

Btw en creditfacturen: zorgvuldigheid gewenst

BTW - Er worden in Nederland heel wat creditfacturen verstuurd. Crediteren is echter niet altijd zonder risico. Het sturen van een creditfactuur mag, maar daarbij moet wel de nodige zorgvuldigheid in acht worden genomen. De regels hieromtrent zijn door de Belastingdienst in een besluit vastgelegd.

Indien op een factuur ten onrechte of te veel btw in rekening is gebracht, moet de factuur gecorrigeerd worden. Er is sprake van ten onrechte of te veel gefactureerde btw indien:

- een verkeerd tarief wordt toegepast;
- btw in rekening wordt gebracht terwijl een levering en/of dienst is vrijgesteld;
- btw in rekening wordt gebracht terwijl sprake is van een overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;

- btw in rekening wordt gebracht terwijl de heffing van btw is verlegd naar de afnemer van de prestaties.

De opsteller van de factuur moet de onjuiste factuur terugnemen, al dan niet met uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de factuurvereisten (zie tabel). Een andere optie is het aanvullen van de onjuiste factuur, met een daadwerkelijk aan de ontvanger van de oorspronkelijke factuur uit te reiken creditfactuur. De oorspronkelijke factuur en de creditfactuur moeten samen als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur kunnen worden beschouwd. De uit te reiken nieuwe factuur of creditfactuur moet een duidelijke verwijzing naar de oorspronkelijke factuur bevatten, zoals het factuurnummer van de oorspronkelijke factuur.

Uitschakelen van gevaar voor verlies van belastinginkomsten

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

- dat de ontvanger van de factuur de ten onrechte of te veel gefactureerde btw niet in aftrek kan brengen of geen aftrek heeft gehad en ook niet zal hebben, of
- dat de factuur door tijdige terugname niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, of
- dat, wanneer de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, de ontvanger van de factuur de ten onrechte of te veel gefactureerde btw heeft teruggedraaid door deze btw op aangifte te voldoen.

Praktisch kan de opsteller van de factuur dit aantonen met een door de ontvanger van de factuur ondertekende verklaring, waarin is opgenomen hoe met de ten onrechte of te veel gefactureerde btw is omgegaan.

Valse factuur

Wanneer sprake is van een valse aan een ondernemer gerichte factuur, zal de opsteller van die factuur - ook al heeft hij de gefactureerde btw afgedragen - in het algemeen niet kunnen aantonen dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld.

Van een valse factuur is sprake wanneer er geen prestatie aan de factuur ten grondslag ligt. In een dergelijke situatie is niet uit te sluiten dat de opsteller van de factuur met behulp van de valse factuur opzettelijk probeert liquide middelen binnen te halen, zonder daarvoor een prestatie te verrichten.

Als de ontvanger van de factuur de ten onrecht afgetrokken btw niet terugbetaalt aan de Belastingdienst, is niet voldaan aan de voorwaarde dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld. In het geval van een valse factuur kan dus slechts voor het bedrag van de aan de Belastingdienst terugbetaalde btw teruggaaf worden verleend aan de opsteller van de factuur.

Termijn van herziening

De herziening van ten onrechte of te veel gefactureerde btw, met inbegrip van het verzoek om teruggaaf van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw, moet gebeuren binnen vijf jaar na het einde van het jaar waarin de ten onrechte of te veel gefactureerde btw verschuldigd is geworden.

Het hanteren van de termijn van vijf jaar geeft een extra waarborg bij de uitschakeling van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten. Binnen deze termijn is namelijk eventuele naheffing van de in aftrek gebrachte btw bij de ontvanger van de factuur nog mogelijk.

Gevolgen van niet herzien

Als de te onrechte of te veel in rekening gebrachte btw niet door de opsteller van de factuur op aangifte is afgedragen aan de Belastingdienst, heeft de Inspecteur twee heffingsmogelijkheden: heffing bij de opsteller van de factuur en naheffing wegens ten onrechte genoten aftrek bij de ontvanger van de factuur.

Naheffing bij opsteller factuur

De Inspecteur behoort zich eerst te wenden tot de opsteller van de factuur als degene voor wie door de onjuiste factuur de verschuldigdheid van btw is ontstaan. De opsteller van de factuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de onjuiste factuur. Ervan uitgaande dat de opsteller van de factuur de vergoeding met de daarin begrepen btw heeft ontvangen, sluit deze keuze ook aan bij de positie van de Belastingdienst als crediteur van deze btw, aangezien de opsteller van de factuur de ontvangen btw moet afdragen aan de Belastingdienst.

Naheffing bij ontvanger factuur

De keuze van de Inspecteur om zich eerst te wenden tot de opsteller van de factuur, betekent niet dat naheffing bij de ontvanger van de factuur van de te veel in aftrek gebrachte btw niet meer mogelijk is, wanneer naheffing bij de opsteller geen effect sorteert. De afnemer heeft immers een eigen verantwoordelijkheid om te beoordelen of hem terecht een bedrag aan btw is berekend en of deze btw terecht in aftrek is gebracht. Hij moet daarom de daaruit voortvloeiende schade zelf dragen en er tevens op toezien dat de aan hem uitgereikte factuur voldoet aan de in de wet genoemde factuurvereisten.

Er zijn omstandigheden denkbaar waarin de aftrek bij de afnemer in stand kan blijven. Bijvoorbeeld als de afnemer niet kan worden verweten dat hij bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht. Daarbij is van belang dat hij, gezien de hem ter beschikking staande gegevens en het geheel van feiten en omstandigheden, redelijkerwijs tot de conclusie kon komen dat de leverancier de in rekening gebrachte btw verschuldigd was. Een en ander wordt per geval afzonderlijk beoordeeld.

In sommige situaties kan sprake zijn van een zodanige verwijtbaarheid aan de zijde van de afnemer dat, wan-

Tabel 1. Factuurvereisten.

1	Datum uitreiking factuur
2	Opeenvolgend factuurnummer (mag meerdere reeksen)
3	Btw-identificatienummer leverancier/dienstverrichter
4	Btw-identificatienummer afnemer, indien een verleggingsregeling van toepassing is of een intracommunautaire levering wordt verricht
5	NAW-gegevens leverancier en afnemer
6	Hoeveelheid en duidelijke omschrijving geleverde goederen of diensten
7	Datum waarop de levering of dienst heeft plaatsgevonden
8	Maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, eenheidsprijs (excl. btw), evenals eventuele vooruitbetalingskortingen en andere kortingen, indien niet in de eenheidsprijs begrepen
9	Toegepast btw-tarief
10	Te betalen btw-bedrag
11	Indien een verleggingsregeling van toepassing is, de vermelding: 'Btw verlegd' Indien van toepassing, een verwijzing naar de vrijstelling of intracommunautaire levering
12	Gegevens vervoermiddel (nieuw of gebruikt)
13	Indien de afnemer de factuur uitreikt, in plaats van de leverancier of dienstverrichter, de vermelding: 'Factuur uitgereikt door afnemer'
14	Indien van toepassing, de vermelding: 'Bijzondere regeling - gebruikte goederen', 'Bijzondere regeling - kunstvoorwerpen' of: 'Bijzondere regeling - voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten'
15	Indien van toepassing, de NAW-gegevens en het btw-identificatienummer van de fiscaal vertegenwoordiger
16	Indien van toepassing, de vermelding: 'Bijzondere regeling reisbureaus'
17	Indien het factuurbedrag niet hoger is dan 100 euro (excl. btw) of als het een aanvullend document is op een eerdere factuur (die duidelijk verwijst naar de eerdere factuur), gelden beperktere voorwaarden. Op de factuur moeten dan de NAW-gegevens van de leverancier staan en hetgeen hiervoor is genoemd bij 1, 6 en 10 (of, in plaats van 10, de gegevens aan de hand waarvan het btw-bedrag kan worden berekend) Deze regeling geldt niet voor intracommunautaire leveringen of als de leverancier of dienstverrichter in het buitenland is gevestigd

neer duidelijk is geworden dat naheffing bij de leverancier zonder resultaat blijft, de door de afnemer in aftrek gebrachte btw moet worden nageheven. Bijvoorbeeld als sprake is van kwade trouw en de afnemer de transactie is aangegaan met de bedoeling een recht op aftrek te schep- pen, in de wetenschap dat deze btw door de andere partij niet zal worden voldaan.

Van een ondernemer wordt verwacht dat hij weet welke goederen en diensten onder het algemene tarief vallen en welke onder het verlaagde tarief. Ook moet een onder- nemer op de hoogte zijn van tariefswijzigingen, aan- gezien het gebruikelijk is dat daaraan op het tijdstip van invoering voldoende publiciteit wordt gegeven. Eigen kennis bij de afnemer wordt met name verondersteld indien toepassing van de wettelijke bepalingen in sterke mate afhankelijk is van de kenmerken van zijn onder- neming. Een goede oriëntatie op de fiscale positie van de onderneming behoort immers tot de normale be- drijfsvoering.

Te weinig gefactureerde btw

Als te weinig btw op de factuur is vermeld, kan de onder- nemer dit het beste herstellen door een aanvullende fac- tuur uit te reiken voor alleen de btw. De ondernemer is, ook als hij geen aanvullende factuur uitreikt, de te weinig gefactureerde btw verschuldigd.

In dat geval geldt dat, in het totaal van de wel gefactu- reerde bedragen, de btw is begrepen.

Tot besluit

Controleer als leverancier/dienstverrichter of de uitgaande facturen juist zijn en ze voldoen aan de factuurvereisten. Dit geldt eveneens voor de afnemer, maar dan ten aanzien van inkomende facturen. Wordt vastgesteld dat op een factuur ten onrechte of te veel btw in rekening is gebracht, zorg er dan voor dat de factuur wordt gecorrigeerd. Dit kan naheffing van het opleggen van boetes door de Belastingdienst voorkomen.

(*mr. C.W. van Vilsteren*)