

Vergaderjaar 2010–2011

32 877

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met nieuwe factureringsregels (implementatie richtlijn factureringsregels)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

I.1 Inleiding

Op 13 juli 2010 is door de Raad van de Europese Unie een richtlijn vastgesteld voor een aanpassing van de factureringsregels voor de BTW-heffing in de Europese Unie¹ (hierna: richtlijn factureringsregels). Deze aanpassingen worden gerealiseerd door het aanbrengen van een aantal wijzigingen op het gebied van de facturering in de BTW-richtlijn 2006². Daarnaast past genoemde wijzigingsrichtlijn de BTW-richtlijn 2006 ook aan op enkele andere punten.

Het voorstel van wet strekt ertoe de richtlijn factureringsregels te implementeren in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Daarbij is er in het kader van richtlijnconformiteit naar gestreefd om de bepalingen in het wetsvoorstel ook wat betreft de formulering zo nauwkeurig mogelijk te laten aansluiten op de tekst van de richtlijn.

De factuur als zodanig speelt binnen de BTW-regelgeving een belangrijke rol. Op de factuur wordt onder meer vermeld welke goederenlevering of dienst door de ondernemer wordt verricht, de naam en het adres van de ondernemer en zijn afnemer, de vergoeding die voor de prestatie in rekening wordt gebracht en, indien van toepassing, het bedrag van de BTW daarover. Indien de afnemer van de goederenlevering of de dienst ook een ondernemer is, is de factuur ook het instrument waarmee deze zijn recht op aftrek kan doen gelden. Derhalve speelt de factuur tevens een belangrijke rol in de controle door de Belastingdienst.

Met de nieuwe regelgeving wordt vooral beoogd de regels op het terrein van de facturering met betrekking tot de heffing van BTW te vereenvoudigen, te moderniseren en verder te harmoniseren. Daarbij ligt veel nadruk op het elektronisch factureren om zo het gebruik van elektronische facturen zo veel mogelijk te bevorderen. Door een verdere toename van deze wijze van factureren kan naar verwachting een grote vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven worden bereikt.

¹ Richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft (PbEU L 189).

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347).

Een verdere verlichting van die administratieve lasten wordt mogelijk gemaakt doordat er ook andere wijzigingen op het terrein van de facturering worden gerealiseerd, zoals de regels voor het uitreiken van de factuur, de inhoud ervan en het bewaren van de facturen.

De implementatie van de richtlijn factureringsregels leidt tot een groot aantal aanpassingen van de regels in met name artikel 35 van de Wet OB. Het slechts aanpassen en aanvullen van artikel 35 zou hebben geresulteerd in een lange en complexe bepaling. Om dat te voorkomen is ervoor gekozen om dit artikel te splitsen: artikel 34b (welke factureringsregels zijn van toepassing), 34c (de factuurplicht), 34d (de vereenvoudigde factuur), 34e (volledige factureringsplicht), 34f (correctiefacturen), 34g (factureringsstermijn) en 35 (periodieke facturen en self-billing). Daarnaast is ernaar gestreefd om enkele bestaande artikelen meer richtlijnconform te formuleren. In paragraaf I.2 en I.3 zal nader ingegaan worden op enkele belangrijke wijzigingen. In de artikelsgewijze toelichting zal vervolgens ingegaan worden op de wijzigingen, voorzover deze niet reeds in het algemene deel van deze memorie zijn besproken. Het gaat daarbij met name om de wijzigingen met een wat meer technisch karakter. In paragraaf I.5 is een transponeringstabel opgenomen waarin wordt aangegeven of, en zo ja, waar de onderscheiden richtlijnbevestigingen in de Wet OB worden geïmplementeerd.

In het proces van de totstandkoming van de richtlijn factureringsregels en ook bij de voorbereiding van het onderhavige wetsvoorstel heeft verschillende keren overleg en afstemming met het Nederlandse bedrijfsleven plaatsgevonden.

De richtlijn factureringsregels schrijft voor dat de lidstaten de bepalingen ervan met ingang van 1 januari 2013 toepassen. De datum van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel is daarom gesteld op 1 januari 2013.

I.2 Nieuwe regels voor elektronische facturering

De huidige regels in de Wet OB met betrekking tot elektronische facturering (hierna ook wel: e-facturering) zijn in werking getreden op 1 januari 2004 en zijn gebaseerd op de zogenoemde richtlijn facturering van 20 december 2001¹. Tot de inwerkingtreding van de richtlijn facturering van 20 december 2001 was er in de EU voor de heffing van de BTW geen unierechtelijk juridisch kader wat betreft de e-facturering. Tot die datum bestonden er op dit vlak grote verschillen tussen de lidstaten. Er waren lidstaten die zeer flexibel waren in het toestaan van het gebruik van een elektronische factuur, terwijl andere het gebruik ervan verboden. Dat was een situatie die een goede werking van de interne markt belemmerde.

Met de inwerkingtreding van de richtlijn facturering van 20 december 2001 is er derhalve, zoals hiervoor aangegeven, niet alleen voor de papieren factuur maar ook voor de elektronische factuur een unierechtelijk juridisch kader. Daardoor konden Nederlandse ondernemers vanaf die datum in alle lidstaten prestaties verrichten met gebruikmaking van e-facturen, uiteraard alleen wanneer de desbetreffende afnemer daarmee instemde, en mits daarbij werd voldaan aan de ter zake van toepassing zijnde nationale regelgeving.

Bij de totstandkoming van de richtlijn facturering van 20 december 2001 is in de richtlijn ook de bepaling opgenomen dat de Europese Commissie uiterlijk op 31 december 2008 een verslag voorlegt over e-facturering dat vergezeld gaat van een voorstel, indien passend, tot wijziging van de voorwaarden inzake e-facturering, teneinde rekening te houden met

¹ Richtlijn 2001/115/EG van de Raad van de Europese Unie van 20 december 2001 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEG L 15 van 17 januari 2002).

mogelijke toekomstige technologische ontwikkelingen op dit gebied. Dit evaluatieverslag en het daarbij behorende voorstel voor een richtlijn zijn door de Commissie uitgebracht op 30 januari 2009. In het verslag en het voorstel is de Commissie verder gegaan dan wat oorspronkelijk door de richtlijn vereist is, omdat het wenselijk werd geacht dat de factureringsregels ook op andere onderwerpen dan de e-facturering verder worden vereenvoudigd, gemoderniseerd en geharmoniseerd. Aansluitend op het evaluatieverslag en het richtlijnvoorstel is de nieuwe richtlijn factureringsregels tot stand gekomen op 13 juni 2010.

Bij de evaluatie van de uitwerking van de met ingang van 1 januari 2004 in werking getreden richtlijn facturering is gebleken dat de met die richtlijn beoogde vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van factureringsregels voor de BTW maar zeer ten dele is bereikt. Dit komt vooral omdat de lidstaten na de totstandkoming van genoemde richtlijn nog veel keuzemogelijkheden hebben gehouden bij het opstellen van hun nationale factureringsregels, en daarvan ook gebruik maken.

In het bijzonder bij de e-facturering zijn de verschillen tussen de nationale regels sterk naar voren gekomen. Doordat die regels per lidstaat nogal eens sterk verschillen, is het voor ondernemers moeilijk deze correct na te leven, vooral waar het gaat om grensoverschrijdende transacties. Het gevolg daarvan is dat ook na de totstandkoming van het unierechtelijke juridische kader voor e-facturering het gebruik van de elektronische factuur in plaats van de papieren factuur maar moeilijk van de grond komt, en derhalve de goede werking van de interne markt in de wielen rijdt.

Voornoemde problematiek hangt er, zoals ook in de Mededeling van de Commissie¹ is aangegeven, sterk mee samen dat de thans bestaande regels voor e-facturering vooral gebaseerd zijn op een technologische benadering. Daarbij moeten de authenticiteit en de integriteit van de elektronische factuur worden gewaarborgd door middel van het langs elektronische weg verzenden en ontvangen van de facturen overeenkomstig een nauwkeurig omschreven systeem met hetzij een geavanceerde elektronische handtekening, hetzij een elektronische uitwisseling van gegevens (EDI: Electronic Data Interchange). Daarnaast mogen bedrijven gebruik maken van verzending en ontvangst van de facturen volgens andere methoden, mits deze door de betrokken lidstaat of lidstaten worden aanvaard. Dit laatste heeft er, zoals hiervoor is aangegeven, toe geleid dat er een mix van e-factureringsregels is ontstaan in de EU die voor bedrijven moeilijk na te leven zijn, vooral waar het gaat om grensoverschrijdende transacties.

In de richtlijn factureringsregels is in dit verband gekozen voor een nieuwe opzet waarbij uitgangspunt is dat papieren en elektronische facturen gelijk moeten worden behandeld. Dit is ook nader vastgelegd in overweging 8 bij de richtlijn. Daarbij is ook aangegeven dat deze gelijke behandeling niet mag leiden tot een verzwaring van de administratieve last bij papieren facturen.

In de nieuwe regelgeving wordt de sterk op de te gebruiken technologie gerichte regelgeving voor e-facturering losgelaten. Weliswaar kunnen ondernemers er in de nieuwe situatie voor kiezen de authenticiteit en de integriteit van de factuur net als onder het huidige systeem te waarborgen met de methode van de geavanceerde elektronische handtekening of met EDI, maar zij kunnen in plaats daarvan ook kiezen voor andere systemen, mits er sprake is van een bedrijfscontrole die een betrouwbaar controle-spoor tussen een factuur en de verrichte prestatie oplevert. Die bedrijfscontrole kan van bedrijf tot bedrijf verschillen en hangt ook sterk samen

¹ Mededeling van de Commissie aan de Raad betreffende technologische ontwikkelingen op het gebied van de e-facturering en maatregelen voor de verdere vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de btw-factureringsregels: COM(2009) 20 definitief.

met de aard en omvang van de onderneming. Het zijn dus voortaan de ondernemers zelf die bepalen op welke wijze de authenticiteit en de integriteit van de factuur, en ook de leesbaarheid ervan, worden gewaarborgd. Bij de controle stelt de Belastingdienst vast of hieraan in voldoende mate wordt voldaan.

Deze meer technologie-neutrale benadering van de elektronische facturering waarbij ondernemers zelf kunnen bepalen op welke manier zij hun e-facturering zullen realiseren, zal naar verwachting kunnen leiden tot een veel snellere verspreiding ervan in de EU. Hierdoor kunnen de administratieve lasten van het bedrijfsleven aanzienlijk worden gereduceerd. De Commissie heeft in dit verband in de toelichting op het voorstel voor de richtlijn factureringsregels opgemerkt dat de zogeheten Lissabon-agenda¹, die op groei en werkgelegenheid gericht is, voor de Commissie een topprioriteit is en dat het aanmoedigen van het gebruik van e-facturering door het opheffen van wettelijke obstakels voor het verzenden en bewaren van e-facturen, bedrijven kan helpen om hun kosten te verlagen en hun efficiency te verhogen, en zo kan bijdragen aan de verwezenlijking van de Lissabon-agenda.

In Nederland is vooruitlopend op de totstandkoming van de richtlijn factureringsregels en de onderhavige wet bij beleidsbesluit van 12 februari 2009² reeds goedgekeurd dat de vormgeving en de implementatie van oplossingen voor elektronisch factureren volledig aan marktpartijen wordt overgelaten. Daardoor kan in Nederland al langere tijd voor binnenlandse transacties de wijze van opmaak en het versturen van de elektronische factuur vorm- en middelvrij plaatsvinden.

Met de implementatie van de richtlijn factureringsregels moeten alle lidstaten, zoals hiervoor is aangegeven, ondernemers de vrijheid geven om zelf te bepalen hoe zij de authenticiteit en de integriteit van de elektronische facturen willen waarborgen. Nu de in Nederland reeds bestaande vrijheden voor binnenlandse transacties derhalve ook voor grensoverschrijdende handelingen kunnen worden gerealiseerd, kan het Nederlandse bedrijfsleven dat vanouds veel internationale transacties verricht daarvan ten volle profiteren.

De nieuwe opzet voor de elektronische facturering waarbij voorafgaande aanvaarding van de methode door de lidstaten komt te vervallen, betekent niet dat de bestrijdingsmogelijkheden van fraude worden verminderd. Ook in de nieuwe regeling geldt immers onverkort de eis dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur steeds moeten zijn gewaarborgd vanaf het moment dat de factuur wordt uitgereikt tot het moment waarop de bewaartermijn voor die factuur ten einde loopt. In feite ligt dit bij de papieren factuur niet anders, waar de juistheid en juiste behandeling van de factuur door de Belastingdienst eveneens wordt getoetst via het (horizontaal) toezicht.

I.3 Overige maatregelen voor vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de factureringsregels

I.3.1 Inleiding

Zoals aangegeven in paragraaf I.2, is bij de evaluatie van de op 1 januari 2004 in werking getreden richtlijnwijzigingen gebleken dat het wenselijk is dat de factureringsregels ook op andere terreinen dan dat van de elektronische facturering verder vereenvoudigd, gemoderniseerd en geharmoniseerd worden.

¹ http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/growth_and_jobs/index_nl.htm

² Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M, Stcrt. nr. 32.

Lidstaten hebben, zoals hiervoor reeds is aangegeven, ruim gebruik gemaakt van de verschillende keuzemogelijkheden die de factureringsbepalingen van BTW-richtlijn 2006 bieden. Als gevolg hiervan lopen de factureringsbepalingen in de lidstaten op verschillende onderdelen nog steeds sterk uiteen. Teneinde de hiermee gepaard gaande administratieve lasten voor het bedrijfsleven terug te kunnen dringen zijn in de richtlijn factureringsregels opgenomen die de factureringsregels in de EU verder moeten vereenvoudigen, moderniseren en harmoniseren. Een en ander betekent niet dat de regels daarmee reeds volledig worden geharmoniseerd. Het blijft mogelijk dat een aantal factureringsregels op onderdelen verschillen van lidstaat tot lidstaat.

Bij de verdere modernisering, de vereenvoudiging en de harmonisering van de factureringsregels moet met name worden gedacht aan de regels om te bepalen van welke lidstaat de presterende ondernemer de factureringsregels moet toepassen, voorschriften voor volledige en vereenvoudigde facturen, bepalingen voor periodieke facturen, regels met betrekking tot de inhoud van facturen en voor het bewaren van facturen.

De belangrijkste van de hiervoor bedoelde nieuwe regels worden in de volgende paragrafen nader toegelicht. Op de overige wordt ingegaan in het hoofdstuk «Artikelsgewijze toelichting» van deze memorie.

1.3.2 Uitreiking van facturen

In de BTW-richtlijn 2006 en de Wet OB zijn thans geen bepalingen opgenomen die expliciet aangeven van welke lidstaat de regels voor facturering van toepassing zijn ter zake van de onderscheiden leveringen en diensten die een ondernemer verricht. In het bijzonder wanneer ondernemers betrokken zijn bij grensoverschrijdende transacties waarvan de BTW wordt geheven in de lidstaat van de afnemer, kunnen zich op dit punt vragen voordoen.

Algemeen aanvaard uitgangspunt bij de huidige regeling is dat ondernemers bij grensoverschrijdende transacties de factureringsregels moeten toepassen van de lidstaat waar de BTW verschuldigd is, met name omdat die lidstaat ook de controle op de nakoming van de BTW-verplichtingen verricht. Deze hoofdregel is met de totstandkoming van de richtlijn factureringsregels expliciet vastgelegd in de BTW-richtlijn 2006 en wordt thans ingevoerd in de Wet OB.

De tot nu toe bestaande situatie dateert van de tijd waarin het praktijk was dat de ondernemer die grensoverschrijdende transacties verrichtte in de lidstaat van de afnemer, voor de desbetreffende goederenlevering of dienst in beginsel zelf de BTW moest voldoen en zich ter zake moest registreren in die andere lidstaat. Er waren destijds nog weinig gevallen waarin bij grensoverschrijdende prestaties de BTW-schuld werd verlegd naar de buitenlandse afnemer.

De laatste jaren is er evenwel een sterke toename geweest van het aantal gevallen waarin bij grensoverschrijdende transacties de BTW-schuld moet worden verlegd naar de afnemer. De lidstaat van de afnemer controleert in die situatie aan de hand van de aangifte en de administratie van de afnemer of deze zijn fiscale verplichtingen nakomt. In die gevallen behoeft de ondernemer die de prestatie verricht zich daarom niet meer in de lidstaat van de afnemer te registreren. In lijn hiermee is in de nieuwe regels vastgelegd dat in een dergelijke situatie niet de hoofdregel wordt toegepast dat de presterende ondernemer de factuur uitreikt overeenkomstig de eisen van de lidstaat waar de goederenlevering of dienst

belast is, maar dat hij de desbetreffende factuur uitreikt overeenkomstig de eisen van zijn eigen lidstaat.

Een andere uitzondering op de hoofdregel dat de factuur moet worden uitgereikt volgens de regels van het land waar de BTW ter zake van die prestatie verschuldigd wordt, geldt voor goederenleveringen en diensten die worden verricht buiten de Gemeenschap. Indien bijvoorbeeld een Nederlandse ondernemer een dienst verricht ten behoeve van een Chinese ondernemer welke dienst volgens de in Nederland geldende regels plaats vindt in China, dan kan de ondernemer een factuur uitreiken die voldoet aan de Nederlandse regels voor facturering.

1.3.3 Volledige en vereenvoudigde facturen

In paragraaf 1.1 van deze memorie is aangegeven dat de factuur binnen de BTW-heffing een belangrijke rol speelt en dat deze onder meer het instrument vormt voor de afnemende ondernemer om zijn recht op aftrek van de hem in rekening gebrachte BTW te doen gelden. De factuur heeft mede daarom een belangrijke functie als controlemiddel voor de Belastingdienst.

Facturen moeten onder de huidige en de nieuwe regeling altijd worden uitgereikt wanneer een ondernemer goederenleveringen of diensten verricht voor een andere ondernemer of voor een rechtspersoon, andere dan ondernemer. Daarnaast moet steeds een factuur worden uitgereikt voor de zogenoemde afstandverkopen en voor intracommunautaire leveringen van goederen. Voorts moet in de meeste gevallen een factuur worden uitgereikt als een vooruitbetaling wordt gedaan voor de desbetreffende goederenleveringen en dienstverrichtingen.

Deze facturen moeten in beginsel steeds volledig zijn en bijvoorbeeld de datum van uitreiking van de factuur, de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer, de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen, de vergoeding voor de geleverde prestatie en het te betalen BTW-bedrag bevatten.

Ingevolge de bepalingen van de richtlijn factureringsregels wordt het ondernemers wettelijk toegestaan in bepaalde gevallen waarin de kans op fraude minder groot is, een zogenoemde vereenvoudigde factuur uit te reiken. Op deze facturen zijn veel minder vermeldingen verplicht dan op de hiervoor bedoelde volledige factuur. Het gaat bij de vereenvoudigde factuur in de eerste plaats om situaties waarin het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100. Daarnaast mag ook een vereenvoudigde factuur worden uitgereikt wanneer het gaat om een document dat betrekking heeft op de oorspronkelijke factuur en dat daarnaar ook duidelijk verwijst, zoals bijvoorbeeld een creditnota.

Een vereenvoudigde factuur is niet toegestaan ingeval van de zogenoemde grensoverschrijdende afstandverkopen en ingeval van intracommunautaire leveringen tegen het nultarief. In genoemde gevallen moet altijd een volledige factuur worden uitgereikt om de belastingdiensten van de bij die transacties betrokken lidstaten in staat te stellen een efficiënte controle uit te oefenen.

Wanneer goederenleveringen en diensten worden verricht voor andere afnemers dan ondernemers, zoals bijvoorbeeld particulieren, is het belang van de factuur voor de BTW-heffing veel minder groot. Ter zake van de prestaties aan dergelijke afnemers stelt de BTW-richtlijn 2006 de afgifte van een factuur dan ook niet verplicht, behoudens in enkele uitzonderingsgevallen.

Desgewenst mogen de lidstaten echter wel voor alle in de vorige alinea bedoelde gevallen de uitreiking van een factuur verplicht stellen. Nederland maakt reeds lang gebruik van die mogelijkheid en zal dat ook blijven doen. In de Wet OB is hieromtrent bepaald dat bepaalde categorieën van ondernemers die doorgaans leveren aan andere ondernemers ter zake van al hun leveringen een (volledige) factuur moeten uitreiken. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om groothandelaren in levensmiddelen en dranken.

In dit verband wordt nog opgemerkt dat het ingevolge de Wet OB mogelijk blijft bij ministeriële regeling te bepalen dat bepaalde ondernemers of groepen van ondernemers die een factuur moeten uitreiken, kunnen volstaan met een vereenvoudigde factuur wanneer hun handels- of administratieve praktijken of de technische voorwaarden waaronder de facturen worden uitgereikt, het uitreiken van een volledige factuur in sterke mate bemoeilijken. Deze regeling die ook past binnen het kader van de richtlijn factureringsregels, zal worden gehandhaafd.

I.4 Handhavings- en uitvoeringsaspecten, administratieve lasten, budgettaire en personele aspecten

De maatregelen in dit wetsvoorstel bewerkstelligen met name een verduidelijking en een vereenvoudiging van de e-factureringspraktijk bij ondernemingen. Hiervan gaat een impuls uit voor het gebruik van e-facturering door ondernemingen. Zoals aangegeven in paragraaf I.2 zijn de geharmoniseerde bepalingen bij het hiervoor genoemde beleidsbesluit van 12 februari 2009 al verwerkt in het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst.

Daarmee is vooruitgelopen op de beoogde besluitvorming in EU-verband die daarna tot stand is gekomen. In de meerjarenreeks voor de ontwikkeling van de administratieve lasten is daarmee voor de jaren 2009 tot en met 2011 al rekening gehouden. In totaal betreft dit een verwachte structurele administratieve lastenverlichting van circa € 175 mln.

Bij de totstandkoming van de EU-besluitvorming zelf in het voorjaar van 2010 is tevens een verlaging van de administratieve lasten in aanmerking genomen als gevolg van de overige onderdelen van de richtlijn. Dit betreft o.a. de mogelijkheid van het gebruik van vereenvoudigde facturen. Daartegenover staat een lichte uitbreiding met betrekking tot de factureringsplicht, o.a. in de sfeer van periodieke facturering. Per saldo is een afname van de administratieve lasten voor bedrijven van structureel ruim € 13 mln. voorzien vanaf 2013, wanneer de richtlijn in werking treedt. Bij het opstellen van dit wetsvoorstel zijn geen elementen naar voren gekomen die noodzaken tot een wijziging van de reeds in aanmerking genomen effecten voor de administratieve lasten.

ACTAL heeft besloten om het voorstel niet te selecteren voor een toets op de gevolgen voor de administratieve lasten.

In dit verband zij ook opgemerkt dat in de richtlijn factureringsregels de bepaling is opgenomen dat de Europese Commissie uiterlijk op 31 december 2016 aan het Europees Parlement en de Raad een algemeen evaluatieverslag moet voorleggen, gebaseerd op een onafhankelijk economisch onderzoek, over het effect van de vanaf 1 januari 2013 toepasselijke factureringsregels en met name over de mate waarin zij daadwerkelijk tot een afname van de administratieve lasten van het bedrijfsleven hebben geleid. Waar nodig moet dit evaluatieverslag vergezeld gaan van een passend voorstel tot wijziging van de desbetreffende regels.

Er zullen geen wijzigingen optreden in het niveau van handhaving en uitvoering door de totstandkoming van de onderhavige wet. De structurele uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen door de voorgestelde maatregel niet veranderen, omdat er geen nieuwe systemen worden geïntroduceerd. Ook behoeven er in dit verband geen initiële kosten te worden gemaakt.

Voor de rechterlijke macht zijn er geen personele aspecten als gevolg van dit wetsvoorstel. De wijzigingen in de factureringsregels voor de BTW zullen naar verwachting niet leiden tot nieuwe geschillen.

Aan het wetsvoorstel zijn geen budgettaire of personele aspecten verbonden.

I.5 Transponeringstabel

Richtlijn 2010/45/EU	Wet op de omzetbelasting 1968, tenzij anders vermeld
Artikel 1, punt 1	Artikel 3a, tweede lid, onderdeel e
Artikel 1, punt 2	Artikel 13, zesde en zevende lid
Artikel 1, punt 3	Reeds geïmplementeerd in artikel 13, eerste en derde lid
Artikel 1, punt 4	Artikel 13, derde lid
Artikel 1, punt 5	Artikel 17g, eerste en derde lid
Artikel 1, punt 6	Artikel 8, zesde lid
Artikel 1, punt 7	Van deze facultatieve keuzemogelijkheid is geen gebruik gemaakt, dus niet geïmplementeerd
Artikel 1, punt 8	Reeds geïmplementeerd in artikel 15, eerste lid, onderdeel a en b
Artikel 1, punt 9	Behoeft geen implementatie, aangezien het een wijziging betreft van een facultatieve keuzemogelijkheid welke niet in de Wet OB is opgenomen
Artikel 1, punt 10	Dit betreft een aanpassing van een verwijzing binnen de BTW-richtlijn 2006 welke wij niet kennen in de Wet OB, dus als zodanig niet geïmplementeerd
Artikel 1, punt 11	Artikel 35d
Artikel 1, punt 12	Artikel 34b
Artikel 1, punt 13	Artikel 34c
Artikel 1, punt 14	Artikel 34d, eerste en tweede lid
Artikel 1, punt 15	Artikel 34c, tweede lid, artikel 34g, artikel 35, eerste lid, deels geïmplementeerd via het tot tweede lid vernummerde zevende lid van artikel 35 en deels niet geïmplementeerd vanwege facultatieve karakter
Artikel 1, punt 16	Artikel 35a, eerste lid
Artikel 1, punt 17	Artikel 35a, tweede en derde lid
Artikel 1, punt 18	Niet van toepassing
Artikel 1, punt 19	Reeds geïmplementeerd in artikel 35a, vierde lid
Artikel 1, punt 20	Impliciet geïmplementeerd via de aanpassing van het tot vijfde lid van artikel 35a vernummerde derde lid van artikel 35 (op grond van artikel 1, punt 29, van richtlijn 2010/45/EU)
Artikel 1, punt 21	Betreft een aanpassing van een titel in de BTW-richtlijn 2006, welke wij als zodanig niet kennen in de Wet OB en behoeft dus geen implementatie
Artikel 1, punt 22	Artikel 35b, tweede en derde lid en deels reeds geïmplementeerd in artikel 35b, eerste lid
Artikel 1, punt 23	Niet van toepassing
Artikel 1, punt 24	Artikel 35b, vijfde lid en behoeft deels geen implementatie vanwege facultatieve karakter
Artikel 1, punt 25	Artikel 35a, zesde lid
Artikel 1, punt 26	Reeds geïmplementeerd in artikel 34, tweede lid
Artikel 1, punt 27	Geïmplementeerd via het vervallen van artikel 35c, derde lid
Artikel 1, punt 28	Deels reeds geïmplementeerd in het tot derde lid vernummerde vierde lid van artikel 35c en deels niet geïmplementeerd vanwege facultatieve karakter
Artikel 1, punt 29	Reeds geïmplementeerd in het tot vijfde lid vernummerde derde lid van artikel 35a
Artikel 1, punt 30	Artikel 35c, tweede lid
Artikel 1, punt 31	Niet van toepassing
Artikel 2	Deels geïmplementeerd via artikel III van dit voorstel
Artikel 3	Behoeft geen implementatie, betreft inwerkingtredingsbepaling van de richtlijnfactureringsregels

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I (Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel I, onderdeel A (artikel 3a, tweede lid, onderdeel e)

In artikel 3a, tweede lid, aanhef, en onderdeel e, is bepaald dat het vervoer door een ondernemer van een eigen goed van zijn bedrijf voor bedrijfsdoeleinden naar een andere lidstaat, door of voor rekening van de ondernemer, niet als een overbrenging van een goed naar die andere lidstaat wordt aangemerkt, wanneer dat goed daar wordt gebruikt voor een aan de ondernemer verleende dienst bestaande in werkzaamheden met betrekking tot dat goed die in die lidstaat worden verricht. Een en ander onder de voorwaarde dat het goed na de werkzaamheden terug wordt verzonden naar de ondernemer in de lidstaat van waar het oorspronkelijk is vervoerd.

Teneinde eventuele onduidelijkheden weg te nemen is hierbij nu expliciet opgenomen dat deze uitzondering ook geldt wanneer er in de andere lidstaat «deskundigenonderzoeken met betrekking tot het goed» plaatsvinden. Deze aanpassing is gebaseerd op de overeenkomstige aanpassing van artikel 17, lid 2, onder f, van de BTW-richtlijn 2006 in artikel 1, punt 1, van de richtlijn factureringsregels. Hierbij is in overeenstemming met de tekst van artikel 6e, tweede lid, onderdeel e, van de Wet OB gekozen voor de term «deskundigenonderzoeken» in plaats van de term «expertise» zoals gehanteerd in de richtlijn.

Artikel I, onderdeel B (artikel 8, zesde lid)

In artikel 8, zesde lid, van de Wet OB is reeds aangegeven welke wisselkoers moet worden gebruikt indien gegevens voor het bepalen van de vergoeding zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro. Het gaat daarbij om de laatst genoteerde verkoopkoers. De nu aangebrachte wijziging van deze bepaling stelt ondernemers in staat om in plaats van de laatst genoteerde verkoopkoers, de door de Europese Centrale Bank (ECB) laatstelijk bekend gemaakte wisselkoers te gebruiken. Deze koers is te vinden op de website van de ECB¹.

Het tijdstip van omrekening blijft hetzelfde. Dit betekent dat de verkoopkoers of wisselkoers moet worden genomen die geldt op de dag waarop de belasting verschuldigd wordt.

In de administratie van de ondernemer moet duidelijk zijn vastgelegd van welk wisselkoersmechanisme gebruik is gemaakt.

Opgemerkt zij dat de in artikel 19 van de Wet OB neergelegde regels voor het bepalen van de maatstaf van heffing bij invoer in dezen niet worden gewijzigd. Indien de gegevens voor het bepalen daarvan in een andere munteenheid dan de euro zijn uitgedrukt, wordt de wisselkoers vastgesteld overeenkomstig de geldende unierechtelijke bepalingen voor de berekening van de douanewaarde.

Artikel I, onderdeel C (artikel 13, eerste, derde, zesde en zevende lid)

In verband met de herschikking van artikel 35 van de Wet OB (zie Artikel I, onderdeel H) is het nodig de verwijzing in artikel 13, eerste lid, een bepaling die betrekking heeft op de verschuldigdheid van de belasting, daarmee in lijn te brengen. Inhoudelijk is hiermee geen wijziging beoogd.

¹ <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>

Sinds 1 januari 2010 is het tijdvak waarvoor de listing van intracommunautaire leveringen moet worden ingediend verkort naar in beginsel 1 maand (dit was 3 maanden).¹ Hierdoor kan een snellere uitwisseling van gegevens tussen lidstaten plaatsvinden, waardoor de fraudebestrijding effectiever plaats kan vinden. In het verlengde daarvan is het wenselijk om ook voor alle lidstaten te komen tot een eenduidig tijdstip voor het verschuldigd worden van belasting voor de intracommunautaire leveringen en de daar tegenover staande intracommunautaire verwervingen.

Het hiervoor bedoelde tijdstip is in de BTW-richtlijn 2006 vastgesteld op het moment waarop de factuur voor de intracommunautaire transactie wordt uitgereikt. In het geval geen factuur wordt uitgereikt vóór de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de intracommunautaire transactie plaatsvindt, wordt het tijdstip van verschuldigdheid van belasting voor de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving vastgesteld op de vijftiende dag van de op die transactie volgende maand. Deze laatste situatie zal zich voordoen wanneer de factuur te laat wordt uitgereikt of in het geval van een zogenoemde overbrenging van goederen voor bedrijfsdoeleinden ter zake waarvan geen factuur wordt uitgereikt.

Het vorenstaande was voor Nederland wat betreft de intracommunautaire leveringen reeds materieel vastgelegd in artikel 13, derde lid, en wat betreft de intracommunautaire verwervingen in artikel 17g van de Wet OB. Bij deze gelegenheid is de formulering van deze bepalingen nader afgestemd op die van de gewijzigde artikelen 67 en 69 van de BTW-richtlijn 2006.

In aanvulling op het voorgaande is nu na artikel 13, vijfde lid, van de wet OB een nieuw lid opgenomen (artikel 13, zesde lid, van de Wet OB) dat inhoudt dat doorlopende intracommunautaire leveringen altijd worden geacht bij afloop van elke kalendermaand te zijn voltooid. In geval van vooruitbetaling bij intracommunautaire leveringen behoeft daarom niet langer een factuur te worden uitgereikt ingevolge het nieuwe artikel 34c (was: 35, eerste lid) van de Wet OB (zie ook artikel I, onderdeel H).

Het geval van een doorlopende intracommunautaire levering zal zich met name kunnen voordoen wanneer bijvoorbeeld een Nederlandse ondernemer in Rotterdam grondstoffen in vloeibare vorm, zoals polypropyleen, via een pijplijn levert aan een Belgische ondernemer in Antwerpen. Daarbij wordt in de nieuwe situatie dan maandelijks aan de hand van de meterstanden van de pijplijn een factuur opgemaakt en moet door de leverancier een aangifte intracommunautaire levering worden gedaan in Nederland en door de afnemer een aangifte intracommunautaire verwerving in België.

Tevens is van de mogelijkheid gebruik gemaakt om, conform bestaande praktijk, aan artikel 13 van de Wet OB een nieuw zevende lid toe te voegen waarin voor andere dan de in hiervoor bedoelde doorlopende prestaties wordt vastgelegd dat deze geacht worden ten minste één maal per jaar te zijn verricht.

¹ Stb. 2009, 546 (Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket).

Van doorlopende prestaties is, zoals ook moge blijken uit het hiervoor gegeven voorbeeld van goederenleveringen via een pijpleiding, sprake bij zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht. Daarbij is er doorgaans geen welomschreven eindresultaat overeen gekomen. De periode waarover deze prestaties worden verricht, kan zowel bepaald als onbepaald zijn. Voorbeelden van de andere doorlopende prestaties bedoeld in artikel 13,

zevende lid, zijn abonnementen op tijdschriften en leveringen van gas, water en elektriciteit.

Bedoelde nieuwe bepaling is, zoals hiervoor aangegeven, niet van toepassing op de in het zesde lid bedoelde doorlopende goederenleveringen met toepassing van de bij de Wet OB horende tabel II, onderdeel a, post 6. Daarnaast is zij niet van toepassing op de in het vijfde lid bedoelde doorlopende diensten waarvan de belasting op grond van artikel 12, tweede lid, van de Wet OB verschuldigd is door de afnemer. Voorts geldt voor doorlopende diensten als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de Wet OB een afzonderlijke regeling die is neergelegd in artikel 13, vierde lid, van die wet.

Artikel I, onderdeel D (artikel 17g)

De wijziging in dit artikel vloeit voort uit het gewijzigde artikel 69 van de BTW-richtlijn 2006. Zoals ook is aangegeven in de toelichting op artikel 13, derde lid, van de Wet OB gaat het hier, gezien vanuit de Nederlandse situatie, niet om een materiële wijziging.

Artikel I, onderdelen E, F en G (artikelen 25, derde en vierde lid, 27, tweede lid, en 28, tweede lid, onderdeel c)

Net als bij Artikel I, onderdeel C, is het ook bij deze artikelen, die betrekking hebben op respectievelijk de kleine ondernemersregeling, de landbouwregeling en de regeling voor tabaksprodukten, in verband met de herschikking van artikel 35 van de Wet OB (zie Artikel I, onderdeel H) nodig de verwijzing daarmee in lijn te brengen. Inhoudelijk is hiermee geen wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel H (artikelen 34b, 34c, 34d, 34e, 34f, 34g en 35)

Artikel 34b

Dit onderdeel van dit artikel bewerkstelligt de opnemings van een nieuw artikel 34b in de Wet OB. Dit artikel, gebaseerd op het nieuwe artikel 219bis van de BTW-richtlijn 2006, geeft aan van welke lidstaat de factureringsregels van toepassing zijn voor de verschillende goederenleveringen en dienstverrichtingen die worden verricht. Dit artikel bepaalt niet van welke lidstaat de regels gelden voor het bewaren van facturen. Daarvoor gelden de bepalingen van artikel 35c van de Wet OB en van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De regels daaromtrent worden nog steeds gewoon bepaald door de lidstaat van de belastingplichtige.

De hoofdregel van het nieuwe artikel 34b is dat de factureringsregels gelden van de lidstaat waar de levering of dienst is verricht (artikel 34b, onderdeel a). Indien de leverancier of de dienstverrichter in een andere lidstaat (LS A) is gevestigd dan waar de levering of dienst wordt verricht (LS B), dan kan deze in veel gevallen echter toch de regels van de lidstaat van vestiging (LS A) hanteren (artikel 34b, onderdeel b, onder 1).

Nauwkeuriger gesteld betekent de in artikel 34b neergelegde regeling bijvoorbeeld dat de in Nederland geldende regels voor facturering van toepassing zijn voor alle leveringen van goederen en diensten die in Nederland worden verricht. Daarbij is er een uitzondering wanneer de prestatie in Nederland bijvoorbeeld wordt verricht door een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een andere lidstaat heeft gevestigd of wanneer die prestatie wordt verricht door een vaste inrichting van een ondernemer vanuit een andere lidstaat. In dat geval

geldende in de andere lidstaat van toepassing zijnde regels voor facturering. Echter, wanneer voor de hiervoor bedoelde prestaties de verleggingsregeling van artikel 12, tweede en derde lid, geen toepassing vindt of wanneer de afnemer van deze prestaties zelf de factuur uitreikt, zijn op deze prestaties alsnog de in Nederland geldende factureringsregels van toepassing.

Omgekeerd is het ook mogelijk dat de in Nederland geldende factureringsregels van toepassing zijn op prestaties die in een andere lidstaat worden verricht. Het gaat daarbij om goederenleveringen en diensten waarbij degene die de prestatie verricht, in Nederland de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de prestatie verricht, of, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. In die gevallen moeten de in Nederland geldende factureringseisen worden toegepast. Ook in dit geval geldt weer dat wanneer voor de hiervoor bedoelde prestaties er in de andere lidstaat geen verlegging van de belastingschuld is naar de afnemer of wanneer de afnemer in de andere lidstaat zelf de factuur uitreikt, de factureringsregels van de andere lidstaat van toepassing zijn.

In deze bepaling wordt verwezen naar artikel 192bis van de BTW-richtlijn 2006 wat betreft het betrokken zijn van een vaste inrichting bij een goederenlevering of dienstverrichting in een andere lidstaat dan de lidstaat van de leverancier. Deze richtlijnbeepaling is geïmplementeerd in artikel 12, vierde lid, van de Wet OB. In artikel 34b is niettemin verwezen naar de richtlijnbeepaling omdat deze wetsbeepaling ook toepasbaar moet kunnen zijn in grensoverschrijdende situaties, waarbij een Nederlandse ondernemer als zodanig in een andere lidstaat belastbare handelingen verricht.

Voorts geldt ingevolge artikel 34b, onderdeel b, onder 2, dat de in Nederland geldende factureringsregels van toepassing zijn op goederenleveringen en diensten die door een in Nederland gevestigde ondernemer of vaste inrichting van de ondernemer worden verricht buiten de Gemeenschap.

Dit artikel is met name van belang in die situatie waarin lidstaten gebruik hebben gemaakt van bepaalde opties uit de BTW-richtlijn, dan wel in het geval er verwezen moet worden naar bepaalde nationale regelgeving of in het geval de lidstaat waarvan de factureringsregels moeten worden toegepast een andere munteenheid heeft dan de eigen lidstaat.

Ter verduidelijking van de regeling, volgt hierna een overigens niet uitputtende matrix met daarin voor verschillende goederenleveringen en diensten de uitwerking van dit artikel.

Soort goederenlevering	Lidstaat leverancier	Lidstaat afnemer	Goederenstroom	Plaats van levering	Regels die gevolgd worden
Artikel 5 Binnenlandse levering	A	A	binnen A	A	A (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 5 ICL	A	B	van A naar B	A	A (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 5a Afstandsverkoop (onder het drempelbedrag van B)	A	B	van A naar B	A	A (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 5a Afstandsverkoop (boven het drempelbedrag van B)	A	B	van A naar B	B	B (Artikel 34b, onderdeel a)
Levering i.c.m. verleggingsregeling	A	B	binnen B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Vereenvoudigde ABC-transactie	B	C	van A naar C	C	B (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 5b					
Levering van gas en elektra	A	B	van A naar B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 5, eerste lid, onderdeel a					
Export	A	derdeland	van A naar derde-land	A	A (Artikel 34b, onderdeel a)

Soort goederenlevering	Lidstaat leverancier	Lidstaat afnemer	Goederenstroom	Plaats van levering	Regels die gevolgd worden
Artikel 5, eerste lid, onderdeel a Invoer	derdeland	A	van derdeland naar A	derdeland	derdeland (Artikel 34b, onderdeel a) LS afnemer (Artikel 34b, onderdeel a en onderdeel b, ten eerste)
Self-billing					

Soort dienst	Lidstaat leverancier	Lidstaat afnemer	Plaats van dienst	Regels die gevolgd worden
Artikel 6 Binnenlandse dienst	A	A	A	A (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6, eerste lid (B2B)	A	B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6, tweede lid (B2C)	A	B	A	A (Artikel 34b, onderdeel a) B (Artikel 34b, onderdeel a en onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6, eerste lid (B2B) met self-billing	A	B	B	
Artikel 6a Tussenpersoon				
Onderliggende handeling in LS B	A	B	B	B (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6b Onroerende zaak gelegen in LS C	A	B	C	C (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6b i.c.m. verleggingsregeling				
Onroerende zaak gelegen in LS B	A	B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6c, eerste lid i.c.m. verleggingsregeling				
Personenvervoer in LS B	A	B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6c, derde lid				
Goederenvervoer met vertrek uit LS C	A	B	C	C (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6d i.c.m. verleggingsregeling				
Toegang verlenen in LS C	A	B	C	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6e, eerste lid				
Culturele diensten etc. in LS C	A	B	C	C (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6f Restaurant- en cateringdiensten in LS C	A	B	C	C (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6g Kortdurende verhuur in LS C	A	B	C	C (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6g i.c.m. verleggingsregeling				
Kortdurende verhuur in LS B	A	B	B	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten eerste)
Artikel 6h Elektronische diensten	derdeland	B	B	B (Artikel 34b, onderdeel a)
Artikel 6i Auteursrechten, enzovoort	A	derdeland	derdeland	A (Artikel 34b, onderdeel b, ten tweede)

Artikel 34c

In artikel 34c, eerste lid, is aangegeven in welke gevallen een ondernemer ter zake van de prestaties waarop de Nederlandse factureringsregels van toepassing zijn, een factuur moet uitreiken of doen uitreiken. Inhoudelijk komt deze bepaling deels overeen met het oude artikel 35, eerste lid. Er is alleen een wijziging in die zin dat de verplichting tot het uitreiken van een factuur bij vooruitbetaling voor een intracommunautaire levering van goederen is vervallen. Deze wijziging hangt samen met het realiseren van een éénduidig tijdstip van verschuldigdheid voor intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen en met de nieuwe bepaling van artikel 13, zesde lid, van de Wet OB dat doorlopende intracommunautaire leveringen altijd worden geacht bij afloop van elke kalendermaand te zijn voltooid.

Verwezen zij in dit verband ook naar de toelichting op de wijzigingen in de artikelen 13, derde lid, en 17g van de Wet OB. Voorts was voornoemde materiële wijziging aanleiding de opzet van deze bepaling, gebaseerd op de artikelen 220, eerste lid, en 224 van de BTW-richtlijn 2006, meer richtlijnconform te redigeren.

Artikel 34c, tweede lid, van de Wet OB, is gelijk aan het oude artikel 35, derde lid. Deze bepaling is inhoudelijk niet gewijzigd.

Artikel 34d

Dit onderdeel heeft betrekking op het in de Wet OB opnemen van een nieuw artikel 34d. In dit artikel zijn de regels opgenomen met betrekking tot de toepassing van de vereenvoudigde factuur. Indien het bedrag van

een factuur (inclusief BTW) niet hoger is dan € 100 kan volstaan worden met een vereenvoudigde factuur. Ook indien een document wordt uitgereikt dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur (artikel 34f), kan de ondernemer dit document behandelen als ware het een vereenvoudigde factuur.

Een vereenvoudigde factuur mag niet worden uitgereikt waar het gaat om goederen die vallen onder de regeling voor afstandverkoop als bedoeld in artikel 5a van de Wet OB en om goederen die worden geleverd met toepassing van tabel II, onderdeel a, post 6. Evenmin mag een vereenvoudigde factuur worden uitgereikt wanneer het gaat om een goederenlevering of dienstverrichting door een ondernemer die niet is gevestigd in de lidstaat waar de belasting ter zake verschuldigd is of van wie geen inrichting op het grondgebied van die lidstaat bij het verrichten van de goederenlevering of de dienstverrichting is betrokken in de zin van artikel 192bis van de BTW-richtlijn 2006, waarbij de afdracht van de belasting over die prestatie is verlegd naar de afnemer.

In deze bepaling wordt, net als in artikel 34b, verwezen naar artikel 192bis van de BTW-richtlijn 2006. Ook in artikel 34d, tweede lid, is verwezen naar de richtlijnbeepaling omdat deze wetsbepaling ook toepasbaar moet kunnen zijn in grensoverschrijdende situaties, waarbij een Nederlandse ondernemer als zodanig in een andere lidstaat belastbare handelingen verricht.

Artikel 34e en artikel 34f

Deze artikelen zijn onderdeel van de herschikking van het oude artikel 35 van de Wet OB. Het betreft artikel 34e (voorheen artikel 35, tweede lid) en artikel 34f (voorheen artikel 35, vierde lid). Deze bepalingen hebben betrekking op de factureringsverplichting. Inhoudelijk is hiermee geen wijziging beoogd.

Artikel 34g

Artikel 34g is op enkele kleine wijzigingen na gelijk aan het oude artikel 35, vijfde lid, van de Wet OB. De materiële wijzigingen in deze bepaling vloeien voort uit de aanpassing van artikel 222 van de BTW-richtlijn 2006 wat betreft de termijn die wordt aangehouden voor het uitreiken van de factuur.

In de vroegere situatie stond het de lidstaten vrij ondernemers die op hun grondgebied leveringen of diensten verrichten, al dan niet een termijn voor te schrijven wat betreft de uitreiking van de factuur. Na de wijziging van voornoemd artikel 222 van de BTW-richtlijn 2006 bestaat deze keuzevrijheid in algemene zin nog steeds, maar is wel bepaald dat voor intracommunautaire goederenleveringen en voor grensoverschrijdende diensten waarvoor de belasting overeenkomstig artikel 196 van de richtlijn moet worden voldaan door de afnemer, de factuur moet worden uitgereikt op uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

In artikel 35, vijfde lid, van de Wet OB was reeds bepaald dat de factuur in beginsel in alle gevallen moet worden uitgereikt vóór de vijftiende dag na de maand waarin de levering of de dienst is verricht. Ten gevolge van voornoemde wijziging van artikel 222 van BTW-richtlijn 2006 is thans voor Nederland in artikel 34g bepaald dat alle facturen uiterlijk op de vijftiende dag van de kalendermaand na de maand waarin de levering of de dienst is verricht moeten worden uitgereikt. De termijn voor het uitreiken van de factuur wordt daarmee met 1 dag verlengd.

In het oude artikel 35, vijfde lid, van de Wet OB was voorts bepaald dat in het geval van vooruitbetalingen de factuur steeds zou moeten worden uitgereikt voor de opeisbaarheid ervan. In de nieuwe situatie behoeft ingevolge het bepaalde in artikel 34c, eerste lid, onderdeel d, geen factuur meer te worden uitgereikt bij vooruitbetalingen ter zake van intracommunautaire goederenleveringen. Derhalve is nu in artikel 34g bepaald dat alleen voor vooruitbetalingen ter zake van andere prestaties dan intracommunautaire goederenleveringen de factuur moet worden uitgereikt voor de opeisbaarheid daarvan. In geval van een vooruitbetaling ter zake van een intracommunautaire goederenlevering moet de hoofdregel van dit artikel worden gevolgd en moet de factuur dus worden uitgereikt op uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

Artikel 35

Ook het nieuwe artikel 35 is onderdeel van de herschikking van het oude artikel 35 van de Wet OB. Artikel 35, eerste lid, (voorheen artikel 35, zesde lid) heeft betrekking op de mogelijkheid van het uitreiken van een periodieke factuur. Inhoudelijk is deze bepaling alleen in die zin gewijzigd dat de periodieke factuur conform artikel 223 van BTW-richtlijn 2006 betrekking moet hebben op goederenleveringen en diensten die zijn verricht gedurende een periode die niet langer is dan een kalendermaand, waar tot nu toe in de wet werd gesproken van een periode die niet langer is dan een maand.

Ingevolge artikel 35, tweede lid, (voorheen artikel 35, zevende lid) is het ook toegestaan dat de factuur wordt opgemaakt door de afnemer van de goederenlevering of de dienstverrichting. Inhoudelijk is met deze bepaling geen wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel I (artikel 35a)

In artikel 35a, eerste lid, van de Wet OB is aangegeven welke vermeldingen een ondernemer verplicht op de factuur moet aanbrengen. Ingevolge artikel I, onderdeel I, van de onderhavige wet wordt een aantal eisen op dit vlak inhoudelijk gewijzigd. Van de gelegenheid is daarom ook gebruik gemaakt dit artikellid in het geheel meer richtlijn conform te redigeren.

Met de in meerdere of mindere vorm inhoudelijke wijzigingen in deze bepaling moet een betere controle op de BTW mogelijk gemaakt worden, een meer uniforme behandeling van grensoverschrijdende en binnenlandse prestaties bewerkstelligd worden en elektronische facturering bevorderd worden. Zo wordt het ook eenduidiger en helderder voor de Belastingdienst en voor de ondernemers wat op een factuur moet komen te staan.

Bij de meer of minder inhoudelijke wijzigingen van artikel 35a, eerste lid, gaat het om het volgende.

Artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, is aangepast in die zin dat op de factuur niet langer het bedrag van de belasting behoeft te worden vermeld, wanneer er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor de wet die vermelding uitsluit. Te denken valt daarbij aan de bijzondere regeling voor wederverkopers van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten.

In het nieuwe eerste lid, onderdeel k, is nu een nieuwe bepaling opgenomen die luidt dat in de gevallen waarin de afnemer van een prestatie de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht, de vermelding «factuur uitgereikt door afnemer» op de factuur moet worden aangebracht.

In het nieuwe eerste lid, onderdeel m, is voorgeschreven dat op de factuur de vermelding «btw verlegd» moet worden vermeld in de gevallen waarin de afnemer tot voldoening van de belasting gehouden is. In het oude artikel 35a, eerste lid, onderdeel k, was het wat dit betreft voldoende wanneer er «enige aanduiding» op de factuur stond dat de belasting was verlegd naar de afnemer.

Het eerste lid, onderdeel n, van het nieuwe artikel 35a schrijft voor dat in geval van levering van een nieuw vervoermiddel onder de in tabel II, onderdeel a, post 6, bedoelde voorwaarden, op de factuur de gegevens moeten worden vermeld die nodig zijn om te kunnen bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van het in dit verband van belang zijnde oude artikel 35a, eerste lid, onderdeel l.

Het bepaalde in het nieuwe artikel 35a, eerste lid, onderdeel o, is nieuw. In het oude artikel 35a, eerste lid, waren geen bijzondere regels opgenomen voor het geval een dienst werd verricht met toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus.

Blijkens het oude artikel 35a, eerste lid, onderdeel m, was «enige aanduiding» daarvan op de factuur voldoende wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd. In het nieuwe artikel 35a, eerste lid, onderdeel p, is hierover bepaald dat op de factuur de vermelding «bijzondere regeling – gebruikte goederen», «bijzondere regeling – kunstvoorwerpen», respectievelijk «bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten» moet worden aangebracht, indien een van deze bijzondere regelingen wordt gehanteerd.

In artikel 35a, tweede lid, (Artikel I, onderdeel I) is voorgeschreven welke vermeldingen op een vereenvoudigde factuur moeten worden opgenomen. In de in artikel 34d bedoelde gevallen mogen ondernemers een factuur uitreiken met daarop alleen vermeld de datum waarop de factuur is uitgereikt, de identiteit van de ondernemer die de prestatie verricht, de aard van de geleverde goederen of diensten, het BTW-bedrag of hoe dat kan worden berekend en een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat overeenkomstig artikel 34f als factuur geldt.

Het derde lid van artikel 35a van de Wet OB heeft betrekking op de situatie waarin een ondernemer in Nederland een factuur uitreikt ter zake van een goederenlevering of dienstverrichting in een andere lidstaat, waarbij de afnemer in die andere lidstaat tot voldoening van de belasting is gehouden. In dergelijke gevallen is het op grond van artikel 35d niet mogelijk een vereenvoudigde factuur uit te reiken, maar mag de Nederlandse ondernemer ingevolge artikel 35a, derde lid, op de door hem uit te reiken factuur wel de vermeldingen van artikel 35a, eerste lid, onderdelen h, i en j weglaten. Het gaat daarbij om onderscheidenlijk de vergoeding met betrekking tot elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs exclusief belasting, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen en andere kortingen indien die niet in de eenheidsprijs zijn inbegrepen (onderdeel h),

het toegepaste tarief (onderdeel i) en het te betalen bedrag van de belasting (onderdeel j). In plaats van de hierboven genoemde vermeldingen moet dan op de factuur een specificatie worden vermeld van onderscheidenlijk de hoeveelheid of de omvang van de geleverde goederen of de verrichte diensten, de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten en de voor die goederen of diensten te betalen vergoeding.

In artikel 35a, vierde lid, is de term «te herziene» er voor de volledigheid bijgeplaatst. Daardoor is duidelijk gemaakt dat deze bepaling ook op de documenten als bedoeld in artikel 34f, zoals bijvoorbeeld creditnota's van toepassing is.

Het vijfde lid van artikel 35a is inhoudelijk hetzelfde als het oude artikel 35a, derde lid. Deze verplaatsing houdt verband met de herschikking van dit artikel. Inhoudelijk is hier geen wijziging mee beoogd.

Ten slotte is in overeenstemming met artikel 238, lid 1, onderdeel b, van de richtlijn factureringsregels in artikel 35a, zesde lid, van de Wet OB de term «bemoeilijken van de naleving van de verplichtingen» vervangen door «in sterke mate bemoeilijken van de naleving van de verplichtingen». Tevens is niet langer verwezen naar een onbeduidend bedrag. Deze wijzigingen hebben verder geen gevolgen. Dit artikel blijft de basis voor de in artikel 33 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 genoemde categorieën. Laatstgenoemd artikel behoeft derhalve geen wijziging.

Artikel I, onderdeel J (artikel 35b)

In dit artikelonderdeel wordt artikel 35b van de Wet OB vervangen. Artikel 35b is in de nieuwe opzet zowel van toepassing op papieren als elektronische facturen. Daarbij is de gelijke behandeling van papieren en elektronische facturen bereikt. Uitgangspunt bij de richtlijn factureringsregels is dat er voor de heffing van de belasting in alle opzichten een gelijke behandeling is van papieren en elektronische facturen. Verwezen zij in dit verband ook naar paragraaf I.2 van het algemene deel van deze memorie.

Het eerste lid van het nieuwe artikel 35b beoogt geen materiële verandering. De wijziging hangt samen met de aanpassing van artikel 232 van de BTW-richtlijn 2006. Ondernemers kunnen facturen in papieren of elektronische vorm uitreiken. In het geval van de uitreiking van elektronische facturen is er wel het vereiste dat de afnemer de facturen ook elektronisch kan ontvangen. Dit laatste is in het eerste lid vastgelegd.

Elektronische facturering kan bedrijven helpen hun kosten te verlagen en hun concurrentievermogen te verhogen. Hiertoe zijn in het nieuwe artikel 35b, tweede lid, de huidige BTW-voorschriften inzake elektronische facturering herzien, met name om de bestaande lasten en belemmeringen uit de weg te kunnen ruimen. Uitgangspunt bij de nieuwe bepalingen is dat de factuur een weerspiegeling is van de feitelijke prestatie en daarom moeten de authenticiteit, de integriteit en de leesbaarheid ervan worden gewaarborgd. Bedrijfscontroles kunnen een betrouwbaar controlespoor tussen factuur en prestatie opleveren.

De authenticiteit en integriteit kunnen tevens gewaarborgd worden met behulp van bestaande technologieën. Elektronische uitwisseling van gegevens (EDI) en een geavanceerde elektronische ondertekening zijn hier voorbeelden van. Ondernemers mogen ook andere technologieën hiervoor gebruiken. Zij zijn dus vrij om te kiezen op welke wijze zij de

authenticiteit en integriteit van een factuur waarborgen. Deze aanpassing in de richtlijn sluit aan bij het huidige Nederlandse beleid. De opmaak en het versturen van facturen kan dus vorm- en middelvrij plaatsvinden. In het tweede lid wordt ook verwezen naar de leesbaarheid van de factuur. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld het versturen van elektronische facturen via een bepaald systeem. Deze factuur moet dan voor zowel de ontvanger als de Belastingdienst te lezen zijn, bijvoorbeeld op het computerscherm.

In het derde lid van het nieuwe artikel 35b wordt nader omschreven wat onder de begrippen «authenticiteit van de herkomst» en «integriteit van de inhoud» moet worden verstaan.

In het vierde lid van het nieuwe artikel 35b zijn twee methoden opgenomen die in elk geval de authenticiteit en de integriteit kunnen waarborgen. In de oude bepaling van artikel 35b was ook nog een onderdeel c opgenomen (een andere methode, mits aan de inspecteur gemeld). Dit onderdeel is nu geschrapt, aangezien in de tweede volzin van het nieuwe tweede lid de ruimte daarvoor al is gegeven. De wettekst is hierdoor nu in overeenstemming met het beleid dat al vooruitliep op deze wijziging. De eis van het moeten voorleggen van een methode aan de inspecteur is daarmee ook wettelijk komen te vervallen. In de praktijk valt bij een andere methode dan die bedoeld in het vierde lid, onderdelen a, en b, te denken aan bedrijfsspecifieke elektronische apparatuur voor het maken en versturen van elektronische facturen of aan het per e-mail versturen van facturen, die bijvoorbeeld de vorm van een pdf-bestand krijgen.

Artikel I, onderdeel K (artikel 35c, tweede, derde en vierde lid)

In artikel 35c, tweede lid, is de bevoegdheid van de inspecteur uitgebreid voor de toegang tot elektronische facturen bewaard in een andere lidstaat. Deze verkrijgt nu, met het oog op de controle op de heffing, naast het recht van toegang tot en van downloading en gebruikmaking langs elektronische weg van de facturen als de ondernemer in Nederland is gevestigd, ook dat recht wanneer de ondernemer buiten Nederland is gevestigd, maar hier wel de belasting verschuldigd is. Het maakt daarbij niet uit waar de facturen opgeslagen zijn.

De uitbreiding van de bevoegdheid die de inspecteur verkrijgt is gebaseerd op het nieuwe artikel 249 van de BTW-richtlijn 2006. Deze uitbreiding heeft alleen betrekking op die elektronische facturen die betrekking hebben op de BTW die in Nederland verschuldigd is; het zijn immers alleen deze facturen die van direct belang zijn voor een goede controle op de BTW-afdracht in Nederland.

Omgekeerd dient een Nederlandse ondernemer die in een andere lidstaat belaste handelingen verricht, de fiscale autoriteiten van die lidstaat toegang te geven tot de op die handelingen betrekking hebbende elektronische facturen om die in te zien, te downloaden en te gebruiken, voorzover dit voor de controle op de nakoming van zijn BTW-verplichtingen in die lidstaat dienstig is.

Het oude artikel 35c, derde lid is – enigszins gewijzigd – opgenomen in het nieuwe tweede lid van artikel 35b. Het derde lid van artikel 35c, dat betrekking had op het waarborgen van de authenticiteit, de integriteit en de leesbaarheid gedurende de bewaartermijn werd daarmee overbodig en is daarom vervallen. In verband hiermee is het oude vierde lid vernummerd tot het derde lid.

Artikel I, onderdeel L (artikel 35d)

Dit artikel is aangepast aan de wijzigingen in artikel 35b, waarin in navolging van de richtlijn niet langer van «elektronisch verzonden facturen», maar van «elektronische factuur» gesproken wordt. Een elektronische factuur dient nu in elektronisch formaat verzonden én ontvangen te worden. Wat dat laatste betreft kan ook van ontvangen worden gesproken indien de afnemer de elektronische factuur zelf elektronisch op haalt.

Artikel I, onderdeel M (artikel 36)

Net als bij Artikel I, onderdelen C, E, F en G, is het ook bij artikel 36, in verband met deerschikking van artikel 35 van de Wet OB (zie Artikel I, onderdeel H), nodig de verwijzing daarmee in lijn te brengen. Inhoudelijk is hiermee geen wijziging beoogd.

Artikel II (artikel 67ca van de AWR)

In artikel 67ca van de AWR wordt verwezen naar de Wet OB. Hierdoor kunnen bepaalde factuurvereisten met een bestuurlijke boete worden gehandhaafd. Door deerschikking van een aantal artikelen in de Wet OB bij dit wetsvoorstel, moet de verwijzing in artikel 67ca van de AWR ook aangepast worden, anders zou een deel van de factuurvereisten buiten het bereik van artikel 67ca van de AWR vallen, dan wel zien op de verkeerde bepalingen uit de Wet OB. Inhoudelijk is er dus geen wijziging mee beoogd.

Artikel III (Overige fiscale maatregelen 2011)

In artikel XV van Overige fiscale maatregelen 2011¹ is voorzien in een aantal nieuwe artikelen in de Wet OB. Deze treden op grond van artikel XXVIII, negende lid, van eerstgenoemde wet in werking op 1 april 2012. De nieuwe bepalingen van de Wet OB, artikel 28z tot en met artikel 28zg, hebben betrekking op de bijzondere regeling voor reisbureaus. In het nieuwe artikel 28zf, vierde lid, is bepaald dat op de ter zake van reisdiensten door een reisbureau uit te reiken factuur moet worden vermeld dat de reisbureauregeling van toepassing is. Deze bepaling wordt echter overbodig met de inwerkingtreding van deze wet nu in een zodanig voorschrift wordt voorzien in het nieuwe onderdeel o van artikel 35a, eerste lid.

Artikel IV

Dit artikel regelt de datum van inwerkingtreding. Overeenkomstig artikel 2 van de richtlijn factureringsregels is dit 1 januari 2013.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers

¹ Stb. 2010, 873 (Wet van 23 december 2010 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2011)).