

Circulaire AFZ nr. 02/2013 (AFZ/2011-0272) dd. 23.01.2013

De verplichte vermeldingen van de factuur.

Samenvatting
--------------

**Factuur:** op de factuur moet het woord 'factuur' effectief vermeld worden

**Factuurdatum:** de datum van uitreiking van de factuur;

**Volgnummer:** iedere factuur krijgt een uniek identificatienummer;

**Identiteit leverancier / dienstverrichter:** naam, rechtsvorm (BVBA, NV, CVOA, CVBA, Comm.VA), adres en btw-identificatienummer;

**Identiteit afnemer:** naam en adres en btw nummer

**Datum belastbaar feit:** de datum wanneer de levering of de dienst heeft plaatsgevonden of de datum van ontvangst van (een deel van) de prijs;

**Aard van de uitgevoerde handeling:** benaming van de goederen / diensten, hoeveelheid, eenheidsprijs

**Maatstaf van heffing:** per tarief het bedrag exclusief btw, dit is het bedrag waarop de btw wordt berekend

**Tarieven btw:** percentage:0%, 6%, 12% of 21%

**Verschuldigde btw:** het bedrag van de verschuldigde BTW in euro

**Totaalbedrag:** de som van de maatstaf van heffing en de verschuldigde btw

**Btw verlegd:** deze mededeling wordt vermeld indien de btw verschuldigd is door de medecontractant (werken in onroerende staat, intracommunautaire diensten ...)

**Factuur uitgereikt door afnemer:** deze mededeling wordt vermeld indien de medecontractant zelf de factuur uitreikt in naam en voor rekening van de leverancier

**Verwijzing naar eerdere stukken:** indien er reeds een voorschotfactuur of een gedeeltelijke factuur werd uitgereikt, dan moet dit vermeld worden op de recentste factuur

**Duplicaat:** indien verschillende exemplaren van een factuur worden uitgereikt, moet de leverancier / dienstverrichter duidelijk de vermelding 'duplicaat' aanbrengen

**Dubbel uitgereikt op aanvraag van de klant ter vervanging van de vernietigde of verloren gegane originele factuur: BTW aanschrijving 10/1974, dagtekening en handtekening:** indien de klant de oorspronkelijke factuur door toeval of overmacht verloren heeft of indien de factuur vernietigd is, dan moet voorgaande mededeling op de factuur vermeld worden

Het uitreiken van creditnota's vereist eveneens een specifieke vermelding.

Op de creditnota dient ook de volgende vermelding te worden opgenomen: **'btw terug te storten aan de Staat in de mate waarin ze oorspronkelijk in aftrek werd gebracht'** (art. 4 §1 3° KB nr. 4). Er moet eveneens verwezen worden naar de **oorspronkelijk factuur** en de **factuurdatum**.

Circulaire

## HOOFDSTUK I: VOORSCHRIFTEN VOOR PAPIEREN EN ELEKTRONISCHE FACTUREN

### A. Definities

#### 1. Overweging 10 richtlijn 2010/45/EU

5. Overweging 10 vermeldt dat **een factuur** de weerspiegeling moet zijn van de feitelijke handeling en dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid daarom gewaarborgd moeten zijn.

Elke belastingplichtige dient ervoor te zorgen dat de uitgewisselde factuurgegevens een nauwkeurige weergave zijn van de werkelijk verrichte levering of dienst. De belastingplichtige kiest zelf hoe dit in zijn werk gaat. Aan de hand van bedrijfscontroles zou een betrouwbaar controlespoor kunnen worden opgezet om zo te waarborgen dat zowel de elektronische als de papieren facturen aan de genoemde voorwaarden voldoen.

#### 2. Factuur

6. Artikel 1, § 13, nieuw, van het Wetboek is de omzetting van artikel 218 van de btw-richtlijn, die het begrip factuur definieert. Onder "factuur" wordt verstaan, elk document of elk bericht op papier of in elektronisch formaat dat beantwoordt aan de doelstellingen van het btw-stelsel en aan de voorwaarden vastgesteld in het Wetboek en zijn uitvoeringsbesluiten. Deze hebben niet alleen betrekking op de vermeldingen die op de factuur dienen voor te komen, maar bevatten eveneens regels betreffende de uitreikingstermijn van de facturen, self-billing, de bewaring, maatregelen inzake vereenvoudiging, enz.

De materiële vorm van de factuur, hetzij op papier, hetzij in elektronisch formaat (zie punt 3), heeft op zich geen belang aangezien alle facturen, behalve enkele uitzonderingen tengevolge van hun specifieke materiële aard, aan dezelfde regels zijn onderworpen en op dezelfde wijze worden behandeld.

#### 3. Elektronische factuur

7. De definitie van een elektronisch factuur is eveneens opgenomen in artikel 1, § 13, van het Wetboek (omzetting van artikel 217 van de btw-richtlijn). De enige bedoeling van deze definitie is het beklemtonen van het specifieke karakter van de elektronische factuur waarbij de aanvaarding van de afnemer vereist is alvorens deze wijze van factureren kan worden gebruikt.

Een elektronische factuur moet uiteraard net zoals een papieren factuur alle gegevens bevatten die door het Wetboek en zijn uitvoeringsbesluiten zijn voorgeschreven.

8. Een factuur kan slechts als elektronische factuur worden aangemerkt indien zij in om het even welke elektronische vorm wordt uitgereikt en ontvangen. Het feit dat een factuur in een elektronisch formaat werd opgesteld vooraleer te worden uitgereikt, is op zich natuurlijk niet voldoende om als een elektronisch factuur te worden aangemerkt. De aard van het elektronisch formaat van de factuur is dan weer op zichzelf niet doorslaggevend. Het is dus goed mogelijk dat een factuur in een bepaald elektronisch formaat wordt verstuurd en in een ander elektronisch formaat wordt ontvangen.

9. De facturen in een elektronisch formaat (gestructureerde berichten in XML, FINVOICE, PDF, Word of andere) die worden uitgereikt en ontvangen in een elektronische vorm, zoals een email met

bijlage, een niet op papier ontvangen fax, het downloaden via een website, enz. worden aldus als elektronische facturen aangemerkt. Over het algemeen betreft het de gevallen waarin de factuur wordt uitgereikt door het elektronisch toesturen of ter beschikking stellen van gegevens die de factuur dient te bevatten, ongeacht de gebruikte werkwijze (telegeleidingstechnieken, USB-sleutel, streepjescode, elektronische chip, ...)

## **B. Aanvaarding door de afnemer**

10. Art. 53, § 2, vierde lid, van het Wetboek, bepaalt dat het gebruik van een elektronische factuur is toegestaan mits aanvaarding door de afnemer. Deze specifieke vermelding wordt vooral gerechtvaardigd door de technische vereisten die nodig zijn om een elektronische factuur te kunnen ontvangen en de capaciteit van de afnemer om de authenticiteit, integriteit en leesbaarheid te waarborgen.

Aangezien papieren en elektronische facturen gelijk moeten worden behandeld, kan de aanvaarding van een elektronische factuur door de afnemer op dezelfde manier worden bepaald als zijn aanvaarding van een papieren factuur. Het kan hierbij dus gaan om een schriftelijke, al dan niet formele aanvaarding, of een aanvaarding op grond van een stilzwijgende overeenkomst bijvoorbeeld door de verwerking of betaling van de ontvangen factuur.

In elk geval is de beslissing om elektronische facturen te gebruiken uiteindelijk afhankelijk van de overeenkomst tussen de partijen.

## **C. Authenticiteit van de herkomst**

11. Het nieuwe artikel 60, § 5, van het Wetboek is de omzetting van artikel 233 van de btw-richtlijn betreffende de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur.

12. Artikel 60, § 5, eerste lid, van het Wetboek verduidelijkt dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur moeten worden gewaarborgd vanaf het tijdstip waarop een de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaringstermijn, ongeacht of het een factuur betreft op papier dan wel een factuur in een elektronisch formaat.

13. Het tweede lid van artikel 60, § 5, van het Wetboek verduidelijkt het begrip "authenticiteit van de herkomst", namelijk het waarborgen van de identiteit van de leverancier of de uitreiker van de factuur.

De authenticiteit van de herkomst van een factuur moet worden gewaarborgd, zowel door de uitreiker als de ontvanger van de factuur.

De leverancier/dienstverrichter moet kunnen aantonen dat hijzelf aan de oorsprong ligt van de factuur, namelijk dat hijzelf de factuur heeft uitgereikt of dat de factuur werd uitgereikt door een derde of door de klant (self-billing) handelend in de naam en voor de rekening van de leverancier.

De afnemer moet kunnen waarborgen dat de ontvangen factuur afkomstig is van de leverancier/dienstverrichter of van degene die de factuur heeft uitgereikt.

De identiteit van de leverancier/dienstverrichter is een gegeven dat altijd op de factuur moet worden vermeld (artikel 5 van voornoemd koninklijk besluit nr. 1). Dit is op zich echter niet voldoende om de authenticiteit van de herkomst te waarborgen. De afnemer moet nagaan of de op de factuur vermelde leverancier/dienstverrichter werkelijk de levering van goederen of de dienst heeft verricht waarnaar de factuur verwijst.

## **D. Integriteit van de inhoud**

14. Artikel 60, § 5, derde lid, van het Wetboek verduidelijkt het begrip "integriteit van de inhoud", namelijk het feit dat de krachtens de toepasbare regels voorgeschreven inhoud geen wijzigingen heeft ondergaan.

De integriteit van de inhoud van een factuur is opnieuw zowel een verplichting voor de leverancier/dienstverrichter als voor de afnemer. Zij kunnen elk onafhankelijk van elkaar de wijze kiezen waarop ze aan deze verplichting zullen voldoen, of ze kunnen samen overeenkomen om

hieraan te voldoen via bijvoorbeeld een welbepaalde technologie zoals EDI, om te waarborgen dat de inhoud ongewijzigd blijft.

Het feit dat de inhoud van de factuur niet gewijzigd is, heeft geen betrekking op het formaat van een elektronische factuur. Op voorwaarde dat de vereiste inhoud van de factuur niet gewijzigd wordt, mag het formaat waarin die inhoud gegoten is, worden omgezet in andere formaten.

Ingeval de belastingplichtige ervoor gekozen heeft om het voorschrift inzake integriteit van de inhoud na te leven met behulp van een geavanceerde elektronische handtekening, moet die wijziging in een controlespoor worden geregistreerd, wanneer er sprake is van omzetting van het ene formaat naar het andere.

## **E. Leesbaarheid**

15. De leesbaarheid van een factuur betekent dat de factuur leesbaar moet zijn voor mensen. Dat moet zo blijven tot het einde van de bewaartermijn. De factuur moet worden getoond in een stijl waarin alle btw-gegevens van de factuur duidelijk leesbaar zijn, op papier of op een scherm, zonder dat daarvoor buitensporig veel onderzoek of interpretatie nodig is, bijv. EDI-berichten, XML-berichten of andere gestructureerde berichten in het originele formaat worden niet beschouwd als leesbaar voor mensen (na een omzettingsproces eventueel wel).

Voor elektronische facturen wordt deze voorwaarde als vervuld beschouwd als de factuur op verzoek binnen een redelijke termijn in een voor mensen leesbare vorm op het scherm of via afdrukken kan worden voorgelegd. Het moet mogelijk zijn om na te gaan of de gegevens van het originele elektronische bestand en die van het voorgelegde leesbare document niet van elkaar verschillen.

## **F. Bedrijfscontroles en een betrouwbaar controlespoor**

16. Elke belastingplichtige bepaalt zelf hoe hij de voorgaande drie voorwaarden zal naleven.

17. Artikel 60, § 5, vierde lid, van het Wetboek bepaalt dat dit kan worden bereikt door elke bedrijfscontrole die een betrouwbaar controlespoor aantoont tussen een factuur en een levering van een goed of een dienst.

Bedrijfscontrole is een ruim begrip. Het gaat om het proces dat tot stand wordt gebracht, wordt uitgevoerd en wordt bijgewerkt door degenen die verantwoordelijk zijn voor de verschaffing van redelijke waarborgen betreffende de financiële, boekhoudkundige en reglementaire verslaggeving en die ervoor moeten zorgen dat de wettelijke voorschriften worden nageleefd.

De bedrijfscontroles moeten passen bij de omvang, activiteit en het type van belastingplichtige en dienen rekening te houden met het aantal en de waarde van de transacties alsook met het aantal en type leverancier/dienstverrichters en afnemers.

18. Een voorbeeld van een bedrijfscontrole is de vergelijking van de bewijsstukken. Voor de leverancier kan de factuur bijvoorbeeld vergeleken worden met de bestelbon, vervoersdocumenten en de ontvangst van de betaling. Voor de afnemer kan de factuur dan weer vergeleken worden met de goedgekeurde kooporder, de leveringsnota, het betalingsbewijs, ... Dit zijn echter slechts voorbeelden van typische documenten die beschikbaar zijn. Belangrijk om te onthouden is dat facturen, op papier of in elektronisch formaat, doorgaans slechts één document zijn in een hele reeks documenten in verband met een transactie die aan de hand van die documenten wordt gestaafd.

Bovenal moet een betrouwbaar controlespoor een verband kunnen aantonen tussen de handeling en de facturering, zodat kan worden gewaarborgd dat de uitgereikte factuur een handeling weerspiegelt die werkelijk heeft plaatsgevonden.

Een bedrijfscontrole die een betrouwbaar controlespoor oplevert, is echter maar een voorbeeld van een mogelijke methode, zoals vermeld in artikel 60, § 5, vierde lid, van het Wetboek. Naast deze bedrijfscontroles, en meer in het bijzonder bij elektronische facturen, zijn methodes zoals de geavanceerde elektronische handtekening of de elektronische uitwisseling van gegevens (EDI), die vroeger verplicht werden door het oude artikel 233, lid 1, van de btw-richtlijn, naast ook nog andere

systemen die het naleven van deze drie voorwaarden waarborgen, voorbeelden van mogelijke technologieën.

19. Aangezien de bedrijfspraktijken overigens kunnen evolueren gedurende de periode waarin deze drie voorwaarden moeten worden gewaarborgd (vanaf de uitreiking van de factuur tot het einde van de bewaringstermijn) kan de wijze waarop de belastingplichtige tracht deze voorwaarden na te leven eveneens wijzigen.

## **HOOFDSTUK II: UITREIKING VAN FACTUREN**

### **A. Lidstaat bevoegd voor factureringsregels**

#### **1. Algemene regel**

20. Artikel 53decies, § 1, eerste lid, nieuw, van het Wetboek, dat artikel 219bis, punt 1) van de btw-richtlijn omzet, omvat de regels op grond waarvan kan worden bepaald welke lidstaat bevoegd is voor het verstrekken van de factureringsregels. Het betreft hier de factureringsregels in verband met de uitreiking, inhoud of vereenvoudiging van facturen, met uitsluiting van de bepalingen in verband met de bewaring van facturen.

21. De vuistregel is dat de lidstaat waar de levering of de dienst plaatsvindt, de factureringsregels bepaalt.

#### **2. Uitzonderingen.**

22. Er zijn echter twee uitzonderingen op bovenvermelde algemene regel. Zo gelden voor de facturering de regels van de lidstaat waar de leverancier of de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de levering van het goed of de dienst verricht, of, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, de lidstaat waar de leverancier of dienstverrichter zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer:

1° de leverancier of de dienstverrichter niet gevestigd is in de lidstaat waar de levering van het goed of de dienst geacht wordt te zijn verricht, of zijn vaste inrichting in die lidstaat niet betrokken is bij het verrichten van de levering van het goed of de dienst, en de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de levering van het goed of de dienst wordt verricht.

Wanneer in dat geval de afnemer evenwel zelf de factuur uitreikt (self-billing), moet de algemene regel van het eerste lid van artikel 53decies, § 1, nieuw, van het Wetboek, altijd worden toegepast en zal de factuur dus onderworpen zijn aan de regels van toepassing in de lidstaat waar de levering van het goed of de dienst geacht wordt te zijn verricht;

2° de levering van het goed of de dienst niet geacht wordt te zijn verricht in de Gemeenschap.

23. Deze uitzonderingen betreffen met andere woorden grensoverschrijdende leveringen of diensten waarvoor de btw wordt verlegd en leveringen of diensten die niet in de EU belastbaar zijn.

24. Voor leveranciers of dienstverrichters die niet in de EU gevestigd zijn en die belastbare leveringen van goederen of diensten verrichten in de EU gelden deze uitzonderingen niet, in dergelijke gevallen geldt steeds de algemene regel.

25. De vuistregel geldt ook altijd bij facturen uitgereikt door de afnemer (self-billing) wanneer de afnemer die de factuur uitreikt ook tot voldoening van de btw gehouden is krachtens de verlegging van heffing. In dat geval worden de factureringsregels bepaald door de lidstaat waar de levering van goederen of dienst plaatsvindt.

26. Bij een levering van een land buiten de EU naar een EU-lidstaat die leidt tot een invoer van goederen, ligt de plaats van de levering buiten de EU. Aangezien de levering niet binnen de EU plaatsvindt en de leverancier buiten de EU gevestigd is, zijn de factureringsregels van geen enkele lidstaat geldig. Bovendien is er geen factureringsplicht in verband met de invoer van goederen in de EU.

27. Wanneer de afnemer gehouden is tot voldoening van de btw krachtens een verlegging van heffing en wanneer hij een fiscaal vertegenwoordiger aanwijst, moet artikel 53decies, § 1, tweede lid, 1° worden toegepast alsof de afnemer tot voldoening van de btw gehouden is. Indien in dit geval de fiscale vertegenwoordiger ook de factuur uitreikt, dient deze te worden behandeld alsof de afnemer de factuur had uitgereikt. Dit betekent dat artikel 53decies, § 1, eerste lid, van toepassing is.

### 3. Toepassingsvoorbeelden

28. De facturering is dus onderworpen aan de regels die in België van toepassing zijn, indien:

- deze facturering leveringen van goederen of diensten betreft die geacht worden te zijn verricht in België of die plaatsvinden buiten de Gemeenschap en de leverancier of de dienstverrichter zijn zetel van zijn economische activiteit of zijn vaste inrichting van waaruit hij de levering van het goed of de dienst verricht, in België heeft gevestigd;
- deze facturering leveringen van goederen of diensten betreft die geacht worden te zijn verricht in België en de leverancier of dienstverrichter de schuldenaar van de belasting is, zelfs als hij niet in België is gevestigd;
- de leverancier of de dienstverrichter gevestigd is in een andere lidstaat dan België (hij heeft noch zijn zetel van zijn economische activiteit, noch zijn vaste inrichting van waaruit hij de levering van het goed of de dienst verricht, in België gevestigd) en de afnemer is zowel schuldenaar van de belasting in België als uitreiker van de factuur (self-billing);
- de leverancier of dienstverrichter gevestigd is in België en leveringen van goederen of diensten verricht die geacht worden te zijn verricht in een andere lidstaat, voor een afnemer, gevestigd in die andere lidstaat, die er schuldenaar is van de belasting en die niet zelf de factuur uitreikt;
- de leverancier of de dienstverrichter gevestigd is buiten de Gemeenschap (hij heeft noch zijn zetel van zijn economische activiteit, noch zijn vaste inrichting van waaruit hij leveringen van goederen of diensten verricht, gevestigd in België of in een andere lidstaat) en leveringen van goederen of diensten verricht die geacht worden plaats te vinden in België.

29. Onderstaande tabellen zijn niet volledig, maar trachten te illustreren met voorbeelden van welke lidstaat de regels inzake facturering gelden.

Leveringen van goederen	Lidstaat leverancier	lidstaat medecontractant	goederenverkeer	lidstaat van de belastbare handeling	lidstaat facturatieregels (art. 53decies)
binnenlandse levering van goederen	A	A	A	A (art. 15, §2, 1° of 2°)	A (eerste lid)
vrijgestelde intracommunautaire levering	A	B (BP)	A -> B	A (art. 15, §2, 1°)	A (eerste lid)
verkoop op afstand (voorw. Art. 15, §4 en 5 niet vervuld)	A	B (NP)	A -> B	A (art. 15, §2, 1°)	A (eerste lid)
verkoop op afstand (voorw. Art. 15, §4 en 5 vervuld)	A	B (NP)	A -> B	B (art. 15, §5)	B (eerste lid)
driehoeksverkeer (vereenvoudiging art. 25ter, tweede lid, 3°)	B	C	A -> C	C	B (tweede lid, 1°)
verlegging van heffing	A	B	B	B (art. 15, §2, 1° of 2°)	A (tweede lid, 1°)

levering van gas of elektriciteit	A	B	A -> B	B (art.15, §2, 4°)	A (tweede lid, 1°)
uitvoer	A	derdeland	A --> derteland	A	A (eerste lid)
levering in derteland	A	derdeland	derdeland	derdeland	A (tweede lid, 2°)
invoer	derdeland	A	derdeland -> A	derdelad	derdeland (tweede lid, 2°)

Diensten		lidstaat dienstverrichter	lidstaat medecontractant	lidstaat van de belastbare handeling	lidstaat facturatieregels (art. 219a)
interne dienst	B2B/B2C	A	A	A	A (1)
algemene regel	B2B	A	B	B (art. 21, §2)	A (2a) (art. 51, §2, 1°)
	B2B	A	derdeland	derdeland (art. 21, §2)	A (2b)
	B2C	A	B	A (art. 21bis, §1)	A (1)
onroerend goed in lidstaat B personenvervoer in lidstaat B evenement in lidstaat B restaurant- en cateringdiensten in lidstaat B korte termijn verhuur, terbeschikkingstelling in lidstaat B	B2B	A	B	B (art. 21, §3)	A (2a) (art. 51, §2, 5°)
onroerend goed in lidstaat C personenvervoer in lidstaat C evenement in lidstaat C restaurant- en cateringdiensten in lidstaat C korte termijn verhuur, terbeschikkingstelling in lidstaat C	B2B	A	B	C (art. 21, §3)	C (1)
onroerend goed in lidstaat B personen- of goederenvervoer in lidstaat B evenement in lidstaat B restaurant- en cateringdiensten in lidstaat B	B2C	A	B	B (art. 21bis, §2)	B (eerste lid)

KT verhuur, TBS in lidstaat B intracommunautair goederenvervoer vanuit lidstaat B diensten in verband met vervoer in lidstaat B expertises en werkzaamheden ivm lichamelijke RG in lidstaat B					
langs elektronische weg verrichte diensten	B2C	derdeland	B	B (art. 21bis, §2, 9°)	B (eerste lid)
diensten verricht voor een ontvanger in derdeland	B2C	A	derdeland	derdeland (art. 21bis, §2, 10°)	A (tweede lid, 2°)

## B. Verplichting om een factuur uit te reiken

### 1. Algemene regel

30. Artikel 53, § 2, eerste lid, van het Wetboek dat artikel 220 van de btw-richtlijn omzet, bevat de algemene regel op grond waarvan de belastingplichtige, voor de handelingen die hij verricht, behalve voor de handelingen die vrijgesteld zijn door artikel 44 van het Wetboek en andere dan die welke zijn bedoeld in artikel 135, lid 1, punten a) tot g) van de btw-richtlijn, een factuur dient uit te reiken aan zijn medecontractant of ervoor dient te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn klant, of door een derde in uitbesteding een factuur wordt uitgereikt.

Zo moet er in elk geval een factuur worden uitgereikt wanneer een belastingplichtige goederen levert of diensten verricht, bij verkopen op afstand, bij de levering van nieuwe vervoermiddelen aan particulieren in de zin van art. 39bis, eerste lid, 2°, van het Wetboek en wanneer de belasting opeisbaar wordt over de gehele of een deel van de prijs van de levering of de dienst.

31. Aangezien bij een vrijgestelde intracommunautaire levering de belasting niet opeisbaar wordt bij de ontvangst van een voorschotbetaling, moet er voor deze situatie niet langer een factuur worden uitgereikt (zie Hoofdstuk V, punt D. 4 hierna).

### 2. Vrijgestelde leveringen en diensten

32. Artikel 219bis van de btw-richtlijn, omgezet door artikel 53decies van het Wetboek, stelt vast van welke lidstaat de factureringsregels gelden. Artikel 221, lid 3 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten echter een aantal keuzes inzake de factureringsverplichting voor wat de vrijgestelde leveringen van goederen of diensten betreft die op hun grondgebied worden verricht. België heeft hier reeds enkele jaren van gebruik gemaakt door alle handelingen vrijgesteld door artikel 44 van het Wetboek te ontheffen van de factureringsverplichting.

33. De combinatie van deze twee artikelen in de richtlijn kan echter in sommige situaties problemen opleveren.

Voor grensoverschrijdende, vrijgestelde handelingen, waarvan de leverancier niet gevestigd is in de lidstaat waar de handeling plaatsvindt (A) en waarbij de afnemer gehouden is tot voldoening van de btw, is het de lidstaat waar de leverancier gevestigd is (B), die de factureringsregels vaststelt (art. 53decies, § 1, tweede lid, 1°, van het Wetboek).

De lidstaat waar de handeling plaatsvindt (A) mag de belastingplichtige echter eventueel ontheffen van factureringsplicht (onder de voorwaarden van art. 221, lid 3, van de btw-richtlijn). Aangezien die lidstaat (A) in dat geval niet de lidstaat is die de factureringsregels vaststelt (B), zal het voor deze handelingen altijd verplicht zijn om een factuur uit te reiken.



### 3. Financiële diensten

34. Zoals reeds vermeld in de voorgaande punten zijn facturen in het algemeen vereist voor belastbare leveringen van goederen en diensten tussen belastingplichtigen, waarbij de lidstaten de keuze hebben om bepaalde handelingen van deze factureringsplicht vrij te stellen.

35. Voor bank-, verzekerings- en financiële diensten, zoals bedoeld in de punten a) tot g) van artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn, wordt er echter een algemene ontheffing van de factureringsverplichting voorzien, ongeacht de plaats waar deze diensten worden verricht.

Het gaat hier om de volgende diensten:

a) handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen;

b) de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend;

c) de bemiddeling bij en het aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;

d) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen;

e) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

f) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van documenten die goederen vertegenwoordigen en van de in artikel 15, lid 2, bedoelde rechten of effecten;

g) het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, zoals omschreven door de lidstaten.

Dit zijn met andere woorden de diensten die opgenomen zijn in artikel 44, § 3, 4° tot 11° van het Wetboek.

#### **C. Uitreiking van de factuur door de medecontractant (self-billing)**

36. Artikel 224, nieuw, van de btw-richtlijn dat betrekking heeft op de procedure waarbij de factuur wordt uitgereikt door de medecontractant zelf (hierna: self-billing), behoudt de mogelijkheid voor de lidstaten om in geval van self-billing te eisen dat de uitreiking van de factuur door de medecontractant gebeurt "in naam en voor rekening" van de belastingplichtige die de handeling verricht.

Met het oog op een meer coherente tekst wordt deze verplichting, die tot nu stond in artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, thans opgenomen wordt in artikel 53, § 2, van het Wetboek.

37. Artikel 53, § 2, tweede lid, van het Wetboek voorziet twee voorwaarden opdat de uitreiking van de factuur door de medecontractant zou worden toegelaten, namelijk, enerzijds, dat er een voorafgaand akkoord bestaat tussen de beide partijen en anderzijds, dat elke factuur het voorwerp uitmaakt van een procedure van aanvaarding door de leverancier of de dienstverrichter.

Vroeger voorzag het oude artikel 224, lid 2, van de btw-richtlijn terzake dat de lidstaten op het grondgebied waarvan de leveringen van goederen of de diensten werden verricht, de voorwaarden en modaliteiten bepaalden van de voorafgaandelijke akkoorden en de procedures van aanvaarding tussen de belastingplichtige en de verkrijger of de afnemer.

Deze bepaling komt niet langer voor in het nieuwe artikel 224 van de btw-richtlijn, zodat voortaan het in principe uitsluitend de contracterende partijen zelf zijn die onder elkaar de relevante voorwaarden en modaliteiten ter zake moeten bepalen.

## 1. Voorafgaandelijk akkoord

38. Het is voortaan dus niet langer mogelijk een uitdrukkelijk of schriftelijk voorafgaandelijk akkoord te eisen van de partijen. Er moet echter wel worden op gewezen dat een "voorafgaandelijk" akkoord betekent dat er tussen de beide partijen een akkoord moet bestaan vooraleer men begint met de uitreiking van de facturen overeenkomstig de self-billing procedure. Anderzijds moet het bestaan van een dergelijk akkoord door elke partij kunnen worden aangetoond bij een onderzoek van de administratie die de belasting over de toegevoegde waarde onder haar bevoegdheid heeft. Het is dus in het belang van de contracterende partijen, omwille van de rechtszekerheid, om een "schriftelijk" voorafgaandelijk akkoord te hebben.

## 2. Procedure van aanvaarding

39. De procedure van aanvaarding factuur per factuur mag eveneens uitdrukkelijk of stilzwijgend zijn, naar keuze van de partijen. Deze procedure kan worden overeengekomen in het voorafgaandelijk akkoord of kan blijken uit de behandeling van de factuur of nog van de ontvangst van betaling door de leverancier of de dienstverrichter.

## D. Verbeterend stuk

40. Het oude artikel 53, § 2, derde lid, van het Wetboek zet reeds artikel 219 van de btw-richtlijn om. Dit artikel verduidelijkt dat elk document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur geldt als factuur. Het gaat hier om hetgeen algemeen wordt omschreven als een "verbeterend stuk". Deze tekst werd behouden.

41. Het is overigens niet langer verplicht dat dit stuk wordt uitgereikt door dezelfde persoon als diegene die de oorspronkelijke factuur heeft uitgereikt.

Het spreekt vanzelf dat wanneer de leverancier of de dienstverrichter de factuur heeft uitgereikt, terwijl het verbeterend stuk door de medecontractant wordt uitgereikt, de voorwaarden inzake self-billing (zie punt C hiervoor) moeten worden nageleefd wat het verbeterend stuk betreft.

## E. Uitreikingstermijn

42. De periode tijdens welke de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur moet worden gewaarborgd, loopt vanaf het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaartermijn. Het tijdstip van uitreiking van de factuur, net als de bewaartermijn (zie punten 66 tot 70), mogen worden bepaald door de lidstaten zelf.

43. In één specifiek geval bepaalt de btw-richtlijn echter zelf wanneer de factuur moet uitgereikt worden. Zo bepaalt artikel 222, nieuw, van de btw-richtlijn dat voor leveringen van goederen die zijn vrijgesteld onder de voorwaarden van artikel 138 of voor diensten waarbij de btw, overeenkomstig artikel 196, verschuldigd is door de afnemer, de factuur moet worden uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan. Het betreft hier de leveringen van goederen, vrijgesteld onder artikel 39bis van het Wetboek (de 'intracommunautaire levering') en de zogenaamde intracommunautaire diensten.

44. België voorzorg voordien voor alle leveringen van goederen en diensten eenzelfde uitreikingstermijn, namelijk uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar werd.

Omwille van redenen van vereenvoudiging werd ervoor geopteerd éénzelfde uitreikingstermijn in te stellen voor alle leveringen van goederen en diensten. Daarom werd in artikel 4, van koninklijk besluit nr. 1 een nieuwe uitreikingstermijn vastgesteld, namelijk uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar werd.

45. Een factuur wordt geacht te zijn uitgereikt wanneer de leverancier of de dienstverrichter, een derde die optreedt in diens naam, of de afnemer zelf bij self-billing, de factuur beschikbaar stelt zodat deze door de afnemer kan ontvangen worden.

46. Bovendien is het vaststellen van de datum waarop de factuur wordt geacht te zijn uitgereikt belangrijk, zowel voor de leverancier/dienstverrichter die de verplichting heeft om een factuur uit te reiken binnen de voorgeschreven periode, maar ook voor de ontvanger die verplichtingen heeft met betrekking tot de bewaring van facturen.

## **HOOFDSTUK III: INHOUD VAN FACTUREN**

### **A. Verplichte vermeldingen**

47. De inhoud van de factuur wordt geharmoniseerd op Communautair niveau waarbij voor de lidstaten zeer weinig keuzemogelijkheden blijven bestaan. Artikel 226, nieuw, van de btw-richtlijn bevat een exhaustieve lijst van vermeldingen die op een factuur dienen te worden vermeld. Deze lijst werd opgenomen in artikel 5 van koninklijk besluit nr. 1. Een aantal van deze vermeldingen zijn nieuw en worden hieronder dan ook afzonderlijk besproken.

#### **1. Datum van belastbaar feit of ontvangst van de prijs**

48. De datum waarop het belastbare feit van de levering van de goederen of de dienstverrichting heeft plaatsgevonden of de datum van de ontvangst van de prijs of een deel ervan, moet worden vermeld op de factuur, voorzover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur.

In de meeste gevallen zal de factuur worden uitgereikt na de datum waarop de belasting opeisbaar wordt (belastbaar feit of ontvangst van de prijs). In dat geval zullen zowel de uitreikingsdatum van de factuur als de datum van de opeisbaarheid van de belasting op de factuur worden vermeld. De uitreiking van de factuur op zich maakt de btw immers niet opeisbaar, zelfs als de uitreiking voorafgaat aan de datum van het belastbare feit of van de ontvangst van de prijs (zie punt 105).

#### **2. Btw verlegd**

49. Wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, ongeacht de wettelijke reden, moet op de factuur, in plaats van de vermelding van de tarieven en van het totaalbedrag van de verschuldigde belasting, de vermelding "btw verlegd" worden opgenomen.

#### **3. Vrijgestelde handelingen**

50. De belastingplichtige heeft voor leveringen van goederen of diensten met vrijstelling van btw de keuze om een verwijzing naar het betreffende artikel in de btw-richtlijn of de nationale wetgeving te vermelden, maar hij mag ook kiezen om eender welke andere verwijzing te vermelden die aantoont dat de levering van goederen of de dienst vrijgesteld is van btw alsook de reden van vrijstelling (bijv. vrijgestelde handeling - uitvoer van goederen)

51. Wanneer voor de levering van goederen of de dienst de btw wordt verlegd en wanneer die handeling ook van btw is vrijgesteld in de lidstaat van heffing, is het voldoende om uitsluitend de vermelding "btw verlegd" te gebruiken zoals vermeld in punt 49.

#### **4. Self-billing**

52. Wanneer de factuur wordt uitgereikt door de medecontract in naam en voor rekening van de leverancier of de dienstverrichter, moet de factuur de vermelding "factuur uitgereikt door afnemer" bevatten.

#### **5. Bijzondere regelingen: reisbureaus - winstmargeregeling**

53. Wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd, moet de vermelding "Bijzondere regeling reisbureaus op de factuur voorkomen."

54. Wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, moet de vermelding "Bijzondere regeling - gebruikte goederen" "Bijzondere regeling - kunstvoorwerpen", respectievelijk "Bijzondere regeling - voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten" op de factuur voorkomen.

## **B. Vereenvoudigde facturen**

55. De btw-richtlijn verplicht de lidstaten in artikel 220bis, nieuw, om vereenvoudigde facturen toe te staan in een beperkt aantal gevallen. Wat de inhoud van deze facturen betreft, bevat de richtlijn uitsluitend een minimum aantal vermeldingen (art. 226ter van de btw-richtlijn).

### **1. Toepassingsgebied**

56. Overeenkomstig artikel 13, eerste lid, van koninklijk besluit nr. 1 mag een belastingplichtige een vereenvoudigde factuur uitreiken in een van de volgende gevallen:

- wanneer het bedrag van de factuur niet hoger is dan 100 euro exclusief btw;
- wanneer, onder de voorwaarden te bepalen door de Minister van Financiën, de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder die facturen worden uitgereikt de naleving bemoeilijken van alle bedoelde verplichtingen;
- wanneer het een verbeterend stuk betreft, zoals bedoeld in artikel 53, § 2, derde lid, van het Wetboek.

57. Vereenvoudigde facturen zijn nooit toegestaan voor verkopen op afstand, leveringen met installatie of montage, vrijgestelde intracommunautaire leveringen of grensoverschrijdende leveringen of diensten met verlegging van btw (artikelen 14, § 3, 15, §§ 1 en 2, 25ter en 39bis en handelingen waarvoor de belasting verschuldigd is door de medecontractant krachtens artikel 51, §§ 2 of 4 van het Wetboek)

### **2. Verplichte vermeldingen**

58. De btw-richtlijn bevat een aantal minimumvermeldingen voor de vereenvoudigde factuur. Deze zijn:

- de datum waarop de factuur is uitgereikt en een opeenvolgend nummer, volgens één of meer reeksen, dat de factuur op eenduidige wijze identificeert, waaronder ze wordt ingeschreven in het boek voor uitgaande facturen van de leverancier of de dienstverrichter;
- de naam of de maatschappelijke benaming van de leverancier of van de dienstverrichter, het adres van zijn administratieve of maatschappelijke zetel en zijn in artikel 50 van het Wetboek bedoeld btw-identificatienummer of in het kader van de btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2, van het Wetboek, de vermeldingen eigen aan het betrokken lid;
- de identificatie van de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten;
- de aanduiding, per tarief, van de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde belasting;
- wanneer het uitgereikte document of bericht met een factuur wordt gelijkgesteld, overeenkomstig artikel 53, § 2, derde lid, van het Wetboek, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijziging.

59. Net zoals voor de niet-vereenvoudigde facturen, heeft België, gebruik makend van de mogelijkheid geboden aan de lidstaten in artikel 227 van de btw-richtlijn, een verplichte vermelding toegevoegd, namelijk het in artikel 50 van het Wetboek bedoelde btw-identificatienummer van de verkrijger of de ontvanger, of bij gebreke hieraan, zijn naam of maatschappelijke benaming en volledig adres (zie art. 13, tweede lid, van koninklijk besluit nr. 1).

## **C. Vertaling van facturen**

60. De btw-richtlijn schrijft niet voor in welke taal een factuur moet worden opgesteld. Het is echter duidelijk dat een lidstaat, wanneer een andere dan de nationale taal wordt gebruikt, het recht op aftrek niet kan weigeren louter omwille van de in de factuur gebruikte taal. In bepaalde gevallen kan, wanneer dit voor een controle nodig is, een vertaling worden gevraagd voor specifieke facturen en voor specifieke belastingplichtigen (art. 61, § 1, vijfde lid, van het Wetboek en art. 248bis btw-richtlijn).

De richtlijn laat met andere woorden niet toe dat een lidstaat een algemene verplichting invoert die bepaalt dat alle facturen in een nationale taal moeten worden vertaald.

## **HOOFDSTUK IV: BEWARING VAN FACTUREN**

### **A. Inleiding**

61. Overeenkomstig art. 60, § 1 van het Wetboek (omzetting van art. 244 en 248 btw-richtlijn) is elke belastingplichtige gehouden de kopieën te bewaren van de facturen die door hemzelf, door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde worden uitgereikt en is eenieder gehouden zijn ontvangen facturen te bewaren.

### **B. Plaats van bewaring**

#### **1. Algemene regel**

62. In overeenstemming met artikel 245 van de btw-richtlijn bepaalt artikel 60, § 2, eerste lid, van het Wetboek de algemene regel wat de plaats van bewaring betreft, namelijk dat een belastingplichtige de plaats van bewaring vrij mag bepalen, op voorwaarde dat hij de facturen en kopieën van facturen op ieder verzoek en zonder onnodig uitstel ter beschikking stelt van de administratie die de belasting over de toegevoegde waarde onder haar bevoegdheid heeft.

Zo moet de belastingplichtige dus niet langer de btw-administratie op voorhand in kennis stellen indien hij zijn facturen en kopieën van facturen buiten het Belgische grondgebied wenst te bewaren. Bovendien mag de plaats van bewaring zich eveneens buiten de Gemeenschap bevinden.

Enkel voor de op hun grondgebied gevestigde belastingplichtigen kunnen lidstaten nog afwijken van deze algemene regel.

#### **2. In België gevestigde belastingplichtigen**

63. In België gevestigde belastingplichtigen zijn nog steeds verplicht hun facturen (zowel uitgereikt als ontvangen) op het Belgische grondgebied te bewaren, tenzij deze bewaring gebeurt in een elektronisch formaat dat een volledige online toegang tot de betrokken gegevens waarborgt (omzetting artikel 245, lid 2, van de btw-richtlijn).

### **C. Wijze van bewaring**

64. Overeenkomstig artikel 60, § 6 van het Wetboek mogen facturen zowel op papier als elektronisch bewaard worden. Onder de bewaring van een factuur in een elektronisch formaat wordt verstaan de bewaring via elektronische apparatuur voor het bewaren van gegevens met inbegrip van digitale compressie.

65. Om te voldoen aan de vereisten opgelegd in artikel 60, § 5, eerste lid, van het Wetboek, moet onder meer elke mogelijke manipulatie achteraf van de facturen worden vermeden en moet de onveranderlijkheid van de facturen vanaf de uitreiking en ontvangst tot het einde van de bewaringstermijn worden gewaarborgd. Dit betekent niet dat de vorm of het formaat van facturen niet mag worden gewijzigd, maar alleen dan als de waarborgen van authenticiteit en integriteit behouden blijven.

Indien belastingplichtigen er aldus voor kiezen om facturen te bewaren in een andere vorm of een ander formaat als dat waarin ze werden uitgereikt of ontvangen, dan moeten ze er over waken dat geen afbreuk wordt gedaan aan de vereisten van artikel 60, § 5, eerste lid van het Wetboek. De belastingplichtige bepaalt zelf hoe hij aan deze verplichting voldoet.

### **D. Bewaringstermijn**

66. Artikel 60, §§ 3 en 4, van het Wetboek bepaalt dat de bewaringstermijn van facturen en kopieën van facturen zeven jaar bedraagt. Dezelfde bewaringstermijn geldt voor boeken en andere stukken, waarvan dit Wetboek of de ter uitvoering ervan gegeven regelen het houden, het opstellen of het uitreiken voorschrijven. Deze termijn is niet gewijzigd.

67. Artikel 60, § 4, vierde lid, van het Wetboek, voorziet nochtans dat:

- de Koning de bewaringstermijn kan verlengen van facturen, kopieën van facturen, boeken en andere stukken, waarvan dit Wetboek of de ter uitvoering ervan gegeven regelen het houden, het opstellen of het uitreiken voorschrijven, teneinde de controle van de ter uitvoering van artikel 49, 2° en 3°, verrichte herzieningen van de aftrek te verzekeren (bepaling die het voorwerp uitmaakt van artikel 60, § 2, tweede lid, oud, van het Wetboek).
- de Koning, in de gevallen en volgens de regels die Hij bepaalt, de bewaringstermijn kan beperken van stukken, andere dan facturen en boeken. Het gaat hier om een bepaling die zijn uitvoering vindt in artikel 8, van koninklijk besluit nr. 1. Volgens laatstgenoemde bepaling kan door of vanwege de Minister van Financiën een kortere termijn worden toegestaan voor het bewaren van stukken, andere dan facturen en boeken, indien de bewaring aanleiding zou geven tot ernstige moeilijkheden.

## **E. Opmerkingen**

68. Er dient te worden opgemerkt dat de lidstaat die bevoegd is voor de factureringsregels niet altijd dezelfde is als de lidstaat die bevoegd is voor de regels voor bewaring.

69. Voor het bepalen van de plaats van bewaring moet de belastingplichtige rekening houden met de regels die van toepassing zijn in zijn lidstaat van vestiging. (zie punt 62)

70. Voor de bewaringstermijn zal de belastingplichtige zich zowel moeten baseren op de regels van de lidstaat waar hij de levering van goederen of de dienst heeft verricht, als van de lidstaat waar hij gevestigd is.

De bewaringstermijn voor facturen wordt volgens artikel 247, lid 1, van de btw-richtlijn vastgesteld door de lidstaten.

De lidstaat mag de bewaringstermijn voor de leverancier van goederen of verstrekker van diensten alleen vaststellen wanneer de plaats van levering zich in die lidstaat bevindt. Een leverancier of dienstverrichter die leveringen of diensten verricht die in een andere lidstaat belastbaar zijn, moet zich houden aan de bewaringsregels van de lidstaat waar de levering of de dienst plaatsvindt.

Bovendien wordt voor een belastingplichtige die een levering of dienst ontvangt de bewaringstermijn van de factuur vastgesteld door de lidstaat waar dat bedrijf gevestigd is.

## **HOOFDSTUK V : BELASTBARE FEIT EN OPEISBAARHEID VAN DE BELASTING**

### **A. Inleiding**

71. Door de omzetting van artikel 62 van de btw-richtlijn worden de begrippen "belastbare feit" en "opeisbaarheid van de belasting" geïntroduceerd in het Wetboek.

72. Ingevolge deze omzetting en de wijzigingen aan de artikelen 64, lid 2, en 67 van de btw-richtlijn met betrekking tot het belastbare feit en de opeisbaarheid van de belasting voor bepaalde intracommunautaire handelingen, dienden de artikelen 15, 16, 17, 22, 25sexies en 25septies van het Wetboek ingrijpend te worden herschikt.

Deze artikelen zetten de artikelen 31 tot 39 (plaats van de levering van goederen) en 63 tot 69 (belastbare feit en opeisbaarheid van de belasting voor leveringen van goederen, diensten en intracommunautaire verwervingen van goederen) van de btw-richtlijn om.

73. De structuur van voormelde artikelen werd bovendien gewijzigd met het oog op een betere leesbaarheid van deze bepalingen in het Wetboek. Met name door de invoeging van de artikelen 14,

14bis en 22bis heeft dit geleid tot een nieuwe formulering en tot de indeling in onderafdelingen van de afdelingen 1 en 2 van hoofdstuk III van het Wetboek.

74. De artikelen 14, 14bis, nieuw, en 15 van het Wetboek handelen over de plaats van de levering van goederen: artikel 14 bepaalt de algemene regels, artikel 14bis handelt over de bijzondere regeling voor levering van gas via een aardgassysteem, van elektriciteit, van warmte of koude via warmte- of koudenetten en artikel 15 betreft de bijzondere regeling voor verkopen op afstand (oude artikel 15 van het Wetboek).

75. Artikel 16 van het Wetboek betreft de leveringen van goederen, en meer bepaald het belastbare feit en de opeisbaarheid van de belasting (oude artikel 16 en 17, § 1, eerste lid, van het Wetboek).

76. Artikel 17 van het Wetboek preciseert de andere oorzaken van opeisbaarheid van de belasting met betrekking tot de leveringen van goederen (oude artikel 17 van het Wetboek - gedeeltelijk).

77. Artikel 22 van het Wetboek heeft betrekking op de diensten, en meer bepaald het belastbare feit en de opeisbaarheid van de belasting (oude artikel 22 van het Wetboek - gedeeltelijk).

78. Artikel 22bis, nieuw, van het Wetboek preciseert de andere oorzaken van opeisbaarheid van de belasting met betrekking tot diensten (oude artikel 22 van het Wetboek - gedeeltelijk).

79. Artikel 25sexies van het Wetboek bepaalt het belastbare feit en de opeisbaarheid van de belasting voor intracommunautaire verwervingen van goederen (oude artikelen 25sexies en 25septies van het Wetboek).

80. De wijzigingen met betrekking tot deze artikelen worden hierna meer gedetailleerd uiteengezet.

## **B. Definitie van de begrippen "belastbare feit" en "opeisbaarheid van de belasting"**

81. In het nieuwe artikel 1, § 12, van het Wetboek worden de begrippen "belastbare feit" en "opeisbaarheid van de belasting" gedefinieerd (omzetting artikel 62 van de btw-richtlijn).

Voor de toepassing van het Wetboek wordt onder "belastbare feit" verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting.

Onder opeisbaarheid van de belasting wordt verstaan het recht dat de Schatkist heeft om krachtens de wet de belasting vanaf een bepaald tijdstip te vorderen van de persoon die de belasting moet voldoen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

## **C. Plaats van de levering van de goederen**

82. Het nieuwe artikel 14 van het Wetboek is de omzetting van de artikelen 31, 32, 36 en 37, lid 1, van de btw-richtlijn (plaats van de levering van goederen) en neemt de structuur over van de richtlijn: levering van goederen zonder vervoer, met vervoer, met installatie of montage en bepaalde leveringen aan boord van een schip, vliegtuig of trein. Deze bepalingen maken het voorwerp uit van het huidige artikel 15, § 1, § 2, eerste lid en tweede lid, 1° tot 3° en § 3, van het Wetboek.

### **1. Levering van goederen zonder vervoer**

83. Wanneer het goed niet wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

### **2. Levering van goederen met vervoer**

84. Wanneer het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

Wanneer evenwel de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen in een derdelandsgebied of een derde land ligt, wordt de plaats van de levering, door de persoon op wiens naam de wegens de invoer verschuldigde belasting regelmatig is voldaan, evenals de plaats van eventuele daaropvolgende leveringen, geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.

### 3. Levering met installatie of montage

85. Ingeval het door de leverancier, door de afnemer of door een derde verzonden of vervoerde goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, wordt als plaats van de levering aangemerkt de plaats waar de installatie of de montage wordt verricht.

### 4. Levering aan boord van een schip, vliegtuig of trein

86. Ingeval de levering van goederen wordt verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer, wordt als plaats van deze levering aangemerkt de plaats van vertrek van het passagiersvervoer.

### 5. Plaats van de levering van gas via een aardgassysteem, van elektriciteit, van warmte of koude via warmte- of koudnetten

87. Artikel 14bis, nieuw, van het Wetboek, herneemt de tekst van artikel 15, § 2, tweede lid, 4°, oud, van het Wetboek en is de omzetting van de artikelen 38 en 39 van de btw-richtlijn met betrekking tot de levering van gas via een aardgassysteem, van elektriciteit, van warmte of koude via warmte- of koudnetten.

88. Ingeval van levering van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net op het grondgebied van de Gemeenschap, van levering van elektriciteit of van levering van warmte of koude via warmte- of koudnetten wordt als plaats van de levering aangemerkt:

a) de plaats waar de afnemer de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting wordt zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats als plaats van de levering aangemerkt, wanneer deze afnemer een belastingplichtige is wiens hoofdactiviteit op het gebied van de aankoop van gas, elektriciteit, warmte of koude bestaat in het opnieuw verkopen van die goederen en wiens eigen verbruik van die goederen verwaarloosbaar is;

b) de plaats waar de afnemer het effectieve gebruik en verbruik van deze goederen heeft wanneer het gaat om leveringen niet bedoeld in a). Indien alle goederen of een deel ervan in werkelijkheid niet door deze afnemer worden gebruikt, worden deze niet-verbruikte goederen geacht te zijn gebruikt en verbruikt op de plaats waar hij de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting wordt hij geacht de goederen te hebben gebruikt en verbruikt in zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats.

### 6. De verkopen op afstand

89. Het nieuwe artikel 15 van het Wetboek herneemt de tekst van het oude artikel 15, §§ 4, 5 en 6, van het Wetboek en is de omzetting van de artikelen 33, 34 en 35 van de btw-richtlijn met betrekking tot de bijzondere regeling van de verkopen op afstand.

## **D. Levering van goederen - Belastbare feit en opeisbaarheid van de belasting**

### 1. Algemene regel : de terbeschikkingstelling

90. Artikel 16, § 1, eerste lid, van het Wetboek bepaalt het tijdstip waarop voor leveringen van goederen het belastbare feit plaatsvindt en de belasting opeisbaar wordt (omzetting artikel 63 van de btw-richtlijn).

Dit is het tijdstip waarop de levering van het goed wordt verricht, meer bepaald het tijdstip waarop het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld.

### 2. Bijzondere regels

91. In het tweede en derde lid van artikel 16, § 1 (de oude artikelen 16, § 1, tweede lid en 16, § 3, van het Wetboek) wordt verdere verduidelijking gegeven in verband met het tijdstip waarop de levering van het goed wordt verricht.



92. Wanneer het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer is vóór het sluiten van het contract of wanneer de verkoper of overdrager het bezit van het goed behoudt na het sluiten van het contract, wordt de levering geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop het contract uitwerking heeft.

93. Indien de levering de verzending of het vervoer van het goed omvat door of voor rekening van de leverancier, wordt de levering verricht op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer of de overnemer, tenzij het goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, in welk geval de levering wordt verricht op het tijdstip waarop de installatie of de montage wordt beëindigd.

### 3. Opeenvolgende afrekeningen of betalingen

94. In geval van leveringen van goederen die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, met uitsluiting van leveringen bedoeld in artikel 10, § 2, b), van het Wetboek, namelijk de materiële afgifte van een goed ingevolge de verhuur van een goed gedurende een bepaalde periode of de koop en verkoop op afbetaling, bepaalt artikel 16, § 2, van het Wetboek, dat bedoelde leveringen van goederen geacht worden te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft (omzetting artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn).

Voornoemd artikel 64 van de btw-richtlijn wordt aldus op een meer correcte wijze omgezet in artikel 16, § 2, eerste lid, van het Wetboek door in deze bepaling het woord "doorlopende" niet meer te weerhouden.

95. Deze bepaling van de btw-richtlijn heeft betrekking op leveringen of diensten die omwille van hun aard aanleiding geven tot doorlopende of opeenvolgende verrichtingen, bvb. de levering van elektriciteit, de verhuur op lange termijn van autovoertuigen, of nog de mogelijkheid om op doorlopende wijze gebruik te maken van diensten. Deze regeling geldt ook voor de gevallen waarvoor het moeilijk is om te bepalen op welke tijdstip de levering van het goed of de dienst werd verricht, doordat afrekeningen worden gemaakt of betalingen worden verricht bij het verstrijken van welbepaalde opeenvolgende perioden, zoals bij de levering van water en het verstrekken van telefoonverbindingen.

96. In dergelijke gevallen worden bedoelde handelingen geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop de afrekening of betaling betrekking heeft. Op dat ogenblik vindt het belastbare feit plaats.

### 4. Doorlopende leveringen van goederen

97. Artikel 16, § 2, tweede lid, van het Wetboek, dat artikel 64, lid 2, eerste alinea, nieuw, van de btw-richtlijn omzet, bepaalt dat doorlopende leveringen van goederen gedurende een periode langer dan een kalendermaand, waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat en met vrijstelling van btw worden geleverd of met vrijstelling van btw door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden naar een andere lidstaat worden overgebracht, onder de in artikel 39bis vastgestelde voorwaarden, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke kalendermaand totdat de levering van goederen wordt beëindigd.

98. Als voorbeeld van zulke levering kan worden verwezen naar het geval waarbij een onderneming gevestigd in Antwerpen vanuit deze vestiging een levering verricht van grondstoffen in vloeibare vorm, bvb. polypropyleen, door middel van een pijplijn naar een installatie van een Nederlandse onderneming in Rotterdam, met aanvang op 25 september 2012 en eindigend op 15 oktober 2012. Deze levering zal geacht worden te zijn verricht op 30 september 2012 voor het deel dat betrekking heeft op de maand september en 31 oktober 2012 voor hetgeen betrekking heeft op oktober. Overeenkomstig art. 53sexies, van het Wetboek, moet deze levering opgenomen worden in de intracommunautaire opgave normaal in te dienen respectievelijk op 20 oktober en 20 november.

99. Dergelijke leveringen worden, totdat zij worden beëindigd, geacht te zijn verricht op het einde van elke kalendermaand. Op dat tijdstip doet zich het belastbare feit voor, en dit op grond van de maandelijkse overzichten van de meters die de geleverde hoeveelheden vaststellen.

## **E. Levering van goederen - Andere oorzaken van opeisbaarheid van de belasting**

## 1. Inleiding

100. Overeenkomstig artikel 1, § 12, 1°, van het Wetboek (omzetting artikel 62, punt 1) van de btw-richtlijn), wordt onder belastbare feit verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting.

Tenzij anders bepaald kan de belasting dus in principe niet opeisbaar worden vooraleer het belastbare feit zich heeft voorgedaan (zie artikel 16 van het Wetboek dat de artikelen 63 en 64 van de btw-richtlijn omzet).

101. In afwijking van deze algemene regel, hebben de artikelen 65, 66 en 67 van de btw-richtlijn betrekking op de gevallen waarbij de opeisbaarheid van de belasting niet rechtstreeks samenhangt met het belastbare feit zoals in artikel 16 van het Wetboek.

102. Artikel 17 van het Wetboek zet de artikelen 65, 66 en 67 van de richtlijn om.

## 2. Het ontvangen van de prijs

103. Artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalt dat indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting opeisbaar wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

Artikel 17, § 1, van het Wetboek zet artikel 65 van de btw-richtlijn om en bepaalt dat als de prijs of een deel ervan wordt ontvangen vóór het tijdstip waarop de levering wordt verricht, de belasting opeisbaar wordt op het tijdstip van de ontvangst ten belope van het ontvangen bedrag.

104. Artikel 65 van de btw-richtlijn en artikel 17, § 1, van het Wetboek, zijn dus afwijkende bepalingen die voorzien dat, vooraleer de levering wordt verricht, de belasting opeisbaar kan worden vóór het belastbare feit wanneer de prijs of een deel ervan (voorschot) wordt ontvangen.

105. Dit heeft tot gevolg dat de uitreiking van de factuur vóór het belastbare feit van de belasting (voorschotfactuur) op zich geen oorzaak van opeisbaarheid is van de btw aangezien geen enkele bepaling van de btw-richtlijn deze mogelijkheid voorziet. De bepaling vervat in het oude artikel 17, § 1, tweede lid, van het Wetboek werd om deze reden geschrapt.

De analyse van het arrest van 21 februari 2006 van het HVJ inzake de zaak C-419/02 - BUPA Hospitals Ltd, staat toe deze interpretatie te bevestigen.

106. Hieruit volgt dat een belastingplichtige die in het bezit zou zijn van een dergelijke factuur met toch een vermelding van een btw-bedrag, in de regel zijn recht op aftrek niet kan uitoefenen. Alleen de wettelijk verschuldigde btw is inderdaad aftrekbaar (z. arrest van 13 december 1989 van het HJEG - zaak C-342/87 - Genius Holding).

107. Een andere bepaling van het Wetboek mag hierbij evenwel niet uit het oog worden verloren. Artikel 51, § 1, 3°, van het Wetboek bepaalt dat "de belasting verschuldigd is door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt. Hij wordt schuldenaar van de belasting op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.". Deze bepaling is de gezamenlijke omzetting van de artikelen 203 en 273 van de btw-richtlijn.

Deze bepaling is voornamelijk een maatregel in de strijd tegen de fraude, binnen het toepassingsveld van artikel 273 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de lidstaten onder bepaalde voorwaarden specifieke verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. De verschuldigdheid van de belasting op grond van artikel 51, § 1, 3°, van het Wetboek, geeft de belastingplichtige echter nog niet het recht om de belasting in aftrek te brengen alleen omwille van het feit dat hij in het bezit is van een factuur waarop een btw-bedrag wordt vermeld aangezien er zich nog geen oorzaak van opeisbaarheid van de belasting heeft voorgedaan.

## 3. Ontvangst van de prijs vóór of na de levering - levering aan particulieren

108. Artikel 66 van de btw-richtlijn voorziet dat de lidstaten kunnen bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen opeisbaar wordt:

a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt binnen een bepaalde termijn en uiterlijk bij het verstrijken van de overeenkomstig artikel 222, tweede lid, van de btw-richtlijn door de lidstaten opgelegde termijn voor het uitreiken van facturen, of wanneer de lidstaat niet een zodanige termijn heeft opgelegd binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

109. Artikel 17, § 3, van het Wetboek steunt op artikel 66, eerste lid, b) van de btw-richtlijn en herneemt aldus de bewoordingen van het oude artikel 17 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de btw, ter uitvoering van het oude artikel 17, § 3, van het Wetboek.

110. Hier worden dus uitsluitend de leveringen van roerende goederen beoogd, verricht door een belastingplichtige die gewoonlijk aan particulieren goederen levert en waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken. De belasting wordt dan opeisbaar naarmate van de incassering van de prijs of van de subsidies als bedoeld in artikel 26, eerste lid van het Wetboek.

111. Aangezien de uitreiking van een factuur, gelet op artikel 17, § 1, van het Wetboek, geen oorzaak meer is van opeisbaarheid van de belasting, is het voor de toepassing van artikel 17, § 3, van het Wetboek, van geen belang meer of de belastingplichtige een factuur uitreikt vóór of na het belastbare feit of de ontvangst van de prijs. De beperking vervat in artikel 17 van het voornoemde koninklijk besluit nr. 1, namelijk dat het stelsel van de incassering niet van toepassing is indien de belastingplichtige toch een factuur uitreikt, werd bijgevolg niet hernomen in de tekst van de artikel 17, § 3, van het Wetboek.

**Opmerking** betreffende de punten 110 tot 111 (levering van goederen) en 121 tot 123 (diensten - zie infra)

Gelet op de praktische moeilijkheden die een aantal belastingplichtigen ondervinden door het feit dat de btw niet opeisbaar meer is op de voorschotfacturen uitgereikt vóór het ontvangen van de betaling of vóór het belastbare feit, voorziet de administratie in de volgende overgangsregeling die loopt van 1 januari 2013 tot 31 december 2013.

Er wordt hiervoor verwezen naar de beslissing nr. E.T. 123.563 van 19 december 2012.

#### 4. Intracommunautaire leveringen en overbrengingen van goederen

112. Artikel 67, nieuw, van de btw-richtlijn bepaalt dat bij intracommunautaire leveringen of overbrengingen van goederen naar een andere lidstaat, die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 138 van de btw-richtlijn (vrijstelling met betrekking tot intracommunautaire handelingen) de belasting over de betrokken handeling opeisbaar wordt bij de uitreiking van de factuur. De belasting wordt evenwel opeisbaar bij het verstrijken van de in artikel 222, eerste lid, nieuw, van deze richtlijn bedoelde termijn, namelijk de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan, indien er vóór die datum geen factuur is uitgereikt.

Er wordt opgemerkt dat in dat geval laatstgenoemd tijdstip overeenstemt met de uiterste termijn voor de uitreiking van de factuur voor de betrokken handelingen en derhalve ook het uiterste tijdstip wordt voor de opeisbaarheid van de belasting.

113. Deze bepaling is de tegenhanger van artikel 69 van de btw-richtlijn inzake de opeisbaarheid van de belasting bij de intracommunautaire verwerving van goederen. Artikel 67 moet dus worden gelezen in samenhang met voornoemd artikel 69.

114. Het is de bedoeling van deze bepaling om de regels inzake de opeisbaarheid van de belasting bij intracommunautaire leveringen van goederen te verduidelijken. Zo wordt de eenvormigheid gewaarborgd van de gegevens die vermeld staan in de opgave van de intracommunautaire

handelingen als bedoeld in artikel 53sexies van het Wetboek waardoor de uitwisseling van de gegevens tussen de lidstaten door middel van deze documenten tijdig gebeurt.

Er wordt overigens opgemerkt dat deze bepalingen de wil onderstrepen om de strijd tegen de grensoverschrijdende fraude op te voeren, hetgeen reeds tot uiting was gekomen onder meer door de inkorting sinds 1 januari 2010 van de termijn van drie naar één maand van de periodieke gegevensuitwisseling door middel van de intracommunautaire opgave.

115. Het oude artikel 17, § 2, van het Wetboek, wordt aangepast om rekening te houden met de nieuwe tekst van de richtlijn. Uit de lezing van deze bepalingen kan worden afgeleid dat de btw niet opeisbaar wordt bij de betaling van een voorschot (z. artikel 17, §§1 en 2, van het Wetboek) als deze betaling betrekking heeft op een vrijgestelde intracommunautaire levering.

116. De uitreiking van een factuur betreffende een intracommunautaire levering van goederen maakt de btw slechts opeisbaar als deze het belastbare feit van de belasting vaststelt en betrekking heeft op de gehele prijs. Aldus zal de uitreiking van een factuur vóór het belastbare feit van de belasting, namelijk het tijdstip waarop de intracommunautaire levering van goederen plaatsvindt, de btw niet opeisbaar maken, zelfs wanneer de factuur betrekking heeft op de gehele prijs.

## **F. Diensten - Belastbare feit en hoofdoorzaak van de opeisbaarheid van de belasting**

117. Artikel 22 van het Wetboek zet, wat de diensten betreft, de artikelen 63 en 64 van de btw-richtlijn om die betrekking hebben op het belastbare feit en de hoofdoorzaak van de opeisbaarheid van de belasting. De nieuwe tekst van artikel 22 van het Wetboek werd beter in overeenstemming gebracht met de tekst van de btw-richtlijn.

118. Voor diensten vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is verricht.

119. De diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft.

120. Doorlopende diensten waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger van de dienst krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek en die gedurende een periode langer dan één jaar geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elk kalenderjaar totdat de dienst wordt beëindigd.

## **G. Diensten - Andere oorzaken van opeisbaarheid van de belasting**

121. Artikel 22bis, van het Wetboek zet, wat de diensten betreft, de artikelen 65 en 66, eerste lid, b) van de btw-richtlijn om die betrekking hebben op de andere oorzaken van opeisbaarheid van de belasting.

122. Artikel 22bis, van het Wetboek bepaalt dat als de prijs of een deel ervan wordt ontvangen vóór het tijdstip waarop de levering wordt verricht, de belasting opeisbaar wordt op het tijdstip van de ontvangst ten belope van het ontvangen bedrag.

123. Ten aanzien van de diensten verricht door een belastingplichtige die geregeld diensten verricht voor particulieren en waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken, wordt de belasting opeisbaar in verhouding tot de ontvangst van de prijs of van de subsidies als bedoeld in artikel 26, eerste lid.

Aangezien voornoemd artikel 22bis de tegenhanger is van artikel 17 van het Wetboek inzake de leveringen van goederen, wordt mutatis mutandis verwezen naar de toelichting bij bedoelde bepaling (zie punt E hiervoor).

## **H. Intracommunautaire verwervingen van goederen - Belastbare feit - Tijdstip van opeisbaarheid van de belasting**

124. Zoals voor de intracommunautaire leveringen van goederen, worden ook voor de intracommunautaire verwervingen van goederen de regels met betrekking tot de opeisbaarheid van de verschuldigde btw verduidelijkt en gelijkvormig gemaakt.

125. Om de regels inzake het tijdstip waarop een intracommunautaire verwerving van een goed wordt verricht duidelijk en beter leesbaar te maken, werden de bepalingen van de artikelen 25sexies en 25septies van het Wetboek betreffende het belastbare feit en de opeisbaarheid van de btw geïntegreerd in artikel 25sexies van het Wetboek. De basisregels met betrekking tot de opeisbaarheid van de btw die in België van toepassing zijn op deze handelingen blijven voor alle duidelijkheid ongewijzigd.

126. De wijzigingen aangebracht in de tekst van artikel 69, nieuw, van de btw-richtlijn, worden opgenomen in bedoeld artikel 25sexies, § 2.

127. Artikel 25sexies, § 1, van het Wetboek bepaalt dat het belastbare feit plaats vindt op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht.

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen, overeenkomstig artikel 16, in het binnenland wordt geacht te zijn verricht.

128. Verder bepaalt artikel 25sexies, § 2, van het Wetboek dat de belasting opeisbaar wordt op het tijdstip van de uitreiking van de factuur, of ten laatste de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden, wanneer geen factuur werd uitgereikt voor die datum (omzetting van artikel 69, nieuw, van de btw-richtlijn).

Een factuur met betrekking tot een intracommunautaire verwerving van een goed maakt de btw slechts opeisbaar als deze het belastbare feit van de belasting zoals bepaald in artikel 25sexies, § 1, van het Wetboek vaststelt en betrekking heeft op de gehele prijs (vgl. artikel 17, § 2, van het Wetboek voor de intracommunautaire levering van goederen).

## **HOOFDSTUK VI : DIVERSE BEPALINGEN**

### **A. Regels met betrekking tot de toe te passen wisselkoers**

129. De oude artikelen 27 en 34, § 4, van het Wetboek, evenals het koninklijk besluit nr. 42 van 29 december 1992 met betrekking tot de wisselkoers, bevatten bepalingen die in België van toepassing zijn inzake de te gebruiken wisselkoers indien de elementen voor de bepaling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde zijn uitgedrukt in de munteenheid van een derde land of van een lidstaat die de euro niet heeft aangenomen.

130. Artikel 91 van de btw-richtlijn regelt deze materie op communautair niveau. Meer bepaald verwijst de tweede alinea van lid 2 nu naar de laatste indicatiekoers van de euro, gepubliceerd door de Europese Centrale Bank (ECB) op het ogenblik waarop de belasting opeisbaar wordt.

131. Het geheel van regels met betrekking tot deze materie, zowel voor de invoer (oud artikel 34, § 4, van het Wetboek) als voor de andere handelingen (oud artikel 27, van het Wetboek en bovenvermeld koninklijk besluit nr. 42) worden geheergrupeerd in artikel 27 van het Wetboek, om zo te komen tot een beter leesbare omzetting van artikel 91 van de btw-richtlijn.

Artikel 27, § 3, van het Wetboek verzekert de omzetting in Belgisch recht van artikel 366, lid 2, van de btw-richtlijn, wat de toepasselijke wisselkoers betreft wanneer men gebruik maakt van de bijzondere regeling voor de langs elektronische weg verrichte diensten (artikel 58bis van het Wetboek).

132. Het bovenvermeld koninklijk besluit nr. 42 werd derhalve opgeheven.

### **B. Overbrenging van een goed voor expertise**

133. Artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Wetboek (het oude artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Wetboek), dat bepaalde handelingen van de regeling van de overbrengingen uitsluit, namelijk de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat, wordt

aangepast aan artikel 17, lid 2, punt f), nieuw, van de btw-richtlijn, zodat voortaan de voornoemde regeling ook van toepassing is op de goederen die worden verzonden met het oog op expertise.

Deze bepaling was reeds van toepassing op een goed dat voor werkzaamheden naar een andere lidstaat wordt overgebracht.

134. De fiscale follow-up van de goederen die binnen de voorwaarden van voornoemd artikel 17, lid 2, punt f) van de btw-richtlijn worden overgebracht, gebeurt door de inschrijving in een register van gedetailleerde gegevens met betrekking tot de expertise verricht op deze goederen. Dit laat de lidstaten toe de goederenbewegingen te controleren die inderdaad niet worden opgenomen in een periodieke aangifte of in een opgave van intracommunautaire handelingen.

Artikel 243, lid 1 en 2, van de btw-richtlijn met betrekking tot voormeld register werd dienovereenkomstig gewijzigd zodat de goederen verzonden voor expertise er voortaan worden in opgenomen.

135. Het houden van het hiervoor bedoeld register wordt in België geregeld in artikel 54bis, § 1, eerste lid, van het Wetboek en in de artikelen 23 en 24 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde. In onderhavig geval zal ter zake enkel voornoemd artikel 23 dienen te worden aangepast.

136. Ten slotte worden de verwijzingen naar de artikelen van het Wetboek in artikel 12bis, tweede lid, 1°, 2° en 7° (8° oud), van dat Wetboek aangepast rekening houdend met de wijziging van de artikelen 14, 14bis, nieuw, en 15, van het Wetboek.

## **A. Verplichte vermeldingen**

47. De inhoud van de factuur wordt geharmoniseerd op Communautair niveau waarbij voor de lidstaten zeer weinig keuzemogelijkheden blijven bestaan. Artikel 226, nieuw, van de btw-richtlijn bevat een exhaustieve lijst van vermeldingen die op een factuur dienen te worden vermeld. Deze lijst werd opgenomen in artikel 5 van koninklijk besluit nr. 1. Een aantal van deze vermeldingen zijn nieuw en worden hieronder dan ook afzonderlijk besproken.

### **1. Datum van belastbaar feit of ontvangst van de prijs**

48. De datum waarop het belastbare feit van de levering van de goederen of de dienstverrichting heeft plaatsgevonden of de datum van de ontvangst van de prijs of een deel ervan, moet worden vermeld op de factuur, voorzover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur.

In de meeste gevallen zal de factuur worden uitgereikt na de datum waarop de belasting opeisbaar wordt (belastbaar feit of ontvangst van de prijs). In dat geval zullen zowel de uitreikingsdatum van de factuur als de datum van de opeisbaarheid van de belasting op de factuur worden vermeld. De uitreiking van de factuur op zich maakt de btw immers niet opeisbaar, zelfs als de uitreiking voorafgaat aan de datum van het belastbare feit of van de ontvangst van de prijs (zie punt 105).

### **2. Btw verlegd**

49. Wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, ongeacht de wettelijke reden, moet op de factuur, in plaats van de vermelding van de tarieven en van het totaalbedrag van de verschuldigde belasting, de vermelding "btw verlegd" worden opgenomen.

### **3. Vrijgestelde handelingen**

50. De belastingplichtige heeft voor leveringen van goederen of diensten met vrijstelling van btw de keuze om een verwijzing naar het betreffende artikel in de btw-richtlijn of de nationale wetgeving te vermelden, maar hij mag ook kiezen om eender welke andere verwijzing te vermelden die aantoont

dat de levering van goederen of de dienst vrijgesteld is van btw alsook de reden van vrijstelling (bijv. vrijgestelde handeling - uitvoer van goederen)

51. Wanneer voor de levering van goederen of de dienst de btw wordt verlegd en wanneer die handeling ook van btw is vrijgesteld in de lidstaat van heffing, is het voldoende om uitsluitend de vermelding "btw verlegd" te gebruiken zoals vermeld in punt 49.

#### 4. Self-billing

52. Wanneer de factuur wordt uitgereikt door de medecontract in naam en voor rekening van de leverancier of de dienstverrichter, moet de factuur de vermelding "factuur uitgereikt door afnemer" bevatten.

#### 5. Bijzondere regelingen: reisbureaus - winstmargeregeling

53. Wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd, moet de vermelding "Bijzondere regeling reisbureaus op de factuur voorkomen.

54. Wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques wordt gehanteerd, moet de vermelding "Bijzondere regeling - gebruikte goederen" "Bijzondere regeling - kunstvoorwerpen", respectievelijk "Bijzondere regeling - voorwerpen voor verzamelingen of antiques" op de factuur voorkomen.

### B. Vereenvoudigde facturen

55. De btw-richtlijn verplicht de lidstaten in artikel 220bis, nieuw, om vereenvoudigde facturen toe te staan in een beperkt aantal gevallen. Wat de inhoud van deze facturen betreft, bevat de richtlijn uitsluitend een minimum aantal vermeldingen (art. 226ter van de btw-richtlijn).

#### 1. Toepassingsgebied

56. Overeenkomstig artikel 13, eerste lid, van koninklijk besluit nr. 1 mag een belastingplichtige een vereenvoudigde factuur uitreiken in een van de volgende gevallen:

- wanneer het bedrag van de factuur niet hoger is dan 100 euro exclusief btw;
- wanneer, onder de voorwaarden te bepalen door de Minister van Financiën, de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder die facturen worden uitgereikt de naleving bemoeilijken van alle bedoelde verplichtingen;
- wanneer het een verbeterend stuk betreft, zoals bedoeld in artikel 53, § 2, derde lid, van het Wetboek.

57. Vereenvoudigde facturen zijn nooit toegestaan voor verkopen op afstand, leveringen met installatie of montage, vrijgestelde intracommunautaire leveringen of grensoverschrijdende leveringen of diensten met verlegging van btw (artikelen 14, § 3, 15, §§ 1 en 2, 25ter en 39bis en handelingen waarvoor de belasting verschuldigd is door de medecontractant krachtens artikel 51, §§ 2 of 4 van het Wetboek)

#### 2. Verplichte vermeldingen

58. De btw-richtlijn bevat een aantal minimumvermeldingen voor de vereenvoudigde factuur. Deze zijn:

- de datum waarop de factuur is uitgereikt en een opeenvolgend nummer, volgens één of meer reeksen, dat de factuur op eenduidige wijze identificeert, waaronder ze wordt ingeschreven in het boek voor uitgaande facturen van de leverancier of de dienstverrichter;
- de naam of de maatschappelijke benaming van de leverancier of van de dienstverrichter, het adres van zijn administratieve of maatschappelijke zetel en zijn in artikel 50 van het Wetboek bedoeld btw-identificatienummer of in het kader van de btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2, van het Wetboek, de vermeldingen eigen aan het betrokken lid;

- de identificatie van de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten;
- de aanduiding, per tarief, van de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde belasting;
- wanneer het uitgereikte document of bericht met een factuur wordt gelijkgesteld, overeenkomstig artikel 53, § 2, derde lid, van het Wetboek, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijziging.

59. Net zoals voor de niet-vereenvoudigde facturen, heeft België, gebruik makend van de mogelijkheid geboden aan de lidstaten in artikel 227 van de btw-richtlijn, een verplichte vermelding toegevoegd, namelijk het in artikel 50 van het Wetboek bedoelde btw-identificatienummer van de verkrijger of de ontvanger, of bij gebreke hieraan, zijn naam of maatschappelijke benaming en volledig adres (zie art. 13, tweede lid, van koninklijk besluit nr. 1).