
Van: VDF btw-specialisten

Datum: Maart 2017

Onderwerp: Btw en factuurvereisten

1. Inleiding

Elke ondernemer voor de btw moet in beginsel een factuur uitreiken aan zijn afnemer. De factuur vervult een centrale rol in het btw-systeem en moet aan bepaalde wettelijke vereisten voldoen. Een factuur die op een onjuiste manier is opgemaakt, heeft namelijk gevolgen voor de aftrek van de vermelde btw. De aftrek van de btw kan dan geweigerd worden. Daarnaast speelt de factuur een belangrijke rol in de controle door de Belastingdienst.

In deze notitie gaan wij in op de factuurvereisten en geven wij per vereiste een toelichting. Hoe hard zijn deze wettelijke vereisten en hoe gaat de jurisprudentie hier mee om? We zullen allereerst een overzicht geven van de factuurplicht (wie is verplicht om te factureren) en vervolgens zullen de factuurvereisten aan bod komen.

2. Wie is verplicht om te factureren?

Een ondernemer is wettelijk verplicht om een factuur op te maken en uit te reiken in de volgende gevallen:

- a) Hij levert goederen en/of diensten aan andere ondernemers of aan rechtspersonen die geen ondernemer zijn
- b) Hij verricht afstandsverkopen
- c) Hij verricht een intracommunautaire levering die onder het nultarief valt
- d) Hij krijgt een vooruitbetaling voordat de goederen in situatie a en b aan de afnemer zijn geleverd
- e) Hij krijgt een vooruitbetaling van een ondernemer of van een rechtspersoon die geen ondernemer is, voordat de dienst is verricht

Soms hoeft er geen factuur te worden uitgereikt. Dat is het geval als de ondernemer goederen levert of diensten verricht aan particulieren. Let op dat het wel verplicht is om een factuur uit te reiken aan een particulier als het om de volgende situaties gaat:

- De onderneming is een groothandel in levensmiddelen, tabaksproducten, tandheelkundige grondstoffen of (onderdelen van) tandtechnische werken waarbij ten minste 80% van de afnemers ondernemers zijn
- De levering van een nieuw vervoermiddel aan een afnemer in een andere EU-lidstaat
- Afstandsverkopen

Voorbeeld: een ondernemer die een webshop exploiteert verkoopt op jaarbasis voor meer dan € 35.000 aan Belgische particulieren. De regeling afstandsverkopen schrijft voor dat vanaf het drempelbedrag van € 35.000 Belgische btw is verschuldigd (en niet langer Nederlandse btw). In alle gevallen wanneer een voor een bepaalde EU-lidstaat geldend drempelbedrag is overschreden, moet de webshop een officiële factuur uitreiken.

Sommige ondernemers hoeven geen facturen op te maken die aan alle eisen voldoen. Het gaat dan om de volgende ondernemers:

- Ondernemers in taxivervoer en openbaar vervoer;
- Ondernemers in de horeca;
- Ondernemers die vrijgestelde goederen of diensten leveren;
- Ondernemers die onder de landbouwregeling of veehandelsregeling vallen; en
- Ondernemers die met de afnemer hebben afgesproken dat deze laatste zelf de factuur opmaakt (de zogenoemde self-billing).

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten, moeten wel een factuur sturen voor de belaste prestaties.

3. *Factuurvereisten*

Het uitreiken van een factuur die niet volledig voldoet aan de wettelijke vereisten, heeft verschillende gevolgen. Zo kan de ontvanger van de factuur de daarop vermelde btw in beginsel niet als voorbelasting in aftrek brengen. Bij geringe onvolledigheden of onjuistheden zal de inspecteur over het algemeen een soepel standpunt innemen. Daarnaast is degene die ten onrechte of te veel btw op de factuur vermeldt, deze btw verschuldigd. Ten slotte kan degene die geen of geen juiste factuur uitreikt aan zijn afnemer een boete krijgen, alhoewel dat in de praktijk nauwelijks lijkt te gebeuren.

Op basis van de btw-wetgeving dient elke factuur de volgende elementen te bevatten (behoudens specifieke situaties):

- * Datum van uitreiking
- * Opeenvolgend factuurnummer
- * Naam en adres van de leverancier/dienstverlener en van de afnemer
- * Btw-identificatienummer van de leverancier/dienstverlener
- * Btw-identificatienummer van de afnemer als de heffing van btw is verlegd naar de afnemer
- * De aard van de verrichte diensten
- * De datum waarop de dienst verricht is of waarop de vooruitbetaling heeft plaatsgevonden
- * De vergoeding (gesplitst per tariefsoort/btw-vrijstelling) minus eventuele kortingen
- * Het toegepaste btw-tarief/de toegepaste btw-tarieven
- * Het totaalbedrag aan btw
- * Bij toepassing van een btw-vrijstelling of 0%-tarief een aanduiding daarvan
- * Indien de afnemer is gehouden tot voldoening van de btw: de term 'btw verlegd'

3.1 Datum van uitreiking

De factuur moet een datum bevatten. Wanneer de factuur datum ontbreekt, kan de afnemer de in rekening gebrachte btw niet (in het juiste tijdvak) terugvragen. Ook kan de factuurdatum onjuist zijn. Denk hierbij aan de situatie dat een factuur met een fout later wordt vervangen door een juiste factuur, doch met de oorspronkelijke factuurdatum (antedateren).

3.2 Opeenvolgend factuurnummer

De facturen moeten opeenvolgend worden genummerd, met één of meer reeksen, zodat elke factuur eenduidig wordt geïdentificeerd. Het kan voorkomen dat facturen worden opgesteld, maar niet worden uitgereikt. In dat geval hoeft er geen aparte nummering te worden gehanteerd en kan de volgende factuur die wel wordt uitgereikt, gewoon de opvolgende nummering aanhouden.

Wanneer een factuur wordt gewijzigd door bijvoorbeeld een creditfactuur, is het van belang dat deze creditfactuur moet verwijzen naar de oorspronkelijke factuur.

3.3 Naam en adres van de leverancier/dienstverlener en afnemer

De vermelding van de volledige naam en het volledige adres van de leverancier/dienstverlener en zijn afnemer is verplicht. Als uitgangspunt geldt daarbij de juridische naam. Het vermelden van de naam en adresgegevens is onder meer van belang om te weten aan welke ondernemer de btw berekend moet worden. Het gebruik van de handelsnaam is toegestaan, mits deze handelsnaam in combinatie met het adres en woonplaats bij de Kamer van Koophandel is geregistreerd. Het gebruik van de handelsnaam is niet toegestaan als dit tot verwarring leidt en niet meer duidelijk is wie de afnemer is. De Hoge Raad is van oordeel dat in het geval een onjuiste naam op de factuur wordt vermeld en dit niet tot misverstand kan leiden over de identiteit van de ondernemer, toch is voldaan aan het vereiste van de naamsvermelding.

Het adres is de plaats waar de ondernemer/afnemer feitelijk woont of is gevestigd. Uit een Besluit van de Staatssecretaris volgt dat de vermelding van alleen een postbusnummer niet voldoende is. Dat geldt zowel voor de ondernemer die de factuur uitreikt als voor de afnemer.

Bij fiscale eenheden is de hoofdregel dat in beginsel de gegevens van het presterende onderdeel wordt vermeld op de factuur.

3.4 Btw-identificatienummer van de leverancier / dienstverlener

De ondernemer die zelf een factuur uitreikt, of dit namens hem laat uitreiken, moet zijn eigen btw-identificatienummer vermelden. Dit is het btw-nummer dat ook wordt gebruikt voor intracommunautaire transacties. Dit nummer begint met de landcode NL, gevolgd door 9 cijfers en een subnummer. Een voorbeeld is: NL1234.56.789B.01. Het btw-identificatienummer moet voor alle transacties worden gebruikt, dus zowel voor binnenlandse transacties als voor intracommunautaire transacties.

Als er sprake is van een fiscale eenheid, moet het btw-identificatienummer van het presterende onderdeel worden vermeld.

3.5 Btw-identificatienummer van de afnemer bij een verleggingsregeling

Ook het btw-identificatienummer van de afnemer is verplicht op de factuur, als de btw-heffing wordt verlegd van de leverancier naar de afnemer (verleggingsregeling) of sprake is van een intracommunautaire levering van goederen die onder het nultarief valt.

De verleggingsregeling komt bijvoorbeeld aan de orde in de volgende gevallen:

- Bij onderaanneming en uitlening van personeel in de bouw en scheepsbouw
- Bij de levering van onroerende zaken wanneer is gekozen voor een optie belaste levering
- Bij binnenlandse leveringen van goederen en diensten door een buitenlandse ondernemer
- Bij de levering van rest- en afvalmaterialen
- Bij de levering van mobiele telefoons, spelcomputers, tablet-pc's en laptops als het totaalbedrag van de levering per soort meer dan €10.000 bedraagt

Ook bij intracommunautaire leveringen dient het btw-identificatienummer van de afnemer te worden vermeld op de factuur. Het vermelden van het btw-identificatienummer heeft als doel om de juistheid van het toepassen van het nultarief voor intracommunautaire leveringen te kunnen controleren. Het btw-identificatienummer is ook nodig voor de Opgaaf ICP (de zogenoemde Listing). Het btw-identificatienummer van een afnemer in een andere EU-lidstaat kan worden gecontroleerd via het VIES (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/).

3.6 Aard van de verrichte prestatie

Op de factuur moeten de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen duidelijk worden omschreven. Dit geldt ook voor de omvang en de aard van de verrichte diensten. Het vermelden van deze informatie is van belang als het lage btw-tarief of een vrijstelling wordt toegepast of als de plaats van de prestatie niet in Nederland is gelegen. Op een factuur is het toegestaan dat meerdere leveringen en/of diensten worden vermeld, zolang deze maar duidelijk genoeg zijn omschreven.

3.7 Datum van de prestatie

Op de factuur moet de datum worden vermeld waarop de levering of de dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid. Het tijdstip van een levering is in beginsel het moment waarop de afnemer van de goederen de macht verkrijgt om als eigenaar over de goederen te beschikken. Bij de levering van onroerende zaken vindt de levering volgens het civiele recht plaats na inschrijving van de notariële akte in de openbare registers. Voor het tijdstip van een dienst geldt als uitgangspunt het tijdstip waarop de werkzaamheden zijn voltooid.

3.8 De vergoeding

Ook de vergoeding mag niet ontbreken op de factuur. Onder de vergoeding wordt verstaan: het totale bedrag dat voor een levering of een dienst in rekening wordt gebracht. De in rekening te brengen btw

wordt niet tot de vergoeding gerekend. De vergoeding moet apart voor elk tarief of elke vrijstelling worden vermeld. Naast de vergoeding dient ook een eenheidsprijs excl. btw te worden vermeld. Eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen, moeten afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

3.9 Tarief

Op de factuur moet worden vermeld welk btw-tarief (21%, 6% of 0%) van toepassing is op de vergoeding. Als er meerdere goederen/diensten worden vermeld op één factuur, die elk naar een eigen btw-tarief zijn onderworpen, moet de vergoeding per tariefgroep afzonderlijk worden vermeld.

Voor vrijgestelde leveringen/diensten geldt dat de ondernemer geen facturen hoeft uit te reiken. Als de ondernemer toch een factuur wil uitreiken, dan kan dat. Op de factuur moet hij dan wel vermelden dat de levering of de dienst is vrijgesteld.

Let op het verschil tussen het toepassen van het 0%-tarief en een vrijstelling. Een ondernemer die prestaties verricht waarop het 0% tarief van toepassing is (denk bijvoorbeeld aan een intracommunautaire levering of een exportlevering), heeft in beginsel wel recht op aftrek van voorbelasting. Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht en btw in rekening krijgt van zijn leverancier/dienstverlener, heeft geen recht op aftrek van deze btw.

3.10 Btw-bedrag

Naast de vergoeding en het toegepaste btw-tarief moet ook het btw-bedrag zelf te worden vermeld op de factuur. Net zoals bij het afzonderlijk vermelden van de btw-tarieven, dient het bedrag aan btw ook afzonderlijk te worden vermeld per tariefgroep.

3.11 Specifieke aanduidingen

Wanneer een btw-vrijstelling wordt toegepast of een 0%-tarief, dan moet dit op de factuur worden vermeld, zodat het zowel voor de leverancier/dienstverlener als de afnemer duidelijk is hoe deze prestatie voor de btw wordt behandeld. Door het vermelden van bijvoorbeeld 'intracommunautaire levering', weet de afnemer in de andere EU-lidstaat dat hij een intracommunautaire verwerving moet aangeven.

In gevallen waarin de btw wordt verlegd naar de afnemer, dient de leverancier/dienstverlener op de factuur de term 'btw verlegd' (of Engels: reverse charge) te vermelden. Dit zorgt ervoor dat het zowel voor de Belastingdienst als voor de afnemer duidelijk is dat de afnemer degene is die de btw dient aan te geven.

4. Vereenvoudigde factuur

In de wet bestaat een regeling die bepaalt dat ondernemers in sommige gevallen een vereenvoudigde factuur mogen uitreiken. Dat is het geval als:

- Het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100,- of
- De uitgereikte factuur is aan te merken als een document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur. Dit is de zogenoemde aanvullende factuur

Het is niet toegestaan om een vereenvoudigde factuur uit te reiken bij:

- Afstandsverkopen
- Intracommunautaire leveringen
- Een in het buitenland belaste transactie, waarbij de btw is verlegd

Op de vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:

- De datum van uitreiking van de factuur;
- De identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
- De aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
- Het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;
- Als de uitgereikte factuur een document of bericht is dat als factuur geldt (omdat wijzigingen worden aangebracht in de oorspronkelijke factuur): een specifieke en ondubbelzinnige vermelding naar de oorspronkelijke factuur, met een specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

5. Nadere informatie

5.1 Munteenheid

Op een factuur mogen de bedragen in andere munteenheden worden vermeld, maar het te betalen btw-bedrag moet ook in euro's luiden. Voor de omrekening van de andere munteenheid naar euro's wordt de wisselkoers vastgesteld op de laatste verkoopkoers die geldt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. In de praktijk wordt de wisselkoers gehanteerd die de Europese Centrale Bank bekendmaakt in combinatie met de factuursdatum.

5.2 Relevante rechtspraak van het Europese Hof van Justitie

Het Europese Hof van Justitie heeft in een tweetal recente arresten geoordeeld dat, hoewel de facturen een aantal gebreken vertoonden, de aftrek van btw toch niet geweigerd mag worden.

Het eerste arrest betrof de zaak Barlis. Daar was het geval dat de diensten onduidelijk werden omschreven op de factuur. Het door Barlis ingeschakelde advocatenkantoor vermeldde bijvoorbeeld op de factuur "juridische dienstverlening van [een bepaalde datum] tot op heden".

Hoewel de omschrijving op de factuur niet voldoende was, had de belastingdienst wel alle informatie die noodzakelijk was om vast te stellen dat de belastingplichtige wel voldoet aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek. Deze materiële voorwaarden zijn: de ondernemer die de btw in aftrek brengt, moet belaste prestaties verrichten en de in rekening gebrachte btw moet direct

verband hebben met de belaste prestaties die hij zelf verricht. De belastingdienst mag dus het recht op btw-af trek niet weigeren als slechts sprake is van een formeel gebrek (er is niet aan alle factuurvereisten voldaan), maar wel aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan.

In de zaak Senatex ging het om een groothandelaar in textiel die de btw in aftrek wilde brengen van de provisieafrekeningen van haar handelsagenten en van de facturen van een reclameontwerper. In beide gevallen werd de factuur door Senatex opgesteld op basis van 'self-billing'. Senatex was vergeten om de btw-identificatienummers van de handelsagenten en reclameontwerper te vermelden op de factuur. Jaren later, na een controle van de belastingdienst, heeft Senatex de facturen pas gecorrigeerd en de btw-identificatienummers alsnog vermeld. Het Europese Hof van Justitie heeft hiervan geoordeeld dat de weigering van de btw-af trek niet is toegestaan, omdat het slechts een formeel gebrek betreft. Er is namelijk wel aan de materiële voorwaarden voldaan.

5.3 Staatssecretaris

De Staatssecretaris keurt goed dat als een factuur lichte gebreken vertoont, de aftrek van btw is toegestaan. Er is sprake van een licht gebrek als de inspecteur op basis van de factuur kan vaststellen dat aan de materiële voorwaarden voor de aftrek wordt voldaan. In die zin is het Besluit van de Staatssecretaris in lijn met de hiervoor genoemde rechtspraak. Wel is ons inziens de vraag of de bepaling dat een postbus niet mag worden gehanteerd nog stand kan houden.

De goedkeuring van de staatssecretaris geldt niet wanneer degene die de factuur uitreikt de vermelde btw niet of niet volledig heeft voldaan en de afnemer redelijkerwijs had of kon weten dat de leverancier/dienstverlener de btw niet zou afdragen aan de Belastingdienst. Daarnaast geldt de goedkeuring ook niet in gevallen van fraude.

6. Ten slotte

Mocht u vragen hebben over de inhoud van deze NOAB praktijknotitie, dan kunt u als NOAB-lid in het kader van de NOAB-helphdesk contact opnemen met:

NOAB Adviesgroep lid VDF btw-specialisten, dhr. Frank Ressler
Tel. 078 – 622 54 52

Voorwaarden en disclaimer

Deze praktijknotities zijn specifiek bedoeld voor NOAB-kantoren. Het is niet toegestaan deze te delen met andere partijen. Daarnaast is de disclaimer van kracht die u kunt vinden op www.noab.nl/disclaimer.