

Verschuldigdheid en aftrek van ten onrechte gefactureerde btw die vermeld is maar niet in rekening is gebracht

Door mr. J.P. Hulshof



29 Dit dacht ik, toen ik mij voor het eerst verdiepte in de procedure die onderwerp is van dit artikel. Het lijkt zo eenvoudig. Een ondernemer die ten onrechte btw op een factuur vermeldt, is deze btw verschuldigd op grond van art. 37 Wet ob. De achtergrond van deze bepaling is, dat de op een factuur in rekening gebrachte btw door de afnemer – als dat een ondernemer is – in aftrek kan worden gebracht. Zonder een bepaling als art. 37 Wet ob zou dat in voorkomende gevallen tot gevolg hebben, dat de fiscus de btw niet ontvangt van de leverancier, maar deze wel moet teruggeven aan de afnemer.

Nu het HvJ¹ heeft beslist dat btw die ten onrechte op een factuur is vermeld niet voor aftrek in aanmerking komt, lijkt de bestaansreden van art. 37 Wet OB op het eerste gezicht minder relevant. Toch wordt door de fiscus nog regelmatig een beroep gedaan op deze bepaling. De fiscus heeft in beginsel de mogelijkheid ten onrechte in rekening gebrachte btw zowel bij de leverancier als de afnemer na te heffen. Maar als dat bij de een uiteindelijk niet lukt, is het vaak te laat nog te heffen bij de ander. De vraag is dan ook: wie draait op voor ten onrechte berekende btw, de leverancier, de afnemer of de fiscus? Er is recentelijk een uitspraak van de HR gepubliceerd over deze materie. Het betreft de uitspraak van de HR van 13 augustus 2010.²

Voorschotnota's en jaarafrekeningen

Het betreft een energiebedrijf, dat maandelijks voorschotnota's aan zijn klanten (particulieren en bedrijven) verstuurt in de vorm van OLA's (optisch lees-

bare acceptgiro's) en AI's (automatische incasso's). Op deze voorschotnota's werd de btw afzonderlijk vermeld en deze btw werd door het energiebedrijf voldaan. Daarnaast stuurde het energiebedrijf jaarlijks eindafrekeningen met daarop het totaal van de in dat jaar voor energieleveringen verschuldigde bedragen inclusief btw en het totaalbedrag van de reeds gefactureerde termijnen inclusief btw. Het verschil tussen deze twee totaalbedragen vormde het bedrag dat de afnemer moest bijbetalen (of gerestitueerd werd). De in deze bijbetaling begrepen btw voldeed het energiebedrijf ook op aangifte. Per saldo werd dus over de gehele vergoeding ter zake van de energieleveranties btw voldaan.

Na een boekenonderzoek stelde de inspecteur zich op het standpunt dat de eindafrekening – net als de voorschotnota's – moest worden aangemerkt als een factuur. Op deze factuur werd volgens de inspecteur ten onrechte btw berekend over het totaal van de voor de energieleveringen verschuldigde bedragen en niet slechts over het bij te betalen bedrag. Dit btw-bedrag stond afzonderlijk op de eindafrekening zonder de over de termijnbedragen berekende btw daarop in mindering te brengen. Volgens de inspecteur was deze btw, voor zover deze meer bedroeg dan de btw begrepen in de bijbetaling, ten onrechte op de factuur in rekening gebracht en verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB.

'Dubbele aftrek'

Het energiebedrijf had op de periodieke voorschotnota's (de AI's en OLA's) btw in rekening gebracht en op aangifte voldaan. Indien deze voorschotnota's aan te merken zijn als 'op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen' kunnen de afnemers, voor zover dit ondernemers zijn, de btw op deze voorschotnota's aftrekken.

Ook de btw die op de jaarafrekening vermeld was (althans voor zover deze kan worden aangemerkt als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur) kan in beginsel door de afnemers in aftrek worden gebracht. Dat lijkt logisch als op die jaarafrekening alleen btw in rekening wordt gebracht over de bijbetaling.³ Echter op deze jaarafrekeningen werd niet het bedrag aan btw over deze bijbetaling vermeld, maar het btw-bedrag dat was berekend over de totale vergoeding voor energieleveranties in het jaar waarop de eindafrekening betrekking had (inclusief voorschotten). Uit de conclusie van A-G Van Hiltten blijkt dat partijen er in een tussen hen gesloten vaststellingsovereenkomst vanuit gingen dat de afnemers die als ondernemer kwalificeerden zowel de btw op de termijnnota's als het bedrag aan btw dat op de eind-

afrekening stond hadden afgetrokken. Daarmee zou (deels) dubbele aftrek zijn genoten, want uiteindelijk was door het energiebedrijf alleen btw voldaan over het saldo van de termijnnota's en de bijbetaling. Dat zou hebben geleid tot een ongewenste derving van belastingopbrengsten.

Vanuit dat uitgangspunt lag het dan ook voor de hand dat de inspecteur van mening was dat het energiebedrijf ten onrechte (te veel) btw op de factuur/eindafrekening had vermeld en deze btw op grond van art. 37 Wet OB verschuldigd was. Het corrigeren van de genoten (dubbele) aftrek bij de afnemers ligt minder voor de hand. Behalve de praktische problemen die een dergelijke correctie bij de afnemers voor de fiscus zou meebrengen is het ook conform het geldende beleid de ten onrechte berekende btw in eerste instantie na te heffen bij degene die de btw in rekening heeft gebracht.⁴

De inspecteur beperkte zich (terecht) tot naheffing van het bedrag aan btw dat (te veel) aan ondernemers in rekening zou zijn gebracht. Inmiddels blijkt overigens dat als op een factuur aan een particulier omzetbelasting of btw is vermeld, deze vermelding buiten het systeem van de heffing van de omzetbelasting valt. Art. 37 is in dat geval sowieso niet van toepassing.⁵

Het energiebedrijf stelde zich onder andere op het standpunt dat de jaarafrekening op zichzelf geen factuur in de zin van de Wet OB was, maar alleen een informatieve cijfermatige specificatie. Daarmee legde belanghebbende de rekening bij haar afnemers. Immers zonder factuur geen aftrek, ook niet voor zover het de btw op de bijbetaling betreft.

De rechtbank vond de jaarafrekening echter een factuur in de zin van art. 37 Wet OB, ook al voldeed deze wellicht niet aan alle vereisten die art. 35a Wet OB aan een factuur stelt en gaf het gelijk aan de inspecteur. De rekening werd gepresenteerd aan het energiebedrijf. In mijn visie is dat niet zo'n redelijke uitkomst, omdat ik mij afvraag of de handelwijze van belanghebbende daadwerkelijk tot een zo grote derving van belastinginkomsten heeft geleid. Voor zover dat het geval is, ligt de oorzaak wellicht eerder bij onzorgvuldig handelen van de desbetreffende afnemers. Tegen de uitspraak van de rechtbank is door belanghebbende rechtstreeks (sprong)cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

Conclusie A-G Van Hilten

In haar uitvoerige conclusie gaat A-G Van Hilten uitgebreid in op de vraag of de voorschotnota's en de jaarafrekening kunnen worden aangemerkt als facturen in de zin van de Wet OB. In haar visie voldeden de

voorschotnota's (AI's en OLA's) niet aan de eisen van art. 35 Wet OB. Deze konden niet als 'op de voorgeschreven wijze opgemaakte' facturen worden gezien. Dat betekent dat het energiebedrijf weliswaar terecht de btw heeft voldaan over de berekende voorschotten (de energie was immers geleverd), maar niet tijdig gefactureerd heeft.

Volgens de A-G moest de jaarafrekening wel als een 'op de voorgeschreven wijze opgemaakte' factuur voor de energieleveranties worden aangemerkt. Deze jaarafrekening voldeed volgens de A-G aan de wettelijke vereisten, zij het dat deze te laat was uitgereikt. Daarmee is echter geen sprake meer van btw die alleen op grond van art. 37 Wet OB verschuldigd was, noch voor wat betreft de voorschotnota's (geen facturen), noch voor wat betreft de jaarafrekening (wel een factuur maar de btw is terecht vermeld). Bovendien was het bedrag aan btw dat op die factuur (terecht) vermeld stond ook volledig door het energiebedrijf voldaan. Voor naheffing bij het energiebedrijf was in de visie van de A-G geen plaats. In zoverre komt de conclusie van de A-G mij redelijk voor.

De vraag rijst echter wat in deze visie met de afnemers (ondernemers) moet gebeuren. Immers, het ligt voor de hand dat zij de btw op de voorschotnota's in ieder geval zullen hebben afgetrokken. Dat zou in de visie van de A-G ten onrechte zijn, omdat deze nota's niet voldoen als facturen. Zonder factuur is er geen aftrek. Voor de afnemers ontstaat het aftrekrecht pas op het moment van ontvangst van de jaarafrekening. De eerder door hen in aftrek gebrachte btw op de voorschotnota's zou bij hen moeten worden nageheven. Afnemers die de btw op de jaarafrekening niet volledig hebben afgetrokken, maar alleen het deel dat betrekking had op de bijbetaling, zouden dan de rekening betalen. Immers, zij zouden de nageheven btw op de voorschotnota's zeer waarschijnlijk niet meer in het juiste tijdvak (van de jaarafrekening) kunnen claimen en zijn aangewezen op een ambtshalve teruggaaf. Dat is een uitkomst die mij niet redelijk voorkomt.

Overigens zal in de onderhavige casus naheffing bij de afnemers zeer waarschijnlijk niet meer mogelijk zijn in verband met de verjaringstermijn. Dat betekent dat (voor zover afnemers zowel de btw op de voorschotnota's als op de jaarafrekening geheel hebben afgetrokken) toch de fiscus uiteindelijk de rekening betaalt.

De 'klaarblijkelijke' uitkomst

De HR kiest voor een geheel andere benadering dan rechtbank en A-G. Volgens de HR is de jaarafrekening een herberekening van de eerder periodiek in reke-

ning gebrachte voorschotten. Het op de jaarafrekening vermelde btw-bedrag omvat 'klaarblijkelijk' de btw-bedragen die in de loop van de periode van afnemers zijn ontvangen (en aan hen op voorschotnota's in rekening zijn gebracht). In zoverre is volgens de HR geen sprake van het op een factuur vermelden van btw in de zin van art. 37 Wet OB.

Voor zover het op de jaarafrekening vermelde btw-bedrag ook betrekking heeft op een bijbetaling, is volgens de HR wel sprake van btw die op factuur in rekening is gebracht. Deze btw is niet ten onrechte in rekening gebracht, maar deze was wettelijk verschuldigd wegens de verrichte energieleveringen.

Ook in zoverre is het dus geen btw in de zin van art. 37 Wet OB.

Kortom, de jaarafrekening is een factuur en het daarop vermelde btw-bedrag wordt deels terecht in rekening gebracht en voor zover het niet terecht als btw in rekening wordt gebracht, wordt het 'klaarblijkelijk' niet als btw op de factuur vermeld.

De HR geeft geen (volledige) duidelijkheid over wat met de afnemers moet gebeuren. Op de vraag of de voorschotnota's zijn aan te merken als op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen geeft de HR geen antwoord. Deze vraag was in de procedure ook niet aan de orde. Wel kan uit de uitspraak worden afgeleid dat afnemers het op de jaarafrekening vermelde btw-bedrag niet volledig zullen mogen aftrekken. Dit bedrag is immers, voor zover het al eerder op voorschotnota's berekende btw omvat, niet als btw op de jaarafrekening/factuur in rekening gebracht. Dat is anders voor het deel van de op de jaarafrekening vermelde btw dat betrekking heeft op de bijbetaling. In zoverre is sprake van btw die op een op de voorgeschreven wijze opgestelde factuur in rekening is gebracht en zal de afnemer de btw op de jaarafrekening kunnen aftrekken. Voor zover afnemers meer btw in aftrek hebben gebracht zal de fiscus deze bij hen kunnen naheffen. Gezien de naheffingstermijn zal dat in de onderhavige casus waarschijnlijk niet meer mogelijk zijn.

De uitspraak van de HR in deze procedure komt mij redelijk voor. Zoals de HR aangeeft omvat het op de jaarafrekening vermelde btw-bedrag 'klaarblijkelijk' de btw-bedragen die in de loop van de periode van afnemers zijn ontvangen. Gezien het voorbeeld van de jaarafrekening zoals opgenomen in de conclusie van de A-G kan ik me daar in vinden. Gezien dat voorbeeld lijkt het mij toch ook wel enigszins aan onzorgvuldigheid van de afnemer toe te schrijven als hij zowel de btw op de voorschotnota's als het op de jaarafrekening vermelde btw-bedrag volledig aftrekt en daardoor btw op de voorschotnota's (per saldo)

twee keer in aftrek brengt (terwijl hij deze maar een keer aan het energiebedrijf heeft betaald). Dat hij daar dan ook de rekening van krijgt, komt mij in beginsel niet onredelijk voor.

Daarbij kan de vraag worden gesteld of het in de praktijk wel zo veel is voorgekomen dat afnemers de btw daadwerkelijk twee keer in aftrek hebben genomen. Wellicht dat partijen daar bij het sluiten van de vaststellingsovereenkomst te makkelijk van uit zijn gegaan waardoor dit door de rechtbank als een vaststaand feit is aangenomen. Gezien het voorbeeld van de jaarafrekening kan ik mij goed voorstellen dat de meeste afnemers alleen de btw die begrepen was in de bijbetaling in aftrek hebben genomen.

Afsluiting

Als ten onrechte btw op een factuur wordt vermeld en niet wordt voldaan ontstaat gevaar voor derving van belastinginkomsten. De Wet OB biedt de inspecteur daarom de mogelijkheid deze ten onrechte gefactuurde btw na te heffen. Ook heeft de inspecteur de mogelijkheid de aftrek van deze btw bij de afnemer te corrigeren. Dit laatste is in de praktijk niet eenvoudig en niet erg efficiënt als het gaat om zeer veel afnemers waar relatief kleine bedragen aan afgetrokken btw gecorrigeerd moeten worden. Bovendien is het geldend beleid dat de inspecteur de btw (in beginsel) eerst probeert na te heffen bij de presterende ondernemer die verantwoordelijk is voor het (ten onrechte) vermelden van de btw op de factuur.

Het lag daarom ook wel enigszins voor de hand dat de inspecteur in de onderhavige procedure probeerde de btw op grond van art. 37 bij het energiebedrijf na te heffen. Dat in deze casus de rekening geheel bij het energiebedrijf zou komen te liggen, komt toch wel onbevredigend over.

Blijkbaar vonden de A-G en de HR dat ook. Gezien de feiten in deze casus lijkt het me principieel terecht dat de rekening van eventuele dubbele aftrek volledig bij de afnemer ligt die de dubbele aftrek heeft genoten. Niet bij het energiebedrijf dat de dubbel afgetrokken btw niet heeft ontvangen en ook niet bij afnemers die geen dubbele aftrek hebben toegepast. De uitspraak van de HR komt hieraan het meest tegemoet. Helaas komt wegens het verlopen van de naheffingstermijn de uiteindelijke rekening waarschijnlijk bij de fiscus terecht. Maar met een beetje vertrouwen in de zorgvuldigheid van de gemiddelde ondernemer, verwacht ik dat die rekening nog wel eens zou kunnen meevallen.