geval niet van toepassing²⁾.

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

Zoals blijkt uit het arrest van het Hof van Justitie van de EU inzake Schmeink – Cofreth-Manfred Strobel³⁾ 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 btw op verzoek kan terugkrijgen over het tijdvak waarin de creditfactuur wordt uitgereikt. Het verzoek om teruggaaf kan achterwege blijven als de debet- en creditnota in hetzelfde tijdvak zijn uitgereikt en als ook overigens aan de voorwaarden is voldaan.

Een herziening door middel van teruggaaf kan alleen plaatsvinden als er bij de afnemer geen aftrek heeft plaatsgevonden. Lidstaten mogen bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. Deze voorwaarden luiden als volgt:

a. correctie van de factuur

De Hoge Raad geeft in het Stadeco-arrest⁴⁾ aan dat alleen dan de mogelijkheid bestaat om herstel van een onjuiste factuur te verlangen op zodanige wijze dat de btw aan de afnemer wordt vergoed, als zonder die vergoeding sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking bij de opsteller van de factuur.

De opsteller van de factuur:

- neemt de factuur terug, al dan niet tegen uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de vereisten van artikel 35a van de wet of

- vult de factuur aan met een daadwerkelijk aan de ontvanger van de oorspronkelijke factuur uit te reiken creditfactuur zodat beide facturen samen als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur in de zin van artikel 35a van de wet kunnen worden beschouwd.

Het uitreiken van een herstelfactuur is nodig in alle gevallen waar een factureringsverplichting geldt.

b. uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten

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

- aantoont dat de ontvanger van de factuur de ten onrechte of teveel gefactureerde btw niet in aftrek kan brengen of aantoont dat de ontvanger van de factuur ter zake geen aftrek heeft gehad of

¹ HR 28 april 1999, nr. 34 016, LJN: AA2747

² HR 14 december 2007, nr. 37 748, LJN: AI0669 en 14 november 2008, nr. 42 312, LJN BB3365

³ Hof van Justitie 19 september 2000, zaak C-454/98, LJN: AV2193

⁴ HR 5 maart 2010, nr. 41179bis, LJN: BK1528

-aantoon dat de factuur door terugname niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht of

-aantoon dat, wanneer de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, de ontvanger van de factuur de ten onrechte of teveel gefactureerde btw op aangifte heeft voldaan.

Als sprake is van een aan een ondernemer gerichte valse factuur zal de opsteller van die factuur in het algemeen niet kunnen aantonen dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld. In een dergelijke situatie is nu eenmaal niet uit te sluiten dat hij 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 heeft (HR 1 maart 2002, nr. 36 908, LJN:AD9704). Voor zover de ontvanger van de factuur de ten onrechte afgetrokken btw niet heeft terugbetaald, is in zoverre niet voldaan aan de voorwaarde dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld. In een dergelijk geval kan slechts voor het bedrag van de terugbetaalde btw teruggaaf worden verleend.

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

Als de ten onrechte of teveel in rekening gebrachte btw niet is voldaan, kan de inspecteur die belasting bij de opsteller van de factuur (hierna: leverancier) naheffen. Hij kan ook de btw naheffen bij de ontvanger (hierna: de afnemer) van de factuur als deze de btw ten onrechte heeft afgetrokken, behalve als de afnemer niet kan worden verweten dat hij bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht⁵. 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 btw 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 btw was verschuldigd.

Als 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 btw bij de afnemer moet worden nageheven. Dit doet zich onder meer voor als sprake is van kwade trouw. Dat is bijvoorbeeld het geval als een afnemer de transactie is aangegaan om aftrek van btw te creëren in de wetenschap dat deze btw door de andere partij niet wordt voldaan. Bestaat tussen leverancier en afnemer een zodanige financiële verwevenheid dat naheffing bij de afnemer uit een oogpunt van btw-heffing geen schade berokkent en blijkt dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft dan moet de in aftrek gebrachte btw worden nageheven.

Voor wat betreft de bij de afnemer te eisen zorgvuldigheid bij de beoordeling van de uitgereikte factuur kan nog het volgende worden opgemerkt. Als het gaat om de beoordeling van de juistheid van de op een factuur vermelde btw

⁵ Rechtbank Breda, 24-09-2010, LJN: BO0126

zal de afnemer voor de niet direct vaststaande feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier is aangegeven. Te denken valt aan de hoedanigheid van de leverancier of de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Van de afnemer mag worden verlangd dat hij niet zonder meer vertrouwt op de verklaringen van de contractspartner. Dit geldt vooral in de gevallen waarin bij hem gereede twijfel had moeten bestaan over de juistheid van de door de leverancier verstrekte gegevens. Van de afnemer mag dan worden gevraagd dat hij pogingen onderneemt om verificatie van deze gegevens te verkrijgen. Zo kan bijvoorbeeld de datum van een vorige transportakte meer inzicht verschaffen over het tijdstip van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. In dit verband ontmoet het bij mij geen bezwaar dat aan ondernemers, na een daartoe gedaan verzoek, door de inspecteur de nodige inlichtingen worden verstrekt betreffende het ondernemerschap van derden, het aanwezig zijn van een vaste inrichting hier te lande, de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak enz. Het verstrekken van inlichtingen door de inspecteur geldt voor zover de desbetreffende gegevens van belang en ook bekend zijn bij de inspecteur die bevoegd is voor de belastingheffing van de derde. Onder die omstandigheden is voldaan aan de voorwaarde in artikel 67, eerste lid, 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. 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 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 een transactie een zodanige omvang hebben dat een goede bedrijfsvoering noopt tot gedegen onderzoek naar de fiscale gevolgen.

3.5.3 Gebreken in de factuur

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

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

Goedkeuring

Aftrek van btw is toegestaan als die btw is vermeld op een factuur die niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, maar alleen als het lichte gebreken betreft.

De goedkeuring geldt niet als:

a. degene die de factuur heeft uitgereikt de daarop vermelde btw of enige andere in verband met de prestatie verschuldigde belasting niet heeft voldaan, terwijl degene die de factuur heeft ontvangen dat wist of redelijkerwijze moest vermoeden en daarvan direct profijt heeft gehad dan wel invloed heeft gehad op het fiscaal laakbare handelen van degene die de factuur heeft uitgereikt of

b. het geheel van feiten en omstandigheden de conclusie rechtvaardigt dat doel en strekking van de desbetreffende wettelijke bepalingen zou worden miskend als de aftrek van de btw zou worden toegestaan.

4. Kasstelsel. Forfaitaire berekeningsmethoden

4.1 Kasstelsel

Ondernemers moeten de door hen verschuldigde btw zelf berekenen. Daarbij kan aan ondernemers die niet aan andere ondernemers goederen plegen te leveren en diensten plegen te verlenen na een daartoe strekkend verzoek worden toegestaan het kasstelsel toe te passen. Van niet aan ondernemers plegen te presteren is sprake als de prestaties van een ondernemer voor ten minste 80% worden verricht jegens niet-ondernemers. Daar het begrip "plegen" ook een zekere duurzaamheid inhoudt, zal bij het toepassen van dit criterium in beginsel een langere periode dan een kalenderjaar in aanmerking moeten worden genomen.

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

4.2 Forfaitaire berekeningsmethoden

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

4.2.1 Horeca

Het verstrekken van spijzen en dranken in horecagelegenheden als restaurants en dergelijke is in het merendeel van de gevallen aan te merken als een dienst (zie voor voorbeelden waarin geen sprake is van een dienst bijvoorbeeld arrest Manfred Bog, HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C501/09 en C-502/09). Uit praktische overwegingen en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule) keur ik in die gevallen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de berekening van de verschuldigde btw voor het verstrekken van spijzen en dranken de forfaitaire berekeningsmethoden toepassing kunnen vinden.

4.2.2 Toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden

4.2.2.1 Onderscheid tussen doorverkoopartikelen en zelf vervaardigde goederen

De forfaitaire berekeningsmethoden maken onderscheid tussen:

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

4.2.2.2 Forfaitaire methoden voor doorverkoopartikelen

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

- I. bij methode I worden de ontvangsten naar de verschillende tarieven gesplitst op basis van de tot winkelwaarden herleide inkopen van de aan die tarieven onderworpen goederen;
- II. bij methode II worden voor groepen van goederen die aan hetzelfde tarief zijn onderworpen de ontvangsten gesteld op de tot winkelwaarden herleide

inkopen van die goederen, waarna het overblijvende deel van de ontvangsten wordt toegerekend aan de tot de andere tariefgroep behorende goederen;

III. bij methode III worden voor alle goederen de ontvangsten gesteld op de tot winkelwaarden herleide inkopen van de goederen, gesplitst naar de van toepassing zijnde tarieven.

4.2.2.3 Winkelwaarde

1. Onder winkelwaarde wordt verstaan de prijs waarvoor de goederen door de ondernemer worden verkocht. Die prijs is samengesteld uit de inkoopprijs van de goederen (exclusief btw), een gemiddeld winstpercentage en de bij verkoop verschuldigde btw. De inkoopprijs kan de ondernemer afleiden uit de inkoopfacturen.

2. Bij de bepaling van de winkelwaarde moet niet alleen rekening worden gehouden met de normale verkopen maar ook met de verkoopprijzen in geval van uitverkoop en dergelijke bijzondere gelegenheden. Ook moeten winkelverliezen door inweging, breuk, bederf enz. en het onverkoopbaar worden van voorraden (winkeldochters) in aanmerking worden genomen. Het komt er dus op neer dat de werkelijke opbrengst van de goederen moet worden geschat.

3. In het algemeen zal het niet noodzakelijk zijn om doorlopend voor iedere inkoop de winkelwaarde van de ingebrachte goederen nauwkeurig uit te rekenen. Ervaringscijfers kunnen het mogelijk maken dat per groep van artikelen waarbij de winstmarges niet ver uiteenlopen de winkelwaarde rechtstreeks uit de netto inkooprijzen wordt afgeleid door verhoging van die inkooprijzen met een gemiddeld winstpercentage. Een dergelijk percentage zou dan in beginsel voor het gehele jaar kunnen gelden. De inspecteur kan op verzoek van en in overleg met de desbetreffende ondernemers zodanige winstpercentages vaststellen. De ondernemer zal dan de benodigde gegevens moeten verschaffen.

4.2.2.4 Zelf vervaardigde goederen

1. Op grond van artikel 17 van het besluit zijn de methoden I, II en III van overeenkomstige toepassing op zelf vervaardigde goederen. Bij deze goederen moet de winkelwaarde echter worden afgeleid uit de ingekochte grondstoffen, respectievelijk de in voorraad zijnde grondstoffen.

2. Er zijn geen percentages vastgesteld waarmee de inkooprijzen van de grondstoffen moeten worden verhoogd ter bepaling van de winkelwaarden. Die percentages kunnen door de inspecteur worden vastgesteld. De gegevens die daarvoor nodig zijn moeten door de ondernemer worden verstrekt.

4.2.2.5 Beginvoorraad

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

Artikel 18, tweede lid, van het besluit, bepaalt dat het eerste lid niet geldt bij toepassing van methode II voor goederen die onder het verlaagde tarief vallen en voor bij de vervaardiging daarvan bestemde grondstoffen. Het eerste lid geldt ook niet voor tabaksproducten als bedoeld in artikel 29 van de Wet op de accijns. In combinatie met artikel 16, onder II, van het besluit, betekent dit dat bij methode II voor de hiervoor genoemde goederen geen rekening wordt gehouden met de beginvoorraad en in beginsel geen correctie wordt aangebracht voor voorraadmutaties. Deze regeling leidt bij toepassing van methode II alleen tot een aanvaardbaar resultaat zolang de voorraad van deze goederen niet in aanmerkelijke mate uitstijgt boven het niveau van de

beginvoorraad. Met het oog daarop heeft de inspecteur op grond van artikel 18, derde lid, van het besluit, de bevoegdheid bij voor bezwaar vatbare beschikking te bepalen dat de inkopen van de goederen onder het verlaagde tarief respectievelijk de inkopen van tabaksproducten in een door hem aan te wijzen belastingtijdvak worden verminderd met het verschil tussen de aanwezige voorraad en de beginvoorraad. Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat bedoelde bevoegdheid alleen wordt uitgeoefend als de toename van de desbetreffende voorraad daartoe aanleiding geeft. Zolang de voorraad in verhouding tot de beginvoorraad alleen in geringe mate is toegenomen, kan een voorraadcorrectie achterwege blijven. Als de voorraad aanmerkelijk is toegenomen ten opzichte van de beginvoorraad kan een voorraadcorrectie worden aangebracht. Een dergelijke voorraadcorrectie kan zelfs worden aangebracht als geen sprake is van een verandering in de verhouding tussen de goederen die onder de verschillende tarieven vallen en de voorraadmutatie niet groter is dan overeenkomt met de toename van de omzet. De voorraadcorrectie bedraagt dan het totale verschil tussen de aanwezige voorraad en de beginvoorraad, ongeacht in welke jaren de voorraadmutatie is ontstaan. Nadat een voorraadcorrectie heeft plaatsgevonden, geldt de gecorrigeerde voorraad voortaan als beginvoorraad. De periode waarover de voorraadgroei wordt bepaald, is in beginsel de totale periode tussen het eerste belastingtijdvak waarover de berekeningsmethode is toegepast dan wel, in voorkomend geval, het tijdvak waarin laatstelijk een voorraadcorrectie als hiervoor is bedoeld heeft plaatsgevonden en het door de inspecteur aan te wijzen tijdvak waarin de voorraadcorrectie wordt aangebracht.

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

Goedkeuring

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

4.2.2.6 Inkopen

Artikel 16 van het besluit spreekt over inkopen.

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

Goedkeuring

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

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

4.2.2.7 Ingang en einde van de regeling

Uit artikel 19 van het besluit blijkt dat een forfaitaire berekeningsmethode slechts mag worden toegepast of beëindigd met ingang van het boekjaar volgend op dat waarin de ondernemer van zijn voornemen daartoe schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de inspecteur. Deze bepaling is van overeenkomstige toepassing als de ondernemer op een andere forfaitaire methode overgaat.

5 Jaaropgaaf intracommunautaire leveringen en diensten

Ondernemers die intracommunautaire leveringen en diensten verrichten, moeten daarvan uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op een kalenderkwartaal opgaaf doen bij de inspecteur (artikel 37a van de Wet op de omzetbelasting 1968).

In afwijking van deze algemene regel kunnen ondernemers die voor de heffing van btw jaaraangifte doen hun Opgaaf intracommunautaire leveringen en diensten over dezelfde periode indienen. Daarbij geldt het volgende.

a. Ondernemers dienen het verzoek om gebruik te maken van de faciliteit in bij de inspecteur. Dat is mogelijk als:

- het jaarlijkse totaalbedrag van hun leveringen en diensten, exclusief btw, niet meer bedraagt dan € 200.000 en
- het jaarlijkse totaalbedrag van de intracommunautaire leveringen en diensten, exclusief btw, niet meer bedraagt dan € 15.000 en
- de intracommunautaire leveringen geen nieuwe vervoermiddelen betreffen.

b. In het verzoek

- vermeldt de ondernemer de verwachte jaaronzet exclusief btw;
- vermeldt de ondernemer de verwachte omvang van de intracommunautaire leveringen en diensten;
- verklaart de ondernemer dat de intracommunautaire leveringen geen leveringen van nieuwe vervoermiddelen zijn.

c. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Ontvangt de inspecteur het verzoek vóór 1 mei dan is de ingangsdatum van de beschikking 1 januari van het lopende jaar. In andere gevallen is de ingangsdatum 1 januari van het volgende jaar. De inspecteur wijst het verzoek af als de ondernemer niet aan de voorwaarden voldoet.

d. De ondernemer aan wie een beschikking als bedoeld onder c. is afgegeven, is verplicht de inspecteur onmiddellijk op de hoogte te stellen als hij niet meer aan de voorwaarden, genoemd onder a., voldoet. De regeling moet dan worden beëindigd. Wat het tijdstip van beëindiging betreft, handelt de inspecteur in overeenstemming met de gedragslijn beschreven onder c. Beëindiging gebeurt bij voor bezwaar vatbare beschikking.

6. Ingetrokken regelingen

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

281-18639	26 januari 1981	Toepassing van artikel 26 van de Wet op de omzetbelasting	Deels beschrijvend, deels verwerkt in onderdeel 4.1
VB94/3704	31 oktober 1994	Garagebedrijven en kasstelsel	Deels beschrijvend, deels verwerkt in onderdeel 4.1
CPP2002/2263M	23 juli 2002	Omzetbelasting; busvervoer door buitenlandse ondernemers in Nederland	Deels beschrijvend; in de praktijk bestaat geen behoefte aan een goedkeuring
CPP2009/2397M	6 juni 2006	Omzetbelasting. Jaaropgaaf intracommunautaire leveringen	Verwerkt in onderdeel 5
CPP2009/263M	12 februari 2009	Omzetbelasting. Administratieve en factureringsverplichtingen	Verwerkt in dit besluit

Het besluit van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M wordt met ingang van 1 juli 2012 ingetrokken vanwege (gedeeltelijke) strijdigheid met de btw-richtlijn. Het besluit is voor het overige geactualiseerd opgenomen in onderdeel 3.3.9.3 van dit besluit. Daarnaast is in dat onderdeel een overgangsregeling opgenomen in verband met het per 1 juli 2012 vervallen van de goedkeuring om een getalscriterium te hanteren voor het bepalen van de belastingplicht bij de vervulling van een aantal commissariaten.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. In afwijking hiervan treedt het onderdeel 3.3.7.3 in werking met ingang van 1 juli 2012 en treden de onderdelen 3.2.1 tot en met 3.2.4, 3.3 tot en met 3.3.6 en 3.4 tot en met 3.4.3 in werking op 1 januari 2013.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 27 juni 2012,

de staatssecretaris van Financiën

mr. drs. F.H.H. Weekers