

2 november 2012

Indirect Tax Alert

btw - no. 454



Belangrijke wijzigingen in de btw- factureringsregels

Belangrijke wijzigingen in de btw-factureringsregels

Per 1 januari 2013 wijzigen de factureringsregels voor de btw. De nieuwe regels zijn gebaseerd op richtlijn 2010/45/EU van de Raad van de Europese Unie, zodat in alle Europese lidstaten in principe dezelfde factuurvereisten gelden. In deze ITA gaan wij in op de factureringsregels zoals deze van toepassing zijn vanaf 1 januari 2013.

1. Wanneer moet een btw- factuur worden uitgereikt en door wie?

Iedere ondernemer moet ervoor zorgen dat in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1. Als hij een goederenlevering of een dienst verricht aan een andere btw-ondernemer of aan een rechtspersoon die geen btw-ondernemer is;
2. Voor afstandsverkopen aan niet-ondernemers in een andere EU-lidstaat, waarbij buitenlandse btw moet worden berekend;
3. Als hij een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering verricht (ook wel: 'nultarief');
4. Als een vooruitbetaling is gedaan voordat de goederenlevering heeft plaatsgevonden of de dienst is voltooid. Er hoeft echter geen factuur te worden uitgereikt als een vooruitbetaling is gedaan met betrekking tot intra-Communautaire goederenleveringen die zijn vrijgesteld ('nultarief').

In principe hoeft er geen factuur te worden uitgereikt voor goederenleveringen en diensten die zijn vrijgesteld van btw. Er zijn echter enkele uitzonderingen op deze regel. Een voorbeeld hiervan is de vrijgestelde intracommunautaire goederenlevering ('nultarief'), waarvoor wel een factuur moet worden uitgereikt.

De factuur mag onder voorwaarden worden opgesteld en uitgereikt door de afnemer ('self-billing') of door een derde namens en voor rekening van de ondernemer die de goederenlevering of dienst verricht. De ondernemer die de goederenlevering of dienst verricht blijft echter wel verantwoordelijk voor de juistheid van de factuur.

2. Van welke EU-lidstaat gelden de factureringsregels?

Onder de huidige btw-factureringsregels is het niet duidelijk van welke EU-lidstaat de factureringsregels gelden in het geval van een grensoverschrijdende goederenlevering of dienst. De nieuwe factureringsregels bepalen nu expliciet welke regels van toepassing zijn in het geval van een grensoverschrijdende goederenlevering of dienst.

1. Per 1 januari 2013 zal de hoofdregel zijn dat de factureringsregels van de EU-lidstaat waar de goederenlevering of dienst is verricht, van toepassing zijn.
2. Een uitzondering geldt voor de situaties waarin de verleggingsregeling van toepassing is. In dat geval gelden de factureringsregels van de EU-lidstaat waar de ondernemer die de prestatie verricht is gevestigd, of waar hij een vaste inrichting heeft van waaruit de prestatie wordt verricht.
 - a. Als de ondernemer is gevestigd buiten de EU en prestaties verricht binnen de EU ter zake waarvan de btw-heffing is verlegd naar de afnemer, geldt het onder 2 gestelde niet. Het gevolg hiervan is dat de hoofdregel

onder 1 van toepassing is waardoor de leverancier verplicht is om een factuur uit te reiken die voldoet aan de factureringsregels van de EU-lidstaat van de afnemer.

Deze regels zullen een grote invloed hebben op ondernemingen die buiten de EU zijn gevestigd en aan de btw onderworpen prestaties verrichten binnen de EU, omdat zij mogelijk te maken krijgen met verschillende factureringsregels in 27 lidstaten.

- b. De hoofdregel onder 1 geldt ook wanneer de heffing van de btw is verlegd naar de afnemer en de afnemer zelf de facturen opstelt en uitreikt. Alsdan zijn de factureringsregels van de EU-lidstaat waar de prestatie is verricht van toepassing.

Voorbeeld

Een in Nederland gevestigde onderneming (A) verleent een van btw vrijgestelde verzekeringsdienst aan onderneming (B), die is gevestigd in lidstaat Y. Op basis van de nieuwe Richtlijn inzake facturering is de uitreiking van een factuur voor de van btw vrijgestelde verzekeringsdienst in beginsel niet nodig. Voor zulke diensten kunnen lidstaten echter verplichten dat een volledige of een vereenvoudigde factuur wordt uitgereikt als de diensten worden verricht in hun lidstaat of buiten de EU door de op hun grondgebied gevestigde ondernemers.

Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Als de Nederlandse factureringsregels gelden, hoeft er geen factuur te worden uitgereikt ter zake van de verzekeringsdienst aan onderneming B in lidstaat Y. In dit voorbeeld heeft lidstaat Y echter gebruik gemaakt van de in de Richtlijn geboden mogelijkheid om uitreiking van een volledige factuur verplicht te stellen met betrekking tot bepaalde van btw vrijgestelde diensten, zoals verzekeringsdiensten. De vraag rijst of onderneming A een factuur moet uitreiken met betrekking tot de van btw vrijgestelde verzekeringsdiensten die zij aan onderneming B in lidstaat Y verleent.

Op basis van de hierboven genoemde nieuwe regels gelden in dit geval de factureringsregels zoals die zijn geïmplementeerd door Nederland. Onderneming A hoeft dus geen btw-factuur uit te reiken aan haar afnemer in lidstaat Y.

Als onderneming A echter een vaste inrichting in lidstaat Y heeft van waaruit de verzekeringsdiensten worden verleend aan haar afnemer in lidstaat Y, gelden de factureringsregels van lidstaat Y. Als gevolg hiervan dient onderneming A een volledige btw-factuur uit te reiken die voldoet aan de factuurvereisten van lidstaat Y.

3. Binnen welke termijn dient een btw-factuur te worden uitgereikt?

Onder de nieuwe regels dient de factuur uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de goederenlevering of dienst is verricht, uitgereikt te worden. De tijdslimiet voor het uitreiken van een factuur wordt dus verlengd met één dag (in de huidige situatie dient de factuur te worden uitgereikt vóór de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de prestatie is verricht).

Onder de nieuwe Richtlijn inzake facturering is het voor lidstaten toegestaan om verschillende tijdslimieten op te leggen voor (i) het uitreiken van een factuur voor binnenlandse leveringen, (ii) voor het uitreiken van een factuur voor een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering ('nultarief'), of (iii) voor grensoverschrijdende diensten waarvoor de verleggingsregeling geldt. Nederland heeft echter geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. In

principe moeten dus alle facturen waarvoor de Nederlandse factureringsregels gelden (zie deel 2 van deze Alert) uitgereikt worden op uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de levering of dienst is verricht.

Als er echter een vooruitbetaling is gedaan voordat de goederenlevering of dienst is verricht, dient de factuur te worden uitgereikt voor het tijdstip van de opeisbaarheid daarvan. Wij merken nogmaals op dat onder de nieuwe regels geen factuur uitgereikt hoeft te worden als er een vooruitbetaling heeft plaatsgevonden ter zake van een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering ('nultarief').

Als er op basis van een contract sprake is van doorlopende prestaties, bijvoorbeeld de levering van elektriciteit, zijn de volgende regels van toepassing. Diensten die doorlopend worden verleend worden geacht minstens één keer per jaar te zijn voltooid. Dit betekent dat een factuur moet worden uitgereikt op uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgende op de maand waarin de dienst geacht wordt te zijn voltooid.

Aangezien doorlopende intra-Communautaire goederenleveringen worden geacht te zijn verricht aan het einde van elke maand, moet de factuur ter zake van deze leveringen uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de levering is verricht, worden uitgereikt.

4. Welke gegevens moeten worden vermeld op de btw-factuur?

4.1 Volledige factuur

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen twee type facturen: volledige facturen en vereenvoudigde facturen. In principe moet een volledige factuur worden uitgereikt als de persoon aan wie de levering wordt verricht een ondernemer of een rechtspersoon andere dan ondernemer is. Op basis van de in Nederland geïmplementeerde nieuwe factureringsregels moeten de volgende gegevens worden vermeld op een volledige btw-factuur:

- (1) de datum van uitreiking;
- (2) een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- (3) het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;
- (4) het btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering ('nultarief') heeft afgenomen;
- (5) de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer;
- (6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- (7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingdatum van de factuur;
- (8) de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- (9) het toegepaste tarief;
- (10) het te betalen bedrag van de belasting, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze wet die vermelding uitsluit;

Vereenvoudiging: Als de factuur wordt uitgereikt door een ondernemer die niet gevestigd is in de EU-lidstaat waar de btw verschuldigd is, of als de vestiging van de ondernemer in die lidstaat niet betrokken is bij de levering, en de verleggingsregeling van toepassing is, mogen de bovengenoemde punten (8), (9) en (10) achterwege blijven. In plaats daarvan moet de vergoeding, de hoeveelheid of de omvang en de aard van de geleverde goederen of diensten worden vermeld.

- (11) wanneer de afnemer die een prestatie afneemt de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht, de vermelding "factuur uitgereikt door afnemer";
- (12) in geval van een vrijstelling of een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering ('nultarief') enige aanduiding daarvan;
- (13) wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding "btw verlegd";
- (14) in geval van een vrijgestelde intra-Communautaire goederenlevering ('nultarief') van een nieuw vervoermiddel, de gegevens die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is;
- (15) wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is, de vermelding "bijzondere regeling reisbureaus";
- (16) wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, de vermelding "bijzondere regeling - gebruikte goederen", "bijzondere regeling - kunstvoorwerpen", respectievelijk "bijzondere regeling - voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten";
- (17) wanneer de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger, het btw-identificatienummer van deze fiscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres.

4.2. Vereenvoudigde factuur

Vereenvoudigde facturen mogen worden uitgereikt in geval van creditnota's, of als het belastbare bedrag van de levering minder bedraagt dan EUR 100. Voor vrijgestelde intra-Communautaire goederenleveringen ('nultarief') en voor goederenleveringen die vallen onder de regeling voor afstandsverkopen is het echter niet mogelijk om een vereenvoudigde factuur uit te reiken.

Bovendien is het niet mogelijk een vereenvoudigde factuur uit te reiken bij grensoverschrijdende diensten waarvoor de verleggingsregeling geldt. Hiervoor geldt wel de vereenvoudiging die in paragraaf 4.1 is genoemd.

Vereenvoudigde facturen moeten op zijn minst de volgende gegevens bevatten:

- (a) de datum van uitreiking;
- (b) identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of dienst verricht;
- (c) de aard van de geleverde goederen of diensten;
- (d) het te betalen btw-bedrag of de gegevens waarmee dat bedrag kan worden berekend;
- (e) als de factuur die uitgereikt is een creditnota is, moet er een specifieke en eenduidige verwijzing gemaakt worden naar de oorspronkelijke factuur en naar de specifieke gegevens die gewijzigd zijn.

5. Elektronisch factureren

Onder bepaalde voorwaarden mogen facturen via de elektronische weg worden verzonden of beschikbaar worden gemaakt aan de afnemer. Onder de nieuwe Richtlijn inzake facturering dienen papieren facturen en elektronische facturen gelijk behandeld te worden. Dit betekent onder meer dat de aanvaarding van een elektronische factuur door de afnemer op dezelfde wijze geschiedt als de aanvaarding van een papieren factuur, bijvoorbeeld door schriftelijke acceptatie (al dan niet op formele wijze) dan wel door verwerking of betaling van de ontvangen factuur.

Onder de nieuwe vereenvoudigde regels voor elektronische facturen kunnen individuele lidstaten niet langer voorwaarden opleggen met betrekking tot het gebruik van elektronische facturen. Het gebruik van specifieke elektronische factureringstechnologie (bijvoorbeeld EDI of een geavanceerde elektronische handtekening) is hierdoor niet langer verplicht.

De authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur, op papier of in elektronisch formaat, dienen vanaf het tijdstip van de uitreiking van de factuur tot het einde van de bewaartermijn te worden gewaarborgd. Onder "de authenticiteit van de herkomst" van de factuur wordt verstaan de gewaarborgde identiteit van degene die de goederenlevering of dienst verricht of van degene die de factuur heeft uitgereikt. "De integriteit van de inhoud" van een factuur betekent dat er geen wijziging is aangebracht op de krachtens de wet voorgeschreven inhoud van de factuur. "Leesbaarheid" van een factuur betekent dat de factuur leesbaar moet zijn. Ondernemers mogen zelf bepalen op welke wijze de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur worden gewaarborgd. Hiertoe kan gebruik worden gemaakt van elke vorm van bedrijfscontrole die een betrouwbaar controlespoor ('audit trail') tussen de factuur en de goederenlevering of dienst oplevert.

Gevolgen voor de praktijk

Ernst & Young raadt ondernemingen aan om zich goed voor te bereiden op de veranderingen op het gebied van facturering en tijdig actie te ondernemen. Aandachtspunten zijn:

- De wijzigingen in de btw-factureringsregels zullen tijdig in het ERP systeem moeten worden verwerkt;
- Er moet worden nagegaan of door de nieuwe factureringsregels specifieke verwijzingen nodig zijn op de factuur. Dit zal sterk afhangen van de specifieke soort transacties die worden uitgevoerd door ondernemingen;
- Elektronische facturering kan meer gebruikt worden vanaf 1 januari 2013. Wij raden ondernemers aan dit in overweging te nemen.

Als u vragen heeft over de nieuwe btw-factureringsregels of als u de gevolgen van deze nieuwe regels voor uw onderneming wilt bespreken, neemt u dan gerust contact op met uw Ernst & Young belastingadviseur of één van hieronder genoemde contactpersonen.

Het vorenstaande vindt zijn grondslag in onze interpretatie van de thans geldende fiscale wetgeving en gepubliceerde rechtspraak. Deze Indirect Tax Alert dient slechts ter algemene informatie en het pretendeert geen volledigheid en is geen fiscaal advies.

Informatie

Voor nadere informatie betreffende deze alert kunt u contact opnemen met een van de adviseurs van Ernst & Young.

Indirect Tax

Walter de Wit

Tel.: 088 407 1390

E-mail: walter.de.wit@nl.ey.com

John-Paul Becks

Tel.: 088 407 6099

E-mail: john-paul.becks@nl.ey.com

Folkert Gaarlandt

Tel.: 088 407 1676

E-mail: folkert.gaarlandt@nl.ey.com

Remco van der Zwan

Tel.: 088 407 8355

E-mail: remco.van.der.zwan@nl.ey.com

Leo Zoetelief

Tel.: 088 407 1952

E-mail: leo.zoetelief@nl.ey.com

Daniel Kroesen

Tel.: 088 407 8361

E-mail: daniel.kroesen@nl.ey.com

Nadeya Sayedi

Tel.: 088 407 1063

E-mail: nadeya.sayedi@nl.ey.com

Paul Tielemans

Tel.: 088 407 4534

E-mail: paul.tielemans@nl.ey.com

Dennis van Dijk

Tel.: 088 407 2705

E-mail: dennis.van.dijk@nl.ey.com

Caroline Swinkels

Tel.: 088 407 1951

E-mail: caroline.swinkels@nl.ey.com

Therry Rookmaaker-Penners

Tel.: 088 407 3958

E-mail: therry.rookmaaker@nl.ey.com

Pieter Tielemans

Tel.: 088 407 4555

E-mail: pieter.tielemans@nl.ey.com

Duy Nguyen

Tel.: 088 407 2032

E-mail: duy.nguyen@nl.ey.com

Ernst & Young

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is een limited liability partnership naar het recht van Engeland en Wales met registratienummer OC335596. Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is statutair gevestigd te Lambeth Palace Road 1, London SE1 7EU, Verenigd Koninkrijk, heeft haar hoofdvestiging aan Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, Nederland en is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam onder nummer 24432939.

www.ey.nl

© Ernst & Young 2011

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemene leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituuut voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. Noch EYGM Limited noch enig ander lid van de wereldwijde Ernst & Young organisatie kan aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of die ervan afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid, dient steeds een geschikte adviseur geraadpleegd te worden.