

Omzetbelasting. Administratieve- en factureringsverplichtingen

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/308M, Stcrt. nr. 83

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/1537M over de administratieve- en factureringsverplichtingen op het gebied van de omzetbelasting. De actualisering is onder meer nodig door wijzigingen in de wetgeving.

1. Inleiding

Dit besluit behandelt de algemene wettelijke regels over de administratieve- en factureringsverplichtingen op het gebied van de omzetbelasting, en de specifieke bepalingen over de forfaitaire berekeningsmethoden.

Naast deze algemene regels (zie de artikelen 26 en 34 tot en met 35d van de Wet op de omzetbelasting 1968) bestaan aanvullende wettelijke regels voor bijzondere (groepen van) gevallen. Deze worden behandeld in andere besluiten (zie bijvoorbeeld het Voorschrift margeregeling). Aan deze aanvullende bepalingen wordt in dit besluit geen aandacht besteed.

De hiervoor genoemde algemene regels vormen een aanvulling op de algemene administratieve verplichtingen in hoofdstuk VIII, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Voor zover van belang wordt ook aan die bepalingen aandacht geschonken.

Belangrijke inhoudelijke wijzigingen in dit besluit zijn:

- het vervallen van paragraaf 3.3.15, onderdeel *g*, van het besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/1537M, in verband met de intrekking van artikel 33, tweede lid, onderdeel *b*, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (het gebruik van codes in plaats van naam-, adres- en woonplaatsgegevens);
- de aanpassing van de paragrafen 3.2.7 en 3.3.7 van het besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/1537M, in verband met de mogelijkheid van de periodieke factuur voor ongelijksoortige prestaties (artikel 35, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968);
- de vermelding dat de notarisafrekening niet als factuur kan worden aangemerkt;
- de vermelding van de afrondingsmethode (artikel 5a van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

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
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

2.1.1. Administratie

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 zelfstandig een beroep uitoefenen. Onder lichamen worden verstaan verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens (zie artikel 2, eerste lid, onderdeel *b*, van de AWR). Onder een vereniging is begrepen de samenwerkingsvorm zonder rechtspersoonlijkheid die met een vereniging maatschappelijk gelijk kan worden gesteld (zie artikel 2, tweede lid, onderdeel *a*, van de AWR).

In artikel 34 van de wet is aan ondernemers en aan rechtspersonen die geen ondernemer zijn de verplichting opgelegd aantekening te houden van bepaalde verrichtingen. Deze verplichting is nader gepreciseerd in artikel 31 van de beschikking. De aantekeningen die op grond van deze bepalingen moeten worden gehouden, behoren tot de administratie (zie artikel 52, derde lid, van de AWR).

2.1.2. Administratieplichtige voor de omzetbelasting

Voor de omzetbelasting is de ondernemer belastingplichtig. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Onder een bedrijf wordt mede 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 tot het samenwerkingsverband behoren kan wel de algemene administratieplicht gelden, zodat dan indirect ook op het samenwerkingsverband de algemene administratieplicht 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 voor de omzetbelasting (fiscale eenheid) worden aangemerkt. De fiscale eenheid als zodanig valt niet onder de algemene administratieplicht van artikel 52 AWR, maar wel onder de administratieve verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet. Voor natuurlijke personen en lichamen die tot de fiscale eenheid behoren geldt de algemene administratieplicht wel, omdat natuurlijke personen en lichamen alleen tot een fiscale eenheid kunnen behoren, die ondernemer zouden zijn als zij niet tot de fiscale eenheid zouden behoren (zie onderdeel 2.6).

Ook kunnen bij bepaalde verrichtingen rechtspersonen en andere lichamen die geen ondernemer zijn voor de omzetbelasting, belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting. Voor hen geldt ook de algemene administratieplicht en de verplichtingen van artikel 34 en volgende van de wet.

Tot slot kunnen bij bepaalde verrichtingen ook natuurlijke personen die geen ondernemer zijn voor de omzetbelasting, belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting (zie artikel 7, zesde lid, van de wet). Voor hen geldt de algemene administratieplicht niet voor de omzetbelasting.

2.1.3. Algemene eisen aan de administratie

Elke administratieplichtige moet zijn administratie zo voeren dat aan de hand daarvan de verschuldigde omzetbelasting over een bepaald belastingtijdvak kan worden vastgesteld. De administratie moet op duidelijke en overzichtelijke wijze worden bijgehouden, en met vermelding van de nodige bijzonderheden, zodat daaruit te allen tijde de voor de heffing van de omzetbelasting van belang zijnde gegevens duidelijk blijken.

2.1.4. Belastingtijdvak (aangiftetijdvak)

Het belastingtijdvak (aangiftetijdvak) is het kalenderkwartaal. Als de inspecteur het aangiftetijdvak op een ander tijdvak vaststelt (bijvoorbeeld een kalendermaand of een kalenderjaar), geldt het in onderdeel 2.1.3 vermelde voor dit andere belastingtijdvak.

2.2. Ondernemers

Volgens artikel 34 van de wet en artikel 31 van de beschikking moet de ondernemer regelmatig aantekening houden van:

- de door hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten en de ontvangsten hiervoor;
- de aan hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten en de uitgaven hiervoor;
- de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen en de uitgaven hiervoor;
- het betrekken van voor hem bestemde ingevoerde goederen;

- het verzenden of afleveren van de door hem voor uitvoer uit de EU of opslag in entrepot bestemde goederen;
- de inkomende en uitgaande facturen;
- andere gegevens die van belang zijn met betrekking tot de heffing van belasting in Nederland en in andere landen van de Europese Unie.

2.2.1. Regelmatig aantekening houden; tijdstip verschuldigheid en aftrek

Het vereiste van regelmatigheid van de aantekeningen heeft betrekking op de tijdstippen waarop en de volgorde waarin de aantekeningen worden gehouden. Hoewel de ondernemer op dit punt niet aan een strak regime is gebonden, moeten de aantekeningen toch zodanig plaatsvinden, dat zij de ondernemer in staat stellen tijdig de vereiste aangiften te doen en de Belastingdienst voldoende mogelijkheden bieden om de juistheid van de aangiften te controleren.

Hierbij moet de ondernemer er met name rekening mee houden dat hij de belasting wordt verschuldigd:

- a. in het geval hij verplicht is een factuur uit te reiken: op het tijdstip waarop hij de factuur uitreikt of uiterlijk had moeten reiken;
- b. in het geval hij niet verplicht is een factuur uit te reiken: op het tijdstip waarop hij de levering of de dienst verricht;
- c. in het geval hij de vergoeding (gedeeltelijk) eerder ontvangt dan op de onder *a* of *b* bedoelde tijdstippen: op het tijdstip waarop en voorzover hij de vergoeding ontvangt.

Ondernemers die in afwijking van het vorenstaande de belasting worden verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt ontvangen (het zgn. kasstelsel), moeten minstens de dagontvangsten in hun administratie opnemen. Wanneer voor de bepaling van de dagontvangsten gebruik gemaakt wordt van registratiehulpmiddelen, zoals een kassa(systeem) of kladkasboek, dan behoren deze primaire vastleggingen, zoals het elektronische journaal of de controlerol, ook tot de administratie. Uiteraard blijven ook de algemene administratieve verplichtingen van artikel 52 AWR gelden.

De omzetbelasting die aan een ondernemer op factuur in rekening wordt gebracht, wordt als voorbelasting afgetrokken in het aangiftetijdvak waarin deze belasting in rekening is gebracht. Dit is het aangiftetijdvak waarin de factuur is ontvangen. In het algemeen zal er slechts enkele dagen verschil zitten tussen de dagtekening van de factuur (de datum van uitreiking of verzending) en de datum van ontvangst van de factuur. Voor het tijdvak van aftrek kan dan worden uitgegaan van de dagtekening van de factuur.

Sommige, meestal kleinere ondernemers, houden geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bij, maar volstaan met het voeren van een zgn. geldadministratie (kas/bank/giroboek). Zij mogen de omzetbelasting die hen op factuur in rekening wordt gebracht in aftrek brengen in het (latere) aangiftetijdvak waarin zij de factuur hebben betaald. Voorwaarde is dat zij een vaste gedragslijn volgen.

2.2.2. Inkomende en uitgaande 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 de volgende aantekeningen houdt:

- dagtekening en nummer;
- naam en adres en, in voorkomend geval, btw-identificatienummer van de ondernemer door wie of aan wie de levering of de dienst wordt verricht, en van degene aan wie wordt geleverd met toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6;
- een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen of van de dienst;
- de vergoeding;
- het bedrag van de belasting.

Voor de inkomende facturen kan het houden van aantekeningen beperkt blijven tot het boeken van de vergoeding en het bedrag van de omzetbelasting die op de factuur in rekening is gebracht. Voorwaarde voor deze goedkeuring is dat bij de boeking van de factuur in de administratie een nummer of een ander kenmerk wordt opgenomen aan de hand waarvan de bij een boeking behorende factuur op eenvoudige wijze is terug te vinden en omgekeerd bij een factuur de betreffende boeking kan worden gevonden. De inkoopfacturen hoeven dan niet doorlopend te worden genummerd. De facturen moeten uiteraard wel alle voorgeschreven gegevens bevatten.

Voor uitgaande facturen schrijft artikel 35a van de wet voor dat deze opeenvolgend moeten zijn genummerd. Zie onderdeel 3.3.2 van dit besluit. Met deze nummering wordt tegelijk voldaan aan het vereiste in artikel 31 van de beschikking.

Verder kan het houden van aantekeningen beperkt blijven tot de vergoeding en het bedrag aan btw dat op de factuur in rekening is gebracht. Voorwaarde voor deze goedkeuring is dat bij de boeking van de factuur in de administratie het factuurnummer of een ander kenmerk wordt opgenomen aan de hand waarvan de bij een boeking behorende factuur op eenvoudige wijze is terug te vinden en omgekeerd bij een factuur de betreffende boeking kan worden gevonden. De facturen moeten uiteraard alle wettelijk vereiste gegevens bevatten.

Ingeval de ondernemer goederen levert met toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, moet hij van de btw-identificatienummers van zijn afnemers op zodanige wijze aantekening houden dat de opgaaf intracommunautaire leveringen op eenvoudige wijze is te controleren, die hij elk kwartaal moet indienen.

Ondernemers die voor de berekening van de verschuldigde belasting het kasstelsel toepassen, hoeven voor de berekening van de omzetbelasting de facturen die zij uitreiken niet afzonderlijk te boeken. Zij kunnen volstaan met het overzichtelijk bewaren van een kopie van deze facturen.

2.2.3. Vrijgestelde prestaties

Ook ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, moeten voldoen aan de algemene administratieplicht van artikel 52 van de AWR. Als zij geen omzetbelasting verschuldigd zijn en geen voorbelasting in aftrek kunnen brengen, worden er voor de omzetbelasting geen aanvullende eisen aan hun administratie gesteld. Wel zal uit hun administratie moeten blijken

dat hun prestaties zijn vrijgesteld van omzetbelasting (zie artikel 6 van het besluit).

De ondernemer die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht, zal met betrekking tot laatstbedoelde prestaties volledig aan de in dit besluit genoemde administratieve verplichtingen moeten voldoen. Ook zal de administratie van deze ondernemer op duidelijke en overzichtelijke wijze de gegevens moeten inhouden die nodig zijn voor de vaststelling van de in aftrek te brengen voorbelasting.

De ondernemer wiens eigen prestaties onder een vrijstelling voor de omzetbelasting 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 hiervoor volledig voldoen aan de administratieve verplichtingen die daarmee samenhangen. Ook moet hij om uitreiking van een aangiftebiljet vragen om de verschuldigde omzetbelasting op aangifte te kunnen voldoen.

Ingeval de ondernemer wegens de intracommunautaire verwervingen geen omzetbelasting is verschuldigd omdat de verwervingen onder het drempelbedrag van € 10.000 blijven, moet hij afzonderlijk aantekening houden van de facturen die aan hem zijn uitgereikt.

2.2.4. Registers

De ondernemer moet 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 (zie artikel 34, tweede lid, van de wet).

De verplichting om een register bij te houden betekent overigens 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 verzonden of vervoerd zijn om daaraan werkzaamheden te verrichten (zie artikel 6b van de wet).

2.3. Rechtspersonen die geen ondernemer zijn

Volgens artikel 34 van de wet en artikel 31 van de beschikking moet de rechtspersoon die geen ondernemer is, voor zijn intracommunautaire verwervingen regelmatig aantekening houden van:

- de aan hem uitgereikte facturen;
- de uitgaven voor die verwervingen.

Artikel 31, vierde lid, van de beschikking schrijft voor, dat de facturen doorlopend moeten worden genummerd. Verder moeten de aantekeningen van de facturen omvatten:

- dagtekening en nummer;
- naam, adres en btw-identificatienummer van degene door wie de levering wordt verricht;
- een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen;
- de vergoeding onderscheiden naar:
 1. nieuwe vervoermiddelen,
 2. accijnsgoederen, en
 3. overige goederen;
- het bedrag van de belasting.

Het gestelde in onderdeel 2.2.2 is hierop van overeenkomstige toepassing.

In sommige gevallen waarin een rechtspersoon-niet-ondernemer die in Nederland gevestigd is, goederen of diensten betreft van een buitenlandse ondernemer (zie artikel 12, derde lid, van de wet), wordt de verschuldigde belasting geheven van de rechtspersoon. Deze rechtspersoon moet zijn administratie dan zo inrichten dat de verschuldigde belasting kan worden vastgesteld.

2.4. Afwijkingen

Artikel 31, zevende lid, van de beschikking verleent de inspecteur de bevoegdheid om afwijkingen toe te staan van de verplichtingen met betrekking tot de administratie. Daarbij zal de inspecteur in acht nemen dat de verschuldigde belasting aan de hand van de administratie moet kunnen worden vastgesteld en voldoende controle op de voldoening van de belasting mogelijk zal blijven.

2.5. Bewaren van de administratie

Elke administratieplichtige is verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die fiscaal relevant kunnen zijn, gedurende zeven jaren te bewaren (zie artikel 52, vierde lid, van de AWR en artikel 31, zesde lid, van de beschikking). In het besluit van 19 juli 1996, nr. PFC 96/854U, zoals gewijzigd bij het besluit van 3 april 2000, nr. AFZ 2000/956M, zijn richtlijnen gegeven voor afspraken die de ondernemer kan maken met de Belastingdienst over het bewaren van de administratie.

In afwijking van het vorenstaande geldt voor boeken, bescheiden en andere gegevensdragers betreffende onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen een bewaartermijn van negen jaren volgende op het jaar waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken (artikel 34a van de wet).

2.6. De fiscale eenheid omzetbelasting

Op grond van artikel 7, vierde lid, van de wet worden de personen die samen een fiscale eenheid vormen als één ondernemer aangemerkt. Voor de fiscale eenheid gelden de administratieve vereisten van artikel 34 en volgende van de wet. Ik keur goed dat de onderdelen van een fiscale eenheid een afzonderlijke administratie voeren als die administraties samen voldoen aan de administratieve vereisten van artikel 34 en volgende, en de onderlinge samenhang van dien aard is dat de controleerbaarheid van de fiscale eenheid als geheel niet wordt belemmerd.

3. De factuur

3.1. Belang van de factuur

De factuur is een van de belangrijkste documenten in het handelsverkeer. In de heffing van omzetbelasting en de controle die daarop plaatsvindt door de Belastingdienst heeft de factuur een centrale plaats. De factuur bevat informatie over de van toepassing zijnde omzetbelastingregeling en stelt de afnemende ondernemer in voorkomende gevallen in staat om omzetbelasting in aftrek te brengen. Dit vereist dat moet kunnen worden vastgesteld dat de herkomst van de factuur authentiek is en de inhoud klopt.

De bepalingen van de wet over de facturering gelden in het algemeen alleen voor prestaties die in Nederland worden verricht. Wordt de prestatie op grond van de regels voor de plaats van levering of dienst in een ander land verricht, dan gelden de factureringsregels van dat land. Hoewel de bepalingen over de facturering vanaf 1 januari 2004 in belangrijke mate zijn geharmoniseerd, kunnen de eisen in de verschillende EU-lidstaten nog uiteenlopen.

3.2. Het uitreiken van de factuur

3.2.1. Factureringsverplichting

Iedere ondernemer is op grond van artikel 35, eerste lid, van de wet verplicht een factuur uit te reiken voor:

- a. zijn leveringen of diensten die hij heeft verricht aan een andere ondernemer of aan een rechtspersoon die geen ondernemer is;
- b. zijn leveringen die onder de zogenoemde regeling afstandsverkopen vallen (artikel 5a, eerste lid, van de wet);
- c. zijn intracommunautaire leveringen die onder het nultarief vallen (artikel 9 juncto tabel II, onderdeel a, post 6 van de wet);
- d. vooruitbetalingen, die door een andere ondernemer of een rechtspersoon die geen ondernemer is, aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht. Ingeval er verschillende vooruitbetalingen plaatsvinden, wordt per deelbetaling een factuur uitgereikt.

De omstandigheid dat de afnemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, bijvoorbeeld omdat hij geen ondernemer is, ontslaat de presterende ondernemer niet van de verplichting een factuur uit te reiken.

3.2.2. Uitbreiding factureringsplicht voor aangewezen ondernemers

Daartoe aangewezen ondernemers zijn verplicht voor al hun leveringen facturen uit te reiken, ook als deze geschieden aan particulieren en andere niet-ondernemers (zie artikel 35, tweede lid, van de wet). Aangewezen zijn: groothandelaren in levensmiddelen, dranken, tandheelkundige grondstoffen, tandtechnische werken en onderdelen van tandtechnische werken (zie artikel 32, eerste lid, van de beschikking). Onder tandtechnische werken zijn onder meer te begrijpen kronen, bruggen, stifttanden en gebitsprothesen.

3.2.3. Ontheffing factureringsplicht

Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten zijn ontheven van de verplichting een factuur uit te reiken. Reikt een dergelijke ondernemer toch een factuur uit dan hoeft die factuur niet aan de wettelijke factuurvereisten te voldoen. Datzelfde geldt in andere situaties waarbij uitreiking van een factuur niet verplicht is, zoals bij prestaties aan particulieren.

Als een ondernemer zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht, geldt de ontheffing voor het uitreiken van een factuur alleen voor de vrijgestelde prestaties. Ook geldt de ontheffing niet voor de vrijgestelde levering van een roerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet (zie artikel 32, tweede lid, van de beschikking).

Verder geldt op grond van de wet een ontheffing van de factureringsplicht voor:

- a. zgn. kleine ondernemers die zijn ontheven van de administratieve verplichtingen (artikel 25 derde lid, van de wet; zie verder het Besluit kleine-ondernemersregeling);
- b. onder de landbouwregeling vallende prestaties van landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers (artikel 27, tweede lid, van de wet; zie verder het Besluit landbouw).

3.2.3.1. Facturering op verzoek

Detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften bij wie de bedrijfsuitoefening vooral is gericht op de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan particulieren, kunnen afnemers hebben waarvan aannemelijk is dat ze geen ondernemer zijn, maar waarvan die hoedanigheid op het tijdstip van de levering niet duidelijk is. In deze situaties keur ik goed dat de detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften aan deze afnemers pas een factuur uitreiken als daarom door die afnemers (die ondernemer zijn) wordt gevraagd.

3.2.4. Leverancier, afnemer of derde reikt de factuur uit

De ondernemer die de prestatie verricht, is verplicht er voor te zorgen dat een factuur wordt uitgereikt. Hij kan dit zelf doen, maar ook kan hij dit 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 aansprakelijk voor de juistheid van de factuur.

Ingeval de afnemer de factuur opmaakt voor 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 presterende ondernemer moet dan alsnog 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.

De laatste voorwaarde houdt onder meer in dat het btw-identificatienummer van de leverancier op de factuur moet worden vermeld. Ook ligt het voor de hand dat de afnemer een afzonderlijke doorlopende nummerreeks hanteert voor de namens de presterende ondernemer opgemaakte facturen.

Het is aan de ondernemer om maatregelen te treffen om vast te kunnen stellen dat degene die in zijn naam en voor zijn rekening facturen heeft opgemaakt, dit conform de wet- en regelgeving juist, volledig en tijdig heeft gedaan. De ondernemer kan hiervoor van degene die facturen in zijn naam en voor zijn rekening opmaakt bijvoorbeeld een (periodieke) verantwoording vragen waaruit blijkt hoeveel facturen er zijn opgemaakt.

Als bij selfbilling of outsourcing een te hoog bedrag aan omzetbelasting op de factuur is vermeld, wordt de ondernemer voor wie de factuur is uitgereikt (de leverancier) die belasting verschuldigd op grond van artikel 37 van de wet. Ook als de ondernemer geen kennis heeft kunnen nemen van het bestaan of de inhoud van een factuur en de overeenkomst tussen leverancier en afnemer niet voorziet in het afleggen van een verantwoording door de afnemer over de in naam en voor rekening van de leverancier opgemaakte documenten, blijft de leverancier verantwoordelijk voor de voldoening van de vermelde omzetbelasting.

Voor ten onrechte vermelde omzetbelasting op de factuur wordt verder verwezen naar onderdeel 3.6.

3.2.5. Vorm van de factuur

Alle bescheiden, ongeacht onder welke benaming zij worden uitgereikt, zoals nota's, declaraties, kwitanties of bonnen, die in het economische verkeer de functie van een factuur hebben, zijn te beschouwen als factuur.

Bij transacties in onroerende zaken laat de leverancier de facturering vaak over aan de notaris. De notariële akte kan als factuur worden aangemerkt als deze alle vereiste gegevens bevat. Dit 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, 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. In het andere geval, dus als de oorspronkelijke factuur niet wordt teruggenomen, vormt de aanvullende factuur samen met de oorspronkelijke factuur de voor de levering of dienst voorgeschreven factuur. Datzelfde doet zich voor als een factuur wordt gecorrigeerd door middel van een creditfactuur. Ook dan vormen beide facturen samen de wettelijk voorgeschreven factuur. Ingeval 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.

3.2.6. Tijdstip van uitreiking van de factuur

De factuur moet worden uitgereikt vóór de vijftiende dag na de maand waarin de levering of de dienst is verricht. Ingeval vooruitbetalingen zijn overeengekomen moet de factuur telkens worden uitgereikt vóór het tijdstip van de opeisbaarheid daarvan.

3.2.7. Afgifte van een periodieke factuur

Voor meerdere afzonderlijk verrichte leveringen en diensten kan een periodieke factuur worden opgemaakt. De periode waarop de factuur betrekking heeft mag niet langer zijn dan een maand.

3.3. Inhoud van de factuur

3.3.1. Datum van uitreiking

Op de factuur moet worden vermeld op welke datum deze is uitgereikt.

3.3.2. Nummer

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 niet wordt uitgereikt. De beslissing om de factuur niet uit te reiken moet gevolgd kunnen worden, met andere woorden de "audit trail" moet niet doorbroken worden.

3.3.3. Het btw-identificatienummer van de leverancier

Op de factuur moet het door de Belastingdienst toegekende btw-identificatienummer worden vermeld waaronder de ondernemer de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht.

Het btw-identificatienummer is het nummer dat is geïntroduceerd bij het vervallen van de binnengrenzen in 1993 in verband met intracommunautaire transacties en is omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel g, van de wet. Het gewijzigde artikel 35a, eerste lid, onderdeel c, van de wet schrijft voor dat dat nummer van de presterende ondernemer voortaan bij alle, dus ook binnenlandse transacties op de factuur moet worden vermeld. Het nummer moet ook worden gebruikt ingeval van verlegging van de heffing van omzetbelasting bij invoer (zie bijvoorbeeld artikel 18 van de beschikking).

Aan een niet in de EU gevestigde ondernemer wordt een btw-identificatienummer in Nederland toegekend als hij in Nederland aangifteplichtig is. In die situaties moet deze ondernemer dat btw-identificatienummer op facturen vermelden voor belaste leveringen en diensten waarvan de plaats van levering of dienst in Nederland ligt. In andere gevallen volstaat vermelding van de naam-, adres- en woonplaatsgegevens, die hem kunnen identificeren (bijvoorbeeld ingeval deze buitenlandse niet-aangifteplichtige ondernemer een dienst verricht waarvan de heffing wordt verlegd naar de afnemer in Nederland).

3.3.3.1. Bijzondere gevallen

Aan een ondernemer kan in beginsel slechts één btw-identificatienummer worden toegekend.

Ook aan de onderdelen van een fiscale eenheid wordt een afzonderlijk nummer toegekend en wel het nummer dat zou zijn toegekend als dat onderdeel niet tot een fiscale eenheid zou hebben behoord. Bij toe- of uittreding van het onderdeel van de fiscale eenheid ondergaat het btw-identificatienummer geen wijziging ¹⁾.

.....
1) Een aantal onderdelen van fiscale eenheden beschikt echter nog over een zogenoemd subnummer dat is gebaseerd op het nummer van de fiscale eenheid. Deze nummers zullen geleidelijk worden vervangen door de in de vorige alinea bedoelde wijze van nummertoekenning.

Soms wordt, uit praktische overwegingen, aan een ondernemer met uiteenlopende activiteiten (bijvoorbeeld een gemeente) toegestaan voor een of meer activiteiten afzonderlijk aangifte te doen. In dat geval worden afzonderlijke subnummers toegekend.

Ondernemers of onderdelen daarvan mogen alleen het aan hen toegekende btw-identificatienummer of subnummer gebruiken.

3.3.4. Vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer

Het btw-identificatienummer van de afnemer aan wie de levering of de dienst is verricht, moet in de volgende gevallen op de factuur worden vermeld:

- a. de verschuldigde omzetbelasting wordt niet van de leverancier maar van de afnemer geheven. De heffing is dan verlegd van de leverancier naar

de afnemer. De verleggingsregeling is onder andere van toepassing in geval van:

- onderaanneming en uitlenen van personeel in het kader van de uitvoering van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen of op de vervaardiging van kleding;
- levering van een onroerende zaak als koper en verkoper gezamenlijk hebben gekozen om de levering met omzetbelasting te belasten;
- leveringen en diensten die in Nederland plaatsvinden maar worden verricht door een buitenlandse leverancier die geen vaste inrichting in Nederland heeft van waaruit de levering of dienst plaatsvindt;
- leveringen van oude materialen en afvalstoffen (zie artikel 24bb van het besluit);

- b. de prestaties betreffen intracommunautaire leveringen welke onder het nultarief vallen (zie artikel 9 in samenhang met tabel II, onderdeel a, post 6 van de wet).

3.3.4.1. Verificatie van het btw-identificatienummer van de afnemer

Hierbij kunnen twee situaties worden onderscheiden.

a. *Voor in het binnenland verrichte prestaties met verlegging*

Het btw-identificatienummer van de afnemer is binnen Nederland alleen relevant als de heffing wordt verlegd naar die afnemer. In andere gevallen hoeft dat nummer niet op de factuur te worden vermeld. Een in Nederland gevestigde leverancier kan bij de BelastingTelefoon navragen of belanghebbende onder de opgegeven naam en adres en het opgegeven nummer bekend is.

b. *Bij grensoverschrijdende leveringen en diensten*

Op grond van artikel 27 van Verordening (EG) nr. 1798 van de Raad van 7 oktober 2003 inzake administratieve samenwerking op het terrein van de btw, bestaat behalve ten aanzien van leveringen ook de mogelijkheid tot verificatie van het btw-identificatienummer ingeval van intracommunautaire diensten en langs elektronische weg verleende diensten. Door tussenkomst van de BelastingTelefoon kan in korte tijd worden geverifieerd of een opgegeven identificatienummer juist en geldig is.

In Nederland maar ook in andere EU-lidstaten is het mogelijk dat een ondernemer diensten afneemt in de hoedanigheid ondernemer of in de hoedanigheid van niet-ondernemer. Als een afnemer in een andere lidstaat zijn btw-identificatienummer opgeeft en de leverancier er redelijkerwijs van mag uitgaan dat zijn wederpartij de dienst in de hoedanigheid van ondernemer afneemt, loopt de leverancier voor de Nederlandse omzetbelastingheffing geen risico als achteraf blijkt dat zijn afnemer toch niet in die hoedanigheid heeft gehandeld. In die situatie gelden immers andere omzetbelastinggevolgen. Dit is alleen anders als de leverancier terzake kennelijk niet voldoende zorgvuldig is geweest.

3.3.4.2. Verificatie van het btw-identificatienummer van de leverancier

De afnemer naar wie de heffing van omzetbelasting wordt verlegd (bijvoorbeeld in het kader van de verleggingsregeling voor afval), kan bij de

BelastingTelefoon verifiëren of het door de leverancier opgegeven Nederlandse btw-nummer klopt. Dit om te beoordelen of de leverancier inderdaad als ondernemer in de administratie van de Belastingdienst is opgenomen.

3.3.5. Naam en adres van de leverancier en afnemer

Op de factuur moeten de naam en het adres van de leverancier en van de afnemer worden vermeld.

De vermelding van de naam en het adres van de leverancier is onder meer van belang om te weten van welke ondernemer de belasting moet worden geheven. In beginsel moet de juridische naam van de leverancier op de factuur worden vermeld.

Het gebruik van de handelsnaam waaronder wordt opgetreden is geoorloofd, mits deze handelsnaam in combinatie met het opgenomen adres en woonplaats als zodanig bij de Kamer van Koophandel door de ondernemer is geregistreerd. Vermelding van alleen een postbusnummer is niet voldoende. Het adres moet de plaats aangeven waar de ondernemer feitelijk woont of is gevestigd. De gebruikte handelsnaam mag niet leiden tot verwarring.

Bij fiscale eenheden is het gebruikelijk dat de naam van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie verricht wordt vermeld op de factuur.

Wanneer bij overname van een onderneming door de overnemende partij onder de voorheen gebruikte handelsnaam naar buiten wordt getreden, dan moet de overnemende partij er zorg voor dragen dat de overige identificerende gegeven(s), zoals het btw-identificatienummer of het inschrijvingsnummer van de leverancier bij de Kamer van Koophandel, meteen correct worden toegepast. Het gebruik van "oude" voorraden voorgedrukte formulieren, papieren of briefpapier die ook dienst doen als factuur is niet toegestaan.

3.3.6. Omschrijving van de prestatie

Op de factuur moeten worden vermeld de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten.

3.3.7. 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 wordt verricht, de periode worden vermeld waarop de factuur betrekking heeft. Van doorlopende prestaties is sprake bij zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht en waarvoor 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 kan worden gevolgd bij ondeelbare of moeilijk splitsbare prestaties, zoals het geval kan zijn bij

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. De periode waarop de factuur betrekking heeft mag ook maximaal een jaar zijn als een jaarlijkse betaling in de branche gebruikelijk is. De (definitieve) factuur moet in dit geval worden uitgereikt vóór de vijftiende dag van de maand volgende op de maand waarin de periode eindigt.

3.3.8. Vergoeding en eenheidsprijs

Op de factuur moet de vergoeding voor elke prestatie worden vermeld en het tarief. Als verschillende prestaties worden verricht waarvoor eenzelfde vergoeding geldt, kan worden volstaan met vermelding van het aantal goederen en de eenheidsprijs en de totale vergoeding voor die goederen. Ook moeten de eenheidsprijs exclusief omzetbelasting, de eventuele kortingen als die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen, en het voor die korting toegepaste tarief worden vermeld.

Bij diensten waarvoor uitsluitend op basis een uurtarief wordt gefactureerd, kan het uurtarief 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.

3.3.9. Tarief

Op de factuur moet voor elke prestatie het toepasselijke tarief worden vermeld.

3.3.10. Munteenheid en belastingbedrag

Op een factuur kunnen bedragen in elke munteenheid voorkomen. Het te betalen bedrag van de belasting moet echter zijn uitgedrukt in euro. Bij de omwisseling van een andere munteenheid naar de euro moet gebruik worden gemaakt van het wisselkoersmechanisme, bedoeld in artikel 91 van de btw-richtlijn. Dit mechanisme houdt in dat als gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing bij invoer zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, de wisselkoers wordt vastgesteld overeenkomstig de geldende communautaire bepalingen voor de berekening van de douanewaarde. 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, moet het derde cijfer achter de komma naar beneden of naar boven worden 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. Door terzake 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.

3.3.11. 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 juncto 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 uit de zesde richtlijn). De aanduiding moet voldoende specifiek zijn en mag niet alleen bestaan uit de vermelding "nultarief" of "vrijstelling". Doelstelling van deze verplichting is dat het voor de afnemer en de Belastingdienst duidelijk is welk belastingregime de leverancier heeft toegepast. De fiscale verplichtingen van de afnemer zijn daarvan immers afhankelijk.

Met betrekking tot een vrijstelling als is bedoeld in artikel 11 van de wet is aan de wettelijke eis voldaan als uit de omschrijving van de prestatie op de factuur buiten twijfel is dat de vrijstelling van toepassing is.

In een situatie waarin de omzetbelasting wordt geheven van de afnemer zal "omzetbelasting verlegd" op de factuur moeten worden vermeld.

Een bijzondere vorm van verlegging geldt bij de zogenoemde vereenvoudigde intracommunautaire ABC-transactie (zie artikel 30a van de wet). Als aan de uiteindelijke Nederlandse verwerver (C) de goederen worden geleverd door B, verricht B een levering in Nederland waarvan de heffing is verlegd naar C. De drie partijen dienen overigens te handelen alsof sprake is van twee intracommunautaire leveringen en verwervingen. In verband keur ik goed dat op de factuur de aard van het belastingregime wordt aangeduid als intracommunautaire levering.

3.3.12. Nieuwe vervoermiddelen

De levering van een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat wordt aangemerkt als een intracommunautaire levering. Op de factuur moeten dan de gegevens worden vermeld die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is. Zie hiervoor artikel 1b van de beschikking, artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet en artikel 12, tweede lid, onderdeel f, van het besluit.

3.3.13. Fiscaal vertegenwoordiger

Ingeval de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger, moeten op de factuur zijn btw-identificatienummer, naam en adres worden vermeld. Dit geldt zowel voor een fiscaal vertegenwoordiger met beperkte als met een algemene vergunning en ongeacht of de transactie aan het nultarief is onderworpen. Ook de gegevens van de presterende buitenlandse ondernemer voor wie de vertegenwoordiger optreedt, moeten op de factuur worden vermeld (zie ook onderdeel 3.3.3).

3.3.14. Vertaling

De inspecteur kan een vertaling in het Nederlands eisen van facturen voor prestaties die in Nederland worden verricht, en van facturen die worden ontvangen door in Nederland gevestigde ondernemers. Deze mogelijkheid heeft vooral betrekking op gevallen waarin dit vanuit controleoogpunt nodig is. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie waarin een factuur is opgesteld in een taal die in Nederland niet als voertaal in het handelsverkeer wordt gebruikt. Zie in dit verband ook artikel 2:6 van de Algemene wet bestuursrecht.

3.3.15. Vereenvoudiging facturen

Op grond van artikel 35a van de wet voorziet artikel 33 van de beschikking in een aantal vereenvoudigingen voor de factuurgegevens.

Het betreft de volgende regelingen;

- a. Voorzover de ondernemer personen vervoert in de vorm van openbaar vervoer of taxivervoer als bedoeld in artikel 1, onderdelen *h* en *j*, van de Wet personenvervoer 2000, geldt het vervoersbewijs of de nota als factuur. Op de factuur moeten minstens worden vermeld: de datum van uitreiking, een identificatie van de presterende ondernemer, een identificatie van de aard van de verrichte diensten en het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend. Dit kan bijvoorbeeld door vermelding van de totaalprijs met daarbij de vermelding inclusief 6% btw.
- b. Als factuur kan de gebruikelijke afrekening gelden voorzover de ondernemer spijzen en dranken verstrekt voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Omdat de omzetbelasting voor deze prestaties niet voor aftrek in aanmerking komt, kan vermelding daarvan achterwege blijven.
- c. De factuur die bij inruiltransacties wordt uitgereikt en die de gehele inruiltransactie dekt, kan dienen voor beide transacties, mits die factuur alle vermeldingen bevat die anders op de afzonderlijk uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld.
- d. De wekelijks of maandelijks uitgereikte verzamelfactuur met betrekking tot leveringen of diensten waarbij bonnen en dergelijke worden uitgereikt die op zich niet voldoen aan de factuurvereisten, kan als factuur gelden. Voorwaarde is dat de verzamelfactuur verwijst naar de

bonnen en dergelijke, en daarmee samen voldoen aan de factuurvereisten.

- e. Als factuur kan gelden het gedeelte van de overschrijvingskaart dat de afnemer behoudt of de aan de afnemer gezonden bank- of giro-afrekening, bij het gebruik van acceptgirokaarten onderscheidenlijk automatische overschrijving. Voorwaarde is dat daarin in elk geval de volgende vermeldingen zijn opgenomen: de datum van uitreiking, een identificatie van de presterende ondernemer, een identificatie van de aard van de geleverde goederen of diensten en het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend.
- f. Bij de levering van brandstof voor landvoertuigen kan de vermelding van de naam en het adres van de afnemer achterwege blijven, mits die afnemer kan worden geïdentificeerd doordat zijn gegevens door de wijze van betalen, giraal of op een andere manier, traceerbaar zijn.
- g. Bij de levering van goederen door groothandelaren mag, in plaats van de vermelding van de aard van de geleverde goederen, een door de inspecteur goedgekeurde codevermelding worden gebruikt.

De hiervoor genoemde vereenvoudigingen waarin artikel 33 van de beschikking voorziet, zijn niet van toepassing op leveringen als bedoeld in artikel 5a van de wet en op leveringen met toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6. Deze vereenvoudigingen kunnen ook niet worden toegepast bij grensoverschrijdende diensten. Zie in dit verband onderdeel 3.1.

3.3.16. Bijzondere regelingen

3.3.16.1. Facturering door nutsbedrijven

Voor exploitanten van elektriciteitsbedrijven, gasbedrijven en waterleidingbedrijven gelden voor de facturering en verschuldigheid van omzetbelasting een aantal specifieke regels.

1. Verschuldigheid en voldoening van omzetbelasting

Als de exploitanten van deze bedrijven telkens na afloop van een meteropnameperiode (verbruiksperiode) van niet langer dan drie maanden aan de afnemers over die periode of over het daaraan voorafgaande tijdvak een factuur uitreiken, keur ik goed dat de exploitanten er vanuit gaan dat zij de omzetbelasting voor de door hen verrichte leveringen en diensten niet eerder verschuldigd worden dan op het tijdstip van uitreiking van de factuur.

Deze gedragslijn kan niet zonder meer worden gevolgd in de gevallen waarin de meteropnamen over een langere periode, bijv. over een half jaar of een jaar, plaatsvinden. Het uitreiken van facturen die betrekking hebben op een langere periode is alleen aanvaardbaar als de afnemers gehouden zijn in afwachting van de over die periode uit te reiken factuur een aantal voorschotbetalingen te doen, die zijn berekend aan de hand van de gegevens over recente verbruiksperiodes. Verwezen wordt naar onderdeel 3.3.7.

Als de omzetbelasting over de in de eindfactuur vermelde vergoeding 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. Dit gebeurt meestal omdat het niet steeds mogelijk is te bepalen in welke hoedanigheid een afnemer optreedt. Omdat op deze nota's het bedrag aan omzetbelasting niet afzonderlijk is vermeld, kan op grond van artikel 15 van de wet geen aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting, omdat er geen overeenkomstig de wettelijke bepalingen opgemaakte factuur aanwezig is. De nutsbedrijven moeten echter op verzoek van belanghebbenden voorschotnota's c.q. facturen uitreiken, die aan de in de wet gestelde eisen voldoen, zodat belanghebbende het recht op aftrek van de in het voorschot begrepen omzetbelasting kan uitoefenen. Eenzelfde gedragslijn kan worden gevolgd bij betaling door middel van automatische giro-overschrijving per bank. Zie hiervoor onderdeel 3.3.15.

Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, moet de over een bepaalde verbruiksperiode uit te reiken eindfactuur zodanig worden ingericht dat hierop het saldo van de totale over het eindbedrag verschuldigde omzetbelasting en de al bij voorschotnota's of facturen afzonderlijk vermelde omzetbelasting duidelijk tot uitdrukking komt. Leidt deze saldering tot een teruggaaf van de exploitant aan de desbetreffende afnemer/ondernemer, dan wordt deze de teveel op de voorschotnota's in aftrek gebrachte belasting verschuldigd. In het omgekeerde geval kan aanspraak gemaakt worden op aftrek als voorbelasting van het bij te betalen bedrag aan omzetbelasting.

3. Niet aan omzetbelasting onderworpen ontvangsten

Ik keur goed dat heffing van omzetbelasting achterwege kan blijven over de inningkosten bij wanbetaling en kosten die nauw daarmee samenhangen, zoals aanmaningskosten, af- en aansluitkosten en kosten van verzegeling en ontzegeling van aansluitingen.

Ook is geen omzetbelasting verschuldigd over aan derden in rekening gebrachte bedragen wegens aangerichte schade en over bedragen die van publiekrechtelijke lichamen worden ontvangen ter bestrijding van de 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 door een nieuwe leiding of een gedeelte daarvan.

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

Als een belastingplichtige zaken levert als gevolg van een executoriaal beslag (waaronder bodembeslag), waarbij de Belastingdeurwaarder de factuur uitreikt, verloopt de afwikkeling van de omzetbelasting als volgt.

1. Executoriaal beslag

Als door de belastingdeurwaarder ten laste van een niet vrijgestelde ondernemer executoriaal beslag is gelegd op roerende zaken die in het kader van de onderneming worden gebruikt, en deze zaken vervolgens worden verkocht, is voor de levering omzetbelasting verschuldigd.

De heffing van de verschuldigde omzetbelasting vindt plaats overeenkomstig de volgende uitgangspunten:

- a. De ontvanger/belastingdeurwaarder wordt niet aangemerkt als 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)afrek.
- b. De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld waarvoor het beslag is gelegd op de verkoopopbrengst inclusief de daarin begrepen resp. de daarover in rekening gebrachte omzetbelasting (overeenkomstig het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1983, BNB 1984/85; Rentekas-arrest). Voordat tot afboeking van de opbrengst op de belastingschuld wordt overgegaan, worden eerst de kosten van executie verrekend.

Onder "niet vrijgestelde ondernemers" als hiervoor bedoeld, worden in dit besluit verstaan ondernemers die voor de levering van het verkochte goed omzetbelasting verschuldigd zijn.

2. De openbare verkoop ex artikel 463 Wetboek burgerlijke rechtsoverdracht

Na executoriaal beslag kan de uitwinning van de roerende zaken plaatsvinden door openbare verkoop.

2a. Zaken die eigendom zijn van de belastingschuldige

De zaken worden geleverd door de belastingschuldige. De vergoeding is te stellen op de verkoopopbrengst exclusief de daarin begrepen dan wel de daarover berekende omzetbelasting.

De belastingschuldige moet de voor de levering verschuldigde omzetbelasting voldoen op de aangifte over de periode waarin de levering heeft plaatsgevonden. De aan de ontvanger/belastingdeurwaarder in rekening gebrachte, in de verkoopkosten begrepen, omzetbelasting, komt niet voor aftrek in aanmerking.

De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35a van de wet. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van een factuur/kwitantie OV 056. Hij reikt deze factuur uit aan de koper die op basis daarvan de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengt, althans voor zover hij aftrekgerechtigd is.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de vergoeding in vorenbedoelde zin en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze schriftelijke mededeling wordt, met het oog op de heffing van de terzake verschuldigde omzetbelasting, verstrekt aan de inspecteur.

2b. Zaken als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet 1990

Wat in 2a van dit onderdeel is geregeld geldt ook als beslag is gelegd op zaken als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet 1990. In dat geval geldt bovendien dat de zaken, voorafgaand aan de levering door de belastingschuldige aan de koper, door de eigenaar zijn geleverd (althans in de zin van de wet) aan de belastingschuldige. Door het beslag heeft de

eigenaar namelijk de macht verloren om (als eigenaar) over de zaken te beschikken. Als gevolg daarvan worden de zaken geacht te zijn geleverd. Gelet op de werking van artikel 29 van de wet keur ik goed dat de heffing met betrekking tot de laatstbedoelde levering achterwege blijft, tenzij de eigenaar voor die levering een factuur uitreikt aan de belastingschuldige. Ingeval de inbeslaggenomen zaken (uiteindelijk) niet worden verkocht en het beslag wordt opgeheven, mag de voorafgaande levering van de derde-eigenaar aan de belastingschuldige worden genegeerd.

De belastingdeurwaarder voorziet de eigenaar na de executoriale verkoop van een bewijsstuk waaruit blijkt dat de (te specificeren) zaken zijn verkocht. Het vorenstaande geldt onverminderd als de zaak door de eigenaar wordt "teruggekocht". De deurwaarder reikt (ook) in dat geval aan de koper/eigenaar een factuur uit op grond waarvan deze aftrek kan verkrijgen, althans voor zover de koper/eigenaar aftrekgerechtigd is ¹⁾.

.....
1) Over de levering van de eigenaar aan de belastingschuldige, waar de eigenaar geacht wordt de macht om over de zaken te beschikken heeft verloren, loopt een procedure bij het Gerechtshof Amsterdam (naar aanleiding van de uitspraak van Rechtbank Haarlem van 20 juni 2006, nr. AWB 05/3431).

3. De onderhandse verkoop

Na executoriaal beslag kan de uitwinning van de roerende zaken plaatsvinden door onderhandse verkoop.

3a. Zaken welke eigendom zijn van de belastingschuldige

De afwikkeling van de omzetbelasting vindt plaats op de wijze zoals hiervoor onder 2a van dit onderdeel is beschreven.

3.b. Zaken als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet 1990

De afwikkeling met betrekking tot de omzetbelasting vindt in beginsel plaats overeenkomstig hetgeen onder 2b is geregeld.

Dit geldt niet als de eigenaar de zaken "terugkoopt". Van een overeenkomst van koop en verkoop zal daarbij overigens geen sprake kunnen zijn, omdat in dat geval, zoals artikel 14, onderdeel 1, sub 11 en 12, Leidraad Invordering 1990 voorschrijft, alleen sprake kan zijn van de opheffing van het beslag tegen betaling. In het laatste geval worden de zaken daarom niet door de belastingschuldige aan de koper/eigenaar geleverd terwijl ook de daaraan voorafgaande levering van de eigenaar aan de belastingschuldige wordt geacht niet te hebben plaatsgevonden. Anders dan bij de openbare verkoop moet de belastingdeurwaarder in dit geval dus geen factuur opmaken. Het in verband met de "terugkoop" door de eigenaar betaalde bedrag wordt aangemerkt als een vergoeding voor een door de ontvanger verleende dienst, bestaande uit de opheffing van het beslag. Omdat de ontvanger geen ondernemer is in de zin van de wet, is deze dienst niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen.

3.3.16.3. Tabaksfabrikaten

Wegens de afwijkende heffingssystematiek waarop op grond van artikel 28 van de wet de omzetbelasting van tabaksfabrikaten wordt geheven, mag op de factuur voor de levering daarvan geen bedrag aan omzetbelasting worden vermeld. Voor de levering van tabaksfabrikaten geldt overigens geen ontheffing van de factureringsverplichting.

3.4. Elektronische facturen

Facturen mogen op grond van artikel 35b van de wet op papier of elektronisch worden uitgereikt. Elektronische verzending is alleen toegestaan als dit expliciet wordt aanvaard door de afnemer. De leverancier legt daarom vast welke afnemers het aanbod tot elektronisch uitreiken van de factuur hebben aanvaard met een eenduidige verwijzing naar de acceptatie. Deze acceptatie behoort tot de administratie. De leverancier moet voorzien in de mogelijkheid voor de afnemer om zijn "elektronische bereikbaarheid" te wijzigen of te beëindigen.

Onder het elektronisch verzenden en opslaan van een factuur wordt verstaan de verzending of terbeschikkingstelling aan de ontvanger en de opslag via elektronische apparatuur voor de verwerking, met inbegrip van digitale compressie, en de opslag van gegevens, waarbij gebruik wordt gemaakt van draden, radio, optische middelen of andere elektromagnetische middelen.

Bij alle facturen dient de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud te worden gewaarborgd. Voor elektronisch verzonden facturen is deze controletechnische eis expliciet gemaakt in artikel 35b, tweede lid, van de wet. Dat lid onderscheidt drie mogelijkheden.

Onderdeel *a* van deze bepaling geeft aan dat aan deze voorwaarde is voldaan als de elektronische factuur is voorzien van 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).

Op grond van onderdeel *b* kan de waarborging ook plaatsvinden via een elektronische uitwisseling van gegevens (EDI), 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. Vanaf 1 januari 2006 hoeft geen afstemmingsoverzicht te worden uitgewisseld. Het afstemmingsoverzicht kan overigens in een aantal gevallen een bruikbare maatregel zijn om, bijvoorbeeld bij een methode bedoeld in onderdeel *c*, de authenticiteit en integriteit te waarborgen. Daarom is bijlage A alsnog opgenomen in dit besluit.

Onderdeel *c* staat ook andere methoden toe. Een goedkeuring vooraf door de inspecteur voor de toepassing van een andere methode is niet nodig; wel dient deze methode aan de inspecteur te worden gemeld. Als de ondernemer bovendien zekerheid wenst te verkrijgen of de door hem toegepaste methode de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud waarborgt, kan hij daartoe tegelijk met de melding een verzoek indienen bij de inspecteur die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking zal beslissen.

Bij een reeks facturen die langs elektronische weg aan dezelfde afnemer worden uitgereikt, hoeven de voor de verschillende facturen gelijke vermeldingen slechts één keer te worden opgenomen. De overige keren is een verwijzing naar die gegevens door middel van een sleutelgegeven

toereikend. Duidelijk moet zijn dat de vereiste gegevens voor elke factuur beschikbaar dienen te zijn.

Dat betekent dat bijvoorbeeld naam-, adres- en woonplaatsgegevens één keer voluit worden uitgewisseld, in combinatie met de persoonscode, en voor het overige worden vervangen door een persoonscode (bijvoorbeeld leveranciersnummer, afnemersnummer). Dat geldt ook voor de gegevens over de prestatie. De omschrijving van de prestatiesoort wordt één keer gegeven in combinatie met de artikelcode; bij de overige facturen wordt alleen de artikelcode gebruikt. Dat betekent dat de Belastingdienst bij controle moet kunnen beschikken over de combinatie van code en beschrijvende gegevens zoals die golden op het moment van het uitreiken van de factuur.

De factuurgegevens hoeven niet noodzakelijkerwijze gelijktijdig, maar kunnen ook na elkaar worden verzonden. Op het moment dat deze gegevens met inachtneming van de geldende wet- en regelgeving hun weerslag vinden in een fiscale aangifte, moeten echter alle gegevens zijn uitgewisseld die nodig zijn om de werkelijkheid goed te beschrijven.

Vooralsnog is het voor buitenlandse ondernemers niet mogelijk op grond van de Achtste of Dertiende richtlijn teruggaaf van omzetbelasting te vragen die is begrepen in elektronische facturen. Dit is ook van belang 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 in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer of een derde uitgereikte facturen, en alle door hemzelf ontvangen facturen worden opgeslagen. Daarbij wordt als eis gesteld dat de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de facturen en de leesbaarheid ervan, gedurende de gehele opslagperiode worden gewaarborgd. Bij de toepassing van de geavanceerde elektronische handtekening en bij enkele daaraan verwante methoden waarbij encryptie wordt toegepast gaat bij conversie van de factuur vrijwel altijd de mogelijkheid tot het vaststellen van de authenticiteit en integriteit verloren. De conversie, bijvoorbeeld door het uitdraaien van het elektronisch document op papier, is daarom niet toegestaan. Wanneer de facturen langs elektronische weg worden opgeslagen, moeten de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud waarborgen, ook worden opgeslagen.

De ondernemer is in beginsel vrij de opslagplaats van de facturen te bepalen. 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. De plaats van opslag heeft daarbij geen beperkingen.

Een ondernemer kan elektronische facturen verzenden of ontvangen, terwijl de plaats van opslag is gesitueerd in een andere lidstaat. In dat geval

dienen de factuurgegevens beschikbaar te zijn voor de ondernemer, al was het alleen al voor interne controledoeleinden. Ook dienen de factuurgegevens beschikbaar te zijn voor de Belastingdienst en wel in een door de inspecteur te kiezen vorm. De inspecteur kan dus vragen hem van deze gegevens een elektronische kopie te verstrekken.

Voor de algemene regels inzake de bewaartermijn – die ook gelden voor elektronische facturen – wordt verwezen naar onderdeel 2.5.

3.6. Artikel 37 van de wet

3.6.1. Herziening van te veel of ten onrechte gefactureerde btw

Op grond van artikel 37 van de wet is degene die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van omzetbelasting die hij anders dan op grond van deze bepaling niet verschuldigd is geworden, die omzetbelasting verschuldigd op het tijdstip waarop hij de factuur heeft uitgereikt. Zie voor het begrip factuur onderdeel 3.2.5.

De hier bedoelde verschuldigdheid van omzetbelasting ontstaat onder andere als ten onrechte/teveel omzetbelasting is gefactureerd:

- a. door een niet-ondernemer;
- b. bij een levering en/of dienst die plaatsvindt binnen een fiscale eenheid;
- c. wegens toepassing van het verkeerde tarief;
- d. bij een levering en/of dienst die is vrijgesteld;
- e. bij de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;
- f. 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.). Echter 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).

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. Deze bepaling staat alleen aftrek toe van de belasting die in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur, dit is een factuur die beantwoordt aan de in artikel 35a van de wet gestelde eisen. Een factuur waarop ten onrechte c.q. teveel omzetbelasting in rekening is gebracht voldoet niet aan het onder *j* van het eerste lid van dat artikel opgenomen vereiste tot vermelding van het bedrag van de belasting dat terzake van de levering of de dienst verschuldigd is geworden. De btw-richtlijn biedt ook geen aanspraak op aftrek van de op grond van artikel 37 van de wet verschuldigd geworden belasting, zie het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 13 december 1989, zaak C-342/87, Genius Holding BV, BNB 1990/237.

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) verlangt het beginsel van de neutraliteit van de btw dat de

opsteller van de factuur de ten onrechte gefactureerde omzetbelasting kan herzien wanneer hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld. De goede of kwade trouw bij de opsteller van de factuur speelt in dit verband geen rol. In de hoofdgedingen van het arrest was het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig uitgeschakeld doordat:

- in het ene hoofdgeding de opsteller van de factuur (een zgn. proforma factuur) deze opnieuw in handen kreeg en vernietigde vóór de ontvanger van de factuur ze had gebruikt; en
- in het andere hoofdgeding de opsteller van de facturen (fictieve facturen) de belastingadministratie op de hoogte had gebracht van het bestaan van de facturen waardoor de aftrek bij de ontvanger van de facturen - naar moet worden aangenomen: daadwerkelijk - kon worden hersteld en de opsteller van de facturen de daarop vermelde omzetbelasting had voldaan.

Mede gelet op het arrest van het Hof van Justitie ben ik van oordeel dat voor de herziening van ten onrechte gefactureerde omzetbelasting, dat wil zeggen de correctie van de factuur gepaard gaande met het tenietgaan van de verschuldigdheid van omzetbelasting op grond van artikel 37 van de wet, de gedragslijnen zoals hierna vermeld dienen te worden gevolgd. Het tenietgaan van evengenoemde verschuldigdheid betekent overigens niet dat de omzetbelasting voordien niet verschuldigd is geweest of dat de verschuldigdheid ervan met terugwerkende kracht is vervallen (zie HR 14 juni 2002, nr. 36 727, BNB 2002/362).

De herziening van ten onrechte gefactureerde omzetbelasting brengt mee, dat de opsteller van de factuur de terzake op aangifte voldane omzetbelasting op verzoek kan terugkrijgen c.q. de voldoening op aangifte van deze omzetbelasting door hem achterwege kan blijven. Voor beide situaties geldt dat de opsteller van de factuur de hierna vermelde gedragslijnen in acht moet hebben genomen. Als tijdvak voor de teruggaaf geldt het aangiftetijdvak waarin de factuur gecorrigeerd is (zie hierna onder punt a). De inspecteur verleent de teruggaaf bij beschikking.

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.

Bij de herziening van de onjuiste facturering dient de opsteller van de factuur de volgende gedragslijnen in acht te nemen (onder de "opsteller van de factuur" moet ook worden begrepen degene in wiens naam de factuur is opgesteld):

a. Correctie van de factuur

Voor de correctie van de factuur waarop ten onrechte c.q. teveel omzetbelasting in rekening is gebracht dient de opsteller van de factuur:

- hetzij de factuur terug te nemen, al dan niet met uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de vereisten van artikel 35a van de wet;
- hetzij de factuur aan te vullen met een daadwerkelijk aan de ontvanger van de oorspronkelijke factuur uit te reiken creditfactuur zodanig dat beide 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.

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 behoort dat ook tegenover de inspecteur aan te kunnen tonen. Dit houdt in, dat de opsteller van de factuur:

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

Wanneer de ontvanger van de factuur een ondernemer is moet een door die ondernemer ondertekende verklaring in de administratie van de opsteller van de factuur aanwezig zijn, waarin is aangegeven hoe met de ten onrechte c.q. te veel gefactureerde omzetbelasting is omgegaan. Een afschrift van deze verklaring dient bij het hiervoor bedoelde verzoek om teruggaaf te worden meegezonden. Deze voorwaarde van de verklaring geldt niet als de factuur is teruggenomen vóór het einde van de maand waarin deze is uitgereikt.

Is overigens sprake van een valse aan een ondernemer gerichte factuur, dan zal de opsteller van die factuur, ook al heeft hij de gefactureerde omzetbelasting voldaan, 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).

Voorzover 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 teruggaaf worden verleend.

c. Terugbetaling van de gefactureerde omzetbelasting

Ook in het kader van de neutraliteit van de btw moet de herziening van de ten onrechte c.q. teveel gefactureerde 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. Dit geldt ook indien de afnemer geen ondernemer is. 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 teruggaaf verlenen nadat de ten onrechte c.q. teveel gefactureerde omzetbelasting is terugbetaald. De terugbetaling van de omzetbelasting dient de opsteller van de factuur tegenover de inspecteur te kunnen aantonen.

d. Termijn van herziening

De herziening van ten onrechte c.q. te veel gefactureerde omzetbelasting, met inbegrip van het verzoek om teruggaaf van deze belasting, dient te geschieden binnen een termijn van vijf jaren na het jaar waarin ten onrechte c.q. te veel omzetbelasting werd gefactureerd. Het hanteren van de hiervoor genoemde termijn geeft een extra waarborg bij de uitschakeling van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten, nu binnen deze termijn eventuele naheffing van de in aftrek gebrachte omzetbelasting nog mogelijk is.

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 gefactureerde 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, beschikt de inspecteur in beginsel over een tweeledige heffingsmogelijkheid, te weten heffing op grond van artikel 37 van de wet bij de opsteller van de factuur (hierna: de leverancier) en naheffing wegens ten onrechte genoten aftrek bij de ontvanger van de factuur (hierna: de afnemer). Het ligt echter voor de hand dat de inspecteur uiteindelijk niet beide mogelijkheden zal benutten maar daarvan slechts een alternatief gebruik maakt, dit met inachtneming van de regels van goed bestuur. Wat de hierbij door de inspecteur te volgen gedragslijn betreft merk ik het volgende op.

In het algemeen behoort de inspecteur zich eerst te wenden 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 terwijl voorts, ervan uitgaande dat hij de vergoeding met daarin begrepen de omzetbelasting zal hebben ontvangen, een zodanige keuze ook aansluit bij de positie van de Belastingdienst als crediteur van deze belasting.

De keuze om zich eerst te wenden tot de leverancier betekent niet, dat er geen vrijheid meer zou bestaan om bij de afnemer de in aftrek gebrachte omzetbelasting na te heffen indien aannemelijk is dat naheffing bij de leverancier geen effect zal sorteren. (Als teveel omzetbelasting is gefactureerd kan de naheffing bij de afnemer beperkt blijven tot dat bedrag.) Onverlet de ratio van artikel 37 van de wet heeft de afnemer immers een eigen verantwoordelijkheid voor wat hij zich in rekening laat brengen en dient de mogelijk daaruit voortvloeiende schade door hem zelf gedragen te

worden. Hij is ook de meest gerede partij om erop toe te zien dat de aan hem uitgereikte factuur volgens de eisen der wet is opgemaakt. Niettemin zijn er omstandigheden denkbaar waaronder de aftrek bij de afnemer in stand kan worden gelaten. Hiervan zal sprake kunnen zijn, indien de afnemer niet kan worden verweten dat hij bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht en hij gezien de hem ter beschikking staande gegevens en het geheel van de feiten en omstandigheden redelijkerwijs tot de gevolgtrekking kon komen dat de leverancier de in rekening gebrachte omzetbelasting verschuldigd was. Een en ander dient per geval afzonderlijk te worden beoordeeld.

In sommige situaties kan overigens sprake zijn van een zodanige verwijtbaarheid aan de zijde van de afnemer dat, wanneer duidelijk is geworden dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat zal blijven, steeds de door de afnemer in aftrek gebrachte omzetbelasting moet worden nageheven. Dit doet zich onder andere voor als sprake is van kwade trouw, bijvoorbeeld wanneer aannemelijk is dat de afnemer de transactie is aangegaan met de bedoeling een recht op aftrek van omzetbelasting te scheppen in de wetenschap dat deze omzetbelasting door de andere partij niet zal worden voldaan.

Ook als tussen de leverancier en de afnemer een zodanige financiële verwevenheid bestaat dat naheffing bij de afnemer uit een oogpunt van heffing van omzetbelasting geen schade berokkent, zal, als blijkt dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat zal blijven, de in aftrek gebrachte omzetbelasting moeten worden nageheven.

Wat betreft de bij de afnemer te eisen zorgvuldigheid bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur, kan nog het volgende worden opgemerkt.

Als het gaat om de beoordeling van de juistheid van het op een factuur vermelde bedrag aan omzetbelasting zal de afnemer voor de niet direct vaststaande feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier wordt verteld, bijvoorbeeld waar het betreft de hoedanigheid van de leverancier of de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Nochtans mag hier van de afnemer 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 gevergd 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. Namelijk voorzover de desbetreffende gegevens van belang zijn en ook bekend zijn bij de inspecteur, die bevoegd is voor de belastingheffing van die derde. Gesteld kan immers worden dat dit nodig is voor uitvoering van de belastingwet als bedoeld in artikel 67, eerste lid, van de AWR.

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 te meer 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

Zoals ook al is aangegeven in onderdeel 3.6 van dit besluit komt de omzetbelasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen of verrichte diensten alleen voor aftrek in aanmerking op de voet van artikel 15, eerste lid, onderdeel *a*, van de wet, indien deze hem in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur, dit is een factuur die beantwoordt aan de in de wet gestelde eisen.

Ik keur goed dat aftrek is toegestaan van omzetbelasting die is vermeld op een factuur die niet volledig aan de eisen voldoet als het gaat om gebreken die de wettelijke eisen niet wezenlijk aantasten, en, in het licht daarvan, het laten uitreiken van een verbeterde of aanvullende factuur tot een onevenredige lastenverzwaring zou leiden.

Dergelijke gebreken van lichte aard kunnen echter niet worden gepardonneerd 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. Die belasting is afhankelijk van het toe te passen tarief en van de omzet. Als een ondernemer met slechts één percentage te maken heeft, is de berekening eenvoudig. Hij hoeft dan slechts het toepasselijke percentage te nemen van de omzet exclusief belasting.

Ingeval de ondernemer leveringen of diensten verricht die aan verschillende tarieven zijn onderworpen, brengt de berekening van de verschuldigde belasting ook geen extra problemen mee als een ondernemer het factuurstelsel moet volgen. De ondernemer kan dan aan de hand van de uitgereikte facturen de omzet splitsen naar de verschillende percentages.

Als de ondernemer op grond van artikel 26 van de wet het kasstelsel toepast kan de berekening van de belasting bijzondere moeilijkheden opleveren als zijn leveringen en diensten aan verschillende tarieven zijn onderworpen. De ondernemer zal zijn ontvangsten immers op de een of andere manier moeten toerekenen aan de leveringen en diensten die naar eenzelfde tarief zijn belast.

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

Wat de diensten betreft geven de wettelijke bepalingen op dit punt geen mogelijkheden. Daarom zal voor diensten een afzonderlijke verantwoording van de ontvangsten, verdeeld over de verschillende tarieven, moeten plaatsvinden. Een schoenwinkelier zal de ontvangsten uit zijn verkoopafdeling (die onderworpen zijn aan het algemene tarief) dus gescheiden moeten houden van de ontvangsten uit de reparatieafdeling (onderworpen aan het verlaagde tarief).

Op grond van het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien) dient de verstrekking van spijzen en dranken in de horeca in het algemeen aangemerkt te worden als het verrichten van diensten. Tot die uitspraak werden deze verstrekkingen evenwel aangemerkt als leveringen. De wetgever heeft de toepassing van het verlaagde tarief willen behouden en heeft daartoe in Tabel I bij de wet post b 12 opgenomen. In die omstandigheid vind ik aanleiding goed te keuren dat de toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden voor de verstrekking van spijzen en dranken mogelijk blijft.

4.2. Vereisten voor forfaitaire methode

Een forfaitaire berekeningsmethode kan alleen worden toegepast:

- a. voor de bepaling van de belasting, verschuldigd wegens leveringen van goederen, niet gegrond op een overeenkomst van huurkoop of een andere overeenkomst van koop en verkoop op afbetaling;

- b. door ondernemers die het kasstelsel volgen;
- c. indien en voor zover de ondernemer niet op grond van zijn bedrijfsadministratie de ontvangsten wegens leveringen van goederen kan splitsen naar de verschillende heffingspercentages.

Ontwikkelingen op het gebied van bedrijfsvoering en administratie hebben ertoe geleid, dat veel ondernemers in staat zijn hun ontvangsten geheel of nagenoeg geheel vast te leggen op het niveau van artikelen of relatief kleine artikelgroepen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het gebruik van apparatuur voor het scannen van streepjescodes (zogenoemde barcodes), waarbij de verkopen primair per artikel of artikelgroep in elektronische vorm worden vastgelegd. Zo'n systeem maakt het mogelijk de verkopen administratief te splitsen naar de verschillende tarieven. Dit heeft tot gevolg, dat de toepassing van de forfaitaire berekeningsmethode niet mogelijk is of beëindigd moet worden. Hetzelfde is het geval als de ondernemer weliswaar nog niet in staat is de splitsing te maken, maar op grond van artikel 52 van de AWR gehouden is de inrichting van zijn administratie zodanig te wijzigen dat splitsing mogelijk wordt. In dat geval zal de toepassing van de berekeningsmethode beëindigd moeten worden op het moment, waarop de administratie is aangepast.

Mogelijk kunnen niet alle verkopen administratief over de tarieven worden gesplitst, bijvoorbeeld omdat niet alle artikelen zijn voorzien van een streepjescode. In dat geval moet de ondernemer niettemin voor al zijn verkopen over gaan op de normale berekeningsmethode, als het deel van de verkopen dat niet administratief kan worden gesplitst niet meer dan 10% bedraagt. Op de niet-splitsbare verkopen kan in dat geval een in overleg met de inspecteur vast te stellen mengtarief worden toegepast. Als de ondernemer beschikt over een verkoopregistratiesysteem dat hem in staat stelt, zijn verkopen voor minder dan 90% administratief te splitsen over het algemene en het verlaagde tarief, zal hij voor dat deel de normale berekeningsmethode moeten hanteren. Ten aanzien van de niet-splitsbare verkopen zal hij de forfaitaire berekeningsmethode moeten blijven toepassen.

4.3. Toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden

4.3.1. 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).

4.3.2. 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.

4.3.3. 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. Voorbeeld: Een winkelier heeft ingekocht:

10 flessen wijn à 4,00 per fles	40,00
19% btw	7,60
Inkoopprijs (inclusief btw)	47,60
Stel dat hij op deze wijn een gemiddelde winst van 25% maakt.	
De inkoopprijs bedraagt	40,00
Gemiddelde winst 25%	10,00
	50,00
19%btw	9,50
Winkelwaarde	59,50

3. 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.
4. 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 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.

4.4. Methode I

In deze en volgende onderdelen volgen een aantal voorbeelden van de verschillende methoden, waarbij is uitgegaan van het algemeen tarief van 19% en het verlaagd tarief van 6%.

1. Uit het volgende voorbeeld blijkt de toepassing van methode I:

	Bedragen omgerekend in winkelwaarden			
	19%	6%	0%	Totaal
Voorraad 1-1	30.000	20.000	10.000	60.000
WW ink. 1e kw.	70.000	60.000	10.000	140.000
Totalen 1e kw.	100.000	80.000	20.000	200.000
WW ink. 2e kw.	80.000	70.000	10.000	160.000
Totalen 2e kw.	180.000	150.000	30.000	360.000
WW ink. 3e kw.	80.000	70.000	5.000	155.000
Totalen 3e kw.	260.000	220.000	35.000	515.000
WW ink. 4e kw.	140.000	80.000	5.000	225.000
Totalen 4e kw.	400.000	300.000	40.000	740.000
Voorraad 31-12	- 30.000	- 20.000	- 10.000	- 60.000
Winkelwaarde verkochte inkopen	370.000	280.000	30.000	680.000

De ontvangsten (inclusief omzetbelasting) per kwartaal worden gesplitst naar de verhoudingen van de winkelwaarden van de inkopen tot en met dat kwartaal. De berekening over de achtereenvolgende kwartalen verloopt als volgt, waarbij de ontvangsten verdeeld worden in de verhouding van de winkelwaarde inkopen tot de totale winkelwaarde:

	Ontvangsten		19%		6%		0%
1e kwartaal	150.000	=	75.000	+	60.000	+	15.000
2e kwartaal	150.000	=	75.000	+	62.500	+	12.500
3e kwartaal	206.000	=	104.000	+	88.000	+	14.000
4e kwartaal	174.000	=	94.054	+	70.540	+	9.405
Jaartotaal	680.000	=	348.054	+	281.040	+	50.905
Herberekening	680.000	=	370.000	+	280.000	+	30.000
Verschillen	0	=	21.946	+	1.040	+	20.905

Omzetbelasting (19/119 en 6/106)

Tijdvak	omzet algemeen	Btwalgemeen 19/119	Omzet laag 6/106	Btw laag
1e kw.	75.000	11.974	60.000	3.396
2e kw.	75.000	11.974	62.500	3.537
3e kw.	104.000	16.605	88.000	4.981
4e kw.	94.054	15.017	70.540	3.992
Jaartotaal	348.054	55.570	281.040	15.906
Herberekening	370.000	59.075	280.000	15.849
Verschil	+ 21.946	+ 3.505	- 1.040	- 57

Slotberekening:
Nog te verrekenen:

21.946 x 19/119	3.503
af: 1.040 x 6/106	58
	3.445

Het verschil ad € 3 is ontstaan door afrondingen.

Eigen gebruik van goederen die in het boekjaar aan het bedrijf zijn onttrokken:

3.000 (inkoopprijs exclusief OB) à 19% =	570
2.000 (inkoopprijs exclusief OB) à 6% =	120
	690
Nog te betalen over eerste aangiftetijdvak van het volgende boekjaar:	4.135

Opmerkingen:

- de eindvoorraad per 31 december wordt beschouwd als een inkoop van het eerste kwartaal van het volgende jaar;
- de winkelwaarden waarnaar de ontvangsten moeten worden verdeeld mogen worden afgerond op honderdtallen;
- bij een tariefwijziging dient rekening te worden gehouden met het bepaalde in de artikelen 16a en 16b van het besluit.

4.5. Methode II

In het volgende voorbeeld van toepassing van methode II is uitgegaan van de inkoop van de 19%-goederen.

	Ontvangsten	Winkelwaarde	Verschil: belast
		inkopen 19%	met 6%
Voorraad 1-1 (Alleen 1e jaar)		18.500	
Inkopen 1e kw.		76.000	
1e kw.	120.500	94.500	26.000
2e kw.	137.000	98.000	39.000
3e kw.	170.000	105.000	65.000
4e kw.	190.000	112.000	78.000
	617.500	409.500	208.000

Tijdvak	Omzet	btw algemeen (19/119)	btw laag (6/106)
1e kw.	94.500	15.088	
	26.000		1.471
2e kw.	98.000	15.647	
	39.000		2.207
3e kw.	105.000	16.764	
	65.000		3.679
4e kw.	112.000	17.882	
	78.000		4.415
btw totaal	617.500	65.381	11.772
			77.153

Privé gebruik	Winkelwaarde	Inkoopprijs (excl. OB)
Goederen algemeen	5.000	3.500
Goederen laag	2.500	2.000

Herberekening boekjaar, rekening houdend met het eigen privé-gebruik van goederen die in het boekjaar aan het bedrijf zijn onttrokken:

De herberekening wordt:

Te veel aangegeven	5.000 x 19/119	798
Te weinig	5.000 x 6/106	283
Blijft te veel		515

Ontvangsten	Winkelwaarde normaal tarief	Winkelwaarde laag tarief	Btw
617.500	409.500	208.000	77.153
	- 5.000	+ 5.000	- 515
617.500	404.500	213.000	76.638

Aan te geven privé-opnamen voor goederen onttrokken aan het bedrijf tegen inkoopprijs:

3.500 à 19 %	665	
2.000 à 6%	120	
Totaal		785
Correctie wegens herrekening		- 515
Nog te betalen over eerste aangiftetijdvak van het volgende boekjaar		270

Opmerkingen

1. Zou het voorafgaande voorbeeld zijn uitgegaan van de inkopen van de 6%-goederen, dan zou de beginvoorraad van die goederen buiten beschouwing moeten zijn gelaten.
2. Wanneer de ondernemer 19%-artikelen en tabaksfabrikaten verkoopt of 6%-artikelen en tabaksfabrikaten en voor de toepassing van methode II uitgaat van de inkopen van tabaksfabrikaten, blijft de beginvoorraad van die fabrikaten buiten beschouwing.
3. Verkoopt de ondernemer 19%-artikelen, 6%-artikelen en tabaksfabrikaten, dan zijn de volgende combinaties van berekeningswijzen mogelijk:
 - a. hij gaat uit van de 19%-artikelen volgens inkopen. Voor de 6%-artikelen en de tabaksfabrikaten wordt op het restant van de ontvangsten methode I toegepast;
 - b. hij gaat uit van de 19%-artikelen en 6%-artikelen naar de inkopen. Het restant van de ontvangsten betreft dan de tabaksfabrikaten (0%);
 - c. hij gaat uit van de 19%-artikelen en tabaksfabrikaten naar de inkopen (waarbij de beginvoorraad tabaksfabrikaten buiten beschouwing blijft). Het restant van de ontvangsten betreft dan de 6%-artikelen;
 - d. hij gaat uit van de 6%-artikelen en tabaksfabrikaten naar de inkopen (voor beide blijft dan de beginvoorraad buiten beschouwing). Het restant van de ontvangsten betreft dan de 19%-goederen;
 - e. hij gaat uit van de 6%-artikelen volgens inkopen (waarbij de beginvoorraad buiten beschouwing blijft). Voor de 19%-artikelen en de tabaksfabrikaten wordt op het restant van de ontvangsten methode I toegepast;
 - f. hij gaat uit van de tabaksfabrikaten volgens inkopen (waarbij de beginvoorraad buiten beschouwing blijft). Voor de 19%-artikelen en de 6%-artikelen wordt op het restant van de ontvangsten methode I toegepast.
4. Bij een tariefwijziging dient rekening houden te worden met het bepaalde in de artikelen 16c en 16d van het besluit.

4.6. Methode III

De toepassing van methode III waarbij de voldoening van omzetbelasting plaatsvindt op basis van de winkelwaarde van de inkopen blijkt uit het volgende voorbeeld:

	Omgerekende winkelwaarden:		Omzetbelasting (19/119 en 6/106)
	19%	6%	
Voorraad 1-1	4.000	3.500	
Ww inkopen 1e kw.	14.000	28.000	
Ww 1e kw.	18.000	31.500	4.500
Ww inkopen 2e kw.	26.000	45.500	6.500
Ww inkopen 3e kw.	36.000	63.000	9.000
Ww inkopen 4e kw.	46.000	80.500	11.500

Privé-gebruik	Winkelwaarde	Inkoopprijs (excl. OB)
Goederen à 19%	4.500	3.000
Goederen à 6%	2.520	2.000

Over de winkelwaarden is
aangegeven:

4.500 x 19/119 =	718	
2.520 x 6/106 =	142	
In aangifte begrepen		860
Er is slechts verschuldigd:		
3.000 à 19% =	570	
2.000 à 6% =	120	
Verschuldigd		690
Terug te vragen over eerste aangiftetijdvak van het volgende boekjaar		170

4.7. Zelf vervaardigde goederen

- 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.
- 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.

4.8. 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 echter, dat het eerste lid niet geldt bij toepassing van methode II ten aanzien van goederen onder het verlaagde tarief en voor de vervaardiging daarvan bestemde grondstoffen, noch ten aanzien van 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 toepassing van methode II ten aanzien van goederen onder het verlaagde tarief en tabaksproducten enerzijds geen rekening gehouden

wordt met de beginvoorraad, en anderzijds 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 bedoelde categorieën 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 wettoepassing brengt naar mijn oordeel mee, dat bedoelde bevoegdheid slechts wordt uitgeoefend indien 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. Ingeval de voorraad evenwel aanmerkelijk ten opzichte van de beginvoorraad is toegenomen, kan daarin aanleiding worden gevonden een voorraadcorrectie aan te brengen, ook 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 echter goed, dat bij de vaststelling van de voorraadgroei alleen de laatste zeven boekjaren in aanmerking genomen worden.

4.9. Inkopen

Hoewel artikel 16 van het besluit spreekt over inkopen, keur ik goed dat de inkopen worden toegerekend aan het belastingtijdvak waarin:

- a. de op de inkopen betrekking hebbende facturen worden geboekt, ingeval de boeking van deze facturen plaatsvindt naar de dag waarop zij binnenkomen;
- b. de inkoopfacturen worden betaald, ingeval de ondernemer alleen een geldadministratie bijhoudt.

4.10. Ingang en einde van de regeling

Uit artikel 19 van het besluit blijkt dat een forfaitaire berekeningsmethode slechts mag worden toegepast dan wel 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

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

- Besluit van 21 mei 1980, nr. 280-6177;
- Besluit van 5 juni 1981, nr. 281-8166;
- Besluit van 25 oktober 1982, 282-15314;
- Besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/1537M.

Naast de in dit onderdeel opgesomde besluiten hebben er op dit terrein in het verleden ook andere publicaties met een beleidsmatig karakter plaatsgevonden. Het gaat hier bijvoorbeeld om mededelingen in het voormalige Infobulletin. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze via dit besluit collectief in.

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.

In afwijking hiervan treden de onderdelen 3.2.7, 3.3.7, vierde alinea en 3.4, vijfde alinea, in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2006.

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

Den Haag, 19 april 2007.

de staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen.

Bijlage A

Het papieren afstemmingsoverzicht

1. De verzender (degene op wiens naam en voor wiens rekening de facturen worden uitgereikt) maakt minimaal éénmaal per kalendermaand een afstemmingsoverzicht op en verzendt dat aan de ontvanger. Toezending van een afstemmingsbericht over een (deel van een) verstreken kalendermaand geschiedt bij voorkeur uiterlijk 15 dagen na het einde van de betreffende maand. De verzender bewaart een kopie van het verzonden afstemmingsoverzicht.
2. De ontvanger vraagt zo nodig een afstemmingsoverzicht van de verzender. Hij bewaart het ontvangen afstemmingsoverzicht, zoals ook overige brongegevens bewaard worden.
3. De elektronisch verzonden factuurgegevens kunnen zowel bij de verzender als de ontvanger als set binnen de administratie worden herkend.
4. Het afstemmingsoverzicht is een lijst per ontvanger op briefpapier van de verzender met daarop de totalen van de facturen die in een (deel van een) kalendermaand zijn uitgereikt. Het afstemmingsoverzicht bestaat uit drie delen, te weten de kop (zie punt 5), de specificatie (zie punten 6 tot en met 8) en de voet (zie punt 9).
5. In de kop van het afstemmingsoverzicht worden de volgende algemene gegevens opgenomen:
 - de datum van uitreiking;
 - een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor het afstemmingsoverzicht eenduidig wordt geïdentificeerd;
 - het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de levering of de dienst heeft verricht;
 - het btw-identificatienummer van de afnemer aan wie de levering of de dienst is verricht en van wie de belasting wordt geheven of waaronder hij de levering heeft afgenomen met toepassing van de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6;
 - de naam en het adres van de ondernemer en zijn afnemer;
 - de identificerende codes die worden gebruikt;
 - de periode waarop het afstemmingsoverzicht betrekking heeft en
 - het aantal facturen.
6. De specificatie van de totalen kan, naar keuze van partijen, geschieden op factuurniveau (zie punt 7) of op artikelniveau (zie punt 8).
7. Indien wordt gekozen voor een specificatie op factuurniveau moet per factuur per munteenheid worden opgenomen:
 - het factuurnummer;
 - de factuurdatum;
 - de munteenheid;
 - de vergoeding in de desbetreffende munteenheid;

- het omzetbelastingbedrag in de desbetreffende munteenheid en in euro's;
 - het bedrag van de doorlopende posten (bijvoorbeeld emballage) in de desbetreffende munteenheid;
 - het bedrag van de kredietbeperkingstoeslag in de desbetreffende munteenheid en
 - het factuurtotaal in de desbetreffende munteenheid.
8. Indien wordt gekozen voor een specificatie op artikelniveau moet per artikelnummer per munteenheid worden opgenomen:
- het artikelnummer;
 - een omschrijving bij het artikelnummer;
 - de munteenheid;
 - de vergoeding in de desbetreffende munteenheid (a);
 - het omzetbelastingbedrag in de desbetreffende munteenheid (b) en in euro's;
 - de totaalbedragen in de desbetreffende munteenheid ($c=a+b$).

Doorlopende posten en kredietbeperkingstoeslag worden gezien als apart artikel bij dit afstemmingsoverzicht.

9. De voet van het afstemmingsoverzicht moet per munteenheid de totaalbedragen bevatten van:
- de vergoeding in de desbetreffende munteenheid (d);
 - het omzetbelastingbedrag in de desbetreffende munteenheid (e) en in euro's;
 - de bedragen van de doorlopende posten per munteenheid, indien een specificatie op factuurniveau plaatsvindt (f);
 - de bedragen van de kredietbeperkingstoelagen in de desbetreffende munteenheid, indien een specificatie op factuurniveau plaatsvindt (g); en
 - de totaalbedragen in de desbetreffende munteenheid ($h=d+e+f+g$).

Een bijzondere vorm van papieren afstemming

10. Er zijn situaties waarin ondernemers een factuur op elektronische wijze uitreiken en de desbetreffende bedragen ontvangen door middel van automatische incasso. De leverancier kan in dat geval aan de afnemer redelijke zekerheid verschaffen omtrent de integriteit van de elektronisch verzonden factuurgegevens als hij voor wat betreft de automatische incasso handelt overeenkomstig het bepaalde in artikel 33, eerste lid, onderdeel e, van de beschikking. In dit onderdeel is bepaald dat de afrekening van de bank- of giro-instelling als factuur kan worden beschouwd mits daarop - eventueel in begrijpelijke afkortingen - tenminste zijn vermeld:
- a. een voldoende identificatie van de ondernemer die de levering of de dienst heeft verricht (een dergelijke identificatie kan soms reeds zijn gelegen in een omschrijving van de prestatie, bijvoorbeeld bij abonnementen op tijdschriften);
 - b. het gironummer van de afnemer;
 - c. een omschrijving van de prestatie en de datum of het tijdvak van presteren;
 - d. de vergoeding;
 - e. de belasting.

In dergelijke gevallen kunnen de gegevens van de automatische incasso, zoals die op de afrekening van de bank- of giro-instelling worden afgedrukt, in feite worden aangemerkt als afstemmingsoverzicht. Uiteraard zal er ten aanzien van die afrekening voldoende zekerheid moeten bestaan ten aanzien van de authenticiteit van de herkomst.