

ViDA e-facturatie en digitale rapportage

Opdrachtgever: Ministerie van Financiën
Opdrachtnemer: EY Belastingadviseurs BV

23 januari 2026



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Shape the future
with confidence

1	Inleiding	5
1.1	Aanleiding	5
1.2	Scope van het onderzoek	7
1.2.1	Onderzoeksdoelstellingen	7
1.2.2	Buiten de reikwijdte van dit onderzoek	8
1.3	Managementsamenvatting	9
1.3.1	Onderzoeksvraag 1 - Infrastructuur	10
1.3.2	Onderzoeksvraag 2 – Bredere invoering van e-facturatie en digitale rapportage	12
1.4	Afkortingenlijst	18
1.5	Vrijwaring	19
2	Onderzoeksmethode en scenario's	21
2.1	Inleiding	21
2.2	Inhoudelijke toelichting	21
2.3	Onderzoeksmethode	22
2.4	Scenario's	23
2.4.1	Toelichting ViDA A	23
2.4.2	Toelichting ViDA B	24
3	Theoretisch kader	25
3.1	Inleiding	25
3.1.1	E-facturatie en digitale rapportage in een bredere internationale context	25
3.1.2	Fiscaal-juridisch kader	27
3.1.3	Algemeen juridisch kader	32
4	Stand van zaken in Nederland en eerste kosten-batenanalyse	36
4.1	Inleiding	36
4.2	Huidige stand van zaken btw-gat Nederland	37
4.3	Omvang en structuur van het Nederlandse bedrijfsleven	39
4.3.1	Segmentanalyse	39
4.4	Kosten, baten en administratieve effecten	44
4.4.1	E-facturatie, kosten en baten voor het bedrijfsleven	45
4.4.2	Uitdagingen en risico's om voordelen e-facturatie te realiseren	47
4.4.3	Digitale rapportage, kosten en baten voor het bedrijfsleven	48
4.5	Datagaten	49
5	Vergelijking andere Europese landen	50
5.1	Inleiding	50
5.2	Landenvergelijking	51
5.3	Achtergrond en overwegingen e-facturatie en digitale rapportage in geselecteerde landen	53
5.3.1	België	53
5.3.2	Frankrijk	54
5.3.3	Duitsland	55
5.3.4	Verenigd Koninkrijk	55
5.3.5	Italië	56

5.3.6	Ierland	56
5.4	Lokale e-facturatieverplichtingen in andere landen	57
5.5	Conclusie	59
6	Infrastructuur	60
6.1	Inleiding	60
6.1.1	Uitvraag en scope	60
6.1.2	Doelstelling en verplichting ViDA met betrekking tot infrastructuur	60
6.1.3	Wenselijkheid voorschrijven infrastructuur B2B	61
6.2	Infrastructuur: opties en voorkeur vanuit belanghebbenden	61
6.2.1	Peppol	62
6.2.2	Frans model	66
6.2.3	Nationaal platform	68
6.3	Infrastructuur e-facturatie B2G	69
6.4	Digitale Rapportage bij intracommunautaire verwervingen	69
6.5	Know Your Customer (KYC)	70
6.5.1	Waarom een KYC-procedure	71
6.5.2	Afwegingskader	73
6.6	Effect ViDA-A of ViDA-B op infrastructuur	75
6.7	Tijdslijn voor infrastructuur	75
6.8	Rol van de overheid bij governance infrastructuur	76
6.9	Conclusie	76
7	Analyse en aanbevelingen	77
7.1	Inleiding	77
7.2	Verplichting voor binnenlandse e-facturatie en digitale rapportage	78
7.2.1	Impactanalyse	78
7.2.2	Wenselijkheid belanghebbenden	82
7.2.3	Overzicht voor- en nadelen ViDA-A en B	86
7.2.4	Rapportageplicht voor ICV's	88
7.2.5	Tussenconclusie	91
7.2.6	Randvoorwaarden en overige aandachtspunten	92
7.2.7	Juridische aspecten	101
7.2.8	Impact op bestaande fiscale regels	102
7.3	Infrastructuur	105
7.3.1	Wenselijkheid voorschrijven infrastructuur e-facturatie	105
7.3.2	Juridische aspecten	106
7.3.3	Voorschrijven infrastructuur voor digitale rapportage	109
7.3.4	Governance van de infrastructuur	110
8	Conclusie en vervolgstappen	111
8.1	Conclusie	111
8.2	Vervolgstappen	113

Bijlage A: Fiscaal-juridisch kader	115
Bijlage B - Algemeen juridisch kader	152
Bijlage C: interviewlijst	161

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

ViDA-Richtlijn

Op 5 november 2024 heeft de ECOFIN het pakket Btw in het digitale tijdperk (in het Engels ook wel afgekort als 'ViDA') aangenomen. Dit pakket aan Btw-regels is opgenomen in de ViDA-richtlijn en Verordening 2025/517.¹ Op grond van deze richtlijn moeten per 1 juli 2030 de gegevens over grensoverschrijdende handel in de EU tussen ondernemers digitaal worden gerapporteerd ter vervanging van de huidige periodieke opgaven intracommunautaire prestaties (voor bepaalde prestaties waarbij de btw is verlegd naar de afnemer gaan deze regels overigens ook gelden). De ondernemers dienen deze gegevens binnen een kort tijdsbestek aan de Belastingdienst te rapporteren en de Belastingdienst moet deze gegevens vervolgens weer binnen een kort tijdsbestek aanleveren in het vernieuwde centrale Europese VAT Information Exchange System (VIES)-systeem. Om deze bijna real-time informatievoorziening te faciliteren zijn ondernemers verplicht elektronische facturen uit te reiken die voldoen aan de in de richtlijn genoemde standaard.

De introductie van verplichte elektronische facturatie en digitale rapportageverplichtingen zullen de nodige inspanningen vergen van het bedrijfsleven, diverse overheidsorganisaties en de Belastingdienst, zowel op organisatorisch als (IT-)technisch vlak. Daarnaast moeten er bij de totstandkoming van het beleid en de implementatie diverse beleidskeuzes worden gemaakt, die impact zullen hebben op deze partijen.

Voor binnenlandse prestaties biedt de richtlijn lidstaten de mogelijkheid om zelf te bepalen of zij ook voor deze prestaties een dergelijke verplichting willen invoeren en onder welke voorwaarden. Een van de belangrijkste beleidsvraagstukken voor Nederland betreft daarom de reikwijdte van de verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage: uitsluitend voor grensoverschrijdende prestaties of ook voor binnenlandse prestaties?

Deze vraag heeft geleid tot twee te overwegen scenario's:

1. ViDA-A (uitsluitend voor intracommunautaire prestaties en bepaalde verlegde prestaties) en
2. ViDA-B (zowel voor intracommunautaire als binnenlandse prestaties).

Onderzoek

Ter beantwoording van de vraag over de reikwijdte van de verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage (en de deelvragen zoals opgenomen in paragraaf 1.3), is in dit rapport verkennend onderzoek gedaan naar de meest geschikte infrastructuur voor e-facturatie en digitale rapportage en naar de wenselijkheid van de implementatie van e-facturatie en digitale rapportage voor binnenlandse prestaties. In dat kader is in brede zin een afweging gemaakt van de kosten en de baten van een eventuele invoering van nationale verplichtingen. Om te achterhalen of en in hoeverre het gewenst en mogelijk is om bestaande infrastructuren voor de uitwisseling van e-facturatie voor te schrijven dan wel te stimuleren, is een analyse van de ViDA-richtlijn en de betreffende juridische aspecten nodig. De ViDA-richtlijn wijzigt namelijk veel verschillende wettelijke bepalingen in de Btw-richtlijn, waaruit bepaalde bevoegdheden, maar ook verplichtingen, volgen voor de Europese lidstaten.

¹ Richtlijn (EU) 2025/516 van de Raad van 11 maart 2025 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG (PBEU L 2025/516).

Gevolgen

De bovenstaande wijzigingen in de Btw-richtlijn betekenen dat beleidskeuzes en overwegingen in een relatief kort tijdsbestek moeten worden gemaakt, om alle belanghebbenden genoeg tijd te bieden om zich naar behoren aan te passen en voor te bereiden. Dit geldt zowel voor belanghebbenden binnen als buiten de overheid. De impact van de aankomende wijzigingen zullen niet hetzelfde zijn voor de verschillende belanghebbenden. Derhalve dienen de belangen zorgvuldig en in gezamenlijkheid te worden afgewogen om tot de meest gewenste en passende wijze van implementatie van de ViDA-richtlijn te komen. Wij hebben daarom onder andere de huidige stand van zaken in Nederland uiteengezet met een initiële segmentenanalyse naar onderscheid van de segmenten ZZP, MKB en het grootbedrijf. De impact van e-facturatie en digitale rapportage verschilt namelijk naar gelang de grootte van bedrijf of organisatie en is afhankelijk van de digitaliseringsgraad van de onderneming.

De voordelen van e-facturatie bestaan in een potentiële structurele kostenbesparing voor het bedrijfsleven. Daarnaast zou digitale rapportage kunnen zorgen voor minder fouten vanwege de verwachte algehele kwaliteitsverbetering van de fiscale data bij ondernemers en de verbetering van de algehele naleving van fiscale wet- en regelgeving doordat beter toezicht mogelijk is.

De hoogte van de baten en hoe deze zich verhouden tot de kosten hangt echter sterk af van de wijze waarop de ViDA-richtlijn wordt geïmplementeerd. De implementatie komt dus niet enkel neer op de vraag of e-facturatie en digitale rapportage al dan niet voor binnenlandse prestaties moeten gaan gelden, maar ook per wanneer, voor wie of voor welke type transacties. Om de wenselijkheid van de verschillende manieren van invoering vast te stellen is daarom ook gesproken met verschillende belanghebbenden binnen en buiten de overheid.

Aangezien de regels inzake e-facturatie en digitale rapportage in een EU-richtlijn zijn vastgelegd is de nieuwe regelgeving van toepassing op alle EU-lidstaten. Bovendien kennen een aantal andere EU-lidstaten al langer een verplichting tot e-facturatie en/of een vorm van digitale rapportage. Dit biedt Nederland de gelegenheid om lering te trekken uit de beleidskeuzes van andere lidstaten en hun overwegingen. Daarom wordt tevens een vergelijking gemaakt met andere Europese landen aan de hand van gehouden interviews met lokale EY-experts en desktoponderzoek. De vergelijking ziet met name op de ons omliggende landen: België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië en het Verenigd Koninkrijk.

Regels e-facturatie en digitale rapportage

Een belangrijk onderdeel dat in overweging moeten worden genomen bij de Nederlandse implementatie van de ViDA-richtlijn is de benodigde digitale infrastructuur. Onder digitale infrastructuur kan worden verstaan alle voorzieningen die nodig zijn voor het genereren, verzenden, ontvangen en verwerken van e-facturen en digitale rapportage. Gedacht kan worden aan boekhoud- of softwareleveranciers die facturen verwerken of platforms waarop factuurdata worden verzonden en ontvangen. De belangrijkste vraag in het kader van de digitale infrastructuur is in hoeverre het wenselijk is om deze dwingend voor te schrijven (hard) dan wel te stimuleren (soft). Hierbij maken we een onderscheid tussen enerzijds de infrastructuur voor het versturen van e-facturen (door ondernemers onderling) en anderzijds de infrastructuur voor digitale rapportage door ondernemers aan de overheid.

Aanpak uitwerking

Aan de hand van de in hoofdstuk 2 beschreven onderzoeksmethodes worden beide scenario's (ViDA-A en ViDA-B) uitgewerkt en de voor- en nadelen van beide uiteengezet waarbij aandacht wordt besteed aan de impact voor belanghebbenden, de interoperabiliteit, de administratieve lasten, controle en toezicht alsmede de fiscale en juridische aspecten.

1.2 Scope van het onderzoek

Het bovenstaande heeft tot twee onderzoeksdoelstellingen geleid, welke nader zijn opgedeeld in hoofd- en deelvragen.

1.2.1 Onderzoeksdoelstellingen

Het onderzoek kent de volgende twee doelstellingen:

1. De vraag beantwoorden in hoeverre het noodzakelijk is de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen (de zogenoemde infrastructuur) concreet in regelgeving vast te leggen.
2. De vraag beantwoorden welke voor- en nadelen er voor Nederland (alle geselecteerde belanghebbenden² meegenomen) bestaan bij het invoeren van een verplichting voor binnenlandse e-facturatie en/of digitale rapportage.

Onderzoeksdoel 1

Dit doel bestaat uit de volgende deelvragen;

1. In hoeverre is het wenselijk een infrastructuur voor het uitwisselen van e-facturatie B2B voor te schrijven?
2. Indien het wenselijk is een infrastructuur voor te schrijven, welke infrastructuur heeft dan de voorkeur?
3. Indien het niet wenselijk is om een infrastructuur voor te schrijven, is het dan wenselijk om het gebruik van een specifieke infrastructuur te stimuleren?
4. Zijn er juridische aspecten waar rekening mee moet worden gehouden bij het voorschrijven van een bepaalde infrastructuur?
5. Hoe draagt de e-facturatie-infrastructuur bij aan de digitale rapportageverplichting en welke infrastructuur dient de overheid te gebruiken voor de digitale rapportageverplichtingen?
6. Welke rol gaat de overheid spelen bij de 'governance' van de infrastructuur?

Onderzoeksdoel 2

Bij dit doel spelen twee subvragen, waarbij binnenlandse e-facturatie en binnenlandse rapportageverplichtingen afzonderlijk in ogenschouw worden genomen.

De eerste subvraag luidt derhalve: is het wenselijk om binnenlandse *e-facturatie* in te voeren?

² Zoals opgenomen in Bijlage 3.

Hierbij moeten de volgende deelvragen worden beantwoord:

1. Wat zijn de baten en kosten om e-facturatie verplicht te stellen voor binnenlandse transacties?
2. Indien een verplichting tot e-facturatie wenselijk is, moet deze dan worden ingevoerd vóór, tegelijkertijd of ná implementatie en de inwerkingtreding van de verplichte e-facturatie en de daaraan verbonden digitale rapportageverplichting voor intracommunautaire transacties?
3. Indien een verplichting wenselijk is, op welke wijze dient deze te worden ingevoerd; wat zijn de mogelijkheden en belemmeringen?
4. Zijn er juridische kaders waar rekening mee moet worden gehouden bij het voorschrijven van verplichte binnenlandse e-facturatie?
5. Hoe kan soepele overgang naar e-facturatie worden gewaarborgd?

De tweede subvraag luidt vervolgens: is het wenselijk om een binnenlandse *rapportageverplichting* in te voeren?

Hierbij moeten de volgende deelvragen worden beantwoord:

1. Wat zou het doel zijn van een binnenlandse rapportageverplichting?
2. In hoeverre is een digitale rapportageverplichting voor binnenlandse transacties wenselijk?
3. Voor welke binnenlandse transacties zou een rapportageverplichting moeten gelden?
4. Welke factuurgegevens moeten verplicht worden gerapporteerd?
5. Zijn er juridische kaders waar rekening mee moet worden gehouden bij het voorschrijven van verplichte binnenlandse rapportage?

1.2.2 Buiten de reikwijdte van dit onderzoek

- Het onderzoek is beperkt tot de wenselijkheid van e-facturatie en digitale rapportage van B2B-transacties en gaat niet in op eenzelfde verplichting voor B2C-transacties.
- De ViDA-richtlijn bevat eveneens een aantal andere aanpassingen in de wetgeving. Deze aanpassingen zijn geen onderdeel van dit onderzoek.
- Wij begrijpen dat Nederland momenteel niet van plan is om een zogenaamd *split-payment* model in te voeren en dit zal ook niet verder aan bod komen in het rapport. Wij maken ook geen nadere analyse van andere mogelijkheden voor het voorkomen of verminderen van btw-fraude of het verbeteren van de efficiëntie van belastingheffing.
- Wij begrijpen dat Nederland niet voornemens is om een zogenaamd *clearance* model in te voeren, waarbij e-facturen eerst door de autoriteiten moeten worden goedgekeurd alvorens de autoriteiten deze e-factuur doorzenden aan de ontvanger van de e-factuur. Op dit model wordt in dit rapport dan ook niet verder ingegaan.
- Het onderzoek gaat niet in detail in op de mogelijkheden van het veranderen van het btw-aangifte tijdvak in Nederland en de daarbij behorende gevolgen voor de belanghebbenden.
- Het onderzoek zet op hoofdlijnen de financiële voor- en nadelen van de scenario's uiteen, maar bevat geen gedetailleerde kosten/baten analyse.
- De kosten voor de overheid zelf ten aanzien van de aanpassing van systemen en infrastructuur voor het ontvangen en verwerken daarvan zijn evenmin onderdeel van dit onderzoek (geen uitvoeringstoets).

1.3 Managementsamenvatting

De Europese Raad heeft op 5 november 2024 de “*Btw in het digitale tijdperk*” (ViDA)-Richtlijn aangenomen. In deze Richtlijn worden alle EU-lidstaten verplicht per 1 juli 2030 een digitale rapportage van grensoverschrijdende B2B-prestaties (ook wel intracommunautaire prestaties genoemd inclusief bepaalde prestaties waarbij de heffing is verlegd naar de afnemer) en elektronische facturatie (e-facturatie) in te voeren. Volgens de nieuwe regels moeten de facturen in principe voldoen aan de Europese norm, het zogeheten EN16931-format, en in een gestructureerd formaat worden verzonden. Tegelijkertijd moeten de kerngegevens van deze facturen vrijwel real-time worden gerapporteerd aan de nationale belastingdiensten. De richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om de verplichtingen ter zake van e-facturatie en digitale rapportage ook toe te passen op binnenlandse B2B-transacties. Nederland staat derhalve voor de beleidskeuze of zij een bepaalde infrastructuur voor de e-facturatie en digitale rapportage voor moet schrijven en of de genoemde verplichtingen ook voor binnenlandse B2B-transacties moeten gaan gelden.

In dit kader heeft het Ministerie van Financiën aan EY gevraagd onderzoek te doen naar de twee centrale vragen in dit rapport:

1. In hoeverre is het noodzakelijk om de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen (de zogenoemde infrastructuur) concreet in regelgeving vast te leggen
2. Welke voor- en nadelen bestaan er voor Nederland bij het invoeren van een eerdere verplichting voor binnenlandse e-facturatie en/of digitale rapportage.

Gelet op deze twee onderzoeksvragen zijn er in overleg met de begeleidingscommissie voor de beantwoording van de onderzoeksvragen en de uitwerking van het onderzoek, de volgende twee scenario's gedefinieerd:

ViDA A	ViDA B
a. Verplichting van gebruik e-factuur voor prestaties waarvoor de digitale rapportageverplichtingen gelden b. Rapportageverplichting voor intracommunautaire leveringen en bepaalde verlegde prestaties c. Rapportageverplichting voor intracommunautaire verwervingen	ViDA A plus: d. Verplichting van gebruik e-factuur voor binnenlandse B2B-prestaties e. Rapportageverplichting voor binnenlandse B2B-prestaties

Vergelijking andere Europese landen

In het onderzoek hebben wij een vergelijking gemaakt van de (aangekondigde) e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen in een aantal andere EU-landen. Het gaat hierbij om België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië en het Verenigd Koninkrijk. Van deze landen kent Italië het langst een uitgebreide e-facturatieverplichting (alle transacties waar een factuur voor wordt uitgereikt) voor in Italië gevestigde belastingplichtigen, middels een clearance-model waarbij e-facturen via de autoriteiten worden gekeurd en verstuurd. Uit de landenanalyse kan geconcludeerd worden dat alle landen die e-facturatie hebben geïmplementeerd of op (korte) termijn gaan implementeren, ook kiezen voor een verplichting tot e-facturatie voor binnenlandse prestaties. De keuze voor een lokale verplichting heeft

enerzijds als doel om transparantie (omtrent transacties) te vergroten en een betere handhaving mogelijk te maken. Aan de andere kant heeft deze verplichting als doel het verhogen van efficiëntie voor het bedrijfsleven en digitalisering te stimuleren. Daarnaast kiest het merendeel van de geanalyseerde landen voor een gefaseerde invoering. In de fasering wordt onderscheid gemaakt tussen e-facturatie en digitale rapportage, en tussen grootte van bedrijven. Wij begrijpen dat de reden hiervoor is om (grotere) bedrijven eerst te laten wennen aan e-facturatie voor binnenlandse transacties voordat een digitale rapportageplicht wordt ingevoerd. Tevens wordt hierdoor een zogenaamde '*big-bang*' voorkomen, voor zowel bedrijfsleven als belastingautoriteiten. Deze beweegredenen zijn in lijn met het tweeledige doel van ViDA: 1) het verbeteren van de belastinginning en verminderen van fraude en 2) het vereenvoudigen van de btw-naleving voor bedrijven en belastingdiensten door het gebruik van technologie. Tenslotte kan voor de onderzochte landen worden gesteld dat de invulling van e-facturatie en digitale rapportage verschilt op het gebied van de digitale infrastructuur.

1.3.1 Onderzoeksvraag 1 - Infrastructuur

Alvorens we ingaan op de noodzaak van vastlegging in regelgeving (doel en randvoorwaarden), is een cruciale en praktische vraag, via welk technisch systeem e-facturen en de daaraan gekoppelde rapportages moeten deze worden verzonden en ontvangen? Er zijn in theorie meerdere modellen. In dit rapport bespreken wij er drie:

1. gebruik van het open netwerk Peppol, dat nu al wordt ingezet voor elektronische facturen aan de Nederlandse overheid (B2G) en ook door veel bedrijven vrijwillig wordt gebruikt;
2. een verplicht decentraal e-facturatiemodel (naar voorbeeld van het Franse model) waarin gebruik gemaakt moet worden van gecertificeerde leveranciers, die dienen te voldoen aan e-facturatiestandaarden, maar voor de onderlinge uitwisseling wordt geen specifieke infrastructuur voorgeschreven of
3. een volledig nieuw op te zetten nationaal platform voor Nederland.

Uit ons onderzoek blijkt een voorkeur bij vrijwel alle partijen voor de eerste optie: gebruik van Peppol als centrale digitale infrastructuur.

Peppol is een internationaal afgestemd netwerk voor e-facturatie, oorspronkelijk ontwikkeld voor overheidsopdrachten, maar tegenwoordig breed inzetbaar voor alle soorten facturen. In Nederland is er al een governance-organisatie voor Peppol (de Nederlandse Peppolautoriteit, NPa) met toezicht via de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur (RDI). Bedrijven en softwareleveranciers geven aan dat zij liever voortbouwen op dit bestaande netwerk dan dat er een geheel nieuw systeem wordt opgelegd. De redenen zijn duidelijk: Peppol biedt een standaard die interoperabel en schaalbaar is, kent meerdere dienstverleners (zogenaamde Access Points of Peppol-dienstverleners) waardoor er keuze en concurrentie is, en is internationaal breed gedragen. Als Nederland Peppol als verplicht kanaal neemt, sluit het aan op omringende landen die vaak hetzelfde doen. Dit maakt grensoverschrijdend zakendoen eenvoudiger omdat men niet voor elk land een ander technisch systeem hoeft te gebruiken. Daar staat tegenover dat een eigen nationaal platform juist een eilandoplossing zou zijn, iets wat de respondenten onwenselijk vinden. Ook een Frans model met gecertificeerde platforms is niet populair; deze oplossing biedt alsnog geen eenduidige standaard en het zou veel tijd kosten om op te zetten.

De aanbeveling is dan ook om onder voorwaarden (zie hierna) voor zowel de e-facturen als de digitale rapportage één uniforme infrastructuur te kiezen, namelijk Peppol.

Door één netwerk en format voor te schrijven ontstaat standaardisatie. Ons inziens is dit essentieel: als bedrijven kunnen kiezen uit allerlei kanalen of formaten, wordt het speelveld versnipperd en complexer dan bij standaardisatie. Dit zou juist leiden tot een complexere implementatie voor alle partijen en dus ook meer kosten voor de implementatie van de nieuwe regels. Op dit moment is EN16931 al reeds de verplichte standaard voor e-facturen aan de overheid; het ligt voor de hand die standaard te verbreden naar alle B2B-facturen. In regelgeving zou bijvoorbeeld bepaald kunnen worden dat een “elektronische factuur” in de zin van de wet moet voldoen aan (Nederlandse vorm van) EN16931 en verstuurd moet worden via een erkend netwerk dat aan bepaalde eisen voldoet (waarbij men in de toelichting Peppol aanwijst). Het voordeel van de EN16931-norm is eveneens dat er dan geen verplichting tot aanvaarding van de e-factuur voor de afnemer geldt. Dit zou namelijk in de praktijk lastig uitvoerbaar zijn. Gezien het draagvlak hieromtrent, lijkt deze keuze op basis van het onderzoek uitvoerbaar.

Concreet betekent dit verder dat Nederland in zijn nationale regelgeving zou moeten vastleggen dat ondernemers bij het uitreiken van facturen gebruik moeten maken van Peppol (via een Peppol-dienstverlener), zodat de factuur in gestructureerd (digitaal) formaat bij de afnemer én (zo nodig) bij de Belastingdienst terechtkomt. In de praktijk komt dit neer op het zogenoemde vierhoeksmodel: de leverancier verstuurt zijn e-factuur via Peppol, die wordt afgeleverd bij de klant; tegelijk kan op basis van die berichtstroom (middels een extractie) een digitale rapportage worden aangeboden aan de Belastingdienst voor de rapportageverplichting. Dit model combineert dus facturatie en datarapportage in één handeling in plaats van dat de ondernemer twee aparte routes moet bewandelen. Er loopt momenteel een pilot binnen Peppol om te testen of dit technisch goed werkt, waarbij de input van verscheidene nationale Peppol-autoriteiten wordt meegenomen.

Randvoorwaarden

Bij het kiezen van Peppol moet de overheid wel de nodige randvoorwaarden regelen. Ten eerste zal de overheid (samen met de NPA en RDI) scherp toezicht moeten houden op het functioneren van het Peppol-netwerk en de aanbieders daarvan, zeker als dit de ruggengraat van alle facturatie wordt. Peppol-aanbieders zullen moeten voldoen aan strengere eisen op het gebied van betrouwbaarheid en beveiliging. Europese kaders zoals eIDAS (voor vertrouwensdiensten) en NIS2 zijn hier relevant: Peppol Access Points vallen nu al deels onder eIDAS als niet-gekwificeerde vertrouwensdienst, en NIS2 zal extra verplichtingen met zich brengen inzake risico-management en incidentmeldingen. De Nederlandse overheid moet waarborgen dat vóór 2030 alle Peppol-dienstverleners hieraan kunnen voldoen. Dit vergt mogelijk extra afspraken of certificeringen. Indien Peppol de verplichte digitale infrastructuur wordt, dient men goed na te gaan of dat netwerk in de toekomst juridisch als “voldoende veilig” kan worden aangemerkt. Echter, de praktijk in Nederland en elders, laat zien dat private netwerken zoals bijvoorbeeld het bankverkeer onder toezicht prima kunnen werken. Belangrijk aspect is om in implementatiefase aandacht te besteden aan zaken als “Know Your Customer” (KYC) bij Peppol-registraties. Zo moet worden voorkomen dat malafide partijen ongestoord kunnen deelnemen aan het netwerk. Elke deelnemer aan het netwerk zal dus eenduidig geïdentificeerd en geautoriseerd moeten zijn. De meeste respondenten achten dit haalbaar, maar wijzen erop dat het tijdig geregeld moet worden om fraude te ontmoedigen.

1.3.2 Onderzoeksvraag 2 – Bredere invoering van e-facturatie en digitale rapportage

Kosten/baten-analyse

De economische impact van verplichte e-facturatie en digitale rapportage is tweeledig. Aan de ene kant zijn er aanzienlijke structurele baten, aan de andere kant moeten bedrijven en overheid investeringen doen om er te komen. In het rapport is deze balans in hoofdlijnen onderzocht met uitzondering van de kosten voor de overheid om de overheidssystemen klaar te maken voor de implementatie.

Baten

De verwachte baten lijken hoog te zijn op basis van de publiek beschikbare gegevens en rapporten die verschenen zijn over de effecten van e-facturatie en digitale rapportage. Elektronisch factureren maakt factuurverwerking efficiënter: waar nu nog vaak handmatig gegevens van een papieren of PDF-factuur worden overgetypt, gebeurt dit straks automatisch. Onafhankelijke analyses tonen aan dat dit leidt tot ongeveer 55–70% kostenbesparing per factuur vergeleken met papieren processen. Uit internationale benchmarks blijkt bijvoorbeeld een gemiddelde besparing van zo'n € 5 à € 6 per verzonden factuur en zelfs € 8 per ontvangen factuur door over te stappen op volledig digitaal. Dit is logisch, omdat het ontvangen van facturen voorheen veel werk was (inboeken, controleren) en dat wordt dan grotendeels geautomatiseerd.

Naast pure kosten is er ook een tijdsvoordeel: digitale facturen worden gemiddeld sneller verwerkt en betaald, wat de cashflow bij bedrijven verbetert. Uit evaluaties blijkt bijvoorbeeld dat e-facturatie betaaltermijnen verkort en het aantal betwiste facturen reduceert, wat weer scheelt in incasso- en correctiewerkzaamheden.

Ook de overheid profiteert. Met digitale rapportage heeft de Belastingdienst een veel beter en actueler zicht op transacties. Dit helpt bij het dichten van het zogeheten btw-gat (ontbrekende btw-inkomsten voor de overheid door fouten of fraude). In landen als Italië en Hongarije, die al nationale e-facturatie en rapportage hebben ingevoerd, is gemeld dat hun btw-gat (VAT gap) aanzienlijk is gedaald (Italië noemt een reductie tot wel 25%). Voor Nederland kan betere data-analyse en matching van facturen onderling leiden tot eerder opsporen van fraude (zoals carrouselfraude) en onbedoelde fouten. Hierbij merken we op dat een bredere invoering een zogenaamd waterbedeffect (waarbij fraudeurs naar Nederland uitwijken wanneer er geen e-facturatieplicht geldt voor binnenlandse prestaties terwijl nagenoeg alle andere landen hier wel voor kiezen) voorkomt. Bovendien schept het de mogelijkheid om compliance voor bonafide ondernemers te vergemakkelijken. Als de Belastingdienst de verkoop- en inkoopgegevens al heeft, zou men in de toekomst bijvoorbeeld een deels vooraf ingevulde btw-aangifte kunnen aanbieden. Bovendien is de e-factuur de basis van de administratie en kan dit derhalve ook doorwerken naar een efficiënter proces voor de IB- en/of Vbp-aangiften. Dit vermindert de aangiftelast en komt de juistheid ten goede. Kortom, er is een potentieel win-win: minder fraude en administratieve rompslomp, en hogere belastingopbrengsten. Hierbij geldt hoe breder de invoering van de regels, hoe groter de voordelen worden.

Kosten

Tegenover deze voordelen staan de kosten en invoeringslasten. Bedrijven zullen hun systemen moeten klaarstomen voor e-facturatie en (uiteindelijk) real-time rapportage. Grote bedrijven (met uitgebreide IT-systemen, vaak internationaal actief) verwachten investeringen te moeten doen om hun ERP-software

aan te passen en te koppelen aan Peppol of andere diensten. Veel grote ondernemingen gebruiken nu al elektronische facturering (bijvoorbeeld EDI met vaste leveranciers) en voor hen is het een kwestie van migreren naar de nieuwe standaard, en derhalve minder vanaf nul beginnen.

De kleinere bedrijven (MKB) en ZZP'ers vormen een aandachtspunt als het gaat om de invoering van e-facturatie en digitale rapportage. Een flink deel van de kleinste bedrijven werkt nog weinig digitaal bij hun administratie. Voor deze groep betekent een verplichting een omschakeling naar facturatiesoftware of een onlinedienst. Dat brengt kosten met zich mee, hetzij in geld (abonnement op een pakket) hetzij in tijd om nieuwe tools te leren. Wij merken op dat de bekendheid met ViDA onder kleine ondernemers nog zeer laag is. Om draagvlak te krijgen en te behouden is het daarom essentieel hier aandacht aan te besteden: communicatie, simpele oplossingen en waar nodig fasering of vrijstelling. Tegelijk is de verwachting dat de markt voor boekhoud- en facturatediensten zich aanpast. In landen als België, waar er ook een e-facturatieplicht voor binnenlandse prestaties aankomt, zijn al gratis basisdiensten beschikbaar gesteld om kleine leveranciers kosteloos aan boord te trekken. De concurrentie tussen softwareleveranciers in Nederland is groot, dus men verwacht ook hier betaalbare opties. Bovendien hoeft een eenmanszaak met tien facturen per jaar geen groot softwarepakket aan te schaffen. Vaak volstaat een portal of een mobiele app. De overheid en brancheorganisaties kunnen helpen door deze mogelijkheden onder de aandacht te brengen en eventueel een laagdrempelig centraal portaal te bieden voor incidentele gebruikers.

Per saldo is de inschatting dat de eenmalige implementatiekosten en de jaarlijkse operationele kosten (bijv. paar cent transactiekosten per factuur via een provider) worden gecompenseerd door de jaarlijkse besparingen en voordelen. Die balans geldt op macro- en lange termijnniveau; individueel kan een ondernemer in jaar 1 echter meer kwijt zijn dan hij direct terugverdient. Daarom is goed changemanagement van belang. Bedrijven hebben tijd nodig om zich voor te bereiden en investeringen te budgetteren en moeten overtuigd raken van de uiteindelijke voordelen. Wij signaleren ook mogelijke psychologische drempels: als iets als opgelegd wordt ervaren zonder direct nut, kan er weerstand ontstaan. Die kan weggenomen worden door praktische hulp (templates, handleidingen) en door te benadrukken dat bedrijven zelf ook voordeel hebben (snellere betalingen, minder fouten, moderniseringsslag). Eventueel zouden eenmalige voordelen in de vorm van bijvoorbeeld subsidies kunnen worden verstrekt aan bepaalde groepen ondernemers.

Binnen VNO-NCW | MKB-Nederland is er nog geen consensus cq nog geen definitief standpunt ingenomen over invoering van e-facturatie en digitale rapportage voor binnenlandse prestaties. Er is wel begrip voor de gedachte dit te doen (voorkomen waterbedeffect als andere landen wel overgaan tot een brede invoering), mede vanwege de te verwachten ontwikkelingen op het gebied van digitalisering die dit ondersteunen.

ICV-rapportage

Een specifieke discussie betreft de ICV-rapportage (binnen vijf dagen melden van ontvangen facturen uit andere EU-landen). Bedrijven en fiscale dienstverleners hebben gewaarschuwd dat een dergelijke verplichting tot een significante lastenverzwaring zal leiden omdat in de praktijk een inkoopfactuur vaak nog niet goedgekeurd of verwerkt is binnen die termijn. Hierdoor zullen in de praktijk meer fouten worden gemaakt die leiden tot meer vragen van de belastingdiensten in Nederland en andere EU-landen. Ons inziens vergroot dit de administratieve rompslomp voor zowel het bedrijfsleven als de

Belastingdienst. De Belastingdienst erkent dat zo'n plicht veel "false positives" kan genereren (meldingen die niet kloppen en later weer rechtgezet moeten worden).

In plaats daarvan kan eerst gekeken worden of een minder ingrijpende maatregel, zoals bijvoorbeeld het inkorten van het btw-aangiftetijdvak van een kwartaal naar een maand voor alle ondernemers, het beoogde effect (sneller zicht op afwijkingen) ook kan bereiken. Zodra de markt is gewend aan e-facturatie en digitale rapportering, kan er op enig moment alsnog worden besloten een ICV-rapportageplicht in te voeren, eventueel in combinatie met nieuwe oplossingen om het inboeken te versnellen. Hierbij kunnen ervaringen in andere landen die wél of niet een ICV-plicht hebben ingevoerd, worden meegenomen. Uiteraard zal het overgaan op maandaangifte voor ondernemers in een btw-betalpositie een negatief effect hebben op de cashflow van die ondernemers. Wij merken nog op dat ook een ander alternatief voor de ICV-rapportageplicht is en dat is, zoals beschreven in hoofdstuk 6, het invoeren van het zogenaamde 5-hoeksmodel waarbij de Belastingdienst zelf toegang heeft tot de data in het Peppol-netwerk (indien daarvoor wordt gekozen). Wij begrijpen dat op dit moment een pilot gaande is waar de Belastingdienst aan meewerkt op dit gebied. Het lijkt ons sowieso raadzaam de bevindingen van de pilot af te wachten aangezien dit eveneens de noodzaak voor de ICV-rapportage zou wegnemen. Hier zal tevens nog nader onderzoek naar moeten worden gedaan omdat in de markt zorgen bestaan inzake de hoeveelheid data die in een dergelijk model beschikbaar zouden zijn voor de Belastingdienst.

Conclusie en aanbevelingen

Op basis van het bovenstaande zijn er vier hoofdvoordelen van ViDA-B ten opzichte van ViDA-A:

- 1) toename efficiëntie voor het bedrijfsleven (verwachte baten lijken uiteindelijk hoger dan de kosten),
- 2) een verwachte hogere belastingopbrengst,
- 3) efficiënter toezicht door de Belastingdienst en
- 4) faciliteren van deels vooraf ingevulde btw-aangiften.

Bovendien merken wij op dat de ViDA-richtlijn feitelijk e-facturatie als hoofdregel kent. Derhalve is het uitgangspunt in de EU-wetgeving dat de e-factuur de basis is. Dit is ook logisch omdat alleen dan de voordelen van digitalisering volledig tot zijn recht komen. Uiteraard zoals met elke nieuwe regelgeving kan een bredere invoering aanvoelen als additionele administratieve last met name voor bedrijven die niet onder de reikwijdte van de ViDA-A regels vallen. Wij denken echter dat dergelijke mogelijke nadelen door middel van (beperkte) uitzonderingen, realistische tijdlijnen en praktische ondersteuning voor een groot deel te ondervangen zijn (zie ook hierna). Op basis van alle voorgaande elementen samen in de afweging tussen scenario ViDA-A en ViDA-B komen wij tot de volgende conclusie:

De kernconclusie is dat invoering van ViDA-B op termijn meer voordelen biedt voor alle belanghebbenden en bovendien haalbaar wordt geacht. Alles overziend adviseren wij om - met inachtneming van onderstaande aanbevelingen en randvoorwaarden - de keuze te maken vóór invoering voor alle B2B-transacties (ViDA-B) waarbij vooralsnog niet wordt gekozen voor de invoering van de ICV-rapportage.

Wij doen de volgende aanbevelingen en schetsen een aantal randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie:

Gefaseerde invoering

Voorkom een ‘big bang’ waarbij alle bedrijven ineens per 1 juli 2030 alles anders moeten doen. Liever stapsgewijs opbouwen. De voorgestelde tijdlijn is om al vóór 1 juli 2030 te starten met binnenlandse e-facturatieplicht, bijvoorbeeld per 1 januari 2030, zodat bedrijven al een periode ervaring opdoen met elektronisch factureren nog voordat de EU-deadline ingaat. Vervolgens gaat op 1 juli 2030 de Europese verplichting live, wat voor Nederlandse bedrijven dan geen schok meer is, omdat ze al met e-facturen werken; vanaf dat moment komt de digitale rapportageverplichting voor grensoverschrijdende transacties erbij (dat is immers EU-breed verplicht). Na een zekere periode, bijvoorbeeld twee jaar later, in 2032 wordt de verplichte digitale rapportage voor binnenlandse facturen geïntroduceerd. Op dat moment is het gebruik van e-facturen al gemeengoed en zijn de ICT-systemen bij zowel bedrijven als Belastingdienst grotendeels ingeregeld, waardoor het toevoegen van de real-time datarapportage een kleinere stap is. Deze fasering waarbij eerst e-factuur breder wordt geïmplementeerd en pas later de rapportage, geniet ook de instemming van de geïnterviewde belanghebbenden. Het geeft ruimte om te leren en bij te sturen waar nodig.

Voorschrijven één technische standaard

Om zo veel mogelijk tegemoet te komen aan een efficiëntie toepassing voor het bedrijfsleven en duidelijkheid te verstrekken aan alle belanghebbenden, zijn de volgende standaarden wenselijk:

- Standaard factuurvereisten voor rapportage op basis van de Europese Btw-richtlijn (en geen Nederlandse kop erop)
- Geen voorwaarde van verplichte aanvaarding door de afnemer
- Voorschrijven EN16931-norm
- Voorschrijven syntax UBL en CII
- Voorschrijven Peppol voor e-facturatie en digitale rapportage

Afbakenen duidelijke uitzonderingen

Overweeg om kleine ondernemers of bepaalde transacties uit te zonderen van (delen van) de verplichting om disproportionele lasten te vermijden. Zoals genoemd, zou de groep die vrijwel alleen aan consumenten levert (bijvoorbeeld kappers, horeca), mogelijk vrijgesteld kunnen blijven van de e-facturatie en digitale rapportageplicht, zolang hun bijdrage aan de keten gering is. Ook kan men besluiten de KOR-ondernemers buiten schot te houden. Dergelijke uitzonderingen moeten echter zorgvuldig worden bepaald: ze zijn een politieke keuze waarbij men efficiëntie afweegt tegen lastenverlichting. Het ontzien van de kleinste ondernemers is verdedigbaar, mede omdat hun impact op het btw-gat verwaarloosbaar is, terwijl het hen wel relatief hard zou raken. Bovendien als de verplichtingen voor het overgrote deel van de ondernemers gaat gelden en het toezicht voor de Belastingdienst ook efficiënter voor die groepen kan, dan ontstaat automatisch meer capaciteit bij de Belastingdienst voor controle en toezicht op de kleinere ondernemers. Nederland zal moeten overwegen of het ook e-facturatie en een digitale rapportageverplichting invoert voor ondernemers die uitsluitend of overwegend vrijgestelde prestaties verrichten (B2B). Hetzelfde geldt voor prestaties waarvoor overwegend het btw-nultarief geldt zoals in de lucht- een zeevaartsector. Nader onderzoek is hier gewenst, met voorbeelden in andere landen die elders in het rapport nader zijn beschreven. Op zichzelf zijn er ons inziens geen redenen om voor deze groepen ondernemers veel uitzonderingen te maken.

Overweeg ICV-plicht op een later moment

Het rapport adviseert dat Nederland per 2030 géén gebruik maakt van de optie om een vijfdagen-rapportageplicht voor intracommunautaire inkoopfacturen in te voeren. Hiermee neemt de overheid een grote zorg bij bedrijven weg en voorkomt men een administratieve rompslomp die weinig lijkt op te leveren. In plaats daarvan kan de Belastingdienst zich richten op de gegevens die men wél binnenkrijgt (de verkoopkant van die transacties) en eventuele andere methoden om te controleren of afnemers hun verwervings-btw correct aangeven. Pas als de gehele markt gewend is aan e-facturatie en digitale rapportage en in andere EU-lidstaten positieve ervaringen opduiken, zou men dit nog kunnen heroverwegen. Hierbij dienen dan de ervaringen in de Europese Peppol-pilot te worden meegenomen. Dit komt ons inziens het draagvlak en acceptatiegraad ten goede.

Wetgeving en voorbereiding op tijd gereed

Aan te raden is dat de benodigde wetswijzigingen ruim op tijd worden voorbereid en vastgesteld. De beoogde datum in het rapport is uiterlijk medio 2028 voor het aannemen van de nieuwe wet- en regelgeving. Dat geeft ongeveer twee jaar voorbereidingstijd tot de eerste stappen in 2030. Daarnaast zou al vanaf 2026 een internetconsultatie gehouden moeten worden over de conceptregels, zodat bedrijfsleven, softwareindustrie en anderen hun input kunnen geven. Tijdige betrokkenheid in een vroeg stadium voorkomt dat er onbedoelde knelpunten in de regels sluipen, potentiële hobbels worden eerder gesignaleerd en kunnen worden opgelost, en vergroot het draagvlak.

Intensieve communicatie en ondersteuning door de overheid

Vanaf het moment dat de beslissing valt, moet een uitgebreid communicatietraject starten richting alle externe stakeholders. Bedrijven moeten weten wat er op hen afkomt en vooral waarom. Aanbevolen wordt een breed opgezette voorlichtingscampagne te voeren, samen met koepelorganisaties als VNO-NCW, MKB-Nederland, de Kamer van Koophandel, brancheverenigingen voor accountants, fiscaal dienstverleners, softwareleveranciers, etc. Hierbij kan een roadmap worden gecommuniceerd: in welk jaar moeten welke zaken gereed zijn, wat wordt er precies verlangd, waar kunnen bedrijven terecht voor hulp. Het oprichten van een centraal helpdesk- of informatiepunt (bijvoorbeeld via de KVK of de Belastingdienst) alsmede het opstellen van een zogenaamd FAQ-document kunnen ervoor zorgen dat ondernemers met vragen of problemen adequaat geholpen worden. Deze ondersteuning is met name cruciaal voor kleinere bedrijven die geen groot IT- en fiscaal team hebben.

Leren van andere landen

Het is raadzaam om de ervaringen in België te gebruiken om voor Nederland tot een zo soepel mogelijke implementatie te komen. Er duiken op dit moment berichten op inzake een aantal aanloopproblemen. Door de ervaringen in België mee te nemen kunnen die in Nederland zo veel mogelijk worden voorkomen.

Aftrek van voorbelasting, coulance en evaluatie

Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten de aftrek van btw koppelen aan de ontvangst van een juiste e-factuur in het geval van binnenlandse prestaties waarvoor een digitale rapportageplicht is ingevoerd. Het bedrijfsleven is geen voorstander van de invoering van deze bepaling en wij onderschrijven de zorgen en adviseren dit in Nederland niet in te voeren.

Wanneer de verplichtingen ingaan, zou de Belastingdienst een zekere coulanceperiode kunnen hanteren vanwege de verwachte uitdagingen op het gebied van datakwaliteit. De datakwaliteitsuitdagingen is iets

wat we in andere landen ook hebben gezien als een grote uitdaging. In die eerste fase ligt de nadruk op educatie en attenderen in plaats van direct boetes uitdelen bij een verzuim. Dit neemt de angst bij bedrijven weg en geeft ruimte om de laatste achterblijvers over de streep te trekken zonder gelijk met sancties te dreigen. Uiteraard moet handhaving uiteindelijk wel plaatsvinden om het speelveld eerlijk te houden, maar een gefaseerde toezichtaanpak is aan te raden. Flexibiliteit en dialoog met de markt blijven belangrijk, ook na invoering.

Fiscale rechtsbescherming

Wij merken op dat het van belang is om aandacht en zorg te geven aan de impact van de toekomstige regels op het gebied van e-facturatie en digitale rapportage op de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Het analyseren van data en de manier waarop door de Belastingdienst met de data zal worden omgegaan, brengt risico's met zich mee. Het gaat dan om risico's zoals het te snel aanmerken van fouten als geval van fraude en de beperkingen in de verstrekte data en daarop gebaseerde, maar mogelijk onjuiste fiscale conclusies. Bovendien dienen de juridische kaders waarbinnen de Belastingdienst opereert, duidelijk te worden vastgelegd. Dit geldt bijvoorbeeld voor welke analysemethoden worden gebruikt, periodieke reviews en evaluatie van deze methoden en ook de basis op grond waarvan onderzoeksmethoden hebben geleid tot risicoselectie en dus hebben geleid tot een boekenonderzoek. Hetzelfde geldt ook voor de gronden waarop de Belastingdienst de ontvangen gegevens mag gebruiken voor andere belastingmiddelen alsmede welke partijen binnen de Belastingdienst en (andere instellingen binnen) de overheid toegang hebben tot de ontvangen bedrijfsgegevens.

Voor een verdere uitwerking van een aantal andere randvoorwaarden verwijzen wij naar hoofdstuk 7 en 8. Dit betreffen onder andere punten over de uitwerking van de datavelden die gerapporteerd worden aan de Belastingdienst, het voorkomen van stilvallen van het btw-teruggave systeem, belang van voldoende ondersteuning vanuit de overheid en het zorgdragen voor het voldoen aan de cybersecurity- en AVG-regels.

Vervolgstappen

In hoofdstuk 8, paragraaf 8.2 hebben wij de vervolgstappen verder uitgewerkt, die ons inziens moeten worden gezet. Wij verwijzen naar deze paragraaf voor de opsomming.

1.4 Afkortingenlijst

ABC	ABC-regeling (intracommunautaire ketenlevering)
API	Application Programming Interface
Art.	Artikel
AVG	Algemene verordening gegevensbescherming
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
B2G	Business-to-Government
BD	Belastingdienst
Besluit administratieve verplichtingen	Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting
BIS	Business Interoperability Specifications (Peppol-standaard)
btw	Belasting over de Toegevoegde Waarde
BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CEPS	Centre for European Policy Studies
CII	Cross Industry Invoice (UN/CEFACT standaard)
CIUS	Core Invoice Usage Specification
CSIRT	Computer Security Incident Response Team
CTCs	Continuous Transaction Controls
DBA	Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties
DRR	Digital Reporting Requirements
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EDI	Electronic Data Interchange
EDPB	European Data Protection Board
EER	Europese Economische Ruimte
eIDAS	Electronic Identification, Authentication and Trust Services
EN16931	Europese norm voor semantisch factuurmodel
ERDS	Elektronische aangetekende bezorgdienst
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europese Unie
EUDI-wallet	European Digital Identity Wallet
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
EY	EY Belastingadviseurs BV
GAP	VAT Compliance Gap
Handvest	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
ICP	Intracommunautaire Prestaties (Opgaaf ICP)
ICT	Informatie- en Communicatietechnologie
IVBPR	Internationaal Verdrag Burgerrechten en Politieke Rechten
ICV	Intracommunautaire verwerving
KOR	Kleineondernemersregeling
KVK	Kamer van Koophandel
KYC	Know Your Customer
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MKB Nederland	Koninklijke Vereniging MKB-Nederland

NIS1	Richtlijn Netwerk- en Informatiebeveiliging 1
NIS2	Richtlijn Netwerk- en Informatiebeveiliging 2
NL	Nederland
NP a	Nederlandse Peppolautoriteit
OB	Omzetbelasting
PDF	Portable Document Format
Peppol	Pan-European Public Procurement Online
PSP	Peppol Service Provider
PTCs	Periodic Transaction Controls
QERDS	Gekwalificeerde elektronische aangetekende bezorgdienst
RDI	Rijksinspectie Digitale Infrastructuur
RVO	Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
SDI	Sistema di Interscambio (Italiaans clearance-platform)
SMP	Service Metadata Publisher
UAVG	Uitvoeringswet Alg. verordening gegevensbescherming
UBL	Universal Business Language (XML-formaat voor e-facturen)
Unie	Europese Unie
Uitvoeringsbeschikking OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitvoeringsbesluit OB	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
VAT	Value Added Tax
ViDA	VAT in the Digital Age
VIES	VAT Information Exchange System
VK	Verenigd Koninkrijk
VNO-NCW	Vereniging Verbond van Nederlandse Ondernemingen / Nederlands Christelijk Werkgeversverbond
VTTL	VAT Total Tax Liability
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
XML	Extensible Markup Language
ZZP	Zelfstandige Zonder Personeel

1.5 Vrijwaring

Dit rapport is samengesteld door EY Belastingadviseurs BV in samenwerking met EY Consulting BV en HVG Law BV. Dit rapport is uitsluitend beperkt tot de onderwerpen van Nederlandse en Europese btw-wetgeving voor zover van toepassing op het onderwerp van digitale facturering en rapportage zoals deze gelden op de datum van dit rapport. Wij wijzen hierbij uitdrukkelijk iedere verplichting van de hand om de ontvangers van dit rapport op de hoogte te houden van enige wijziging in de toepasselijke wet- of regelgeving met betrekking tot de voorgelegde feiten. Dit rapport is mede gebaseerd op veronderstelde feiten en uitslatingen van belanghebbenden zoals deze aan ons zijn verstrekt, waarvan wij de juistheid niet hebben geverifieerd. Dit rapport is uitsluitend gericht aan het Ministerie van Financiën en mag zonder onze voorafgaande schriftelijke toestemming niet door enige andere persoon, onderneming, vennootschap of instelling worden gebruikt of op worden vertrouwd. Op dit rapport mag derhalve enkel worden vertrouwd onder de uitdrukkelijke voorwaarde dat alle interpretatie- of aansprakelijkheidsvraagstukken die hieruit voortvloeien, worden beheerst door en uitgelegd naar Nederlands recht en uitsluitend worden voorgelegd aan een Nederlandse rechter. Iedere

aansprakelijkheid voortvloeiend uit dit rapport is onderworpen aan en beperkt door onze algemene voorwaarden. Dit rapport is strikt beperkt tot de hierin uitdrukkelijk genoemde onderwerpen en mag niet zo worden opgevat dat het, door implicatie of anderszins, van toepassing is op enige andere kwestie die hierin niet specifiek wordt genoemd. Niets in dit rapport mag worden opgevat als een oordeel omtrent verklaringen, garanties, overige informatie of enig document dat in het kader van dit rapport is onderzocht, behalve voor zover dit uitdrukkelijk in dit rapport is bevestigd.

2 Onderzoeksmethode en scenario's

2.1 Inleiding

De genoemde onderzoeksdoelstellingen staan centraal in de beantwoording van de hoofd- en deelvragen, welke worden beantwoord aan de hand van verschillende stappen in het onderzoek. Allereerst wordt een analyse gemaakt van de juridische verplichtingen, context en doelstellingen van de ViDA-wetgeving. Ten tweede wordt de huidige stand van zaken ten aanzien van facturatie en rapportage in Nederland in kaart gebracht zodat een welomschreven vertrekpunt wordt gecreëerd. Daarnaast wordt een rechtsvergelijking gemaakt met een aantal andere Europese landen om overzicht te krijgen van de ziens- en werkwijze van andere belastingautoriteiten in het kader van e-facturatie en digitale rapportage. De mogelijkheden omtrent digitale infrastructuur worden geanalyseerd en ten slotte worden aan de hand van de eerdere genoemde scenario's de impact en wenselijkheid daarvan geanalyseerd.

2.2 Inhoudelijke toelichting

Voornoemde stappen worden in dit onderzoek uitgewerkt in de vijf hiernavolgende hoofdstukken, met elk een afzonderlijke deelconclusie. Hierna wordt per hoofdstuk een beschrijving gegeven van de werkwijze aan de hand waarvan wordt toegewerkt naar het bereiken van de gestelde onderzoeksdoelen.

In hoofdstuk 3 is het theoretisch kader van het onderzoek opgenomen, welke bestaat uit het fiscaal-juridisch kader en het algemeen juridisch kader. De fiscale wetgeving inzake e-facturatie en digitale rapportage is op Europees niveau neergelegd in de ViDA-richtlijn en verordening, welke ziet op toekomstige wijzigingen van de Btw-richtlijn en de wijzigingen in de regels omtrent de communicatie tussen de EU-lidstaten en VIES. Op Nederlands niveau zijn de momenteel geldende facturerings- en rapportageverplichtingen vastgelegd in de Wet op de omzetbelasting 1968 ("Wet OB"), de Algemene wet inzake rijksbelastingen ("AWR"), het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 ("Uitvoeringsbesluit OB"), de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 ("Uitvoeringsbeschikking OB") en het Besluit administratieve verplichtingen omzetbelastingen ("Besluit administratieve verplichtingen"). Zowel de Europese als de Nederlandse wet- en regelgeving wordt uiteengezet voor zover deze ziet op huidige of toekomstige (e-)facturatie en (digitale) rapportageverplichtingen.

In hoofdstuk 4 wordt de huidige uitgangspositie en de te verwachten impact van e-facturering en digitale rapportageverplichtingen voor binnenlandse B2B-transacties geschetst. Dit wordt gedaan aan de hand van een bedrijfssegmentenanalyse, waarbij een onderscheid wordt gemaakt in de segmenten ZZP, MKB en grootbedrijf. De analyse is gebaseerd op een combinatie van structuurcijfers, beleidsbronnen en recente marktpoelingen over software- en Peppoladoptie. Waar officiële cijfers ontbreken worden orde-van-grootte-schattingen gegeven of zogenaamde "datagaten" expliciet gemaakt. De kosten voor de overheid zelf zijn niet opgenomen. Wel wordt ingegaan op de belastingontvangsten, met name in de vorm van een eventuele vermindering van gemiste btw-opbrengsten.

Verschillende Europese landen worden in hoofdstuk 5 vergeleken ten aanzien van de door hen voorgenomen wijze van implementatie van de ViDA-richtlijn of de eventuele reeds geldende e-facturatie en digitale rapportage. Binnen dit hoofdstuk wordt een vergelijking gemaakt met België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië en het Verenigd Koninkrijk. Deze landen worden geanalyseerd op basis van desktoponderzoek en interviews met lokale experts (werkzaam bij EY), waarbij de analyse enerzijds inzicht geeft in het systeem van e-facturatie en digitale rapportage en anderzijds inzicht geeft in de

overwegingen achter de gekozen wijze van invoering. Bepaalde landen hebben reeds een keuze gemaakt tussen een equivalent van 'ViDA-A' en ViDA-B. De overwegingen achter deze keuzes worden zoveel mogelijk inzichtelijk gemaakt. Wij hebben eveneens een kort overzicht opgenomen van de betrokken regels van andere EU-landen.

In hoofdstuk 6 staat de infrastructuur centraal en wordt bijgedragen aan de beantwoording van de vraag of en in hoeverre het noodzakelijk is om de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen concreet in regelgeving vast te leggen. Bij de beantwoording van deze vraag wordt rekening gehouden met de wenselijkheid van ofwel het voorschrijven van infrastructuur voor e-facturatie tussen ondernemers onderling en voor de digitale rapportage aan de overheid dan wel het stimuleren daarvan. Ook de rol van de overheid in het toezicht van de infrastructuur wordt onderzocht. Het onderzoek is gedaan aan de hand van interviews met belanghebbenden en desktoponderzoek.

De bevindingen van hoofdstukken 3 tot en met 6 worden in hoofdstuk 7 in samenhang gezien en geanalyseerd, waarbij wordt teruggekoppeld naar de gestelde onderzoeksdoelen en de hoofd- en deelvragen. ViDA-A en ViDA-B worden uitgewerkt in de meest wenselijke vorm gezien de deelconclusies van de voorgaande hoofdstukken. Aan de hand van het gedane onderzoek wordt een analyse gemaakt van de twee uitgewerkte scenario's, de voor- en nadelen daarvan en in het algemeen de wenselijkheid van invoering in de Nederlandse wet- en regelgeving.

Hoofdstuk 7 wordt afgesloten met een analyse en aanbevelingen, waarbij de belangrijkste aspecten van de deelconclusies worden samengebracht. Daarnaast worden aanbevelingen gedaan die in overweging kunnen worden genomen bij de vormgeving van de wet- en regelgeving omtrent e-facturatie en digitale rapportage. Vervolgens in hoofdstuk 8 zetten wij de conclusie uiteen en de benodigde vervolgstappen.

2.3 Onderzoeksmethode

Om in het rapport te zorgen dat perspectieven van belanghebbenden worden meegenomen en gewogen, zijn er in totaal twintig interviews gehouden. Deze vormen, naast het desktoponderzoek, een belangrijke bron van het onderzoek. Hierbij is bewust gekozen voor een breed spectrum aan gesprekspartners, zodat zo veel mogelijk relevante perspectieven op ViDA zijn meegenomen.

De geïnterviewde partijen omvatten publieke instanties, waaronder het Ministerie van Financiën, de Belastingdienst, Rijksinspectie Digitale Infrastructuur (RDI), Logius en de Nederlandse Peppol-autoriteit die verantwoordelijk zijn op het gebied van beleid, toezicht, digitale infrastructuur en veiligheid. Daarnaast zijn ERP- en softwareleveranciers bij het proces betrokken gezien hun centrale rol in de technische implementatie en het faciliteren van e-facturatieprocessen. Ook zijn belangorganisaties en representaties vanuit het groot-, midden-, klein- en microbedrijf geraadpleegd in de vorm van VNO-NCW, MKB-ondernemingen en Platform Zelfstandige Ondernemers, om de impact en haalbaarheid en het sentiment bij mogelijke oplossingsrichtingen te toetsen.

De interviews zijn ingezet om actuele inzichten te inventariseren ten aanzien van uitvoerbaarheid en wenselijkheid van verschillende oplossingsrichtingen alsmede inzichten te verkrijgen rondom standaardisatie, keuzevrijheid en privacy. De uitkomsten van deze gesprekken zijn in het rapport verwerkt. De volledige lijst met geïnterviewde partijen is te vinden in bijlage C.

Naast de twintig interviews zijn ook er gesprekken met en uitvragen bij EY-firma's uit diverse Europese landen uitgevoerd, met als doel om de motivatie achter lokale keuzes rond ViDA te achterhalen en vergelijkingen te kunnen maken met de Nederlandse situatie.

2.4 Scenario's

In overeenstemming met de begeleidingscommissie (het ViDA projectteam vanuit het Ministerie van Financiën, het Ministerie van Economische Zaken, het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de Belastingdienst) zijn voor de beantwoording van de onderzoeksvragen en de uitwerking van het onderzoek, de volgende twee scenario's gedefinieerd:

ViDA A	ViDA B
a. Verplichting van gebruik e-factuur voor prestaties waarvoor de digitale rapportageverplichtingen gelden b. Rapportageverplichting voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties c. Rapportageverplichting voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties	- ViDA A plus d. Verplichting van gebruik e-factuur voor binnenlandse B2B prestaties e. Rapportageverplichting voor binnenlandse B2B prestaties

2.4.1 Toelichting ViDA A

In scenario "ViDA A" staan de verplichtingen vanuit de Btw-richtlijn centraal.

- a. Verplichting van gebruik e-factuur voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties: verplichting vanuit de Btw-richtlijn vanaf 1 juli 2030 voor verzenden van facturen uiterlijk op de tiende dag na het belastbare feit. Elektronische facturen moeten voldoen aan de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen ervan.
- b. Rapportageverplichting voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties: verplichting vanuit de Btw-richtlijn om op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt of uiterlijk had moeten worden uitgereikt de e-factuur te rapporteren aan de Belastingdienst. Verplichting tot rapportage geldt vanaf 1 juli 2030. Het gemeenschappelijk elektronisch bericht voor het verstrekken van de gegevens wordt vastgesteld volgens de procedure van artikel 58, lid 2, van Verordening (EU) nr. 904/2010.
- c. Rapportageverplichting voor intracommunautaire verwervingen en bepaalde verlegde prestaties: verplichting vanuit de Europese richtlijn om uiterlijk op de vijfde dag na ontvangst van de e-factuur te rapporteren aan de Belastingdienst. In tegenstelling tot onderdelen a en b biedt de richtlijn voor de Lidstaten bij dit onderdeel de mogelijkheid van opt-out.

2.4.2 Toelichting ViDA B

In scenario “ViDA B” staan de kansen centraal om e-facturatie in Nederland te bevorderen. In het ViDA B scenario worden dezelfde maatregelen genomen als in het ViDA A scenario (onderdelen a-c).

Daarbovenop geldt:

- d. Verplichting van gebruik e-factuur voor binnenlandse B2B prestaties: de Btw-richtlijn biedt per 14 april 2025 onder voorbehoud van het informeren van de Commissie de optie om een verplichting te introduceren voor het gebruik van e-facturen bij binnenlandse B2B prestaties.
- e. Rapportageverplichting voor binnenlandse B2B transacties: de Btw-richtlijn biedt ook de mogelijkheid om een rapportageverplichting voor binnenlandse B2B transacties te introduceren. In het ViDA-B scenario wordt ervan uitgegaan dat deze verplichting op zijn vroegst per 1 juli 2030 en alleen voor binnenlandse leveranciers (en niet voor binnenlandse verwervers) gaat gelden. De Belastingdienst en CBS hebben aangegeven de dienstverlening aan belastingplichtigen op basis van deze verplichting te gaan verbeteren.

3 Theoretisch kader

3.1 Inleiding

Het pakket btw-regels voor het digitale tijdperk is op 5 november 2024 aangenomen door de Raad Economische en Financiële Zaken van de Europese Unie (ECOFIN). Dit pakket (ViDA-richtlijn en Verordening³) is op 25 maart 2025 gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie en bestaat uit drie onderdelen: elektronisch factureren (e-facturatie) en digitale rapportage, de platformeconomie en de uitbreiding van de éénloketregelingen. De doelstelling van de ViDA-wetgeving is het verbeteren van de belastinginning, het verminderen van fraude en het vereenvoudigen van de btw-naleving voor bedrijven en belastingdiensten door het gebruik van technologie.

In dit hoofdstuk worden de btw-regels die in de ViDA-richtlijn zijn vastgelegd met betrekking tot e-facturatie en digitale rapportage op hoofdlijnen behandeld. De wetgeving inzake e-facturatie en digitale rapportage moet op 1 juli 2030 in de nationale wetgeving van alle lidstaten zijn geïmplementeerd. De regels ter zake van e-facturatie en digitale rapportage brengen verschillende wijzigingen met zich mee voor belastingplichtigen, belastingdiensten en dienstverleners in de Europese Unie. De nieuwe regels worden daarom hieronder beschouwd en toegelicht. Daarnaast worden de factureringvereisten en rapportageverplichtingen die momenteel in Nederland gelden op hoofdlijnen uiteengezet. Dit geschiedt aan de hand van de relevante bepalingen in de Nederlandse wet- en regelgeving.

Wij hebben nadere details met betrekking tot ViDA en de huidige Nederlandse regels verder uitgewerkt in Bijlage A.

3.1.1 E-facturatie en digitale rapportage in een bredere internationale context

Het fenomeen van e-facturatie en digitale rapportage aan de overheid is niet nieuw. Reeds in 2003 is Chili begonnen met de eerste stappen op weg naar e-facturatie en digitale rapportage. In 2017 was dit al in een vergevorderd stadium in Argentinië, Brazilië, Ecuador, Mexico, Peru en Uruguay. Chili kende al in 2017 de eerste vooraf ingevulde btw-aangiften op basis van 40 miljoen e-facturen per maand. Er zijn verschillende onderzoeken gedaan naar de impact van e-facturatie en digitale rapportering in Latijns-Amerika. Op basis van deze onderzoeken is er een significante positieve impact te herkennen waarbij de negatieve impact niet significant was. Hiermee is in die landen een duidelijke positieve balans te onderkennen voor de gehele samenleving. De positieve impact is hierbij gemeten aan de hand van de gestegen belastinginkomsten of gestegen bedragen in belastingaanslagen direct toerekenbaar aan de invoering van de nieuwe regels. Belastingopbrengsten stegen in sommige gevallen tot 22% en stijgingen tot 25% in bedragen opgelegd bij belastingonderzoeken.⁴

Ook een aantal EU-landen kent al langer een vorm van e-facturatie en digitale rapportering. Volgens de OECD heeft dit bijvoorbeeld in Hongarije en Italië bijgedragen aan een significante vermindering van het

³ Richtlijn (EU) 2025/516 van de Raad van 11 maart 2025 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG (PBEU L 2025/516), Verordening 282/2011 en Verordening 904/2010.

⁴ Electronic invoicing in Latin America, English summary of the Spanish document, Inter-American Development Bank en de Inter-American Center of Tax Administrations, Alberto Barreix and Raul Zambrano.

zogenoemde btw-gat of VAT gap. In Italië is het btw-gat met 25% afgenomen in de jaren 2017-2019. Dit heeft geleid tot een verhoging van de belastingopbrengsten van EUR 9.3 miljard Euro.

We kunnen hieruit concluderen dat de introductie van dergelijke regels in elk geval leidt tot een positief effect op de belastinginkomsten.⁵ De OECD noemt in hetzelfde rapport nog een aantal voordelen en redenen waarom overheden wereldwijd overgaan tot e-facturatie en digitale rapportering:

- Verminderen van de factuurbetalingstermijnen;
- Grote hoeveelheden papier hinderen belastingdiensten in hun toezicht;
- Hoge archiefkosten voor papieren documenten;
- Verminderen van ingewikkelde arbeidsintensieve handelingen om hard-copy facturen te authenticiseren; zoals het aanbrengen van stempels;
- Verhogen van de algehele compliance en bevorderen fraudebestrijding;
- Produceren van een vooraf ingevulde btw-aangifte;
- Vergemakkelijken van het nakijken van een inkomstenbelastingaangifte door middel van gebruikmaking btw-data.

De OECD heeft recent een nieuw rapport gepubliceerd inzake digitale continue transactionele rapportage voor btw-doeleinden.⁶ De OECD benadrukt een aantal aspecten die belangrijk zijn voor landen in het kader van de evolutie naar de verdere digitalisering van de btw. In dit kader raadt de OECD de volgende zaken aan:

- Het benoemen van de strategische doelstellingen van dergelijke regels zoals het bestrijden van fraude en het verbeteren van de efficiëntie van de administratie en btw-aangifte processen;
- Zorgdragen voor een duidelijk wetgevend kader;
- Het betrekken van relevante belanghebbenden en het leren van andere landen;
- Zorgdragen voor adequate change management en governance;
- Het omarmen van e-facturatie als basis van de digitale regels;
- Duidelijke en tijdelijk gepubliceerde regels;
- Beperking van de datavelden tot wat noodzakelijk is om de doelstellingen te halen;
- Voldoende tijd voor implementatie;
- Zorgdragen in het ontwerp voor de impact op bepaalde groepen zoals kleinere ondernemers;
- Het aanbieden van een stabiel netwerk;
- Voldoende assistentie voor belastingplichtigen en het betrekken van dienstverleners in de implementatiefase;
- Zorgdragen voor robuuste cybersecurity;
- Internationale interoperabiliteit is belangrijk voor het succes van de regels en maakt de implementatie van de regels makkelijker voor ondernemers;
- De regels dienen op lange termijn duurzaam te zijn. Periodieke evaluatie zal nodig zijn en de regels dienen innovatie niet in de weg te staan en in lijn te blijven met de ontwikkelingen in de internationale handel.

⁵ OECD (2022), Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing Initial Findings, OECD Forum on Tax Administration, OECD, Paris. [Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing \(EN\)](#)

⁶ OECD (2026), Digital Continuous Transactional Reporting for Value Added Tax: Policy and Design Considerations for Introduction and Operation, OECD Publishing,

3.1.2 Fiscaal-juridisch kader

Ter zake van het fiscaal-juridische kader worden hierna de voor de e-facturatie en rapportageverplichtingen relevante Europese en Nederlandse wet- en regelgeving uiteengezet. Op Europees niveau komt dit neer op de bepalingen in het kader van e-facturatie en digitale rapportage die in de ViDA-richtlijn zijn opgenomen, welke zien op toekomstige wijzigingen van de Btw-richtlijn. Op Nederlands niveau zijn deze regels vastgelegd in de Wet OB, de AWR, het Uitvoeringsbesluit OB, de Uitvoeringsbeschikking OB en het Besluit administratieve verplichtingen.

Europese wetgeving

Doel van de ViDA-richtlijn en implementatiedatum

De doelstelling van de ViDA-wetgeving is het verbeteren van de belastinginning, het verminderen van fraude en het vereenvoudigen van de btw-naleving voor bedrijven en belastingdiensten door het gebruik van technologie. In de ViDA-richtlijn zijn bepalingen opgenomen ter wijziging van de Btw-richtlijn, welke in het kader van e-facturatie en digitale rapportage veelal in werking treden met ingang van 1 juli 2030.

Elektronisch factureren wordt de norm

Zo wordt elektronisch factureren per 1 juli 2030 de norm en tevens verplicht voor intracommunautaire prestaties tussen ondernemers en bepaalde verlegde prestaties. Voor andersoortige prestaties hebben lidstaten de keuzevrijheid of ze e-facturatie verplicht stellen of niet (en onder welke voorwaarden). De verplichting tot e-facturatie kan door lidstaten worden beperkt tot bepaalde transacties of bepaalde groepen belastingplichtigen. Hieruit volgt dat bijvoorbeeld gekozen kan worden voor een graduele invoering van verplichte e-facturatie, afhankelijk van bepaalde criteria zoals omzet of het aantal facturen dat jaarlijks wordt uitgereikt. Lidstaten hebben echter niet de bevoegdheid om meer velden op de factuur verplicht te stellen dan in de Btw-richtlijn zijn voorgeschreven.

Aanvaarding van een elektronische factuur niet meer nodig

Sinds de inwerkingtreding⁷ van de ViDA-richtlijn bestaat reeds de mogelijkheid voor lidstaten om te verplichten dat ter zake van binnenlandse prestaties door gevestigde ondernemers e-facturen worden uitgereikt. Daarnaast kunnen lokaal gevestigde belastingplichtige afnemers momenteel verplicht worden gesteld om e-facturen te aanvaarden. De werking van het zogenoemde instemmingsvereiste gaat vanaf 1 juli 2030 echter veranderen. Omdat e-facturatie niet als standaardmethode kan worden ingevoerd als het gebruik van een e-factuur afhankelijk blijft van aanvaarding, wordt het uitgangspunt dat een afnemer geen grond meer heeft om een e-factuur te weigeren en een papieren factuur of een *Portable Document Format* (PDF) te eisen. Lidstaten mogen, voor transacties die niet onder de rapportageverplichting voor EU prestaties vallen, ervoor kiezen dat aanvaarding door de afnemer wel vereist is.⁸ Dit betekent dat ondernemers vanaf 1 juli 2030 de vrijheid hebben om elektronische factureren te sturen voor EU prestaties en bepaalde verlegde prestaties, ongeacht of hun afnemer dit aanvaard.

Wijziging in verplichte datavelden

Ten opzichte van de huidige factureringsverplichtingen in de Btw-richtlijn worden, indien van toepassing, slechts twee verplichte velden toegevoegd per 1 juli 2030, te weten het volgnummer van een eventueel

⁷ 14 april 2025.

⁸ Voor een uiteenzetting van de bevoegdheden voor lidstaten ten aanzien van de aanvaarding door de afnemer wordt verwezen naar Bijlage A.

uitgereikte corrigerende factuur en het eventueel afwijkende bankrekeningnummer van de leverancier.⁹ Daarnaast is per 1 juli 2027 de vermelding 'kasstelsel' op de factuur verplicht indien deze regeling wordt toegepast en de btw verschuldigd wordt op het moment waarop de betaling wordt ontvangen.¹⁰

Indieningstermijnen

De e-factuur moet uiterlijk tien dagen na het belastbaar feit worden uitgereikt. Verzamelacturen zijn vanaf 1 juli 2030 in elke lidstaat toegestaan en moeten uiterlijk tien dagen na de maand waar deze betrekking op heeft worden uitgereikt. Ingeval van vooruitbetalingen voor goederenleveringen of voor diensten waarvan de heffing van btw is verlegd naar de afnemer, moet uiterlijk tien dagen na de ontvangst van de vooruitbetalingen een e-factuur worden uitgereikt.

Technische normen waaraan moet worden voldaan

In beginsel moet elke e-factuur voldoen aan de Europese norm voor elektronisch factureren: het EN16931 format.¹¹ Dit format was sinds 2014 al de norm voor *Business-to-Government* (B2G)-transacties en wordt met de ViDA-richtlijn ook het uitgangspunt voor B2B transacties. Echter, hoewel de lidstaten verplicht zijn om het EN16931 format toe te staan, mogen ook andere normen worden aanvaard. Een elektronische factuur moet in ieder geval alle voorgeschreven gegevens bevatten en moet in een gestructureerd format worden uitgereikt, doorgezonden en ontvangen. De verplichting om een gestructureerd factuur formaat te gebruiken moet ten minste gelden voor de te rapporteren gegevens. Voor prestaties die niet gerapporteerd hoeven te worden mogen ook hybride facturen¹² worden uitgereikt, mits deze facturen voor mensen leesbaar zijn en alle te rapporteren gegevens bevatten in een gestructureerd formaat. Voor alle facturen, elektronisch of op papier, geldt dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid tot het einde van de bewaartermijn moeten worden gewaarborgd. Dit betekent dat de identiteit van de verzender te achterhalen moet zijn en dat de inhoud van de factuur leesbaar moet blijven en niet mag wijzigen. De waarborging mag aan externe bedrijven worden uitbesteed of kan door middel van elektronische handtekeningen of *Electronic Data Interchange* (EDI) plaatsvinden.

Gebruik van een voorgeschreven overheidsportaal beperkt

Lidstaten kunnen ook het gebruik van een overheidsportaal toestaan indien deze beschikbaar is. Wij gaan er op basis van het doel en de strekking van de ViDA-richtlijn van uit dat het gebruik van een overheidsportaal beperkt moet worden uitgelegd en verwijst naar een facturatiernetwerk zoals bijvoorbeeld Peppol. Lidstaten hebben aldus per 1 juli 2030 niet (meer) de mogelijkheid om een zogenaamd "clearance model" in te voeren en/of te behouden, waarbij facturen door leveranciers eerst via de overheid moeten worden verstuurd én goedgekeurd ('gecleared') alvorens deze door te kunnen c.q. mogen sturen naar de afnemende partij.

⁹ Voor een volledig overzicht van de verplichte vermeldingen op de e-factuur wordt verwezen naar Bijlage A.

¹⁰ Artikel 2, onderdeel 7 Richtlijn (EU) 2025/516 van de Raad van 11 maart 2025 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG (PBEU L 2025/516).

¹¹ Voor een uiteenzetting van het EN16931 als Europese norm voor e-facturatie wordt verwezen naar Bijlage A.

¹² Elektronische facturen moeten worden gestructureerd in een elektronisch formaat dat de automatische en elektronische verwerking ervan mogelijk maakt. Hybride facturen mogen een combinatie zijn van gegevens in een gestructureerd formaat en gegevens in een ongestructureerd formaat.

Verplichte digitale rapportage

Digitale rapportage wordt met ingang van 1 juli 2030 verplicht voor intracommunautaire prestaties en onder voorwaarden voor bepaalde prestaties tussen ondernemers waarvoor de heffing van btw op grond van artikelen 194 tot en met 197 van de Btw-Richtlijn wordt verlegd naar de afnemer. Deze verlegde prestaties betreffen derhalve prestaties waar een algemene verlegging voor geldt op basis van artikel 194 van de Btw-richtlijn alsmede een aantal specifieke verleggingsregels in geval van leveringen van gas en elektriciteit via distributiesystemen, diensten van tussenpersonen, bij bepaalde vervoers- en daarmee samenhangende diensten, werkzaamheden aan roerende zaken en de vereenvoudigde ABC-regeling.

Zowel de ondernemer die de goederenlevering of dienst verricht, als degene die deze verwerft, moeten bepaalde voorgeschreven gegevens¹³ op transactieniveau digitaal rapporteren bij de overheid. De presterende ondernemer is gehouden om in 'real-time' te rapporteren, wat betekent dat de gegevens over de transactie naar de overheid moeten worden gezonden op het moment dat de factuur is of had moeten worden uitgereikt. De ondernemer die de prestatie verwerft, moet uiterlijk vijf dagen na dit moment de gegevens rapporteren. Indien een factuur niet tijdig is ontvangen, hebben lidstaten de bevoegdheid, om de gegevens over intracommunautaire verwervingen door te zenden via de centrale VIES databank. Ingeval van *self-billing* geldt een termijn van vijf dagen voor rapportage nadat de factuur is of had moeten worden uitgereikt. Tenslotte zijn belastingplichtigen die gebruikmaken van de nieuwe *One Stop Shop*-regeling, voor overbrengingen van eigen goederen ontheven van de digitale rapportageverplichtingen voor de transacties die door middel van de *One Stop Shop*-regeling worden gerapporteerd.¹⁴ Lidstaten mogen ook in het geheel afzien van de digitale rapportageverplichtingen ter zake van intracommunautaire verwervingen (de zogenaamde opt-out mogelijkheid).

Digitale rapportage kan zowel worden opgelegd aan gevestigde ondernemers als buitenlandse ondernemers die voor de btw zijn geïdentificeerd, zolang het maar binnenlandse B2B-prestaties betreft. Dit betekent dat de bevoegdheden inzake digitale rapportage momenteel verder lijken te strekken dan e-facturatie, omdat tot 1 juli 2030 e-facturatie enkel mag worden opgelegd aan in het binnenland gevestigde ondernemers. Bovendien kan momenteel een en ander afzonderlijk worden ingevoerd, waardoor (tot 1 juli 2030) een buitenlandse ondernemer, die niet verplicht is e-facturen uit te reiken, wel geconfronteerd kan worden met digitale rapportageverplichtingen. Lidstaten zijn dan ook verplicht om de nodige middelen ter beschikking te stellen om de te rapporteren gegevens in te kunnen dienen. De termijnen voor het indienen van de te rapporteren gegevens zijn gelijk aan de termijnen voor intracommunautaire transacties: leveringen moeten real-time worden gerapporteerd en verwervingen en ingeval van *self-billing* binnen vijf dagen na ontvangst van de factuur.

Lidstaten mogen de digitale rapportageverplichtingen voor binnenlandse prestaties wel beperken tot bepaalde categorieën belastingplichtigen of bepaalde soorten prestaties. Ook ter zake van de te rapporteren gegevens hebben lidstaten meer bevoegdheden ten aanzien van lokaal gevestigde ondernemers. Er mag namelijk worden bepaald hoeveel en welke gegevens moeten worden gerapporteerd. Ter waarborging van de correcte inning van btw en ter voorkoming van belastingontduiking kunnen lidstaten tevens andere verplichtingen voorschrijven. Ten slotte kan ten

¹³ Voor een overzicht van de gegevens die met ingang van 1 juli 2030 digitaal moeten worden gerapporteerd wordt verwezen naar Bijlage A.

¹⁴ Voor een toelichting van de rapportage van deze prestaties wordt verwezen naar Bijlage A.

behoefte van prestaties waarvoor lokale rapportageverplichtingen zijn ingevoerd het aftrekrecht van de ondernemer afhankelijk worden gesteld van de ontvangst van een juiste e-factuur.

De te rapporteren gegevens komen nagenoeg overeen met de gegevens die op de e-factuur moeten worden vermeld, in die zin dat in beginsel alle gegevens die moeten worden gerapporteerd, ook vermeld staan op de e-factuur. Indien bijvoorbeeld de btw wordt verlegd naar de afnemer, zal het bedrag aan btw echter niet op de e-factuur vermeld staan, maar moet deze wel worden gerapporteerd door de afnemer. De lidstaten zijn verplicht om digitale rapportage van de in ViDA-A opgenomen prestaties door ondernemers toe te staan als de gegevens worden gerapporteerd volgens het EN16931 format, waardoor real-time rapportage op basis van e-facturatie wordt vergemakkelijkt en gestimuleerd. De gegevens moeten worden gerapporteerd bij de lidstaat waarvan de ondernemer het btw-identificatienummer heeft gebruikt voor de handelingen en de lidstaten moeten voorzien in de elektronische middelen voor de indiening van de te rapporteren gegevens. Indien je als ondernemer niet voldoet aan de digitale rapportageverplichtingen, mogen EU-Lidstaten met ingang van 1 juli 2030 kiezen om het nultarief te weigeren, tenzij de tekortkoming door de ondernemer kan worden verantwoord.

Met ingang van 1 juli 2030 worden de gegevens die een belastingplichtige rapporteert binnen één dag door de desbetreffende lidstaat verzonden naar het centrale VIES. De gegevens, die een subset bevatten van de Europese norm voor e-facturen (EN16931), worden naar het centrale VIES gestuurd en worden daarin gedurende een periode van tien jaar bewaard. In het centrale VIES worden automatische *cross-checks* uitgevoerd op de digitale rapportagegegevens om mismatches tijdig op te sporen en fraude te bestrijden. De informatie mag dan ook niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan het toezicht op de juiste toepassing van de btw en de bestrijding van btw-fraude.

Nederlandse wet- en regelgeving

Onder de Nederlandse wet- en regelgeving gelden momenteel veel verschillende vereisten, verplichtingen, uitzonderingen en goedkeuringen ten behoeve van facturering en rapportage door ondernemers.¹⁵ De verplichting tot het uitreiken van een factuur is gekoppeld aan het moment van verschuldigdheid van btw en geldt in principe dan ook voor elke ondernemer wanneer prestaties worden verricht aan andere ondernemers. Hierop geldt echter een uitzondering, namelijk voor ondernemers die het kasstelsel toepassen. Onder het kasstelsel wordt de btw niet verschuldigd op het moment dat de factuur is uitgereikt of had moeten worden uitgereikt, maar op het moment dat de vergoeding wordt voldaan. Het kasstelsel is in beginsel voor een lijst aangewezen ondernemers toepasbaar. Het betreft ondernemers zoals winkeliers, kappers of exploitanten van horecabedrijven. De lijst is echter niet uitputtend. Het kasstelsel kan ook worden toegepast door ondernemers die niet zijn aangewezen, mits zij uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor meer dan 90%) prestaties verrichten vanuit een inrichting die bestemd is voor het leveren van goederen en diensten aan particulieren. Daarnaast is het mogelijk om bij de inspecteur te verzoeken om het kasstelsel toe te passen, wanneer langer dan één kalenderjaar voor ten minste 80% prestaties zijn verricht aan consumenten.

Ter zake van B2B-transacties moeten in beginsel een op een voorgeschreven wijze opgemaakt factuur worden uitgereikt waarop bepaalde vereiste gegevens¹⁶ moeten worden vermeld. Dit zijn standaard

¹⁵ Voor een uiteenzetting van de Nederlandse wet- en regelgeving ter zake van facturering en rapportage wordt verwezen naar Bijlage A.

¹⁶ De vereiste gegevens zijn opgesomd in Bijlage A.

gegevens die overeenkomen met de Btw-richtlijn, zoals de factuurdatum, het btw-nummer en het btw-bedrag, maar dit kan bijvoorbeeld ook bestaan uit de vermelding van de toepassing van een bepaalde bijzondere regeling, zoals “btw-verlegd” of “bijzondere regeling – reisbureaus”.

Het is momenteel in Nederland al mogelijk om e-facturen uit te reiken, maar slechts indien de afnemer dit aanvaardt (instemmingsvereiste). Daarnaast moet vanaf het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaartermijn de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur worden gewaarborgd. Daarnaast bestaat de mogelijkheid tot het uitreiken van verzamelfacturen, vereenvoudigde facturen en kan een factuur een wijziging maken in een andere factuur of in de plaats treden van deze andere factuur. Voor elke soort factuur, zowel verzonden als ontvangen facturen, zijn ondernemers verplicht om kopieën in de (online) administratie te bewaren.

Bepaalde ondernemers zijn onder voorwaarden ontheven van de factureringsverplichtingen en andere ondernemers zijn juist verplicht om voor al hun prestaties een factuur uit te reiken, dus ook aan consumenten. Ondernemers die onder de kleineondernemersregeling (KOR) vallen hoeven geen factuur uit te reiken. Dit zijn ondernemers waarvan de omzet van het huidige én van het voorgaande jaar telkens minder dan € 20.000 bedraagt. Daarnaast bestaan er speciale factureringsverplichtingen voor bijvoorbeeld wederverkopers, reisbureaus, ter zake van de levering van accijnsgoederen en minerale oliën of ter zake van openbaar vervoer.¹⁷

Rapportageverplichtingen gelden momenteel in Nederland ten behoeve van grensoverschrijdende transacties via de zogeheten Opgaaf Intracommunautaire Prestaties (Opgaaf ICP). Ten aanzien van de aankomende digitale rapportageverplichtingen is de lijst met gegevens die moet worden ingediend voor de Opgaaf ICP relatief beperkt in omvang.¹⁸

Naast de factureringverplichtingen en de rapportageverplichtingen die volgen uit de Nederlandse wet- en regelgeving, hebben ondernemers in Nederland de algemene plicht tot het voeren van een administratie. Deze plicht ziet onder andere op de verplichting om gegevensdragers gedurende zeven jaar te bewaren en de gegevens moeten ook zeven jaar beschikbaar en leesbaar zijn (voor transacties met betrekking tot onroerende zaken en transacties waarvoor de (niet)-Unieregeling en Invoerregeling worden toegepast gelden overigens langere bewaartermijnen).

¹⁷ Voor uitgebreidere toelichting over de ontheffing of de extra factureringsverplichtingen die in Nederland kunnen gelden wordt verwezen naar Bijlage A.

¹⁸ De lijst met gegevens die moeten worden ingediend voor de Opgaaf ICP is in Bijlage A vermeld.

3.1.3 Algemeen juridisch kader

Het algemeen juridisch kader wordt gevormd door de voor e-facturatie en digitale rapportage relevante bepalingen in het eIDAS-kader, bestaande uit de eIDAS-verordening ("eIDAS 1.0") en de nieuwe verordening tot vaststelling van een kader voor een Europese digitale identiteit en wijziging van eIDAS 1.0 ("eIDAS 2.0"), alsmede de randvoorwaarden volgende uit:

- a. het gegevensbeschermingsrecht (Algemene Verordening Gegevensbescherming ("AVG") en de Uitvoeringswet Algemene Verordening Gegevensbescherming ("UAVG"));
- b. het cyberbeveiligingsrecht (Network and Information Security Richtlijn 2 ("NIS2")); en
- c. het EU-recht met betrekking tot staatssteun (dat zijn grondslag vindt in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VwEU")).

Deze kaders bepalen gezamenlijk de voorwaarden en beperkingen waarbinnen een systeem voor verplichte e-facturatie en digitale rapportage kan worden ontwikkeld en toegepast. Deze paragraaf bevat een (niet-limitatieve) uiteenzetting van de meest essentiële (rand)voorwaarden in het juridisch kader voor de implementatie van e-facturatie en digitale rapportage.¹⁹

Het eIDAS-kader

Het eIDAS-stelsel bestaat uit eIDAS 1.0 en de herziene verordening eIDAS 2.0 en vormt het centrale juridische kader voor elektronische identificatie en vertrouwensdiensten binnen de EU. Voor een verplicht regime van e-facturatie en digitale rapportage is dit stelsel uiterst relevant, omdat het bepalend is voor de rechtsgeldigheid, interoperabiliteit en betrouwbaarheid van digitale identificatiemiddelen en vertrouwensdiensten die bij de inrichting van dergelijke systemen worden ingezet. Denk daarbij aan elektronische handtekeningen, elektronische aangetekende bezorgdiensten ("ERDS") en, in de nabije toekomst, de European Digital Identity Wallet ("EUDI-wallet"). Ook bestaande infrastructuren zoals het Peppol-netwerk, dat fungeert als ERDS en in Nederland onder toezicht staat van de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur ("RDI"), vallen binnen dit kader. Deze instrumenten zijn essentieel om veilige communicatie met de overheid en tussen bedrijven te waarborgen en vormen daarmee een juridische basis waarmee bij de inrichting van e-facturatie en rapportage-infrastructuren rekening moet worden gehouden.

Het eIDAS-kader rust op twee pijlers. De eerste pijler ziet op elektronische identificatiemiddelen en hun wederzijdse erkenning: burgers en bedrijven moeten hun nationale elektronische identificatie ook in andere lidstaten kunnen gebruiken. De tweede pijler betreft vertrouwensdiensten, waaronder elektronische handtekeningen, zegels, tijdstempels, aangetekende bezorgdiensten en websitecertificaten. Voor elk van deze diensten wordt onderscheid gemaakt tussen een niet-gekwalficeerde en een gekwalficeerde variant, waarbij de laatste aan zwaardere eisen moet voldoen en bijzondere rechtsgevolgen kent, zoals het rechtsvermoeden van authenticiteit en integriteit bij een gekwalficeerde elektronische handtekening. Dit onderscheid is cruciaal, omdat het bepalend is voor de juridische waarde van digitale transacties en elektronische gegevensuitwisseling. Lidstaten zijn verplicht om toezichthouders aan te wijzen met bevoegdheid om aanbieders van vertrouwensdiensten te controleren en de naleving van de vereisten af te dwingen.

eIDAS 2.0 introduceert ook de EUDI-wallet. Dit is een digitale portemonnee die burgers en ondernemingen in staat stelt hun identiteit en attributen (zoals diploma's, beroepskwalificaties, of

¹⁹ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van het algemeen juridische kader Bijlage B.

bankgegevens) digitaal op te slaan en te delen. Lidstaten zijn verplicht ten minste één EUDI-wallet beschikbaar te stellen die voldoet aan door de Commissie vastgestelde technische normen. Het gebruik is vrijwillig, maar de wallet heeft dezelfde juridische waarde als traditionele identificatiemiddelen, zodat burgers en ondernemingen zich online bij publieke en private diensten rechtsgeldig kunnen legitimeren.

Daarnaast heeft eIDAS 2.0 het juridisch kader omtrent vertrouwensdiensten aanzienlijk uitgebreid. Voor bestaande vertrouwensdiensten, zoals (Q)ERDS, zijn de vereisten aangescherpt, met bijzondere nadruk op cyberveiligheid en website-authenticatie. Deze vereisten worden aangevuld door recente uitvoeringsverordeningen van de Europese Commissie, waaronder (i) Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2160, welke ziet op de eisen voor het verlenen van niet-gekwaliceerde vertrouwensdiensten, alsook (ii) Uitvoeringsverordening (EU) 2025/1944, welke ziet op de eisen voor gekwalificeerde ERDS ("QERDS").

Gegevensbescherming

De bescherming van persoonsgegevens vormt een eerste essentiële randvoorwaarde bij de invoering van een verplicht regime voor e-facturatie en digitale rapportage. Afhankelijk van de aard van de informatie op facturen en in transactiedata, kunnen gegevens van natuurlijke personen verwerkt worden, zoals namen, adressen, contact- en betaalgegevens of andere identificerende gegevens. De verwerking van dergelijke gegevens valt onder het toepassingsbereik van het nationaal en Europees gegevensbeschermingsrecht, dat zijn grondslag vindt in grondrechten en nader is uitgewerkt in de AVG en de UAVG.

Het recht op bescherming van persoonsgegevens is een fundamenteel recht dat in verschillende rechtsbronnen is verankerd. In de Grondwet is vastgelegd dat eenieder recht heeft op eerbiediging van zijn persoonlijke levenssfeer, behoudens beperkingen die bij of krachtens de wet worden gesteld. Deze nationale grondrechtelijke waarborgen vinden hun EU-rechtelijke basis in het VWEU en moeten worden gezien in samenhang met het EU-recht. Tegen deze achtergrond is de AVG in werking getreden, welke rechtstreeks van toepassing is in alle lidstaten van de EU. De AVG heeft een tweeledig doel: (i) de bescherming van natuurlijke personen bij de verwerking van persoonsgegevens en (ii) het waarborgen van het vrije verkeer van persoonsgegevens binnen de EU.

De AVG ziet op iedere verwerking van persoonsgegevens die geheel of gedeeltelijk met geautomatiseerde middelen plaatsvindt alsmede op niet-geautomatiseerde verwerkingen die onderdeel uitmaken van een bestand. Onder 'persoonsgegevens' wordt verstaan alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon. Dit begrip wordt ruim uitgelegd en omvat zowel gegevens die iemand direct identificeren (zoals naam en adres) als gegevens die in combinatie met andere informatie tot identificatie kunnen leiden (zoals IP-adressen of klantnummers).

De AVG formuleert zeven kernbeginselen die voor elke verwerking gelden: (i) rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie; (ii) doelbinding; (iii) dataminimalisatie; (iv) juistheid; (v) opslagbeperking; (vi) integriteit en vertrouwelijkheid en (vii) de verantwoordingsplicht, die verwerkingsverantwoordelijken verplicht aan te tonen dat zij alle beginselen naleven. Deze kernbeginselen vormen het uitgangspunt voor de bescherming van persoonsgegevens onder de AVG.

De AVG laat op diverse punten ruimte voor nationale invulling. In Nederland is deze ruimte ingevuld door middel van de UAVG. In de UAVG wordt onder andere voorzien in de instelling van de Autoriteit Persoonsgegevens als toezichthouder en een regeling van de bevoegdheden waarvan zij gebruik kan maken. De AP kan richtsnoeren, beleidsregels en aanbevelingen publiceren die, hoewel zij formeel niet

bindend zijn, in de praktijk een gezaghebbend toetsingskader vormen voor de naleving van en het toezicht op de AVG in Nederland. Voor organisaties zijn dergelijke kaders van grote betekenis bij de naleving van de AVG, omdat zij duidelijkheid verschaffen over de wijze waarop de AP open normen van de AVG en de UAVG interpreteert en toepast.

Cyber- en informatiebeveiliging

De beveiliging van netwerk- en informatiesystemen vormt een tweede essentiële randvoorwaarde voor de invoering van een verplicht regime voor e-facturatie en digitale rapportage. De betrouwbaarheid van een dergelijk stelsel staat of valt met de mate waarin de infrastructuur bestand is tegen cyberdreigingen, incidenten en inbreuken. Het cyberbeveiligingsrecht richt zich op de beveiliging en weerbaarheid van de digitale infrastructuur zelf. De platforms en netwerken die worden gebruikt voor e-facturatie en digitale rapportage, kunnen onder het toepassingsgebied van NIS2 kunnen vallen. NIS2 verplicht lidstaten om minimumnormen voor cyberbeveiliging vast te stellen en te handhaven, met als doel de digitale weerbaarheid in de hele EU te verhogen en verschillen tussen lidstaten weg te nemen.

Onder NIS2 zijn lidstaten verplicht een gemeenschappelijk minimumniveau te waarborgen, maar mogen zij strengere nationale regels vaststellen of handhaven. NIS2 geldt voor entiteiten die actief zijn in de sectoren die in bijlagen I en II van de richtlijn zijn aangewezen en die hun diensten verlenen of activiteiten verrichten binnen de EU. Bijlage I omvat de zeer kritieke sectoren, zoals vervoer, het bankwezen, infrastructuur voor de financiële markten, gezondheidszorg en overheid. Bijlage II ziet op andere kritieke sectoren, zoals post- en koeriersdiensten, afvalbeheer en de vervaardiging van bepaalde kritieke producten zoals medische hulpmiddelen.

Binnen deze sectoren maakt NIS2 onderscheid tussen *essentiële* en belangrijke entiteiten. Essentiële entiteiten zijn grote ondernemingen die actief zijn in de zeer kritieke sectoren van bijlage I. Belangrijke entiteiten zijn middelgrote ondernemingen die actief zijn in dezelfde sectoren of in de andere kritieke sectoren (van bijlage II).

Daarnaast vallen aanbieders van openbare elektronische-communicatienetwerken of -diensten, aanbieders van vertrouwensdiensten, registers voor topleveldomeinnamen en domeinnaamregistratiediensten binnen het toepassingsgebied van NIS2, ongeacht hun grootte. Lidstaten beschikken ook over de bevoegdheid om aanvullend andere entiteiten aan te wijzen die, gelet op hun maatschappelijke of economische rol, als kritiek worden beschouwd. De verplichtingen die NIS2 oplegt aan essentiële en belangrijke entiteiten beslaan drie verschillende terreinen: (i) zorgplicht, (ii) meldplicht en (iii) onderwerping aan toezicht.

In Nederland wordt NIS2 geïmplementeerd via de Cyberbeveiligingswet, met nadere uitvoeringsregels voor bepaalde sectoren in het Cyberbeveiligingsbesluit. Beide Nederlandse regelingen bevinden zich ten tijde van het schrijven van dit juridisch kader nog in de conceptfase. Voor de invoering van een verplicht stelsel van e-facturatie en digitale rapportage is dit kader direct relevant, omdat de betrokken overheidsinstanties en dienstverleners aan de uiteindelijke wettelijke verplichtingen in de Cyberbeveiligingswet zullen moeten voldoen. De implementatietermijn verliep formeel eind oktober 2024 en Nederland loopt dus achter. De verwachting is evenwel dat de Cyberbeveiligingswet en het Cyberbeveiligingsbesluit in de loop van het tweede kwartaal van 2026 gelijktijdig in werking zullen treden.

Staatssteun

Ten slotte vormt het EU-recht inzake verboden staatssteun een relevant onderdeel van het juridisch kader bij de beoordeling van de randvoorwaarden voor de invoering van een verplicht stelsel voor e-facturatie en digitale rapportage. Het begrip verboden staatssteun is centraal geregeld in artikel 107 lid 1 VWEU en beoogt te voorkomen dat overheidsmaatregelen de mededinging op de interne markt verstoren door ondernemingen of sectoren op selectieve wijze economisch te bevoordelen.

De toepassing van dit specifieke onderdeel van het Unierecht is van belang wanneer de overheid betrokken is bij de ontwikkeling of financiering van de digitale infrastructuur die nodig is voor e-facturatie en rapportage. Indien aan vier cumulatieve voorwaarden²⁰ is voldaan en de steunmaatregel niet voorafgaand aan de implementatie is aangemeld en goedgekeurd door de Europese Commissie is de steunmaatregel in beginsel verboden en moeten de voordelen worden teruggevorderd bij de begunstigde partij(en).

²⁰ Voor de voorwaarden wordt verwezen naar Bijlage B.

4 Stand van zaken in Nederland en eerste kosten-batenanalyse

4.1 Inleiding

Zoals hiervoor al beschreven, markeert ViDA een kantelpunt in de Europese btw-heffing. De Nederlandse overheid werkt op dit moment aan de implementatie en verkent beleidsopties waar dit onderzoek deel van uitmaakt. Dit proces loopt parallel aan een snelle invoering in de buurlanden (bijvoorbeeld België in 2026 en Duitsland in 2027–2028), hetgeen directe druk zet op Nederlandse ketens die met de buurlanden zakendoen.

In algemene zin geldt dat het facturatieproces bij bedrijven en zelfstandigen nog grotendeels via traditionele kanalen loopt. De meest voorkomende werkwijze is het opstellen van facturen in Word, Excel of via boekhoudsoftware, waarna deze als PDF per e-mail worden verzonden aan klanten. Vooral bij kleinere bedrijven en zelfstandigen is deze methode dominant, hoewel papieren facturen nog steeds voorkomen, met name bij bedrijven die minder digitaal zijn ingericht. Bij grotere ondernemingen en multinationals is er een verschuiving zichtbaar richting geautomatiseerde factuurverwerking, waarbij gebruik wordt gemaakt van gestructureerde formaten zoals UBL (Universal Business Language) en EDI. Deze systemen maken het mogelijk om facturen direct in de financiële administratie te verwerken, zonder handmatige invoer.

Het verwerken van inkomende facturen is vaak een arbeidsintensief proces. Facturen komen binnen langs verschillende kanalen, zoals post, e-mail of online portals, en moeten worden vastgelegd, gecontroleerd, goedgekeurd en uiteindelijk gearchiveerd. Dit proces is gevoelig voor fouten, duplicaten en vertragingen, vooral wanneer gegevens handmatig worden ingevoerd. De kans op typefouten, het kwijtraken van facturen en het dubbel betalen van rekeningen is bij traditionele verwerking aanzienlijk.

Ook de rapportage aan de Belastingdienst verloopt via verschillende routes. Veel ondernemers doen hun btw-aangifte handmatig via het portaal van de Belastingdienst, waarbij ze de benodigde gegevens uit hun administratie overnemen. Moderne boekhoudpakketten bieden steeds vaker de mogelijkheid om btw-aangiften automatisch te genereren en digitaal in te dienen, maar dit is nog geen standaardpraktijk, vooral niet bij kleinere bedrijven. Wij begrijpen dat ongeveer 65% van de btw-aangiften via een softwareoplossing wordt ingediend en ongeveer 35% direct via het portaal van de Belastingdienst. Een deel van de ondernemers besteedt de administratie uit aan accountants of boekhouders, die de aangifte verzorgen op basis van aangeleverde administraties en/of facturen. De kosten voor implementatie door de Belastingdienst zijn niet opgenomen in deze analyse. Wel staan wij kort stil bij de huidige stand van zaken in Nederland wat betreft het btw-gat (in vergelijking tot andere Europese landen).

Hieronder wordt per bedrijfssegment de uitgangspositie en de te verwachten impact (inclusief kosten en baten) van een binnenlandse B2B-verplichting geschetst. Het combineert structuorcijfers, beleidsbronnen en recente marktpeilingen over software- en Peppol-adoptie. Waar officiële cijfers ontbreken geven we orde-van-grootte-schattingen of markeren we datagaten expliciet.

4.2 Huidige stand van zaken btw-gat Nederland

In het rapport van de Europese Commissie²¹ wordt de situatie rondom de btw-gap in Nederland uitgebreid geanalyseerd. De stevige groei van de Nederlandse economie in 2022 na de coronapandemie is afgevlakt in 2023. De stijging van het bruto binnenlands product (bbp) in 2022 van 4,4% in reële termen is gedaald tot -0,6%. Dit komt mede doordat de consumptie van huishoudens in 2023 slechts met 0,7% is gestegen, waar dit in 2022 nog 7,1% bedroeg. Deze trends hebben mogelijk geresulteerd in een opwaartse druk op het btw-compliance-gat. Een opvallende ontwikkeling is de stijging van het aantal faillissementsverklaringen, welke 54,4% bedroeg in 2023. Dit is een stijging van 36,5% ten opzichte van 2022 en heeft bijgedragen aan een opwaartse druk op het btw-compliance-gat. De inflatie is daarentegen gedaald van een uitzonderlijk hoog niveau van 11,6% in 2022 naar 4,1% in 2023, en deze trend heeft zich voortgezet in 2024. Daarnaast is de vraag binnen de toerismesector gedaald van een stijging van 31,2% in 2022, naar een stijging van 7,3% in 2023. De daling van de inflatie en het toerisme hebben juist bijgedragen aan een daling van het btw-compliance-gat van Nederland.

Tegen deze achtergrond bedroeg het Nederlandse btw-compliance-gat, oftewel het verschil tussen de theoretisch verschuldigde btw en de daadwerkelijk geïnde btw, in 2023 7,0% van de theoretische btw-opbrengst. Dit betekende een duidelijke daling ten opzichte van 2022, toen de gap nog 9,6% bedroeg. In absolute termen liep de Nederlandse schatkist in 2023 bijna € 6 miljard aan mogelijke btw-inkomsten mis op een theoretische opbrengst van ruim € 75 miljard. De verwachting is dat het btw-compliance-gat in 2024 enigszins stabiel blijft op 7,3%. Het btw-compliance-gat van Nederland ligt in 2023 2,5% lager dan het Europese gemiddelde. In de onderstaande tabel wordt de ontwikkeling van het Nederlandse btw-compliance-gat weergegeven, welke een daling van 4,2% sinds 2019 laat zien.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
VTTL (EUR m)	65 480	65 220	69 460	77 905	81 645	85 348
<i>o/w/ liability on household final consumption</i>	33 284	32 304	35 400	40 082	43 416	X
<i>o/w/ liability on gov. And NPISH final consumption</i>	643	631	763	831	898	X
<i>o/w/liability on intermediate consumption</i>	16 910	17 307	18 161	19 283	19 384	X
<i>o/w liability on GFCF</i>	14 183	14 603	14 657	17 096	17 359	X
<i>o/w net adjustments</i>	459	376	478	612	587	X
VAT revenue (EUR m)	58 115	58 971	65 400	70 458	75 920	79 145
VAT compliance gap (EUR m)	7 365	6 249	4 060	7 447	5 725	6 203
VAT compliance gap (percent of VTTL)	11.2%	9.6%	5.8%	9.6%	7.0%	7.3%
EU average VAT compliance gap (percent of VTTL)	11.1%	9.9%	7.2%	7.9%	9.5%	X
VAT compliance gap change since 2019					-4.2pp	

Tabel 1: Btw-compliance-gat in Nederland in de jaren 2019-2024.

Opvallend is dat het Nederlandse btw-compliance-gat sinds 2019 een duidelijke afnemende trend laat zien, met een aanzienlijke stijging in 2022. De verklaring voor deze stijging is deels statistisch van aard. In 2022 werd een forse herziening van de nationale rekeningen doorgevoerd, waardoor het btw-compliance-gat met bijna 5% werd bijgesteld. Dit betekent dat de stijging niet alleen het gevolg is van verslechterde naleving, maar vooral van een correctie in de statistische onderbouwing.

²¹ Europese Commissie, VAT gap in the EU, 2025, VAT gap in the EU - Publications Office of the EU

Daarnaast speelden de hoge inflatie, tijdelijke btw-verlagingen op energie en een toename van het aantal faillissementen een rol. De overheid voerde in 2022 tijdelijke btw-verlagingen op energieproducten door om de koopkracht van huishoudens te ondersteunen. Deze beleidsmaatregelen vergrootten de policy gap, oftewel het deel van de gemiste btw-opbrengst dat voortkomt uit beleidskeuzes zoals vrijstellingen en verlaagde tarieven. In de onderstaande tabel is het btw-compliance-gat van alle EU-lidstaten weergegeven voor de jaren 2022 en 2023. Het btw-compliance-gat van Nederland lag in 2022 nog boven het Europese gemiddelde en de Europese mediaan. In 2023 doet Nederland het beter: het btw-gat is 2,5% lager dan het Europese gemiddelde en 1,2% lager dan de Europese mediaan.

Country		2022			2023				VAT gap change (pp)
	VTTL (EUR m)	Revenues (EUR m)	VAT Compliance gap (EUR m)	VAT Compliance gap (%)	VTTL (EUR m)	Revenues (EUR m)	VAT Compliance gap (EUR m)	VAT Compliance gap (%)	
EU Member States									
BE	40 808	36 031	4 777	11.7%	42 643	37 413	5 230	12.3%	0.6519
BG	8 306	7 786	519	6.3%	9 105	8 324	781	8.6%	2.3
CZ	23 812	21 857	1 955	8.2%	25 946	23 859	2 087	8.0%	-0.2
DK	38 255	35 231	3 024	7.9%	37 434	34 120	3 314	8.9%	0.9
DE	310 182	289 641	20 541	6.6%	321 260	289 965	31 295	9.7%	3.1
EE	3 491	3 309	182	5.2%	3 874	3 476	398	10.3%	5.1
IE	19 217	18 769	448	2.3%	22 027	20 195	1 832	8.3%	6.0
EL	21 265	18 621	2 644	12.4%	22 288	19 756	2 532	11.4%	-1.1
ES	96 236	92 250	3 986	4.1%	101 596	93 825	7 771	7.6%	3.5
FR	209 942	199 272	10 670	5.1%	218 170	206 049	12 121	5.6%	0.5
HR	10 036	8 85	1 141	11.4%	11 366	10 492	875	7.7%	-3.7
IT	155 819	133 232	22 587	14.5%	166 211	141 199	25 012	15.0%	0.6
CY	2 888	2 706	182	6.3%	3 080	2 979	101	3.3%	-3.0
LV	3 762	3 689	74	2.0%	4 072	3 851	220	5.4%	3.5
LT	6 427	5 644	783	12.2%	6 958	5 911	1 048	15.1%	2.9
HU	17 532	17 100	432	2.5%	19 957	18 474	1 484	7.4%	5.0
MT	1 558	1 190	369	23.7%	1 674	1 269	405	24.2%	0.6
NL	77 905	70 458	7 447	9.6%	81 645	75 920	5 725	7.0%	-2.5
AT	36 590	35 497	1 094	3.0%	38 283	37 891	392	1.0%	-2.0
PL	53 683	47 672	6 011	11.2%	65 452	54 999	10 453	16.0%	4.8
PT	23 882	22 909	974	4.1%	24 987	24 086	900	3.6%	-0.5
RO	26 234	19 238	6 997	26.7%	30 651	21 449	9 201	30.0%	3.4
SI	5 145	4 713	432	8.4%	5 415	5 150	264	4.9%	-3.5
SK	9 672	8 556	1 116	11.5%	10 359	9 272	1 087	10.5%	-1.0
FI	25 604	25 061	543	2.1%	25 864	25 087	777	3.0%	0.9
SE	53 846	51 954	1 893	3.5%	50 844	48 132	2 712	5.3%	1.8
EU (total /average)	1282099	1181280	100 819	7.9%	1351160	1223143	128 017	9.5%	1.6
EU (median)				7.3%				8.2%	

Tabel 2: btw-compliance-gat in 2022 en 2023 van de EU-lidstaten

De Nederlandse policy gap bedroeg in 2023 48,8% en in 2024 49,3% van de notionele ideale btw-opbrengst, wat iets onder het EU-gemiddelde ligt. Dit betekent dat bijna de helft van de potentiële btw-opbrengst niet wordt gerealiseerd door het toepassen van verlaagde tarieven en vrijstellingen. Het grootste deel van deze derving komt door vrijstellingen (39%), terwijl 9,8% het gevolg is van verlaagde tarieven. Het deel van de policy gap dat beleidsmatig relatief eenvoudig aan te pakken is²², de zogenaamde actionable policy gap, bedraagt 21,1%. De opbrengstefficiëntie van de Nederlandse btw, de zogenaamde C-efficiency, kwam uit op 55,2%, hetgeen iets onder de Europese mediaan ligt.

Samenvattend kan worden gesteld dat Nederland in 2023 een herstel kende van dalende trend van het btw-gat, na een stijging in 2022. Deze stijging was grotendeels het gevolg van statistische herzieningen en conjuncturele factoren zoals inflatie, faillissementen en tijdelijke beleidsmaatregelen. Het herstel in 2023 is onder andere het gevolg van een daling van de inflatie en een daling van de vraag binnen de toerismesector. De structurele policy gap blijft groot, vooral door vrijstellingen en verlaagde tarieven, maar is vergelijkbaar met andere West-Europese landen en wordt deels ook veroorzaakt door de verplichtingen op dit gebied in de Btw-richtlijn.

Digitalisering door bijvoorbeeld DRR biedt kansen om de naleving verder te verbeteren. DRR maakt het mogelijk om transacties sneller te valideren en fraude op te sporen. DRR elimineert daarnaast recapitulatieve opgaven en vermindert dubbele administratie, wat vooral voor internationaal actieve bedrijven een voordeel is. Dit verlaagt niet alleen de administratieve druk, maar ook de kans op fouten in complexe ketens.

4.3 Omvang en structuur van het Nederlandse bedrijfsleven

Nederland telde in het derde kwartaal van 2025 volgens CBS StatLine 2.376.875 bedrijven (bedrijven, niet vestigingen). Per 31 maart 2025 noteerde de KVK 2.578.878 vestigingen; het verschil komt door het gebruik van een andere eenheid (vestiging vs. bedrijf). Van deze bedrijven behoort in Nederland meer dan 99% van alle ondernemingen tot het MKB. Het aantal grootbedrijven (≥ 250 werkzame personen) is beperkt tot ongeveer $<1\%$ van het totaal en in aantal 1860. In het navolgende zetten wij kort de verschillende segmenten uiteen (ZZP, MKB en het Grootbedrijf) op basis van publiek beschikbare gegevens. Dit korte overzicht is met name bedoeld als een initiële basis voor de analyse. Een meer gedetailleerde analyse zal nog moeten worden gemaakt in de vervolgfase.

4.3.1 Segmentanalyse

Het ZZP-segment

Nederland telt volgens het CBS 1.548.000 zelfstandigen (CBS, Q2 2025). Het CBS schat daarbij in dat 1,3 miljoen dit als hoofdbaan doen. Van de circa 1,55 miljoen zelfstandigen die actief zijn, gaat het om 77,6% zonder personeel (ZZP) en 20,8% met personeel (MKB). Het merendeel van de ZZP'ers levert diensten: 86% biedt eigen arbeid aan, terwijl slechts 14% producten verkoopt. Deze verschuiving naar dienstverlening is de afgelopen tien jaar sterker geworden.²²

²² Zipconomy, Een decennium zzp-dossier, [Een decennium zzp-dossier – Zipconomy](#)

Sectoraal zijn vooral zakelijke dienstverlening (27%), bouw (14%) en zorg (13%) dominant. Dit zijn sectoren waarin opdrachten doorgaans vanuit organisaties komen, niet vanuit particulieren. Dat beeld wordt bevestigd door de verdeling van opdrachtgevers:

- 55,7% van de ZZP'ers eigen arbeid werkt uitsluitend voor organisaties en bedrijven (B2G en B2B);
- 26,4% werkt uitsluitend voor particulieren;
- 17,9% bedient beide groepen.²³

In absolute aantallen betekent dit dat ruim 750.000 ZZP'ers diensten leveren aan overheden en bedrijven, een meerderheid van de totale groep die eigen arbeid aanbiedt. Bovendien werkt 60,6% van deze ZZP'ers voor meer dan drie opdrachtgevers per jaar, wat wijst op een dynamische zakelijke markt met veel facturatiemomenten. Slechts 39,4% heeft drie opdrachtgevers of minder, vaak langdurige contracten. Een verdere meer exacte B2B, B2C en B2G-verdeling is niet te maken op basis van openbare bronnen.

Over het algemeen geldt dat het factuurvolume voor ZZP'ers gemiddeld laag is: vaak 2–10 facturen per maand (24–120/jaar), met een lagere individuele impact bij platform-ZZP'ers omdat platforms de facturatie deels centraliseren. Het is onbekend hoe veel ZZP'ers intracommunautair werken en in elk geval onder VIDA zullen vallen.

Omvang, positie en adoptie

Er is relatief weinig data beschikbaar over de adoptiegraad van boekhoudsoftware bij ZZP'ers. In elk geval een gedeelte van de ZZP'ers zal PDF/Word/Excel-facturen versturen. Wij merken overigens nog op dat wij verwachten dat een deel van de ZZP'ers onder de KOR zullen vallen waarvoor beperktere administratieve verplichtingen gelden. Hoewel er geen cijfers beschikbaar zijn over de manier van factureren, zijn er wel cijfers bekend over het gebruik van boekhoudsoftware. Uit onderzoek van boekhoudsoftware.nl onder 400 ZZP'ers komt naar voren dat 37% zijn boekhouding in Excel doet, 31,5% maakt gebruik van een online boekhoudprogramma of app en 19,6% van een offline boekhoudprogramma en 12% doet dit op een andere manier, vermoedelijk op papier of complete uitbesteding.²⁴ Uit de ZZP-barometer van 2020, uitgevoerd onder 481 ZZP'ers bleek dat 70% met boekhoudsoftware werkt, 20% met Excel en de rest het uitbesteedt aan een boekhouder of accountant.²⁵ Als de groep van 750.000 ZZP'ers wordt genomen die diensten levert aan overheden en bedrijven dan ontstaat het volgende beeld.

²³ Zipconomy, Een decennium zzp-dossier, [Een decennium zzp-dossier – Zipconomy](#)

²⁴ Onderzoek boekhouder.nl (2024), Veel ZZP'ers doen boekhouding nog in Excel, <https://www.boekhouder.nl/veel-zzp-ers-doen-hun-boekhouding-nog-in-excel>

²⁵ [ZZP'ers gebruiken vaker boekhoudsoftware](#) - Accountancy Vanmorgen

	ZZP barometer	Boekhouder.nl
Boekhoudsoftware totaal	525.000	383.250
Online		236.250
Offline		147.000
Excel	150.000	281.250
Uitbesteed/Anders	75.000	90.000

Tabel 3: Gebruik boekhoudsoftware onder ZZP'ers.

De adoptie van e-facturatie zal vermoedelijk het meeste vragen van de ZZP'ers die momenteel geen gebruik maken van boekhoudsoftware. Zij zullen ofwel via boekhoudsoftware moeten e-factureren of gebruik maken van nog te ontwikkelen digitale tools voor e-facturatie. Voor ZZP'ers die al boekhoudsoftware hebben, zal de koppeling van de software met e-facturatie essentieel zijn. Hoewel het gebruik van boekhoudsoftware niet automatisch betekent dat bedrijven die software ook inzetten voor facturatie, is dit wel de meest eenvoudige route. De meeste boekhoudpakketten in deze markt hebben in beginsel de mogelijkheid om facturatie via het programma te laten verlopen.

Impact en risico's

Onze verwachting is dat voor de ZZP-markt de impact van de invoering van e-facturatie en digitale rapportage groot zal zijn. Wij begrijpen vanuit de interviews dat juist in dit segment de kwaliteit van de administratie lager is en een hogere foutmarges bestaan. Hierdoor zal met name voor dit deel van de markt veel werk te moeten verzet om die datakwaliteit te verhogen.

Het MKB-segment

Omvang en positie

Het Nederlandse midden- en kleinbedrijf (MKB) vormt de kern van de zakelijke economie en is daarmee een cruciale doelgroep voor de invoering van elektronische facturatie. Volgens cijfers van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) telt Nederland in 2025 ruim 310.000 bedrijven met tussen de twee en 250 werkzame personen. Deze groep is zeer heterogeen, zoals weergegeven in de onderstaande tabel.

Aantal medewerkers	Aantal bedrijven
Twee tot tien	256.000
Tien tot 50	44.750
50 tot 250	9.455

Tabel 4: Medewerkers aantallen MKB

Hoewel het micro-MKB numeriek dominant is, heeft het vaak beperkte digitaliseringscapaciteit. Het middelgrote MKB is kleiner in aantal, maar genereert een aanzienlijk groter factuurvolume en kent

complexere administratieve processen. Dit maakt beide sub segmenten relevant voor beleidsvorming rond e-facturatie.

Een belangrijke vraag bij het inschatten van de impact van e-facturatie is de verhouding tussen business-to-business (B2B), business-to-government (B2G) en business-to-consumer (B2C) transacties. Er bestaat geen officiële CBS-tabel die deze verhouding exact weergeeft per bedrijfsgrootte, maar een schatting van 60 tot 70 procent B2B lijkt verdedigbaar. Deze inschatting is gebaseerd op de sectorstructuur van het Nederlandse MKB. De grootste sectoren binnen deze groep zijn volgens het CBS handel, bouw en zakelijke dienstverlening. Deze sectoren zijn sterk ketenafhankelijk en werken voornamelijk met zakelijke klanten. In de zakelijke dienstverlening en de bouw ligt het aandeel B2B-transacties dus hoog. Hoewel detailhandel en horeca meer B2C-georiënteerd zijn, vertegenwoordigen zij een kleiner deel van het segment bedrijven met tien tot 250 medewerkers. Bovendien doen naar schatting 180.000 Nederlandse bedrijven aan intracommunautaire handel, hetgeen betekent dat een substantieel deel van het MKB al actief is in internationale B2B-ketens. Deze groep valt in elk geval onder de verplichtingen uit ViDA.

Factuurvolumes en adoptie

De huidige adoptie van digitale facturatie binnen het MKB is laag. Uit een recente peiling onder 300 Nederlandse MKB-bedrijven blijkt dat slechts 33 tot 35 procent structureel gebruikmaakt van software specifiek voor facturatie.²⁶ Het merendeel factureert nog via PDF of zelfs op papier. Wij merken hierbij wel op dat het merendeel binnen het MKB al gebruik maakt van boekhoudpakketten waarin e-facturatie wordt gefaciliteerd. Daarnaast is de bekendheid met de komende verplichtingen gering: 66 tot 72 procent van de respondenten geeft aan niet op de hoogte te zijn van de Europese ViDA-regels of nationale plannen voor e-facturatie. De kennis van Peppol, het netwerk dat in Europa als standaard wordt gezien voor veilige uitwisseling van elektronische facturen, is nog beperkter: 76 tot 78 procent kent het niet en slechts één procent gebruikt Peppol als primaire standaard. Dit wijst op een lage digitale volwassenheid in bedrijfsvoering en onderstreept het risico dat een snelle verplichtstelling zonder begeleiding kan leiden tot lastenstijging en compliance-problemen. Het factuurvolume varieert sterk per segment: kleine bedrijven versturen en ontvangen doorgaans enkele honderden facturen per jaar, terwijl middelgrote bedrijven al snel duizenden facturen verwerken. Deze volumes maken duidelijk dat inefficiënties in facturatieprocessen een aanzienlijke impact kunnen hebben op kosten en administratieve lasten.

Impact en risico's

De grootste absolute impact (aantal bedrijven + B2B-ketenafhankelijkheid) zit in het MKB. Zonder binnenlandse e-factureringsverplichting ontstaat er mogelijk een dubbele administratieve stroom: binnen de EU voor B2B-transacties e-facturen (verplicht) naast binnenlandse facturatie via bijvoorbeeld PDF of op papier. Dat leidt tot complexiteit, hogere kosten en nalevingsrisico's. Een heldere nationale aanpak en fasering die aansluiten bij de Europese werkwijze kunnen dit beperken.

²⁶ Het grote e-invoicing onderzoek: een eerste ondernemerspeiling in Nederland (2025), Lucy, [Lucy-NL-Ebook-Research-Q4-2024.pdf](#)

Het Grootbedrijf

Omvang en factuurvolumes

Het aantal grootbedrijven in Nederland is relatief klein vergeleken met het MKB, maar hun economische gewicht en administratieve complexiteit zijn enorm. Volgens CBS-data zijn er in 2025 circa 1.880 bedrijven met 250 tot 500 werkzame personen en een nog kleinere groep met meer dan 500 werknemers. Deze bedrijven genereren een disproportioneel groot factuurvolumen: tienduizenden tot miljoenen facturen per jaar, afhankelijk van sector en internationale footprint. Denk aan multinationals in retail, industrie en logistiek, waar factuurstromen dagelijks in de duizenden lopen. Veel grootbedrijven werken al met geautomatiseerde factuurverwerking via bijvoorbeeld EDI en gebruiken gestructureerde formaten zoals UBL. Voor het grootbedrijf is mogelijk wel een aandachtspunt het ontvangen van e-facturen. Sommige van deze bedrijven kennen duizenden toeleveranciers die allen volgens eenzelfde methode van facturatie zullen moeten gaan werken. Het binnenkomen en verwerken van deze facturen moet soepel verlopen om in de gehele keten geen problemen te laten ontstaan.

Betalingsgedrag

Ondanks hun technologische voorsprong kampen grootbedrijven met een hardnekkig probleem: betalingsdiscipline. Uit onderzoek van Altares Dun & Bradstreet²⁷ blijkt dat in 2023 slechts 38,6% van de facturen door grootbedrijven op tijd werd betaald, tegenover meer dan 80% bij microbedrijven. Dit verschil is niet alleen statistisch relevant, maar heeft directe gevolgen voor de liquiditeit en continuïteit van kleinere leveranciers. De oorzaken van deze trage betaling zijn divers. Ten eerste spelen complexe interne goedkeuringsprocessen een grote rol. Bij grootbedrijven doorloopt een factuur vaak meerdere lagen van controle: van inkoopafdeling naar budgethouder, vervolgens naar financiële administratie en soms nog naar compliance of tax. Deze keten kan gemiddeld 14 dagen duren, maar in veel gevallen loopt dit op tot meer dan 20 dagen, zelfs wanneer de wettelijke betaaltermijn van 30 dagen geldt.

Daarnaast ontstaan vertragingen door fouten en correcties. Grote organisaties werken met duizenden leveranciers en uiteenlopende factuurformaten. Wanneer facturen niet voldoen aan interne eisen of contractvoorwaarden, worden ze teruggestuurd voor correctie, wat het proces verder vertraagt.

Een derde factor is bewust cashmanagement. Uit het onderzoek blijkt dat circa 14% van de grootbedrijven strategisch later betaalt om liquiditeit te optimaliseren. Dit is op zichzelf juridisch toegestaan mits binnen de wettelijke termijn dan wel hetgeen partijen in afwijking daarvan zijn overeengekomen, maar vergroot wel de druk op kleinere leveranciers die vaak geen financiële buffer hebben.

De gevolgen van deze betaalachterstanden zijn aanzienlijk. Er ontstaat liquiditeitsdruk op MKB-leveranciers, waardoor zij zelf betalingsproblemen kunnen krijgen. Er ontstaat vertraging in cashflow in de gehele keten, hetgeen investeringen en groei belemmert. Tot slot bestaat er ook een risico op escalatie naar incasso of juridische stappen, wat de relatie tussen klant en leverancier kan schaden.

Gestandaardiseerde e-facturatie kan hier een belangrijke rol spelen. Door het gebruik van uniforme formats zoals EN16931, kunnen facturen automatisch gevalideerd en gematched worden met orders en

²⁷ Altares Dun & Bradstreet, Nearly a quarter of Dutch companies did not meet payment deadlines in 2023, 20 June 2024, [Nearly a quarter of Dutch companies did not meet payment deadlines in 2023 - Altares](#)

ontvangstbewijzen (*three-way match*). Dit verkort het verwerkingsproces aanzienlijk, vermindert fouten en maakt het mogelijk om betaaltermijnen beter te bewaken. Van 15.1 % van de facturen in Europa is incorrecte informatie een reden tot vertraging.²⁸ Bovendien kunnen status- en retourberichten in real-time inzicht geven in de voortgang van factuurverwerking, waardoor leveranciers eerder zekerheid krijgen over betaling.

4.4 Kosten, baten en administratieve effecten

De overgang naar digitale rapportage en e-facturatie betekent een fundamentele verandering in de manier waarop bedrijven hun administratieve processen inrichten. In plaats van het versturen van facturen als PDF of op papier, worden facturen voortaan als gestructureerde elektronische berichten verzonden. Dit maakt het eenvoudiger om facturen automatisch te valideren op verplichte velden en btw-nummers, waardoor fouten afnemen en de verwerking aanzienlijk wordt versneld. Bovendien is de verwachting dat de algehele stamgegevens in de financiële administratie verbetert door de bewustwording dat de e-factuur de basis van de administratie is. Tenslotte kan in de toekomst ook toegewerkt worden naar verbeteringen voor andere belastingmiddelen zoals de Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting vanwege de algehele dataverbetering en beschikbaarheid van data voor aangiftdoeleinden.

Digitale facturen kunnen direct worden ingelezen en verwerkt door boekhoudsoftware, zonder dat handmatige invoer nodig is. Door de verplichte velden en de verwachte verbeterde datakwaliteit zullen fouten minder snel voorkomen. De verwachting is daardoor dat dit de doorlooptijd van het facturatieproces verkort en ervoor zorgt dat betalingen sneller worden gedaan. Daarnaast maakt digitale rapportage het mogelijk om transactiedata vrijwel realtime te delen met de Belastingdienst. Hierdoor kunnen btw-aangiften uiteindelijk deels worden vooraf ingevuld waardoor het aangifteproces efficiënter en sneller verloopt en het opsporen van fraude eenvoudiger wordt.

Voor binnenlandse transacties betekent de invoering van digitale rapportage en e-facturatie dat bedrijven niet langer twee parallelle administratieve processen hoeven te onderhouden: één voor intracommunautaire prestaties en bepaalde prestaties waarvoor de verlegging geldt (digitaal) en één voor binnenlandse prestaties (traditioneel). Indien Nederland besluit om digitale rapportage en e-facturatie ook voor binnenlandse B2B-transacties verplicht te stellen, ontstaat er een uniform systeem dat in beginsel leidt tot minder fouten, snellere betalingen en lagere administratieve lasten.

Het *niet* invoeren van een binnenlandse verplichting brengt echter het risico met zich mee dat bedrijven worden geconfronteerd met een hybride systeem. In dat geval moeten zij voor intracommunautaire prestaties voldoen aan de digitale eisen van ViDA, terwijl binnenlandse transacties nog via PDF of papier verlopen. Dit leidt tot mogelijk tot dubbele administratieve lasten, verhoogde complexiteit en een grotere kans op fouten en niet-naleving van fiscale regels. Leveranciers en klanten moeten bovendien afstemmen welk formaat wordt gebruikt, wat de samenwerking kan bemoeilijken.

Voor kleine bedrijven en zelfstandigen zullen bij een verplichte overgang naar digitale rapportage en e-facturatie moeten investeren in (nieuwe) software en training. Dit kan tot weerstand leiden, zeker als de

²⁸ Billentis (2024), The global e-invoicing and tax compliance report: Watch the tornado! [The Billentis Report 2024 | Pagero](#)

kosten relatief hoog zijn en de voordelen niet direct zichtbaar worden. Tegelijkertijd biedt een uniforme digitale aanpak ketenvoordelen: gestandaardiseerde facturen maken het mogelijk om processen te optimaliseren en sneller te schakelen binnen zakelijke ketens.

4.4.1 E-facturatie, kosten en baten voor het bedrijfsleven

In een onderzoek door de Dienst Administratieve Vereenvoudiging van de Universiteit Hasselt inzake elektronische facturatie in België in 2017²⁹, is geconcludeerd dat als er volledig van papieren facturatie op elektronische facturatie overgeschakeld zou worden, er € 3,37 miljard bespaard kan worden. De respondenten uit dit onderzoek gaven de volgende voordelen van e-facturatie op volgorde van groot naar klein:

- Minder papierverbruik
- Efficiëntere archivering
- Snellere verwerking
- Grotere tijdsbesparing
- Minder administratieve lasten
- Daling kosten verwerking
- Eenvoudigere verwerking
- Betere controle/opvolging
- Beperking van fouten
- Meer veiligheid
- Snellere betaling door klant
- Minder betwistingen klant

Als nadelen van e-facturatie werden genoemd:

- Grotere diversiteit standaarden en platformen indien niet één standaard platform wordt voorgeschreven
- Hogere ICT-kosten
- Strengere wetgeving
- Meer onduidelijkheden

Dit geeft een goed eerste beeld van de voor- en nadelen van e-facturatie. Hieronder volgt een gedetailleerde analyse, uitgesplitst naar kosten en baten, en binnen die categorieën naar e-facturatie en digitale rapportage.

Kosten e-facturatie

De kosten voor e-facturatie zijn te verdelen in eenmalige implementatiekosten en structurele (terugkerende) kosten.

²⁹ Dienst Administratieve Vereenvoudiging, Elektronische facturatie rapport berekening van de besparing aan administratieve lasten door het gebruik van elektronische facturatie in 2017.

Eenmalige kosten

Bedrijven die nog geen digitale boekhoudsoftware gebruiken, moeten overstappen naar een geschikt pakket. Voor bedrijven die al software hebben, zijn vaak upgrades nodig om e-facturatie te ondersteunen. Deze migratie omvat niet alleen technische aanpassingen, zoals koppelingen met Peppol en mapping naar UBL of CII-formaat, maar ook procesinrichting en training van personeel.

De hoogte van deze kosten varieert sterk. Voor multinationals kunnen setupkosten oplopen tot €150.000–€200.000 per land, vooral door nationale eisen en meerdere serviceproviders. Voor MKB-bedrijven liggen de kosten doorgaans tussen enkele honderden en enkele duizenden euro's, afhankelijk van complexiteit en koppelingen.³⁰

Structurele kosten

Naast de initiële investering zijn er terugkerende kosten voor licenties, transacties en onderhoud. MKB-pakketten hanteren vaak een combinatie van jaarlijkse kosten en variabele kosten per factuur, variërend van € 0,05 tot € 0,30 per factuur. Multinationals werken meestal met transaction-based pricing, waarbij de kosten dalen bij hogere volumes en liggen tussen € 0,01 en € 0,40 per factuur.

Daarnaast zijn er kosten voor digitale archivering en compliance, vanwege de verplichte bewaartermijnen. Voor kleine volumes zijn de relatieve kosten hoog. Uit onderzoek blijkt dat 41% van MKB-bedrijven technische obstakels ervaart, zoals problemen met formaten, archivering en security (Copparoni, 2019–2020).

Baten e-facturatie

De baten van e-facturatie zijn zowel financieel als operationeel significant. E-facturatie verkort de cyclus van opstellen tot betalen door automatische validatie van btw-nummers en verplichte velden, directe digitale overdracht en eliminatie van herinvoer. Uit empirisch onderzoek komt naar voren dat facturen gemiddeld 5– tot 7 dagen eerder worden voldaan dan bij papieren processen, mede door snellere ontvangst, routing en goedkeuring.³¹

Kostenbesparing per factuur

Onafhankelijke analyses tonen besparingen van circa 55–60% per verzonden factuur en 64–72% per ontvangen factuur ten opzichte van papieren processen. Gemiddeld levert dit een besparing op van € 5,28 per verzonden factuur en € 8,40 per ontvangen factuur, bij een arbeidskost van € 46 per uur (Bruno Koch, 2024). In de evaluatie van de effecten van e-facturatie in publieke aanbestedingen worden de volgende kosten geschat per soort factuur.³²

		Papieren factuur	E-mailfactuur	E-factuur
Versturen (uitgifte)	€	4,44	2,02	€1,20
	%	100	45	27
Ontvangen	€	8,04	7,68	2,27
	%	100	96	28

Tabel 5: Kostenvergelijking per factuur

³⁰ CEPS en EY, 2024; Bruno Koch, 2024, [The global e-invoicing and tax compliance report: Watch the tornado!](#)

³¹ CEPS en EY, 2024, [E-invoicing-Thematic-Report_Final_N.pdf](#)

³² Evaluation of the effects of the Directive 2014/55/EU on electronic invoicing in public procurement, 2024,108, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52024SC0039>

Voor Nederland is vermoedelijk de vergelijking tussen de e-factuur en de e-mailfactuur het belangrijkste. Per factuur gaat dit om relatief grote potentiële besparingen, vanzelfsprekend afhankelijk van het aantal te ontvangen en te versturen facturen alsmede de onderliggende bedrijfsprocessen.

Een studie van softwareprovider Visma illustreert ook het macro-economische potentieel. In Zweden, met circa 560 miljoen B2B/B2G-facturen, zou volledige digitalisering een jaarlijkse besparing opleveren van € 9,16 miljard. Dit is gebaseerd op een gemiddelde besparing van € 6 per verzonden factuur en € 8,30 per ontvangen factuur. Voor Noorwegen, Denemarken en Finland liggen de besparingen in dezelfde orde van grootte, met een gezamenlijke cross-Nordic business case van €19 miljard per jaar.³³

Nederland verwerkt volgens de Europese Commissie jaarlijks naar schatting 1,8 tot 2 miljard facturen, waarvan circa 40% B2B/B2G. Als we dezelfde besparingsratio toepassen (gemiddeld €6 per verzonden en € 8,30 per ontvangen factuur), kan de jaarlijkse besparing oplopen tot € 10–12 miljard, mits volledige adoptie van e-facturatie wordt gerealiseerd. Hier moet nog wel het aandeel van B2G facturen vanaf, omdat deze in Nederland al deels verlopen via e-facturatie.

4.4.2 Uitdagingen en risico's om voordelen e-facturatie te realiseren

Het realiseren van de voordelen van elektronische facturatie brengt voor het Nederlandse mkb en de Nederlandse zzp'ers een aantal duidelijke uitdagingen en risico's met zich mee. Voor kleinere bedrijven en zelfstandigen zijn de relatieve kosten per factuur vaak aanzienlijk hoger dan voor grote organisaties. Dit komt doordat licentiekosten, integratie met bestaande systemen en de eisen rondom digitale archivering niet evenredig dalen bij lagere factuurvolumes.

Om deze drempels te verlagen, is doelgerichte ondersteuning essentieel. Denk hierbij aan het aanbieden van gratis of zeer laagdrempelige kanalen voor e-facturatie, standaardkoppelingen met veelgebruikte ERP-systemen door boekhoudleveranciers en duidelijke voorlichting over de voordelen en het gebruik van elektronische facturen door de overheid (bijvoorbeeld door de RVO). Verder kan gedacht worden aan eenmalige mogelijkheden om de invoering te faciliteren en te stimuleren. Voorbeelden hiervan zijn bijvoorbeeld subsidies of eenmalige fiscale maatregelen. De impact van dergelijke maatregelen zijn breder en vallen buiten ons onderzoek. Wij merken wel op dat eenmalige fiscale maatregelen wellicht minder de voorkeur hebben omdat dergelijke maatregelen zullen leiden tot additionele druk bij de Belastingdienst om de maatregelen in te voeren en te controleren. Gezien de verwachte drukte met de invoering van ViDA en overige fiscale dossiers zou wat ons betreft dergelijke eenmalige faciliteiten niet via de fiscale weg moeten worden gefaciliteerd.

Zonder dergelijke ondersteuning bestaat het risico dat vooral kleinere bedrijven achterblijven in de adoptie, waardoor de beoogde efficiëntie- en compliancevoordelen voor de economie als geheel niet worden gerealiseerd. Dit wordt onderstreept door studies van *Centre for European Policy Studies* (CEPS) en EY (2024) en Nicolò Copparoni (2019–2020), die benadrukken dat laagdrempelige toegang en praktische begeleiding doorslaggevend zijn voor succesvolle implementatie.

³³ Visma (2019) , E-invoicing across the Nordics,
https://www.softwarepakketten.nl/upload/whitepapers/visma/Visma_NSG_E-Invoicing_business_Case_TRYKK.pdf

Een ander risico voor het MKB ontstaat door de druk van grote afnemers die hun eigen facturatieportalen eisen. Leveranciers, vaak kleinere bedrijven, worden hierdoor geconfronteerd met de noodzaak om via meerdere portalen te werken, wat de administratieve last en foutgevoeligheid vergroot. Interoperabiliteit tussen platforms of het voorschrijven van één platform en duidelijke netwerkgovernance zijn daarom cruciaal om te voorkomen dat mkb'ers worden opgescheept met een wirwar aan systemen en procedures.

Samenvattend geldt dat de voordelen van elektronische facturatie voor MKB en zzp'ers alleen volledig kunnen worden benut als er voldoende aandacht is voor de specifieke uitdagingen van deze groepen. Dit vraagt om toegankelijke oplossingen van boekhoudleveranciers, ondersteuning bij implementatie door de overheid en een ontwerp van het systeem dat ruimte laat voor automatisering, standaardisering en interoperabiliteit. Alleen dan kunnen de beloofde efficiëntie, kostenbesparing en compliance daadwerkelijk worden gerealiseerd.

4.4.3 Digitale rapportage, kosten en baten voor het bedrijfsleven

Kosten Digitale rapportage

Digitale rapportage (Digital Reporting Requirements, DRR) vormt een kerncomponent van ViDA. Het doel van DRR is om btw-informatie sneller, accurater en gestandaardiseerd bij belastingautoriteiten aan te leveren. Dit moet leiden tot een vermindering van fraude, een verkleining van het btw-gat en een verlaging van administratieve lasten voor bedrijven. DRR kan op verschillende manieren worden ingericht, maar binnen de EU worden twee hoofdmodellen onderscheiden:

- Periodic Transaction Controls (PTC): bedrijven rapporteren transactiedata op vaste intervallen (bijvoorbeeld maandelijks).
- Continuous Transaction Controls (CTC): transactiedata worden vrijwel real-time gedeeld, vaak gekoppeld aan e-facturatie. Dit model wordt al toegepast in landen als Italië en Polen.

De keuze voor een model heeft directe gevolgen voor kosten, baten en complexiteit. De invoering van DRR brengt additionele kosten met zich mee, zowel eenmalig als structureel.

Eenmalige kosten

Bedrijven moeten hun ERP- en facturatiesystemen aanpassen om DRR te ondersteunen. Dit omvat:

- Integratie met bestaande systemen: koppeling van facturatie- en btw-processen met rapportageplatformen.
- Aanpassing van datamodellen: implementatie van EN16931 en nationale CIUS-varianten vereist mapping en conversie.
- Procesinrichting en training: personeel moet leren werken met nieuwe rapportageflows en controles.

Voor internationaal actieve bedrijven is de complexiteit groter, omdat nationale eisen verschillen. Multinationals rapporteren dat harmonisatieprojecten aanzienlijke investeringen vergen, vergelijkbaar met e-facturatie-implementaties.³⁴

³⁴ Europese Commissie (2024), ViDA Impact Assessment, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52022SC0393>

Structurele kosten

Na de eenmalige kosten van implementatie zullen er (terugkerend) kosten blijven bestaan voor:

- Softwarelicenties en onderhoud: updates om te voldoen aan veranderende regelgeving.
- Compliance monitoring: interne controles om fouten en boetes te voorkomen.
- Dataopslag en beveiliging: DRR vereist veilige en langdurige opslag van transactiedata.

Deze kosten zijn moeilijk exact te kwantificeren, maar studies tonen aan dat vooral kleine bedrijven relatief zwaar worden belast. Zonder gratis of low-cost oplossingen kan adoptie traag verlopen.³⁵

Baten van DRR

De baten van DRR zijn zowel administratief als financieel, maar sterk afhankelijk van de gekozen implementatie en aanvullende functionaliteiten zoals voor-ingevulde btw-aangiften.

De sterkste administratieve lastenverlichting is te behalen juist via de mogelijkheid tot vooraf ingevulde btw-aangiften. Dit bespaart tijd en reduceert fouten. Volgens de Europese Commissie levert dit per jaar een besparing op van:

- Micro- en kleine bedrijven: 1,5 dagen.
- Middelgrote bedrijven: 6 dagen.
- Grote bedrijven: 12 dagen³⁶

4.5 Datagaten

Voor een totaalbeeld van de kosten en losten op het gebied van elektronische facturatie en digitale rapportage ontbreekt in Nederland momenteel een aantal cruciale publieke indicatoren. Zo is er geen goed inzicht in het aandeel van elektronische facturen binnen private B2B-transacties, zowel wat betreft volumes als de kwaliteit en vorm van deze facturen. Ook is het aantal facturen dat bedrijven aan de overheid sturen (B2G) niet publiekelijk beschikbaar, terwijl dit juist een belangrijke indicator kan zijn voor de adoptie van e-facturatie.

Daarnaast ontbreekt zicht op de verhouding tussen B2B- en B2C-facturen per bedrijf of sector. Deze informatie is essentieel om duidelijk te maken hoeveel bedrijven puur B2B leveren en daarmee mogelijk direct onder de verplichte e-facturatie zullen vallen. Verder zijn er geen openbare cijfers over het aantal Peppol-deelnemers in de private sector noch over de verkeersvolumes die via dit netwerk worden afgehandeld. Dit maakt het lastig om te beoordelen in hoeverre Peppol daadwerkelijk wordt gebruikt voor private transacties en hoe groot het bereik is.

Hoewel de Nederlandse Peppol-autoriteit verantwoordelijk is voor het toezicht op het Peppol-netwerk in Nederland, publiceert deze instantie geen structurele volumestatistieken. Zonder een degelijke nulmeting en periodieke rapportages is het voor beleidsmakers en toezichthouders vrijwel onmogelijk om gericht beleid te monitoren, de voortgang te meten of de effectiviteit van interventies te evalueren. Het ontbreken van deze data betekent dat zowel de huidige situatie als de ontwikkeling in de tijd grotendeels in het duister blijven, waardoor het risico bestaat dat beleid onvoldoende wordt bijgesteld of dat kansen op verbetering onbenut blijven.

³⁵ CEPS en EY, 2024, [E-invoicing-Thematic-Report_Final_N.pdf](#)

³⁶ Europese Commissie, ViDA Impact Assessment, 2024

5 Vergelijking andere Europese landen

5.1 Inleiding

De ViDA-richtlijn moet in alle lidstaten worden omgezet in nationale wetgeving op basis van de tijdslijnen die zijn opgenomen in deze richtlijn. Daarnaast heeft een aantal lidstaten reeds e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen ingevoerd of staan op het punt deze in te voeren, op basis van een derogatie van de btw-richtlijn of op basis van de nieuwe ViDA-bepalingen.

Gelet hierop is door ons een vergelijkende analyse van e-facturatie en digitale rapportagesystemen met andere Europese landen uitgevoerd. Zoals verzocht in de opdracht, is met name een vergelijking gemaakt tussen de ons omringende landen met een relatief gelijk sentiment op dit gebied. Italië is ook meegenomen in de vergelijking, omdat dit land een voorloper is in Europa voor wat betreft de invoering van een uitgebreide e-facturatieverplichting en er resultaten bekend zijn omtrent de (financiële) voor- en nadelen.

Binnen dit hoofdstuk worden België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië en het Verenigd Koninkrijk (dat ondanks de Brexit wél mee wil gaan in deze digitaliseringsopgave) geanalyseerd. De analyse is gedaan op basis van desktoponderzoek en interviews met lokale experts van EY en bieden enerzijds inzicht in het systeem van e-facturatie en digitale rapportage en anderzijds inzicht in de overwegingen waarom e-facturatie en digitale rapportage op deze manier in het betreffende land zijn ingevoerd.

Tot slot bevat dit hoofdstuk een analyse van andere Europese landen waar al een keuze is gemaakt tussen 'ViDA-A' of 'ViDA-B', om zo inzichtelijk te maken welke keuzes andere landen hierin hebben gemaakt.

5.2 Landenvergelijking

In onderstaande tabel hebben wij een vergelijking gemaakt van het e-facturatie systeem per land.

Landenvergelijking	Frankrijk ³⁷	België	Duitsland ³⁸	Verenigd Koninkrijk ³⁹	Italië	Ierland ⁴⁰
Reikwijdte e-facturatie	B2B / B2G, inclusief binnenlandse transacties	B2B / B2G, inclusief binnenlandse transacties	B2B / B2G (inclusief, binnenlandse transacties)	B2G / B2B	B2C / B2B / B2G, inclusief binnenlandse transacties	B2B / B2G, inclusief binnenlandse transacties
Reikwijdte e-rapportage	B2C / B2B inclusief binnenlandse transacties	B2B (waarschijnlijk)	Niet gepubliceerd	Niet gepubliceerd	N/A (facturen worden wel via de overheid verstuurd)	B2B inclusief binnenlandse transacties
Platform	Voor e-facturatie en e-rapportage moet een partij aangesloten zijn bij een gecertificeerde leverancier. Deze levert de rapportage aan de overheid. Voor e-facturatie is het platform vrij te kiezen.	Peppol voor e-rapportage, Peppol en EDI (na centrale accordering) voor e-facturatie.	Binnen Duitsland is geen specifiek platform voorgeschreven; facturen dienen alleen te voldoen aan standaarden: elektronisch of hybride (XML + PDF).	Niet gepubliceerd	Door de overheid beschikbaar gesteld platform, vrij van kosten voor ondernemers (SDI).	Peppol
Implementatie-datum / planning	2026: E-factuur verzenden en e-rapportage: grote en middelgrote ondernemingen; E-factuur ontvangen: alle ondernemingen. 2027: E-factuur verzenden: alle ondernemingen; E-rapportage: kleine ondernemingen.	2026: Verplichte e-facturatie 2028: Verplichte e-rapportage	2025: Ontvangst-mogelijkheid e-facturen 2027: Verzenden en ontvangen e-facturen bij >€ 800.000 omzet. 2028: Verplicht verzenden en ontvangen e-facturen voor alle partijen.	2026: Publicatie van implementatieroadmap e-invoicing. April 2029: Verplichte e-facturatie voor alle btw-facturen voor bedrijven.	Reeds ingevoerd, ViDA tijddijn nog niet bekend.	November 2028: Grote gevestigde bedrijven voor B2B nationaal. November 2029: Alle bedrijven die internationaal handelen. Juli 2030: Alle bedrijven, alle transacties.
Lokale regels of uitzonderingen	In de wetgeving is opgenomen hoe een serviceprovider gecertificeerd wordt en aan welke eisen daartoe moet worden voldaan.	E-facturatie via EDI blijft mogelijk, mits geaccordeerd. Forfaitaire belastingplichtigen hoeven in 2026 en 2027 geen elektronische facturen uit te reiken, vanaf 2028 wel.	Er is niets voorgeschreven voor de uitwisseling van digitale facturen; verzending mag bijv. ook per e-mail plaatsvinden.	Niet gepubliceerd	Er is een uitzondering gemaakt voor bedrijven met minder dan € 85k omzet (Italiaanse KOR).	Niet gepubliceerd
Consultatie gedaan?	Geen publieke consultatie, wel onderzoek door externe expert.	Geen consultatie	Geen consultatie	Publieke consultatie	Geen consultatie	Publieke consultatie

³⁷ [France revises schedule for adopting e-invoicing reform | EY - Global](#)

³⁸ [Germany finalizes e-invoicing administrative guidance | EY - Global](#)

³⁹ DRU Budget: [Budget 2025](#)

⁴⁰ [VAT Modernisation - Implementation of eInvoicing in Ireland](#)

Hoe is het vast-gelegd?	Vastgelegd in de wet	Koninklijk besluit	Vastgelegd in de wet	Nog niet bekend	Vastgelegd in de wet en in besluiten	Nog niet bekend
-------------------------	----------------------	--------------------	----------------------	-----------------	--------------------------------------	-----------------

Tabel 6: Vergelijking omringende landen

5.3 Achtergrond en overwegingen e-facturatie en digitale rapportage in geselecteerde landen

5.3.1 België

In België wordt e-facturatie vanaf 1 januari 2026 verplicht voor binnenlandse transacties tussen alle in België gevestigde ondernemers. Het is in principe verplicht om voor deze facturatie gebruik te maken van het Peppol-netwerk.

Daarnaast begrijpen we dat België voornemens is om per 1 januari 2028 een digitale rapportageverplichting in te voeren voor de eerdergenoemde binnenlandse transacties. Hier zijn nog geen verdere details over bekend op dit moment.

De reden om voor Peppol te kiezen is aan de ene kant omdat de overheid dan niet hoeft te investeren in een andere infrastructuur en anderzijds omdat Peppol al wordt gebruikt voor B2G transacties. Bij het gebruik van Peppol wordt vanaf 1 januari 2026 een Peppol ID wel verplicht.

Een uitzondering die is gemaakt is dat onder bepaalde voorwaarden e-facturatie via EDI nog steeds mogelijk is, omdat bedrijven hier eerder al behoorlijke investeringen in gedaan hebben. EDI mag worden gebruikt indien de afnemer dit heeft geaccepteerd en indien de EDI voldoet aan de EN16931-norm voor wat betreft de structuur en de data.

Voorts heeft België bekend gemaakt om een coulanceperiode toe te staan als de afnemer nog niet in staat is om elektronische facturen te ontvangen. In dat geval kan worden volstaan met een traditionele factuur.

Door voor B2B óók Peppol te gebruiken, is de verwachting dat de veranderopgave of regeldruk voornamelijk bij de boekhouders komt te liggen voor de kleinere bedrijven. Zij zullen hun dienstverlening daarop moeten aanpassen. België heeft er daarom ook voor gekozen geen vrijstelling in te voeren voor kleine ondernemers. Ook ondernemers die gebruik maken van de kleineondernemersregeling (KOR) en vergelijkbare vrijstellingen (zoals de landbouwregeling) zijn verplicht om elektronisch te factureren. Enkel de zogenaamde forfaitaire belastingplichtigen (zoals de bakker, slager, etc.) zijn ontheven van de verplichting om elektronische facturen uit te reiken. Vanaf 2028 dienen zij echter wel aan de verplichtingen te voldoen.

Tot slot heeft de Belgische overheid, door gebruik te maken van Peppol, geen inzicht in de transacties en verwacht daarmee dat eventuele btw-fraude pas vanaf het moment van invoering van digitale rapportage af zal nemen. Er is in België geen sprake van een vooraf ingevulde aangifte of mogelijkheid daartoe op dit moment.

5.3.2 Frankrijk

In Frankrijk is de verplichting van B2G-facturatie sinds 2020 aanwezig. Frankrijk was relatief vroeg met de ontwikkeling van e-facturatie en heeft hierin gekozen voor een gereguleerd model. Voor B2G-transacties wordt aangesloten op het overheidsplatform Chorus Pro. Voor B2B-transacties geldt dat facturen alleen via gecertificeerde platforms uitgewisseld mogen worden. Deze platforms krijgen de certificaten na toetsing door partijen die vanuit de Franse overheid zijn geselecteerd. De reikwijdte van de Franse e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen is ruim ten opzichte van bijvoorbeeld België en Duitsland.

Frankrijk hanteert, net als Ierland, voor ViDA een stapsgewijze invoering:

- 2025: Bedrijven worden ingedeeld in categorieën, op basis waarvan bepaald wordt wanneer de verplichting voor e-facturatie en e-rapportage geldt.
- Per september 2026: Alle bedrijven moeten e-facturen kunnen ontvangen en grote en middelgrote bedrijven moeten e-facturen verzenden via een gecertificeerd platform en digitale rapportage doen van internationale, intracommunautaire en B2C-transacties. Daarnaast moeten zij gegevens verstrekken over de betaalstatus van facturen. Via de gecertificeerde platforms worden deze rapportages naar de Franse belastingdienst gestuurd.
- Per september 2027: Alle bedrijven moeten voldoen aan bovenstaande e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen.

In Frankrijk moeten buitenlandse aankopen binnen 10 dagen gerapporteerd worden.

Een verplicht onderdeel van e-facturatie is het SIREN-nummer. Dit is een nummer vergelijkbaar met een Nederlands KVK-nummer. Om fraude te bestrijden dient op iedere factuur het SIREN-nummer te staan van de ontvangende partij⁴¹. Een SIREN-nummer kan echter alleen worden aangevraagd door een (rechts)persoon met de Franse nationaliteit.

Frankrijk is van plan om met de vergaarde data toe te werken naar een vooraf ingevulde belastingaangifte, om bedrijven een verlaging in de administratieve lasten te kunnen aanbieden.

Daarnaast wil Frankrijk bedrijven tegemoetkomen door een universele *Application Programming Interface* (API) te creëren voor aansluiting op gecertificeerde leveranciers. Door dit toe te passen, is het makkelijker voor een partij te wisselen tussen leveranciers en wordt voorkomen dat belastingplichtigen gebonden zijn aan één en dezelfde dienstverrichter.

⁴¹ [Mandatory information on an invoice: everything you need to know | Ministry of the Economy, Finance and Industrial and Energy Sovereignty](#)

5.3.3 Duitsland

Duitsland heeft voor ViDA een roadmap gepresenteerd voor elektronisch factureren. Hierbij wordt het elektronisch factureren gefaseerd verplicht gesteld:

- Per 2025 (fase 1): Bedrijven moeten een e-mailadres beschikbaar hebben om e-facturen te kunnen ontvangen. Een speciale elektronische mailbox is niet verplicht.
- Per 2027 (fase 2): Bedrijven met een omzet van meer dan € 800.000 mogen geen papieren facturen meer uitgeven en geen ongestructureerde elektronische formats gebruiken.
- Per 2028 (fase 3): Deze verplichting geldt voor alle bedrijven, ongeacht omzet.

Het format van uitwisseling is echter minder streng dan in andere landen. Zo mag EDI blijven bestaan en is ook een hybride format (PDF + XML) toegestaan⁴², zolang de informatie daarin maar voldoet aan de EN16931 norm.

De regelgeving over verplichte elektronische facturering is alleen van toepassing als er een btw-gerelateerde verplichting is om een factuur uit te geven. Daarom zijn de regels niet van toepassing: op facturen uitgegeven aan eindgebruikers (zogenaamde B2C-transacties), en op diverse vrijgestelde prestaties (bijvoorbeeld financiële diensten en vrijgesteld verhuur van onroerend goed). In deze gevallen is het uitgeven van een factuur meestal vrijwillig vanuit btw-perspectief. Zelfs als er een btw-verplichting bestaat om een factuur uit te reiken, hoeft in de volgende gevallen geen elektronische factuur te worden uitgereikt:

- Kleine bedragen (tot €250 bruto),
- Reistickets die als facturen kwalificeren
- Diensten geleverd door kleine bedrijven
- Diensten aan rechtspersonen die geen ondernemers zijn, en
- Bepaalde diensten voor eindgebruikers in verband met een woning.

Deze roadmap laat zien dat Duitsland redelijk wat vrijheid biedt, onder andere door een lobby vanuit het bedrijfsleven. In sommige sectoren is de afgelopen jaren veel geïnvesteerd in B2B netwerken om EDI te implementeren en daarin zijn grote efficiëntie slagen gemaakt. Het voorschrijven van een andere standaard zou wederom om een investering vragen.

5.3.4 Verenigd Koninkrijk

Het Verenigd Koninkrijk is niet onderworpen aan de ViDA-wetgeving, maar kijkt wel om zich heen wat andere landen doen, om mee te gaan in de digitaliseringsslag en staat dan ook positief tegenover de invoering van e-facturatie. De Britse overheid heeft in het *Autumn Budget 2025* (begrotingsrapport) aangekondigd dat vanaf april 2029 alle btw-facturen verplicht elektronisch moeten worden uitgereikt. Om tot een breed gedragen oplossing te komen werkt de overheid samen met belanghebbenden aan een implementatie-roadmap die in 2026 zal worden gepubliceerd.

Net als Nederland heeft het Verenigd Koninkrijk nog geen definitief standpunt ingenomen over het model van e-facturatie dat aangehouden gaat worden. Wel stelt het VK dat de modernisering dient om de belastingbetalers te helpen door middel van betere digitalisering. Vanuit de lokale experts werd ook

⁴² [eInvoicing in Germany](#)

gesteld dat er geen wens heerst om deze regelgeving onnodig complex te maken, zoals dat bijvoorbeeld in Italië (*clearance* model) en Polen (groot aantal datavelden) wel het geval is. Daarnaast wil het Verenigd Koninkrijk vooral kijken wat omringende c.q. vergelijkbare landen doen, zorgen dat een gekozen oplossing goed werkt en wordt ingevoerd op de geplande datum en voorkomen dat een standpunt ingenomen wordt dat zich daarna nog wijzigt.

5.3.5 Italië

Italië is één van de voorlopers van e-facturatie in Europa. Al sinds 2019 is e-invoicing verplicht voor in Italië gevestigde ondernemers en in beginsel voor alle transacties (met enkele uitzonderingen).

Binnen Italië is vanuit de overheid het sentiment dat er veel belasting werd ontdoken en is in de oplossingsrichting vooral nadruk geweest op controle en compliance en is er geen rekening gehouden met de wensen vanuit het bedrijfsleven. Efficiëntie is geen doel op zich binnen het Italiaanse e-facturatiemodel.

Daarom is in Italië besloten een zogenaamd *clearance* model toe passen waarbij de factureren eerst goedgekeurd dienen te worden door de Italiaanse belastingautoriteiten, waarna deze autoriteiten de e-factuur doorzenden aan de afnemer. Het betreft hier een formele controle door de belastingautoriteiten; een inhoudelijke controle wordt nog steeds achteraf gedaan. Wij begrijpen dat het aantal boekenonderzoeken in Italië is toegenomen sinds 2019.

De introductie van e-facturatie op deze manier zou in Italië hebben geleid tot een reductie van de btw-gat van 21,6% tot 10,6%⁴³.

De Italiaanse overheid heeft er dus voor gekozen een actieve rol te nemen en een eigen ontwikkeld overheidsplatform (SDI) in te zetten. Daarbij heeft men wel gezorgd dat het platform gratis te gebruiken is en de factureren direct worden gearchiveerd. Bedrijven moeten echter wel kosten maken om hun facturatiesystemen aan te sluiten op het platform van de overheid. Wij begrijpen dat dit een grote investering betreft in het eerste jaar en dat de kosten hiervan na 4 à 5 jaar zijn terugverdiend vanwege een efficiënter facturatieproces.

Wij begrijpen dat de Italiaanse overheid nog niets heeft gepubliceerd over de implementatie van ViDA op het moment van schrijven van dit rapport.

5.3.6 Ierland

Ierland is, net als Nederland, relatief laat ten opzichte van de andere landen in deze vergelijking met het delen van de ViDA oplossingsrichting. Op 8 oktober 2025 heeft de Ierse belastingdienst haar standpunt ingenomen, waarbij het doel is om efficiënter te worden, compliance makkelijker te maken en zo bij te dragen aan de strategie om Ierland te internationaal positioneren als digitale voorloper. Met deze strategie wil de overheid invoering en gebruik van digitale technologieën bij alle bedrijven en zelfstandigen verbeteren. De oplossing waar Ierland voor heeft gekozen, en die aan deze strategie bijdraagt, is om één standaard te hanteren en hierin (voorlopig) geen uitzonderingen toe te laten. De oplossingsrichting is een standaardformat waarbij alle B2B-transacties, evenals de huidige B2G-stroom, via Peppol dienen te verlopen. Ierland ziet de bovenstaande oplossing als *international best practice*.

⁴³ [VAT Gap - Taxation and Customs Union - European Commission](#)

Daarnaast kiest Ierland voor een gefaseerde invoering:

- Per november 2028 (fase 1) - verplichte e-facturatie en realtime rapportage implementeren voor btw-geregistreerde grote ondernemingen bij binnenlandse business-to-business (B2B) transacties.
- Per november 2029 (fase 2) - verplichte e-facturatie en realtime rapportage voor binnenlandse B2B-transacties uitgebreid naar alle btw-geregistreerde bedrijven die grensoverschrijdende B2B-handel binnen de EU drijven.
- Per juli 2030 (fase 3) – verplichte e-facturatie en realtime rapportage voor alle grensoverschrijdende B2B-transacties binnen de EU.

5.4 Lokale e-facturatieverplichtingen in andere landen

Naast bovenstaande landvergelijking is het relevant om in een breder Europees kader te kijken of landen naast intracommunautaire prestaties, ook voor binnenlandse prestaties e-facturatie verplicht stellen (voor B2B-transacties). Onderstaande tabel geeft weer voor welk scenario is gekozen door de overige Europese landen.

Verplichting (bekend op 18 december 2025, o.b.v. EC ⁴⁴)	Reeds lokale verplichting*		Nog niet bekend gemaakt	
Landen	Polen Roemenië Spanje Slowakije	Estland Letland Kroatië Griekenland	Oostenrijk Litouwen Nederland Luxemburg Noorwegen Hongarije**	Zweden IJsland Bulgarije Denemarken Portugal Zwitserland

Tabel 7: Lokale facturatieverplichtingen in andere landen

* Landen die al wél hebben besloten tot invoering van e-facturatie voor binnenlandse prestaties, maar deze nog niet hebben ingevoerd, zijn in de tabel opgenomen bij 'Reeds lokale verplichting' om zo een compleet beeld te geven.

**Hongarije heeft wél een digitale rapportageverplichting, maar (nog) geen e-facturatieverplichting.

Op basis van bovenstaande tabel kan geconcludeerd worden dat de landen die een e-facturatieverplichting hebben ingevoerd of hebben aangekondigd, gekozen hebben om deze verplichting (ook) voor binnenlandse prestaties in te voeren.

Vanuit de landen die wél al gekozen hebben, of waar een keuze aanstaande is, hebben wij bij onze lokale EY-experts de redengeving achter de keuze voor verplichte lokale e-facturatie opgevraagd alsmede de bewezen impact van lokale e-facturatie indien en voor zover bekend (denk aan vermindering btw-fraude, toename efficiëntie, toename digitalisatie en automatisering).

44 [eInvoicing Country Factsheets for each Member State and other countries](#)

Land	Compliance en fraudebestrijding	Toename efficiëntie	Toename digitalisatie en automatisering
Estland		✓	✓
Griekenland	✓	✓	✓
Letland	✓		
Polen	✓	✓	✓
Slowakije	✓	✓	✓
Spanje	✓		✓

Tabel 8: Redengeving voor invoering e-facturatie bij binnenlandse prestaties (exclusief Roemenië en Kroatië)

Zo heeft Spanje aanvankelijk een verplichting geïntroduceerd voor grote bedrijven met als doel de controle op btw-naleving te versterken en het opstellen van concept-btw-aangiften te vergemakkelijken. De uitbreiding naar verplichte e-facturatie voor binnenlandse transacties is daarnaast bedoeld om toezicht te houden op betalingstermijnen tussen bedrijven en om digitalisering van bedrijven te stimuleren. In Letland ligt de nadruk op het bestrijden van de schaduweconomie.

Estland kiest voor een lokale verplichting om de vereisten omtrent boekhouding (de lokale Accounting Act wetgeving) te standaardiseren en te vereenvoudigen. Dit heeft als doel de implementatie van een Europese e-facturatiestandaard te bevorderen en de volledige digitalisering van facturatieprocessen in zowel de publieke als private sector te ondersteunen. De wetgeving is hierbij voornamelijk gericht op het faciliteren van bestaande standaarden en het verlagen van de administratieve lasten.

Slowakije richt zich met haar lokale verplichting op het verbeteren van compliance, het voorkomen van dubbele aftrek voor vennootschapsbelasting en btw en het terugdringen van schaduweconomie en btw-gap. Tegelijkertijd wordt ingezet op standaardisatie en het stimuleren van digitalisering binnen het bedrijfsleven.

In Griekenland ten slotte is de lokale e-facturatieverplichting primair gericht op het verkleinen van de btw-gap en het bestrijden van carousel fraude, het voorbereiden van vooraf ingevulde btw-aangiften en het versnellen van btw-teruggaven. Daarnaast dient de digitalisering ook bij te dragen aan het verhogen van de efficiëntie bij gegevensoverdracht naar het nationale belastingstelsel door digitale standaarden aan te houden.

Polen koos voor de invoering van e-facturatie en digitale rapportage omdat deze maatregel btw-fraude en -ontduiking helpen bestrijden. In combinatie met de toezending van extra transactiegegevens zou deze maatregel de analysemogelijkheden van de Poolse belastingdienst aanzienlijk verbeteren, doordat deze dan automatisch zou kunnen nagaan of de aangegeven btw en betaalde btw met elkaar overeenstemmen. Hierdoor meent men de verzoeken om btw-teruggaaf van belastingplichtigen nauwkeuriger te kunnen controleren. Daarnaast zou de elektronische facturering een aanvulling vormen op andere maatregelen die tot doel hebben btw-fraude en -ontduiking te bestrijden en het btw-stelsel te moderniseren, zoals het gemeenschappelijk controledossier voor btw-doeleinden, het mechanisme van gesplitste betaling, het systeem voor de elektronische analyse van financiële stromen en het online fiscale kasregistersysteem (voor het toezicht op de detailhandel). Voorts zou de maatregel een aantal maatregelen mogelijk maken om het voor belastingplichtigen eenvoudiger te maken om hun

verplichtingen na te komen, onder meer dankzij vooraf ingevulde btw-aangiften, overzichtslijsten dan wel snellere btw-teruggaaf. Belastingplichtigen zouden baat hebben bij deze maatregelen, bijvoorbeeld doordat facturen worden bewaard en gearhiveerd door de overheid en boekhoudprocessen worden geautomatiseerd. Polen verwachtte destijds niet dat de belastingplichtigen grote kosten zouden moeten maken voor de aanpassing van hun systemen, met name gelet op de voordelen die de maatregel voor hen zou opleveren. Om die aanpassingen te ondersteunen heeft Polen voorafgaand aan de invoering reeds een vrijwillig systeem van elektronische facturering ingevoerd. Daarnaast zouden instrumenten om aan deze regels te voldoen, gratis ter beschikking worden gesteld en zou een uitgebreide voorlichtingscampagne worden uitgezet.⁴⁵

5.5 Conclusie

Van de landen die e-facturatie hebben geïmplementeerd of op (korte) termijn gaan implementeren, hebben alle landen een verplichting tot e-facturatie voor binnenlandse prestaties geïntroduceerd. De keuze voor een lokale verplichting heeft enerzijds als doel om transparantie (omtrent transacties) te vergroten en een betere handhaving mogelijk te maken en aan de andere kant het verhogen van efficiëntie en om digitalisering te stimuleren. Daarnaast kiest het merendeel van de landen die wij in meer detail hebben geanalyseerd voor een gefaseerde invoering. Wij begrijpen dat de reden hiervoor is om (grotere) bedrijven eerst te laten wennen aan e-facturatie voor binnenlandse prestaties voordat een digitale rapportageplicht wordt ingevoerd. Tevens wordt hierdoor een zogenaamde 'big-bang' voorkomen, voor zowel bedrijfsleven als belastingautoriteiten.

Daarnaast kan voor de onderzochte landen worden gesteld dat de invulling van e-facturatie en digitale rapportage verschilt op het gebied van reikwijdte, implementatiemethode en infrastructuur.

Belangrijke drijfveren die uit de landenanalyse naar voren zijn gekomen zijn verhoging van de btw-compliance, stimuleren van digitalisering en het beperken van de administratieve lasten voor bedrijven. Deze beweegredenen zijn in lijn met het tweeledige doel van ViDA. Een uitzondering hierop vormt Italië waarbij de nadruk enkel ligt op de verhoging van compliance en verkleining van het btw-gat.

⁴⁵ Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/1003 van de Raad van 17 juni 2022 waarbij de Republiek Polen wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van de artikelen 218 en 232 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB EU L 168/81, [Implementing decision - 2022/1003 - EN - EUR-Lex](#).

6 Infrastructuur

6.1 Inleiding

6.1.1 Uitvraag en scope

Dit hoofdstuk draagt bij aan de beantwoording van de vraag *“in hoeverre het noodzakelijk is de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen (de zogenoemde infrastructuur) concreet in regelgeving vast te leggen.”*⁴⁶

Daartoe zijn de volgende subvragen gedefinieerd in de uitvraag:

- 1) In hoeverre is het wenselijk om een infrastructuur voor het uitwisselen van e-facturatie Business to Business (B2B) voor te schrijven?
- 2) Indien het wenselijk is een infrastructuur voor te schrijven, welke infrastructuur heeft dan de voorkeur?
- 3) Indien het niet wenselijk is om een infrastructuur voor te schrijven, is het dan wenselijk het gebruik van een specifieke infrastructuur te stimuleren?
- 4) Hoe draagt de e-facturatie-infrastructuur bij aan de digitale rapportageverplichting?
- 5) Welke rol gaat de overheid spelen bij de ‘governance’ van de infrastructuur?

Onder de digitale infrastructuur worden alle voorzieningen verstaan die nodig zijn vanaf het genereren, verzenden, ontvangen tot en met het verwerken van e-facturen en/of digitale rapportage. Onderdeel van deze voorzieningen zijn bijvoorbeeld de boekhoud- of softwareleveranciers die facturen verwerken en een platform waarop factuur- en rapportagedata worden verzonden en ontvangen. In dit hoofdstuk zetten wij de infrastructuur opties kort uiteen zonder uitgebreide technische specificaties van de opties op te nemen.

De focus ligt in dit verband op de B2B-infrastructuur, de opties hierbij en hoe deze bijdragen aan de digitale rapportage aan de Belastingdienst. In dit hoofdstuk worden zodoende verschillende opties voor de digitale infrastructuur beschouwd. Tenslotte merken wij op dat een verschil bestaat tussen de infrastructuur tussen bedrijven en de infrastructuur met de Belastingdienst. Dit onderscheid komt terug in hoofdstuk 7.

6.1.2 Doelstelling en verplichting ViDA met betrekking tot infrastructuur

ViDA stelt doelstellingen voor de architectuur, met de nadruk op standaardisatie en interoperabiliteit als belangrijke uitgangspunten. Zodoende is het voor mogelijke infrastructuuroplossingen belangrijk aandacht te houden voor de volgende zaken:

- Standaardisatie: het elektronische format faciliteert dat automatische en elektronische verwerking mogelijk is.

⁴⁶ Opdrachtbeschrijving vanuit aanbesteding project.

- Technologisch neutraal: de oplossing dient ervoor te zorgen dat (i) bedrijven niet gebonden zijn aan één specifieke leverancier en (ii) alle marktpartijen kunnen werken met de gekozen infrastructuur.
- Veilig met betrekking tot bescherming van (persoons)gegevens: bescherming van gegevens dient als voorwaarde te worden meegenomen; data mag alleen gericht worden verzameld.

6.1.3 Wenselijkheid voorschrijven infrastructuur B2B

Onder nagenoeg alle ondervraagde belanghebbenden geldt dat een sterke voorkeur bestaat om een infrastructuur voor te schrijven, ook voor de binnenlandse B2B e-facturatie. De ondervraagden zien voordelen van standaardisatie, mits dit gepaard gaat met duidelijke kaders en communicatie.

Er wordt gesteld dat Nederland staat voor een inhaalslag in digitalisering en ViDA een kans biedt om dit te bewerkstelligen. Een kwaliteits- en efficiëntieslag kan behaald worden met een gestroomlijnd en digitaal proces, ook al kan dit aan de voorkant nopen tot een initiële investering vanuit overheden, bedrijven en/of ondernemers.

Daarnaast wordt het voorschrijven van een infrastructuur aangemoedigd, mede omdat het *niet* voorschrijven van een infrastructuur leidt tot onduidelijkheid. Voorbeeld hiervan is Duitsland, dat na onder andere een lobby vanuit marktpartijen, géén infrastructuur heeft voorgeschreven. Dit zorgt voor onduidelijkheid en een kans op standaardisatie en digitalisatie wordt daarmee (voorlopig) misgelopen. De verwachting in Duitsland is dan ook dat de transitie naar een standaard er op een later moment alsnog zal plaatsvinden, aangezien andere Europese landen wél de overstap maken naar gestandaardiseerde modellen.

Concluderend wordt het voorschrijven van één infrastructuur aangemoedigd. Het wordt tevens als een kans op standaardisatie en voor interoperabiliteit beschouwd (ook voor kleinere ondernemers). Wel blijven kernwoorden als *duidelijkheid* en *communicatie* terugkomen. Alle partijen willen tijdig weten wat van hen wordt verwacht, per wanneer en wensen ook dat dit besluit ook niet meer gewijzigd wordt als het eenmaal bekend wordt gemaakt.

6.2 Infrastructuur: opties en voorkeur vanuit belanghebbenden

Er zijn verschillende technische oplossingen om digitale gegevens uit te wisselen. Hieronder worden de volgende opties toegelicht:

- Peppol. De huidige technische oplossing voor Business-to-Government (B2G) e-procurement
- Kopie van het Franse SIREN-model
- Ontwikkelen van een nationaal platform zoals in Italië

Voor bovenstaande oplossingen wordt hierna toegelicht wat deze zijn, hoe ze werken en wat de voor- en nadelen zijn die uit de interviews naar voren zijn gekomen. Tot slot wordt aangegeven hoe deze infrastructurele mogelijkheden bijdragen aan e-rapportage aan de Belastingdienst.

6.2.1 Peppol

Omschrijving

Peppol is een standaard voor elektronische gegevensuitwisseling, oorspronkelijk ontwikkeld als project van de Europese Commissie. Sinds 2012 wordt Peppol beheerd door de non-profitorganisatie OpenPeppol, gevestigd in België. Deze organisatie is verantwoordelijk voor het beheer van de technische specificaties en de governance van het netwerk.

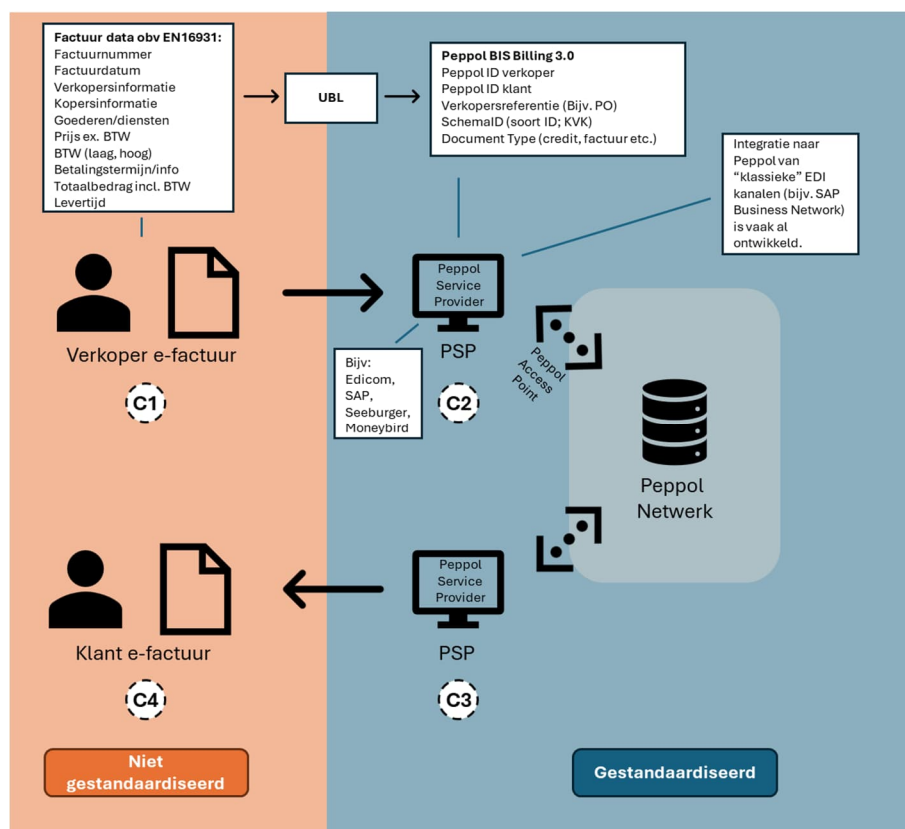
OpenPeppol kent een structuur waarin lidstaten en organisaties kunnen participeren als nationale autoriteit, (Peppol) serviceprovider of eindgebruiker. Binnen Nederland is de nationale autoriteit de Nederlandse Peppolautoriteit (NPa). De NPa is verantwoordelijk voor certificering, aansluiting van serviceproviders en het aanspreekpunt voor vernieuwing en verbetering van de Peppol-infrastructuur⁴⁷
⁴⁸.

Peppol is gebaseerd op het 4-hoekmodel, waarbij verzender en ontvanger van een elektronische factuur communiceren via hun eigen serviceproviders (Peppol Service Providers - PSP). Dit model wordt in Nederland reeds toegepast in het B2G-domein, waarbij leveranciers aan de Rijksoverheid in principe verplicht zijn om elektronische facturen (via onder andere Peppol) te factureren.

Onderstaand is een figuur afgebeeld die het 4-hoeksmodel visualiseert. Het 4-hoeksmodel (C1 t/m C4) definieert C1) Verkoper, C2) PSP van de verkoper, C3) PSP van de klant, en C4) Klant of koper. De verkopende partij dient, eventueel via een boekhouder, een PSP te vinden die dient als *Access Point*. Het Access Point staat voor de toegang naar het netwerk van Peppol. De PSP zorgt dat informatie in het elektronische format van Peppol (=BIS - Business Interoperability Specifications) wordt verzonden via het Peppol netwerk. De ontvangende partij (C3) kan dit elektronische bericht ontleden en aan de klant (C4) aanbieden.

⁴⁷ [Aanmelden als serviceprovider | Nederlandse Peppolautoriteit](#)

⁴⁸ [Regie en beheer op Peppol in Nederland | Nederlandse Peppolautoriteit](#)



Figuur 1. Peppol 4-hoeksmodel

Een belangrijk aspect van Peppol is dat het systeem is ontworpen voor interoperabiliteit. Interoperabiliteit staat hier voor het delen van informatie van organisaties tussen hun respectievelijke ICT-systemen⁴⁹. Belangrijk hierbij is dat door de zogeheten *access point* (de technische schakel tussen software van de koper/verkoper en het Peppol-netwerk) het uitwisselen van gegevens mogelijk is, ongeacht welk systeem een organisatie gebruikt. Dit komt omdat alle partijen via het netwerk vindbaar zijn via een Peppol ID én zich dus op het 'neutrale' Peppol Network bevinden.

Voordelen van Peppol

Er zijn verschillende redenen om vóór het gebruik van Peppol te kiezen. Allereerst is het een standaard die initieel binnen Europa is ontwikkeld en breed wordt toegepast. Het model is ingericht om interoperabiliteit te benutten. Interoperabiliteit in de context van Peppol is het principe dat alle deelnemers in het Peppol-netwerk via gestandaardiseerde afspraken en (technische) protocollen met elkaar kunnen communiceren, ongeacht hun software, infrastructuur of land. In de praktijk betekent dit dat alle partijen via een PSP aangesloten dienen te zijn. Doordat partijen kunnen kiezen uit meerdere PSP's – momenteel zijn er 41 serviceproviders in Nederland⁵⁰ – houden bedrijven keuzevrijheid voor (boekhoud)partijen met wie zij willen samenwerken. Zo biedt de interoperabiliteit van Peppol flexibiliteit voor de klant, terwijl de onderliggende standaard uniform blijft. De interoperabiliteit biedt zo eenvoudig, juist voor kleine bedrijven. Waar zij anders in (meerdere) 3-hoeksmodellen of bi-laterale netwerken aangesloten dienden te zijn, zal dit nu één netwerk (via een PSP) zijn.

⁴⁹ [1. Introduction to the "European Interoperability Framework" | Interoperable Europe Portal](#)

⁵⁰ [Aansluiten op Peppol via een serviceprovider | Peppol](#)

Daarnaast biedt Peppol één standaard, wat voor bedrijven gemakkelijk is om op aan te sluiten. Daarbij is het mogelijk om additionele velden toe te voegen op basis van vereisten vanuit een specifiek land of specifieke sectoren, mits deze voorkomen in de Europese factuur.

Peppol biedt eveneens een schaalbare standaard en brengt daarmee de nodige flexibiliteit. Daarbij biedt het gebruik van Peppol als voordeel dat de overheid niet technisch verantwoordelijk is voor onderhoud en beheer van het netwerk. Zo hoeft het wiel niet zelf uitgevonden te worden en is het gebruik van Peppol goedkoper dan het zelf opzetten van een gelijksoortige voorziening.

Een ander voordeel van Peppol is dat de nodige ons omringende en gelijkgestemde landen óók Peppol als technische infrastructuur kiezen om ViDA te faciliteren. Momenteel heeft België voor Peppol gekozen en heeft ook Ierland een roadmap uitgestippeld met Peppol als centrale oplossing. Daarnaast zijn andere ontwikkelde landen buiten Europa ook aan Peppol gecommitteerd: Singapore, Nieuw-Zeeland en Australia schrijven allen Peppol voor.

Peppol maakt het ook mogelijk om een relatief eenvoudig IT-landschap te behouden. De basisarchitectuur ondersteunt de functionaliteiten die ViDA in de kern vraagt. Veel ondernemers binnen het grootbedrijf hebben Peppol al geïmplementeerd (in andere landen), waardoor de transitie voor Nederlandse bedrijven kleiner is in vergelijking met alternatieve oplossingen. Daarnaast is Peppol ook reeds in gebruik door de Rijksoverheid voor B2G facturatie. Tenslotte, ook veel softwareleveranciers ondersteunen Peppol waardoor de implementatie op dit vlak efficiënt kan verlopen.

Daarnaast zijn er ook schaalvoordelen te behalen, zoals bijvoorbeeld in België het geval is. Daar is het aantal Peppol dienstverleners gegroeid naar 300 vanwege het verplichte gebruik. De kosten nemen daardoor ook af.

Hoewel er opschaling nodig is – momenteel worden door de Rijksoverheid circa 1,2 miljoen B2G e-facturen ontvangen via Peppol – bestaat en staat de technische basis voor Peppol al wel bij de Rijksoverheid en bij boekhouddleveranciers. Voor de transitie naar e-facturatie die een overheid moet maken, lijkt Peppol een voor de hand liggende keuze. Wij hebben geen nader onderzoek gedaan naar de exacte impact op de Peppol infrastructuur en zal nader moeten worden onderzocht in de vervolgfase.

Nadelen van Peppol

Peppol werd in de gehouden interviews als een goede oplossing ervaren. Wel werd onderkend dat er ook nadelen of tekortkomingen aan het huidige Peppol model zijn:

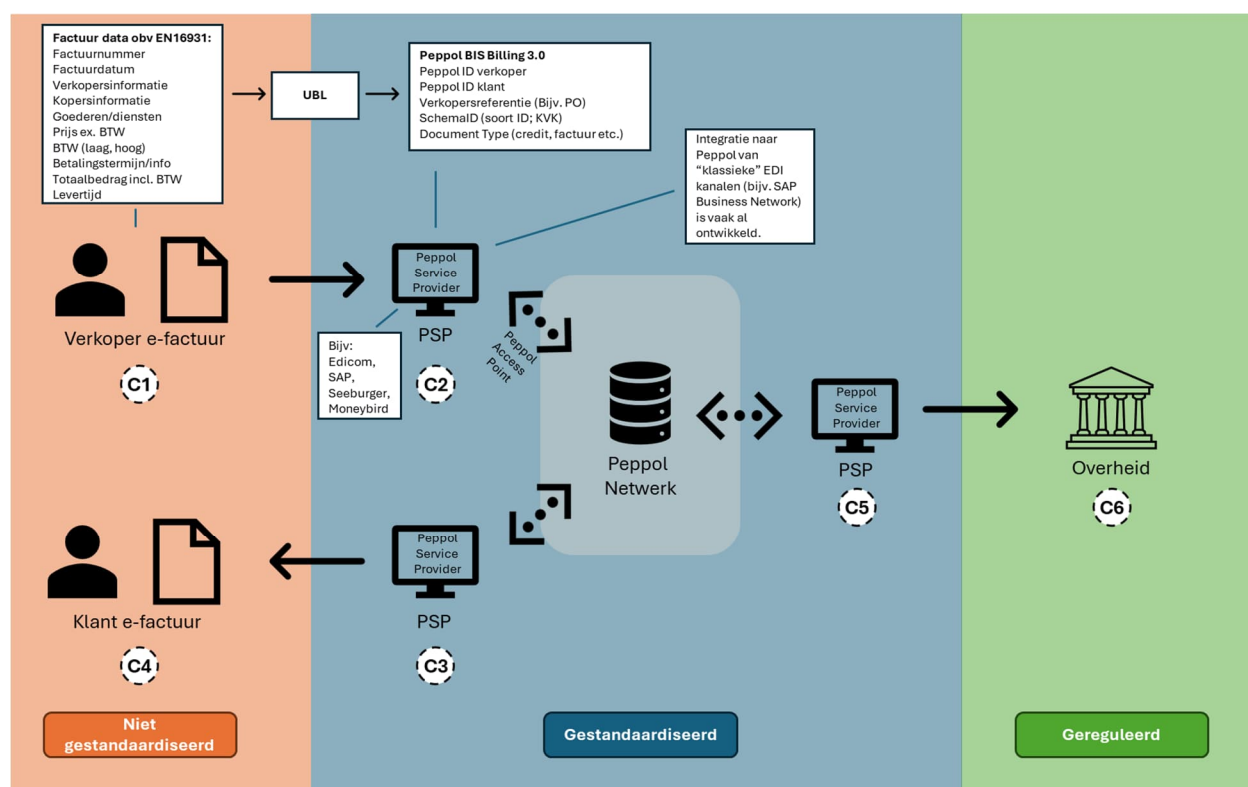
Peppol is in de basis sterk gericht op e-delivery, maar op het gebied van KYC en compliance bevinden zich volgens menig belanghebbende nog tekortkomingen. Zo is het in het huidige model (toepasbaar op B2G) niet nodig om meermaals verificatie van identiteit te doen. Een PSP zal altijd een verificatie doen van zijn klant, maar dit kan eenmalig. In het concept van Peppol is de connectie tussen een koper of verkoper en de PSP nogal vrijblijvend. Een toezichthouder kan in de huidige governance opzet ook weinig toezicht houden daarop en handelend optreden.

Een ander nadeel is dat Peppol een private rechtspersoon (stichting) is. De governance over Peppol moet echter wel in lijn moet zijn met de wensen van alle belanghebbenden. Momenteel is dit vanuit een publiek oogpunt nog niet het geval.

Tot slot is het in de huidige governance opzet niet mogelijk te waarborgen dat een serviceprovider de factuur ook daadwerkelijk bij de ontvangende partij heeft afgeleverd. Daarmee kan eventuele regelgeving omtrent validatie of verificatie van facturen in de huidige governance niet worden gegarandeerd.

Bijdrage infrastructuur aan de digitale rapportage

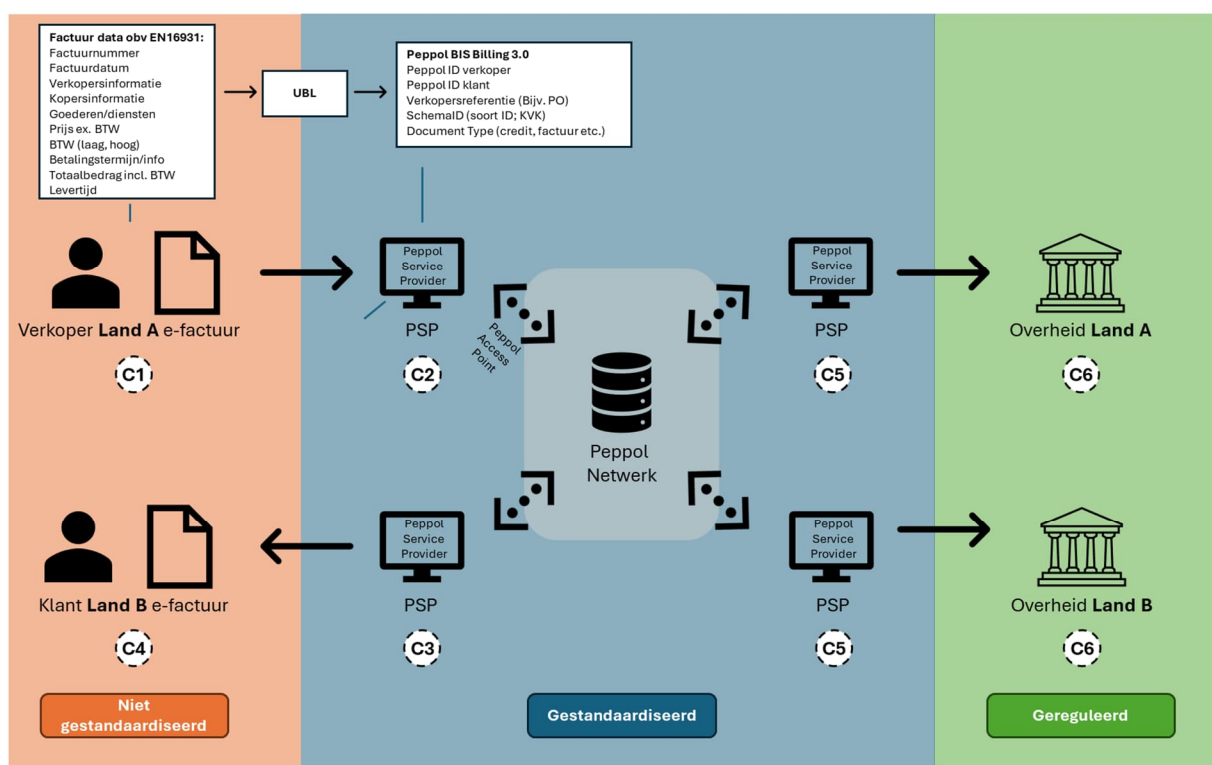
In het kader van ViDA wordt bij Peppol gewerkt (door middel van een Europese Pilot waar de Nederlandse Belastingdienst aan deelneemt) aan een uitbreiding van het bestaande 4-hoeksmodel naar een model waarin ook de belastingdienst van een land wordt toegevoegd. De belastingdienst ontvangt een subset van de factuurgegevens ten behoeve van digitale rapportage. Deze subset ontvangen zij via een PSP, zoals weergegeven in de figuur hieronder.



Figuur 2: Figuur van Peppol die de uitbreiding van het 4-hoeksmodel van Peppol weergeeft in het geval van *binnenlandse* handel via Peppol, op basis van de Peppol Interoperability Architecture⁵¹.

In het geval dat sprake is van een intracommunautaire prestatie, blijft het model vrijwel hetzelfde, behalve dat beide belastingdiensten uit de respectievelijke landen zijn opgenomen in het model. Beide kunnen zij op dat moment (een subset van) de informatie krijgen, van het bedrijf uit hun land. Zie ook onderstaande figuur.

⁵¹ [Peppol Interoperability Architecture](#)



Figuur 3: Figuur van Peppol die de uitbereiding van het 4-hoeksmodel van Peppol weergeeft in het geval van *intracommunautaire* handel via Peppol, op basis van de Peppol Interoperability Architecture ⁵².

Momenteel is in dit kader een ViDA pilot bezig binnen Europese landen, waarin verenigde vereisten van Europese landen worden samengevoegd tot één brede oplossing, om efficiëntie en schaalbaarheid te vergroten. Gezien de tijdslijnen voor de implementatie van de ViDA-wetgeving in Nederland is het de verwachting (op basis van de tijdslijn in de Peppol pilot) dat de oplossing voor rapportage aan de belastingdienst ontwikkeld is, ruim voordat de Nederlandse rapportageverplichting er is.

6.2.2 Frans model

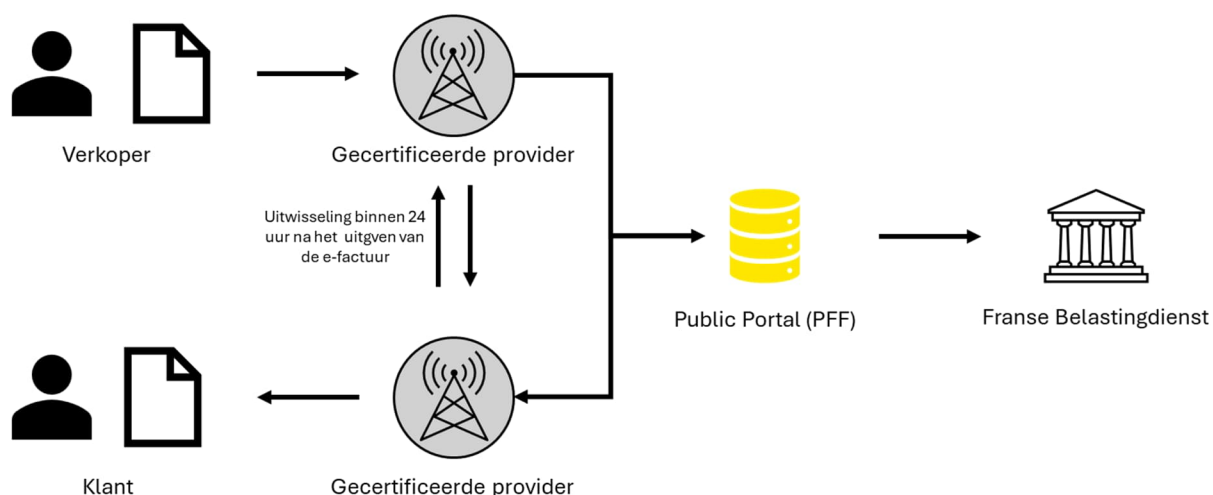
Omschrijving

Een tweede infrastructuur optie is een kopie van het Franse model. Het Franse model is niet uniek in de vorm dat het een decentraal model is (evenals Peppol), maar zij maakt geen gebruik van één specifiek netwerk voor het uitwisselen van B2B transactiedata, zoals gevisualiseerd in het onderstaande Franse architectuurmodel.

Frankrijk gebruikt een decentraal model, waardoor een leverancier aan een klant een elektronische factuur kan verzenden, ongeacht welke provider de leverancier heeft. Dit komt doordat alle leveranciers vindbaar dienen te zijn via een SIREN-nummer. Dit is een nummer vergelijkbaar met een Nederlands KVK-nummer en wordt uitgegeven vanuit een Frans instituut.

⁵² [Peppol Interoperability Architecture](#)

Wat het Franse model bijzonder maakt, is dat leverancier en klant verplicht e-facturatie dienen te gebruiken via gecertificeerde providers. Er is binnen dit model géén verplichte architectuur voorgeschreven om deze e-facturen (B2B) uit te wisselen, wél zijn verplichte uitwisselingsformats voorgeschreven. Daarnaast dienen de elektronische berichten altijd te voldoen aan de EN16931 standaard. De certificering van de providers is extern belegd bij partijen die auditen of een toekomstige provider voldoet aan de eisen die door de Franse overheid zijn gesteld.



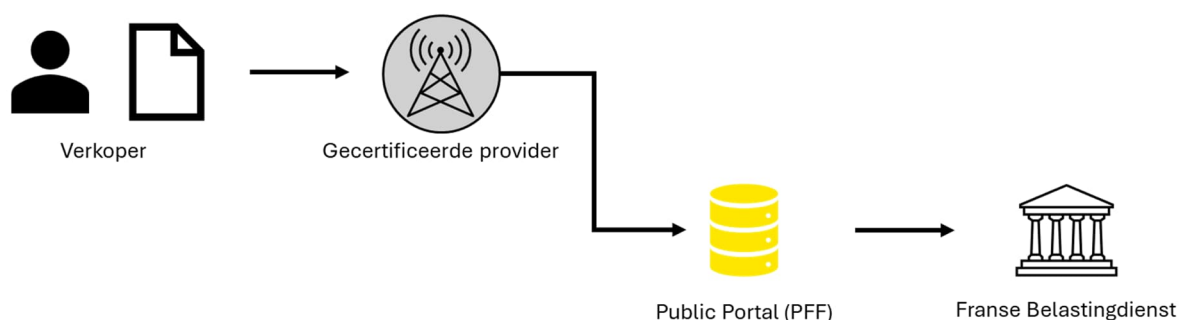
Ook voor Frankrijk geldt dat er door de tijd heen meer dan 100 gecertificeerde providers zijn opgekomen waardoor bedrijven hun huidige systemen makkelijker kunnen aansluiten. Daarnaast is de verantwoordelijkheid voor het rapporteren bij de gecertificeerde provider belegd. Het model is overigens conceptueel gelijk aan het '6-hoeksmodel' van Peppol.

Nadelen van het Franse Model

De vrije B2B-uitwisseling in het Franse model wordt in de interviews als nadeel ervaren. Doordat dit niet via een gestandaardiseerd model verloopt, blijven bedrijven onderling platformen gebruiken en dienen deze platformen getest te worden op het moment dat er bijvoorbeeld updates zijn. De lasten die dit meebrengt voor de gecertificeerde providers zijn in dit geval hoger dan in een gestandaardiseerd netwerk zoals Peppol. Daarmee is de interoperabiliteit dus niet altijd gegarandeerd; daarnaast kunnen elektronische formats door verschillende partijen anders worden geïmplementeerd.

Bijdrage infrastructuur aan de digitale rapportage

Het Franse infrastructuurmodel geeft een goede basis voor rapportage. Door de gecertificeerde provider als centraal punt op te nemen bij e-facturatie, hebben de providers de informatie die nodig is voor de e-rapportage. Bedrijven hoeven hier zelf dus niet een (continu) actieve rol in te spelen. Bedrijven mogen ook niet rechtstreeks rapporteren aan de Franse belastingdienst. Dit dient, net als de e-facturatie, eveneens altijd via een gecertificeerde provider te gaan. Deze gecertificeerde provider mag in verschillende, vooraf door de Franse belastingdienst vastgestelde, technische formats de informatie aanleveren.



6.2.3 Nationaal platform

Omschrijving

Een derde optie voor infrastructuur is een nationaal (Nederlands) platform. Dit format houdt in dat er een infrastructuur door de overheid wordt ontwikkeld, gebouwd en onderhouden, dat vervolgens fungeert als centraal platform in de digitale infrastructuur. Binnen het nationale platform kan zodoende de gewenste governance-structuur volledig worden opgebouwd.

Daarnaast kan een overheid eventueel de standaardgegevens die nodig zijn voor rapportage direct extraheren uit de elektronische factuurstandaarden en compliance-monitoring uitvoeren op de elektronische facturen.

Voordelen van een nationaal platform

De voordelen van een nationaal platform betreffen alle aspecten die voortkomen uit het maatwerk dat kan worden gebouwd. Hierdoor is de Nederlandse overheid volledig in 'control' over de gevraagde gegevens, de oplossing en de compliance hiervan. Daarnaast kan de overheid ervoor kiezen om een gratis service aan te bieden via het platform, zodat er geen extra last komt voor (kleinere) ondernemers.

Nadelen van een nationaal platform

Er kleven verscheidene nadelen aan de oplossing van een nationaal platform. De overheid wordt (functioneel en technisch) verantwoordelijk voor de opzet, het bestaan en de werking van het platform in plaats van dat dit ligt bij de gespecialiseerde *solution partners*. In die lijn is het ook de vraag waarom de Nederlandse overheid zelf een systeem zou ontwikkelen, terwijl er bestaande formats zijn die aantoonbaar werken. Het nationale platform als specifiek en uniek model zal naar verwachting ook kostbaarder zijn voor de overheid, zowel het ontwerp, de bouw alsmede het onderhoud, in vergelijking tot een bestaand systeem met bestaande formats.

Facturering is een *lifeline* voor ondernemers, met belangrijke (niet-fiscale) commerciële en civielrechtelijke aspecten. Een overheid die zich - om fiscale redenen - een rol toe-eigent in de facturatie trekt mogelijk ook niet-fiscale risico's naar zich toe.

Tot slot is het qua interoperabiliteit belemmerend voor landen die handeldrijven met het buitenland. Als Nederland een afwijkende standaard heeft ten opzichte van andere landen, ligt er een additionele taak bij de overheid en serviceproviders om te zorgen dat bestanden intracommunautair zonder problemen worden uitgewisseld.

Bijdrage infrastructuur aan de digitale rapportage

Als de data eenmaal op het platform staat, kan dit, eventueel via solutions partners, worden gedeeld of worden geëxtraheerd, zodat de gewenste gegevens met de overheid kunnen worden gedeeld. Het is daarbij wel belangrijk om duidelijk vast te leggen wat er met welke data gebeurt, aangezien sommige geïnterviewden het overmatig delen van data als een probleem zien.

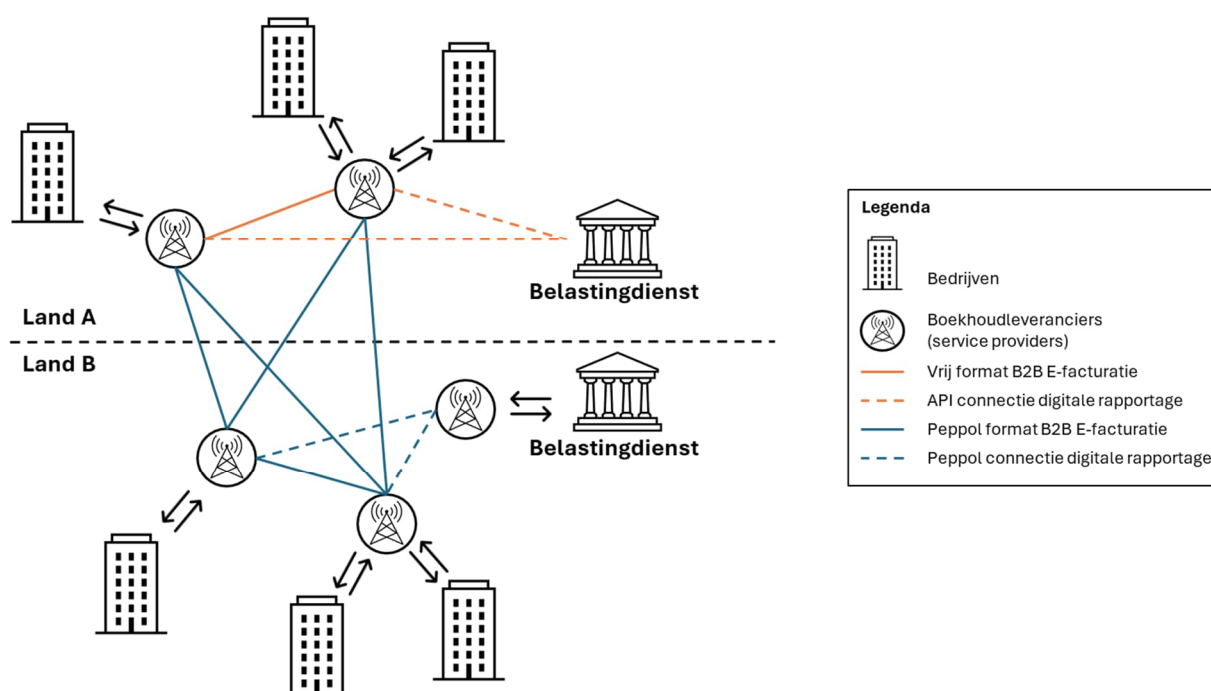
6.3 Infrastructuur e-facturatie B2G

In de huidige opzet heeft de Rijksoverheid gekozen om Peppol te gebruiken voor B2G. In het eerder beschreven Peppol netwerk treedt de overheid op dat moment op als één van de twee hoeken in het 4-hoeksmodel. Er is geen aanleiding om van deze oplossingsrichting af te wijken gezien de goede interoperabiliteit die het netwerk biedt, tenzij Nederland kiest om een andere infrastructuur verplicht voor te schrijven. Van de 1,2 miljoen facturen die naar de Rijksoverheid zijn gegaan via Peppol was de technische foutmarge kleiner dan 1%. De infrastructuur staat dus, maar er dient wel te worden opgeschaald bij de verdere adoptie van elektronische facturatie.

6.4 Digitale Rapportage bij intracommunautaire verwervingen

Waar het bij binnenlandse B2B of B2G transacties volstaat als de verzender de digitale rapportage verzorgt, ligt dit bij intracommunautaire verwervingen anders. Wanneer een factuur uit het buitenland wordt ontvangen, rapporteert de verzender onder ViDA aan zijn eigen lokale belastingdienst. Om te zorgen dat de belastingdiensten uit beide landen de digitale rapportage ontvangen, dient ook de ontvangende partij de rapportage naar haar lokale belastingdienst op te sturen (eerder in het rapport is opgenomen, dat Nederland zich op een opt-out zou kunnen beroepen en die mogelijkheid wordt ook elders in het rapport genoemd).

Bij een verplichte decentrale architectuur (zoals Peppol of het Franse model) zorgt een serviceprovider (Peppol Service Provider of gecertificeerde provider) altijd voor de uitwisseling van elektronische gegevens. Deze serviceprovider kan (een extract van) de factuurdata in elektronisch format naar de belastingdienst sturen, óók in het geval dat de ontvangende partij data aan de lokale belastingdienst moet aanleveren. Deze uitwisseling kan in het geval van Peppol via het netwerk plaatsvinden. In het Franse model wordt de data via een API gestuurd naar het Franse overheidsplatform. In de basis stuurt de (boekhoud)leverancier van de ontvangende partij de data dus op naar de overheid.



Figuur 4. Voorbeeld digitale rapportage bij intracommunautaire verwerving, op basis van de architectuur in Peppol Pilot ⁵³

Het figuur illustreert hoe een intracommunautaire verwerving verloopt wanneer een factuur vanuit een Frans model naar een verplicht Peppol-model wordt verzonden. Indien een factuur vanuit Land A wordt verzonden naar land B, zal de serviceprovider in land A via een API de digitale rapportage naar de lokale belastingdienst sturen. De e-factuur zal via Peppol van de serviceprovider in land A naar de serviceprovider in land B gestuurd worden, waarna (via) de dienstverlener een deel van de data via Peppol aan de belastingdienst gestuurd kan worden. Zo ontvangen beide landen de digitale rapportage.

Ook binnen een nationaal model is het mogelijk om de digitale rapportage te doen, bijvoorbeeld via een API (eventueel via een dienstverlener) of via (een uitbereiding van het huidige B2G) Peppol model. Deze keuze is mede afhankelijk van de manier waarop de belastingdienst in Nederland de data wil ontvangen. Alle drie de genoemde toevoegingen aan de infrastructuur kunnen hierin voorzien.

6.5 Know Your Customer (KYC)

In elke oplossingsvorm is er een belangrijke rol voor KYC. Er is aangegeven in interviews dat partijen dienen te kunnen vertrouwen op een degelijke infrastructuur en dat het daarom belangrijk is de authenticiteit van partijen en de integriteit van (elektronische) documenten vast te kunnen stellen. Aan de andere kant bestaat de vraag óf er problemen zijn, en zo ja, of KYC-processen dit probleem oplossen. Daartoe wordt eerst afgewogen in hoeverre KYC relevant is, om vervolgens langs de beschikbare opties voor KYC te lopen.

KYC wordt in de interviews en in de huidige praktijk veelal gekoppeld aan het Peppol-kader. Dit komt voort uit de huidige B2G-standaard en het gegeven dat veel ons omringende landen gebruik maken van

⁵³ [ViDA Pilot - Enterprise Interoperability Architecture](#)

dit netwerk. Ook indien wordt gekozen voor een nationale standaard of een gecertificeerde variant zoals in Frankrijk, blijft dit punt relevant. In die situaties zullen er partijen zijn die via boekhoudleveranciers de verwerking van facturatie doen (ter indicatie: in Italië is naar schatting meer dan 95% van de bedrijven via een derde partij aangesloten op het nationale overheidsplatform).

6.5.1 Waarom een KYC-procedure

Huidig vraagstuk

Er wordt gesteld dat de KYC-procedure vaak tekortschiet. Het probleem zit hem daarbij vooral in (i) de relatie tussen verkoper en koper en (ii) de boekhoud- of softwareleverancier, of in het geval van Peppol, de Peppol Service Provider. Voor de Nederlandse situatie zijn hiervoor vanuit Peppol weinig richtlijnen vastgesteld.

Huidige werking

Aan de andere kant kan er ook gevraagd worden wat momenteel het échte probleem is. In toenemende mate wordt er bij bedrijven gebruik gemaakt van een inkoopopdracht (*purchase order*) en kan de zogeheten *3-way-match* worden gebruikt: (i) het samenbrengen en controleren van de inkoopopdracht, (ii) de levering en (iii) de factuur. In zo'n situatie is de kans op het ontdekken van een niet-juiste factuur groot. Aan de andere kant zijn er ook sectoren waarin het gebruik van een inkoopopdracht minder gebruikelijk is en zal deze check minder snel (en niet automatisch) plaatsvinden.

Een ander perspectief is het huidige KYC-proces, welk momenteel voor B2B-transacties ook niet gereguleerd is. Bij PDF-facturatie zijn geen identificatievoorschriften en binnen EDI-netwerken – bijvoorbeeld Ariba Business Network – hebben bedrijven eigen methoden en protocollen voor KYC. De serviceproviders zijn immers ook gebaat bij de authenticiteit van verkopers.

Belang van KYC in de toekomstige situatie (met verplichte elektronische uitwisseling)

De gehele methodiek van factureren verandert. In het geval van een decentraal of nationaal model, dienen partijen te kunnen vertrouwen op de partijen die actief zijn in het netwerk en hierbij heeft de overheid een bepaalde verantwoordelijkheid die verder uitgewerkt dient te worden. Zo kwalificeert Peppol als vertrouwensdienst en staat zij onder toezicht van de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur (RDI) wat betreft de governance van Peppol. Daarnaast dienen boekhoudleveranciers en Peppol dienstverleners een rol te nemen in de waarborging van de authenticiteit en integriteit van de e-facturen indien deze via Peppol worden verstuurd.

Daarnaast zal er nu nog sneller een automatische verwerking zijn, in tegenstelling tot een gedeeltelijke handmatige verwerking van bijvoorbeeld PDF-facturen. Een partij dient er dus op te kunnen vertrouwen dat de facturen correct zijn en daadwerkelijk door de genoemde partij zijn verstuurd. Tot slot is een gedegen KYC een manier om fraudeurs tegen te gaan. De mogelijke schaalbaarheid van fraude is in de toekomstige situatie groter dan in het geval van PDF-facturen.

Wat volstaat voor KYC?

Gezien het bovenstaande is een KYC-procedure relevant, omdat de methode en bijbehorende systematiek van factureren verandert. Deze verandering vraagt om additionele borging van authenticatie.

De vraag die dan opkomt is wat als voldoende wordt beschouwd en hoe de afweging uitvalt tussen een strengere KYC-procedure en de extra regeldruk die dit met zich meebrengt. KYC kan op verscheidene manieren plaatsvinden, op verschillende momenten in de tijd. Om hier inzicht in te geven worden hieronder een drietal procedures nader beschreven. Het betreft:

1. Identificeren: eHerkenning of eID / Wallet
2. Metadata register: Centraal of Decentraal
3. Authenticiteit verzender en documentintegriteit: Zegel, Certificaat

Identificeren: eHerkenning of eID

Voor aanmelding of verificatie van een bedrijf zou de huidige eHerkenning oplossing kunnen worden gebruikt. eHerkenning is vergelijkbaar met DigiD, maar is bedoeld voor bedrijven⁵⁴ en is een elektronisch identificatiemiddel binnen het eIDAS-stelsel⁵⁵.

Vanuit technisch oogpunt is eHerkenning niet ontworpen voor continu gebruik; het is niet geschikt voor bedrijven waar afdelingen voortdurend facturen versturen en dus regelmatig moeten inloggen. Vanuit de huidige referentie (Bilaterale EDI netwerken) wordt hier ook geen gebruik van gemaakt. De KYC-procedure wordt tijdens aanmelding (inloggen) gedaan, maar niet continu.

Met het oog op de toekomst wordt ook de *elektronische Digital Identity* verplicht gesteld. Dit is een digitale ID die voor personen bij (Europese) wet gratis aangeboden dient te worden. Een plan is ook om een zogeheten 'bedrijfswallet' te ontwikkelen. Deze wallet zou dan net als de digitale ID-compliant dienen te zijn aan eIDAS 2.0. Vanuit het perspectief van het bedrijfsleven zou dit ook prettig zijn, aangezien eHerkenning als 'duur' wordt ervaren door geïnterviewden.

Metadata register

Een tweede onderwerp binnen KYC is het metadata register. In het geval van een centrale overheidsoplossing zal de data altijd *centraal* geregistreerd worden, maar in het geval van een decentrale netwerkoplossing komt er een keuze op om het metadata register ofwel *centraal* dan wel *decentraal* te beleggen.

Een metadata register is in het geval van e-facturatie een centrale dataopslag waarin specifieke informatie wordt opgeslagen en beheerd, zoals bijvoorbeeld de relevante KvK-nummers van de tot een netwerk toegetreden bedrijven.

In een decentrale oplossing (Peppol) kan worden gekozen voor een centraal of een decentraal register model. De SMP (Peppol's metadata register) is standaard decentraal ingericht. Dit biedt flexibiliteit, maar kan eveneens leiden tot verschillende varianten binnen de KYC-procedure, omdat iedere PSP zelfstandig een SMP beheert. Een centrale oplossing (bijvoorbeeld één die door de Belastingdienst wordt beheerd)

⁵⁴ [This is how eHerkenning works | Tax Administration](#)

⁵⁵ [eHerkenning | Clients in Europe \(eIDAS\)](#)

biedt uniformiteit en controle, maar heeft als nadeel dat het bij incidenten een *single point of failure* vormt en minder flexibel is. De afweging ligt in de mate van controle en onderhoud die wenselijk is vanuit een overheidsperspectief.⁵⁶

Authenticiteit verzender en documentintegriteit

Om te zorgen dat er een borging is van de integriteit en authenticiteit van een e-factuur of e-rapportage, bestaat de mogelijkheid om gebruik te maken van een elektronische handtekening of een stempel en deze via een persoonsgebonden (PKI) certificaat te versturen.

Een certificaat heeft, ten aanzien van het verzenden van een e-factuur, als doel de authenticiteit van een bedrijf te waarborgen. Het dient de zekerheid te bieden dat een document daadwerkelijk afkomstig is van de partij die aangeeft het verzonden te hebben. Een certificaat wordt uitgegeven door een centrale autoriteit. Indien dit verplicht wordt gesteld, dient een bedrijf altijd te beschikken over een certificaat om elektronische gegevens uit te wisselen. Deze certificaten dienen te worden aangeschaft en periodiek vernieuwd te worden. Uit de gevoerde gesprekken blijkt, dat dit momenteel als relatief kostbaar wordt ervaren.

Een zegel op een e-factuur heeft als doel om de integriteit van de inhoud van een factuur te waarborgen. Door tijdens het verzenden een elektronische zegel op de factuur te plaatsen, kan bij ontvangst worden gecontroleerd of de elektronische zegel 'gelijk' is. Op het moment dat een factuur is aangepast, zal de elektronische zegel niet meer gelijk zijn. De partijen die e-facturen en e-rapportage verwerken, dienen in staat te zijn deze zegels te maken en te lezen.

De combinatie van een certificaat en een zegel kan leiden tot extra complexiteit en wordt gezien als additionele administratieve last door het bedrijfsleven.

6.5.2 Afwegingskader

Bij de afweging wat wel en niet wenselijk is, spelen twee vragen een rol:

1. In hoeverre sluit de KYC-oplossing aan bij het Nederlandse 'belasting sentiment'; en
2. In hoeverre wordt de KYC-oplossing beïnvloed door de verplichtingen en waarborgen uit het eIDAS-kader?

KYC en het Nederlandse sentiment

In de interviews werd duidelijk dat de meningen van publieke en private instanties niet overeenstemmen. Publieke organisaties zien graag meer zekerheid omtrent de organisatie achter de factuur en de inhoud van de factuur, teneinde de compliance-verplichtingen van bedrijven met voldoende zekerheid te kunnen controleren. Daartegenover wordt door private partijen gesteld dat dit al snel neerkomt op het 'overdoen' van zekerheid. In het geval van een eID, een metadata register en het feit dat (software)leveranciers ook een (verplichte) KYC-procedure hanteren, blijft de vraag hoeveel extra zekerheid dit daadwerkelijk oplevert en of het beoogde resultaat de bijkomende kosten en extra inspanning waard is.

⁵⁶ [Meta Data Architecture Fundamentals – Enterprise Information Management Institute](#)

KYC en het eIDAS-kader

Het eIDAS-kader is voor KYC relevant omdat het bepaalt welke vormen van elektronische identificatie en welke vertrouwensdiensten kunnen worden ingezet om de identiteit van organisaties en hun vertegenwoordigers vast te stellen. De mate van zekerheid die een KYC-proces kan bieden, hangt rechtstreeks samen met het betrouwbaarheidsniveau van het gebruikte elektronisch identificatiemiddel en de rechtsgevolgen die het eIDAS-kader daaraan verbindt. Daarmee vormt het eIDAS-kader een belangrijke randvoorwaarde voor de inrichting van KYC binnen de verschillende infrastructuren die voor e-facturatie worden overwogen (paragraaf 6.2).

Voor KYC is met name van belang welk betrouwbaarheidsniveau een elektronisch identificatiemiddel of vertrouwensdienst kan leveren. Een KYC-proces dat steunt op een gekwalificeerde vertrouwensdienst of een hoog betrouwbaarheidsniveau onder eIDAS 2.0 biedt een aanzienlijk hogere mate van zekerheid dan processen die uitsluitend gebruikmaken van niet-gekwalficeerde diensten of private verificatiemechanismen. Welke zekerheid in de praktijk kan worden bereikt, verschilt sterk per infrastructuur en per actor die daarin een rol vervult.

In Nederland speelt daarbij mee dat het Peppol-netwerk weliswaar een breed functionerend stelsel heeft met 41 geaccrediteerde PSP's⁵⁷ – waarvan 22 Nederlandse partijen tevens als gecertificeerd lid van OpenPeppol zijn aangesloten⁵⁸ – maar dat geen van deze PSP's door de RDI is aangewezen als verlener van gekwalificeerde vertrouwensdiensten in de zin van eIDAS. In totaal zijn in Nederland slechts negen gekwalificeerde vertrouwensdienstverleners door de RDI geregistreerd en geen daarvan levert diensten die zijn toegespitst op e-facturatie binnen het Peppol-netwerk.⁵⁹ Hierdoor wordt binnen Peppol waarschijnlijk uitsluitend gebruikgemaakt van niet-gekwalficeerde vertrouwensdiensten. De betrouwbaarheid van het Peppol-netwerk berust daarmee primair op zijn eigen governance, accreditatie van nieuwe PSPs en standaardiseringsmechanismen en niet op de versterkte rechtsgevolgen die eIDAS aan gekwalificeerde vertrouwensdiensten verbindt. Dit betekent dat de mate van rechtszekerheid en vertrouwen die aan KYC-processen binnen Peppol kan worden ontleend vooral afhankelijk is van de kwaliteit en handhaving van deze interne structuur en niet automatisch wordt verhoogd door de formele waarborgen van eIDAS.

Welke verplichtingen en rechtsgevolgen in de praktijk aan een specifiek KYC-proces verbonden zijn kan daarom pas worden vastgesteld wanneer duidelijk is welke actoren binnen de gekozen infrastructuur welke rol gaan vervullen en van welke vormen van elektronische identificatie of (gekwalficeerde) vertrouwensdiensten zij gebruikmaken.

⁵⁷ [Aansluiten op Peppol via een serviceprovider.](#)

⁵⁸ [Peppol Certified Service Provider.](#)

⁵⁹ [eIDAS Dashboard – Trusted service providers List Netherlands.](#)

6.6 Effect ViDA-A of ViDA-B op infrastructuur

Binnen ViDA-A blijven meerdere standaarden mogelijk. Er is een reële kans dat er technisch gezien een ander proces ontstaat voor binnenlandse prestaties, dan voor intracommunautaire prestaties. Daarnaast blijft een groot deel van de transacties niet digitaal, hetgeen de handhaving bemoeilijkt. Toezicht wordt lastiger en er dienen twee verschillende (technische) processen te worden onderhouden.

ViDA-B geeft de mogelijkheid tot het creëren van één standaard. Hierdoor worden in principe ook de kleinste ondernemers verplicht om digitaal te factureren, wat leidt tot aanvullende administratieve lasten en kosten. De standaardisering biedt daarentegen ook voordelen voor (kleinere) ondernemers, die niet meer op verscheidene portalen dienen aan te sluiten, maar alle elektronische transacties op één portaal kunnen afwikkelen.

Vanuit het perspectief van de infrastructuur zelf is één uitkomst voor zowel intracommunautaire als binnenlandse documentuitwisseling logischer: hierdoor kan de volledige B2B-stroom gelijk worden getrokken aan de B2G-stroom en kan standaardisering maximaal plaatsvinden. Daarnaast is een doel van e-facturatie ook om rapportages te kunnen faciliteren en om handhaving mogelijk te maken. Door dit op een eenduidige manier in te richten kan de Belastingdienst werken met één standaard.

6.7 Tijdslijn voor infrastructuur

Boekhoudleveranciers en Peppol dienstverleners geven aan in een relatief korte tijd hun systemen en dienstverlening aan te kunnen passen, maar wel onder de voorwaarde dat de technische specificaties bekend zijn en indien sprake is van één platform zoals Peppol.

De geïnterviewden uit het bedrijfsleven zijn eenduidig over de tijdslijn die nodig is om ViDA technisch te realiseren: één tot twee jaar vanaf het moment dat de juridische en technische kaders bekend zijn, (gepubliceerd in de Staatscourant). Deze tijd is noodzakelijk voor bedrijven met een ERP-systeem (en daarbinnen veranderingen door te voeren) en is nodig om bedrijven en ondernemers 'mee te nemen' in de verplichte verandering. Deze periode van twee jaar is aangehouden, met de kanttekening dat bij een complexe oplossing met veel extra vereisten de voorbereidingstijd voor de infrastructuur langer kan uitvallen. Tot slot wordt aangegeven dat het essentieel is dat uiterlijk één jaar voor de deadline van de implementatie, de regels (technisch en juridisch kader) worden bevroren.

Een tweede aandachtspunt voor de tijdslijn is de volgorde van de invoering en het effect daarvan op de infrastructuur bij bedrijven en bij de overheid. Uit de interviews kwamen twee opties met betrekking tot invoering van e-facturatie en digitale rapportage naar voren. Optie één is te beginnen met e-facturatie en vervolgens digitale rapportage later in te voeren. De tweede optie is om beide in één keer te doen.

Het merendeel van de geïnterviewden geeft de voorkeur aan de eerste optie: eerst e-facturatie voor binnenlandse prestaties invoeren en daarna digitale rapportage voor binnenlandse prestaties. Het belangrijkste argument hier is dat het bedrijven de kans geeft om de technische oplossing en datastromen te verfijnen, vóórdat (real-time) rapportage over deze e-facturen gedaan dient te worden.

Argumenten voor een 'big bang' – het tegelijkertijd invoeren van e-facturatie én digitale rapportage – zitten voornamelijk in de veranderopgave waar bedrijven voor staan. Voor de acceptatie binnen bedrijven

is het gemakkelijker om in één keer een verandering door te voeren en niet meermaals projecten op te hoeven starten. Echter, op het moment dat alleen een zogenaamde 'subset' van de factuurinformatie wordt gevraagd om digitaal te rapporteren, ligt de uitdaging vooral bij de softwareleveranciers en eventuele implementatiepartijen om deze informatie op een juiste manier uit de e-facturen te extraheren en door te geven aan de overheidsinstantie.

Ongeacht de gekozen tijdslijn legde het merendeel van de geïnterviewden de nadruk vooral op duidelijkheid over wat wanneer gereed moet zijn; er is grote behoefte aan een heldere roadmap met tijdslijnen en technische specificaties.

6.8 Rol van de overheid bij governance infrastructuur

Een open punt is wat de rol van de overheid is betreffende de infrastructuur. De rol is in alle gevallen afhankelijk van het gekozen format: centraal of decentraal.

In een centraal model neemt de overheid onvermijdelijk een centrale positie in. In een decentraal model kan zij ervoor kiezen om zelf een portaal aan te bieden en daarmee alsnog een centrale rol te vervullen, of juist afstand te houden en zich te beperken tot de verwerking en beoordeling van digitale rapportages.

Frankrijk stond voor een vergelijkbare keuze en was aanvankelijk van plan een overheidsplatform te ontwikkelen waar leveranciers en klanten op konden aansluiten. Uiteindelijk is hiervan afgezien, omdat de markt al vrijwel volledige dekking bood.

6.9 Conclusie

Nagenoeg alle geïnterviewde belanghebbenden geven aan de voorkeur te hebben aan het voorschrijven van één infrastructuur, mede vanuit het perspectief van standaardisatie en interoperabiliteit. Peppol heeft in dit verband voor nagenoeg alle belanghebbenden de voorkeur, erop gelet dat deze infrastructuur al aanwezig is, interoperabiliteit het beste faciliteert en reeds wordt gebruikt voor e-facturatie aan de overheid.

Het niet voorschrijven van een infrastructuur leidt tot fragmentatie van technologische oplossingen en biedt bedrijven onvoldoende duidelijkheid.

Tegelijkertijd vraagt een e-factureringsverplichting om duidelijke communicatie, voldoende voorbereidingstijd en aandacht voor onder andere privacy en KYC-aspecten.

Voor implementatie van e-facturatie geven geïnterviewden aan dat er één tot twee jaar nodig is, vanaf het moment dat juridische en technische kaders bekend zijn door middel van publicatie in de Staatscourant. Hierbij worden de meeste voordelen gezien bij een gefaseerde invoering: eerst e-facturatie voor binnenlandse prestaties, daarna ViDA-A en als laatste digitale rapportage voor binnenlandse prestaties.

Wij zijn zelf van mening dat een gestandaardiseerde infrastructuur de meeste voordelen biedt voor de betrokken partijen en dat dit ook het beste aansluit bij de eerdergenoemde doelstellingen van ViDA en de normen gesteld door de Europese Commissie ten aanzien van de infrastructuur.

7 Analyse en aanbevelingen

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk is de nadere bespreking van de twee hoofddoelstellingen van het onderzoek opgenomen. Als eerste gaan we in op de vraag welke voor- en nadelen er voor Nederland bestaan bij het invoeren van een verplichting voor binnenlandse e-facturatie en/of digitale rapportage. Wij analyseren het invoeren van binnenlandse e-facturatie en digitale rapportage tezamen, omdat deze twee verplichtingen niet los van elkaar kunnen worden gezien. Immers, op basis van ViDA wordt digitale rapportage op basis van e-facturatie ingevoerd en is digitale rapportage het eigenlijke hoofddoel vanuit de wettelijke regeling. Overigens, het uitgangspunt in de ViDA-richtlijn is dat e-facturatie de basis is voor alle prestaties. Voor het bedrijfsleven is e-facturatie nodig voor een gedigitaliseerde administratie, die tegelijkertijd de basis biedt voor digitale rapportage. Daarnaast geldt voor beide verplichtingen in principe de EN16931 norm en zijn dezelfde datavelden relevant. Deze samenhang is ook zo meegenomen in de interviews met belanghebbenden en deze aanpak werd – met uitzondering van de rapportageplicht voor intracommunautaire verwervingen (ICV's) – ook door de belanghebbenden onderschreven.

In deze analyse hebben wij ook de verwachte impact voor bedrijfsleven en Belastingdienst opgenomen. Deze impactanalyse is gemaakt op basis van de scenario's en de bijbehorende vragen, zoals vastgesteld samen met de begeleidingscommissie vanuit de opdrachtgever. De impactanalyse is grotendeels gebaseerd op hoofdstuk 4 en de interviews met belanghebbenden.

Daarna gaan we in op de vraag in hoeverre het noodzakelijk is de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen (de zogenoemde infrastructuur) concreet in regelgeving vast te leggen. Hierbij hebben we een onderscheid gemaakt tussen de doelstellingen en randvoorwaarden voor e-facturatie tussen ondernemers onderling enerzijds en de doelstellingen en randvoorwaarden voor digitale rapportage door ondernemers aan de overheid anderzijds.

In beide analyses gaan wij tevens in op de vraag welke juridische aspecten er zijn waar rekening mee gehouden moet worden bij de invoering van binnenlandse e-facturatie en digitale rapportage alsmede bij het voorschrijven van randvoorwaarden, zoals een bepaalde infrastructuur. Als laatste gaan we in op de vraag hoe de governance eruit zou moeten zien.

7.2 Verplichting voor binnenlandse e-facturatie en digitale rapportage

Zoals in hoofdstuk 2 opgenomen, zijn wij gevraagd om in ons onderzoek uit te gaan van de volgende twee scenario's:

ViDA A	ViDA B
a. Verplichting van gebruik e-factuur voor prestaties waarvoor de digitale rapportageverplichting geldt b. Rapportageverplichting voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties c. Rapportageverplichting voor intracommunautaire verwervingen en bepaalde verlegde prestaties	- ViDA A + d. Verplichting van gebruik e-factuur voor binnenlandse B2B prestaties e. Rapportageverplichting voor binnenlandse B2B prestaties

Wij analyseren bovenstaande scenario's aan de hand van de onderzoeksvragen zoals opgenomen in hoofdstuk 1 en beoordelen aan de hand daarvan welke scenario de voorkeur heeft. Wij behandelen de scenario's niet los van elkaar gelet op de overlap. ViDA-B bevat immers ook alle elementen van ViDA-A.

7.2.1 Impactanalyse

Voor een analyse van de impact (kosten en baten) van e-facturatie en digitale rapportage moet een onderscheid worden gemaakt tussen de impact voor het bedrijfsleven (de belastingplichtigen) en de impact (baten) voor de Belastingdienst en dan met name voor de Belastingdienst als het gaat om toename van de efficiëntie op het toezicht en vermindering van verlies van belastinginkomsten wat resulteert in een kleiner btw-gat. Wij hebben dit hieronder daarom ook separaat uitgewerkt.

Impact bedrijfsleven

Kosten voor het bedrijfsleven met betrekking tot de implementatie van de nieuwe regels kunnen worden onderverdeeld in initiële kosten en doorlopende kosten. Verder is hierbij van belang om onderscheid te maken tussen directe kosten en indirecte kosten, welke laatste categorie lastiger is in te schatten, omdat deze mede afhankelijk zijn van de huidige processen, automatiseringsgraad en datakwaliteit bij ondernemingen, de impact voor ondernemingen van het toezicht van de Belastingdienst in de toekomst en de relatie tussen de eventuele nieuwe verplichtingen en toekomstige compliance (aangiften/listings/Intrastat). De kosten voor de overheid voor de aanpassing van de systemen zijn niet meegenomen.

De verwachte baten voor het bedrijfsleven zijn onderzocht waar het gaat om het opmaken en verzenden van uitgaande facturen, verwerken van inkomende facturen en gerelateerde elementen als archiveren en betalen. Maar ook hier geldt dat dit sterk afhankelijk is van huidige situatie bij ondernemingen zelf en hun relaties met leveranciers en afnemers op dit terrein. Wij merken hierbij op dat onze kosten- en batenanalyse is gebaseerd op publieke gegevens in verschillende verschenen rapporten. Wij hebben geen eigen gedetailleerd onderzoek gedaan naar de toepassing hiervan op de specifieke markt in Nederland.

De bovengenoemde afhankelijkheden voor kosten en baten bij ondernemingen zijn verder behandeld met het onderscheid tussen de omvang van ondernemingen met als categorieën grootbedrijf, MKB en ZZP.

Kosten grootbedrijf

Internationaal opererende ondernemingen hebben in de regel al te maken met diverse verplichtingen in andere landen. Zij beschikken vaak over ERP-systemen, aanvullende bronsystemen en specifieke belastingsoftware. De belangrijkste kosten bestaan uit de afstemming van de huidige beschikbare data en kwaliteit daarvan met de vereisten voor e-facturatie en/of digitale rapportage. Indien de vereisten aansluiten op de reguliere factuurvereisten, maar in ieder geval op een gemeenschappelijke EU-norm met een bekende en breder gebruikte infrastructuur, zullen de kosten beheersbaar blijven. Grote ondernemingen die in hoge mate uitsluitend in Nederland opereren (of divisies hebben die dat doen), zullen wel meer initiële kosten krijgen voor software en de zogenaamde 'mapping' van data, evenzeer als middelgrote MKB-bedrijven die die meerkosten ook zullen belopen.

Grote bedrijven zullen met name te maken krijgen met meer kosten van softwareleveranciers en adviseurs indien Nederland zou opteren voor aanvullende standaarden zoals meer datavelden en een afwijkende infrastructuur. Voor het grootbedrijf is de grootste onduidelijkheid de mate van detail van het toekomstige toezicht, met name indien de Belastingdienst beschikt over detailinformatie die bovendien juist ook relevant is voor het toezicht op derden. Daar ligt een belangrijke afweging voor de Belastingdienst als het gaat om proportioneel toezicht.

Kosten MKB

Binnen het MKB bestaat meer diversiteit als het gaat om het gebruik van boekhoudsoftware/ERP-systemen. Het algemene beeld vanuit de landen om ons heen en vanuit ons onderzoek bij Nederlandse partijen, zoals de providers van boekhoudsoftware en Peppol dienstverleners, is dat men zeer goed in staat is om te voldoen aan vereisten voor e-facturatie en digitale rapportage. De MKB-ondernemers waar wij mee gesproken hebben, geven allen aan dat zij ervan uitgaan dat de providers van boekhoudpakketten en ERP-systemen de functionaliteit kunnen bieden voor e-facturatie en digitale rapportage, maar ook voor het ontvangen en rapporteren van inkomende e-facturen. Meerdere pakketten beschikken al over de functionaliteit met de reguliere factuurvereisten, hoewel de functionaliteit voor de inkomende facturen vaak nog niet is geïntegreerd.

De kosten zullen dus met name hoger zijn, indien er afwijkingen ontstaan ten aanzien van de factuurvereisten en/of infrastructuur. MKB-ondernemers gaan ervan uit dat de functionaliteit in de reguliere licentiekosten voor de software zullen zijn begrepen, maar dat dit waarschijnlijk wel met zich meebrengt dat de licentiekosten zullen stijgen. Indien er sprake is van één standaard met geen of nauwelijks afwijkende elementen, zal die stijging beperkt blijven, met name ook vanwege de concurrentie tussen providers en de schaalvoordelen.

Hierbij komt verder nog naar voren dat er indirecte kosten zullen ontstaan om voor alle elektronische facturen te zorgen voor alle benodigde juiste factuurelementen, vergelijkbaar met de datakwaliteit van het grootbedrijf. De kwaliteit van de huidige facturatie wordt immers van veel groter formeel belang.

Kosten ZZP

Voor ZZP'ers is de wijziging in de regel het grootst, omdat in zeer veel gevallen nog met eenvoudige facturatievormen wordt gewerkt. Verder zijn de aantallen facturen beperkt en wordt in heel veel gevallen niet gewerkt met boekhoud-/facturatiesoftware.

In de ons omringende landen ontwikkelen dienstverleners door de invoering van e-facturatie eenvoudige en relatief goedkope oplossingen voor ZZP'ers. Ook hier geldt dus weer het belang van één standaard en een toegankelijke, gebruikersvriendelijke infrastructuur. Dat waarborgt immers beperkte kosten voor digitale oplossingen.

Er heerst wel zorg over het toezicht door de Belastingdienst, juist omdat er op het DBA-gebied nog grijze gebieden zijn voor toepassing van de wet- en regelgeving. Dat kan leiden tot indirecte kosten, zowel qua tijd voor de ondernemer zelf als voor het inschakelen van adviseurs. Duidelijke wet- en regelgeving is derhalve cruciaal.

Baten grootbedrijf

Het grootbedrijf is gebaat bij één standaardoplossing voor alle uitgaande facturen. De verplichting onder ViDA voor alle facturen naar EU-lidstaten zal voor vrijwel alle grote ondernemingen gelden. Indien de verplichting ook voor binnenlandse facturen gaat gelden, zal het voor hen voordelig zijn als de standaard voor de e-facturatie overeenkomt met ViDA. Het vervallen van de Opgaaf Intracommunautaire Prestaties is een voordeel, maar daar staat tegenover het mogelijk rapporteren van de intracommunautaire verwervingen. De verwachte baten van het wegvallen van de verplichting om de Opgaaf Intracommunautaire Prestaties in te dienen is naar alle waarschijnlijk beperkt. De baten zijn vooral te vinden in het ontvangen van alle inkoopfacturen in elektronisch formaat, mits (wederom) de te hanteren standaard overeenkomt met ViDA voor de binnenlandse inkomende facturen, omdat alleen dan efficiëntie van enige omvang kan worden behaald.

Een andere mogelijke baten betreft het feit dat de uitgaande facturen sneller kunnen worden verwerkt bij afnemers, waardoor betalingen mogelijk sneller kunnen worden ontvangen.

Ten slotte kunnen er baten ontstaan, doordat de Belastingdienst sneller btw-teruggaven kan verlenen en minder boekenonderzoeken/toezicht achteraf hoeft te doen. Dit zal afhangen van de mate van toezicht door de Belastingdienst in de toekomst.

Baten MKB

Naast het bovenvermelde voordeel van één standaard voor internationale en nationale facturen voor MKB-bedrijven die internationaal handelen en al de ViDA-verplichting gaan krijgen, zullen de baten voor MKB-bedrijven sterk afhangen van de boekhoudsoftware die nu al wordt gebruikt. De MKB-ondernemingen die wij hebben gesproken, beschikken al over software die in staat is om e-facturen te creëren en die wordt soms ook al gebruikt. Voor de ontvangst van e-facturen ligt dat genuanceerder, maar dat wordt ook veroorzaakt door het feit dat er nu nog een grote diversiteit aan inkomende facturen binnen Nederland bestaat. Indien het MKB in brede zin kan steunen op de software met één standaard, is de verwachting dat er op de middellange termijn zeker efficiëntie voordelen zullen optreden. De providers van boekhoudsoftware in het onderzoek geven aan dat de functionaliteit beperkte investeringen vergt als er een duidelijke standaard is zonder complexe aanvullende factuurelementen. De digitale rapportage als reflectie van de e-facturen of subset daarvan kan ook met beperkte investeringen.

De overige baten kunnen vergelijkbaar zijn met die van het grootbedrijf inzake btw-teruggaven en minder toezicht achteraf zoals hiervoor aangegeven.

Baten ZZP

Indien ZZP'ers al gebruik maken van (online-)boekhoudsoftware, zal het factureren efficiënter kunnen wanneer die software ook de functionaliteit van e-facturatie heeft. Het voordeel is dan ook dat de uitgaande facturen, die nu vaak apart worden aangemaakt en verzonden, direct kunnen worden geboekt en ook kunnen worden opgenomen in rapportvarianten voor boekhouding en aangiften.

Dit zal voor veel ZZP'ers betekenen dat zij naar software-oplossingen moeten overgaan of naar andere software moeten overstappen. Maar het voordeel is dat hun facturen dan ook beter verwerkt en betaald kunnen worden door hun opdrachtgevers. Mogelijke bate is verder dat de aangeleverde digitale informatie naar fiscaal/financieel dienstverleners voortaan efficiënter kan, aangezien een groot aantal ZZP'ers daar gebruik van maakt voor de IB-winstaangifte.

Baten overheid

De verwachting is dat de invoering van verplichte e-facturatie en digitale rapportering zal leiden tot een verhoging van de belastinginkomsten. In alle landen die dit hebben ingevoerd is dit het geval geweest. De mate van verhoging van deze belastinginkomsten hangt af van veel factoren en is vanwege de verschillen in economische omstandigheden en niveaus van algehele naleving niet gemakkelijk te voorspellen. In het rapport, van de Europese Commissie inzake ViDA (VAT in the Digital Age, Final report, Volume 1) wordt aangegeven dat, in EU-landen die al langer dergelijke regels kennen, de btw-inkomsten tussen de 2,6% en 3,5% zijn gestegen. Vergelijkbare percentages zouden dan voor Nederland uiteindelijk neer kunnen komen naar schatting op EUR 2 tot 2,5 miljard op jaarbasis.

Als belangrijke bate voor de Belastingdienst wordt de verbetering van de kwaliteit van fiscale administraties gezien, maar ook de verwachte toename van efficiëntie en effectiviteit van het toezicht. De verwachting is dat met beperktere toezichtcapaciteit efficiënt toezicht kan worden uitgevoerd, zonder goedwillende belastingplichtigen lastig te vallen, maar juist meer toezicht uit te kunnen oefenen op ondernemers die de fiscale regels niet goed naleven. Of deze bate gerealiseerd kan worden, hangt af van de invulling van het toezicht, qua strategie, toleranties en duidelijkheid van de wet- en regelgeving. Hier is dus een sterke samenhang tussen de bate voor de Belastingdienst en de zorg voor microtoezicht bij het bedrijfsleven met de daarbij behorende kosten.

7.2.2 Wenselijkheid belanghebbenden

E-facturatieplicht en digitale rapportageplicht voor verkopen

Grootbedrijf

Een meerderheid van de grote bedrijven is momenteel al ingericht op het versturen en ontvangen van e-facturen en worden reeds geconfronteerd met digitale rapportageverplichtingen in andere (Europese) landen. Deze bedrijven beschikken daarom in het algemeen al over de juiste systemen, zodat – onder voorwaarden - in Nederland daarbij kan worden aangesloten. Wij begrijpen dat binnen VNO-NCW | MKB-Nederland geen consensus is cq nog geen definitief standpunt is ingenomen over invoering voor binnenlandse prestaties. Er is wel begrip voor de gedachte dit te doen (voorkomen waterbedeffer als andere landen invoeren), mede vanwege de te verwachten ontwikkelingen op het gebied van digitalisering die dit ondersteunen. Tegelijkertijd is er ook zorg dat deze verplichting tot (zeer grote) administratieve lasten zal leiden, met name voor het Midden-en Klein Bedrijf (zie ook hierna). Deze zorg komt met name voort uit het feit dat er organisaties binnen het grootbedrijf zijn die bestaan uit meerdere kleinere (decentrale) organisaties met verschillende systemen. Hierdoor is de migratie ingrijpende dan bij een grootbedrijf dat al op één systeem werkt.

Hierbij gelden wel randvoorwaarden die wij in de volgende paragraaf zullen behandelen. De verwachting is dat het onvermijdelijk is dat grote bedrijven van hun leveranciers (groot, midden en klein) zullen verlangen e-facturen te sturen. Dit geldt niet alleen voor intracommunautaire prestaties, maar ook voor binnenlandse prestaties en kleine bedrijven die bijvoorbeeld de KOR toepassen.⁶⁰ Dit betekent dat de markt uiteindelijk ook het gebruik van e-facturatie automatisch zal gaan stimuleren. Hierbij geldt uiteraard wel dat facturatieregels niet leidend moeten worden cq voorkomen moet worden dat niet kan worden gefactureerd vanwege het format (en betaald). Zorgen worden wel geuit over de rapportageplicht voor intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten (ICV's).⁶¹ Naast de korte termijn (vijf dagen na ontvangst) voor het rapporteren van ICV's, kent de rapportage overlap met de digitale rapportage in andere landen, waardoor bij grote bedrijven de angst bestaat voor een toename van vragen door belastingdiensten uit andere landen.

Hier gaan wij later in deze paragraaf nader op in. Tenslotte leeft onder grote bedrijven de vraag of er (eventueel op langere termijn) fiscale verplichtingen zullen verdwijnen bij de invoering van e-facturatie en digitale rapportage.

Midden- en Klein Bedrijf (MKB)

Overeenkomstig het grootbedrijf geeft het MKB aan dat de invoering van zowel e-facturatie voor intracommunautaire als binnenlandse prestaties en digitale rapportage in principe niet wordt gezien als een aanzienlijke lastenverzwaring (met uitzondering van de rapportageplicht voor ICV's). Het MKB werkt in de regel ook reeds al met e-facturen via boekhoudpakken die dit faciliteren. Hierbij geldt ook een nuance voor bijvoorbeeld (decentrale) MKB-organisaties die nog met verschillende systemen werken. Daarnaast is een aantal MKB-organisaties bekend met de e-facturatieplicht voor prestaties aan de overheid. Vanuit het MKB komt het geluid dat zij met name op hun boekhoudprovider zullen leunen als

⁶⁰ Zie voor toelichting over de kleineondernemersregeling (KOR) Bijlage A van de Appendix.

⁶¹ Door de Belastingdienst is hierover eerder ook input over gevraagd aan VNO-NCW waarin dezelfde zorgen zijn geuit.

het gaat om het beschikbaar stellen van de geschikte software en technische ondersteuning. Daarbij is dan ook de wens om e-facturatie en digitale rapportage zoveel mogelijk te standaardiseren.

De rapportage van ICV's wordt door het MKB eveneens als uitdagend gezien vanwege de relatief korte termijn van vijf dagen na ontvangst van de factuur waarbinnen de gegevens moeten zijn gerapporteerd. Dit is gebaseerd op de ervaring dat facturen binnen deze termijn normaliter nog niet zijn goedgekeurd. In tegenstelling tot grote bedrijven kan worden gesteld dat ViDA en de aankomende veranderingen inzake e-facturatie en digitale rapportage binnen het MKB nog niet breed onder de aandacht zijn gekomen. Op dit vlak bestaat nog ruimte voor verbetering voor de overheid in de vorm van adequate inlichting, voorlichting en begeleiding, zodat kosten van adviseurs zoveel mogelijk kunnen worden beperkt. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een helpdesk vanuit de overheid, specifieke ingericht voor en toegerust op e-facturatie en digitale rapportage.

ZZP

ViDA, e-facturatie en digitale rapportage staan nog minder op de radar van de ZZP'er, die aangegeven hebben momenteel meer aandacht te besteden aan andere vraagstukken zoals bestaanszekerheid in verband met de schijnzelfstandigheid in het kader van de Wet DBA en de afbouw van de zelfstandigenaftrek. Wij begrijpen vanuit het interview met de relevante belanghebbenden dat slechts 5% van de ZZP'ers intracommunautaire prestaties verricht en een groot deel verwerkt de facturatie nog zelf aan hand van programma's als Excel en Word. De invoering van verplichte e-facturatie en digitale rapportage voor EU en binnenlandse prestaties zal dus met name voor de relatief grote groep ZZP'ers een lastenverzwaring zijn. ZZP'ers vragen zich tevens af wat de Belastingdienst wel en niet gaat doen met alle data die zij ontvangt en benadrukken dat ook de regelgeving op het gebied van rechtsbescherming in overweging moet worden genomen bij de invoering.

De invoering moet daarom zo veel mogelijk gepaard gaan met standaardisering en ook de ZZP'ers kijken daarvoor naar de markt voor betaalbare software- oplossingen. Daarnaast kunnen de kosten van e-facturatie en digitale rapportage een probleem zijn voor ZZP'ers, welke volgens hen kan worden verholpen door te voorkomen dat een tekort aan softwareleveranciers bestaat. Bovendien kan worden gedacht aan een vorm van financiële tegemoetkoming, bijvoorbeeld door de zelfstandigenaftrek in stand te houden, maar in ieder geval geen extra toeslagen of subsidies te introduceren. Dit is uiteraard een politieke keuze en wij adviseren dit verder uit te werken.

Koepels en Fiscaal dienstverleners

Fiscaal dienstverleners en de overkoepelende brancheorganisaties zijn voor een brede invoering van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen. Onder hen leeft de overtuiging dat Nederland op dit gebied leiderschap moet tonen. Fiscaal dienstverleners zijn van mening dat Nederland achteraanloopt op het gebied van digitalisering en automatisering, dat daadkracht nodig is en dat Nederland nu de regie moet pakken en duidelijke richtlijnen en een standaard moet voorschrijven voor dit onderwerp.

De geïnterviewden bevestigen dat een groot deel van het MKB momenteel al gebruikmaakt van boekhoudpakketten die e-facturatie faciliteren, waardoor de impact niet voor hen maar voor de kleine ondernemer en de ZZP'er het grootste zal zijn. De fiscaal dienstverleners en de koepels benadrukken het cruciale belang van duidelijkheid, voorlichting, een roadmap en begeleiding door de overheid bij de invoering van e-facturatie en digitale rapportage. Als voorbeeld worden de fiscale gevolgen van de Brexit genoemd waarbij bedrijven ruim drie jaar vooraf wisten dat het ging gebeuren en een groot deel van de

bedrijven toch pas een (paar) maand(en) vooraf aan de slag gingen met aanpassingen en voorbereidingen. Het is daarom belangrijk dat de Nederlandse overheid op korte termijn een roadmap zal publiceren (net zoals het Verenigd Koninkrijk zal doen) en dat de wetgeving tenminste 1,5 tot 2 jaar voor invoering bekend is.

Softwareleveranciers

De softwareleveranciers geven ook aan dat de voorkeur bestaat voor een verplichte invoering van e-facturatie en digitale rapportage voor EU en binnenlandse prestaties. De belangrijkste overweging hiervoor is efficiëntie. Zij geven hierbij aan dat de kosten van e-facturatie laag zijn en dat de kosten in de toekomst ook laag zullen blijven. Bovendien zijn de softwareleveranciers in staat om dienstverlening en software op de korte termijn aan te passen op beide scenario's: ViDA A en ViDA B. Er wordt ook door deze groep belanghebbenden aangegeven dat het nu aan de Nederlandse overheid is om leiderschap te tonen met duidelijk beleid. Zij geven tevens aan dat standaardisering juist leidt tot minder lasten voor Nederlandse bedrijven.

De bestaande angst voor hoge kosten en het sentiment dat ViDA duur en complex zal zijn is begrijpelijk, omdat er op dit moment nog weinig bekend is over ViDA in de markt. Echter, er wordt aangegeven dat er al veel mogelijk is voor bedrijven op het gebied van e-facturatie en digitale rapportage en er worden bijvoorbeeld al gratis of zeer goedkope boekhoudpakketten aangeboden aan kleinere ondernemers. In België zie je momenteel ook een sterk concurrerende markt waarbij het aantal serviceproviders sterk is toegenomen en de prijzen sterk zijn gedaald. Uiteraard moet er wel worden gewaakt over de veiligheid op het gebied van data en privacy alsmede over de betrouwbaarheid van de betrokken partijen.

CBS

Het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) ziet ViDA vooral als een kans voor Nederland en ziet de Intrastat-verplichting daarmee het liefst verdwijnen. Momenteel zijn echter niet alle Intrastat datavelden verplicht op de factuur. De twee belangrijkste Intrastat-datavelden die ontbreken, zijn de goederencode en het land van herkomst. Deze data zijn cruciaal voor Nederland, met gelet op de geopolitieke ontwikkelingen. Eurostat is overigens niet betrokken geweest bij de totstandkoming van de Europese ViDA-wetgeving en het CBS vindt dat een gemiste kans.

Gelet op het bovenstaande is het in de ogen van het CBS nodig om (i) extra velden toevoegen aan de Nederlandse rapportageverplichting en (ii) de Eurostat Richtlijn aan te passen. Hierover is al overleg gaande op EU-niveau. Het CBS geeft nog meer voordelen aan in de eigen interne CBS-notitie waar wij niet verder op ingaan op dit moment. Wij onderkennen weliswaar voordelen aan het samenvoegen van de datavelden voor zowel btw als intrastat, is het op dit moment niet opportuun aangezien de wijzigingen voor Intrastat zelf nog in een vroege fase zitten en op Europees niveau moeten worden bepaald.

Het bedrijfsleven geeft juist aan dat de Nederlandse Intrastat-verplichting als minder belastend wordt ervaren.

Belastingdienst

De Belastingdienst is voorstander van de invoering van verplichte e-facturatie en digitale rapportage van EU en binnenlandse prestaties. Zij hebben tijdens het interview aangegeven dat een tweeledig facturatiestelsel voor B2B-prestaties niet leidt tot een lastenverlichting voor het bedrijfsleven, omdat er dan twee facturatiemethoden naast elkaar blijven bestaan.

De Belastingdienst benadrukt dat een brede invoering van e-facturatie en digitale rapportering mede leidt tot efficiëntievoordelen in het facturatieproces en in de toekomst kan leiden tot bijvoorbeeld vooraf ingevulde btw-aangiften voor ondernemers. Dit zou leiden tot een aanzienlijke besparing voor ondernemers naast de al eerder aangehaalde voordelen van e-facturatie voor het bedrijfsleven.

Daarnaast sluit een brede invoering volgens de Belastingdienst aan bij de prioriteiten uit de Meerjarenstrategie 2025-2030⁶² van de Belastingdienst en Tax Administration 3.0 vanwege: de verbinding met de samenleving door de mogelijkheid voor een betere aanhechting op bedrijfsprocessen, e-facturatie draagt door hogere gegevenskwaliteit bij aan de basis op orde hebben en het biedt een aangrijpingspunt voor het verder ontwikkelen van toezicht, opsporing/fraudebestrijding en dienstverlening. Daarnaast is volgens de Belastingdienst een binnenlandse introductie niet alleen wenselijk vanuit de handhavingsstrategie. De Belastingdienst acht óók voor beheerste en soepele implementatie (gefaseerde invoering) van de wijzigingen voor EU-transacties verplichtstelling van binnenlandse e-facturatie op de kortere termijn en ruim vóór 1 juli 2030 noodzakelijk. Hiermee worden de risico's van een zogenaamde 'big bang' voor zowel Belastingdienst als bedrijfsleven voorkomen.

De Belastingdienst geeft ook aan dat Nederland wellicht achterblijft indien ons land als een van de weinige landen geen verplichting invoert voor binnenlandse prestaties in het kader van de bestrijding van carrouselfraude. In dit verband wordt verwezen naar de mogelijkheid dat Nederland juist fraudeurs zal aantrekken. Wij merken hierover op dat een dergelijk "waterbed-effect" niet noodzakelijkerwijs vooraf te voorspellen valt. De praktijk laat echter wel zien dat fraudeurs stelselmatig de zwakheden in het btw-systeem opzoeken en benutten⁶³. Het valt dan ook niet geheel uit te sluiten dat Nederland bij een beperkte invoering van e-facturatie en digitale rapportageverplichting een land wordt waar fraudeurs graag heen trekken. In dit verband is het eveneens belangrijk op te merken dat de invoering van e-facturatie en digitale-rapportering op zichzelf btw-fraude niet voorkomt. De kern van dit type fraude is gelegen in het feit dat de aftrek van btw niet is gekoppeld aan de betaling van btw. Btw-fraude en carrouselfraude komen veeleer voort uit de systematiek van het btw-systeem zelf. De verwachting is wel dat door invoering van e-facturatie gecombineerd met digitale-rapportering de Belastingdienst sneller inzicht kan krijgen in de fraudestromen en sneller en efficiënter kan ingrijpen. Met andere woorden, de bestrijding van fraude wordt efficiënter en effectiever. Bovendien zou een verdere mate van digitalisering en automatisering fouten in de aangiften verminderen hetgeen leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving en dus tot een verhoging van de inkomsten voor de schatkist⁶⁴.

⁶² [Meerjarenstrategie 2025-2030 Belastingdienst | Publicatie | Rijksoverheid.nl](#)

⁶³ Carrouselfraude, Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie, mr. dr. R.A. Wolf, pagina 192.

⁶⁴ Zie in dit verband bijvoorbeeld ook: WFR 2023/297, Digitale real-time rapportage als oplossing voor intracommunautaire btw-fraude, mr. M.A. Griffioen, prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, RA.

Wij begrijpen van de Belastingdienst dat er in Nederland momenteel ongeveer 200.000 belastingplichtigen zijn die een Opgaaf ICP indienen (en derhalve EU-transacties verrichten). In de praktijk kunnen er potentieel meer belastingplichtigen zijn die EU-transacties verrichten maar deze – met of zonder slechte bedoelingen – momenteel niet rapporteren in de aangifte btw. Er zijn ongeveer 600.000 verwervers in Nederland, althans voor zover zij hun EU-verwervingen aangeven in Nederland. In Nederland zijn er totaal rond de 6 miljoen belastingplichtigen voor de btw. Wij begrijpen dat dit aantal inclusief de ondernemers zijn die een btw-registratie hebben vanwege de zonnepanelen. Bij een keuze voor alleen een verplichting voor e-facturatie en digitale rapportage van EU verkopen, zou dit grofweg betekenen dat er enkel een impact is voor tweehonderdduizend belastingplichtigen wat neer komt op 3,33% van het totaal. Uiteraard hebben we dan niet de impact meegenomen voor Nederlandse belastingplichtigen die vanaf 1 juli 2030 (of eerder) van hun buitenlandse leverancier een e-factuur ontvangen (en moeten accepteren). Deze ondernemers zullen vaak de mogelijkheid hebben om naast de e-factuur ook een PDF-kopie te ontvangen.

7.2.3 Overzicht voor- en nadelen ViDA-A en B

Op basis van voorgaande analyse en overwegingen, kunnen de voor-en nadelen van beide scenario's als volgt worden samengevat. Wij merken hierbij op dat de voordelen van ViDA-B beter aansluiten bij de doelstellingen van ViDA (bestrijding van fraude en verhogen van efficiënte voor het bedrijfsleven), waar de voordelen van ViDA-A dit slechts beperkt doen.

Scenario	Voordelen	Nadelen
ViDA A (exclusief ICV)	- Minder lasten voor het bedrijfsleven, specifiek voor MKB en ZZP. Slechts 200.000 belastingplichtigen dienen een opgaaf ICP in t.o.v. 6 miljoen btw-belastingplichtigen in Nederland.* - Minder capaciteit/investeringen nodig bij de Belastingdienst wat betreft systeemaanpassingen en het ontvangen van grootte hoeveelheden data.	- Verschil in facturatiemethodiek tussen EU en lokaal: meerdere systemen = minder efficiënt. - Belastingdienst krijgt alleen inzicht in EU-transacties en niet in binnenlandse prestaties waar de carrouselfraude met name plaatsvindt. - Kans dat fraudeurs naar Nederland komen indien Nederland als een van de weinige landen geen lokale verplichting invoert. - Efficiënter en effectiever toezicht door de Belastingdienst niet mogelijk, omdat slechts inzicht is in een beperkt aantal transacties en ondernemingen. - Nederland blijft achter op het gebied van digitalisering. Uiteindelijk zal in de toekomst alles elektronisch gaan.

ViDA B (exclusief ICV)	- Toename efficiency en afname kosten facturatieproces en btw-aangifte proces (doelstelling van ViDA) - Verbetering btw-compliance gat in Nederland (doelstelling van ViDA) - Verwachte afname van carrouselfraude in Nederland (doelstelling van ViDA) - Geen onnodig onderscheid tussen binnenlandse prestaties en intracommunautaire prestaties nodig in de administratie (voor alle facturen dezelfde regels). - Meer data voor de Belastingdienst, verbeterd (efficiënter en effectiever) toezicht mogelijk - Stimulering van verdere digitalisering van het bedrijfsleven - Vooraf ingevulde btw-aangifte deels mogelijk - Voorkomen waterbedeffect - Minder onbedoelde fouten in de aangifte door verbetering datakwaliteit met mogelijke positieve effecten voor de IB en Vbp.	- Toename regeldruk bedrijfsleven (of in ieder geval de perceptie dat deze regeldruk toeneemt voor ondernemingen die niet onder ViDA A vallen).
---------------------------	--	---

*Een uitzondering hierop vorm de rapportageplicht voor verwervingen en bepaalde verlegde prestaties. Deze wordt door het bedrijfsleven wél als complex gezien. In de volgende paragraaf gaan wij hier nader op in.

7.2.4 Rapportageplicht voor ICV's

Huidige stand van zaken in Nederland

De Belastingdienst heeft sinds 1993 de taak om het systeem van btw-heffing op intracommunautaire B2B-transacties uit te voeren en te handhaven. Via de specifieke rapportageverplichtingen voor intracommunautaire prestaties en de informatieverstrekking in de btw-aangiften komt informatie beschikbaar voor de handhaving. Handhaving is in dit geval te verstaan als het samenstel van dienstverlening, toezicht (en op basis hiervan handhaving in enge zin) en opsporing.

Er bestaat nu wel een Opgaaf ICP in Nederland waarin intracommunautaire leveringen en diensten worden gerapporteerd, maar geen Opgaaf van de intracommunautaire verwervingen. Nederland heeft daar om niet bekende redenen destijds niet voor gekozen. Wij kunnen ons voorstellen dat hier vanwege de extra administratieve lasten van is afgezien.

Een beperkt aantal EU-lidstaten heeft de Opgaaf ICV wel ingevoerd. In Nederland wordt de verwerving en de daarover verschuldigde btw getotaliseerd per aangiftetijdvak weergegeven op de aangifte omzetbelasting en eventueel in aftrek gebracht in dezelfde btw-aangifte. Dit bedrag aan ICV wordt vergeleken met alle intracommunautaire leveringen aan de specifieke belastingplichtige uit andere EU-lidstaten op basis van data die wordt verstrekt door belastingautoriteiten in andere lidstaten.

Bij een zogenaamde mismatch tussen de data verkregen vanuit andere EU-lidstaten en de btw-aangifte van de verwerver (afnemer), kan de verwerver door de Belastingdienst om uitsplitsing worden gevraagd van zijn verwervingen. Bij een kwartaalaangifte blijkt een mismatch eerst vanaf één maand na het aangiftetijdvak (i.e., in het slechtste geval pas na vier maanden). Op gegevensniveau is er volgens de Belastingdienst op dit moment een mismatch van circa 60-70%.

Zoals eerder aangegeven zijn er in Nederland momenteel ongeveer 200.000 belastingplichtigen die een Opgaaf ICP indienen. Er zijn ongeveer 600.000 verwervers in Nederland. In Nederland zijn er evenwel in totaal rond de 6 miljoen belastingplichtigen voor de btw. Dit zou betekenen dat 10% van de Nederlandse belastingplichtigen geconfronteerd zou worden met een eventuele rapportageplicht voor ICV's. Dit aantal kan hoger zijn, omdat wij ons kunnen voorstellen dat er momenteel ook belastingplichtigen zijn die facturen van andere EU-leveranciers ontvangen, maar deze - met of zonder goede bedoelingen - niet rapporteren in de aangifte btw.

Wijzigingen Btw-richtlijn ViDA

De wijzigingen in de Btw-richtlijn per 1 juli 2030 zijn vooral bedoeld om de aanlevering en uitwisseling van gegevens tussen EU Lidstaten te verbeteren en te versnellen en daarmee onder andere carrouselfraude te bestrijden. In het systeem van de btw-behandeling van intracommunautaire transacties zelf (toepassing van btw-nultarief onder bepaalde voorwaarden) komt geen wijziging.

Elke intracommunautaire prestatie (en bepaalde verlegde prestatie) moet uiterlijk tien dagen na de transactie worden gefactureerd en direct worden gerapporteerd door de leverancier. Deze data zijn dan voor alle EU-lidstaten te zien in het centrale VIES systeem. Zowel voor de leverancier als afnemer is er de verplichting om te werken met e-facturatie: de leverancier verstuurt een e-factuur en de afnemer is verplicht deze te accepteren.

Wel of geen ICV-rapportageverplichting

Indien Nederland kiest vóór een ICV-rapportage dan moet de verwerving binnen vijf dagen *na ontvangst* van de factuur worden gerapporteerd aan de Belastingdienst op transactieniveau. Wij vragen ons hierbij af wat exact bedoeld wordt met 'ontvangst van de factuur', omdat in de praktijk de loutere technische ontvangst van een e-inkoopfactuur niet verwerkt wordt in de financiële systemen van een onderneming. Een inkoopfactuur wordt pas verwerkt na acceptatie van de factuur. De vraag die derhalve gesteld kan (en moet) worden, is de vraag of 'ontvangst van de factuur' uitgelegd kan (en/of moet) worden als 'acceptatie van de factuur' gelet op de praktische complicaties (zie hierna) indien daadwerkelijk vijf dagen na loutere technische ontvangst van de factuur al gerapporteerd moet worden. De EU-regels hieromtrent zijn wat ons betreft onduidelijk geformuleerd wat leidt tot onwenselijke gevolgen.

De Belastingdienst zendt deze gegevens vervolgens naar de Centrale VIES databank. Deze rapportage wordt in de Centrale VIES databank vergeleken met de data van de leverancier in de andere EU-lidstaat op die transactie. De basis voor deze rapportage is dezelfde e-factuur voor verkoper als koper, waarvan de data wordt gerapporteerd door beide zijden. De leverancier moet de levering rapporteren op het moment van uitreiken van de factuur of uiterlijk op het moment dat factuur had moeten worden uitgereikt.

Indien niet wordt gekozen voor de ICV-rapportage, beschikt de lidstaat (in de Centrale VIES databank) wel al over de data van de intracommunautaire levering van de leverancier, maar vindt er geen rapportage door de verwerter plaats. Op dat moment vindt dus geen verdere matching in de Centrale VIES databank plaats en derhalve ook geen controle of de verwerving zal worden aangegeven. De verwerving wordt dan, net als nu, vermeld in een totaalbedrag op de aangifte btw, maar kan niet rechtstreeks worden vergeleken met de data van de leverancier in de Centrale VIES databank. Wij begrijpen van de Belastingdienst dat de noodzakelijke data die nu beschikbaar is en zonder een eventuele ICV-rapportage onvoldoende is voor een goede matching van de data.

De btw-aangifte volgt in beginsel één maand na het aangiftetijdvak. In Nederland is het indienen van een kwartaalaangifte de standaard. Door de relatief lange periode tussen de real-time rapportage van de leverancier in de andere EU-lidstaat en de uiteindelijke btw-aangifte in Nederland kunnen pas relatief laat eventuele omissies en fraude worden ontdekt. Dit risico kan eventueel worden beperkt door het invoeren van een verplichte maandelijkse btw-aangifte in plaats van de huidige kwartaangifte in Nederland (naast het invoeren van een digitale rapportageplicht voor binnenlandse transacties).

De Belastingdienst is van mening dat een digitale rapportageverplichting bij verwerving de informatiepositie verbetert, het proces van toezicht versnelt, noodzakelijke uitvraag van gegevens in een latere fase voorkomt en daarmee onnodige kosten en tijdsdoorloop. De nieuwe informatiestroom kan worden gebruikt voor een geautomatiseerd signalenproces voor onderdeel 4b van de btw-aangifte en eventueel voorinvullen van deze rubriek in de btw-aangifte. Er kan volgens de Belastingdienst geen goede reden worden gegeven om de btw-richtlijn op dit punt niet te volgen (het niet opnemen van de rapportageverplichting vormt een afwijking op de standaardrichtlijntekst en moet worden gerapporteerd aan de Europese Commissie). De ontwikkeling past eveneens in de Meerjarenvisie van de Belastingdienst.

Het bedrijfsleven bij monde van VNO-NCW en MKB-Nederland heeft vraagtekens gezet bij het nut van de rapportageverplichting voor de intracommunautaire verwervingen, omdat de informatie al beschikbaar is

bij de lidstaat van de leverancier en er overlap zit in de rapportage in andere lidstaten. Zij verwachten een verhoging van de administratieve lasten en incidentele kosten door de noodzaak van specifieke investeringen in software. VNO-NCW heeft daarbij wel aangegeven dat als alle andere EU-Lidstaten de ICV-rapportageverplichting wel invoeren, zij het begrijpen als Nederland dit ook doet. Onder verwijzing naar het einde van deze paragraaf, merken wij op dat momenteel niet alle EU-lidstaten dit voornemen hebben.

De bedrijven die wij hebben gesproken tijdens de interviews - los van VNO-NCW en MKB-Nederland - hebben ook zorgen bij de rapportageverplichting voor de intracommunautaire verwervingen, omdat de termijn van vijf dagen na ontvangst van de factuur erg kort is. De meeste inkoopfacturen zijn binnen vijf dagen nog niet goedgekeurd en verwerkt. Vanwege dergelijke interne bedrijfsprocessen is het systeemtechnisch ingewikkeld om de betreffende inkoopfacturen in een ICV-rapportage te krijgen, omdat in de huidige systeem opzet hier in de meeste gevallen een goedgekeurde en geboekte factuur met de juiste btw-codering voor nodig is. Het gevolg hiervan is dat het in de praktijk lastig zal zijn om aan de vijf-dagen termijn te voldoen. De verwachting is dan ook dat in de praktijk nog steeds mismatches zullen ontstaan indien EU-transacties wél door de leverancier in de andere EU-lidstaat, maar niet door de Nederlandse verwerver digitaal worden gerapporteerd. Hiermee is het de verwachting dat het aantal vragen en verzoeken van de Nederlandse Belastingdienst en buitenlandse belastingautoriteiten zal toenemen. Dit resulteert naar verwachting eveneens ook in diverse correcties in de digitale rapportages. De invoering van de ICV-rapportage leidt derhalve niet alleen tot meer lasten voor het bedrijfsleven, maar ook tot een lastenverzwaring voor de Belastingdienst. Dit zou overigens anders kunnen zijn indien wordt aangesloten bij de acceptatie van de factuur in plaats van bij de loutere ontvangst van de factuur. Dit moet op EU-niveau worden verduidelijkt.

Wij onderschrijven dergelijke praktische problemen, gebaseerd op ervaringen in de praktijk en de manier waarop de meeste administratieve systemen functioneren. De voorziene gevolgen van lastenverzwaring voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst onderschrijven wij eveneens. De vraag die vervolgens opkomt is of de nadelen van de lastenverzwaring opwegen tegen de voordelen die een ICV-rapportage met zich meebrengt.

Het is lastig te voorspellen of een ICV-rapportage de controle en het toezicht van de Belastingdienst significant verbetert. Hierbij merken wij op dat wij begrijpen dat op dit moment sprake is van 60-70% mismatches die in elk geval voor een groot deel worden veroorzaakt vanwege de praktische problemen in de verwerking van facturen, van valutaproblematiek tot timingsverschillen. De invoering van de ICV-rapportageverplichting zal dit niet noodzakelijkerwijs verminderen en mogelijk vanwege de korte indieningstermijnen mogelijk zelfs vergroten. Vanuit dat perspectief bezien, zou de invoering in de praktijk voor de Belastingdienst niet direct tot meer voordelen leiden.

De huidige termijnen voor het indienen van de aangifte btw leiden wel tot een langere periode waarin eventuele omissies en fraude onontdekt blijven. Het invoeren van een maandelijkse btw-aangifte periode verkort deze periode aanzienlijk. Alhoewel de invoering hiervan in beginsel ook lastenverzwarend werkt en voor sommige ondernemers in een betaalpositie tot een cashflow nadeel zou leiden, zijn wij van mening dat dit minder lastenverzwarend zou moeten zijn voor het bedrijfsleven en de Belastingdienst ten opzichte van een mogelijk in te voeren ICV-rapportage.

Deze optie lijkt daarmee de optie die aan beide zijden in elk geval het minst bezwarend is. Bovendien is het mogelijk om eventueel op een latere datum een ICV-rapportage verplichting in te voeren nadat de markt langere tijd gewend is geraakt aan de e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen. Hierin kunnen dan ook ervaringen in andere EU-lidstaten worden meegewogen.

Een ander alternatief zou zijn om over te gaan naar een zogenaamde 5-hoeksmodel waarbij de Belastingdienst toegang heeft tot de data in het Peppol netwerk. In een dergelijk geval zou een ICV-rapportage overbodig zijn. Wij begrijpen dat op dit moment sprake is van een Europese Peppol-pilot waar de Belastingdienst ook aan deelneemt. Het lijkt ons sowieso verstandig de resultaten hiervan af te wachten. Bovendien bestaan er veel zorgen in de marktover dit model en de hoeveelheid data die de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft.

Voor bedrijven die gevestigd zijn buiten de EU (met name in de Verenigde Staten en in het Verenigd Koninkrijk), maar met een btw-registratie in Nederland, zal de ICV-rapportage zeker in een extra administratieve last resulteren, omdat die landen een dergelijke rapportageplicht niet kennen. Echter, deze verplichting zullen zij wel gaan hebben in andere EU-landen die niet voor een opt-out kiezen dan wel reeds een dergelijke rapportageverplichting hebben ingevoerd. De vraag komt nog verder op of de rapportageverplichting een overweging zal zijn voor de keuze voor Nederland als land van invoer in de EU. Wij verwachten dat dit geen overwegende invloed zal hebben op deze keuze aangezien andere factoren zoals capaciteit, ligging en vestigingsklimaat in brede zin een belangrijkere rol spelen.

Ten slotte begrijpen wij dat het beeld in de EU is dat meer dan de helft van de lidstaten die participeren in werkgroep FPG043 ook een digitale rapportageverplichting voor verwervingen overwegen in het kader van hun oriëntatie op de wijzigingen in 2030. De andere helft niet, omdat deze lidstaten een dergelijke verplichting niet nodig achten dan wel reeds een vergelijkbare rapportageverplichting hebben ingevoerd in hun lokale wetgeving (en de data dus momenteel al verkrijgen).⁶⁵ Tevens begrijpen wij uit contact met collega's van EY lidfirma's in andere EU-lidstaten dat er in de betreffende EU-lidstaat nog geen duidelijkheid is over de ICV-rapportage en focus nu ligt op e-facturatie. Daarnaast bestaat er in deze EU-lidstaten ook nog onduidelijkheid over de vijf dagen termijn van rapportage. De vraag die in dit kader ook gesteld wordt, is hoe de term 'ontvangst van de factuur' uitgelegd moet worden. Een mogelijke opvatting zou kunnen zijn dat het zo zou moeten worden uitgelegd dat facturen uiterlijk vijf dagen na acceptatie van de factuur gerapporteerd moeten worden in plaats van de enkele ontvangst van de factuur. Dit is het moment dat de afnemer aangeeft dat de e-factuur voldoet aan alle vereisten, zowel fiscaal als commercieel. Dit geeft ons inziens aan dat er op EU-niveau nog duidelijkheid moet worden verschaft over deze termijn én tevens een discussie moet worden gevoerd of de ICV-rapportageverplichting wel een haalbare verplichting is per 1 juli 2030. Zolang er geen duidelijkheid bestaat over de uitleg van de termijn voor rapportage, kan de verplichting niet worden ingevoerd.

7.2.5 Tussenconclusie

In het algemeen kan worden gesteld dat op basis van de gecombineerde input van de publieke bronnen die beschikbaar zijn en alle belanghebbenden en de voordelen van ViDA-B en opzichte van ViDA-A (zonder de ICV-rapportage) dat ViDA-B uiteindelijk de voorkeur verdient (eveneens zonder ICV-rapportageplicht). Wij merken op dat niet alle belanghebbenden, zoals hiervoor aangegeven, op dit moment al volledig achter ViDA-B staan. Wij merken op dat door het verplichten van e-facturatie en

⁶⁵ Bijlage memo verwervingen 20250917.

digitale rapportage voor grensoverschrijdende en binnenlandse transacties één systeem voor alle transacties wordt gecreëerd waarmee het versturen, verwerken en betalen van facturen uiteindelijk sneller gaat. Met name inkoopfacturen zullen sneller kunnen worden geboekt, omdat deze niet meer manueel of met de hulp van scansoftware hoeven te worden ingeboekt. Tevens neemt de kwaliteit van de btw-administratie bij bedrijven toe met een verwachte positieve impact op de IB- en Vpb-aangiften.

Deze voorkeur is ook in lijn met de doelstellingen van ViDA en de ontwikkelingen in andere (Europese) landen ten aanzien van e-facturatie en digitale rapportage.

Een uitzondering op deze brede invoering is de rapportageverplichting voor ICV's. Het bedrijfsleven in algemene zin ziet niet in wat het nut is van deze rapportageverplichting ten opzichte van de extra administratieve last en is bang voor overlap in rapportageverplichtingen en toename van vragen door en vanuit buitenlandse belastingautoriteiten. Zij merken daarbij wel op dat indien alle andere EU-Lidstaten kiezen deze ICV-rapportage in te voeren, zij het begrijpen als Nederland hier ook voor kiest.

Daarnaast signaleert het bedrijfsleven, maar ook andere belanghebbenden zoals fiscaal- en boekhoud dienstverleners en de Belastingdienst, dat rekening moet worden gehouden met enkele duidelijke randvoorwaarden. Deze randvoorwaarden hebben wij in de volgende paragraaf opgenomen. Wij hebben eveneens een aantal overige aandachtspunten opgenomen.

7.2.6 Randvoorwaarden en overige aandachtspunten

Gefaseerde invoering

Op basis van de interviews met belanghebbenden en de invoering in andere Europese landen, zijn de geluiden over een gefaseerde invoering tweeledig: het merendeel van de grotere internationaal opererende bedrijven die in andere landen al te maken hebben met (aankomende) e-facturatie en fiscaal dienstverleners zijn voorstander van een zogenaamde 'big-bang', waarbij alle verplichtingen in één keer worden ingevoerd (per 1 juli 2030).

De reden hiervoor is het argument dat bij een gefaseerde invoering het hele proces verscheidene keren door bedrijven moet worden doorlopen, met verschillende en wisselende partijen en projectgroepen en de daarbij komende investeringen in tijd en kosten.

Andere delen van het bedrijfsleven (met name de ondernemingen buiten het internationaal opererende grootbedrijf) en de Belastingdienst pleiten voor een gefaseerde invoering, gelet op de volgende overwegingen:

- Het is wenselijk om voorafgaand aan 1 juli 2030 wanneer e-facturatie en digitale rapportage voor EU-transacties en bepaalde verlegde transacties worden ingevoerd al een lokale e-facturatieplicht in te voeren om te wennen aan e-facturatie en de relevante stamgegevens van bedrijven op orde te krijgen. Dit geeft ook de mogelijkheid om zogenaamde 'kinderziektes' voor wat betreft e-facturatie eruit te halen.
- De algehele verwachting is dat de Belastingdienst niet vóór 1 juli 2030 in staat zal zijn om zijn systemen voldoende ingericht te hebben om de digitale rapportages te kunnen ontvangen en te kunnen verwerken voor binnenlandse prestaties.

- Het is wenselijk om pas (een aantal jaar) na 1 juli 2030 een verplichting in te voeren voor binnenlandse digitale rapportage, omdat de omvang hiervan veel groter is. Belastingplichtigen hebben dan langer de tijd om de lokale rapportageverplichting in te regelen en te testen terwijl de grotere ondernemingen al per 1 juli 2030 kunnen wennen aan de EU-rapportageverplichting.
- Vanuit het bedrijfsleven is het wenselijk om een verplichting niet per januari of per juli in te laten gaan in verband met de afsluiting van het financiële (gebroken) boekjaar. Voor de verplichtingen onder ViDA-A is er geen keuze op dit punt, deze gaan verplicht in per 1 juli 2030.
- Over het algemeen geldt dat de belastingplichtigen, maar ook de Belastingdienst in Nederland op deze manier niet in één keer worden geconfronteerd met alle wijzigingen.
- Andere vergelijkbare landen zoals België, Ierland en het Verenigd Koninkrijk hebben ook gekozen voor een dergelijke gefaseerde invoering.

Voor de volledigheid merken wij nog op dat het niet wenselijk lijkt om een gefaseerde invoering te kiezen naar grootte of omvang van ondernemingen. De reden hiervoor is dat er dan in de praktijk nog gewerkt wordt met verschillende standaarden voor binnenlandse prestaties wat niet resulteert in efficiency. Daarnaast is de verwachting dat de markt toch e-facturatie gaat eisen van de kleinere ondernemingen. Ten slotte denken wij dat in de praktijk verwarring zal ontstaan over de definities en gevolgen van omzetrempels, bijvoorbeeld welke omzet wel en niet meetelt (denk aan de KOR), maar ook onzekerheid wanneer een belastingplichtigen met € 1 de drempel overschrijdt en ineens (eerder) met een verplichting wordt geconfronteerd dan in eerste instantie gedacht.

Wij begrijpen dat in de beantwoording van Kamervragen aan de Tweede Kamer⁶⁶ is opgenomen dat het wetgevingsproces omtrent ViDA in Nederland twee jaar voor de invoering afgerond moet zijn en daarom tijdig moet zijn ingediend bij de Kamer. Dit betekent dat de wetgeving ruim voor 30 juni 2028 bij de Kamer moet zijn ingediend en per 1 juli 2028 moet worden gepubliceerd in de Staatscourant wat betreft de verplichtingen onder ViDA-A. Wij begrijpen dat dit een uitdagende tijdslijn is gelet op het fiscale wetgevingsproces in Nederland. Daarom lijkt een invoering van e-facturatie en/of digitale rapportage vóór 1 juli 2030 in principe niet haalbaar. Wij merken op dat de invoering van een verplichting tot e-facturatie voor binnenlandse prestaties als voorloper op de invoering van de ViDA-regels in principe eenvoudiger is waardoor wellicht daarvoor een eerdere inwerkingtreding mogelijk is, maar waarbij er wel voldoende (1,5 jaar) voorbereidingstijd is voor alle belanghebbenden. Zoals eerder aangegeven, lijkt dit raadzaam zodat de markt kan wennen en kan werken aan de verbetering van de datakwaliteit. We zien een dergelijke gefaseerde invoering ook in andere landen zoals België en Ierland.

De invoering van e-facturatie voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties zou pas goed werken vanaf 1 juli 2030, omdat dan alle EU-landen deze verplichting hebben ingevoerd en het grensoverschrijdend versturen en ontvangen van e-facturen dan pas goed en efficiënt kan verlopen. Ten slotte is het voor de markt wenselijk om pas anderhalf tot twee jaar later een lokale digitale rapportageverplichting in te voeren gelet op de impact voor de grootste groep belastingplichtigen. Er is dan voldoende tijd voor voorbereiding zoals het opschonen van stamgegevens en het aanpassen van systemen en processen.

⁶⁶ Kamerbrief van 26 juni 2025 over de implementatie van de Richtlijn Btw in het digitale tijdperk (ViDA), 2025 0000164433.

Als laatste punt merken wij op dat een gefaseerde invoering door velen als wenselijker wordt gezien omdat die aanpak de implementatie-risico's in algemene zin beperkt en daarnaast ook het meeste draagvlak bij de geïnterviewde belanghebbenden lijkt te hebben.

Op basis van het bovenstaande en de vergelijking met andere landen, lijkt het volgende voorstel voor gefaseerde invoering het meest haalbaar:

- 1 januari 2030: invoering e-facturatie voor binnenlandse prestaties (uitsluitend van toepassing op gevestigde ondernemers);
- 1 juli 2030: invoering e-facturatie en digitale rapportage voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties (exclusief de ICV-rapportageverplichting);
- Tussen 1 januari 2032 en 1 oktober 2032: invoering digitale rapportageverplichting voor binnenlandse prestaties.

Reikwijdte transacties en ondernemers

Een succesvolle implementatie is ook afhankelijk van een goede afgewogen definitie van de reikwijdte van de nieuwe regels. In het navolgende zetten wij kort de relevante aspecten uiteen.

Rapportageplicht binnenlandse prestaties

Wij begrijpen dat Nederland niet voornemens is om een rapportageverplichting verplicht te stellen voor binnenlandse aankopen. Wij kunnen dit voornemen volgen en kunnen bevestigen dat één lokale rapportageverplichting voor aankopen ver zou gaan ten opzichte van de twee doelen van ViDA. Wij verwachten dat het btw-gat en btw-compliance gat in Nederland met de invoering van e-facturatie en een digitale rapportageplicht al zal worden verkleind. Deze vernieuwingen stimuleren belastingplichtigen om het facturatieproces en btw-aangifte proces te verbeteren, gelet op het feit dat zij hun data realtime met de Belastingdienst moeten delen. Met de invoering van een rapportageplicht voor binnenlandse aankopen zou alleen maar een niet wenselijke additionele administratieve last ontstaan. Dit is niet in lijn met het andere doel van ViDA, het vereenvoudigen van de btw-naleving voor bedrijven door het gebruik van technologie.

Vrijgestelde prestaties en overige prestaties

Nederland zal moeten overwegen of het ook e-facturatie en een digitale rapportageverplichting invoert voor ondernemers die uitsluitend of overwegend vrijgestelde prestaties verrichten (B2B). Hetzelfde geldt voor prestaties waarvoor overwegend het btw-nultarief geldt zoals in de lucht- een zeevaartsector. Indien de overweging is om een verplichting in te voeren om meer inzicht te krijgen in de btw-vrijgestelde prestaties en prestaties waarvoor overwegend het nultarief geldt in Nederland en te beoordelen of en in hoeverre de btw-regels juist worden toegepast, is een e-facturatieplicht en eventuele digitale rapportering logisch, maar deze is echter ook het meest vergaand. Daarom moet eerst een zorgvuldige afweging worden gemaakt. In dit verband merken wij nog op dat in bepaalde sectoren vanuit btw-technisch perspectief een aantal specifieke transacties plaatsvinden die voor de btw lastiger zijn te duiden en waarvoor facturatie op verschillende manieren plaatsvindt. Hierbij kan worden gedacht aan settlements, wash-outs, circle outs en bepaalde typen verrekeningen. Onze verwachting is dat dergelijke transacties wellicht voor meer implementatieproblemen zouden kunnen leiden. Ditzelfde geldt voor bepaalde factureringsprocessen waarbij meerdere partijen zijn betrokken (zoals in het geval van afhandeling van verzekerde schade bij zakelijke afnemers waarbij het btw-component een specifieke factureringsroute doorloopt in verband met de aftrek van voorbelasting). In overleg met de diverse

branches zoals de lucht- en zeevaartsector, banken, verzekeraars, zorg en het onderwijs zal als een vervolgstap op korte termijn gekeken moeten worden naar passende oplossingen. In dit verband merken wij op dat op grond van de huidige administratieve regels bepaalde uitzonderingen van toepassing zijn op ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Dit betekent ons inziens dat de implementatie van e-facturatie juist voor deze ondernemers een grotere impact zal hebben.

Wij hebben in een aantal landen nog nader bekeken hoe andere landen omgaan met dergelijke ondernemers en prestaties. Italië kent geen uitzondering voor vrijgestelde ondernemers (enkel voor bepaalde kleine ondernemers). In Frankrijk zijn de regels in principe op elke sector van toepassing. Echter waar een vrijstelling geldt voor facturering voor bepaalde vrijgestelde prestaties in bepaalde sectoren (zoals onderwijsinstellingen, banken en verzekeraars) geldt er een vrijstelling voor e-facturatie. Echter, dergelijke ondernemers hebben nog wel de verplichting om een gecertificeerd softwaresysteem te hebben voor het verwerken van inkoopfacturen en aankopen vanuit andere EU-landen. Onder het Belgische e-factureringsmandaat zijn er eveneens bepaalde uitzonderingen. De volgende belastingplichtigen zijn vrijgesteld van de verplichting om gestructureerde e-facturen uit te geven of te ontvangen:

- Belastingplichtigen die uitsluitend btw-vrije activiteiten uitvoeren onder artikel 44 van het Belgische btw-wetboek. Dit omvat bijvoorbeeld bepaalde medische, educatieve, sociaal-culturele, financiële en verzekeringsdiensten, evenals specifieke vervoers- en sociale diensten. Aangezien deze activiteiten geen recht geven om de btw af te trekken, zijn ze uitgesloten van de e-facturatieverplichting.
- Failliete btw-geregistreerde entiteiten zijn ook uitgesloten van de verplichting.
- Niet-ingezetenen bedrijven die in België btw-geregistreerd zijn maar geen vaste inrichting hebben, hoeven geen gestructureerde e-facturen uit te geven of te ontvangen.
- Belastingplichtigen die onder de landbouwregeling vallen, zijn tijdelijk vrijgesteld van het versturen van e-facturen. Deze vrijstelling geldt ten minste tot 1 januari 2028 en weerspiegelt de geplande uitfasering van het zogenaamde “flat rate regime”. Ze moeten echter wel gestructureerde e-facturen van leveranciers kunnen ontvangen.
- Verkopen aan particulieren (B2C-transacties) vallen buiten de reikwijdte van de verplichting.

Wat betreft digitale rapportage in België, is er een verplichting gepland voor B2B-prestaties (en prestaties met geregistreerde kassystemen) voor 2028. In dit stadium zijn de gedetailleerde reikwijdte en uitzonderingen voor de e-rapportageverplichting nog niet volledig gepubliceerd in de Belgische wetgeving. De Belgische autoriteiten hebben echter aangegeven dat de rapportageverplichting zich aanvankelijk zal richten op transacties die al onder het e-facturatiemandaat vallen, wat betekent dat dezelfde vrijgestelde categorieën waarschijnlijk worden uitgesloten of anders behandeld in de digitale rapportagefase.

Op basis van de overige landen zien wij dat Italië weinig uitzonderingen kent maar dit is tegelijkertijd ook een land wat al langere tijd een vergelijkbare verplichting kent. Vanwege de verwachte impact voor bepaalde (en dan met name vrijgestelde) sectoren en bijvoorbeeld de Belgische uitzonderingen lijkt het ons raadzaam dit wel te overwegen met dien verstande dat uiteindelijk gestreefd zou moeten worden naar een zo breed mogelijke reikwijdte van de regels. Hierbij zou wat ons betreft wel de verplichting kunnen gelden voor het ontvangen van e-facturen zoals in Frankrijk. Dit zou ook logisch zijn in verband

met de invoering in algemene zin van de nieuwe regels. Derhalve zou wat ons betreft voor bepaalde sectoren een latere implementatiedatum van toepassing kunnen zijn.

Buitenlands belastingplichtigen

Een aantal landen kent uitzonderingen voor e-facturatie voor buitenlands belastingplichtigen zonder btw-vaste inrichting. Gezien de doelstellingen van ViDA zijn dergelijke uitzonderingen niet geheel logisch te noemen aangezien dergelijke ondernemers juist vaak intracommunautaire prestaties of bepaalde verlegde prestaties verrichten. De doelstellingen van ViDA kunnen niet volledig worden behaald indien dergelijke belastingplichtigen worden uitgezonderd. De uitzonderingen in andere landen lijken voornamelijk pragmatisch van aard te zijn en zijn onder de huidige regels eveneens toegestaan. Voor belastingplichtigen die gevestigd zijn in andere EU-landen zou het moeten voldoen aan dergelijke regels ook niet lastiger moeten zijn, aangezien dergelijke regels ook gaan gelden in het EU-land van vestiging. Voor buitenlands belastingplichtigen die gevestigd zijn buiten de EU en in landen waar dergelijke verplichtingen nog niet gelden (zoals bijvoorbeeld de Verenigde Staten), zal de implementatie van de nieuwe regels wel tot meer complexiteit leiden. Wij raden aan hier nog nader onderzoek naar te doen, maar zijn van mening dat uitzonderingen op dit gebied op langere termijn niet in lijn zijn met de doelstellingen van ViDA en derhalve in beginsel moeten worden vermeden. Bovendien zijn dergelijke uitzonderingen per 1 juli 2030 niet meer mogelijk aangezien de ViDA-richtlijn de digitale rapportageverplichtingen verplicht stelt voor zowel gevestigde als geregistreerde ondernemers. Met betrekking tot de impact op de fiscaal vertegenwoordiging, en dan met name de beperkt fiscaal vertegenwoordiging verwijzen wij naar paragraaf 7.2.5.

B2C-prestaties

Daarnaast kunnen wij ons voorstellen dat het wenselijk is om een uitzondering te maken voor ondernemers die nagenoeg uitsluitend (meer dan 90%) B2C transacties verrichten (en het kasstelsel toepassen). Zij hoeven dan niet voor een beperkt deel van hun transacties (maximaal 10%) de nodige investeringen te doen op het gebied van e-facturatie en digitale rapportage. Het gaat hier bijvoorbeeld om winkeliers, marktkooplieden en exploitanten van horecabedrijven. Dit biedt een oplossing voor 'de bakker op de hoek', maar ook voor het horecabedrijf waar doorgaans B2C wordt gepresteerd, maar waar wel een verzoek kan worden gedaan om uitreiking van een factuur, bijvoorbeeld als het gaat om zakelijke kosten die moeten worden gedeclareerd bij de werkgever. Een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden voor het kasstelsel, hoeft dan voor deze incidentele transacties/verzoeken, géén e-factuur uit te reiken. Een invoering van een B2C e-facturatie of digitale rapportageplicht kan altijd op een later moment nog plaatsvinden. Een dergelijke invoering is ook noodzakelijk om meer rubrieken vooraf in te vullen in de btw-aangifte. Wij raden aan om dit verder uit te werken in de vervolgfase na afronding van dit onderzoek.

Kleine ondernemers

Zoals benoemd in hoofdstuk 3, kent Nederland ook de KOR. Ondernemers die gebruik maken van de KOR zijn ontheven van de facturatieplicht. Wij begrijpen dat er in Nederland momenteel tussen de 250.000 en 300.000 ondernemingen gebruik maken van de KOR. Nederland kan overwegen om de KOR in stand te laten in die zin dat geen e-facturatie en digitale rapportageplicht geldt voor ondernemers onder de KOR, ondanks dat ons begrip is dat ondernemers die gebruik maken van de KOR toch overwegend B2B presteren. Echter, wij begrijpen uit interviews met belanghebbenden dat dit in de B2B omgeving dan weer leidt tot twee verschillende facturatiemethoden (wat minder efficiënt is) en dat bedrijven van hun leveranciers (in de KOR) toch gaan eisen dat zij elektronisch factureren. Ook op dit punt raden wij aan om

in een vervolgfase een en ander verder te onderzoeken en uit te werken in samenwerking met het bedrijfsleven.

Interne prestaties en fictieve leveringen

Tevens kan Nederland overwegen een uitzondering op te nemen voor prestaties zoals opgenomen in artikel 3, lid 3, onderdelen a en c en artikel 4, lid 2 onderdelen a en b Wet OB. Het betreft hier doorgaans interne prestaties en prestaties die om-niet worden verricht, zogenaamde fictieve leveringen. De Btw-richtlijn biedt wel de mogelijkheid om een verplichting voor e-facturatie en digitale rapportage in te voeren voor deze prestaties. Momenteel kent Nederland geen facturatieplicht voor dergelijke 'interne of fictieve prestaties' en het is ook wenselijk om dit zo te houden. Immers, het gaat om prestaties die bedrijven aan zichzelf verrichten waarvoor men zich kan afvragen of e-facturatie nodig is. Wij verwachten ook dat het financiële belang van deze transacties beperkt is (mede ook door de zogenaamde BUA-regels). In de toekomst kan altijd nog worden overwogen om voor deze prestatie een digitale rapportageplicht in te voeren. Ook ten aanzien van dit punt raden wij aan om het in een vervolgfase verder te onderzoeken en uit te werken.

Aftrek voorbelasting

Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten de aftrek van btw koppelen aan de ontvangst van een juiste e-factuur in het geval van binnenlandse prestaties waarvoor een digitale rapportageplicht is ingevoerd. Wij begrijpen van de begeleidingscommissie dat Nederland niet voornemens is om dit artikel te implementeren. Dit is ook de sterke wens en aanbeveling vanuit het bedrijfsleven. Een dergelijke strenge bepaling past niet binnen het Nederlandse fiscale klimaat en zou bij de invoering van een lokale e-facturatie en digitale rapportageverplichting ook niet nodig zijn, omdat de Belastingdienst kan handhaven op basis van de gegevens die zij ontvangt van de leverancier van de prestaties en nog altijd de mogelijkheden heeft om achteraf te controleren op btw-aftrek tijdens een boekenonderzoek.

Stilvallen btw-teruggaafstelsel na implementatie

Tevens is het van belang om te zorgen dat na implementatie het btw-teruggaafstelsel niet stopt door implementatieproblemen. Dit zou voor het bedrijfsleven bijzonder nadelig zijn. Praktische uitvoeringsproblemen kunnen leiden tot problemen met het uitreiken en ontvangen van facturen en het indienen van de btw-aangiften. Wij verwijzen hiervoor naar de huidige uitdagingen in België. Het is van belang om lering te trekken uit eerdere implementaties in andere landen en zorgdragen te dragen voor voldoende communicatie en ondersteuning vanuit de overheid.⁶⁷

Datavelden

In een aantal sectoren worden op dit moment facturen uitgereikt die andere data bevatten die niet onder de ViDA-regels vallen maar wel mogelijk privacygevoelige gegevens kunnen bevatten. Te denken hierbij valt aan facturen in de zorg met patiëntenummers voor declaratiedoeleinden, facturen voor de levering van gas en elektriciteit, hotelrekeningen etc. In de markt bestaan zorgen over deze data die mogelijk bij

⁶⁷ <https://www.hln.be/economie/boekhouders-vragen-uitstel-voor-btw-aangiftes-door-problemen-met-e-facturatie-a8b82391/>

de Belastingdienst terecht kunnen komen. Binnen de e-facturatie is het sowieso mogelijk om vrije velden te definiëren naast de verplichte ViDA-velden. Voor de digitale rapportering zouden deze velden dan uitgesloten kunnen blijven. Tijdens de implementatie zal hier voldoende aandacht aan moeten worden gegeven.

Technische standaarden

Op basis van ons onderzoek, zijn de volgende vereisten cruciaal voor een succesvolle implementatie van e-facturatie en digitale rapportage in Nederland.

Standaard factuurvereisten voor rapportage

Alle belanghebbenden geven aan dat Nederland niet meer datavelden verplicht moet stellen buiten de standaard factuurvereisten op basis van de btw-wetgeving, de Handelsregisterwet en overige Nederlandse wetgeving. Dit zou ook niet in lijn zijn met de doelstellingen van ViDA. Mocht Nederland ervoor kiezen om toch meer datavelden verplicht te stellen, bijvoorbeeld vanwege de verdwijning van Intrastat, dan moet dit in de consultatieronde en in het implementatieproces goed worden afgestemd met het bedrijfsleven.

Geen aanvaarding door de afnemer

Momenteel is e-facturatie in Nederland al mogelijk, maar een belangrijke voorwaarde die geldt voor het uitreiken van een elektronische factuur is dat de afnemer dit aanvaardt. Dit betekent dat in voorkomende gevallen een leverancier verplicht is om een papieren factuur of een factuur in PDF uit te reiken wanneer de afnemer hierom vraagt waardoor de bedrijfsefficiency onder druk komt te staan. Onder de ViDA-richtlijn is het vanaf 1 juli 2030 in beginsel geen voorwaarde meer dat de afnemer de e-factuur aanvaardt wanneer de e-factuur volgens het EN16931 format is opgesteld. Echter, voor binnenlandse prestaties zou Nederland hiervan kunnen afwijken door aanvaarding van de afnemer in stand te houden als voorwaarde voor e-facturatie. Het bedrijfsleven heeft uitgesproken dat het wenselijk is dat hier geen gebruik van wordt gemaakt. Indien aanvaarding wel verplicht blijft, leidt dit tot meer administratieve lasten vanwege de noodzaak om alle acceptaties bij te houden en kan dit tevens tot gevolg hebben dat de afnemer een ander factuurformat eist hetgeen weer resulteert in minder efficiency.

Voorschrijven EN16931 norm

Duidelijk is dat de voorkeur uitgaat naar het voorschrijven van een Nederlandse variant die past binnen de EN16931 norm voor e-facturatie (zoals NLCIUS). In beginsel moet elke e-factuur op grond van de ViDA-richtlijn al voldoen aan de EN16931 norm, maar ook afwijkende normen zouden mogen worden toegestaan. De geïnterviewde belanghebbenden willen evenwel niet dat Nederland van deze mogelijkheid gebruikmaakt en spreken de voorkeur uit om de (Nederlandse variant van de) EN16931 norm als enige voorgeschreven standaard te zien. Dit is tevens wenselijk in combinatie met het terzijde stellen van de aanvaarding van de afnemer, omdat aanvaarding door de afnemer volgens de ViDA-richtlijn in beginsel wél een voorwaarde is voor het uitreiken van e-facturen die zijn opgesteld volgens andere normen dan de EN16931 norm. Door het EN16931 format als enige norm voor te schrijven en aanvaarding niet als voorwaarde voor e-facturatie te stellen, wordt één duidelijke standaard gekozen die leidt tot meer efficiency voor het bedrijfsleven. De EN16931 norm geldt ook al voor e-facturatie aan de overheid en is al aangepast voor B2B-facturatie.

Voorschrijven Syntax

Omdat op dit moment binnen de EN-norm gebruik wordt gemaakt van UBL en CII zou het ons inziens voorschrijven van een afwijkende variant tot een onnodige administratieve last voor het bedrijfsleven leiden. Bovendien geeft het niet voorschrijven van één van de twee mogelijkheden meer vrijheid voor toekomstige ontwikkelingen. Uit de interviews met belanghebbenden is ook geen specifieke voorkeur naar voren gekomen.

Voorschrijven infrastructuur

Ten slotte geeft het merendeel van de eerdergenoemde belanghebbenden aan dat het wenselijk is om één infrastructuur voor te schrijven voor e-facturatie en digitale rapportage en het merendeel geeft daarbij aan dat Peppol de voorkeur heeft. Wij verwijzen naar paragraaf 6.2.1 voor een verdere analyse op dit gebied.

Overgang naar e-facturatie en digitale rapportage

Een belangrijk randvoorwaarde die het bedrijfsleven stelt voor een brede invoering van e-facturatie en digitale rapportage, is de bewerkstelling van een soepele overgang. Dit kan door middel van een implementatietermijn van minimaal één jaar en het liefste anderhalf tot twee jaar na publicatie van de wetgeving in de Staatscourant. Zo kunnen bedrijven, ZZP'ers, softwareproviders en fiscaal dienstverleners zich voorbereiden en de systemen inrichten op de aankomende verplichtingen. Deze termijn is overigens ook wenselijk voor de overheid, zodat de Belastingdienst haar systemen gereed kan maken voor digitale rapportage, afspraken kan maken met belanghebbenden en aan uitvoeringsregels toelichtingen en voorlichting (zie hierna) kan werken.

Duidelijke wetgeving

Duidelijke wetgeving is cruciaal voor een goede implementatie. Dit vereist enerzijds vastlegging in fiscale wetten zoals de Wet OB en AWR, maar ook uitleg over deze wettelijke bepalingen in lagere regelgeving zoals Beleidsbesluiten. Op Europees niveau wordt ook gewerkt aan zogenaamde 'Explanatory Notes' en Nederland kan overwegen om een dergelijk document ook uit te vaardigen voor de Nederlandse implementatie.

Duidelijkheid en consistentie voor B2G-e-facturatie is ook cruciaal. Nederland kent momenteel al een e-facturatieplicht voor prestaties aan de overheid. Uit onze gesprekken met belanghebbenden blijkt dat deze verplichting momenteel niet geheel wordt nageleefd, met name op het niveau van de kleinere (lagere) overheden. Hier bestaat vaak nog de mogelijkheid om op de traditionele manier facturen te sturen. De overheid zou hierin het goede voorbeeld moeten geven en tot handhaving moeten overgaan vóórdat de verplichting voor B2B e-facturatie van start gaat. Dit element moet in de implementatie strategie door de overheid worden meegenomen.

Overige succesfactoren en randvoorwaarden

Internetconsultatie vormt een belangrijk onderdeel in de overgang naar het nieuwe stelsel. Wij begrijpen vanuit de begeleidingscommissie dat het voornemen is om ook hiermee in het najaar van 2026 te starten. Hierdoor wordt een nog bredere groep van belanghebbenden bereikt en kan ook die input worden meegenomen in de verdere uitwerking van e-facturatie en digitale rapportage.

Daarnaast bestaat de wens voor een goede voorlichtingscampagne, met een roadmap, voorlichting tijdens seminars en een helpdesk waar belastingplichtigen, met name ZZP'ers en kleine bedrijven, terecht kunnen met vragen over e-facturatie en digitale rapportage. Verder zou kunnen worden gedacht aan de ontwikkeling van een zogenaamd "FAQ-document" waarbij een aantal veel gestelde vragen al beantwoord kunnen worden weergegeven. Hierbij raden wij aan om vooral een brede begeleiding vanuit de overheid in te zetten. Hiermee bedoelen we niet alleen een begeleiding omtrent de infrastructuur en technische aspecten, maar ook begeleiding rondom fiscale aspecten. Wij kunnen ons voorstellen dat dit een bredere verantwoordelijkheid is tussen meerdere ministeries en dit zou nader moeten worden uitgewerkt in een plan van aanpak.

In ons onderzoek is ook een wens naar voren gekomen om voor de kleinere ondernemers te onderzoeken of een gratis tool beschikbaar kan worden gesteld. We raden aan hier nader onderzoek naar te doen of dit haalbaar is. Hierbij merken wij op dat aan een door de overheid gefaciliteerde oplossing verscheidene nadelen kleven zoals uiteengezet in 6.2.3.

In het kader van een soepele overgang kan ook worden gedacht aan soepelere handhaving ten tijde van een bepaalde coulanceperiode in het begin na de invoering van de nieuwe verplichtingen. Minder strenge handhaving voor een bepaald aantal maanden na de invoering van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen is gewenst, omdat de nieuwe verplichtingen ingrijpender zijn dan reguliere wijzigingen zoals bijvoorbeeld de aanpassing van een btw-tarief. In dit verband raden wij proportionele handhaving aan voor een bepaalde periode. Daarnaast leert de ervaring bij dergelijke grote wijzigingen zoals bijvoorbeeld de Brexit en ver in het verleden (1993) bij het openstellen van de grenzen binnen de EU dat een groot deel van het bedrijfsleven – ondanks tijdige communicatie – pas laat hun processen en systemen heeft aangepast. Deze wens is eveneens uitgesproken door de geïnterviewde belanghebbenden, mede gelet op de voorgaande overwegingen.

Impact op rechtsbescherming

Wij merken op dat het van belang is om aandacht en zorg te geven aan de impact van de toekomstige regels op het gebied van e-facturatie en digitale rapportage op de *rechtsbescherming* van belastingplichtigen. Het analyseren van data en de manier waarop door de Belastingdienst met de data zal worden omgegaan, brengt risico's met zich mee. Het gaat dan om risico's zoals het te snel aanmerken van fouten als fraude, de beperkingen in de verstrekte data en daarop gebaseerde, maar mogelijk onjuiste fiscale conclusies. Bovendien dienen de juridische kaders waarbinnen de Belastingdienst opereert duidelijk te worden vastgelegd. Dit geldt bijvoorbeeld voor welke analysemethoden worden gebruikt, periodieke reviews en evaluatie van deze methoden en ook de basis op grond waarvan onderzoeksmethoden hebben geleid tot risico-selectie en dus hebben geleid tot een boekenonderzoek. Hetzelfde geldt ook voor de gronden waarop de Belastingdienst de ontvangen gegevens mag gebruiken voor andere belastingmiddelen alsmede welke partijen binnen de Belastingdienst en de overheid toegang hebben tot de ontvangen bedrijfsgegevens.⁶⁸

⁶⁸ Wij verwijzen voor meer informatie naar beschikbare literatuur zoals: Navigating the risks of the use of digital reporting and e-invoicing in the age of advanced fraud detection, EC Tax review 2025-5, Madeleine Merckx and Breyli Luna Calzado

Wij verwachten ook dat de nieuwe regels invloed zullen hebben op het fiscaal dossier inzagerecht waarvan momenteel een nieuw wetsvoorstel bij de Eerste Kamer ligt. Bovenstaande aspecten dienen in het vervolgtraject nader te worden uitgewerkt.

7.2.7 Juridische aspecten

Digitale rapportage

Voor een verplicht stelsel van binnenlandse digitale rapportage in het kader van e-facturatie is het gegevensbeschermingsrecht een eerste belangrijke randvoorwaarde. De structurele doorgifte van factuurgegevens aan de Belastingdienst en eventuele intermediaire partijen kwalificeert als grootschalige verwerking van persoonsgegevens. Deze verplichting moet dus voor verwerkingsverantwoordelijken een duidelijke wettelijke grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens creëren, die garandeert dat zij kunnen voldoen aan de vereisten van de AVG. Een dergelijke grondslag zou, op basis van Europese rechtsbeginselen (met oog op de fundamentele rechten omtrent de bescherming van persoonsgegevens), uitsluitend betrekking mogen hebben op persoonsgegevens die strikt noodzakelijk zijn voor fiscale doeleinden (zoals btw-heffing en fraudebestrijding). Daarnaast brengt het gekozen model risico's mee in het kader van de rolverdeling onder de AVG, omdat, afhankelijk van de infrastructuur, verscheidene partijen (zoals de Belastingdienst en centrale serviceproviders) als (zelfstandig of gezamenlijk) verwerkingsverantwoordelijke kunnen kwalificeren, met gevolgen voor transparantie, de uitoefening van rechten van betrokkenen, het treffen van passende technische en organisatorische maatregelen en de noodzakelijke contractuele afspraken tussen partijen.

Naast gegevensbescherming spelen ook cyber- en informatiebeveiligingsrisico's een belangrijke rol. Een centraal en grootschalig elektronisch uitwisselingspunt voor factuurgegevens vormt een aantrekkelijk doelwit voor cyberaanvallen. Afhankelijk van de inrichting kunnen betrokken partijen onder NIS2 vallen, met verplichtingen op het gebied van risicobeheer, passende beveiligingsmaatregelen, monitoring en incidentmelding. Het is daarom essentieel dat de gekozen infrastructuur voldoende weerbaar is en, voor zover NIS2 op de betrokken partijen van toepassing is, voldoet aan de vereisten uit NIS2 en de Cyberbeveiligingswet.

E-facturatie

Een wettelijke verplichting tot binnenlandse e-facturatie brengt grootschalige verwerkingen van factuurgegevens mee, die mogelijk persoonsgegevens bevatten. Deze verplichting moet dus voor verwerkingsverantwoordelijken een duidelijke wettelijke grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens creëren om te kunnen voldoen aan de vereisten van de AVG. Daarbij komt dat het creëren van een dergelijke grondslag, middels het vastleggen van de verplichting om facturen elektronisch uit te wisselen (en daarbij persoonsgegevens te verwerken), een beperking vormt van het grondrecht op bescherming van persoonsgegevens en de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer. Een dergelijke beperking is alleen gerechtvaardigd indien zij berust op een voldoende duidelijke wettelijke grondslag, een legitiem doel dient (zoals fraudebestrijding of het verbeteren van de fiscale handhaafbaarheid) en noodzakelijk en proportioneel is. Dit vraagt om een scherpe wettelijke afbakening van de gegevens die verplicht elektronisch moeten worden verwerkt en de doeleinden voor die verwerking.

Daarnaast ontstaan mogelijk risico's op het gebied van digitale operationele weerbaarheid, doordat partijen volledig afhankelijk zijn van digitale infrastructuren voor e-facturatie. Uitval van digitale diensten

of cyberaanvallen kunnen de elektronische uitwisseling van facturen, en daarmee de continuïteit van het bedrijfsleven, ernstig beïnvloeden. Afhankelijk van de inrichting kunnen verschillende actoren onder NIS2 en nationale cyberbeveiligingswetgeving vallen, met verplichtingen rond risicobeheer, passende beveiligingsmaatregelen, monitoring en incidentmelding. Een belangrijk risico in deze context zou zich kunnen voordoen als e-facturatie wordt verplicht terwijl de onderliggende infrastructuur voor binnenlandse e-facturatie nog niet voldoet aan de NIS2 verplichtingen. Daarom moeten de weerbaarheid en continuïteit van systemen op orde zijn en moeten er duidelijke scenario's bestaan voor verstoringen of cyberincidenten.

7.2.8 Impact op bestaande fiscale regels

De Nederlandse wet- en regelgeving kent momenteel verschillende bijzondere factureringsvereisten en versoepelingen, waar tijdens het wetgevingsproces inzake e-facturatie en digitale rapportage rekening mee moet worden gehouden.

Kasstelsel

Zo geldt momenteel op grond van artikel 26 van de Wet OB voor bepaalde aangewezen ondernemers dat het tijdstip van verschuldigdheid niet het moment is dat de factuur is of had moeten worden uitgereikt, maar het moment dat de vergoeding wordt voldaan. Het zogenoemde kasstelsel kan door de aangewezen ondernemers, maar ook door andere ondernemers worden toegepast, mits zij uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor meer dan 90%) prestaties verrichten aan consumenten (B2C). Daarnaast is het mogelijk om bij de inspecteur te verzoeken om het kasstelsel toe te passen, wanneer langer dan één kalenderjaar voor ten minste 80% prestaties zijn verricht aan consumenten.

Wanneer Nederland ervoor kiest om de reikwijdte van e-facturatie zodanig vast te stellen, dat ondernemers die het kasstelsel toepassen ontheven zijn van e-factureringsverplichtingen, is het raadzaam om het kasstelsel zoals deze in de btw-wet- en regelgeving is opgenomen te heroverwegen. Hoewel de lijst met aangewezen ondernemers niet uitputtend is, kan het in het kader van e-facturatie wenselijk zijn om bepaalde ondernemers expliciet aan te wijzen en dus toe te voegen aan de lijst of andere ondernemers juist uit de lijst te verwijderen. Daarnaast zal de mogelijkheid om te verzoeken het kasstelsel toe te passen impliciet een verzoek worden om geen e-facturen uit te hoeven reiken. Extra toezicht, of in elk geval opmerkzaamheid voor de kans op oneigenlijk gebruik, op het kasstelsel is daarom gewenst.

Wij merken op dat instandhouding van de drempel van 90% de voorkeur behoeft, omdat grote ondernemingen, die zich naar verwachting zonder al te veel problemen kunnen aanpassen aan e-facturatie, veelal meer dan 10% aan andere ondernemers (B2B) prestaties zullen verrichten. Alomvattend menen wij dat het kasstelsel zich leent om als uitzondering voor e-facturatie te dienen, maar het is raadzaam om de relevante wet- en regelgeving bij de implementatie van de ViDA-richtlijn opnieuw te bekijken en mogelijk aan te passen.

Goedkeuringen

In het Besluit administratieve verplichtingen is goedgekeurd dat detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften slechts een factuur hoeven uit te reiken als hun afnemers daarom vragen. Hier dient zich de vraag aan of het wenselijk is dat deze ondernemers in dergelijke gevallen verplicht zijn om een e-factuur uit te reiken. Overwogen kan worden dat tevens wordt goedgekeurd dat deze ondernemers, voor zover zij

niet onder het kasstelsel vallen of hier niet om verzocht hebben, niet verplicht zijn tot het uitreiken van een e-factuur. Daarnaast kunnen ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten onder voorwaarden worden ontheven van de in Nederland geldende factureringsverplichtingen. Deze ontheffing kan tevens toepassing vinden op de vrijgestelde prestaties van ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. Afhankelijk van de keuzes die worden gemaakt ten aanzien van de digitale rapportageverplichtingen van (B2B) vrijgestelde prestaties, kan deze ontheffing heroverwogen worden.

Tijdstip van factureren

Op grond van artikel 34g van de Wet OB moeten facturen worden uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de goederenlevering of de dienst is verricht. Ter zake van intracommunautaire leveringen en prestaties waarvan de btw is verlegd moet deze wetsbepaling met ingang van 1 juli 2030 worden gewijzigd naar een termijn van tien dagen nadat de factuur is of had moeten worden uitgereikt. Ingeval van vooruitbetalingen waarvan de heffing van btw verlegd is, geldt een termijn van tien dagen na ontvangst van de vooruitbetaling. Wij merken op dat de termijn voor de uitreiking van (e)-facturen ter zake van andersoortige prestaties door de lidstaten zelf te bepalen is en dus eventueel in stand kan blijven. De voorkeur gaat echter uit naar een eenduidige factureringstermijn.

Vermeldingen

De verplichte vermeldingen op de e-factuur moeten op grond van de ViDA-richtlijn worden uitgebreid met het volgnummer van de corrigerende factuur, indien van toepassing, en het bankrekeningnummer of een vergelijkbaar nummer van de leverancier. Daarnaast wordt de vermelding van “driehoekshandeling” verplicht bij toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling. In art. 33 van de Uitvoeringsbeschikking OB is opgenomen dat bepaalde bescheiden ook hebben te gelden als een factuur, zoals het vervoersbewijs in het openbaar vervoer of van taxidiensten. Bovendien is in het Besluit administratieve verplichtingen goedgekeurd dat het transactieoverzicht van de reizen worden aangemerkt als vervoersbewijs en dus ook kan dienen als factuur. Voor zover e-facturatie in Nederland ter zake van dergelijke diensten verplicht wordt, zullen de in artikel 33 van de Uitvoeringsbeschikking OB opgenomen bescheiden door de beperkte vereiste vermeldingen en de vorm ervan niet voldoen aan het EN16931 format.

Daarnaast gelden specifieke vermeldingen op de factuur voor accijnsgoederen en minerale oliën als voorwaarde voor de toepassing van het nultarief, waar rekening mee moet worden gehouden bij de uitwerking van de e-factureringsregels.

Bepaalde vermeldingen kunnen momenteel op grond van artikel 35 lid 3 van de Wet OB worden weggelaten wanneer de factuur wordt uitgereikt door een niet-gevestigde ondernemer, die ook geen betrokken vaste inrichting in Nederland heeft en ter zake waarvan de btw is verlegd naar de afnemer. Het betreft de vergoeding, het tarief en het te betalen btw-bedrag. Met ingang van 1 juli 2030 zullen deze gegevens digitaal gerapporteerd moeten worden, tenzij Nederland ervoor kiest om de rapportageverplichting enkel verplicht te stellen voor in Nederland gevestigde ondernemers.

Vereenvoudigde facturen

In bepaalde gevallen is het toegestaan om een vereenvoudigde factuur uit te reiken, bijvoorbeeld wanneer het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100 of wanneer de KOR wordt toegepast. Op een vereenvoudigde factuur wordt een beperkte hoeveelheid gegevens vermeld, waardoor niet geheel wordt

aangesloten bij de digitale rapportageverplichtingen. Hier moet rekening mee worden gehouden bij de bepaling van de reikwijdte van e-facturatie en digitale rapportage.

Factuurdefinities en aanvaarding

Het is momenteel onder de Nederlandse wet- en regelgeving al toegestaan om elektronische facturen uit te reiken. Wat onder een elektronische factuur moet worden verstaan op grond van artikel 35d van de Wet OB zal in overeenstemming moeten worden gebracht met het nieuwe artikel 217 van de Btw-richtlijn.

Aanvaarding door de afnemer als voorwaarde voor e-facturatie zal moeten worden aangepast in artikel 35b lid 1 van de Wet OB, afhankelijk van de keuzes die worden gemaakt. Nederland kan er namelijk voor kiezen om aan te sluiten bij het EN16931 format als voorgeschreven norm voor e-facturatie, zodat aanvaarding door de afnemer in beginsel geen voorwaarde meer is. In dat geval kan ook nog gekozen worden om aanvaarding wel in stand te houden voor binnenlandse transacties. Dit onderscheid zal alsdan in artikel 35d van de Wet OB gemaakt moeten worden. In het Besluit administratieve verplichtingen is bepaald dat geacht wordt sprake te zijn van aanvaarding, indien de e-factuur zonder commentaar wordt verwerkt of betaald en dat is hoe in de praktijk ook veelal wordt gehandeld. Afhankelijk van de vormgeving van e-facturatie in Nederland moet dit bewijsvermoeden worden gewijzigd dan wel verwijderd.

Overige afwijkende factuurregels

In Nederland gelden verschillende afwijkende factureringsvereisten voor bepaalde bijzondere regelingen. Zo mogen wederverkopers die goederen leveren met toepassing van de margeregeling de btw niet afzonderlijk vermelden op de factuur, omdat de verschuldigde btw wordt opgenomen in de vergoeding. Dit is ook het geval voor ondernemers die de reisbureauregeling toepassen. Daarnaast zijn ondernemers die doorgaans (meer dan 80%) goederen leveren aan andere ondernemers verplicht om een factuur uit te reiken ter zake van al hun leveringen, ook wanneer normaliter geen factureringsplicht voor die levering geldt. Deze regeling is bedoeld voor bepaalde aangewezen groothandelaren, bijvoorbeeld in levensmiddelen, tabaksproducten en dranken. Laatstgenoemde bijzondere regeling zou bij een brede implementatie van de ViDA-richtlijn in de Nederlandse wet- en regelgeving effectief kunnen leiden tot een e-factureringsplicht voor groothandelaren voor (maximaal 20% van) hun (binnenlandse) B2C leveringen.

Digitale rapportage

Rapportageverplichtingen gelden momenteel in Nederland voor ondernemers die intracommunautaire prestaties verrichten. Zij zijn verplicht om uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op het rapportagetijdvak hun Opgaaf ICP in te dienen. In vergelijking met de aankomende digitale rapportage betreft het een relatief beperkte hoeveelheid gegevens die moeten worden gerapporteerd. Bepaalde ondernemers zijn ontheven van de verplichting tot het indienen van de Opgaaf ICP, namelijk ondernemers die intracommunautair een nieuw vervoermiddel leveren of de KOR toepassen. Bij de bepaling van de reikwijdte van de digitale rapportageverplichtingen in Nederland moet rekening worden gehouden met deze uitzonderingen. Daarnaast moeten uiteraard de relevante wettelijke bepalingen ter zake van de Opgaaf ICP in overeenstemming worden gebracht met de te rapporteren gegevens en de termijnen die per 1 juli 2030 gelden op grond van de ViDA-richtlijn. Wanneer niet wordt gekozen voor opname van de digitale rapportageverplichtingen in de Wet OB, zullen de bepalingen ter zake van de Opgaaf ICP moeten worden verwijderd omdat digitale rapportage in de plaats treedt van de Opgaaf ICP.

Beperkt fiscaal vertegenwoordiging

Nederland kent twee vormen van fiscaal vertegenwoordiging. De algemeen fiscaal vertegenwoordiging, waarbij de buitenlandse ondernemer een eigen btw-nummer heeft een de beperkt fiscaal vertegenwoordiging waarbij de buitenlandse ondernemer geen eigen btw-nummer heeft. Voor wat betreft de eerste vorm van fiscaal vertegenwoordiging gaan wij ervan uit dat dezelfde regels met betrekking tot ViDA zouden moeten gelden als buitenlandse ondernemers met een Nederlands btw-nummer zonder fiscaal vertegenwoordiging.

Voor de beperkte fiscaal vertegenwoordiging ligt dat wellicht genuanceerder. De beperkt fiscaal vertegenwoordiger treedt meestal namens meerdere buitenlandse ondernemers op met gebruikmaking van 1 btw-nummer voor de invoer van goederen en de daaropvolgende levering (binnenlandse prestaties of intracommunautaire prestaties). Het is niet op voorhand duidelijk hoe de regels met betrekking tot ViDA gaat uitpakken voor deze groep terwijl er wel sprake is van prestaties in deze groep waarop ViDA van toepassing is. Het verplicht worden van de nieuwe regels kan voor deze groep buitenlandse ondernemingen wel eens praktisch lastig uitvoerbaar zijn omdat de buitenlandse ondernemingen zelf geen btw-registratie hebben. De verplichting opleggen aan de beperkt fiscaal vertegenwoordiger is eveneens niet direct heel makkelijk uitvoerbaar en zal ook significante wijzigingen met zich meebrengen in de praktijk. We raden aan dit nader te onderzoeken.

7.3 Infrastructuur

7.3.1 Wenselijkheid voorschrijven infrastructuur e-facturatie

Als eerste wordt ingegaan op de wenselijkheid van het voorschrijven van een bepaalde infrastructuur voor e-facturatie tussen ondernemers. Ondanks dat de overheid geen partij is bij deze transacties, kan zij wel een bepaalde infrastructuur voorschrijven of stimuleren. Wij lichten dat hierna toe.

Voor e-facturatie B2B is het wenselijk om keuzevrijheid te houden voor ondernemers zelf voor wat betreft boekhoud- en facturatie-oplossingen. Niet alleen wegens licentiekosten, beïnvloed door concurrentie en schaalvoordelen, maar ook omdat de oplossingen in eerste instantie moeten aansluiten bij de primaire bedrijfsvoering en financiële vastlegging en rapportage daarvan. Vanwege deze randvoorwaarden is het noodzakelijk om tijdig duidelijkheid te creëren voor zowel ondernemers als softwareproviders.

Hoewel deze randvoorwaarden niet hoeven te betekenen dat er een voorgeschreven infrastructuur moet zijn, er kunnen immers alternatieven zijn die aan dezelfde standaard kunnen voldoen, blijkt uit het onderzoek en interviews een grote voorkeur voor het voorschrijven van één infrastructuur. Daarnaast bestaat ook de voorkeur voor een welbepaalde infrastructuur, vooral vanuit de gedachte dat dit duidelijkheid en eenvoud schept voor belanghebbenden. Uit interviews met belanghebbenden komt de wens naar voren voor duidelijkheid in verband met de keuze door ondernemers voor de benodigde infrastructuur, nu en in de toekomst en duidelijkheid voor leveranciers om de connectiviteit te kunnen aanbieden en waarborgen.

Onder de geïnterviewde belanghebbenden bestaat ons inziens voldoende draagvlak over de voor te schrijven variant. Nagenoeg alle partijen vinden Peppol een geschikte keuze. Peppol wordt al gebruikt in Nederland bij facturatie B2G. Peppol wordt bovendien al voor bredere doeleinden gebruikt en verscheidene landen schrijven Peppol voor, binnen de EU, maar ook buiten de EU. Nederland heeft al de

NPa als autoriteit voor Peppol en de RDI heeft al praktische ervaring met het toezicht. Peppol biedt derhalve een goede basis voor interoperabiliteit en controleerbaarheid van e-facturatie.

Wij begrijpen dat bijvoorbeeld in België EDI eveneens wordt toegestaan. Voor Nederland zou dit met name in bepaalde branches voordelen kunnen bieden. Echter, op basis van de interviews is dit niet verder naar voren gekomen. Wij raden aan om nog nader te onderzoeken of dit wenselijk is in overleg met het bedrijfsleven.

Hoewel meermaals is opgebracht dat Peppol een privaatrechtelijke organisatie is, hetgeen nadelig zou kunnen zijn, wordt het risico door ons beperkt geacht, zijn dergelijke netwerken ook gebruikelijk voor andere doeleinden en geldt dit ook voor andere dan overheidsoplossingen.

In hoofdstuk 6 is uitvoerig ingegaan op mogelijke nadelen en zwakheden rondom betrouwbaarheidseisen zoals en KYC in relatie tot infrastructuur en Peppol in het bijzonder, maar is wel draagvlak geconstateerd bij belanghebbenden dat dit vraagstuk oplosbaar is. Met name boekhoudleveranciers en Peppol serviceproviders geven aan dat zij vandaag de dag ook al goedwerkende KYC-procedures geïmplementeerd hebben voor Peppol. Bovendien geldt de KYC-kwestie in principe voor iedere gekozen infrastructuur en is dus een keuze voor Peppol op dit vlak niet per se meer nadelig dan andere keuzes.

Tenslotte willen wij erop wijzen dat momenteel geluiden in België ontstaan over Peppol en andere implementatieproblemen. Zo zouden facturen via het Peppol netwerk niet worden ontvangen en zijn er problemen met de software van de softwareleveranciers. Bovendien zouden er uitdagingen bestaan met facturen met een datum van voor de inwerkingtreding van de nieuwe regels. De KVABB (vereniging voor accountants en boekhouders) heeft gevraagd om uitstel van de btw-aangifte en coulance bij het missen van termijnen. Het Belgische Ministerie heeft aangegeven dat van uitstel van de aangifte geen sprake kan zijn en dat overwegend positief wordt gereageerd op de nieuwe regels en dat bij verandering nu eenmaal ook zaken horen die niet perfect gaan.⁶⁹ Wij merken op dat het erop lijkt dat deze problemen niet gerelateerd zijn aan het Peppol-netwerk zelf maar met name bij een aantal nieuwe Peppol-dienstverleners die onderling niet goed de berichten verstuurden en ontvangen vanwege de onervarenheid van de betreffende dienstverleners. Verder begrijpen wij dat een aantal huidige beperkingen in Peppol bestaan zoals een beperkt aantal coderingen die lastig aan zijn te sluiten bij huidige facturatieprocessen (zoals bijvoorbeeld in het geval van "freight invoices" met verschillende btw-behandelingen op een factuur). In België zijn er workarounds van toepassing door bijvoorbeeld in dergelijke gevallen de codering "exempt" te gebruiken. Wij raden aan om in de vervolgstappen nader onderzoek naar de ervaringen in België te doen zodat Nederland kan leren van de implementatie in België. Hierbij is ook van belang na te denken over de cut-over strategie en hoe om te gaan met timing verschillen en oude facturen die tijdens de nieuwe regels nog moeten worden verwerkt.

7.3.2 Juridische aspecten

Een verplicht stelsel voor e-facturatie leidt, zoals hiervoor vermeld, tot grootschalige, grotendeels geautomatiseerde verwerking van factuurgegevens, die mogelijk persoonsgegevens bevatten, met name wanneer het gaat om eenmanszaken, ZZP'ers of andere betrokken natuurlijke personen. Aangezien

⁶⁹ <https://www.hln.be/economie/boekhouders-vragen-uitstel-voor-btw-aangiftes-door-problemen-met-e-facturatie-a8b82391/>

sprake zou zijn van een verplichting tot e-facturatie is, met oog op het grondrecht op bescherming van persoonsgegevens en eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, een formeel-wettelijke grondslag vereist, en dient deze wettelijke verplichting een legitiem doel te dienen en noodzakelijk en proportioneel te zijn in verhouding tot dat doel. Deze zelfde principes zijn van toepassing op het voorschrijven van een bepaalde infrastructuur. Indien de overheid namelijk één specifieke infrastructuur voorschrijft, moet zij kunnen onderbouwen dat deze keuze, en niet een minder ingrijpend alternatief (vanuit het perspectief van voornoemd grondrecht), noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken.

Daarnaast zou voor optimale rechtszekerheid op voorhand, ten aanzien van de AVG, moeten worden vastgesteld hoe de verschillende actoren binnen het Peppol-netwerk juridisch kwalificeren. De NPa, de Belastingdienst, de verschillende PSPs, en eindgebruikers verwerken elk op een eigen manier persoonsgegevens. Afhankelijk van de feitelijke situatie kunnen zij optreden als zelfstandig of gezamenlijk verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker. Het op voorhand vaststellen van de kwalificaties is essentieel, omdat de toepasselijke verplichtingen, verantwoordelijkheden, aansprakelijkheid en benodigde contractuele afspraken (zoals verwerkersovereenkomsten of afspraken bij gezamenlijke verantwoordelijkheid). Daarvan afhangen. Dit AVG-aspect vereist een nadere analyse bij de inrichting van Peppol als verplichte infrastructuur.

Wanneer geen specifieke infrastructuur wordt voorgeschreven, behouden partijen een grote mate van vrijheid om te bepalen welke technische oplossingen en dienstverleners zij inzetten voor het verzenden, ontvangen of verwerken van e-facturen. Daarmee zou het ook per aanbieder kunnen verschillen hoe de rolverdeling onder de AVG wordt vormgegeven. Dergelijke verschillen zouden kunnen leiden tot inconsistenties in naleving van de AVG-verplichtingen, uiteenlopende beschermingsniveaus voor betrokkenen en onzekerheid over toezicht en aansprakelijkheid. Door één uniforme infrastructuur verplicht te stellen, kan de wetgever centraal vastleggen welke actoren welke rol hebben en de verwerking van persoonsgegevens in dit kader wettelijk verankeren.

Verder valt de infrastructuur van e-facturatie, als vertrouwensdienst onder het eIDAS-kader, binnen de reikwijdte van NIS2. Derhalve rusten op de actoren binnen de infrastructuur van e-facturatie verplichtingen op het gebied van risicobeheer, technische en organisatorische beveiligingsmaatregelen en de melding van significante incidenten.

Voor Nederland geldt dat pas na implementatie van NIS2 in de Cyberbeveiligingswet en nadat het Cyberbeveiligingsbesluit definitief vaststaat welke actoren binnen de e-facturatieketen onder toezicht zullen vallen en welke zorg- en meldplichten voor hen gaan gelden. Indien Peppol als verplichte infrastructuur voor e-facturatie wordt aangewezen, moet worden gewaarborgd dat het netwerk en de PSPs tijdig aan deze verplichtingen kunnen voldoen. Het voorschrijven van een infrastructuur die (nog) niet voldoet aan de NIS2-vereisten brengt een aanzienlijk continuïteits- en beveiligingsrisico met zich mee. Dat risico wordt versterkt doordat het Peppol-netwerk in dat scenario een centrale schakel zou vormen binnen het grootschalige fiscale ecosysteem van e-facturatie en digitale rapportage, waarvan alle betrokken actoren afhankelijk zouden worden.

Daarnaast moet worden beoordeeld in hoeverre het Peppol-netwerk, (vooralsnog) een niet-gekwaliceerde ERDS zijnde, voldoet aan de vereisten die het eIDAS-kader stelt aan niet-gekwaliceerde vertrouwensdiensten. Zo moet een niet-gekwaliceerde verlener van vertrouwensdiensten een

risicobeheerbeleid voeren, waarbij deze partij risico's identificeert, documenteert en evalueert, risico's die passen bij de betreffende dienst, en vervolgens adequate beheersmaatregelen invoeren.

Daarbij dient eveneens nader te worden overwogen of het niet passender is om een QERDS aan te wijzen als verplichte infrastructuur. De kwaliteitseisen voor een QERDS zijn namelijk aanzienlijk verderstrekkend dan voor een reguliere ERDS. Deze variant wordt onder andere vooraf getoetst door een geaccrediteerde conformiteitsbeoordelingsinstantie en pas na positieve beoordeling opgenomen in de nationale en Europese vertrouwenslijst door de bevoegde nationale toezichthouder.

Voor een QERDS gelden daarnaast onder meer de volgende kernvereisten:

- de dienst moet worden verleend door één of meer gekwalificeerde vertrouwensdienstverleners;
- de identiteit van de verzender moet op een hoog betrouwbaarheidsniveau worden vastgesteld;
- het verzend- en ontvangstproces moet worden beschermd met een geavanceerde elektronische handtekening of een geavanceerd elektronisch zegel van een gekwalificeerde dienstverlener, op een wijze die onjuiste of ongemerkte wijziging van gegevens uitsluit;
- de verzender en ontvanger moeten duidelijk worden geïnformeerd over eventuele noodzakelijke wijzigingen aan de gegevens; en
- het tijdstip van verzending, ontvangst en eventuele wijzigingen moet worden vastgelegd met een gekwalificeerd elektronisch tijdstempel.

Bovendien moet een QERDS de identiteit van de ontvanger verifiëren met een zeer hoog betrouwbaarheidsniveau en dient de QERDS, onder andere, aan hoge eisen voor cryptografie en netwerkbeveiliging te voldoen. Een QERDS biedt daarmee een hoger niveau van zekerheid en rechtsbescherming, met name waar elektronische uitwisseling formele bewijswaarde moet hebben.

Voorts verdient het aanbeveling om de verschillende contractuele en governance-documenten van OpenPeppol, waaronder de 'Peppol Authority Agreement', 'Service Provider Agreements', mogelijke End-User overeenkomsten, het Peppol Interoperability Framework en de beleids- en accreditatievoorwaarden van de NPa, afzonderlijk en in samenhang te beoordelen⁷⁰. Deze overeenkomsten en governance-documenten regelen onder meer de rollen, verplichtingen, aansprakelijkheidsverdeling en technische vereisten tussen de coördinerende Peppol-autoriteit, de nationale Peppol-autoriteiten, PSPs en eindgebruikers. Wanneer Peppol als verplichte infrastructuur wordt aangewezen, wordt deze privaatrechtelijke governance feitelijk onderdeel van een publiekrechtelijk verplicht stelsel. Een nadere juridische analyse van deze documenten is daarom gewenst om vast te stellen welke verplichtingen tussen de actoren gelden, waar eventuele lacunes of overlappende verantwoordelijkheden zich bevinden, hoe toezicht en handhaving zijn vormgegeven en in hoeverre deze afspraken aansluiten bij nationale wettelijke vereisten op het gebied van gegevensbescherming, cyberbeveiliging en het eIDAS-kader. Enkel op basis van een dergelijke beoordeling kan worden bepaald of de bestaande governance-structuur van Peppol toereikend is voor een wettelijke verplichting, of dat aanvullende nationale regels of contractuele aanpassingen nodig zijn.

Verder verdient het de vermelding dat, hoewel wij in het kader van ViDA geen noemenswaardige staatssteunrisico's zien, een mogelijk staatssteunrisico kan ontstaan wanneer de Nederlandse overheid één of enkele e-facturatiemethode(n) verplicht en de ontwikkeling van de gerelateerde digitale infrastructuur toevertrouwt aan één of enkele onderneming(en). De betrokken ondernemingen zullen voor de ontwikkeling van de infrastructuur hoogstwaarschijnlijk van de Nederlandse overheid een

⁷⁰ Peppol Governance Documentation.

economisch voordeel ontvangen dat niet wordt verstrekt aan de concurrenten die niet zijn geselecteerd voor de ontwikkeling van de infrastructuur. Het is niet ondenkbaar dat in een dergelijk geval aan alle criteria van verboden staatssteun wordt voldaan.⁷¹

Een dergelijk risico op verboden staatssteun (indien niet vooraf goedgekeurd door de Commissie) kan in belangrijke mate worden beperkt door toepassing van een open, transparante en niet-discriminerende aanbestedingsprocedure volgens het Europese en nationale aanbestedingsrecht. Als de overheid de ontwikkeling van de infrastructuur via een mededingingsprocedure in de markt zet, waarbij iedere marktpartij gelijk wordt behandeld en concurrentie daadwerkelijk kan plaatsvinden, is doorgaans geen sprake van economisch voordeel of selectiviteit. Er zal dan geen sprake zijn van verboden staatssteun. Daarbij geldt dat de aanbestedingsprocedure aan een viertal essentiële voorwaarden moet voldoen.⁷²

7.3.3 Voorschrijven infrastructuur voor digitale rapportage

Naast de infrastructuur voor e-facturatie tussen ondernemers, moet ook een beslissing genomen worden inzake de infrastructuur voor digitale rapportage door ondernemers aan de Belastingdienst. Dit is in principe een verantwoordelijkheid van de Belastingdienst als ontvangende partij.

Onder ViDA is er reeds een verplichting om de intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties digitaal te rapporteren aan de Belastingdienst vanaf 1 juli 2030, hetgeen geldt voor een groot aantal ondernemers in Nederland (ca. 200.000). Verder is in dit rapport dieper ingegaan op de verplichting van het digitale rapporteren van de intracommunautaire verwervingen, hetgeen nog meer ondernemers betreft in Nederland (ca. 600.000). Uit het onderzoek blijkt dat er een nauw verband moet bestaan tussen de infrastructuur voor e-facturatie tussen ondernemers (waarvoor Peppol het meest wenselijk is) en voor digitale rapportage aan de Belastingdienst. Dit geldt in ieder geval voor de internationaal opererende ondernemers, maar ook voor de ondernemers die factureren aan de overheid.

Uit het onderzoek blijkt niet alleen dat het bij een voorgeschreven infrastructuur voor e-facturatie van groot belang is dat dit aansluit op de infrastructuur voor digitale rapportage, maar ook dat dit voor *rechtstreekse* aansluiting kan zorgen. In de huidige ViDA-Peppol-pilot wordt verder onderzocht of het 4-hoeksmodel zonder digitale rapportage ook direct kan leiden tot directe rapportage vanuit dezelfde infrastructuur. Dit lijkt mogelijk en de uitkomst van deze pilot is in dit verband van groot belang voor de te maken keuzes.

De infrastructuur voor digitale rapportage kan niet los worden gezien van de infrastructuur voor omzetbelasting bij de Belastingdienst, die momenteel nog in ontwikkeling is. Dit is een belangrijke voorwaarde voor de uiteindelijke keuzes.

Uit het onderzoek blijkt wel dat naast het voorschrijven van een infrastructuur voor e-facturatie, dit ook wenselijk is voor digitale rapportage. Dit wordt ook voor digitale rapportage ingegeven door overwegingen van duidelijkheid en werkbaarheid, voor zowel ondernemers als softwareproviders. Bovendien blijkt, hetgeen nader is uitgewerkt in hoofdstuk 6, dat Peppol ook op dit punt een logische keuze zou zijn gelet op dezelfde overwegingen als opgenomen in 7.3.1 ten aanzien van de infrastructuur voor e-facturatie (standaardisatie en duidelijkheid).

⁷¹ Voor deze criteria wordt verwezen naar Bijlage B.

⁷² De voorwaarden zijn opgenomen in Bijlage B.

Ten slotte, door één uniforme infrastructuur verplicht te stellen, kan de wetgever centraal vastleggen welke actoren welke rol hebben en de verwerking van persoonsgegevens in dit kader wettelijk verankeren.

7.3.4 Governance van de infrastructuur

De overheid dient ten aanzien van verschillende aspecten van de infrastructuur een rol te spelen op het gebied van governance. Zo zal, bij het gebruik van Peppol, toezicht op het (gebruik van het) platform dienen plaats te vinden voor zowel de e-facturatie als de digitale rapportage. Dit kan in het geval van Peppol de Nederlandse Peppolautoriteit zijn. Indien andere c.q. verscheidene platforms worden toegestaan, zal dit (vele malen) complexer en tijdrovender worden en zal dit deel van de governance verder moeten worden uitgewerkt en ingevuld.

De eIDAS Verordening vereist ook handhaving rondom de infrastructuur voor e-facturatie en digitale rapportage (via Peppol), hetgeen in Nederland ingevuld kan worden door de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur.

De gewenste governance van de infrastructuur moet door de wetgever ook tijdig worden vastgelegd.

Ten slotte is bij digitale rapportage aan de Belastingdienst sprake van het delen van vertrouwelijke en persoonlijke informatie. De Autoriteit Persoonsgegevens dient dan ook een rol te spelen bij de handhaving van de AVG.

Het handhaven van het uitvoeren van e-facturatie, indien onderdeel van de fiscale wetgeving, dient evenwel plaats te vinden door de Belastingdienst, hetgeen echter niet direct onder de infrastructuur zelf valt. Op zich is dit overigens niet veel anders dan vandaag de dag al gebeurt (middels boekenonderzoeken).

8 Conclusie en vervolgstappen

8.1 Conclusie

In dit rapport hebben we de volgende twee doelstellingen nader onderzocht:

1. De vraag beantwoorden in hoeverre het noodzakelijk is de doelstellingen en randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen (de zogenoemde infrastructuur) concreet in regelgeving vast te leggen.
2. De vraag beantwoorden welke voor- en nadelen er voor Nederland (alle belanghebbenden meegenomen) bestaan bij het invoeren van een verplichting voor binnenlandse e-facturatie en/of digitale rapportage.

Eerste doelstelling

Met betrekking tot de eerste doelstelling komen wij tot de conclusie dat het wenselijk is om één standaard voor te schrijven zowel met betrekking tot het te gebruiken netwerk (Peppol) alsmede de factureringsnorm (EN16931) en datavelden (aansluiting bij de datavelden van de ViDA-regels). Wij denken dat het vooralsnog niet nodig is om een keuze te maken tussen UBL en CII. Deze standaarden gelden voor zowel e-facturatie tussen ondernemers als de digitale rapportering aan de Belastingdienst. Dit betekent derhalve dat deze aspecten ook in de wet- en regelgeving moeten worden opgenomen en dat hier verantwoordelijkheden zoals een geschikte governance aan vast zitten die nader uitgewerkt moeten worden. De keuze Peppol als te gebruiken netwerk voor e-facturatie en digitale rapportage kent een breed draagvlak onder de belanghebbenden die zijn geïnterviewd. Dit komt mede door het feit dat de overheid Peppol al langer gebruikt en dit naar verwachting de (internationale) interoperabiliteit ten goede komt door het wereldwijde gebruik van Peppol. Eventuele wensen voor uitzonderingen zoals het gebruik van EDI zijn niet in de interviews naar voren gekomen. In algemene zin zouden uitzonderingen enigszins de wens tot standaardisatie tenietdoen. Dit kan eventueel nog worden onderzocht voor branches waar dit relevant voor is.

Er zijn wel eventuele gevolgen met betrekking tot de KYC-procedure binnen Peppol, maar dergelijke gevolgen zijn van toepassing op alle netwerken die worden gebruikt. Daarnaast moet worden beoordeeld in hoeverre het Peppol-netwerk, een niet-gekwificeerde ERDS zijnde, voldoet aan de vereisten die het eIDAS-kader stelt aan niet-gekwificeerde vertrouwensdiensten. Indien Peppol als verplichte infrastructuur voor e-facturatie wordt aangewezen, moet worden gewaarborgd dat het netwerk en de PSPs tijdig aan deze vereisten kunnen voldoen. Het voorschrijven van een infrastructuur die (nog) niet voldoet aan de NIS2-vereisten, inclusief de vereisten zoals neergelegd in de Cyberbeveiligingswet en het Cyberbeveiligingsbesluit, brengt een aanzienlijk continuïteits- en beveiligingsrisico met zich mee. Dat risico wordt versterkt doordat het Peppol-netwerk in dat scenario een centrale schakel zou vormen binnen het grootschalige fiscale ecosysteem van e-facturatie en digitale rapportage, waarvan alle betrokken actoren afhankelijk zouden worden. Aan de andere kant, door één uniforme infrastructuur verplicht te stellen, kan de wetgever centraal vastleggen welke actoren welke rol hebben en de verwerking van persoonsgegevens in dit kader wettelijk verankeren.

Bovenstaande zou derhalve vanuit juridisch perspectief kunnen leiden tot de conclusie dat een vorm van een Frans e-facturatie model (met gecertificeerde aanbieders) meer de voorkeur geniet. Echter, vanuit alle andere perspectieven lijkt hier geen draagvlak voor te zijn in Nederland. Wij raden aan een nader juridisch onderzoek te doen naar de impact indien wordt gekozen voor Peppol.

Tweede doelstelling

Met betrekking tot de tweede doelstelling komen wij tot de volgende conclusie. Indien sprake is van één standaard bestaat er in de basis voldoende draagvlak voor invoering van e-facturatie en digitale rapportering voor binnenlandse prestaties (ViDA-B) exclusief de ICV-rapportage. De voordelen hiervan zijn:

- Toename efficiëntie voor het bedrijfsleven (de verwachte baten lijken uiteindelijk voor het bedrijfsleven hoger dan de kosten);
- Een verwachte verhoging van de belastingopbrengsten vanwege datakwaliteitsverbetering en verhoging van de naleving van de fiscale regels;
- Efficiënter toezicht door de Belastingdienst zal naar alle waarschijnlijkheid beter bijdragen aan de bestrijding van btw-fraude;
- Faciliteren van de mogelijkheid tot een (deels) vooraf ingevulde btw-aangifte in de toekomst.

Wij onderschrijven dat de implementatie van ViDA-B tot de nodige lasten zal leiden voor het bedrijfsleven. Echter, uit alle onderzoeken inzake e-facturatie en digitale rapportering blijkt dat de voordelen voor het bedrijfsleven groter zijn dan de nadelen. ViDA-B voldoet in ons optiek ook beter aan het uitgangspunt van de ViDA-richtlijn zelf en dat is dat de basis voor alle prestaties een e-factuur is. Wij merken hierbij op dat overwogen moet worden om bepaalde transacties en ondernemers uit te sluiten van de e-facturatie en/of digitale rapportageplicht. Voorbeelden hiervan zijn ondernemers die nagenoeg uitsluitend B2C presteren, waardoor een deel van de kleinere ondernemers wordt ontzien. ViDA-B is eveneens in lijn met andere landen in de EU waardoor mogelijke eerdere genoemde waterbedeffecten zoveel mogelijk worden voorkomen.

Met betrekking tot de invoering van een ICV-rapportage concluderen wij dat er verschil van inzicht bestaat tussen de Belastingdienst en het bedrijfsleven. Wij merken dat er minder draagvlak in de markt is voor een invoering van een ICV-rapportage. Daarnaast leidt de invoering van een ICV-rapportage tot praktische problemen en een lastenverzwaring voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst, omdat het de verwachting is dat het aantal mismatches, correcties en daaraan gekoppelde vragen van (buitenlandse) belastingautoriteiten toe zal nemen gelet op de korte rapportagetermijn van vijf dagen na ontvangst van de factuur. Overwogen kan worden om het aangiftetijdvak in Nederland op korte termijn van kwartaal naar maand te veranderen om op die manier omissies en fraude tegen te gaan. In de toekomst kan Nederland dan alsnog overwegen om een ICV-rapportage in te voeren nadat de markt langere tijd gewend is geraakt aan e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen en op basis van ervaringen in andere EU-lidstaten.

Wij raden aan om de omschakeling naar maandaangifte en een latere invoering van de ICV-rapportage nog verder te onderzoeken met een meer gericht detail en data-onderzoek en/of daartoe een werkgroep van de Belastingdienst, Fiscale Zaken en het bedrijfsleven te vormen. Hierbij dient ook rekening te worden gehouden met een eventuele negatieve impact op de btw-cashflow voor sommige ondernemers.

Dit onderwerp zal gelet op eerdergenoemde overwegingen ook op EU-niveau bespreekbaar gemaakt moeten worden.

Ten aanzien van de implementatie strategie lijkt het meeste draagvlak te bestaan voor het volgende voorstel voor een gefaseerde invoering:

- 1 januari 2030: invoering e-facturatie voor binnenlandse prestaties (uitsluitend voor gevestigde ondernemers)
- 1 juli 2030: invoering e-facturatie en digitale rapportage voor intracommunautaire en bepaalde verlegde prestaties
- Tussen 1 januari 2032 en 1 oktober 2032: invoering digitale rapportageverplichting voor binnenlandse prestaties

Ten slotte zijn een aantal overige randvoorwaarden nadrukkelijk genoemd. Vervulling hiervan is nodig om tot een succesvolle implementatie te kunnen komen. Deze zijn:

- Duidelijke en tijdige wetgeving
- Het nader onderzoeken van de cut-over impact en uitwerken van scenario's (met name hoe moet worden omgegaan met facturen die uitgereikt zijn voor de implementatiedatum maar pas na de implementatiedatum worden gerapporteerd).
- Het zoeken naar een goede balans inzake datavelden die de Belastingdienst ontvangt onder de nieuwe regels vanwege bepaalde mogelijk privacygevoelige datavelden die in bepaalde sectoren gangbaar zijn maar waar geen digitale rapportageplicht voor geldt.
- Zorgdragen voor de juiste toets aan de AVG-regels en zorgdragen dat wordt voldaan aan de regels omtrent cybersecurity.
- Implementatietermijn tussen de 1 en 2 jaar
- Internetconsultatie
- Voorlichtingscampagne met een roadmap, helpdesk en een FAQ-document
- Aftrek van voorbelasting op binnenlandse prestaties niet koppelen aan een juiste e-factuur
- Voorkomen van stilvallen van het btw-teruggave systeem na implementatie
- Coulanceperiode na inwerkingtreding op basis van proportionaliteit
- De beoordeling van de regels met betrekking tot de rechtsbescherming van belastingplichtigen meenemen in de implementatie.

8.2 Vervolgstappen

Op basis van ons onderzoek raden wij de volgende vervolgstappen aan:

- Innemen van een standpunt of Peppol kwalificeert als ERDS.
- Nader onderzoek en uitwerking van de vereisten, governance, betrouwbaarheid en benodigde opschaling van Peppol. Voorts zou nog in detail moeten worden gekeken naar een aantal huidige beperkingen in Peppol en dan met name de beschikbare coderingen die beperkend kunnen werken. Het vaststellen van de aankomende aanpassingen in Peppol en benodigde workarounds kunnen dan tijdig worden besproken. Hierbij raden wij aan om bij landen zoals België de ervaringen met Peppol te onderzoeken.
- Vaststellen of EDI in bepaalde sectoren nog moet worden toegestaan.

- Beoordelen van de impact op het implementatieproject van de zogenaamde “explanatory notes” die de Europese Commissie nog zal uitvaardigen.
- Verder uitwerken van uitzonderingen van (bepaalde) verplichtingen voor binnenlandse e-facturatie- en digitale rapportageplicht (zoals bijvoorbeeld vrijgestelde ondernemers, KOR en B2C ondernemers) alsmede voor buitenlands belastingplichtigen. Hierbij behoort ook een gedetailleerde analyse met betrekking tot de zorgen omtrent de datavelden die de Belastingdienst mogelijk ontvangt.
- Nader onderzoek naar de voordelen en impact van een eventuele ICV-verplichting en het opzetten van een werkgroep met de Belastingdienst, Fiscale Zaken en het bedrijfsleven.
- Verder uitwerken van een financiële tegemoetkoming (al dan niet in de vorm van het in stand laten van de zelfstandigenaftrek) voor ZZP’ers en kleine ondernemers.
- De impact en toepassing van rechtsbescherming op de invoering van de nieuwe regels moet worden meegenomen in het implementatietraject.
- De impact en de toepassing van de AVG zal moeten worden meegenomen in het implementatietraject.
- De fiscale impact op alle gedetailleerde (praktische) factureringsregels en beperkt fiscaal vertegenwoordiging moeten nader worden bekeken.
- Het opzetten van een brede begeleiding voor de marktpartijen zowel op fiscaal- als IT-technisch vlak waarbij de verantwoordelijkheden van de verschillende ministeries gecombineerd worden en eenduidig voor de markt worden neergezet.
- Het nemen van een definitieve en tijdige beslissing inzake de reikwijdte, implementatiestrategie, te gebruiken infrastructuur en beschreven randvoorwaarden van e-facturatie en digitale rapportage en het opstellen van de noodzakelijke wet- en regelgeving, inclusief de daarbij behorende kwantificatie van de opties.

Bijlage A: Fiscaal-juridisch kader

Richtlijn (EU) 2025/516 – ViDA-richtlijn

Algemeen

De nieuwe bepalingen inzake e-facturatie en digitale rapportage opgenomen in de 'ViDA-richtlijn' zijn onderdeel van de Btw-richtlijn zoals we die kennen onder Richtlijn 2006/112/EG. De doelstelling van de ViDA-wetgeving is het verbeteren van de belastinginning, het verminderen van fraude en het vereenvoudigen van de btw-naleving voor bedrijven en belastingdiensten door het gebruik van technologie.

In de volgende paragrafen lichten wij deze nieuwe en gewijzigde bepalingen nader toe.

E-facturatie

Europese norm

De verplichting tot het uitreiken van e-facturen volgt uit de zesde considerans en artikel 217 van de ViDA-Richtlijn. In artikel 217 van de ViDA-richtlijn is bepaald wat moet worden verstaan onder een "elektronische factuur". Het betreft:

'een factuur die de bij deze richtlijn voorgeschreven gegevens bevat en die is uitgereikt, doorgezonden en ontvangen in een gestructureerd elektronisch formaat dat de automatische en elektronische verwerking ervan mogelijk maakt.'

Deze formulering is in overeenstemming met de in artikel 2 van de Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 genoemde definitie van "elektronische factuur" ter zake van overheidsopdrachten (B2G-prestaties).

De zesde considerans van de ViDA-richtlijn bepaalt dat elektronische facturen in beginsel moeten voldoen aan de Europese norm die is vastgelegd in Uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1870 van de Commissie.⁷³ Echter, lidstaten hebben nog steeds de vrijheid om andere normen toe te staan voor binnenlandse prestaties aan consumenten.⁷⁴ De gestelde Europese norm, ook wel aangeduid als het 'EN16931 format', geeft uitvoering aan het verzoek van de Commissie⁷⁵ om een Europese norm voor het semantische gegevensmodel van de kernelementen van een elektronische factuur vast te stellen.

De Commissie verlangt dat de Europese norm aan ten minste de volgende criteria voldoet⁷⁶:

⁷³ Uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1870 van de Commissie van 16 oktober 2017 betreffende de bekendmaking van de referentie van de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen overeenkomstig Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad (PB L 266 van 17.10.2017, blz. 19, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec_impl/2017/1870/oj).

⁷⁴ Artikel 218 lid 3 van de Btw-richtlijn.

⁷⁵ Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten (PB L 133 van 6.5.2014, blz. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/55/oj>).

⁷⁶ Op grond van artikel 3, lid 1 van Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten (PB L 133 van 6.5.2014, blz. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/55/oj>).

- technologisch neutraal;
- verenigbaar met de relevante internationale normen voor elektronische facturering;
- aandacht voor de noodzaak tot bescherming van persoonsgegevens in overeenstemming met Richtlijn 95/46/EG
- aanpak volgens het concept van "gegevensbescherming door middel van ontwerp" en met inachtneming van de beginselen van evenredigheid, gegevensminimalisatie en doelbinding;
- strokend met de desbetreffende bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG (de Btw-richtlijn);
- mogelijkheid bieden om hanteerbare, gebruikersvriendelijke, flexibele en kosten-efficiënte systemen voor elektronische facturering op te zetten;
- rekening houden met de speciale behoeften van het midden- en kleinbedrijf en van niet-centrale aanbestedende diensten en aanbestedende instanties;
- geschikt voor gebruik in commerciële transacties tussen ondernemingen.'

Daarnaast moeten onderstaande kernelementen op iedere elektronische factuur worden vermeld;⁷⁷

- proces- en factuurkenmerken;
- factuurperiode;
- Informatie over de verkoper;
- informatie over de koper;
- informatie over de begunstigde van de betaling;
- informatie over de fiscaal vertegenwoordiger van de verkoper;
- verwijzing naar de overeenkomst;
- leveringsdetails;
- betalingsinstructies;
- informatie over kortingen of toeslagen;
- informatie over de factuurregel;
- totalen op de factuur;
- uitsplitsing van de btw.

Met ingang van 1 juli 2030 wordt elektronisch factureren de norm en is dit tevens verplicht voor intracommunautaire prestaties en bepaalde verlegde prestaties tussen ondernemers.⁷⁸ Voor andersoortige prestaties hebben lidstaten echter de keuzevrijheid of ze e-facturatie verplicht stellen of niet (en onder welke voorwaarden). Deze andere vormen van facturering moeten wel (blijven) voldoen aan de factureringsverplichtingen zoals opgenomen in de Btw-richtlijn.⁷⁹ Sinds de inwerkingtreding⁸⁰ van de ViDA-richtlijn hebben lidstaten tevens reeds de bevoegdheid om onder door hen te stellen voorwaarden e-facturatie te verplichten voor gevestigde ondernemers ter zake van binnenlandse prestaties.⁸¹ Wanneer van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, kan worden bepaald dat het gebruik van e-facturen niet afhankelijk is van aanvaarding door de afnemer.⁸²

⁷⁷ Artikel 6 en de vierentwintigste considerans van Richtlijn 2014/55/EU.

⁷⁸ Artikel 218 lid 2 van de Btw-richtlijn.

⁷⁹ Artikel 218 leden 1 en 2 van de Btw-richtlijn.

⁸⁰ De ViDA-richtlijn is op 14 april 2025 in werking getreden.

⁸¹ Artikel 218, tweede Alinea van de Btw-richtlijn.

⁸² Artikel 232 van de Btw-richtlijn.

Daarnaast moeten lidstaten de nodige maatregelen treffen om ervoor te zorgen dat de door belastingplichtigen uitgereikte elektronische facturen de door de Btw-richtlijn vereiste gegevens bevatten en voldoen aan de vereiste technische normen inzake e-facturering.⁸³ De verplichting om een gestructureerd factuur formaat te gebruiken moet ten minste gelden voor de te rapporteren gegevens.⁸⁴ In het onderdeel 'Digitale Rapportage' in deze bijlage wordt ingegaan op wat precies wordt bedoeld met 'de te rapporteren gegevens'.

Hybride facturen

Volgens de voornoemde definitie van elektronische facturen moet dit een factuur zijn die wordt *'doorgezonden en ontvangen in een gestructureerd elektronisch formaat dat de automatische en elektronische verwerking ervan mogelijk maakt'*. Hybride facturen, met een combinatie van gegevens in een gestructureerd formaat en gegevens in een ongestructureerd formaat, zijn evenwel ook toegestaan. Dergelijke hybride facturen moeten wel voor mensen leesbaar zijn en alle te rapporteren gegevens bevatten.⁸⁵

Portaal

Lidstaten kunnen ook het gebruik van een overheidsportaal toestaan indien dat beschikbaar is.⁸⁶ Niet duidelijk is wat er wordt bedoeld met 'een overheidsportaal indien dat beschikbaar is'. Dit zou kunnen refereren aan het Italiaanse e-facturatie model (SDI) waarbij facturen door leveranciers via de overheid worden verstuurd én waarbij de overheid de facturen goedkeurt ('cleart') alvorens deze door te sturen aan de afnemende partij. Deze goedkeuring voor het gebruik van een overheidsportaal kan echter ook beperkter worden uitgelegd en refereren aan een facturatie netwerk zoals Peppol, dat ook (voor een deel) via de overheid loopt. Wij gaan ervan uit dat deze 'toestemming' beperkt moet worden uitgelegd en dat lidstaten onder VIDA niet de mogelijkheid hebben om een dergelijk clearance model in te voeren en/of te behouden. Dit betekent dat bijvoorbeeld Italië haar clearance model per 2035 moet hebben aangepast.

Aanvaarding door de afnemer

Lidstaten hebben onder bepaalde voorwaarden de bevoegdheid het uitreiken van een e-factuur afhankelijk te stellen van aanvaarding van de afnemer. In het nieuwe artikel 232 van de Btw-richtlijn is vastgelegd in welke gevallen aanvaarding van de afnemer al dan niet te verplichten is door lidstaten.

In beginsel is de uitreiking van een e-factuur niet afhankelijk van aanvaarding de afnemer wanneer deze voldoet aan de Europese norm (het EN16931 format). De lidstaten hebben echter de bevoegdheid dergelijke facturen wel afhankelijk van aanvaarding te maken, maar dit geldt alleen voor binnenlandse prestaties.

Facturen die voldoen aan een andere dan de Europese EN16931 norm zijn in beginsel wel afhankelijk van aanvaarding door de afnemer.⁸⁷ Lidstaten hebben echter de bevoegdheid om dergelijke facturen niet afhankelijk te maken van aanvaarding, maar dit mag slechts ten behoeve van in die lidstaat

⁸³ Artikel 218 lid 4 van de Btw-richtlijn

⁸⁴ Negende considerans van de ViDA-richtlijn.

⁸⁵ Negende considerans van de Btw-richtlijn.

⁸⁶ Artikel 218, lid 4 en 5 van de Btw-richtlijn.

⁸⁷ Artikel 232, tweede Alinea van de Btw-richtlijn.

gevestigde afnemers. Met aanvaarding door de afnemer wordt bedoeld dat de afnemer moet instemmen met het sturen van elektronische facturen in het algemeen (en niet per factuur).

Voorname bevoegdheden zijn echter weer afhankelijk van de toepassing van een andere bevoegdheid, namelijk die welke volgt uit het nieuwe artikel 218 van de Btw-richtlijn. Wanneer een lidstaat ervoor kiest om aanvaarding te verplichten voor facturen die voldoen aan de Europese norm (EN16391 format), moeten ook andere documenten of berichten op papier of andere elektronische formaten dan elektronische facturen worden aanvaard door die lidstaat.⁸⁸ Wanneer een lidstaat ervoor kiest dat facturen die voldoen aan een andere norm dan de Europese EN1631 norm niet afhankelijk zijn van aanvaarding van de afnemer, moeten ook die andere normen worden toegestaan.⁸⁹ Het toestaan van een andere dan de EN1631-norm mag slechts voor binnenlandse prestaties.⁹⁰

Factuurvereisten voor elektronische facturen onder ViDA

Op een e-factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht;⁹¹

- de datum van de uitreiking van de factuur;
- een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- het btw-identificatienummer⁹² waaronder de belastingplichtige de prestatie heeft verricht;
- het btw-identificatienummer⁹³ van de afnemer waaronder hij een prestatie heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de btw is gehouden of waaronder hij een intracommunautaire goederenlevering⁹⁴ heeft afgenomen, gebruik wordt gemaakt van de nieuwe One-Stop Shop regeling voor overbrengingen van eigen goederen;⁹⁵
- de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- de datum waarop de prestatie heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de vooruitbetaling is gedaan,⁹⁶ voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- de maatstaf van heffing voor elk tarief en elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn inbegrepen;
- het toegepaste btw-tarief;
- het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor de Btw-richtlijn die vermelding uitsluit;

⁸⁸ Artikel 218 lid 2 van de Btw-richtlijn.

⁸⁹ Artikel 232, tweede Alinea van de Btw-richtlijn.

⁹⁰ Artikel 218 lid 3 van de Btw-richtlijn.

⁹¹ Artikel 226 jo. artikelen 220 en 221 van de Btw-richtlijn.

⁹² Zoals bedoeld in artikel 214 van de Btw-richtlijn.

⁹³ Zoals bedoeld in artikel 214 van de Btw-richtlijn.

⁹⁴ Zoals bedoeld in artikel 138 van de Btw-richtlijn.

⁹⁵ Deze bijzondere regeling wordt vastgelegd in titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 5 van de Btw-richtlijn.

⁹⁶ Zoals bedoeld in art 220 punten 4) en 5) van de Btw-richtlijn.

- de vermelding “factuur uitgereikt door afnemer”, wanneer de afnemer van de prestatie de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht;
- in geval van een vrijstelling, een verwijzing naar de toepasselijke richtlijnbe­paling of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de prestaties zijn vrijgesteld;
- de vermelding “btw-verlegd”, wanneer de afnemer tot voldoening van de btw is gehouden;
- in geval van levering van een nieuw vervoermiddel⁹⁷ de gegevens⁹⁸ waaruit volgt dat het vervoermiddel als “nieuw” wordt beschouwd;
- de vermelding “Bijzondere regeling reisbureaus”, wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd;
- de vermelding “Bijzondere regeling – gebruikte goederen”, “Bijzondere regeling – kunstvoorwerpen” respectievelijk “Bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten”, wanneer één van deze bijzondere regelingen wordt gehanteerd;
- het btw-identificatienummer,⁹⁹ de volledige naam en het adres van de fiscaal vertegenwoordiger,¹⁰⁰ wanneer hij gehouden is tot voldoening van de btw.

Wijzigingen in factuurvereisten

Met ingang van 1 juli 2028 hoeft het btw-identificatienummer van de afnemer niet meer op de factuur te worden vermeld wanneer gebruik wordt gemaakt van de nieuwe One-Stop Shop regeling voor overbrengingen van eigen goederen.¹⁰¹ Deze nieuwe One-Stop Shop regeling wordt eveneens per de datum van 1 juli 2028 ingevoerd.¹⁰²

Met ingang van 1 juli 2030 wordt één punt gewijzigd en worden twee nieuwe punten toegevoegd aan de op de factuur te vermelden gegevens. Indien de ondernemer gehouden is tot voldoening van de btw moet tot op heden “btw-verlegd” op de factuur worden vermeld, maar met ingang van 1 juli 2030 moet ook “driehoekshandeling” worden vermeld in het geval van een levering van goederen waarvoor de btw is verlegd naar de afnemer¹⁰³ op grond van de zogenaamde ‘vereenvoudigde ABC levering’.¹⁰⁴ Het gaat dan om de factuur van partij B aan partij C.

De volgende twee vermeldingen op de factuur worden met ingang van 1 juli 2030 toegevoegd;

1. ingeval van een *corrigerende factuur* het volgnummer van de corrigerende factuur;
2. het bankrekeningnummer of de nummers van de virtuele rekeningen van de leveranciers of enige andere identificatiecodes waarmee de rekeningen van de leverancier waarop de ontvangers van de factuur die factuur kunnen betalen, ondubbelzinnig worden geïdentificeerd.

Met ingang van 1 juli 2027 is de vermelding “kasstelsel” op de factuur verplicht indien de btw verschuldigd wordt op het moment waarop de betaling wordt ontvangen¹⁰⁵ en het recht op aftrek

⁹⁷ Onder de in artikel 138, lid 1 en lid 2, onder a) van de Btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

⁹⁸ De in artikel 2, lid 2, tweede alinea van de Btw-richtlijn bedoelde gegevens.

⁹⁹ Zoals bedoeld in artikel 214 van de Btw-richtlijn.

¹⁰⁰ In de zin van artikel 204 van de Btw-richtlijn.

¹⁰¹ Deze bijzondere regeling wordt vastgelegd in titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 5 van de Btw-richtlijn.

¹⁰² Artikel 3, onderdeel 23) van de ViDA-richtlijn.

¹⁰³ Op grond van artikel 197 van de Btw-richtlijn

¹⁰⁴ Artikel 226, punt 11 bis van de Btw-richtlijn.

¹⁰⁵ Overeenkomstig artikel 66, onder b) van de Btw-richtlijn.

ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Deze laatste toepassing van het kasstelsel (bij aftrek van voorbelasting) kennen wij in Nederland overigens niet, de eerste (bij ontvangst van de vergoeding) uiteraard wel.

Wij merken op dat lidstaten niet bevoegd zijn om, naast de bovengenoemde factuurvereisten, de vermelding van extra velden op de factuur te verplichten. Dit volgt uit de eerste alinea van artikel 226 van de Btw-richtlijn, waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat 'alleen de volgende velden verplicht' zijn.

Waarborging authenticiteit van de herkomst, integriteit van de inhoud en leesbaarheid

Voor alle facturen, elektronisch of op papier, geldt dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid tot het einde van de bewaartermijn moet worden gewaarborgd. Dit betekent dat de identiteit van de verzender te achterhalen moet zijn en dat de inhoud van de factuur niet mag wijzigen. De waarborging mag aan externe bedrijven worden uitbesteed of kan door middel van elektronische handtekeningen¹⁰⁶ of EDI plaatsvinden.¹⁰⁷

Termijn uitreiken facturen

Met ingang van 1 juli 2030 moet de factuur worden uitgereikt uiterlijk tien dagen nadat het belastbare feit plaatsvindt.¹⁰⁸ Deze termijn geldt voor intracommunautaire goederenleveringen¹⁰⁹ of voor prestaties ter zake waarvan de btw door de afnemer verschuldigd is.¹¹⁰ Ingeval van vooruitbetalingen voor prestaties waarvan de heffing van btw verlegd is geldt een termijn van tien dagen na ontvangst van de vooruitbetaling. Tussen 1 juli 2028 en 1 juli 2030 moet de factuur worden uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.¹¹¹

Verzamelfacturen

Met ingang van 1 juli 2030 moeten lidstaten toestaan dat belastingplichtigen verzamelfacturen uitreiken waarop de gegevens van verschillende afzonderlijke prestaties zijn vermeld. Daarbij geldt wel de voorwaarde dat de btw over de verschillende prestaties op de verzamelfactuur in dezelfde maand verschuldigd wordt.¹¹²

Voor intracommunautaire goederenleveringen¹¹³ of diensten waarvan de heffing van btw is verlegd,¹¹⁴ moeten verzamelfacturen worden uitgereikt uiterlijk tien dagen na het einde van de kalendermaand waarop de verzamelfactuur betrekking heeft. Daarnaast hebben lidstaten de bevoegdheid om de mogelijkheid tot het uitreiken van verzamelfacturen uit te sluiten in bepaalde fraudegevoelige sectoren.¹¹⁵

¹⁰⁶ In de zin van artikel 2, punt 2), van Richtlijn 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen.

¹⁰⁷ Artikel 233 leden 1 en 2 van de Btw-richtlijn.

¹⁰⁸ Artikel 222 van de Btw-richtlijn

¹⁰⁹ Goederenleveringen die voldoen aan de in artikel 138 van de Btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

¹¹⁰ Op grond van de artikelen 194 tot en met 197 van de Btw-richtlijn.

¹¹¹ Artikel 3 punt 8 van de ViDA-richtlijn ter wijziging van artikel 222 van de Btw-richtlijn.

¹¹² Het nieuwe artikel 223 van de Btw-richtlijn.

¹¹³ Goederenleveringen die voldoen aan de in artikel 138 van de Btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

¹¹⁴ Op grond van de artikelen 194 tot en met 197 van de Btw-richtlijn.

¹¹⁵ De lidstaten stellen het btw-comité in kennis van de uitsluiting die zij hebben toegepast.

Momenteel geldt bij een reeks elektronische facturen die aan dezelfde afnemer worden verzonden of ter beschikking worden gesteld, dat de voor de verschillende facturen gelijke vermeldingen slechts één keer hoeven te worden opgenomen. Dit geldt voor zover voor elke factuur alle informatie toegankelijk is. Met ingang van 1 juli 2030 gaat dit ook gelden voor documenten of berichten in een ander elektronisch formaat dan elektronische facturen.¹¹⁶

Digitale rapportage

Digitale rapportageverplichtingen

Met ingang van 1 juli 2030 is digitale rapportage verplicht wanneer sprake is van de volgende prestaties die betrekking hebben op:¹¹⁷

1. intracommunautaire leveringen¹¹⁸ en overbrengingen van goederen;¹¹⁹
2. intracommunautaire verwervingen van goederen¹²⁰ en daarmee gelijkgestelde handelingen;¹²¹
3. bepaalde prestaties waarbij de btw wordt verlegd naar de afnemer,¹²² tenzij de prestaties zijn vrijgesteld;
4. de verwerving van goederen en diensten waarvan de heffing van btw wordt verlegd naar de afnemer,¹²³ tenzij de prestaties zijn vrijgesteld.

De te rapporteren gegevens van bovengenoemde handelingen moeten worden gerapporteerd bij de lidstaat waarvan de ondernemer het btw-identificatienummer heeft gebruikt voor de handelingen.¹²⁴

Lidstaten die gebruikmaken van de KOR hoeven de onder deze regeling vallende ondernemers geen gegevens te laten rapporteren over de overbrenging van 'eigen' goederen of met intracommunautaire verwervingen gelijkgestelde handelingen.¹²⁵

De lidstaten hebben daarnaast de bevoegdheid om te bepalen dat de hierboven genoemde rapportageverplichtingen niet gelden voor de volgende handelingen:

- intracommunautaire verwervingen van goederen zoals bedoeld in artikel 20 van de Btw-richtlijn en daarmee gelijkgestelde handelingen;¹²⁶
- de verwerving van goederen en diensten waarvan de heffing van btw wordt verlegd naar de afnemer,¹²⁷ tenzij de diensten zijn vrijgesteld zonder dat het nultarief van toepassing is.

De Commissie moet vóórdat van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt in kennis worden gesteld door de betreffende lidstaat, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van de nationale bepaling die het

¹¹⁶ Artikel 236 van de Btw-richtlijn

¹¹⁷ Artikel 262 van de Btw-richtlijn.

¹¹⁸ Overeenkomstig artikel 138 lid 1 van de Btw-richtlijn.

¹¹⁹ Overeenkomstig artikel 138 lid 2, punt c) van de Btw-richtlijn.

¹²⁰ Als bedoeld in artikel 20 van de Btw-richtlijn

¹²¹ Artikelen 21 of 22 van de Btw-richtlijn.

¹²² Artikelen 194, 195, 196, of 197 van de Btw-richtlijn.

¹²³ Artikelen 194, 195, 196, 197 of 204 van de Btw-richtlijn.

¹²⁴ Op grond van het nieuwe artikel 262 lid 2 van de Btw-richtlijn.

¹²⁵ Op grond van het nieuwe artikel 262 lid 2 van de Btw-richtlijn.

¹²⁶ Op grond van artikel 21 of artikel 22 van de Btw-richtlijn.

¹²⁷ Op grond van artikelen 194, 195, 196, 197 of 204 van de Btw-richtlijn.

gebruik van de bevoegdheid effectueert. Daarnaast moet de Commissie in kennis worden gesteld van de datum vanaf wanneer deze bepaling niet meer van toepassing is. Dit moet voorafgaand aan diezelfde datum gebeuren.¹²⁸

Termijnen

De digitale rapportage door de presterende ondernemer ter zake van intracommunautaire leveringen¹²⁹, overbrengingen¹³⁰ of prestaties waarvan de heffing van btw is verlegd¹³¹ vindt plaats op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt.¹³² Dit betekent dat de gegevens op dat tijdstip moeten worden doorgezonden door de belastingplichtigen die verplicht zijn een elektronische factuur uit te reiken.

Ingeval van *self-billing* moet de rapportage uiterlijk vijf dagen nadat de factuur is uitgereikt of had moeten worden uitgereikt plaatsvinden en de afnemer rapporteert de intracommunautaire verwervingen uiterlijk binnen vijf dagen na ontvangst van de factuur. De lidstaten kunnen bepalen dat de gegevens over intracommunautaire verwervingen¹³³ van goederen en de verwerving van prestaties waarvan de btw verlegd is¹³⁴ worden doorgezonden als de factuur niet tijdig is ontvangen.

Uit het nieuwe artikel 263 lid 3 van de Btw-richtlijn volgt dat de te rapporteren gegevens worden doorgezonden door de belastingplichtige zelf of een derde voor zijn rekening. Daarnaast zijn lidstaten verplicht te voorzien in de elektronische middelen voor de indiening van de te rapporteren gegevens, en staan lidstaten de doorzending van die gegevens toe als ze voldoen aan de Europese norm (EN16931).

Te rapporteren gegevens

Met ingang van 1 juli 2030 moeten, afhankelijk van de soort transactie, de volgende gegevens worden gerapporteerd:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- het btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de prestatie heeft verricht;
- het btw-identificatienummer van de afnemer;
- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang van de aard van de verrichte diensten;
- de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de vooruitbetaling is gedaan;
- de maatstaf van heffing;
- het toegepaste btw-tarief;
- het te betalen btw-bedrag;

¹²⁸ Artikel 262 lid 4 van de Btw-richtlijn.

¹²⁹ Als bedoeld in artikel 138 lid 1 van de Btw-richtlijn.

¹³⁰ Als bedoeld in artikel 138 lid 2 punt c van de Btw-richtlijn.

¹³¹ Op grond van artikel 194 tot en met 197 en 204 van de Btw-richtlijn.

¹³² Artikel 263 van de Btw-richtlijn.

¹³³ Overeenkomstig artikel 20 of op grond van artikel 21 of 22 van de Btw-richtlijn.

¹³⁴ Op grond van artikelen 194 t/m 197 van de Btw-richtlijn.

- indien van toepassing¹³⁵, de vermelding “btw-verlegd” of de vermelding “driehoekshandeling”;
- indien een fiscaal vertegenwoordiger gehouden is de btw te voldoen, het btw-identificatienummer, de volledige naam en het volledige adres van de fiscaal vertegenwoordiger;
- ingeval van een corrigerende factuur:¹³⁶ het volgnummer van de corrigerende factuur;
- de bankrekeningnummers of de nummers van de virtuele rekeningen van de leverancier of enige andere identificatiecodes waarmee de rekeningen van de leverancier, waarop de ontvangers van de factuur die factuur kunnen betalen, ondubbelzinnig worden geïdentificeerd.

De te rapporteren gegevens moeten worden gerapporteerd bij de lidstaat waarvan de ondernemer het btw-identificatienummer heeft gebruikt voor de handelingen.¹³⁷ Belastingplichtigen die gebruikmaken van de nieuwe *One Stop Shop*-regeling voor overbrengingen van eigen goederen¹³⁸ hoeven geen gegevens te rapporteren over de overbrenging van eigen goederen of de met intracommunautaire verwervingen gelijkgestelde handelingen.¹³⁹

Gevolgen tekortkoming in de rapportage

Met ingang van 1 juli 2030 wordt het voldoen aan de digitale rapportageverplichtingen een voorwaarde voor de toepassing van het nultarief. Bij tekortkoming van de leverancier kan het nultarief echter toch worden toegepast indien de tekortkoming ten genoegen van de belastingautoriteiten kan worden verantwoord.¹⁴⁰

Rapportageverplichting voor binnenlandse prestaties

Lidstaten hebben per 1 juli 2030 ook de mogelijkheid om digitale rapportage verplicht te stellen voor in hun lidstaat gevestigde en geregistreerde belastingplichtigen. Dit is mogelijk voor prestaties die binnen het grondgebied door belastingplichtigen aan henzelf of aan andere belastingplichtigen worden verricht.¹⁴¹ Dit is ook mogelijk voor prestaties die binnen het grondgebied van de lidstaat aan hen door henzelf worden verricht (*self-billing*).¹⁴²

Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid van het instellen van digitale rapportage voor binnenlandse prestaties B2B, moeten de te rapporteren gegevens voor elke afzonderlijke handeling worden gedeeld met de belastingautoriteiten op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt. In geval van *self-billing* geldt een termijn van uiterlijk vijf dagen nadat de factuur is uitgereikt of had moeten worden uitgereikt.¹⁴³ Deze rapportagetermijn is in lijn met de rapportage termijn voor EU-transacties. Daarnaast geldt een termijn van vijf dagen voor de rapportage van verwervingen.¹⁴⁴ Daarnaast hebben lidstaten de bevoegdheid om het aftrekrecht van de afnemer onder voorwaarden afhankelijk te stellen van de ontvangst van een juiste elektronische

¹³⁵ Wanneer de vrijstelling van artikel 138 lid 2 van de Btw-richtlijn ter zake van intracommunautaire leveringen is toegepast.

¹³⁶ Zoals bedoeld in artikel 219 van de Btw-richtlijn.

¹³⁷ Artikel 262 lid 2 van de Btw-richtlijn.

¹³⁸ Deze bijzondere regeling wordt vastgelegd in titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 5 van de Btw-richtlijn.

¹³⁹ Artikel 262 lid 3 van de Btw-richtlijn.

¹⁴⁰ Artikel 138 lid 1 bis van de Btw-richtlijn.

¹⁴¹ Artikel 271 bis lid 1 van de Btw-richtlijn.

¹⁴² Artikel 271 bis lid 2 van de Btw-richtlijn.

¹⁴³ Artikel 271 ter lid 1 van de Btw-richtlijn.

¹⁴⁴ Artikel 271 ter lid 2 van de Btw-richtlijn.

factuur.¹⁴⁵ Dit is echter alleen mogelijk voor de bovengenoemde lokale rapportageverplichtingen¹⁴⁶ voor B2B-transacties.¹⁴⁷ Het gebruik maken van deze bevoegdheid betekent dat een ondernemer in de betreffende lidstaat pas aftrek van voorbelasting heeft indien hij een elektronische factuur heeft ontvangen die voldoet aan alle vereisten.

Bij de invoering van rapportageverplichtingen voor binnenlandse prestaties zijn lidstaten verplicht toe te staan dat de gegevens worden doorgezonden mits deze in het EN16931 format zijn opgenomen. Andere gegevensformats zijn ook toegestaan, mits deze interoperabiliteit met de EN16931 norm waarborgen.¹⁴⁸ Lidstaten hebben tevens de bevoegdheid om het toepassingsgebied van de rapportageverplichtingen¹⁴⁹ te beperken tot bepaalde categorieën belastingplichtigen of bepaalde soorten handelingen. Daarnaast hebben lidstaten de vrijheid om te bepalen hoeveel en welke gegevens moeten worden doorgezonden aan de belastingautoriteiten.¹⁵⁰

Ter waarborging van de correcte inning van btw en ter voorkoming van belastingontduiking kunnen lidstaten tevens andere verplichtingen voorschrijven. Dit is echter onder voorbehoud van gelijke behandeling en de extra verplichtingen mogen niet leiden tot belemmering van het vrijhandelsverkeer. Deze bevoegdheid strekt echter niet zo ver dat lidstaten aanvullende facturerings- of rapportageverplichtingen op kunnen leggen die verder gaan dan wat er onder ViDA is opgenomen. Lidstaten mogen belastingplichtigen wel verplichten om gegevens over hun handelingen op te slaan met het oog op controle.

Gebruik gerapporteerde gegevens

De invoering van de digitale rapportagevereisten verhoogt de hoeveelheid gegevens die moeten worden uitgewisseld tussen lidstaten aanzienlijk en uitwisseling van gegevens zal ook veel frequenter plaatsvinden. In dat kader is de centrale *Electronic System for VAT Information* ('de centrale VIES databank') opgezet. Via dit systeem kunnen lidstaten de btw-informatie die zij nationaal opslaan eenvoudiger uitwisselen met andere lidstaten, waardoor btw-fraude effectief kan worden betreden. Het betreft dan informatie per belastingplichtige over grensoverschrijdende B2B-transacties, gegevens die kunnen worden samengevoegd en vergeleken met bijvoorbeeld de gerapporteerde intracommunautaire verwervingen.

Met ingang van 1 juli 2030 worden de gegevens die een belastingplichtige rapporteert binnen één dag door de desbetreffende lidstaat verzonden naar het centrale VIES.¹⁵¹ De gegevens worden conform de Europese norm voor e-facturen (EN16931) naar het centrale VIES gestuurd en worden daarin gedurende een periode van tien jaar bewaard, gerekend vanaf het einde van het jaar dat de gegevens worden

¹⁴⁵ Een elektronische factuur zoals bedoeld in artikel 218 lid 3 van de Btw-richtlijn.

¹⁴⁶ Ingevolge artikel 271 bis lid 1 van de Btw-richtlijn.

¹⁴⁷ Artikel 168 van de Btw-richtlijn

¹⁴⁸ Artikel 271 ter lid 3 van de Btw-richtlijn.

¹⁴⁹ De verplichtingen die volgen uit artikel 271 bis van de Btw-richtlijn.

¹⁵⁰ Artikel 271 ter lid 4 van de Btw-richtlijn.

¹⁵¹ Artikel 24 nonies lid 5 jo. artikel 24 octies lid 2 punt a van Verordening (EU) 2025/517 van de Raad van 11 maart 2025 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft de voor het digitale tijdperk noodzakelijke regelingen voor administratieve samenwerking op het gebied van de btw.

gerapporteerd.¹⁵² Dit is een periode die nodig is om btw-fraude tegen te gaan en om fraudeurs op te sporen.¹⁵³ In het centrale VIES worden automatische *cross-checks* uitgevoerd op de digitale rapportagegegevens om mismatches tijdig te ontdekken en fraude te bestrijden.¹⁵⁴

De toegang tot de informatie in het centrale VIES wordt uitsluitend verleend als dit noodzakelijk is voor de gebruiker. De informatie mag niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan het toezicht op de juiste toepassing van de btw en de bestrijding van btw-fraude. De informatie in de centrale VIES wordt in ieder geval automatisch gelinkt aan de nationale systemen (voor de digitale rapportage), de Eurofisc en CESOP (*Central Electronic Payment Information System*).¹⁵⁵

Uitstel tot 2035

Onder bepaalde voorwaarden wordt lidstaten uitstel verleend tot 1 januari 2035 voor de invoering van e-facturatie en lokale digitale rapportage zoals voorgeschreven door de nieuwe regels. Het betreft de volgende gevallen:¹⁵⁶

- de lidstaat heeft vóór 1 januari 2024 een machtiging¹⁵⁷ gekregen van de Commissie om e-facturatie te verplichten, waarna een op handelingen gebaseerde realtimerapportage is geïmplementeerd, of plannen daartoe zijn gemaakt;
- de lidstaat had op 1 januari 2024 reeds een binnenlandse algemene realtimerapportageplicht op transactiebasis.

Nationale algemene rapportageverplichtingen op transactiebasis, maar andere dan realtimerapportageverplichtingen, die op 1 januari 2024 al bestonden, mogen ook in werking blijven ná 1 juli 2030, totdat een realtimerapportage is ingevoerd.¹⁵⁸

Kleine-ondernemersregeling EU

Met de ViDA-richtlijn worden beperkt wijzigingen aangebracht in de zogenaamde kleine-ondernemersregeling (KOR). Met introductie van de VIDA-richtlijn wordt de KOR gewijzigd in die zin dat de jaaromzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de KOR met enkele bedragen wordt uitgebreid.¹⁵⁹ De volgende handelingen worden toegevoegd aan de lijst met vrijgestelde handelingen voor de berekening van de maatstaf voor de KOR:

- goederenleveringen die zijn vrijgesteld op grond van de platformfictie¹⁶⁰;
- diensten die zijn vrijgesteld op grond van het nieuwe artikel 136 ter van de Btw-richtlijn -deze nieuwe richtlijnbevestiging ziet op het faciliteren via een elektronische interface van diensten van

¹⁵² Artikel 24 nonies lid 6 van Verordening nr. 2025/517.

¹⁵³ Achtste considerans van Verordening 2025/517.

¹⁵⁴ Negende considerans van Verordening nr. 2025/517.

¹⁵⁵ Artikel 24 duodecies van Verordening nr. 2025/517.

¹⁵⁶ Artikel 6 van de ViDA-richtlijn.

¹⁵⁷ Op grond van artikel 395 van de Btw-richtlijn.

¹⁵⁸ Artikel 273 van de Btw-richtlijn.

¹⁵⁹ Artikel 3, onderdeel 13 van de ViDA-richtlijn.

¹⁶⁰ In de zin van artikel 136 bis jo. art. 14 bis lid 2 van de Btw-richtlijn.

kortetermijnverhuur van accommodatie¹⁶¹ of diensten van passagiersvervoer over de weg.¹⁶²

Lidstaten kunnen nog steeds tot een maximum jaaromzet van € 85.000 ieder hun eigen nationale vrijstellingsdrempel voor de KOR vaststellen. De door een bepaalde lidstaat vastgestelde drempel is dan van toepassing op zowel in die lidstaat gevestigde ondernemers als in andere lidstaten gevestigde ondernemers die binnen de lidstaat prestaties verrichten. Voor niet-gevestigde ondernemers geldt bovendien dat de totale jaaromzet in de Unie niet hoger mag zijn dan € 100.000.¹⁶³

Nederlandse wet- en regelgeving

Inleiding

Onderstaand wordt de Nederlandse wet- en regelgeving op het gebied van de omzetbelasting ("btw") uiteengezet. Het betreft hier de relevante bepalingen uit de Wet op de omzetbelasting 1968 ("Wet OB") inclusief Uitvoeringsbesluit en Uitvoeringsbeschikking bij de Wet OB, maar ook bepalingen opgenomen in het Besluit administratieve verplichtingen Wet OB en de Algemene wet inzake rijksbelastingen ("AWR").

Wet op de omzetbelasting 1968

Facturering

Op basis van de Wet OB gelden er een groot aantal bepalingen ten aanzien van facturatie.

Tijdstip verschuldigdheid

In de gevallen waarin een factuur moet worden uitgereikt¹⁶⁴ wordt de btw verschuldigd op het tijdstip van de uitreiking van de factuur of wanneer de factuur had moeten worden uitgereikt.¹⁶⁵

Bij intracommunautaire verwerving van goederen in Nederland wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de aan de verwerving ten grondslag liggende levering van het betreffende goed is verricht.¹⁶⁶

Kasstelsel

Voor bepaalde aangewezen ondernemers bestaat een uitzondering voor het moment van verschuldigdheid van de btw: het zogenaamde kasstelsel. Indien een leverancier het kasstelsel toepast of toe moet passen, wordt de btw niet verschuldigd op het moment dat factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt, maar op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan. De belasting wordt dan berekend over de voldane vergoeding.¹⁶⁷ Onderstaande ondernemers zijn aangewezen voor toepassing van het kasstelsel:¹⁶⁸

¹⁶¹ Onder kortetermijnverhuur van accommodatie moet met ingang van 1 juli 2028 op grond van het nieuwe artikel 28 bis van de Btw-richtlijn worden verstaan 'ononderbroken verhuur van accommodatie aan dezelfde persoon gedurende maximaal dertig nachten'.

¹⁶² Overeenkomstig het nieuwe artikel 28 bis van de Btw-richtlijn.

¹⁶³ Artikel 284 van de Btw-richtlijn.

¹⁶⁴ Ingevolge artikelen 34b tot en met 35 van de Wet OB.

¹⁶⁵ Artikel 13 lid 1 van de Wet OB.

¹⁶⁶ artikel 17g, tweede lid van de Wet OB

¹⁶⁷ Artikel 26 van de Wet OB.

¹⁶⁸ Art 26 van de Uitvoeringsbeschikking OB

- winkeliers;
- marktkooplieden;
- schoenherstellers;
- kappers;
- glazenwassers;
- exploitanten van wasserijen;
- rijwielherstellers;
- exploitanten van schoonheidsverzorgingsbedrijven;
- behangers;
- stoffeerders;
- exploitanten van horecabedrijven;
- advocaten die hun praktijk alleen uitoefenen;
- houders van autorijscholen.

Daarnaast mogen andere ondernemers het kasstelsel toepassen indien zij hun prestaties uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90% of meer) verrichten in of vanuit een inrichting die bestemd is voor het verrichten van prestaties aan consumenten. Ondernemers die hier ook niet aan voldoen mogen alsnog een verzoek indienen bij de inspecteur voor de toepassing van het kasstelsel, mits zij geen prestaties aan andere ondernemers plegen te verrichten. Hiervan is sprake indien gedurende ten minste één kalenderjaar voor ten minste 80% prestaties worden verricht jegens niet-ondernemers. Voor zover het rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen betreft, mag in ieder geval geen verzoek worden ingediend.¹⁶⁹ Indien geen gebruik wordt gemaakt van het kasstelsel door aangewezen ondernemers, dienen zij dit uit de administratie te laten blijken.¹⁷⁰

Ondernemers die het kasstelsel toepassen hebben voor hun transacties geen of nagenoeg geen factureringsplicht en kunnen daardoor moeilijk een nauwkeurige splitsing maken naar het tarief. Daarom kan gebruik worden gemaakt van drie mogelijke forfaitaire berekeningsmethodes, mits het geen zelf vervaardigde goederen betreft.¹⁷¹ Voor een uitwerking van de berekeningsmethodes wordt verwezen naar artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit OB.

Wijzigen of aanvullende factuur

Als factuur geldt ieder document dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur.¹⁷²

¹⁶⁹ Artikel 26 lid 1 c van de Uitvoeringsbeschikking OB jo. artikel 3 lid 2 van de Wet OB.

¹⁷⁰ Artikel 26 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

¹⁷¹ Artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit OB.

¹⁷² Artikel 34f van de Wet OB.

Geldende factureringsregels

In beginsel gelden voor facturering de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst geacht wordt te zijn verricht. De plaats waar de prestatie is verricht wordt op de reguliere wijze vastgesteld op basis van de bepalingen die volgen uit de Wet OB.¹⁷³

Echter, in bepaalde gevallen gelden voor facturering de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit de prestatie wordt verricht. De toepasbare regels kunnen eventueel ook worden vastgesteld op basis van de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de ondernemer. De factureringsregels van voornoemde lidstaat zijn van toepassing indien:¹⁷⁴

- de btw wordt verlegd naar de afnemer van de prestatie, en de presterende ondernemer niet gevestigd is in de lidstaat waar prestatie wordt verricht en daar ook geen vaste inrichting heeft die betrokken is bij het verrichten van prestatie¹⁷⁵, maar dit geldt niet wanneer sprake is van *self-billing*;
- de prestatie wordt geacht buiten de Unie te zijn verricht.

Daarnaast gelden de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de ondernemer is geïdentificeerd indien gebruik wordt gemaakt van één van de volgende regelingen:¹⁷⁶

- de niet-Unieregeling;¹⁷⁷
- de Unieregeling;¹⁷⁸
- de invoerregeling.¹⁷⁹

Bewaarplicht

De verplichtingen ter zake van het bewaren van kopieën van facturen blijft gelden ongeacht of de Nederlandse factureringsregels gelden of die van een andere lidstaat.¹⁸⁰ Op de verplichtingen ter zake van het bewaren van kopieën van facturen wordt later in deze paragraaf ingegaan.

Factureringsverplichtingen

Iedere ondernemer is verplicht een factuur uit te (laten) reiken, door hemzelf, door zijn afnemer of door een derde, voor de volgende handelingen¹⁸¹:

- de goederenleveringen of diensten die hij heeft verricht voor een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer;
- intracommunautaire afstandsverkopen van goederen¹⁸², behalve wanneer een ondernemer gebruik maakt van de KOR in een andere lidstaat¹⁸³;

¹⁷³ Artikel 34b lid 1 van de Wet OB.

¹⁷⁴ Artikel 34b lid 2 sub a van de Wet OB.

¹⁷⁵ In de zin van artikel 192 bis, onderdeel b van de Btw-richtlijn.

¹⁷⁶ Artikel 34b lid 2 sub b van de Wet OB.

¹⁷⁷ Artikel 28r – artikel 28rl van de Wet OB.

¹⁷⁸ Artikel 28s – artikel 28sj van de Wet OB.

¹⁷⁹ Artikel 28t – art 28tn van de Wet OB.

¹⁸⁰ Artikel 34b lid 3 van de Wet OB.

¹⁸¹ Artikel 34c lid 1 van de Wet OB.

¹⁸² Zoals bedoeld in artikel 5a, lid 1 onderdeel a van de Wet OB.

¹⁸³ Zoals bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3 van de Wet OB.

- intracommunautaire goederenleveringen waarvoor het nultarief geldt¹⁸⁴;
- de vooruitbetalingen die aan de ondernemer worden gedaan voordat een goederenlevering is verricht;
- de vooruitbetalingen die door een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer, worden gedaan voordat de dienst is verricht.

Termijn uitreiken facturen

Facturen moeten worden uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de goederenlevering of de dienst is verricht. Wanneer een vooruitbetaling wordt gedaan, moet de factuur worden uitgereikt vóór het tijdstip van de opeisbaarheid van die vooruitbetaling.¹⁸⁵ Als voor een bepaalde levering of dienst verscheidene vooruitbetalingen plaatsvinden die op verschillende tijdstippen opeisbaar zijn, moet per deelbetaling – tijdig – een factuur worden uitgereikt.

Factuurvereisten

Op een factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht¹⁸⁶:

- de datum van de uitreiking van de factuur;
- een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de prestaties heeft verricht;
- het btw-identificatienummer van de afnemer van de prestaties aan wie de btw is verlegd¹⁸⁷;
- de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en de afnemer;
- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de vooruitbetaling¹⁸⁸ is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- het toegepast tarief;
- het te betalen bedrag aan btw, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze vermelding is uitgesloten;
- wanneer de afnemer die een prestatie afneemt de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht, de vermelding “factuur uitgereikt door afnemer”;
- ingeval van een vrijstelling of van een intracommunautaire leveringen¹⁸⁹, enige aanduiding daarvan;
- wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding “btw verlegd”;

¹⁸⁴ Op grond van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

¹⁸⁵ Art 34g van de Wet OB.

¹⁸⁶ Artikel 35a van de Wet OB.

¹⁸⁷ Op grond van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

¹⁸⁸ Zoals bedoeld in in artikel 34c, eerste lid, onderdelen d en e van de Wet OB.

¹⁸⁹ Met toepassing van tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

- in geval van levering van een nieuw vervoermiddel¹⁹⁰ de gegevens die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is;
- wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd, de vermelding “bijzondere regeling reisbureaus”;
- wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, de vermelding “bijzondere regeling – gebruikte goederen”, “bijzondere regeling – kunstvoorwerpen”, respectievelijk “bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten”;
- wanneer de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger¹⁹¹ het btw-identificatienummer van deze fiscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres.

Bepaalde vermeldingen kunnen worden weggelaten wanneer de factuur wordt uitgereikt door (i) een niet-gevestigde ondernemer, (ii) die ook geen betrokken vaste inrichting¹⁹² in Nederland heeft, (iii) ter zake van prestaties waarvan de heffing van btw is verlegd naar de afnemer. Het betreft de vermelding van het volgende:

- de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- het toegepast tarief;
- het te betalen bedrag aan btw, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze vermelding is uitgesloten.

De buitenlandse ondernemer mag in plaats van het voorgaande door de hoeveelheid of de omvang alsook de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten te specificeren, de vergoeding voor die goederen of diensten vermelden.¹⁹³

De bedragen op de factuur mogen in willekeurige munteenheden worden vermeld, behalve het te betalen of te herziene bedrag aan btw. Deze btw-bedragen moeten namelijk in euro's worden uitgedrukt, waarbij gebruik moet worden gemaakt van een voorgeschreven wisselkoersmechanisme.^{194 195} Ook de taal die wordt gehanteerd op de factuur is in beginsel niet relevant, maar de inspecteur kan een vertaling in het Nederlands eisen van facturen van binnenlandse prestaties en van facturen die zijn ontvangen door gevestigde ondernemers.¹⁹⁶

Ten slotte kan voor bepaalde ondernemers of groepen van ondernemers ontheffing worden verleend van bepaalde factureringsverplichtingen indien de praktijk van de bedrijfssector dat de naleving in sterke mate bemoeilijkt. In de volgende paragrafen wordt hier nader op ingegaan.¹⁹⁷

¹⁹⁰ Ander de in tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB bedoelde voorwaarden.

¹⁹¹ Als bedoeld in artikel 33g van de Wet OB.

¹⁹² In de zin van artikel 192bis van de Btw-richtlijn.

¹⁹³ Artikel 35a lid 3 van de Wet OB.

¹⁹⁴ Artikel 35a lid 4 van de Wet OB.

¹⁹⁵ In artikel 91 van de Btw-richtlijn is het voorgeschreven wisselkoersmechanisme opgenomen.

¹⁹⁶ Artikel 35a lid 5 van de Wet OB.

¹⁹⁷ Artikel 35a lid 6 Wet OB.

Vereenvoudigde factuur

In bepaalde gevallen is het toegestaan om een vereenvoudigde factuur uit te reiken. Dit is het geval indien het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100 en wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat op grond van artikel 34f van de Wet OB als factuur geldt, en tenslotte kan worden volstaan met een vereenvoudigde factuur wanneer gebruik wordt gemaakt van de KOR. Ter zake van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen,¹⁹⁸ en goederenleveringen waarvoor het nultarief geldt,¹⁹⁹ mag geen vereenvoudigde factuur worden uitgereikt. Daarnaast mag geen vereenvoudigde factuur worden uitgereikt indien de prestatie wordt verricht door een ondernemer die niet gevestigd is of geen 'betrokken' vaste inrichting²⁰⁰ heeft in de lidstaat waar de btw verschuldigd is, en de heffing van btw is verlegd naar de afnemer.

Op een vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht²⁰¹:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
- de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
- het te betalen bedrag aan btw of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;
- wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat op grond van artikel 34f van de Wet OB als factuur geldt, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

Verzamelfacturen

Een periodieke factuur (verzamelfactuur) kan worden uitgereikt voor verscheidene afzonderlijke leveringen of diensten, mits de periode waarop de factuur betrekking heeft niet langer is dan een kalendermaand. Facturen mogen ook door de afnemer worden opmaakt voor prestaties die aan hem worden verricht als beide partijen dat van tevoren onderling hebben afgesproken. Daarbij geldt de voorwaarde dat iedere factuur moet worden aanvaard door de ondernemer die de prestatie heeft verricht.²⁰²

Elektronische facturen

Onder de Nederlandse wet- en regelgeving is het momenteel al toegestaan om elektronische facturen uit te reiken. Onder "elektronische factuur moet worden verstaan"²⁰³:

'Een factuur die de bij of krachtens de Wet OB voorgeschreven gegevens bevat, welke in elektronisch formaat is verstrekt en ontvangen.'

¹⁹⁸ Zoals bedoeld in artikel 5a, lid 1 onderdeel a van de Wet OB.

¹⁹⁹ Op grond van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

²⁰⁰ Betrokken vaste inrichting in de zin van artikel 192bis van de Btw-richtlijn.

²⁰¹ Artikel 35a lid 2 van de Wet OB.

²⁰² Artikel 35 van de Wet OB.

²⁰³ Artikel 35d van de Wet OB.

Een elektronische factuur mag alleen worden uitgereikt als de afnemer dit heeft aanvaardt.²⁰⁴ Daarnaast moet vanaf het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaartermijn de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur worden gewaarborgd.²⁰⁵

Onder “authenticiteit van de herkomst” moet worden verstaan:²⁰⁶

‘De gewaarborgde identiteit van degene die de goederenlevering of de dienst heeft verricht of van degene die de factuur heeft uitgereikt.’

Onder “integriteit van de inhoud” moet worden verstaan:²⁰⁷

‘De krachtens de Wet OB voorgeschreven inhoud van de factuur die geen wijzigingen heeft ondergaan.’

De wijze waarop de waarborging plaatsvindt kan door de ondernemer zelf worden bepaald en hiervoor mag gebruik worden gemaakt van elke bedrijfscontrole die een betrouwbaar controlespoor tussen de factuur en de prestatie oplevert.²⁰⁸ Enkele voorbeelden waarop de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van een e-factuur kan worden gewaarborgd, naast het voeren van bedrijfscontroles, zijn de volgende technologieën:

- een gekwalificeerde handtekening²⁰⁹;
- elektronische uitwisseling van gegevens EDI²¹⁰, indien het akkoord betreffende deze uitwisseling voorziet in het gebruik van procedures die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de gegevens waarborgen.

Bij een reeks elektronische facturen die aan dezelfde afnemer worden verzonden of ter beschikking worden gesteld, hoeven de voor de verschillende facturen gelijke vermeldingen slechts één keer te worden opgenomen. Dit is enkel mogelijk indien voor elke factuur alle informatie toegankelijk is.²¹¹

Bewaren facturen

Ondernemers zijn verplicht om gedurende zeven jaar kopieën in de administratie te bewaren van de facturen die door henzelf dan wel, in hun naam en voor hun rekening, door hun afnemers of derden zijn

²⁰⁴ Artikel 35b lid 1 van de Wet OB.

²⁰⁵ Artikel 35b lid 2 van de Wet OB.

²⁰⁶ Artikel 35b lid 3 onderdeel a van de Wet OB.

²⁰⁷ Artikel 35b lid 3 onderdeel b van de Wet OB.

²⁰⁸ Artikel 35b lid 2 van de Wet OB.

²⁰⁹ Zoals bedoeld in artikel 3, onderdeel 12, van verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van richtlijn 1999/93/EG (PbEU 2014, L 257)

²¹⁰ Zoals gedefinieerd in artikel 2 van bijlage 1 bij Aanbeveling 1994/820/EG van de Commissie van 19 oktober 1994 betreffende de juridische aspecten van de elektronische uitwisseling van gegevens.

²¹¹ Artikel 35b lid 5 van de Wet OB.

uitgereikt. Dit geldt ook voor alle ontvangen facturen.²¹² Boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die betrekking hebben op onroerende zaken moeten worden bewaard gedurende negen jaar volgend op het jaar van ingebruikname (effectief tien jaar).²¹³ Deze langere bewaartermijn hangt samen met de herzieningstermijn van tien jaar die voor onroerende zaken geldt in Nederland.

Wanneer de verzonden of ontvangen facturen elektronisch worden bewaard moet een online toegang tot de gegevens worden gewaarborgd. De inspecteur heeft het recht om de facturen ter controle in te zien, te downloaden en te gebruiken. Dit geldt voor ondernemers die gevestigd zijn in Nederland of in Nederland btw verschuldigd zijn.²¹⁴ Tenslotte moeten ook voor e-facturen de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud worden gewaarborgd en moeten de gegevens waaruit de waarborging blijkt worden opgeslagen.²¹⁵

Ontheffing van factureringsverplichtingen

Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen onder voorwaarden worden ontheven van de bovengenoemde factureringsverplichtingen. Deze ontheffing kan tevens toepassing vinden op de vrijgestelde prestaties van ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten.²¹⁶

Kleineondernemersregeling NL

Ook ondernemers die de KOR toepassen, zijn ontheven van de factureringsverplichtingen.²¹⁷ Ten behoeve van de KOR wordt onderscheid gemaakt in de KOR die in Nederland kan worden toegepast (de Nederlandse KOR) en de KOR die door een in Nederland gevestigde ondernemer in een andere lidstaat kan worden toegepast (de Europese KOR). Met ingang van 1 januari 2025 is de kleineondernemersregeling geïmplementeerd in artikel 25-25g Wet OB 1968. In artikel 25 van de Wet OB is vastgelegd wat moet worden verstaan onder 'jaaronzet in Nederland' en 'jaaronzet in de Unie'.

De Nederlandse KOR is van toepassing op in Nederland gevestigde ondernemers met een jaaronzet in Nederland tot een bedrag van € 20.000.²¹⁸ Dit houdt in dat de jaaronzet met betrekking tot in Nederland verrichte leveringen van goederen en diensten tot een bedrag van € 20.000 is vrijgesteld van btw indien de ondernemer heeft gekozen voor deze regeling. De ondernemer die de vrijstelling toepast heeft geen recht op aftrek van belasting en mag op de factuur ook op geen enkele wijze melding maken van btw.²¹⁹

In tegenstelling tot de KOR zoals deze voor 1 januari 2025 gold, is de huidige regeling niet meer toepasbaar voor buitenlandse ondernemers die in Nederland een vaste inrichting hebben. Daarnaast is de minimale toepassingstermijn van drie jaar vervallen, maar dient vooralsnog rekening te worden

²¹² Artikel 35c lid 1 van de Wet OB.

²¹³ Artikel 34a van de Wet OB.

²¹⁴ Artikel 35c lid 2 van de Wet OB.

²¹⁵ Artikel 35c lid 3 van de Wet OB.

²¹⁶ Artikel 34c lid 2 van de Wet OB.

²¹⁷ Artikel 25b lid 2 van de Wet OB.

²¹⁸ Artikel 25a lid 1 van de Wet OB.

²¹⁹ Artikel 25a lid 4 van de Wet OB.

gehouden met de opzegtermijn.²²⁰ De beëindiging van de vrijstelling wordt van kracht op de eerste dag van het eerstvolgende kalenderkwartaal dat minimaal vier weken na ontvangst van de wederopzegging aanvangt. Ook de uitsluitingsperiode van drie jaar is met ingang van 1 januari 2025 verkort van drie jaar naar de periode van het moment van opzegging tot en met het einde van het daaropvolgende kalenderjaar. Deze termijn geldt op grond van artikel 25a lid 9 van de Wet OB ook bij beëindiging door overschrijding van het drempelbedrag.

Een ondernemer die in de Unie maar niet in Nederland is gevestigd kan kiezen voor toepassing van de KOR in Nederland mits de jaaromzet in de Unie niet meer bedraagt dan € 100.000.²²¹ Omgekeerd kan een ondernemer die in Nederland woont of is gevestigd kiezen voor toepassing van de Europese KOR regeling in één of meerdere andere EU-lidstaten.²²² Deze ondernemer moet voldoen aan de aldaar geldende voorwaarden, waaronder het gestelde drempelbedrag.

Wederverkopers

Wederverkopers die goederen leveren met toepassing van de margeregeling²²³ mogen de btw niet afzonderlijk vermelden op de factuur²²⁴ en dus is de verplichting tot vermelding op de factuur van het te betalen bedrag van de btw²²⁵ in deze gevallen niet van toepassing. Wanneer de wederverkoper goederen levert met toepassing van de margeregeling,²²⁶ wordt de verschuldigde btw namelijk opgenomen in de vergoeding.²²⁷

Reisbureauregeling

De reisbureauregeling is van toepassing op de handelingen die reisbureaus verrichten jegens reizigers.²²⁸ De regeling is bedoeld ter versimpeling van de btw-heffing van de diensten die worden verricht door reisbureaus. De plaats van deze dienst is daar waar het reisbureau is gevestigd en de verschuldigde btw wordt berekend over de behaalde winstmarge per aangiftetijdvak of per reis.²²⁹

In de Wet OB noch in de Btw-richtlijn²³⁰ is opgenomen wat moet worden verstaan onder de term 'reiziger'. Het HvJ heeft echter geoordeeld dat het begrip reiziger ruim moet worden uitgelegd en dat het elk soort klant kan omvatten.²³¹ Onder 'reiziger' mag dus mede worden verstaan een consument als een ondernemer, zodat de reisbureauregeling zowel voor B2C als B2B prestaties kan worden toegepast. Net als het geval is voor wederverkopers, is de verplichting tot vermelding op de factuur van het te betalen

²²⁰ Artikel 25a lid 7 van de Wet OB.

²²¹ Artikel 25a lid 2 van de Wet OB.

²²² Artikel 25c van de Wet OB.

²²³ Als bedoeld in artikelen 28b, 28c of 28d van de Wet OB.

²²⁴ Artikel 28h lid 2 van de Wet OB.

²²⁵ Artikel 35a, lid 1, onderdeel j van de Wet OB.

²²⁶ Overeenkomstig artikel 28b, 28c of 28d van de Wet OB.

²²⁷ Artikel 28h lid 1 van de Wet OB.

²²⁸ Artikel 28z van de Wet OB.

²²⁹ Artikel 28zb lid 1 van de Wet OB.

²³⁰ De reisbureauregeling is opgenomen in hoofdstuk V afdeling 10 van de Wet OB en is een implementatie van de artikelen 306 tot en met 310 van de Btw-richtlijn.

²³¹ HvJ 26 september 2013, C-189/11 (Commissie/Spanje) V-N 2013/53.18.

btw-bedrag niet van toepassing.²³² De verschuldigde btw wordt namelijk begrepen onder de op de factuur te vermelden vergoeding.²³³

B2B leveranciers

Ondernemers die doorgaans goederen leveren aan andere ondernemers zijn verplicht om een factuur uit te reiken ter zake van al hun leveringen, ook wanneer normaliter geen factureringsplicht voor die levering geldt.²³⁴ Met 'doorgaans' wordt bedoeld 'voor 80% of meer'.²³⁵ Dit betekent dat bepaalde aangewezen ondernemers, die voor meer dan 80% aan andere ondernemers goederen leveren, altijd een factuur moeten uitreiken. Het betreft groothandelaren in;²³⁶

- Levensmiddelen;
- Tabaksproducten;
- Dranken;
- Tandheelkundige grondstoffen;
- Tandtechnische werken en onderdelen van tandtechnische werken.

Verschuldigdheid gefactureerde btw

Indien op een factuur op enige wijze melding wordt gemaakt van btw, welke niet verschuldigd is geworden, wordt de btw op grond van artikel 37 Wet OB alsnog verschuldigd. Degene die de factuur vermeldt is dan gehouden die btw te voldoen.

In beginsel is de zogenoemde 'artikel 37-btw' niet aftrekbaar. Het HvJ heeft echter geoordeeld dat verschuldigdheid van ten onrechte op een factuur in rekening gebrachte omzetbelasting teruggedraaid (herzien) moet kunnen worden als het verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld.²³⁷ De bevoegdheid van lidstaten tot naheffing van ten onrechte op een factuur berekende btw hangt af van de omstandigheden en het is aan de lidstaten om procedures vast te stellen voor de herziening van artikel 37-btw.²³⁸

Rapportageverplichtingen

Opgaaf intracommunautaire prestaties (Opgaaf ICP)

Ondernemers die intracommunautaire prestaties verrichten, zijn verplicht om uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op het rapportagetijdvak bij de inspecteur opgaaf te doen. Dit vindt plaats door middel van een formulier dat elektronisch wordt ingediend (via de website van de Belastingdienst). Op het formulier staat een lijst voor dat tijdvak, waarop de afnemers zijn vermeld van de volgende prestaties:²³⁹

- intracommunautaire goederenleveringen²⁴⁰;

²³² Artikel 28zf van de Wet OB.

²³³ Art 28zf lid 1 van de Wet OB.

²³⁴ Art 34e van de Wet OB.

²³⁵ Paragraaf 3.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

²³⁶ Artikel 32 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²³⁷ HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink en Strobel), *BNB* 2002/167.

²³⁸ HvJ 18 juni 2009, zaak C-566/07 (Stadeco), *V-N* 2009/31.14.

²³⁹ Artikel 37a lid 1 van de Wet OB.

²⁴⁰ Met toepassing van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

- intracommunautaire goederenleveringen onder toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling²⁴¹;
- diensten die niet belastbaar zijn in Nederland²⁴² en waarover de heffing van btw is verlegd naar de afnemer²⁴³, tenzij de dienst in de lidstaat van de afnemer is vrijgesteld;
- goederen die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep²⁴⁴, worden verzonden of vervoerd, waarbij kennis wordt gegeven van iedere wijziging in de ingediende informatie.

De verplichting om bovengenoemde gegevens bij de inspecteur in te dienen bestaat niet voor de ondernemers die als zodanig worden aangemerkt omdat zij intracommunautair een nieuw vervoermiddel leveren.²⁴⁵ Daarnaast zijn ondernemers die de KOR toepassen²⁴⁶ van de rapportageverplichtingen ontheven.²⁴⁷

Naast de vermelding van de afnemers van bovengenoemde handelingen moeten de volgende gegevens worden gerapporteerd^{248 249};

- het btw-identificatienummer van de lidstaat waar de lijst moet worden ingediend, waaronder intracommunautaire goederenleveringen²⁵⁰ en diensten²⁵¹ zijn verricht;
- het btw-identificatienummer van elke afnemer die in een andere lidstaat is gevestigd,
- het btw-identificatienummer waaronder prestaties zijn afgenomen;
- het btw-identificatienummer van de lidstaat waar de lijst moet worden ingediend, waaronder overbrengingen van goederen²⁵² naar een andere lidstaat zijn verricht, waarbij ook het btw-identificatienummer van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer moet worden vermeld;
- voor elke afnemer het totale bedrag aan goederenleveringen en het totale bedrag aan diensten;
- het totale bedrag van overbrengingen van goederen naar een andere lidstaat^{253 254};
- het bedrag van de verrichte correcties.²⁵⁵

²⁴¹ Artikel 17b lid 3 van de Wet OB.

²⁴² Op grond van artikel 6 lid 1 van de Wet OB.

²⁴³ Op grond van artikel 196 van de Btw-richtlijn.

²⁴⁴ Als bedoeld in artikel 3b van de Wet OB.

²⁴⁵ Zoals bedoeld in artikel 7 lid 6 van de Wet OB.

²⁴⁶ Op grond van artikel 25a lid 1 van de Wet OB.

²⁴⁷ Artikel 37a lid 1 van de Wet OB.

²⁴⁸ Overeenkomstig artikel 264 van de Btw-richtlijn.

²⁴⁹ Op grond van artikel 37a lid 2 van de Wet OB.

²⁵⁰ Onder de in artikel 138 lid 1 van de Btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

²⁵¹ Onder de in artikel 44 van de Btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

²⁵² Zoals bedoeld in artikel 138 lid 2 onderdeel c van de Btw-richtlijn.

²⁵³ Zoals bedoeld in artikel 138 lid 2 onderdeel c van de Btw-richtlijn.

²⁵⁴ Het totale bedrag moet worden vastgesteld overeenkomstig artikel 76 van de Btw-richtlijn en wordt berekend op basis van de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoop prijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de overbrengingen worden verricht.

²⁵⁵ Krachtens artikel 90 van de Btw-richtlijn.

Daarnaast moeten in de gevallen dat een intracommunautaire verwerving van goederen wordt gedaan in het kader van een ABC-transactie²⁵⁶ (door B) de volgende gegevens worden gerapporteerd^{257 258};

- het btw-identificatienummer van de lidstaat waaronder de verwerving en de daaropvolgende levering is verricht;
- het btw-identificatienummer van degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen;
- voor elke ondernemer voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, het totale bedrag van de vergoeding (exclusief btw).

Bovengenoemde gegevens moeten zoals gezegd door elke ondernemer in beginsel elke maand worden ingediend. Het is evenwel naar keuze van de ondernemer ook mogelijk om de gegevens per kwartaal in te dienen indien de omzet uit intracommunautaire leveringen niet meer dan € 50.000 bedraagt²⁵⁹ in het desbetreffende kwartaal of één van de vier daaraan voorafgaande kwartalen. Wanneer dit bedrag wordt overschreden, moet uiterlijk de eerstvolgende maand een lijst worden ingediend met de gegevens voor alle maanden die sinds de aanvang van dat kwartaal zijn verlopen.²⁶⁰ Het is ook mogelijk om de lijst niet per maand, maar per kwartaal in te dienen.²⁶¹ Dit kan echter alleen als de ondernemer enkel diensten verricht waarvoor de btw verlegd is naar de afnemer,²⁶² en welke niet zijn vrijgesteld in de lidstaat van de afnemer.²⁶³

Indien een ondernemer is ontheven van de verplichting tot het doen van btw-aangifte langs elektronische weg geldt dit ook aanzien van de genoemde Opgaaf ICP. In dit geval moet de lijst worden ingediend door middel van een uitgereikt of toegezonden formulier.²⁶⁴

Gevolgen niet tijdig of onjuist indienen

Indien de ondernemer de lijst met de te rapporteren gegevens niet of niet tijdig heeft ingediend, dan wel een onvolledige of onjuiste lijst heeft ingediend, vormt dat een verzuim ter zake waarvan de inspecteur een bestuurlijke boete van ten hoogste de derde categorie kan opleggen.²⁶⁵ Voordat een boete wordt opgelegd ontvangt de belastingplichtige echter eerst een mededeling van de inspecteur waarin wordt verzocht om de Opgaaf ICP alsnog in te dienen of om fouten te herstellen. Dit komt neer op het herstellen van één of meerdere onjuiste of ontbrekende btw-identificatienummers en bedragen.

Wanneer deze fouten niet binnen de door de inspecteur gestelde termijn worden hersteld of als de Opgaaf ICP niet alsnog wordt ingediend, kan een boete worden opgelegd, waarbij onderscheid wordt

²⁵⁶ In de artikel 42 van de Btw-richtlijn bedoelde gevallen.

²⁵⁷ Overeenkomstig artikel 265 van de Btw-richtlijn.

²⁵⁸ Op grond van artikel 37a lid 2 van de Wet OB.

²⁵⁹ Op grond van artikel 33b van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁶⁰ Artikel 37a lid 3 van de Wet OB.

²⁶¹ Artikel 37a lid 3 van de Wet OB.

²⁶² Op grond van artikel 196 van de Btw-richtlijn.

²⁶³ Artikel 37a lid 4 van de Wet OB.

²⁶⁴ Artikel 37a lid 5 van de Wet OB.

²⁶⁵ Artikel 40 lid 1 van de Wet OB.

gemaakt tussen een eerste, tweede of derde en vierde of volgend verzuim.²⁶⁶ De boetes bedragen € 167, € 335 respectievelijk € 1677. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete worden opgelegd met een maximum van € 6709, bijvoorbeeld in het geval dat de Opgaaf ICP stelselmatig te laat wordt ingediend.²⁶⁷ De bevoegdheid tot het opleggen van een boete vervalt na een verloop van vijf jaren na het ontstaan van de rapportageverplichtingen.^{268 269}

Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 ("Uitvoeringsbesluit OB") is een aanvulling de Wet OB en geeft uitvoering aan bepaalde wettelijke bepalingen van de Wet OB. In het kader van de facturerings- en rapportageverplichtingen zijn relatief weinig bepalingen in het Uitvoeringsbesluit Wet OB opgenomen.

Korting wegens contante betaling

Met kortingen wegens contante betaling wordt voor de bepaling van de vergoeding rekening gehouden, mits op de factuur de korting in mindering wordt gebracht op het in rekening te brengen bedrag.²⁷⁰ In de gevallen dat de korting wegens contante betaling geheel of gedeeltelijk niet wordt genoten, wordt de btw alsnog verschuldigd. Het bedrag dat op de factuur wordt vermeld is dus leidend, ook al wordt de korting (deels) niet genoten. De factureringsverplichtingen zijn in deze gevallen ook nog steeds van toepassing, wat betekent dat de korting niet-genoten wordt geacht te zijn op het moment dat de prestatie is verricht.^{271 272} Indien er ter zake van de korting geen aanvullende factuur is uitgereikt bestaat evenmin recht op teruggaaf²⁷³ van btw op bedragen die niet zijn ontvangen of betaald als gevolg van de korting.²⁷⁴

Voorwaarde toepassing nultarief

In het kader van intracommunautaire leveringen moet de presterende ondernemer beschikking over het (buitenlandse) btw-identificatienummer van de afnemer. Daarnaast moet de ondernemer voldoen aan de verplichting om de lijst met te rapporteren gegevens²⁷⁵ in te dienen en moet op die lijst opgave worden gedaan van de afnemers aan wie met toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling goederen zijn geleverd.²⁷⁶

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

De Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 ("Uitvoeringsbeschikking OB") is een aanvulling de Wet OB en geeft uitvoering aan bepaalde wettelijke bepalingen van de Wet OB en het daarbij behorende Uitvoeringsbesluit. In het kader van de facturerings- en rapportageverplichtingen zijn dit de volgende.

²⁶⁶ Paragraaf 31b lid 3 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

²⁶⁷ Paragraaf 31b lid 6 tot en met 9 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

²⁶⁸ Artikel 40 lid 2 van de Wet OB.

²⁶⁹ In afwijking van artikel 5:45 lid 2 van de Awb.

²⁷⁰ Artikel 2 lid 1 van het Uitvoeringsbesluit OB.

²⁷¹ Overeenkomstig artikel 13, art 17g en artikelen 34c tot en met 35 van de Wet OB.

²⁷² Op grond van artikel 2 lid 2 van het Uitvoeringsbesluit OB

²⁷³ Overeenkomstig artikel 29 lid 1 tot en met vijf en lid 7 en 8 en artikel 29a lid 1 van de Wet OB.

²⁷⁴ Artikel 2 lid 1 van het Uitvoeringsbesluit OB.

²⁷⁵ Zoals bedoeld in artikel 37a van de Wet OB.

²⁷⁶ Artikel 12 lid 2 van het Uitvoeringsbesluit OB.

Verplichtingen wederverkoper

Zoals eerder aan bod kwam, gelden enkele speciale factureringsvereisten voor wederverkopers. Zo is de wederverkoper ook verplicht om zijn leverancier²⁷⁷ een inkoopverklaring te laten ondertekenen voor de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzameling of antiquiteiten. Op de inkoopverklaring moeten gegevens zijn vermeld:²⁷⁸

- de dag waarop de levering wordt verricht;
- de naam en het adres van de wederverkoper;
- de naam en het adres van de leverancier;
- een duidelijke omschrijving van het geleverde goed en, voor zover het een motorrijtuig betreft, tevens het kenteken;
- de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- het bedrag dat aan de leverancier ter zake van de levering is of moet worden voldaan;
- een verklaring van de leverancier dat hij ter zake van de levering aan hem van het goed in het geheel geen belasting in aftrek heeft gebracht.

De wederverkoper is zelf verplicht om een kopie van de uitgereikte inkoopverklaring te bewaren. Echter, de verplichting tot het uitreiken van een inkoopverklaring en het bewaren van een kopie daarvan geldt niet wanneer:

- de vergoeding minder dan € 500 bedraagt;
- de leverancier een factuur uitreikt;²⁷⁹
- de inkoop van het goed door de wederverkoper gelijktijdig plaatsvindt met de levering door hem van een ander goed aan de leverancier en de wederverkoper een factuur uitreikt die voldoet aan de voorwaarden van de Wet OB. In dit geval moet de factuur wel de bovengenoemde gegevens van een inkoopverklaring bevatten.²⁸⁰

Voorwaarden juiste factuur en opgaaf ICP inzake btw-vrijstelling bij invoer

Eén van de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling van invoer-btw is dat ter zake van de levering is voldaan aan de factureringsvereisten.²⁸¹ Daarnaast moet de ondernemer de Opgaaf ICP²⁸² tijdig en correct hebben ingediend.²⁸³ De vrijstelling kan worden toegepast op de invoer van goederen²⁸⁴ die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat met toepassing van het nultarief,²⁸⁵ wanneer de ondernemer ten aanzien van de vrijstelling de vereiste vergunning heeft verkregen van de inspecteur.²⁸⁶

²⁷⁷ Zoals bedoeld in artikel 28b lid 2 van de Wet OB.

²⁷⁸ Artikel 4a lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁷⁹ Ingevolge artikel 34c van de Wet OB.

²⁸⁰ Artikel 4a lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁸¹ Zoals bedoeld in artikelen 34c en 35a van de Wet OB.

²⁸² Zoals bedoeld in artikel 37a van de Wet OB.

²⁸³ Artikel 16b lid 6 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁸⁴ Zoals bedoeld in artikel 21 onderdeel d van de Wet OB.

²⁸⁵ Op grond van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

²⁸⁶ Artikel 16b lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

Ontheffing factureringsverplichtingen

Daarnaast kwam al aan bod dat ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, onder bepaalde voorwaarden ontheven zijn van de verplichting om facturen uit te reiken.²⁸⁷ In de Uitvoeringsbeschikking wordt de reikwijdte van deze ontheffing ingeperkt.²⁸⁸ Voor de vrijgestelde levering van bepaalde roerende zaken moet namelijk wel een factuur worden uitgereikt. Het betreft de levering van een roerende zaken die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend zijn gebruikt ten behoeve van vrijgestelde prestaties,²⁸⁹ wanneer op de voorafgaande levering geen btw in aftrek is gebracht.²⁹⁰

Goedkeuring afwijkende gegevens factuur

Behandeld is welke gegevens op de factuur moeten worden vermeld.²⁹¹ In de Uitvoeringsbeschikking wordt in afwijking op deze verplichtingen goedgekeurd dat de vermelding van de volgende gegevens in specifieke gevallen ook heeft te gelden als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur:²⁹²

- het vervoersbewijs voor zover de ondernemer personen vervoert in de vorm van openbaar vervoer of taxivervoer;²⁹³
- de gebruikelijke afrekening voor zover de ondernemer spijzen en dranken verstrekt voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
- de factuur die bij inruiltransacties wordt uitgereikt en die de gehele inruiltransactie dekt, mits die factuur alle vermeldingen bevat die anders op de afzonderlijk uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld;
- de wekelijks of maandelijks uitgereikte verzamelfactuur met betrekking tot leveringen of diensten waarbij bonnen en dergelijke worden uitgereikt die op zich niet voldoen aan de factuurvereisten, mits deze verwijst naar de bonnen en dergelijke, en samen daarmee voldoet aan de factuurvereisten;
- het gedeelte van de overschrijvingskaart dat de afnemer behoudt of de aan de afnemer gezonden bank- of giro-afrekening, bij het gebruik van acceptgirokaarten onderscheidenlijk automatische overschrijving.

Voorwaarde van het gebruiken van de bovengenoemde bewijzen is echter wel dat daarop ten minste de volgende gegevens²⁹⁴ zijn vermeld:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
- de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
- het te betalen bedrag aan btw of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;

²⁸⁷ Artikel 34c lid 2 van de Wet OB.

²⁸⁸ Artikel 32 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁸⁹ Of doeleinden als bedoeld in artikel 16 van de Wet OB.

²⁹⁰ Artikel 11 lid 1 onderdeel r van de Wet OB.

²⁹¹ Artikel 35 a van de Wet OB.

²⁹² Artikel 33 lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁹³ Zoals bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000.

²⁹⁴ Zoals bedoeld in artikel 35a lid 2 van de Wet OB.

- wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat op grond van artikel 34f van de Wet OB als factuur geldt, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

Daarnaast kan bij de levering van energie voor landvoertuigen de vermelding van de naam en het adres van de afnemer achterwege blijven. Voorwaarde is wel dat de afnemer kan worden geïdentificeerd doordat zijn gegevens traceerbaar zijn. Dit kan door de wijze van betalen, giraal of anderszins. Ook kan bij de levering van goederen door groothandelaren, in plaats van de vermelding van de aard van de geleverde goederen, een door de inspecteur goedgekeurde codevermelding worden gebruikt.²⁹⁵

Op de bovengenoemde afwijking bestaan echter twee uitzonderingen.²⁹⁶ Allereerst gelden de reguliere factureringsverplichtingen ter zake van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen²⁹⁷ waarvoor geen gebruik is gemaakt van de Unieregeling.²⁹⁸ Daarnaast zijn geen afwijkingen in de factureringsverplichtingen toegestaan voor goederenleveringen waarop het nultarief wordt toegepast.²⁹⁹

Verklaring accijnsgoederen en minerale oliën door middel van factuur

Op de levering van accijnsgoederen en van minerale oliën is onder bepaalde voorwaarden het nultarief van toepassing.³⁰⁰ Ter zake van de levering van accijnsgoederen³⁰¹ moet de leverende ondernemer in het bezit zijn van een schriftelijke verklaring van de ondernemer die de accijnsgoederen afneemt, waaruit volgt dat de goederen geleverd worden en in opslag worden genomen in een accijnsgoederenplaats.³⁰² In het kader van de levering van minerale oliën³⁰³ moet de leverende ondernemer tevens in het bezit zijn van een schriftelijke verklaring van de afnemer, waaruit volgt dat hij de minerale oliën niet aan de accijnsschorsingsregeling zal onttrekken. Dit is wel mogelijk in het kader van een levering ter zake waarvan volledig aftrek van voorbelasting mogelijk is.³⁰⁴

In de Uitvoeringsbeschikking OB is vastgelegd dat in beide gevallen als schriftelijke verklaring wordt aangewezen een factuur, een kopiefactuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid waarin de verklaring van de afnemer is opgenomen.³⁰⁵

Indien het nultarief in voornoemde gevallen wordt toegepast is de ondernemer verplicht op de factuur te vermelden “levering met toepassing van Tabel II, post a.7”, onderscheidenlijk “Levering met toepassing van Tabel II, post a.8”. Bij de levering van minerale oliën moeten op de afgegeven factuur tevens het

²⁹⁵ Artikel 33 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁹⁶ Artikel 33 lid 3 van de Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

²⁹⁷ Zoals bedoeld in artikel 5a lid 1 onderdeel a van de wet OB.

²⁹⁸ Zoals bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3 van de Wet OB.

²⁹⁹ Op grond van Tabel II, onderdeel a, post 6 van de Wet OB.

³⁰⁰ Op grond van artikel 12 lid 2 onderdeel b.1° en b.2°, van het Uitvoeringsbesluit OB.

³⁰¹ Zoals bedoeld in Tabel II, onderdeel a, post 7, onder a van de Wet OB.

³⁰² Zoals bedoeld in de Wet op de accijns.

³⁰³ Zoals bedoeld in Tabel II, onderdeel a, post 7, onder b van de Wet OB.

³⁰⁴ Op grond van artikel 15 van de Wet OB.

³⁰⁵ Artikel 36a lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

accijnsnummer van de afzender van het geleidedocument en het volgnummer van het geleidedocument worden vermeld.³⁰⁶

Daarnaast is het mogelijk het nultarief toe te passen op bepaalde aangewezen goederen of soorten goederen die zich bevinden in of die worden gebracht naar een niet-plaatsgebonden entrepot.^{307 308} Om het nultarief voor deze leveringen toe te kunnen passen heeft de ondernemer wederom een schriftelijke verklaring van de afnemer nodig.³⁰⁹ Uit deze verklaring moet blijken dat de goederen worden afgenomen en dat de afnemer de goederen opneemt in zijn niet-plaatsgebonden entrepot. Daarnaast moet het nummer van zijn entrepotvergunning worden vermeld en moet worden verklaard dat de goederen niet aan het geldende regime zullen worden onttrokken. Dit mag echter wel indien de afnemer in het kader van de levering geheel recht op aftrek van voorbelasting heeft³¹⁰

Ook voor dit type levering van goederen is in de Uitvoeringsbeschikking OB opgenomen dat als schriftelijke verklaring wordt aangewezen een factuur, een kopiefactuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid waarin de verklaring van de afnemer is opgenomen.³¹¹

Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting

Het Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting bevat beleidsregels en goedkeuringen op het gebied van administratieve, facturerings- en andere verplichtingen voor de omzetbelasting. De beleidsregels en goedkeuringen vormen een aanvulling op bepaalde bepalingen in de Wet OB, het Uitvoeringsbesluit OB en de Uitvoeringsbeschikking OB. In dit onderdeel worden de geldende beleidsregels en goedkeuring die direct dan wel indirect betrekking hebben op e-facturatie en digitale rapportage uiteengezet.

Ondernemers die uitsluitend vrijgesteld handelen

In de vorige paragrafen kwam aan bod dat ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, onder bepaalde voorwaarden ontheven zijn van de verplichting om facturen uit te reiken.^{312 313} Voor deze ondernemers geldt overigens wel de algemene plicht tot het voeren van een administratie.³¹⁴ Daarnaast gelden voor hen ook de administratieve verplichtingen die volgen uit de Wet OB³¹⁵ en de Uitvoeringsbeschikking OB³¹⁶. Denk daarbij aan de verplichting tot het regelmatig aantekening houden van de ontvangen facturen en de doorlopende nummering daarvan.

³⁰⁶ Artikel 36a lid 3 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

³⁰⁷ Als bedoeld in Tabel II, onderdeel a, post 8, onder a van de Wet OB.
Het moet daarbij gaan om een ander entrepot dan een douane-entrepot als bedoeld in artikel 157 lid 1 sub a en b van de Btw-richtlijn.

³⁰⁹ Artikel 12 lid 2 onderdeel c van de Wet OB.

³¹⁰ Op grond van artikel 15 van de Wet OB.

³¹¹ Artikel 36a lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

³¹² Artikel 34c lid 2 van de Wet OB.

³¹³ Behoudens artikel 32 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

³¹⁴ Artikel 52 AWR.

³¹⁵ Artikel 34 ev. van de Wet OB.

³¹⁶ Artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

Administreren van facturen

In het kader van de verplichting voor ondernemers om aantekening te houden van inkomende en uitgaande facturen en deze doorlopend te nummeren,³¹⁷ is goedgekeurd dat enkel de vergoeding en het bedrag van de btw per factuur wordt geadministreerd. Hierbij gelden wel de voorwaarden dat enerzijds elke factuur een nummer of ander kenmerk krijgt, en anderzijds dat de facturen alle verplichte vermeldingen³¹⁸ bevatten³¹⁹. Aan de hand van het toewijzen van een nummer of ander kenmerk moet elke factuur of boeking eenvoudig terug te vinden zijn in de administratie. Nummering is dan ook alleen verplicht voor de uitgaande facturen en niet voor de inkoopfacturen.³²⁰

Facturering op verzoek

De hoedanigheid van de afnemers van detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften bij wie de bedrijfsuitoefening vooral is gericht op de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan particulieren kan op het tijdstip van de levering niet steeds worden vastgesteld. Daarom hoeven detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften pas aan hun afnemers een factuur uit te reiken als die afnemers (ondernemers) daar om vragen. Echter, in de gevallen waarin bekend is of redelijkerwijs bekend zou moeten zijn dat de afnemers ondernemers zijn, geldt wel de verplichting om een factuur uit te reiken.

Uitreiking factuur door de ondernemer, afnemer of derde

Hoewel de ondernemer in beginsel verplicht is om een factuur uit te reiken, hoeft hij dit niet zelf te doen. Hij kan dit namelijk ook in zijn naam en voor zijn rekening door zijn afnemer (*self-billing*) of door een derde (outsourcing) laten doen.³²¹ Indien de ondernemer voor *self-billing* of outsourcing van de facturering kiest, gelden hier echter wel voorwaarden voor. Bovendien blijft de ondernemer die de prestatie verricht te allen tijde aansprakelijk voor de juistheid van de factuur. Ingeval van *self-billing* of outsourcing gelden de volgende voorwaarden:

- beide partijen, leverancier en afnemer dan wel de derde, moeten vooraf overeengekomen zijn dat de afnemer of de derde de factuur opmaakt;
- als de leverancier de factuur niet wenst te aanvaarden, moet hij de afnemer of de derde tijdig van zijn bezwaren in kennis stellen. In dat geval verliest de factuur haar werking als factuur. De leverancier moet dan zelf een factuur uitreiken tenzij partijen alsnog overeenstemming bereiken over het herstel van de (eventuele) onjuistheden in de factuur en de afnemer of de derde een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt; en
- de factuur moet voldoen aan alle eisen die ter zake in de Wet OB worden gesteld.

De ondernemer is ook bij *self-billing* en outsourcing verplicht de verschuldigde btw te voldoen, ook als er op de factuur een te hoog bedrag aan btw wordt vermeld.³²²

Gezamenlijke factuur

Het komt in de praktijk voor dat ondernemers overeenkomen dat hun afzonderlijke prestaties door één van de betrokken ondernemers op één bescheid in rekening worden gebracht. Een dergelijk bescheid dat

³¹⁷ Op grond van artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

³¹⁸ Op grond van artikel 35a van de Wet OB.

³¹⁹ Paragraaf 2.2 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³²⁰ Paragraaf 3.4.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³²¹ Artikel 34c van de Wet OB.

³²² Op grond van artikel 37 van de Wet OB.

de prestaties van verschillende ondernemers bevat, kan voor de btw alleen dienen als factuur als dit document alle vermeldingen bevat die anders op de afzonderlijk uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld. De ondernemer die een dergelijke factuur uitreikt, doet dat dan mede namens de andere betrokken ondernemer(s). In dat geval zijn alle op de factuur vermelde ondernemers zelfstandig verantwoordelijk voor de btw-verplichtingen voor zover die op hen van toepassing zijn. Het is aan elke ondernemer om maatregelen te treffen om vast te kunnen stellen of de aldus uitgereikte factuur conform de wet- en regelgeving juist, volledig en tijdig is.³²³

Vorm van de factuur

Alle bescheiden die in het economische verkeer als factuur dienen, zijn ook voor de btw een factuur. De benaming van het document dat als factuur wordt gebruikt is daarom dus in beginsel niet relevant voor de geldigheid van de factuur voor de btw. Dit kan bijvoorbeeld onder de benamingen nota, kwitantie, bon, notariële akte of notariële afrekening. Daarnaast kan onder omstandigheden een overeenkomst voor het bewijs van het recht op aftrek gelden als factuur.³²⁴ De overeenkomst kan immers alle informatie bevatten³²⁵ die nodig is om te kunnen vaststellen dat wordt voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek.³²⁶

Vervoerbewijzen openbare vervoermiddelen of taxi

Voor het vervoer van personen per openbare vervoermiddelen of taxi wordt het vervoerbewijs aangemerkt als factuur.³²⁷ Echter, in de regel wordt er bij diensten van vervoer geen gebruik gemaakt van papieren vervoersbewijzen. Het is eerder gebruikelijk dat men digitaal betaalt door middel van een OV-chipkaart of een betaalspas. Daarom is onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd dat het transactieoverzicht van de reizen worden aangemerkt als vervoerbewijs en dus ook kan dienen als factuur. Op het transactieoverzicht moeten dan ten minste de volgende gegevens worden vermeld:³²⁸

- de datum van uitreiking;
- de identiteit van de presterende ondernemer;
- de datum waarop de vervoersdienst is verricht.
- het afgelegde traject;
- het te betalen btw-bedrag of gegevens waaruit dit bedrag kan worden afgeleid.

Gewijzigde of aanvullende factuur

Zoals eerder aan bod kwam, geldt als factuur ieder document dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijk factuur.³²⁹ Ondernemers kunnen verschillende redenen hebben om de oorspronkelijke factuur aan te vullen of te wijzigen, bijvoorbeeld wanneer onjuiste gegevens zijn vermeld. Indien dit wordt hersteld met een document, zoals een aanvullende factuur of een creditfactuur geldt dit bestand dus ook als factuur. Dit bestand mag zowel papier of elektronisch worden uitgereikt. De oorspronkelijke factuur en de aanvullende factuur gelden dan samen als één factuur voor de prestatie, maar het kan ook zijn dat de oorspronkelijke factuur wordt teruggenomen. In dat geval treedt

³²³ Paragraaf 3.2 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³²⁴ HvJ 29 september 2022, C-235/21 (Raiffeisen Leasing).

³²⁵ Artikel 35a van de Wet OB.

³²⁶ Paragraaf 3.3 van het Besluit administratieve verplichtingen Wet OB.

³²⁷ Artikel 35a Wet OB jo. artikel 33, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsbeschikking OB

³²⁸ Paragraaf 3.3.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³²⁹ Artikel 34f van de Wet OB

de aanvullende factuur in de plaats van de oorspronkelijke factuur. Dit geldt ook voor de correctie van een factuur door middel van een creditfactuur. Belangrijk is wel dat op de facturen die elkaar vervangen, of die welke samen als factuur gelden, een verwijzing wordt gemaakt naar de andere factuur.³³⁰

Elektronisch factureren: aanvaarding

Zoals eerder genoemd, is het momenteel al toegestaan in Nederland om facturen zowel op papier als elektronisch uit te reiken³³¹, en beide manieren van uitreiken worden dan ook als gelijkwaardig behandeld. Echter, een belangrijke voorwaarde die geldt voor het uitreiken van een elektronische factuur is dat de afnemer dit aanvaardt.³³² Om zeker te stellen dat sprake is van aanvaarding door de afnemer kan de presterende ondernemer dit van te voren overeenkomen met de afnemer, maar indien de e-factuur zonder commentaar van de afnemer wordt verwerkt of betaald wordt geacht sprake te zijn van aanvaarding.³³³

Nummering

De vermelding van een opeenvolgend nummer op de factuur is een belangrijke voorwaarde die uit de Wet OB volgt.³³⁴ Aan de hand van het opeenvolgende nummer kan de factuur namelijk eenduidig worden geïdentificeerd en teruggevonden in de administratie van de ondernemer. Zeker voor geautomatiseerde systemen is de nummering van facturen belangrijk, waarbij vaak ook gebruik wordt gemaakt van reeksen.

Ten behoeve van facturen die wel zijn opgesteld maar niet zijn uitgereikt is het toegestaan dat geen aparte nummering wordt gehanteerd aan de hand waarvan de factuur buiten de reeks wordt gehouden. Als voorwaarde wordt echter wel gesteld dat de beslissing om de factuur niet uit te reiken gevolgd moet kunnen worden, wat betekent dat de zogeheten 'audit trail' niet doorbroken mag worden.³³⁵

Gegevens van de ondernemer en de afnemer

Onder de verplichte vermeldingen op de factuur valt ook de vermelding van de volledige naam en het volledige adres van de presterende ondernemer en de afnemer. De Belastingdienst heeft dit onder andere nodig om vast te stellen van wie de btw moet worden geheven.³³⁶ De vraag kan worden gesteld of het moet gaan om de juridische naam of de handelsnaam van de ondernemer, en welke ondernemer moet worden vermeld wanneer sprake is van een fiscale eenheid. In laatstgenoemde geval wordt namelijk in principe door verschillende entiteiten als 'eenheid' geopereerd.

In beginsel moet de juridische naam van de ondernemer en zijn afnemer worden vermeld, maar de handelsnaam is ook geoorloofd als de ondernemer onder deze naam in combinatie met het adres of de woonplaats staat ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. In het kader van de btw-fiscale eenheid is het gebruikelijk dat de gegevens van de presterende entiteit op de factuur wordt vermeld.³³⁷

³³⁰ Paragraaf 3.3.2 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³³¹ Artikel 35b van de Wet OB.

³³² Artikel 35b lid 1 van de Wet OB.

³³³ Paragraaf 3.3.3 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³³⁴ Artikel 35a van de Wet OB.

³³⁵ Paragraaf 3.4.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³³⁶ HvJ 15 november 2017, C-374/16 en C-375/16 (Geissel en Butin).

³³⁷ Paragraaf 3.4.2 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

Datum van de prestatie

De datum waarop de prestatie heeft plaatsgevonden of is voltooid of de datum waarop vooruitbetalingen zijn gedaan ter zake van prestaties, moet op de factuur worden vermeld. Bij 'reguliere' goederenleveringen of dienstverrichtingen is de datum van de prestatie veelal niet lastig vast te stellen. Dit kan anders zijn ingeval van doorlopende prestaties, waarvan sprake is als de prestaties herhaaldelijk worden verricht op basis van een doorlopende overeenkomst waarin geen duidelijk eindresultaat is omschreven. Ook de periode waarin de prestaties worden verricht kan onbepaald zijn, hetgeen de vaststelling van de datum van de prestatie bemoeilijkt. Gedacht kan worden aan het afsluiten van een abonnement of de levering van gas, water en elektriciteit.

Voor dergelijke prestatie is goedgekeurd dat in plaats van de dag waarop de prestaties is verricht de desbetreffende periode waarover wordt gefactureerd wordt vermeld. De periode die op de factuur wordt vermeld mag maximaal een jaar zijn mits:

- er voor ieder kwartaal een evenredige vooruitbetaling is overeengekomen;
- een jaarlijkse betaling in de branche gebruikelijk is.³³⁸

Wanneer sprake is van doorlopende intracommunautaire leveringen worden deze telkens geacht te zijn voltooid bij afloop van elke kalendermaand³³⁹. Andere doorlopende diensten worden geacht ten minste één keer per jaar te zijn verricht.³⁴⁰

Aanduiding belastingregime

Zoals in de vorige paragrafen aan bod is gekomen, bestaan er verschillende regelingen en uitzonderingen voor de btw wat betreft facturering. Denk bijvoorbeeld aan de verlegging van btw of *self-billing*, waarbij niet de presterende ondernemer maar de afnemer van de prestatie de factuur opstelt. Voor de toepassing van de verschillende belastingregimes zijn dan ook verschillende vermeldingen op de factuur vereist, zoals 'btw verlegd' of 'factuur uitgereikt door de afnemer'. Het kan evenwel ook zo zijn dat geen speciale duiding is voorgeschreven als voorwaarde voor de toepassing van de regeling. In deze gevallen kan worden volstaan met een vermelding van de Nederlandse wettelijke bepaling die van toepassing is, of kan op de factuur worden verwezen naar de relevante bepaling in de Btw-richtlijn. Het is van belang dat het voor de fiscus en de afnemer van de prestatie duidelijk is welke regeling is toegepast, omdat hieruit de fiscale gevolgen en verplichtingen voor de afnemer moeten blijken.³⁴¹ De vermelding moet dus zo duidelijk en specifiek mogelijk zijn.

Afronding van bedragen

De manier waarop bedragen op de factuur worden afgerond heeft invloed op het bedrag aan btw dat uiteindelijk verschuldigd wordt. De voorgeschreven methode voor de afronding van bedragen is de rekenkundige methode.³⁴² Dit betekent dat het bedrag achter de komma moet worden afgerond naar twee cijfers. Wanneer het derde cijfer achter de komma gelijk aan of hoger is dan vijf wordt naar boven afgerond. Bij een derde decimaal lager dan vijf wordt naar beneden afgerond. Daarnaast heeft de

³³⁸ Paragraaf 3.4.3 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³³⁹ Artikel 13 lid 6 van de Wet OB.

³⁴⁰ Artikel 13 lid 7 van de Wet OB.

³⁴¹ Paragraaf 3.4.4 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁴² Artikel 5a van het Uitvoeringsbesluit OB.

leverancier de keuzevrijheid om ofwel per prestatie af te ronden dan wel over het totaalbedrag van een aantal prestaties samen. De keuze moet wel consistent worden toegepast.

Gebreken in de factuur

In de gevallen dat een factuur niet volledig voldoet aan de formele eisen die volgen uit de wet, kan het voorkomen dat de aftrek van btw wordt geweigerd. Het HvJ EU heeft evenwel in verschillende arresten³⁴³ geoordeeld dat het recht op aftrek van btw niet mag worden geweigerd om enkele de reden dat een factuur niet voldoet aan alle formele vereisten, indien wel wordt voldaan aan de materiële eisen voor de aftrek van btw. Het aftrekrecht mag dus niet worden beperkt enkel op basis van een formeel factuurgebrek. Alle gegevens om na te gaan of wordt voldaan aan de materiële eisen moeten dan wel voor handen zijn en bij de beoordeling van die gegevens moet ook rekening worden gehouden met aanvullende informatie van de ondernemer. Echter, het aftrekrecht kan alsnog worden geweigerd. Dit is het geval indien:

- degene die de factuur heeft uitgereikt, of degene namens wie dat is gedaan, de btw of een andere verschuldigde belasting geheel of gedeeltelijk niet heeft voldaan. Voorwaarde voor de weigering van aftrek is dat degene die de factuur heeft ontvangen wist of redelijkerwijze moest vermoeden dat de btw (of een andere belasting) geheel of gedeeltelijk niet is voldaan, en daar profijt van heeft gehad of er invloed op heeft gehad.
- het toestaan van aftrek van btw niet in lijn zou zijn met het doel en de strekking van de desbetreffende wetsbepaling. Bij deze beoordeling moet rekening worden gehouden met alle feiten en omstandigheden.

Opgemerkt moet worden dat het niet voldoen aan de formele factuurvereisten nog steeds tot een verzuimboete kan leiden, ook al is het op zichzelf geen grond voor de weigering van het aftrekrecht.³⁴⁴

Facturering huursomverrekening

De btw-regels omtrent facturering kunnen verschillen afhankelijk van het specifieke geval. Allereerst is hiervan sprake wanneer de huurtermijnen worden verrekend bij de levering van een onroerende zaak in verhuurde staat. Bij een dergelijke tussentijdse overdracht van een verhuurde onroerende zaak kan het voorkomen dat de lopende huurtermijnen worden verrekend tussen de oude en de nieuwe verhuurder. In dit geval is geen sprake een prestatie voor de btw en hoeft dan ook voor wat betreft de btw geen factuur te worden uitgereikt door de nieuwe verhuurder. Bij een huursomverrekening blijven dus de oorspronkelijke facturen in stand.³⁴⁵

Facturering door nutsbedrijven

Daarnaast zijn er enkele goedkeuringen voor de facturering door exploitanten van elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven. Er zijn namelijk energie- en drinkwaterbedrijven die na afloop van een meteropnameperiode (verbruikperiode) van maximaal drie maanden over die periode of over het daaraan voorafgaande tijdvak een factuur uitreiken. In deze situatie is goedgekeurd dat de btw pas verschuldigd wordt op het tijdstip van de uitreiking van de factuur. Dit is echter in beginsel alleen mogelijk voor een periode van maximaal één kwartaal. De meteropnamen moeten over een korte periode

³⁴³ HvJ 15 september 2016, C-516/14 (Barlis 06), en HvJ 15 september 2016, C-518/14 (Senatex).

³⁴⁴ Paragraaf 3.5 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁴⁵ Paragraaf 3.6.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

van maximaal een kwartaal plaatsvinden. Het uitreiken van facturen over een langere periode mag enkel als de afnemers in over die periode een aantal voorschotbetalingen moeten doen. Dit kan ertoe leiden dat de som van de voorschotten hoger dan wel lager is dan de uiteindelijk verschuldigde btw. Op het tijdstip van de factuur kan de ondernemer dus verplicht zijn meer btw te voldoen, of hij kan recht op teruggaaf hebben.³⁴⁶

In sommige gevallen kan het moeilijk zijn voor leveranciers van energie en drinkwater om te weten of zij aan ondernemers of particulieren leveren, met name wanneer de afnemer kleinverbruiker is, waardoor meestal geen juiste factuur aanwezig is. In deze gevallen moeten de nutsbedrijven voorschotnota's/facturen uitreiken die aan de reguliere facturatievereisten voldoen. Dit geldt ook bij (digitale) betaling van voorschotten door middel van automatische incasso of overschrijving per bank. Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, geldt als voorwaarde dat op de eindfactuur over een bepaalde verbruiksperiode het saldo van de totale over het eindbedrag verschuldigde btw en de al bij voorschotnota's of facturen afzonderlijk vermelde btw duidelijk zijn vermeld.³⁴⁷

Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder

Als een belastingdeurwaarder ten laste van een ondernemer executoriaal beslag legt op (on)roerende zaken die in het kader van de onderneming worden gebruikt en deze zaken executoriaal verkoopt, vinden de heffing en de facturering van btw als volgt plaats:³⁴⁸

- De ontvanger of belastingdeurwaarder is geen ondernemer in de zin van de Wet OB. Hij is voor de levering dan ook geen btw verschuldigd, doet geen aangifte en brengt de op de verkoopkosten aan hem in rekening gebrachte btw niet in aftrek.
- De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld op de verkoopopbrengst van de executoriaal verkochte zaken, inclusief de eventueel daarin begrepen of de daarover in rekening gebrachte btw.³⁴⁹ De heffing van btw kan echter ook zijn verlegd naar de afnemer.³⁵⁰
- De belastingdeurwaarder maakt namens de ondernemer een correcte factuur op.

Te veel of ten onrechte gefactureerde btw

Over de zogeheten 'artikel 37-btw' kwam in dit hoofdstuk reeds aan bod dat te veel gefactureerde btw verschuldigd wordt puur doordat de btw is vermeld op de factuur. In het Besluit administratieve verplichtingen wordt het toepassingsbereik van de verschuldigdheid van artikel 37-btw uitgebreid. Te veel of ten onrechte gefactureerde btw is namelijk ook verschuldigd in de volgende gevallen:

- de btw is gefactureerd door een niet-ondernemer;³⁵¹
- het verkeerde tarief is toegepast;
- de prestatie is vrijgesteld;
- bij de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen;³⁵²

³⁴⁶ Paragraaf 3.6.2 onderdeel a van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁴⁷ Paragraaf 3.6.2 onderdeel b van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁴⁸ Paragraaf 3.6.3 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁴⁹ HR 6 mei 1983, nr. 12 130, (Rentekas-arrest).

³⁵⁰ Op grond van artikel 12, lid 5 van de Wet OB en artikel 24ba van het Uitvoeringsbesluit OB.

³⁵¹ HvJ 30 januari 2024, C-442/22 (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie).

³⁵² Op grond van artikel 37d van de Wet OB.

- de heffing van btw is verlegd naar de afnemer van de prestatie.

De enige situatie dat de toepassing van artikel 37 van de Wet OB is uitgesloten, is wanneer de afnemer van de prestatie een particulier is.³⁵³ Hoewel de aftrek van artikel 37-btw in beginsel niet mogelijk is, kan toch aftrek worden geclaimd indien de presterende ondernemer het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld.³⁵⁴ In het kader van dit onderzoek volstaan wij voor de uitwerking van de wijze waarop dit moet geschieden naar paragraaf 4.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

Opgaaf intracommunautaire prestaties

Zoals in dit hoofdstuk reeds aan bod is gekomen, moeten ondernemers die intracommunautair presteren in principe elke maand opgaaf doen van deze prestaties, maar kan de Opgaaf ICP onder voorwaarden ook per kwartaal worden gedaan.³⁵⁵ Dit zou echter tot een onevenredige lastenverzwaring kunnen leiden voor ondernemers die jaaraangifte doen, waardoor voor deze groep ondernemers onder de volgende voorwaarden is goedgekeurd dat de Opgaaf ICP *per jaar* wordt ingediend:³⁵⁶

- het jaarlijkse totaalbedrag van de prestaties van de ondernemer³⁵⁷ bedraagt niet meer dan € 200.000;
- het jaarlijkse totaalbedrag van de ICP's van de ondernemer³⁵⁸ bedraagt niet meer dan € 15.000;
- de intracommunautaire leveringen zijn geen leveringen van nieuwe vervoermiddelen;

Algemene wet inzake rijksbelastingen

Ten behoeve van de factureringsvereisten en rapportageverplichtingen die uit de Wet OB volgen wordt in een aantal situaties aangesloten bij de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Hieronder wordt ingegaan op deze gevallen.

Ondernemers die uitsluitend vrijgesteld handelen

In de vorige paragrafen kwam aan bod dat ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, onder bepaalde voorwaarden ontheven zijn van de verplichting om facturen uit te reiken.³⁵⁹ ³⁶⁰ Voor deze ondernemers geldt wel – zoals voor alle ondernemers in Nederland – de algemene plicht tot het voeren van een administratie.³⁶¹

De algemene plicht tot het voeren van een administratie houdt het volgende in. Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere

³⁵³ HvJ 8 december 2022, C-378/21 (Finanzamt Österreich).

³⁵⁴ HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel).

³⁵⁵ Artikel 37a lid 3 en lid 4 van de Wet OB.

³⁵⁶ Paragraaf 6.1 van het Besluit administratieve verplichtingen OB.

³⁵⁷ Exclusief btw.

³⁵⁸ Exclusief btw.

³⁵⁹ Artikel 34c lid 2 van de Wet OB.

³⁶⁰ Behoudens artikel 32 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking OB.

³⁶¹ Artikel 52 AWR.

gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.³⁶²

Administratieplichtigen moeten de gegevensdragers gedurende zeven jaar bewaren³⁶³ en de gegevens moeten ook zeven jaar beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt.³⁶⁴ De administratie moet tenslotte zodanig zijn ingericht en worden gevoerd en de gegevensdragers moeten zodanig worden bewaard dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is.³⁶⁵

In de Wet OB is vastgelegd in welke situaties de regels voor facturering gelden die van toepassing zijn in de lidstaat waar de prestatie geacht wordt te zijn verricht.³⁶⁶ Kanttekening daarbij is dat de beschreven algemene administratieplicht in deze gevallen altijd blijft bestaan.³⁶⁷

Gevolgen niet voldoen aan verplichtingen

Indien een ondernemer niet aan de factureringsverplichtingen³⁶⁸ voldoet begaat hij een verzuim, waarvoor een boete opgelegd kan worden van maximaal € 6.709.³⁶⁹ De bevoegdheid tot het opleggen van deze boete vervalt na vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.³⁷⁰

Indien de ondernemer de btw-aangifte of Opgaaf ICP niet of niet tijdig heeft ingediend dan wel onvolledig of onjuist, vormt dat een verzuim waarvoor een boete kan worden opgelegd.³⁷¹ Het betreft in beginsel een boete van maximaal de derde categorie, welke in 2025 € 10.300 bedraagt.³⁷² Uit het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst volgt echter dat een boete opgelegd kan worden, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen eerste, tweede of derde en vierde ovolgend verzuim.³⁷³ De boetes bedragen € 167, € 335, respectievelijk € 1.677. Bij uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete worden opgelegd met een maximum van € 6.709, bijvoorbeeld in het geval dat de Opgaaf ICP stelselmatig te laat wordt ingediend.³⁷⁴

Algemene termijnenwet

Bij de handhaving van de toekomstige Nederlandse wet- en regelgeving moet rekening worden gehouden met de Algemene termijnenwet. Zo moet een in een wet gestelde termijn die op een zaterdag, zondag of een algemeen erkende feestdag eindigt worden verlengd tot en met de eerstvolgende dag die geen

³⁶² Artikel 52 AWR.

³⁶³ Artikel 52 lid 4 van de AWR.

³⁶⁴ Artikel 52 lid 5 van de AWR.

³⁶⁵ Artikel 52 lid 6 van de AWR.

³⁶⁶ Artikel 34b lid 1 van de Wet OB.

³⁶⁷ Op grond van artikel 34b van de Wet OB en de administratieplicht zoals vastgelegd in artikel 52 van de AWR.

³⁶⁸ Ingevolge artikelen 34c lid 1, 34e, 34g en 35a leden 1 en 2 van de Wet OB.

³⁶⁹ Artikel 67ca van de AWR.

³⁷⁰ Art 67ca van de AWR.

³⁷¹ Artikel 40 van de Wet OB.

³⁷² Artikel 70 van de AWR jo. artikel 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht.

³⁷³ Paragraaf 31b lid 3 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

³⁷⁴ Paragraaf 31b lid 6 tot en met 9 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

zaterdag, zondag, of een erkende feestdag is.³⁷⁵ De algemeen erkende feestdagen zijn; de Nieuwjaarsdag, de Christelijke tweede Paas- en Pinksterdag, de beide Kerstdagen, de Hemelvaartsdag, de dag waarop de verjaardag van de Koning wordt gevierd, de vijfde mei (eens in de vijf jaar) en de Goede Vrijdag.³⁷⁶ Overigens is de Algemene termijnenwet ook nu reeds niet van toepassing op de meeste in het belastingrecht relevante termijnen.

³⁷⁵ Artikel 1 lid 1 van de Algemene termijnenwet.

³⁷⁶ Artikel 3 lid 1 en 2 van de Algemene termijnenwet.

Bijlage B - Algemeen juridisch kader

Inleiding

In dit onderdeel worden de relevante niet-fiscale juridische kaders uiteengezet als noodzakelijk onderdeel van dit onderzoek. Onze bijdrage richt zich op de nationale en Europese (EU) wet- en regelgeving die van belang is voor de inrichting van een verplicht stelsel voor e-facturatie en digitale rapportage op grond van ViDA.

Het gaat bij de niet-fiscale wet- en regelgeving om vier hoofdterreinen: (i) het eIDAS-kader, bestaande uit de oorspronkelijke eIDAS-verordening (eIDAS 1.0)³⁷⁷ en de nieuwe verordening tot vaststelling van een kader voor een Europese digitale identiteit en wijziging van eIDAS 1.0 (eIDAS 2.0)³⁷⁸, die gezamenlijk de juridische basis vormen voor elektronische identificatie en vertrouwensdiensten in de interne markt; (ii) het gegevensbeschermingsrecht, waarin de bescherming van persoonsgegevens als grondrecht is verankerd en nader is uitgewerkt in de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG),³⁷⁹ de Uitvoeringswet AVG (UAVG),³⁸⁰ de richtsnoeren van de Autoriteit Persoonsgegevens en de European Data Protection Board (EDPB), die aanvullende uitleg en verduidelijking bieden; (iii) het cyberbeveiligingsrecht, met de NIS2-richtlijn (NIS2)³⁸¹ en de nationale implementatie via de Cyberbeveiligingswet³⁸² en het Cyberbeveiligingsbesluit³⁸³; en (iv) het EU-recht met betrekking tot staatssteun, dat zijn grondslag vindt in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).³⁸⁴

Deze (niet-limitatieve) kaders bepalen gezamenlijk de voorwaarden en beperkingen waarbinnen een systeem voor verplichte e-facturatie en digitale rapportage kan worden ontwikkeld en toegepast. In de volgende paragrafen worden zij afzonderlijk behandeld, met aandacht voor hun doelstellingen,

³⁷⁷ Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG.

³⁷⁸ Verordening (EU) 2024/1183 van het Europees Parlement en de Raad van 11 april 2024 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 910/2014, wat betreft de Vaststelling van het Europees kader voor digitale identiteit.

³⁷⁹ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van richtlijn 95/46/eg (algemene verordening gegevensbescherming).

³⁸⁰ Wet van 16 mei 2018, houdende regels ter uitvoering van Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming).

³⁸¹ Richtlijn (EU) 2022/2555 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 betreffende maatregelen voor een hoog gezamenlijk niveau van cyberbeveiliging in de Unie, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 910/2014 en Richtlijn (EU) 2018/1972 en tot intrekking van Richtlijn (EU) 2016/1148 (NIS2-richtlijn).

³⁸² (Concept) Regels ter implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2555 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 betreffende maatregelen voor een hoog gezamenlijk niveau van cyberbeveiliging in de Unie, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 910/2014 en Richtlijn (EU) 2018/1972 en tot intrekking van Richtlijn (EU) 2016/1148 (Pb EU 2022, L 333) (Cyberbeveiligingswet).

³⁸³ (Concept) Besluit houdende regels ter uitvoering van de Cyberbeveiligingswet (Cyberbeveiligingsbesluit).

³⁸⁴ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

kernvereisten en relevantie voor de inrichting van een verplicht stelsel voor e-facturatie en digitale rapportage.

Het eIDAS-kader

Het eIDAS-stelsel, bestaande uit eIDAS 1.0 en de herziene verordening eIDAS 2.0, vormt het centrale juridische kader voor elektronische identificatie en vertrouwensdiensten binnen de EU. Het biedt de randvoorwaarden voor betrouwbare digitale transacties en beoogt daarmee zowel de interne markt te versterken als het vertrouwen van burgers, bedrijven en overheden in digitale processen te vergroten. Voor een verplicht regime van e-facturatie en digitale rapportage is dit stelsel direct relevant, omdat het bepalend is voor de rechtsgeldigheid, interoperabiliteit en betrouwbaarheid van digitale identificatiemiddelen en vertrouwensdiensten die bij de inrichting van dergelijke systemen worden ingezet. Denk daarbij aan elektronische handtekeningen, elektronische aangetekende bezorgdiensten (ERDS) en, in de nabije toekomst, de European Digital Identity Wallet (EUDI-wallet). Ook bestaande infrastructuren zoals het Peppol-netwerk, dat fungeert als ERDS en in Nederland onder toezicht staat van de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur (RDI), vallen binnen dit kader. Deze instrumenten zijn essentieel om veilige communicatie met de overheid en tussen bedrijven te waarborgen en vormen daarmee een juridische basis waarmee bij de inrichting van e-facturatie en rapportage-infrastructuren rekening moet worden gehouden.

eIDAS 1.0

eIDAS 1.0, geïntroduceerd in 2014 en volledig van toepassing sinds 2018, vormt het centrale EU-rechtskader voor elektronische identificatie en vertrouwensdiensten. Het doel van de verordening is om vertrouwen te scheppen in elektronische transacties binnen de interne markt, door uniforme regels te bieden voor elektronische identificatiemiddelen en de rechtsgeldigheid van digitale handelingen. Daarmee is de digitale economie van de EU voorzien van een solide juridische basis die grensoverschrijdende transacties vergemakkelijkt.³⁸⁵

Als verordening geldt eIDAS 1.0 rechtstreeks in alle lidstaten, zonder dat omzetting in nationale wetgeving noodzakelijk is. Lidstaten zijn wel verplicht bevoegde autoriteiten aan te wijzen en de praktische uitvoering van het stelsel te faciliteren. Het kader rust op twee pijlers. De eerste pijler ziet op elektronische identificatiemiddelen en hun wederzijdse erkenning: burgers en bedrijven moeten hun nationale elektronische identificatie ook in andere lidstaten kunnen gebruiken. De tweede pijler betreft vertrouwensdiensten, waaronder elektronische handtekeningen, zegels, tijdstempels, aangetekende bezorgdiensten en websitecertificaten. Voor elk van deze diensten wordt onderscheid gemaakt tussen een niet-gekwalficeerde en een gekwalficeerde variant, waarbij de laatste aan zwaardere eisen moet voldoen en bijzondere rechtsgevolgen kent, zoals het rechtsvermoeden van authenticiteit en integriteit bij een gekwalficeerde elektronische handtekening.

Daarnaast introduceerde eIDAS 1.0 een toezichtstructuur die lidstaten verplicht toezichthouders aan te wijzen met bevoegdheid om aanbieders van vertrouwensdiensten te controleren en de naleving van de vereisten af te dwingen. Zo is een EU-vertrouwensstelsel gecreëerd waarin burgers, bedrijven en overheden digitale diensten ook grensoverschrijdend kunnen inzetten. Hoewel eIDAS 1.0 een belangrijke stap betekende in de harmonisatie van digitale identificatie en vertrouwensdiensten, bleek uit de evaluatie van de Europese Commissie (de Commissie) in 2021 dat het kader beperkingen kende en onvoldoende tegemoetkwam aan de snelle digitale transitie. Een herziening werd noodzakelijk geacht, met als doel niet alleen de bestaande regeling te versterken, maar ook nieuwe digitale instrumenten en

³⁸⁵ Artikel 1 en overweging 12 eIDAS 1.0 en artikel 1 en overweging 76 eIDAS 2.0.

diensten in te voeren die beter aansluiten bij de hedendaagse technologische en maatschappelijke behoeften. Deze herziening heeft geleid tot de vaststelling van eIDAS 2.0 in 2024 (eIDAS 2.0).

eIDAS 2.0

eIDAS 2.0, gepubliceerd in 2024, bouwt voort op het bestaande stelsel en versterkt dit aanzienlijk. De verordening vervangt eIDAS 1.0 niet, maar wijzigt en breidt deze aanzienlijk uit. Het centrale doel is de totstandbrenging van een betrouwbaar, breed toegankelijk en grensoverschrijdend stelsel voor digitale identiteit en vertrouwensdiensten, waarmee burgers en bedrijven hun identiteit en rechten ook online op uniforme wijze binnen de hele EU kunnen aantonen.³⁸⁶

Een belangrijke vernieuwing in eIDAS 2.0 is de introductie van de EUDI-wallet. Deze digitale portemonnee stelt burgers en ondernemingen in staat hun identiteit en attributen (zoals diploma's, beroepskwalificaties of bankgegevens) digitaal op te slaan en te delen. Lidstaten zijn verplicht ten minste één EUDI-wallet beschikbaar te stellen die voldoet aan door de Commissie vastgestelde technische normen.³⁸⁷ Het gebruik is vrijwillig, maar de wallet heeft dezelfde juridische waarde als traditionele identificatiemiddelen, zodat burgers en ondernemingen zich online bij publieke en private diensten rechtsgeldig kunnen legitimeren.

Daarnaast heeft eIDAS 2.0 het stelsel van vertrouwensdiensten aanzienlijk uitgebreid. Naast de reeds bestaande diensten – elektronische handtekeningen, zegels, tijdstempels, aangetekende bezorgdiensten, website-authenticatie en bewaring van elektronische handtekeningen en certificaten – zijn drie nieuwe diensten toegevoegd: (i) attestering van elektronische attributen, (ii) elektronische archivering en (iii) elektronische registers.³⁸⁸ Deze toevoegingen zijn bedoeld om de essentiële transacties te dekken die noodzakelijk zijn voor de verdere digitalisering van publieke en private processen. Voor bestaande diensten zijn de vereisten aangescherpt, met bijzondere nadruk op cyberveiligheid en website-authenticatie.³⁸⁹ Deze vereisten worden aangevuld door recente uitvoeringsverordeningen van de Europese Commissie, waaronder (i) Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2160, welke ziet op de eisen voor het verlenen van niet-gekwalficeerde vertrouwensdiensten,³⁹⁰ alsook (ii) Uitvoeringsverordening (EU) 2025/1944, welke ziet op de eisen voor gekwalficeerde ERDS (QERDS).³⁹¹

Het onderscheid tussen gekwalficeerde en niet-gekwalficeerde vertrouwensdiensten blijft gehandhaafd. Niet-gekwalficeerde diensten kennen beperkte rechtsgevolgen en laten de bewijslast in beginsel bij de gebruiker. Gekwalficeerde diensten voldoen aan striktere eisen, worden vooraf gecertificeerd en genieten volledige rechtsgevolgen. Dit onderscheid blijft cruciaal, omdat het bepalend is voor de juridische waarde van digitale transacties en elektronische gegevensuitwisseling.

³⁸⁶ Artikel 1 en overweging 76 eIDAS 2.0.

³⁸⁷ Artikel 5bis eIDAS 2.0.

³⁸⁸ Artikel 3 (16) eIDAS 2.0.

³⁸⁹ Artikel 16, 45bis en 46quater eIDAS 2.0.

³⁹⁰ Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2160 van de Commissie van 27 oktober 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft referentienormen, specificaties en procedures voor het beheer van risico's voor het verlenen van niet-gekwalficeerde vertrouwensdiensten.

³⁹¹ Uitvoeringsverordening (EU) 2025/1944 van de Commissie van 29 september 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad inzake referentienormen voor processen voor het verzenden en ontvangen van gegevens in gekwalficeerde elektronische aangetekende bezorging en inzake de interoperabiliteit van die diensten.

Daarbij gelden enkele kernbeginselen. Het non-discriminatiebeginsel verbiedt dat elektronische diensten worden afgewezen enkel vanwege hun digitale vorm. Voor gekwalificeerde diensten geldt bovendien het gelijkwaardigheidsbeginsel, op grond waarvan een gekwalificeerde elektronische handtekening dezelfde rechtsgevolgen heeft als een handgeschreven handtekening. Het beginsel van wederzijdse erkenning waarborgt dat een eenmaal in één lidstaat gekwalificeerde dienst in de hele EU-rechtsgevolg heeft.³⁹²

Bescherming van persoonsgegevens: grondrechtelijk, AVG en UAVG

De bescherming van persoonsgegevens vormt een essentiële randvoorwaarde bij de invoering van een verplicht regime voor e-facturatie en digitale rapportage. Afhankelijk van de aard van de informatie op facturen en in transactiedata, kunnen gegevens van natuurlijke personen verwerkt worden, zoals namen, adressen, contact- en betaalgegevens of andere identificerende gegevens. De verwerking van persoonsgegevens valt onder het toepassingsbereik van het nationaal en Europees gegevensbeschermingsrecht, dat zijn grondslag vindt in grondrechten en nader is uitgewerkt in de AVG en de UAVG.

Grondrechtelijk

Het recht op bescherming van persoonsgegevens is een fundamenteel recht dat in verschillende rechtsbronnen is verankerd. In de Nederlandse rechtsorde is dit recht neergelegd in artikel 10 Grondwet. Het artikel bepaalt dat een ieder recht heeft op eerbiediging van zijn persoonlijke levenssfeer, behoudens beperkingen die bij of krachtens de wet worden gesteld. Voorts draagt het artikel de wetgever op regels vast te stellen ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer bij de verwerking van persoonsgegevens. Deze nationale grondrechtelijke waarborgen moeten worden gezien in samenhang met het recht van de Europese Unie (EU). Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU vormt het EU-recht een autonome rechtsorde die rechtstreeks doorwerkt in de nationale rechtsorde van alle lidstaten en heeft daarbij voorrang boven nationaal recht, inclusief de Grondwet.

De EU-rechtelijke basis voor de bescherming van persoonsgegevens komt voort uit artikel 16 van het VWEU dat iedere burger het recht op bescherming van zijn persoonsgegevens toekent en de EU opdraagt regels te stellen voor verwerking door EU-instellingen en lidstaten. Daarnaast wordt in artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de EU (Handvest)³⁹³ het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd, terwijl artikel 8 Handvest een zelfstandig recht op bescherming van persoonsgegevens bevat. Dit recht moet eerlijk en voor specifieke doeleinden worden uitgeoefend en is onderworpen aan toezicht door een onafhankelijke autoriteit. Volgens artikel 51 Handvest zijn deze bepalingen bindend voor zowel de instellingen van de EU als de lidstaten bij de uitvoering van EU-recht.

Ook in het internationale recht, dat mede van toepassing is in alle lidstaten van de EU, wordt het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer gegarandeerd. Artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM)³⁹⁴ In artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR)³⁹⁵ waarborgen dit recht en stellen dat inbreuken slechts toelaatbaar zijn indien zij bij wet zijn voorzien, een legitiem doel dienen en noodzakelijk zijn in een democratische samenleving. Het begrip 'wet' wordt daarbij ruim uitgelegd als een norm in materiële zin die toegankelijk, voorzienbaar en voldoende precies moet zijn, zodat burgers hun gedrag erop kunnen afstemmen.

³⁹² Artikel 45 decies eIDAS 2.0.

³⁹³ Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

³⁹⁴ Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

³⁹⁵ Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

AVG

Tegen deze achtergrond is in 2016 de AVG in werking getreden, die sinds 25 mei 2018 rechtstreeks van toepassing is in alle lidstaten van de EU en in de Europese Economische Ruimte (EER). De AVG concretiseert de hiervoor beschreven grondrechtelijke waarborgen en heeft een tweeledig doel: (i) de bescherming van natuurlijke personen bij de verwerking van persoonsgegevens en (ii) het waarborgen van het vrije verkeer van persoonsgegevens binnen de EU.³⁹⁶

De AVG kent een ruim materieel toepassingsbereik: zij ziet op iedere verwerking van persoonsgegevens die geheel of gedeeltelijk met geautomatiseerde middelen plaatsvindt, alsmede op niet-geautomatiseerde verwerkingen die onderdeel uitmaken van een bestand.³⁹⁷ Onder 'persoonsgegevens' wordt verstaan alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon. Dit begrip wordt ruim uitgelegd en omvat zowel gegevens die iemand direct identificeren (zoals naam en adres) als gegevens die in combinatie met andere informatie tot identificatie kunnen leiden (zoals IP-adressen of klantnummers).³⁹⁸

Het territoriale toepassingsbereik van de AVG strekt zich uit tot verwerkingen binnen en buiten de EU. De verordening is van toepassing op verwerkingen in het kader van de activiteiten van een vestiging van de verwerkingsverantwoordelijke of verwerker in de EU, ongeacht waar de feitelijke verwerking plaatsvindt.³⁹⁹ Ook is zij van toepassing op buiten de EU gevestigde partijen die persoonsgegevens van betrokkenen in de EU verwerken in verband met het aanbieden van goederen of diensten of het monitoren van hun gedrag binnen de EU.

De verordening formuleert zeven kernbeginselen die voor elke verwerking gelden: (i) rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie; (ii) doelbinding; (iii) dataminimalisatie; (iv) juistheid; (v) opslagbeperking; en (vi) integriteit en vertrouwelijkheid en (vii) de verantwoordingsplicht, die verwerkingsverantwoordelijken verplicht aan te tonen dat zij alle beginselen naleven.⁴⁰⁰ De verplichtingen die voortvloeien uit de AVG kunnen worden beschouwd als een nadere uitwerking van deze kernbeginselen, die daarmee het uitgangspunt vormen voor de bescherming van persoonsgegevens onder de AVG.⁴⁰¹

UAVG

De AVG laat op diverse punten ruimte voor nationale invulling. In Nederland is deze ruimte ingevuld door middel van de UAVG. In de UAVG wordt onder andere voorzien in de instelling van de AP als toezichthouder en een regeling van de bevoegdheden waarvan zij gebruik kan maken.⁴⁰²

De AP heeft een belangrijke beleids- en voorlichtingsfunctie. Zij kan richtsnoeren, beleidsregels en aanbevelingen publiceren die, hoewel zij formeel niet bindend zijn, in de praktijk een gezaghebbend toetsingskader vormen voor de naleving van en het toezicht op de AVG in Nederland. Voor organisaties zijn dergelijke kaders van grote betekenis bij de naleving van de AVG, omdat zij duidelijkheid verschaffen over de wijze waarop de AP open normen van de AVG en de UAVG interpreteert en toepast.

³⁹⁶ Artikel 1 AVG.

³⁹⁷ Artikel 2 AVG.

³⁹⁸ Artikel 4 (1-2) AVG.

³⁹⁹ Artikel 3 AVG.

⁴⁰⁰ Artikel 5 AVG.

⁴⁰¹ Zie artikel 6 e.v. AVG.

⁴⁰² Artikel 6-21a UAVG.

Op EU-niveau participeert de AP in de EDPB, waarin de nationale toezichthouders samenwerken om een uniforme toepassing van de AVG te waarborgen. De EDPB publiceert tevens gezaghebbende richtsnoeren die richting geven aan de interpretatie van open normen van de AVG, bijvoorbeeld over de toepassing van de grondslag 'gerechtvaardigd belang', de reikwijdte van het inzagerecht en de inzet van pseudonimisering als beveiligingsmaatregel.

Informatiebeveiliging: NIS2, Cyberbeveiligingsnetwerk en Cyberbeveiligingsbesluit

De beveiliging van netwerk- en informatiesystemen vormt eveneens een essentiële randvoorwaarde voor de invoering van een verplicht regime voor e-facturatie en digitale rapportage. De betrouwbaarheid van een dergelijk stelsel staat of valt met de mate waarin de infrastructuur bestand is tegen cyberdreigingen, incidenten en inbreuken. Waar het gegevensbeschermingsrecht primair ziet op de bescherming van persoonsgegevens, richt het cyberbeveiligingsrecht zich breder op de beveiliging en weerbaarheid van de digitale infrastructuur zelf. Dit is ook van direct belang voor e-facturatie en digitale rapportage, aangezien de daarbij gebruikte platforms en netwerken onder het toepassingsgebied van NIS2 kunnen vallen.

Op EU-niveau is dit cyberbeveiligingskader onder andere vastgelegd in NIS2. NIS2 verplicht lidstaten minimumnormen voor cyberbeveiliging vast te stellen en te handhaven, met als doel de digitale weerbaarheid in de hele EU te verhogen en verschillen tussen lidstaten weg te nemen. In Nederland wordt NIS2 geïmplementeerd via de Cyberbeveiligingswet, met nadere uitvoeringsregels voor bepaalde sectoren in het Cyberbeveiligingsbesluit. Beide Nederlandse regelingen bevinden zich ten tijde van het schrijven van dit juridisch kader nog in de conceptfase.

NIS2

NIS2 is op 14 december 2022 gepubliceerd ter vervanging van Richtlijn 2016/1148 (NIS1).⁴⁰³ Aanleiding voor deze herziening waren de aanzienlijke verschillen die tussen de lidstaten waren ontstaan bij de implementatie van NIS1. Deze versnippering leidde tot een ongelijk niveau van cyberbeveiliging, waardoor risico's ontstonden voor de continuïteit van essentiële diensten en de werking van de interne markt. Met NIS2 beoogt de EU-wetgever deze verschillen weg te nemen door een verhoogde mate van minimumharmonisatie: lidstaten zijn verplicht een gemeenschappelijk minimumniveau te waarborgen, maar mogen strengere nationale regels vaststellen of handhaven.⁴⁰⁴ Daarmee draagt NIS2 bij aan de verhoging van de digitale weerbaarheid, de bescherming van maatschappelijk en economisch vitale diensten en de versterking van de interne markt.⁴⁰⁵

Het toepassingsbereik van NIS2 is aanzienlijk verbreed ten opzichte van haar voorganger. De richtlijn geldt voor entiteiten die actief zijn in de sectoren die in bijlagen I en II zijn aangewezen en die hun diensten verlenen of activiteiten verrichten binnen de EU. Bijlage I omvat de zeer kritieke sectoren, waaronder energie, vervoer, het bankwezen, infrastructuur voor de financiële markten, gezondheidszorg, drink- en afvalwater, digitale infrastructuur en het beheer van ICT-diensten in een business-to-business-context, alsmede overheid en ruimtevaart. Bijlage II ziet op andere kritieke sectoren, zoals post- en koeriersdiensten, afvalbeheer, de productie, verwerking en distributie van levensmiddelen, de

⁴⁰³ Richtlijn (EU) 2016/1148 van het Europees Parlement en de Raad van 6 juli 2016 houdende maatregelen voor een hoog gemeenschappelijk niveau van beveiliging van netwerk- en informatiesystemen in de Unie.

⁴⁰⁴ Artikel 5 NIS2.

⁴⁰⁵ Artikel 1 en Overwegingen 2-6 NIS2.

vervaardiging van bepaalde kritieke producten zoals medische hulpmiddelen, digitale aanbieders en onderzoeksorganisaties.⁴⁰⁶

Binnen deze sectoren onderscheidt NIS2 tussen *essentiële* en *belangrijke entiteiten*. Essentiële entiteiten zijn grote ondernemingen die actief zijn in de zeer kritieke sectoren van bijlage I. Belangrijke entiteiten zijn middelgrote ondernemingen die actief zijn in dezelfde sectoren of in de kritieke sectoren van bijlage II.⁴⁰⁷

Naast de omvangscriteria bevat NIS2 ook categorieën entiteiten die ongeacht hun grootte binnen het toepassingsgebied van NIS2 vallen. Het gaat daarbij onder meer om (i) aanbieders van openbare elektronische-communicatienetwerken of -diensten, (ii) aanbieders van vertrouwensdiensten en (iii) registers voor topleveldomeinnamen en domeinnaamregistratiediensten. Met name voor de overheid is van belang dat centrale overheidsinstanties en bepaalde regionale overheden onder het bereik van NIS2 vallen. Dit betekent dat netwerk- en informatiesystemen integraal moeten voldoen aan de uitgebreide beveiligings- en meldingsverplichtingen van NIS2. Lidstaten beschikken daarnaast over de bevoegdheid om aanvullend andere entiteiten aan te wijzen die, gelet op hun maatschappelijke of economische rol, als kritiek worden beschouwd, zodat ook deze onder de NIS2-verplichtingen komen te vallen.⁴⁰⁸

De verplichtingen die NIS2 oplegt aan essentiële en belangrijke entiteiten laten zich samenvatten in drie pijlers: (i) zorgplicht, (ii) meldplicht en (iii) onderwerping aan toezicht.

i. Zorgplicht.

Essentiële en belangrijke entiteiten moeten passende technische en organisatorische maatregelen treffen op basis van een risicobenadering, inclusief de beveiliging van hun toeleveringsketen.

Bestuurders zijn uitdrukkelijk verantwoordelijk voor naleving en kunnen aansprakelijk worden gesteld bij tekortkomingen.⁴⁰⁹

ii. Meldplicht.

Daarnaast geldt een meldplicht voor significante incidenten. Significante incidenten moeten onverwijld worden gemeld aan de bevoegde autoriteit of het nationale Computer Security Incident Response Team (CSIRT), met binnen 24 uur een eerste melding en binnen 72 uur een volledig rapport.⁴¹⁰

iii. Toezicht en handhaving.

Entiteiten staan onder toezicht van bevoegde autoriteiten die corrigerende maatregelen en sancties kunnen opleggen. Boetes kunnen oplopen tot maximaal 10 miljoen euro of 2% van de jaaromzet.⁴¹¹

De Cyberbeveiligingswet

Omdat NIS2 een richtlijn is moet zij in nationale wetgeving worden omgezet. In Nederland gebeurt dit via de voorgestelde Cyberbeveiligingswet, met een nadere uitwerking van sector gebonden onderdelen in

⁴⁰⁶ Artikel 2-3 jo. bijlage I en 2 NIS2.

⁴⁰⁷ Artikel 1-2 bijlage Aanbeveling 2003/361/EG (Aanbeveling van de Commissie van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen).

⁴⁰⁸ Artikel 2 (2-7) NIS2.

⁴⁰⁹ Artikel 20-21 NIS2.

⁴¹⁰ Artikel 23 NIS2.

⁴¹¹ Artikel 32-34 NIS2.

het Cyberbeveiligingsbesluit. De Cyberbeveiligingswet verankert de reikwijdte en verplichtingen van NIS2 in het Nederlandse recht. Voor de invoering van een verplicht stelsel van e-facturatie en digitale rapportage is dit kader direct relevant, omdat de betrokken overheidsinstanties en dienstverleners aan de uiteindelijke wettelijke verplichtingen in de Cyberbeveiligingswet zullen moeten voldoen. Hoewel de implementatietermijn formeel eind oktober 2024 verliep, loopt Nederland achter; de verwachting is dat de Cyberbeveiligingswet pas in de loop van het tweede kwartaal van 2026 in werking treedt.

Cyberbeveiligingsbesluit

Op 30 juni 2025 heeft het kabinet het concept-Cyberbeveiligingsbesluit als algemene maatregel van bestuur aan de Tweede Kamer aangeboden, zodat dit kan worden betrokken bij de behandeling van de Cyberbeveiligingswet. Waar de Cyberbeveiligingswet de implementatie van NIS2 in nationale wetgeving regelt, concretiseert het Cyberbeveiligingsbesluit de verplichtingen voor essentiële en belangrijke entiteiten in bepaalde sectoren, met nadruk op de zorgplicht, meldplicht en de inrichting van toezicht. Verwacht wordt dat het besluit gelijktijdig met de Cyberbeveiligingswet in het tweede kwartaal van 2026 in werking treedt.

Staatssteun

Het EU-recht inzake verboden staatssteun vormt het laatste relevante onderdeel van het juridisch kader bij de beoordeling van de randvoorwaarden voor de invoering van een verplicht stelsel voor e-facturatie en digitale rapportage. Het begrip verboden staatssteun is centraal geregeld in artikel 107 lid 1 VWEU en beoogt te voorkomen dat overheidsmaatregelen de mededinging op de interne markt verstoren door ondernemingen of sectoren op selectieve wijze economisch te bevoordelen. De toepassing van dit specifieke EU-recht is daarom van belang wanneer de overheid betrokken is bij de ontwikkeling of financiering van de digitale infrastructuur die nodig is voor e-facturatie en rapportage.

Op grond van artikel 107 lid 1 VWEU is er sprake van verboden staatssteun indien een maatregel aan vier cumulatieve voorwaarden voldoet:

- i. er is sprake van steun door de staat of uit staatsmiddelen;
- ii. de maatregel verschaft een selectief economisch voordeel aan bepaalde ondernemingen of productiesectoren;
- iii. de maatregel vervalst of dreigt de mededinging te vervalsen; en
- iv. de maatregel beïnvloedt het handelsverkeer tussen EU-lidstaten.

Indien aan alle vier de voorwaarden is voldaan en de steunmaatregel niet voorafgaand aan de implementatie is aangemeld en goedgekeurd door de Commissie (en niet onder een uitzondering, zoals de Algemene Groepsvrijstellingsverordening nr. 651/2014,⁴¹² valt), is de steunmaatregel in beginsel verboden en moeten de voordelen worden teruggevorderd bij de begunstigde partij(en).

In het kader van ViDA zien wij thans geen noemenswaardige staatssteunrisico's. Een mogelijk staatssteunrisico kan ontstaan wanneer de Nederlandse overheid één of enkele e-facturatiemethode(n) verplicht en de ontwikkeling van de gerelateerde digitale infrastructuur toevertrouwt aan één of enkele onderneming(en). De betrokken ondernemingen zullen voor de ontwikkeling van de infrastructuur

⁴¹² Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Voor de EER relevante tekst).

hoogstwaarschijnlijk van de Nederlandse overheid een economisch voordeel ontvangen dat niet wordt verstrekt aan de concurrenten die niet zijn geselecteerd voor de ontwikkeling van de infrastructuur. Het is goed denkbaar dat in een dergelijk geval aan alle voorwaarden van staatssteun in de zin van artikel 107 lid 1 VWEU wordt voldaan.

Een dergelijk risico kan in belangrijke mate worden beperkt door toepassing van een open, transparante en niet-discriminerende aanbestedingsprocedure volgens het Europese en nationale aanbestedingsrecht. Wanneer de overheid de ontwikkeling van de infrastructuur via een mededingingsprocedure in de markt zet, waarbij iedere marktpartij gelijk wordt behandeld en concurrentie daadwerkelijk kan plaatsvinden, is doorgaans geen sprake van economisch voordeel of selectiviteit. Er zal dan geen sprake zijn van verboden staatssteun. Daarbij geldt dat de aanbestedingsprocedure aan een viertal essentiële voorwaarden moet voldoen:

- i. het volledige aanbestedingsproces moet openstaan voor alle geïnteresseerde partijen;
- ii. de selectie- en gunningscriteria moeten objectief, vooraf bekend en niet discriminerend zijn;
- iii. de overheid moet een marktconforme prijs betalen voor de geleverde prestaties of goederen; en
- iv. alle relevante informatie moet voorafgaand aan de procedure voor alle partijen toegankelijk zijn.

Wordt er evenwel van deze voorwaarden afgeweken, bijvoorbeeld door onderhandse gunning, vage selectie- en gunningscriteria, of het betalen van een te hoge prijs kan er alsnog sprake zijn van verboden staatssteun.

Bijlage C: interviewlijst

Belastingdienst (strategie)
Belastingdienst (Implementatie)
Logius
Nederlandse Peppolautoriteit (NP-a)
Peppol Service Providers (AP)
SAP
Edicom
Pagero
Sovos
Avalara
Seeburger
Microsoft
IBM
BECON/Nederlandse boekhoudsoftware leveranciers
VNO-NCW
MKB-ondernemingen (3x)
Platform Zelfstandige Ondernemers
DGFZ Wetgeving
Centraal Bureau voor de Statistiek
Rijksinspectie Digitale Infrastructuur
Pm DG BD/Dir MK