

# Omzetbelasting. Margeregeling; regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques

4 juli 2007/Nr. CPP2007/948M  
Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling; Sector brieven & beleidsbesluiten

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.  
Dit besluit betreft een actualisering, samenvoeging en intrekking van eerder gepubliceerde beleidsbesluiten met betrekking tot de margeregeling. De samenvoeging heeft tot doel de toegankelijkheid van het bestaande beleid te vergroten. Actualisering is onder meer nodig in verband met wijzigingen in beleid en jurisprudentie. Zie ook onderdeel 1.2.

## 1. Inleiding

De Wet op de omzetbelasting 1968 bevat een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques, de zogenoemde margeregeling. Deze regeling voorkomt cumulatie van omzetbelasting als goederen, die al eerder zijn geleverd aan een niet-aftrekgerechtigde afnemer, terugkeren in het handelscircuit. Zonder de margeregeling zou bij wederverkoop opnieuw belasting geheven worden over de gehele vergoeding, terwijl in die vergoeding een restant van de eerder geheven omzetbelasting is begrepen. De margeregeling houdt in dat bij de levering van deze goederen de leverancier alleen omzetbelasting verschuldigd is over zijn winstmarge. Uitgangspunt is dat de winstmarge per individueel goed wordt bepaald. Deze methode en de algemene regels van de margeregeling komen in hoofdstuk 3 aan de orde. In sommige bedrijfstakken is het ondoenlijk of zeer moeilijk om goederen individueel van inkoop tot verkoop te volgen. In die gevallen wordt de winstmarge per tijdvak vastgesteld (de zogenoemde globalisatieregeling). Deze globalisatieregeling komt in hoofdstuk 4 aan de orde. In de daarop volgende hoofdstukken wordt achtereenvolgens aandacht besteed aan:

- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques (hoofdstuk 5);
- administratieve verplichtingen (hoofdstuk 6);
- bijzondere regelingen (hoofdstuk 7);
- ingetrokken regelingen (hoofdstuk 8);
- inwerkingtreding (hoofdstuk 9).

**1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen**  
wet: Wet op de omzetbelasting 1968  
uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

uitvoeringsbeschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968  
btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L347, d.d. 11 december 2006)

margeregeling: regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques, bedoeld in Hoofdstuk V, afdeling 5, van de wet  
margegoederen: gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques, bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdelen l en m, van de wet

kav-goederen: kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques, bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel m, van de wet

kav-vergunning: vergunning, bedoeld in artikel 28c van de wet

individuele regeling: regeling, bedoeld in artikel 28b van de wet

globalisatie/globalisatie-regeling: regeling, bedoeld in artikel 28d van de wet

wederverkoper: de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques  
Gemeenschap: Europese Economische Gemeenschap  
lid-staat: een lid-staat van de Gemeenschap

wet BPM: Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992  
BPM: belasting van personenauto's en motorrijwielen

## 1.2. Belangrijke wijzigingen

– Hof van Justitie, 18 maart 2001, nr. C-415/98 (Bakcsi). Dit arrest sluit heffing van omzetbelasting uit als goederen worden overgebracht naar privé, terwijl bij aanschaf van het goed geen btw in aftrek is gebracht. In verband met dit arrest is de tekst op diverse plaatsen aangepast. Zie o.a. onderdeel 4.9 van dit besluit

– Hoge Raad, 29 oktober 2004, nr. 38 320. De Hoge Raad acht artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking onverbindend voor de daarin opgenomen uitsluitingen van artikel 4c,

leden 6, 7 en 8, van de uitvoeringsbeschikking (overdracht negatieve tijdvak- of jaarmarge). Zie onderdeel 4.20 van dit besluit.

– Dit arrest heeft ook betekenis bij uitbreiding uit en beëindiging van een fiscale eenheid; zie onderdeel 4.21 van dit besluit.

– Hof van Justitie, 8 december 2005, nr. C-280 (Jyske Finans). Het Hof geeft een ruimere uitleg aan het begrip wederverkoper dan in de Nederlandse uitvoeringspraktijk wordt gehanteerd. De gevolgen van dit arrest zijn aangegeven in onderdeel 3.3 van dit besluit.

– De goedkeuring die is opgenomen in onderdeel 3.17 van het besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/2177M (Voorschrift margeregeling) vervalt. Dat betekent dat een uit (onderdelen van) gebruikte goederen nieuw vervaardigd goed, niet meer onder de margeregeling kan worden geleverd. Zie onderdeel 3.16 van dit besluit.

– De onderdelen 4.22 en 5.9 (bedrijfsbeëindiging) van het besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/2177M (Voorschrift margeregeling) vervallen. Deze onderdelen hebben een nauw verband met het jaar van invoering van de margeregeling (1995). Door het tijdsverloop wordt handhaving niet opportuun geacht. In onderdeel 4.22 van dit besluit is een overgangsregeling opgenomen.

– Hoofdstuk 8 (Overgangsregelingen) van het besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/2177M (Voorschrift margeregeling) vervalt.

## 2. Juridisch kader

De margeregeling is in de wet opgenomen in de artikelen 28b tot en met 28i. Deze bepalingen zijn nader uitgewerkt in de artikelen 4 tot en met 4c van de uitvoeringsbeschikking.

De bepalingen in de wet vinden hun basis in hoofdstuk 4 van Titel XII van de btw-richtlijn.

## 3. Opzet Margeregeling

### 3.1. Inleiding

De kern van de margeregeling staat in artikel 28b, eerste lid, eerste volzin, van de wet. Deze volzin luidt: 'Ingeval een wederverkoper gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques levert, wordt, in afwijking van artikel 8, eerste lid, de belasting berekend over de winstmarge.' De margeregeling heeft

dus betrekking op de bepaling van de maatstaf van heffing. De overige bepalingen van de wet blijven dan ook van kracht, op enkele afwijkingen na. Die afwijkingen zijn nodig in verband met de doelstelling van de margeregeling en zijn met name de volgende:

- de afnemer van goederen, die met toepassing van de margeregeling aan hem zijn geleverd, kan de in de verkoopprijs begrepen omzetbelasting niet in aftrek brengen (artikel 28e, onderdeel a, van de wet);
- de wederverkoper heeft geen recht op aftrek van voorbelasting voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij met toepassing van de margeregeling verkoopt (artikel 28e, onderdeel b, van de wet);
- de uitsluiting van de verlegging van de heffing voor goederen die met toepassing van de margeregeling door een buitenlandse ondernemer geleverd worden (artikel 28g van de wet);
- het verbod om met afzonderlijke vermelding van omzetbelasting te factureren, als goederen met toepassing van de margeregeling geleverd worden (artikel 28h van de wet);
- de invoering van enkele specifieke administratieve verplichtingen (artikel 4a en artikel 31, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking);
- heffing van btw volgens het oorsprongslidbeginsel in alle gevallen dat goederen intracommunautair geleverd worden met toepassing van de margeregeling (artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, en artikel 5a, eerste lid, van de wet).

### 3.2. Voorwaarden voor toepassing van de margeregeling

De margeregeling is uitsluitend van toepassing als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. er is sprake van een levering door een wederverkoper;
- b. het geleverde goed is een gebruikt margegoed;
- c. het (marge)goed is op één van de in artikel 28b, tweede lid, van de wet bedoelde manieren door de wederverkoper verkregen;
- d. het (marge)goed is in één van de lidstaten aan de wederverkoper geleverd;
- e. de wederverkoop van margegoederen behoort tot de normale bedrijfsbeoefening van de wederverkoper;
- f. de wederverkoper mag geen factuur uitreiken waarop hij de omzetbelasting afzonderlijk vermeldt.

#### Toelichting:

##### Ad a

De margeregeling is van toepassing op elke levering door een wederverkoper in de zin van artikel 3 van de wet. Dit betekent onder meer, dat de regeling ook van toepassing is op goederen die over een veiling worden verhandeld of die

worden geleverd door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer die overeenkomsten sluit op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander (artikel 3, zesde lid, van de wet, zie onderdeel 3.3). Verder is de margeregeling van toepassing op de fictieve levering bedoeld in artikel 3a van de wet. Het gaat hierbij om eigen goederen die de wederverkoper van zijn bedrijf overbrengt naar een andere lidstaat. Het begrip 'wederverkoper' is gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel k, van de wet (zie ook onderdeel 3.3).

##### Ad b

Het begrip 'gebruikt goed' is gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet (zie ook onderdeel 3.4). Uit de definitie volgt dat gebruikte goederen alleen roerende lichamelijke zaken kunnen zijn. De margeregeling is dus niet van toepassing op leveringen van onroerende zaken. Vervaardigt een wederverkoper uit gebruikte goederen een nieuw goed, dan blijft de margeregeling buiten toepassing.

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zullen vaak ook zijn aan te merken als gebruikte goederen. Het kan echter van belang zijn de goederen aan te merken als kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten. Voor deze goederen gelden namelijk bijzondere regelingen, onder meer voor de tarief-toepassing en de toepassing van de margeregeling bij wederverkoop (zie hoofdstuk 5).

##### Ad c

De wederverkoper moet het goed verkregen hebben van een niet-aftrekgerechtigde leverancier. Voor niet-aftrekgerechtigde ondernemers gelden echter enige beperkingen (zie onderdeel 3.5).

Voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten geldt, dat de margeregeling ook van toepassing kan zijn op goederen die op een andere manier door de wederverkoper zijn verkregen. Daar gelden wel bepaalde voorwaarden voor (zie hoofdstuk 5).

##### Ad d

Het goed moet in één van de lidstaten aan de wederverkoper geleverd zijn (zie artikel 28b, tweede lid, van de wet). Dat betekent dat de margeregeling buiten toepassing blijft, als de plaats van levering op grond van de wet buiten de Gemeenschap ligt. Het is daarbij niet van belang door wie of in wiens opdracht de invoer van het goed plaatsvindt.

Op deze voorwaarde geldt een uitzondering voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die door de wederverkoper zelf worden ingevoerd (zie hoofdstuk 5).

##### Ad e

Van wederverkoop in het kader van de normale bedrijfsuitoefening is niet alleen sprake bij in- en verkoop van (marge)goederen. Ook als margegoederen worden ingekocht, vervolgens bedrijfsmatig worden gebruikt en daarna worden verkocht, kan die verkoop onder de margeregeling vallen<sup>1</sup> (zie ook onderdeel 3.3).

##### Ad f

Aan toepassing van de margeregeling is de voorwaarde verbonden dat de wederverkoper geen factuur uitreikt waarop hij de btw afzonderlijk vermeldt (artikel 28f, eerste lid, in samenhang met artikel 28h, tweede lid, van de wet). Reikt de wederverkoper een factuur uit met aparte vermelding van btw, dan maakt hij gebruik van zijn recht om de margeregeling buiten toepassing te laten. De wederverkoper kiest dan voor het normale btw-regime en is belasting verschuldigd over de gehele vergoeding. Zie ook onderdeel 3.8.

### 3.3. Wederverkoper

Onder het begrip 'wederverkoper' wordt verstaan: 'de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten' (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel k, van de wet). Dat wil zeggen dat elke ondernemer die in zijn bedrijf met enige regelmaat dit soort goederen verhandelt, is aan te merken als wederverkoper. Het aandeel van deze activiteit in het geheel van zijn bedrijf is niet van belang.

Een ondernemer kan ook als wederverkoper optreden bij de levering van margegoederen, nadat hij die goederen voor andere activiteiten heeft gebruikt (bijvoorbeeld verhuur). Voorwaarde is wel dat de latere levering op het moment van de aanschaf van de goederen tot de normale bedrijfsuitoefening van de wederverkoper behoort (zie voetnoot 1). Een voorbeeld hiervan is een instelling van kunstuitleen. Een dergelijke instelling schaft kunstwerken aan om die tegen vergoeding uit te lenen. De instelling heeft tevens als doel om, al dan niet na een periode van verhuur, de kunstwerken te verkopen. Op de verkoop van kunstvoorwerpen kan zo'n instelling de margeregeling toepassen. Een ander voorbeeld is het gebruik van marge-auto's door een wederverkoper als leenauto of voor de verhuur.

Goederen die over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en door de veilinghouder te worden geleverd (zie artikel 3, vijfde lid, van de wet). Dit betekent dat veilinghouders die margegoederen veilen hiervoor zijn aan te merken als wederverkopers in de zin van de wet. Er kan van worden uitgegaan dat zij aan het vereiste voldoen, dat meer dan incidenteel sprake is van

wederverkoop. Dit geldt ook voor com-missionairs en vergelijkbare onderne-mers (zie artikel 3, zesde lid, van de wet).

#### 3.4. Gebruikte goederen

'Gebruikte goederen' zijn alle roerende lichamelijke zaken die, in de staat waar-in zij verkeren of na herstelling daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet). Van deze definitie zijn uitgezon-derd nieuwe vervoermiddelen<sup>2</sup> die worden verzonden of vervoerd van een lid-staat naar een andere lid-staat (zie ook onderdeel 7.2) en onbewerkte edele metalen en onbewerkte edelstenen (zie artikel 4, eerste lid, van de uitvoerings-beschikking).

De definitie houdt in, dat de goederen, al dan niet na herstel, te gebruiken zijn overeenkomstig de oorspronkelijke bestemming. Goederen die zo versleten zijn dat zij alleen nog kunnen worden gebruikt als grondstof, hulpstof of half-fabrikaat, zijn dus geen gebruikte goede-ren in de zin van de wet. Uit de definitie volgt verder, dat goederen die door of in opdracht van de wederverkoper vervaar-digd zijn, geen gebruikte goederen zijn.

#### 3.5. Levering aan de wederverkoper

De margeregeling is uitsluitend van toe-passing, als het goed aan de wederver-koper is geleverd door:

- a. een ander dan een ondernemer;
- b. een ondernemer, die de btw bij aan-schaf van het goed niet in aftrek heeft kunnen brengen;
- c. een ondernemer die is ontheven van de administratieve verplichtingen, alleen voor in zijn bedrijf gebruikte bedrijfs-middelen;
- d. een andere wederverkoper, die levert met toepassing van de margeregeling; of
- e. een ondernemer of een wederverko-per uit een andere lid-staat, die op grond van de voor hem geldende wettelijke bepalingen geen omzetbelasting in reke-ning mag brengen (zie ook artikel 28b, tweede lid, van de wet).

Hierna worden de voorwaarden bedoeld onder a t/m e toegelicht.

##### 3.5.1. Anderen dan ondernemers (artikel 28b, tweede lid, onderdeel a, van de wet)

Van een levering door een ander dan een ondernemer is allereerst sprake als het goed geleverd wordt door een parti-culier. Verder is sprake van een ander dan een ondernemer als een publiekrechtelijk lichaam, een andere rechtspersoon of een maatschap en dergelijke, optreedt in de hoedanigheid van niet-ondernemer.

##### 3.5.2. Ondernemers zonder aftrekrecht (artikel 28b, tweede lid, onderdeel b, van de wet)

Een aantal prestaties zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting (zie arti-kel 11 van de wet). Een ondernemer die goederen gebruikt voor vrijgestelde pres-

taties, kan de op die goederen drukken-de omzetbelasting niet in aftrek brengen (zie artikel 15, eerste lid, van de wet).

Dat kan ook het geval zijn als een onder-nemer goederen aanschaft en die goede-ren bijvoorbeeld voor personeelsvoor-zieningen gebruikt (zie de artikelen 15, zesde lid, en 16 van de wet). Levert een ondernemer een roerend goed waarvoor hij de btw niet in aftrek heeft kunnen brengen dan is ook die levering vrijge-steld van omzetbelasting (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet). De leverancier moet dan een factuur uitrei-ken met de vermelding dat hij het goed met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet levert.

##### 3.5.3. Ontheven kleine ondernemers (artikel 28b, tweede lid, onderdeel c, van de wet)

Onder bepaalde voorwaarden kan een ondernemer ontheven worden van zijn administratieve verplichtingen (zie arti-kel 25, derde lid, van de wet). Een gevolg van de ontheffing is dat deze ondernemer voor zijn leveringen en diensten geen factuur met btw mag uit-reiken. Als zo'n ondernemer een gebruikt bedrijfsmiddel levert aan een wederverkoper, kan de wederverkoper dat goed met toepassing van de margere-geling verkopen. De leverancier van het gebruikte bedrijfsmiddel moet op het moment van deze levering zijn ontheven van zijn administratieve verplichtingen. Het is niet relevant welk btw-regime op de leverancier van toepassing was toen hij het bedrijfsmiddel aanschafte en of hij de btw toen in aftrek heeft kunnen brengen.

De (marge)regeling is beperkt tot de levering van bedrijfsmiddelen. De rege-ling geldt niet voor de handelsvoorraad van ontheven ondernemers, die meestal uit ongebruikte goederen bestaat. De margeregeling kan wel worden toege-past als een van zijn administratieve verplichtingen ontheven ondernemer in zijn hoedanigheid van wederverkoper handelsgoederen levert aan een andere wederverkoper (zie onderdeel 3.5.4).

##### 3.5.4. Wederverkopers (artikel 28b, tweede lid, onderdeel d, van de wet)

Een wederverkoper die goederen inkoopt van een andere wederverkoper, kan die goederen met toepassing van de margeregeling leveren, als die andere wederverkoper de margeregeling heeft toegepast.

##### 3.5.5. In andere lid-staten gevestigde ondernemers (artikel 28b, tweede lid, onderdeel e, van de wet)

Als de ondernemer die het goed levert in een andere lid-staat is gevestigd (hierna: de leverancier), kan de wederverkoper in de volgende situaties dat goed onder de margeregeling (door)verkopen:

- a. de leverancier is een ondernemer, die het goed op grond van artikel 11, eerste

lid, onderdeel r, van de wet vrijgesteld van btw in Nederland zou hebben kun-nen leveren (vergelijk onderdeel 3.5.2);

- b. de leverancier is een ondernemer, die in de lid-staat waarin hij is gevestigd op grond van een daar geldende regeling voor kleine ondernemers geen omzetbe-lasting hoeft te voldoen; of
- c. de leverancier is een in een andere lid-staat gevestigde wederverkoper, die het goed met toepassing van de margerege-ling levert.

##### 3.5.6. Belang van een juiste factuur

De situaties die zijn beschreven in de onderdelen 3.5.1 tot en met 3.5.5 heb-ben met elkaar gemeen, dat aan de wederkoper goederen worden geleverd zonder een factuur waarop afzonderlijk btw is vermeld. Het is mogelijk dat de leverancier aan de wederverkoper ten onrechte geen factuur of een factuur zonder afzonderlijke vermelding van btw<sup>3</sup> heeft afgegeven. De wederverko-per kan dan voor die goederen de marge-regeling niet toepassen als hij wist of redelijkerwijs had moeten vermoeden dat zijn leverancier ten onrechte geen factuur of geen factuur met afzonderlij-ke vermelding van btw uitreikte. Bij twijfel hierover heeft de wederverkoper een onderzoeksplicht. Daaraan heeft de wederverkoper voldaan als blijkt of rede-likerwijs kan worden aangenomen dat hij er niet aan behoefde te twijfelen dat aan hem terecht geen factuur of geen factuur met afzonderlijke vermelding van btw is uitgereikt. Hetzelfde geldt als de wederverkoper is afgegaan op mede-delingen van de leverancier en geen aanleiding had om aan de juistheid van die mededelingen te twijfelen. In beide gevallen geldt dat de wederverkoper de toepassing van de margeregeling niet hoeft te corrigeren als achteraf toch nog een factuur met afzonderlijke vermel-ding van btw wordt uitgereikt en hij die btw aan zijn leverancier voldoet. De wederverkoper mag deze nagefactureer-de btw dan niet in aftrek brengen maar kan die btw wel tot de inkoopprijs van het goed rekenen.

##### 3.5.7. Goedkeuring voor forfaitair belas-te landbouwers en veehandelaren

Een wederverkoper kan de margerege-ling niet toepassen op een gebruikt goed dat hij heeft ingekocht van een onderne-mer op wie de landbouwregeling (artikel 27 van de wet) of de zogenoemde vee-handelregeling van toepassing is (de forfaitair belaste landbouwer of veehan-delaar). Tegen de bedoeling van de margeregeling in kan bij de verkoop van gebruikte goederen door forfaitair belas-te landbouwers en veehandelaren daar-door een verlegging van het handelsver-keer ontstaan. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbe-lastingen (hardheidsclausule), de vol-gende goedkeuring.

### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper de margeregeling toepast op gebruikte goederen als bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet, die hij heeft verkregen van forfaitair belaste landbouwers of veehandelaren. Het gaat hier om in het landbouw- of veehandelsbedrijf gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen. De wederverkoper, die van deze goedkeuring gebruik wil maken, moet aantonen dat daadwerkelijk sprake is van aankoop van een in deze goedkeuring bedoeld goed. Hij voldoet aan deze verplichting door een verklaring van de verkoper van het goed te overleggen. Daarvoor kan hij gebruik maken van een door de landbouwer of veehandelaar afgegeven landbouwverklaring (artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking). Als de landbouwverklaring alle gegevens bevat die voor de inkoopverklaring nodig zijn, dan kan het afgeven van een afzonderlijke inkoopverklaring achterwege blijven (zie ook onderdeel 6.3). De goedkeuring geldt alleen voor transacties waarbij de wederverkoper en de leverancier in Nederland wonen, gevestigd zijn of een vaste inrichting hebben van waaruit de goederen worden geleverd.

### 3.6. Winstmarge

De wederverkoper is omzetbelasting verschuldigd over de door hem gerealiseerde winstmarge. De winstmarge is 'het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan' (zie artikel 28b, eerste lid, tweede volzin, van de wet). Het is in de praktijk overigens eenvoudiger om op de verkoopprijs de inkoopprijs in mindering te brengen. Uit het resultaat van die berekening is de omzetbelasting af te leiden door het (positieve) verschil te vermenvuldigen met 19/119 of 6/106. De winstmarge kan vervolgens worden bepaald door de omzetbelasting in mindering te brengen op het verschil tussen verkoopprijs en inkoopprijs.

### Voorbeeld

Verkoopprijs	2.000
Inkoopprijs	1.405
	<hr/>
	595
Omzetbelasting: $19/119 \times 595 =$	95
	<hr/>
Winstmarge	500

#### 3.6.1. Vergoeding

De vergoeding is het bedrag dat de wederverkoper voor de levering in rekening brengt of, als dat meer is, ontvangt, exclusief de in de winstmarge begrepen omzetbelasting (zie artikel 8, tweede lid, van de wet). Een ondernemer die eigen goederen overbrengt naar een andere lidstaat verricht een levering als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, van de wet. Voor deze levering wordt de vergoeding gesteld op de aankoopprijs van de goederen of de kostprijs op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. Goedgekeurd is dat de wederverkoper in zo'n situatie de historische inkoopprijs hanteert (zie onderdeel 3.10).

#### 3.6.2. Inkoopprijs

De inkoopprijs is alles wat de wederverkoper voor de levering van een goed heeft voldaan of moet voldoen, met inbegrip van de eventuele omzetbelasting. Voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten kunnen afwijkende regels gelden (zie hoofdstuk 5).

Bij aankoop van een gebruikte personenauto of motorrijwiel vanuit een andere lidstaat is BPM verschuldigd. Over deze BPM zou bij wederverkoop ook omzetbelasting verschuldigd zijn. Dit is in strijd met de bedoeling van de wetgever (zie artikel 4, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit). Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

### Goedkeuring

Ik keur in deze situaties goed dat de wederverkoper de BPM, die hij op eigen naam en voor eigen rekening heeft voldaan, tot de inkoopprijs rekent. Daaraan verbind ik de voorwaarde dat hij deze BPM op het moment van aangifte van de winstmarge (zie onderdeel 3.6.3) ook volledig heeft voldaan.

Als de wederverkoper de BPM voor rekening van de afnemer voldoet, is sprake van een zgn. doorlopende post, die niet tot de vergoeding behoort. In die situatie wordt over het bedrag van de doorlopende post geen btw berekend en mag de wederverkoper de BPM niet tot de inkoopprijs rekenen.

Het bedrag dat de leverancier bij verkoop van een motorvoertuig op grond van de Regeling tarieven kentekenregistratie voldoet voor de (wijziging van de) tenaamstelling van het kentekenbewijs, kan worden behandeld als een doorlopende post. De leverancier moet dat bedrag dan wel afzonderlijk aan de klant in rekening brengen. Bij verkoop van een gebruikt motorvoertuig onder de margeregeling behoort het bedrag dan niet tot de winstmarge. Daar staat tegenover dat de leverancier de kosten van tenaamstelling, die hij bij de aankoop van het motorvoertuig heeft voldaan om het kenteken op zijn naam te zetten, niet tot de inkoopprijs of marge-inkoop mag rekenen.

#### 3.6.3. Tijdvak van aangifte

##### Factuurstelsel

Een wederverkoper die het factuurstelsel toepast, neemt de winstmarge in aanmerking in het tijdvak waarin hij de factuur uitreikt of uiterlijk had moeten uitreiken. In gevallen waarin de wederverkoper levert aan een ander dan een ondernemer of rechtspersoon, moet de wederverkoper de winstmarge in aanmerking nemen in het tijdvak waarin hij het goed levert. Betaalt een afnemer de koopprijs (gedeeltelijk) vooruit, dan moet de wederverkoper in alle gevallen de winstmarge in aanmerking nemen in het tijdvak waarin hij de (gedeeltelijke) koopprijs ontvangt. Hij moet dit doen naar gelang de ontvangen bedragen, bij elkaar opgeteld, meer bedragen dan de inkoopprijs.

##### Voorbeeld 1 (factuurstelsel)

Aan de afnemer wordt 2.380 in rekening gebracht, inclusief omzetbelasting. De inkoopprijs bedroeg 1.785. De winstmarge is dan 595 inclusief omzetbelasting, dat is 500 exclusief omzetbelasting. De afnemer betaalt de koopprijs als volgt: tijdvak 1: 1.428, tijdvak 2: 476, tijdvak 3: 238 en tijdvak 4: 238. De wederverkoper levert en factureert het goed in tijdvak 3.

	Vergoeding	(Restant) inkoopprijs	Winstmarge incl. btw	Verschuldigde btw
Tijdvak 1	1.428	1.785 1.428	0	0
Tijdvak 2	476	357 357	119	19
		0		

	Vergoeding	(Restant) inkoopprijs	Winstmarge incl. btw	Verschuldigde btw
Tijdvak 3	238	0	476	76
Tijdvak 4	238	0	0	0

#### Kasstelsel

Een wederverkoper die het kasstelsel toepast, neemt de winstmarge in aanmerking in het tijdvak waarin hij de

vergoeding ontvangt. Dit naar gelang de ontvangen bedragen, bij elkaar opgeteld, meer bedragen dan de inkoopprijs.

#### Voorbeeld 2 (kaststelsel)

De uitwerking van bovenstaand voorbeeld luidt bij toepassing van het kasstelsel:

	Vergoeding	(Restant) inkoopprijs	Winstmarge incl. btw	Verschuldigde btw
Tijdvak 1	1.428	1.785 1.428	0	0
Tijdvak 2	476	357 357	119	19
Tijdvak 3	238	0	238	38
Tijdvak 4	238	0	238	38

#### 3.7. Verschuldigde belasting

De wederverkoper is belasting verschuldigd over de bruto winstmarge. De bruto winstmarge bestaat uit het verschil tussen de verkoopprijs inclusief omzetbelasting en de inkoopprijs, vermenigvuldigd met 19/119 respectievelijk 6/106. Als de winstmarge negatief is, wordt de verschuldigde belasting gesteld op nihil. Een negatieve winstmarge leidt niet tot een recht op teruggaaf en ook niet tot verrekening met de belasting die over andere leveringen of diensten verschuldigd is.

#### 3.8. Toepassing van de normale btw-regels

Wederverkopers hebben het recht bij de verkoop van margoederen de margeregeling buiten toepassing te laten en de normale btw-regels toe te passen. Als de wederverkoper goederen levert aan ondernemers of aan rechtspersonen, moet hij een factuur uitreiken waarop hij de belasting afzonderlijk vermeldt of uitdrukkelijk het nultarief toepast. In de overige gevallen moet de keuze voor toepassing van de normale btw-regels blijken uit de manier waarop de wederverkoper de levering in zijn administratie heeft verwerkt. De wederverkoper die de normale btw-regels toepast, is omzetbelasting verschuldigd over de gehele vergoeding. De btw die nog in de inkoopprijs is begrepen, kan hij niet in aftrek brengen. De afnemer kan de gefactureerde btw aftrekken voor zover hij recht heeft op aftrek van belasting.

Het komt voor dat een wederverkoper (A) met toepassing van de margeregeling een goed levert aan een andere wederverkoper (B). Als B vervolgens het goed met toepassing van de normale btw-regels verkoopt, kan hij er belang

bij hebben dat ook A het goed levert met berekening van btw over de volledige vergoeding. In verband daarmee kan A als volgt handelen. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat wederverkoper A de toepassing van de margeregeling op zijn levering aan B ongedaan maakt, zolang de termijn voor de belastingaangifte van die levering nog niet is verstreken. A moet dan de uitgereikte factuur vervangen door een factuur waarop hij over de volledige vergoeding omzetbelasting in rekening brengt. Na het verstrijken van de aangiftetermijn kan wederverkoper A niet meer op de toepassing van de margeregeling terugkomen.

#### 3.9. Intracommunautaire transacties

De wederverkoper kan de margeregeling ook toepassen op de levering van margoederen naar een andere lidstaat. De wederverkoper betreft deze levering op dezelfde manier in de belastingheffing als de binnenlandse leveringen waarop hij de margeregeling toepast. In de andere lidstaat vindt dan geen intracommunautaire verwerving plaats, ook al is de koper een ondernemer. De wederverkoper kan op de intracommunautaire transactie ook de normale BTW-regels toepassen. Die keuze moet dan blijken uit de wijze waarop de levering in de administratie is verwerkt (zie ook onderdeel 3.8).

#### 3.10. Intracommunautaire overbrenging

Als een wederverkoper een margoed overbrengt van Nederland naar een andere lidstaat, dan is voor de omzetbelas-

ting sprake van een fictieve levering (zie artikel 3a van de wet). Op deze levering is de margeregeling van toepassing. Dat is ook zo als de wederverkoper margoederen overbrengt van een andere lidstaat naar Nederland. In beide situaties moet de wederverkoper de vergoeding voor deze fictieve levering stellen op de inkoopprijs of de kostprijs van het goed op het tijdstip van de fictieve levering. Uit praktische overwegingen stem ik ermee in dat de wederverkoper als volgt handelt.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper als vergoeding voor de fictieve levering het bedrag hanteert, dat hij voor het goed moet of heeft moeten voldoen (de historische inkoopprijs). Dit betekent dat de winstmarge kan worden gesteld op nihil. De wederverkoper moet de historische inkoopprijs aan de hand van zijn administratie aannemelijk maken.

#### 3.11. In- en uitvoer

De margeregeling is niet van toepassing op goederen die de wederverkoper heeft ingevoerd of die in het kader van de aan hem verrichte levering zijn ingevoerd<sup>4</sup>. De wederverkoper mag de margeregeling wel toepassen op de levering van margoederen die hij uitvoert uit de Gemeenschap of die hij onder het stelsel van douane-entrepots brengt (zie artikel 98, eerste lid, onderdeel b, van het Communautair douanewetboek). Dit betekent dat de belasting over de winstmarge wordt berekend met toepassing van het nultarief.

#### 3.12. Toepassing artikel 29

Een ondernemer kan verzoeken om teruggaaf van btw die hij heeft aangegeven en betaald, als hij de vergoeding

niet of niet volledig zal ontvangen. Hetzelfde geldt als hij een vermindering van de vergoeding verleent of de goederen in ongebruikte staat terugneemt (zie artikel 29 van de wet). Ook een gebruikt goed waarvoor de margeregeling geldt, kan in ongebruikte staat als bedoeld in artikel 29 van de wet worden teruggenomen. Van belang is immers dat de afnemer het goed niet in gebruik heeft genomen.

Bij toepassing van de margeregeling kan de wederverkoper slechts aanspraak maken op teruggaaf van de btw, die is afgedragen over de winstmarge. Daar kan alleen sprake van zijn als de vergoeding bij verkoop van een goed de inkoopprijs van dat goed heeft overtroffen. Voor de berekening van de teruggaaf brengt de wederverkoper het niet ontvangen of terugbetaalde gedeelte op de vergoeding in mindering. Bij het opnieuw berekenen van de winstmarge gaat de wederverkoper uit van de verminderde vergoeding. Hij heeft dan recht op een teruggaaf van het verschil tussen de btw over de aangegeven winstmarge en de herrekende winstmarge.

#### Voorbeeld 1

De wederverkoper brengt de afnemer een vergoeding van 2.380 in rekening; de inkoopprijs bedroeg 1.904. Hij draagt aan btw over de winstmarge af,  $19/119 \times (2.380 - 1.904) = 76$ . Hij ontvangt slechts 2.142. De bruto winstmarge (winstmarge inclusief omzetbelasting) herrekent hij op  $2.142 - 1.904 = 238$ . De daarin begrepen belasting bedraagt  $19/119 \times 238 = 38$ . Hij kan aanspraak maken op teruggaaf van  $76 - 38 = 38$ .

#### Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu ontvangt hij slechts 1.500. De bruto winstmarge wordt nu herrekend op  $1.500 - 1.904 = 404$  negatief. De daarin begrepen belasting is nihil. Hij kan nu aanspraak maken op teruggaaf van 76.

### 3.13. Herstel of restauratie

De margeregeling blijft van toepassing op een margegoed dat wordt hersteld of gerestaureerd. Bij de bepaling van de winstmarge wordt de inkoopprijs niet verhoogd met de kosten van herstel of restauratie. Uiteraard kan de wederverkoper de btw op herstel- en reparatiekosten aftrekken.

### 3.14. Demontage

Gebruikte goederen zijn alle roerende lichamelijke zaken die, in de staat waarin zij verkeren of na herstel ervan, opnieuw kunnen worden gebruikt. Onderdelen van gebruikte goederen voldoen niet aan deze definitie. Op de verkoop daarvan is de margeregeling in beginsel niet van toepassing. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing

van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper de margeregeling toepast op door hem te demonteren goederen onder de volgende voorwaarden:

- de te demonteren goederen moeten op zichzelf voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komen;
- de onderdelen moeten daadwerkelijk te gebruiken zijn overeenkomstig de bestemming waarvoor zij oorspronkelijk zijn vervaardigd.

### 3.15. Samenvoeging van goederen

De margeregeling is ook van toepassing als margegoederen worden samengevoegd. Bij de bepaling van de winstmarge kan de wederverkoper de som van de inkooprijzen van de samengevoegde goederen in aanmerking nemen.

#### Voorbeeld 1

Een schilderij waarop de margeregeling van toepassing is (inkoopprijs 1.000) wordt voorzien van een lijst die als margegoed is ingekocht (inkoopprijs 238). Het geheel wordt verkocht voor 1.595.

#### Uitwerking

Verkoopprijs	1.595
Inkooprijzen	1.238
	<hr/>
Winstmarge	357
Omzetbelasting $19/119 \times 357 =$	57

Ook blijft de margeregeling van toepassing op een margegoed waar een ander niet-margegoed aan is toegevoegd. Bij de bepaling van de winstmarge mag de wederverkoper de inkooprijzen niet verhogen met de kostprijs van het toegevoegde goed dat hij onder de normale btw-regeling heeft verkregen. Daar staat tegenover dat hij de inkoop-btw van het toegevoegde goed kan aftrekken.

#### Voorbeeld 2

Een schilderij waarop de margeregeling van toepassing is (inkoopprijs 1.000) wordt voorzien van een nieuw vervaardigde lijst (kostprijs 200 exclusief 38 omzetbelasting). Het geheel wordt verkocht voor 1.595.

#### Uitwerking

Verkoopprijs	1.595
Inkooprijzen	1.000
	<hr/>
Winstmarge	595
Omzetbelasting $19/119 \times 595 =$	95
Voorbelasting	38
	<hr/>
Per saldo verschuldigd	57

### 3.16. Vervaardiging

Bij een samenvoeging bedoeld in onderdeel 3.15 is geen sprake van vervaardiging van een nieuw goed. Ontstaat na samenvoeging van (gebruikte) goederen wél een nieuw goed, dan is de margeregeling op de levering van dat goed niet van toepassing. Een 'nieuw' goed is in dit verband een goed dat als zodanig nog niet eerder bestond. Daarbij is de fysieke toestand van het goed niet van belang.

### 3.17. Splitsing van partijen

De wederverkoper die een partij goederen koopt voor een prijs die niet per goed is geïndividualiseerd, kan bij wederverkoop de inkooprijzen van de verschillende goederen niet aan de hand van documenten vaststellen. Voor het bepalen van de winstmarge per goed moet de wederverkoper de prijs van de gehele partij aan de verschillende goederen toerekenen. De wederverkoper is daarin vrij binnen de grenzen van de redelijkheid. De toerekening mag niet later geschieden dan op het tijdstip waarop het eerste goed uit de partij wordt doorverkocht. Bij de toerekening moet de wederverkoper in beginsel uitgaan van een splitsing naar rato van de redelijkerwijs te verwachten verkoopopbrengst.

Als de wederverkoper een partij margegoederen verkoopt voor een prijs die niet per goed is geïndividualiseerd, kan hij de margeregeling op de partij als geheel toepassen. Bij de bepaling van de winstmarge moet hij uitgaan van de totale inkooprijzen van de verkochte goederen.

Bij de verkoop van een partij marges en btw-goederen<sup>5</sup> voor één prijs moet de wederverkoper de vergoeding in beginsel splitsen in een deel dat betrekking heeft op de margegoederen en een deel dat betrekking heeft op de btw-goederen. Uit praktische overwegingen stem ik ermee in dat de wederverkoper als volgt handelt.

#### Goedkeuring

De wederverkoper kan de margeregeling op de partij als geheel toepassen, ook als niet alle goederen voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komen. Bij de bepaling van de winstmarge mag hij dan alleen de inkooprijzen nemen van de goederen waarvoor hij geen recht op voorafrek heeft gehad.

#### Voorbeeld

Een wederverkoper verkoopt voor 2.300 een partij goederen, bestaande uit A, B en C. A en B komen in aanmerking voor toepassing van de margeregeling (inkooprijzen respectievelijk 300 en 215), terwijl voor C btw is gefactureerd (inkoopprijs 500 plus 95 omzetbelasting = 595). De wederverkoper kan de margeregeling als volgt toepassen:

Verkoopprijs	2.300	
Inkoopprijs	515	
		1.785
Omzetbelasting		
19/119 × 1.785 =	285	
Aftrek voorbelasting	95	
Per saldo verschuldigd		190

### 3.18. Overdracht of overgang van een onderneming

Bij de overdracht van een (gedeelte van de) onderneming treedt de koper voor de heffing van de omzetbelasting in de plaats van de verkoper (zie artikel 31 van de wet). Behoren tot de overgedragen onderneming margoederen dan houdt het in de plaats treden in dat de koper deze goederen ook kan verkopen met toepassing van de margeregeling. Als inkoopprijs geldt dan de inkoopprijs die door de verkoper is voldaan. Hetzelfde geldt voor de wederverkoper die zijn onderneming of een deel daarvan inbrengt in een vennootschap.

### 3.19. Fiscale eenheid

Bij de vorming en toetreding tot een fiscale eenheid treedt de fiscale eenheid voor de heffing van de omzetbelasting in de plaats van de deelnemers (zie artikel 7, vierde lid, van de wet). De fiscale eenheid kan als wederverkoper de margoederen van de deelnemers verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de fiscale eenheid de inkoopprijs stellen op de inkoopprijs die door de deelnemers is voldaan. Leveringen en diensten tussen de deelnemers aan de fiscale eenheid blijven buiten de heffing van omzetbelasting.

Bij de beëindiging of uittreding uit een fiscale eenheid treden de uittredende (rechts)personen in de plaats van de fiscale eenheid voor het deel dat tot hun bedrijfsvermogen behoort (zie artikel 3a, tweede en derde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De uittredende (rechts)personen kunnen de margoederen van de fiscale eenheid verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de inkoopprijs worden gesteld op de inkoopprijs die door de fiscale eenheid is voldaan.

## 4. Globalisatieregeling

### 4.1. Inleiding

Wederverkopers die de margeregeling toepassen, zijn belasting verschuldigd over het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs van een margoed (zie hoofdstuk 3). Voor bepaalde bedrijfstakken is het echter administratief praktisch onmogelijk goederen individueel van inkoop tot verkoop te volgen. Wederverkopers van deze

bedrijfstakken kunnen hierdoor de margeregeling zonder nadere voorziening niet toepassen. Daarom is voor deze wederverkopers de globalisatieregeling in het leven geroepen. Deze regeling maakt het mogelijk om de winstmarge per belastingtijdvak vast te stellen in plaats van per individuele transactie. De globalisatieregeling is een variant van de margeregeling, die de wederverkoper alleen kan toepassen als hij ook voldoet aan de voorwaarden van de margeregeling (zie onderdeel 3.2). Als de wederverkoper aan deze voorwaarden voldoet, mag hij de globalisatieregeling toepassen op leveringen van margoederen die in artikel 4c, eerste lid, onderdeel a, van de uitvoeringsbeschikking zijn genoemd. Voor andere goederen kan de inspecteur bij beschikking toestemming verlenen om de globalisatieregeling toe te passen. Een wederverkoper kan afzien van toepassing van de globalisatieregeling. De globalisatieregeling is in de wet opgenomen in artikel 28d. Deze bepaling is uitgewerkt in artikel 4c van de uitvoeringsbeschikking.

### 4.2. Werking van de globalisatieregeling

De wederverkoper berekent de verschuldigde belasting bij de globalisatieregeling niet over de winstmarge per goed, maar over de winstmarge per belastingtijdvak (tijdvakwinstmarge). Dat is het verschil tussen:

- de som van de vergoedingen van de margeleveringen in het betreffende tijdvak (hierna: de margeverkoop), en
- de som van de inkooprijzen van margoederen in dat tijdvak (hierna: de marge-inkopen).

De wederverkoper moet de tijdvakwinstmarge afzonderlijk vaststellen voor goederen waarop het algemene en het verlaagde tarief van toepassing is. Over een positief saldo draagt de wederverkoper btw af naar het van toepassing zijnde tarief. Is sprake van een negatief saldo voor een bepaalde tariefgroep (de marge-inkopen overtreffen de margeverkoop), dan kan de wederverkoper dat saldo verrekenen met een positief saldo voor dezelfde tariefgroep in latere tijdvakken. Verrekening van een negatief saldo van de ene tariefgroep met het positieve saldo van de andere tariefgroep is niet mogelijk. Na afloop van het jaar vindt een herrekening plaats op basis van de totale margeverkoop en de totale marge-inkopen in dat jaar (jaar-globalisatie; zie onderdeel 4.1.1). Is sprake van een negatief jaarsaldo, dan kan de wederverkoper dat saldo verrekenen met een positief jaarsaldo in volgende jaren (carry-forward; zie onderdeel 4.1.3). Ook de jaarglobalisatie en de carry-forward gelden voor iedere tariefgroep afzonderlijk. In de volgende onderdelen van dit hoofdstuk wordt dieper ingegaan op verschillende aspecten van de globalisatieregeling.

### 4.3. Wettelijk aangewezen leveringen

Wederverkopers moeten in beginsel de globalisatieregeling toepassen op de volgende leveringen:

- vervoermiddelen, daaronder begrepen caravans, fietsen en bromfietsen;
- kleding;
- meubels;
- boeken en tijdschriften;
- foto-, film- en videoapparatuur alsmede beeld- en geluiddragende zoals grammofoonplaten, video- en muziekcassettes en compactdiscs;
- muziekinstrumenten;
- huishoudelijke, elektrische en elektronische apparaten<sup>6</sup>;
- huisdieren;
- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Hetzelfde geldt voor de gebruikte onderdelen, toebehoren en benodigdheden van de hiervoor opgesomde goederen (zie artikel 4c, eerste lid, onderdeel a, van de uitvoeringsbeschikking). De aanwijzing geldt voor alle wederverkopers, met uitzondering van veilinghouders.

### 4.4. Afzien van globalisatie

Bij de levering van wettelijk aangewezen goederen kan de wederverkoper ervoor kiezen de globalisatieregeling buiten toepassing te laten. Hij moet de inspecteur daarvan vooraf schriftelijk in kennis stellen (zie artikel 4c, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De kennisgeving ziet op alle wettelijk aangewezen goederen. Het is dus niet mogelijk voor sommige wettelijk aangewezen goederen de globalisatieregeling te blijven toepassen. De kennisgeving heeft tot gevolg, dat de wederverkoper de globalisatieregeling met ingang van het eerstvolgende kalenderjaar niet meer mag toepassen. Voldoet de wederverkoper aan de voorwaarden voor toepassing van de individuele regeling (zie hoofdstuk 3), dan kan hij uiteraard die regeling toepassen. De kennisgeving tot het afzien van de globalisatieregeling geldt tot wederopzegging, maar voor ten minste vijf kalenderjaren. Ook al is dat wettelijk niet voorgeschreven, het verdient aanbeveling dat de wederverkoper ook de wederopzegging schriftelijk doet. Door de wederopzegging herleeft de globalisatieregeling bij de wederverkoper met ingang van de eerste dag van het kalenderjaar volgend op de wederopzegging. Na het ingaan van de wederopzegging moeten ook weer minimaal vijf kalenderjaren verstrijken voordat de wederverkoper de globalisatieregeling met schriftelijke kennisgeving opnieuw buiten toepassing kan laten.

### 4.5. Individueel aangewezen wederverkopers

De inspecteur kan op verzoek een wederverkoper aanwijzen voor toepassing van de globalisatieregeling voor de

levering van andere dan de wettelijk aangewezen goederen (zie artikel 4c, eerste lid, onderdeel b, van de uitvoeringsbeschikking). Voor aanwijzing gelden de volgende voorwaarden:

- a. het is voor de wederverkoper onmogelijk of ongebruikelijk om de goederen afzonderlijk administratief van inkoop tot verkoop te volgen of om de aankoopsprijs van een partij goederen te splitsen in aankoopsprijzen voor elk afzonderlijk goed; en
- b. de wederverkoper is geen veilinghouder.

De wederverkoper moet het verzoek tot aanwijzing schriftelijk indienen bij de inspecteur. Het verzoek kan betrekking hebben op een deel of op al zijn leveringen van margegoederen die niet wettelijk zijn aangewezen. Het verzoek moet wel betrekking hebben op alle leveringen van goederen van een bepaalde soort. Het is dus niet mogelijk om goederen van dezelfde soort nu eens met toepassing van de individuele regeling, dan weer met toepassing van de globalisatieregeling te verkopen. Het verzoek om een individuele aanwijzing heeft pas rechtsgevolg nadat de inspecteur het verzoek heeft ingewilligd. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hij wijst het verzoek af als de wederverkoper niet voldoet aan de voorwaarden voor individuele aanwijzing. Inwilliging van het verzoek heeft tot gevolg dat de wederverkoper de globalisatieregeling met ingang van het kalenderjaar volgend op dat van het verzoek moet toepassen. Zo nodig verleent de inspecteur terugwerkende kracht aan de beschikking.

Een individuele aanwijzing voor toepassing van de globalisatieregeling geldt tot wederopzegging, maar voor ten minste vijf kalenderjaren. Ook al is dat wettelijk niet voorgeschreven, het verdient ook hier aanbeveling dat de wederverkoper de wederopzegging schriftelijk doet. Een wederopzegging kan betrekking hebben op alle leveringen waarvoor een individuele aanwijzing verkregen is maar ook op de leveringen van een bepaalde soort goederen. Door de wederopzegging kan de wederverkoper de globalisatieregeling niet meer toepassen met ingang van het kalenderjaar volgend op de wederopzegging. Na het ingaan van een wederopzegging moeten eveneens ten minste vijf kalenderjaren verstrijken voordat de inspecteur de wederverkoper opnieuw voor toepassing van de globalisatieregeling kan aanwijzen.

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten vallen onder de wettelijke aanwijzing, terwijl dit voor curiosa niet geldt. Wederverkopers die handelen in beide soorten margegoederen en daarop de globalisatieregeling willen toepassen, moeten voor de handel in curiosa vragen om een

individuele aanwijzing. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat wederverkopers van kav-goederen de globalisatieregeling ook toepassen op hun handel in curiosa. Zij hoeven niet te verzoeken om een individuele aanwijzing.

#### *4.6. Marge-inkopen en margeverkopen*

Bij toepassing van de globalisatieregeling berekent de wederverkoper de maatstaf van heffing door de margeverkopen van dat tijdvak te verminderen met de marge-inkopen van datzelfde tijdvak. Het bedrag van de marge-inkopen is gelijk aan de som van de bedragen die de wederverkoper in het tijdvak heeft voldaan of moet voldoen voor de levering of invoer van (bepaalde) margegoederen. De margeverkopen per tijdvak bestaan uit de som van de vergoedingen in dat tijdvak van alle leveringen van margegoederen die onder de globalisatieregeling vallen.

#### *4.7. Relevante transacties*

Bij de bepaling van de marge-inkopen en margeverkopen moet de wederverkoper de leveringen in aanmerking nemen van:

- a. gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die hij op één van de in artikel 28b, tweede lid, van de wet bedoelde manieren heeft verkregen; of
- b. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten waarop hij krachtens vergunning de margeregeling kan toepassen (zie artikel 28c van de wet);

voor zover op deze leveringen de globalisatieregeling van toepassing is.

#### *4.8. Demontage*

Een wederverkoper die ingekochte margegoederen demonteert, vervaardigt nieuwe goederen. Hierop is de margeregeling in beginsel niet van toepassing (zie onderdeel 3.14). Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de wederverkoper op gedemonteerde goederen de margeregeling toepast als hij voldoet aan de voorwaarden van onderdeel 3.14. Bij toepassing van de globalisatieregeling verbind ik aan de goedkeuring de voorwaarde, dat de wederverkoper zijn marge-inkopen in het tijdvak van levering corrigeert, als hij na demontage de overblijvende restanten en afvalstoffen levert met toepassing van de normale btw-regels (waaronder begrepen de verleggingsregeling van artikel 24bb van

het uitvoeringsbesluit). Voorts moet de wederverkoper de marge-inkopen corrigeren als hij nog bruikbare onderdelen met toepassing van de normale btw-regels levert (conform artikel 4c, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Dit is bijvoorbeeld het geval als hij deze onderdelen verwerkt in een goed dat hij met toepassing van de normale btw-regels levert of als hij de onderdelen gebruikt voor een reparatiedienst.

#### *4.9. Onttrekking voor privé-doeleinden*

Een wederverkoper die een voor wederverkoop bestemd gebruikt goed aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt voor privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, verricht geen levering onder bezwarende titel<sup>7</sup>. De wederverkoper is hiervoor dus geen omzetbelasting verschuldigd. Door de onttrekking voor privé-doeleinden vervalt de bestemming van margeverkoop. Het voor deze doeleinden onttrokken goed is echter bij toepassing van de globalisatieregeling in het tijdvak van inkoop wel in aanmerking genomen voor het bepalen van de winstmarge over dat tijdvak. Dat heeft tot gevolg dat de wederverkoper in beginsel de marge-inkopen van dat tijdvak moet corrigeren. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de wederverkoper de inkoop in mindering brengt op de marge-inkopen van het tijdvak waarin de wederverkoper het goed onttrekt voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel (vgl. artikel 4c, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking).

#### *4.10. Verschuldigde belasting*

Bij toepassing van de globalisatieregeling is de wederverkoper belasting verschuldigd over de bruto winstmarge per tijdvak. Dat is het verschil per tijdvak tussen de margeverkopen inclusief omzetbelasting en de marge-inkopen, vermenigvuldigd met 19/119 of 6/106. Bij een negatieve tijdvakwinstmarge is de wederverkoper geen belasting verschuldigd. Een negatieve tijdvakwinstmarge leidt niet tot een recht op teruggaaf van btw. Ook kan de wederverkoper de negatieve tijdvakwinstmarge niet verrekenen met de belasting die hij voor leveringen onder het andere tarief of uit andere hoofde verschuldigd is. Wel bestaat de mogelijkheid om een negatieve tijdvakwinstmarge te verrekenen met de winstmarge over het volgende tijdvak onderdeel (zie onderdeel 4.13).

#### *4.11. Jaarglobalisatie*

Na afloop van een kalenderjaar maakt de wederverkoper per tariefgroep een berekening van het jaarsaldo over dat kalenderjaar. Dat is het verschil tussen de totale margeverkopen en de totale



marge-inkopen in dat jaar (zie artikel 4c, zevende lid, van de uitvoeringsbeschikking). Over positieve jaarsaldi berekent hij de belasting die hij verschuldigd is. Negatieve jaarsaldi leiden niet tot een teruggaaf van btw. Een negatief jaarsaldo voor de ene tariefgroep kan de

wederverkoper ook niet verrekenen met een positief jaarsaldo van de andere tariefgroep. Bij een negatief jaarsaldo bestaat wel de mogelijkheid van verrekenen met een positief jaarsaldo over het volgende jaar (zie onderdeel 4.13).

Als de verschuldigde belasting over de jaarsaldi minder bedraagt dan het bedrag dat de wederverkoper heeft voldaan in het voorafgaande jaar over de tijdvakwinstmarges, kan hij verzoeken om teruggaaf van het verschil.

#### Voorbeeld 1

	Winstmarge 19% (incl. OB)	Winstmarge 6% (incl. OB)	OB
Kwartaal 1	14.280	2.120	2.400
Kwartaal 2	11.900	2.650	2.050
Kwartaal 3	7.140	- 3.710	1.140
Kwartaal 4	- 17.850	- 1.590	0
Jaarsaldi	15.470	-530	5.590
Verschuldigde OB	2.470 +	0 =	2.470
Teruggaaf			3.120

Geen verrekening van het negatieve jaarsaldo à 6% met het positieve jaarsaldo à 19%. Het negatieve jaarsaldo van 530

kan de wederverkoper verrekenen met het jaarsaldo à 6% in het volgende jaar (zie onderdeel 4.13).

#### Voorbeeld 2

	Winstmarge 19% (incl. OB)	Winstmarge 6% (incl. OB)	OB
Kwartaal 1	11.900	2.650	2.050
Kwartaal 2	9.520	1.590	1.610
Kwartaal 3	- 16.660	- 2.120	0
Kwartaal 4	- 5.950	- 3.180	0
Jaarsaldi	- 1.190	- 1.060	3.660
Verschuldigde OB	0 +	0 =	0
Teruggaaf			3.660

De negatieve jaarsaldi kan de wederverkoper verrekenen met de positieve jaarsaldi van het volgende kalenderjaar (zie onderdeel 4.13).

kan hij negatieve jaarsaldi verrekenen met positieve jaarsaldi over latere jaren (verrekening per jaar).

#### 4.12. Begin- en eindvoorraden

Bij de vaststelling van de winstmarge komen alleen de daadwerkelijk in dat tijdvak gedane inkopen voor aftrek in aanmerking. Met inkopen die vóór dat tijdvak hebben plaatsgevonden, mag de wederverkoper geen rekening houden. Anderzijds brengt de wederverkoper inkopen die betrekking hebben op goederen die pas ná het tijdvak worden verkocht, niet in mindering op de in het tijdvak gedane marge-inkopen. Dit betekent dat de marge-inkopen per tijdvak bepaald worden zonder rekening te houden met (mutaties in) begin- en eindvoorraden. Hetzelfde geldt voor de jaarglobalisatie.

#### 4.13.1. Verrekening per tijdvak

Binnen hetzelfde kalenderjaar kan de wederverkoper de negatieve winstmarge over een belastingtijdvak verrekenen met de winstmarge over het volgende tijdvak (zie artikel 4c, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking).

#### 4.13. Carry-forward

De wederverkoper kan negatieve winstmarges per belastingtijdvak verrekenen met positieve winstmarges over volgende tijdvakken binnen hetzelfde kalenderjaar (verrekening per tijdvak). Verder

#### Voorbeeld 1

Een wederverkoper verricht in het derde tijdvak margeverkopen onder het algemene tarief tot een bedrag van 2.500. De marge-inkopen in dat tijdvak bedragen 1.660. De bruto winstmarge over het vorige tijdvak was 245 negatief.

#### Uitwerking

Margeverkopen	2.500
Marge-inkopen	1.660
	840
Af: negatieve marge vorig tijdvak	245
Brutowinstmarge	595
Verschuldigde OB 19/119 x 595	95

#### Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu bedragen de marge-inkopen 3.000.

#### Uitwerking

Margeverkopen	2.500
Marge-inkopen	3.000
	- 500
Af: negatieve marge vorig tijdvak	245
Brutowinstmarge	- 745
Verschuldigde OB	0

Aangezien het tijdvak niet het laatste tijdvak van het kalenderjaar is, kan de wederverkoper de negatieve bruto winstmarge van 745 verrekenen met de bruto winstmarge over het volgende tijdvak. Voor de verrekening per tijdvak is geen beschikking vereist.

#### 4.13.2. Verrekening per jaar

Een negatief jaarsaldo van jaar 1 kan de wederverkoper verrekenen met het jaarsaldo over het volgende jaar 2 (zie artikel 4c, zevende en achtste lid, van de uitvoeringsbeschikking). Deze verrekening vindt per tariefgroep plaats. De

verrekening gebeurt door het totaal van de marge-inkopen van jaar 2 te verhogen met het bedrag van het negatieve jaarsaldo over jaar 1. Ontstaat na verre-

kening van het negatieve jaarsaldo van jaar 1 met jaar 2 een (groter) negatief jaarsaldo voor jaar 2, dan kan de wederverkoper dit verrekenen met het jaarsal-

do van jaar 3 etc. Negatieve jaarsaldi kan hij dus in beginsel onbeperkt verrekenen.

#### Voorbeeld

	Margeverkopen (incl. OB)	Marge-inkopen (incl. OB)	Winstmarge (incl. OB)	OB
Jaar 1	9.520	14.280	- 4.760	0
Jaar 2	16.660	13.090		
Negatief saldo jaar 1		4.760		
	16.660	17.850	- 1.190	0
Jaar 3	14.875	13.090		
Negatief saldo jaar 2		1.190		
	14.875	14.280	595	95

Op verzoek stelt de inspecteur het negatieve jaarsaldo bij beschikking vast. Het verzoek om vaststelling van een negatief jaarsaldo moet de wederverkoper doen bij de eerste aangifte over het volgende kalenderjaar. Als de wederverkoper bij een negatief jaarsaldo ook aanspraak maakt op teruggaaf op grond van de jaarglobalisatie, merkt de inspecteur dit verzoek tevens aan als een verzoek om vaststelling van een negatief jaarsaldo (zie onderdeel 4.11). Als de wederverkoper geen aanspraak maakt op teruggaaf op grond van de jaarglobalisatie, stelt de inspecteur een negatief jaarsaldo alleen vast als de wederverkoper daar uitdrukkelijk om verzoekt. De wederverkoper moet het verzoek voorzien van een gespecificeerde berekening van het desbetreffende jaarsaldo.

Alleen negatieve jaarsaldi over het voorafgaande kalenderjaar komen voor verrekening in aanmerking. Dit houdt in dat geen verrekening plaatsvindt, als over het voorafgaande kalenderjaar geen negatief jaarsaldo bij beschikking is vastgesteld. In die situatie vindt ook geen verrekening plaats van negatieve jaarsaldi over eerdere jaren, ongeacht of die jaarsaldi bij beschikking zijn vastgesteld. Het ontmoet overigens geen bezwaar dat de inspecteur een te laat ingediend verzoek om vaststelling van een negatief jaarsaldo ambtshalve beoordeelt. Het verzoek moet dan worden ingediend binnen vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarop het betrekking heeft.

#### 4.14. Correctie bij toepassing normale btw-regels

Wederverkopers hebben het recht bij verkoop van margegoederen de margeregeling buiten toepassing te laten en de normale btw-regels toe te passen (zie artikel 28f, eerste lid, van de wet). Het kiezen voor toepassing van de normale btw-regels blijkt uit de factuur die de wederverkoper moet uitreiken aan

ondernemers of rechtspersonen. In andere situaties blijkt zijn keuze uit de wijze waarop hij de levering in de administratie verwerkt (zie onderdeel 3.8). Als de wederverkoper de normale btw-regels toepast, moet hij de marge-inkopen verminderen (zie artikel 4c, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De vermindering moet plaatsvinden in het belastingtijdvak waarin de wederverkoper het goed levert. De wederverkoper vermindert de marge-inkopen:

- met het bedrag dat hij eerder bij de berekening van de winstmarge per tijdvak van aangifte voor dat goed in aanmerking heeft genomen; of
- met het bedrag van de vergoeding voor het goed, verminderd met een forfaitair vast te stellen brutowinst als het in onderdeel a bedoelde bedrag niet bekend is.

#### Ad a

Voor de correctie op de marge-inkopen moet de wederverkoper uitgaan van het inkoopbedrag van dat goed. Daarbij is niet van belang, of het goed in het tijdvak van wederverkoop of in een eerder tijdvak is ingekocht.

#### Ad b

Als de wederverkoper het inkoopbedrag van het margegoed niet kan vaststellen, berekent hij de inkoopprijs door de vergoeding bij wederverkoop te verminderen met het gemiddelde brutowinstpercentage van goederen met hetzelfde tarief. De brutowinst stelt hij forfaitair vast door de vergoeding bij wederverkoop te vermenigvuldigen met het jaarsaldo over het voorafgaande kalenderjaar. Dit bedrag deelt hij door de som van de margeverkopen over dat jaar. De wederverkoper mag bij het jaarsaldo over het voorafgaande kalenderjaar geen rekening houden met een eventueel negatief jaarsaldo over het jaar daarvoor.

#### Voorbeeld

In het voorafgaande jaar bedroegen de margeverkopen in totaal 4.000 en de marge-inkopen 3.000. Het jaarsaldo over het voorafgaande jaar bedroeg derhalve vóór eventuele toepassing van de carry-forward-regeling 1.000. De wederverkoper verkoopt een margegoed onder de normale btw-regels voor 200 exclusief btw. De inkoopprijs is niet bekend.

De brutowinst op dat goed is dan:  $(1.000 : 4.000) \times 200 = 50$ . De inkoopprijs van dit goed stelt hij vast op het verschil tussen de verkoopprijs van 200 en de forfaitair bepaalde brutowinst van 50. Hij corrigeert de marge-inkopen van het tijdvak van verkoop dus met 150.

Bij toepassing van de globalisatieregeling in het eerste jaar stelt de wederverkoper de forfaitair te bepalen brutowinst vast door de vergoeding bij wederverkoop te vermenigvuldigen met de winstmarge over het voorafgaande belastingtijdvak. Deze som deelt hij vervolgens door de margeverkopen in dat tijdvak. De wederverkoper moet de winstmarge over het voorafgaande belastingtijdvak bepalen zonder rekening te houden met een eventuele negatieve winstmarge over het tijdvak daarvoor.

Bij de berekening van de forfaitaire brutowinst moet hij uitgaan van de gegevens die betrekking hebben op de tariefgroep waartoe dat goed behoort. Deze gegevens kan de wederverkoper ontleenen aan de berekening die ten grondslag ligt aan de jaarglobalisatie over het voorafgaande kalenderjaar, respectievelijk de aangifte over het voorafgaande belastingtijdvak.

#### 4.15. Intracommunautaire transacties

De wederverkoper kan ook margegoederen leveren aan kopers in andere lidstaten. De wederverkoper betreft deze leveringen op dezelfde manier in de belastingheffing als de binnenlandse leveringen waarop hij de margeregeling toepast. In de andere lidstaat vindt geen intracommunautaire verwerving plaats,

ook al is de koper een ondernemer. De wederverkoper die de globalisatieregeling toepast, moet de vergoedingen voor de intracommunautaire leveringen dan ook op dezelfde manier tot de margeverkoop rekenen als de vergoedingen voor de binnenlandse leveringen van margegoederen.

Op de inkoop van margegoederen uit andere lid-staten kan de wederverkoper eveneens de margeregeling toepassen. Van een intracommunautaire verwerving is in dit geval geen sprake (zie artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, van de wet). De wederverkoper die de globalisatieregeling toepast, rekent ook deze inkoop tot de marge-inkoop van het tijdvak van inkoop.

#### 4.16. Intracommunautaire overbrenging

Als een wederverkoper een margegoed overbrengt van Nederland naar een andere lid-staat, is voor de omzetbelasting sprake van een fictieve levering (artikel 3a van de wet). Op deze levering is de margeregeling van toepassing. Dat is ook zo bij een fictieve intracommunautaire verkrijging (de wederverkoper brengt margegoederen over van een andere lid-staat naar Nederland). Bij toepassing van de globalisatieregeling moet de wederverkoper de aankoopprijs of kostprijs op het tijdstip van de fictieve levering rekenen tot de margeverkoop van dat tijdvak. De aanschafprijs of kostprijs op het tijdstip van de fictieve verkrijging moet hij rekenen tot de marge-inkoop van dat tijdvak. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper als vergoeding voor de fictieve levering en de fictieve verkrijging het bedrag han-

#### Voorbeeld

	Winstmarge vóór vermindering (incl. OB)	Niet ontvangen/terugbetaalde bedragen
Kwartaal 1	11.900	1.785
Kwartaal 2	2.380	2.975
Kwartaal 3	16.660	2.380
Kwartaal 4	- 5.950	1.190

#### Uitwerking

Per kwartaal geeft de wederverkoper de winstmarge aan zonder rekening te houden met de niet ontvangen/terugbetaalde bedragen. Hij voldoet de daarover ver-

teert, dat hij voor het margegoed moet of heeft moeten voldoen (de historische inkoopprijs). De wederverkoper moet de historische inkoopprijs aan de hand van zijn administratie aannemelijk maken.

#### 4.17. In- en uitvoer

De margeregeling is in beginsel niet van toepassing op ingevoerde margegoederen. De wederverkoper kan op deze goederen dus ook niet de globalisatieregeling toepassen. De wederverkoper mag de margeregeling wel toepassen op de verkoop van margegoederen die hij uitvoert uit de Gemeenschap of die hij onder het stelsel van douane-entrepots brengt (zie artikel 98, eerste lid, onderdeel b, van het Communautair douanewetboek). De uitvoer is echter onderworpen aan het nultarief. Bij toepassing van de globalisatieregeling moet de wederverkoper daarom de marge-inkoop van het tijdvak van uitvoer verminderen met de inkoopprijs van het uitgevoerde goed (zie artikel 4c, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking).

#### 4.18. Toepassing artikel 29

Een ondernemer die het factuurstelsel toepast, kan verzoeken om teruggaaf van btw als hij (een deel van) de vergoeding voor de door hem verrichte leveringen van goederen niet ontvangt. Hetzelfde geldt als hij een vermindering van de vergoeding verleent of als hij de goederen in ongebruikte staat terugneemt (zie artikel 29 van de wet). Bij toepassing van de globalisatieregeling houdt dit voor de wederverkoper in dat hij slechts aanspraak kan maken op teruggaaf als er belasting is begrepen in de niet ontvangen of terugbetaalde ver-

goeding. Dit is afhankelijk van de omvang van de winstmarge over het tijdvak, waarin de vergoeding in aanmerking is genomen. Voor de teruggaaf moet de wederverkoper de winstmarge over het tijdvak van levering van het goed herrekenen. Als hij het goed in een vorig kalenderjaar heeft geleverd, zal hij voor een verzoek om teruggaaf de jaar-globalisatie van dat jaar moeten herrekenen. De praktische problemen die zich bij deze herrekening kunnen voordoen, geven mij aanleiding om het volgende goed te keuren.

#### Goedkeuring

In de situatie waarin de wederverkoper het factuurstelsel hanteert, keur ik goed dat als volgt wordt gehandeld:

1. de wederverkoper geeft de winstmarge per tijdvak aan op basis van het totaal aan vergoedingen voor de in dat tijdvak verrichte margeverkoop, ongeacht of hij de vergoeding geheel of gedeeltelijk ontvangt;
2. als in een tijdvak komt vast te staan dat de wederverkoper (een gedeelte van) de vergoeding niet ontvangt of terugbetaalt, vermindert de inspecteur op verzoek van de wederverkoper de winstmarge over dat tijdvak met de niet ontvangen of terugbetaalde bedragen;
3. bedraagt de belasting over de verminderde winstmarge minder dan de aangegeven belasting over de (onverminderde) winstmarge, dan verleent de inspecteur over het verschil teruggaaf aan de wederverkoper;
4. bij de jaarglobalisatie gaat de wederverkoper uit van de overeenkomstig punt 2 verminderde winstmarge.

vóór vermindering. Het bedrag van de teruggaaf is telkens het verschil tussen de aangegeven omzetbelasting en de omzetbelasting over de verminderde winstmarge.

	Winstmarge (incl. OB)	OB op aangifte	Verminderde winstmarge (incl. OB)	teruggaaf
Kwartaal 1	11.900	1.900	10.115	285
Kwartaal 2	2.380	380	- 595	380
Kwartaal 3	16.660	2.660	14.280	380

	Winstmarge (incl. OB)	OB op aangifte	Verminderde winstmarge (incl. OB)	teruggaaf
Kwartaal 4	- 5.950	0	- 7.140	0
Jaarsaldo	24.990	4.940	16.660	1.045

Bij de jaarglobalisatie berekent de wederverkoper vervolgens de over het gehele jaar verschuldigde omzetbelasting op basis van het totaal van de verminderde winstmarges. Voor het verschil tussen dat belastingbedrag en het bedrag dat hij op aangifte heeft voldaan, verleent de inspecteur op verzoek aan de wederverkoper teruggaaf. De inspecteur houdt bij het verlenen van teruggaaf rekening met de bedragen die al op basis van artikel 29 van de wet zijn teruggegeven.

Totaal btw op aangifte	4.940
Verschuldigde btw: $19/119 \times 16.660 =$	2.660
	<hr/>
	2.280
Al verleende teruggaven artikel 29	1.045
	<hr/>
Teruggaaf jaarglobalisatie	1.235

#### 4.19. Stelselwijziging

De wederverkoper heeft in beginsel de keuze om over te gaan van de individuele regeling op de globalisatieregeling en omgekeerd (zie onderdelen 4.4 en 4.5). Deze stelselwijzigingen hebben geen gevolgen voor de toepassing van de globalisatieregeling in de periode waarin deze van toepassing is. Dit betekent dat de wederverkoper in beide gevallen bij de bepaling van de marge-inkopen over de tijdvakken waarin hij de globalisatieregeling toepast, geen rekening houdt met de voorraad op het tijdstip van de stelselwijziging.

#### 4.20. Overdracht of overgang van een onderneming

Bij de overdracht van een onderneming treedt de overnemer (hierna de koper) voor de heffing van de omzetbelasting in de plaats van de overdrager (hierna de verkoper). In de situatie dat koper en verkoper beiden de globalisatieregeling toepassen, moeten zij als volgt handelen:

1. De verkoper voldoet omzetbelasting over het verschil tussen de margeverkoop en de marge-inkopen over de periode die voorafgaat aan de overdracht. Hetzelfde geldt voor de koper voor de periode vanaf de overdracht.
2. De goederen die de verkoper overdraagt, rekent hij niet tot de margeverkoop. De koper rekent de overgenomen goederen niet tot zijn marge-inkopen.
3. Na afloop van het kalenderjaar waarin de overdracht van de onderneming heeft plaatsgevonden, passen verkoper en koper elk de jaarglobalisatie toe op de

periode dat zij de onderneming hebben uitgeoefend.

4. Als op het moment van de overdracht bij de verkoper sprake is van een negatieve tijdvakmarge of een negatieve jaarmarge, kan de koper deze negatieve marge overeenkomstig artikel 4c, zesde, zevende en achtste lid, van de uitvoeringsbeschikking in aanmerking nemen.

#### Ad 4

Op grond van artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking kan een negatieve tijdvak- of jaarmarge niet overgaan op de koper. De Hoge Raad<sup>8</sup> heeft echter geoordeeld, dat in gevallen waarin zowel de verkoper als de koper de globalisatieregeling toepassen, artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking onverbindend is voor de uitsluiting van de verrekeningsmogelijkheid van negatieve jaarmarges. Dit geldt ook voor de verrekeningsmogelijkheid per tijdvak. Ik heb het voornemen om de wettelijke bepalingen hiermee in overeenstemming te brengen.

Voor het recht om af te zien van globalisatie en de mogelijkheid om voor globalisatie te worden aangewezen, treedt de koper niet in de plaats van de verkoper (zie artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking, voor zover het betreft de verwijzing naar artikel 4c, derde en vierde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De koper is voor het toe passen stelsel – individuele regeling of globalisatie – dan ook niet gebonden aan de keuze van de verkoper. Dit is in het bijzonder van belang als voor de verkoper de termijn, bedoeld in het derde en vierde lid van artikel 4c van de uitvoeringsbeschikking, nog niet is verstreken. De koper hoeft daarmee geen rekening te houden. Hij kan het stelsel van zijn voorkeur toepassen met ingang van de datum waarop hij de onderneming overneemt. Hij moet dan de kennisgeving tot het afzien van de globalisatieregeling bij de inspecteur indienen vóór of binnen een redelijke termijn na de overname van de onderneming. Hetzelfde geldt voor het indienen van het verzoek om de globalisatieregeling toe te passen op niet-wettelijk aangewezen margoederen. Drijft de koper al een onderneming waarin hij de globalisatieregeling toepast of heeft afgezien van die methode, dan is hij verplicht hetzelfde stelsel op de overgenomen onderneming toe te passen. Hetzelfde geldt ook voor de wederverkoper die zijn onderneming of een deel daarvan inbrengt in een vennootschap.

#### 4.21. Fiscale eenheid

Bij vorming van en toetreding tot een fiscale eenheid treedt de fiscale eenheid voor de heffing van de omzetbelasting in de plaats van de deelnemers. Een fiscale eenheid die de globalisatieregeling toepast in het jaar van vorming of toetreding moet daarbij als volgt handelen:

1. De fiscale eenheid moet tot de marge-inkopen en margeverkoop van dat jaar ook rekenen de vóór het tijdstip van vorming of toetreding verrichte marge-inkopen en margeverkoop van de deelnemers.
2. Alleen de fiscale eenheid mag de jaarglobalisatie over het jaar van de vorming of toetreding toepassen.
3. De fiscale eenheid kan de verrekening per tijdvak ook toepassen op de negatieve winstmarges die op het moment van de vorming of toetreding nog verrekenbaar zijn bij de deelnemers.
4. De fiscale eenheid kan de verrekening per jaar ook toepassen op de negatieve jaarsaldi van de deelnemers die op het moment van vorming of toetreding nog verrekenbaar zijn.

Bij uittreding uit een fiscale eenheid kan de uitgetreden deelnemer de jaarglobalisatie alleen toepassen op de margeverkoop en de marge-inkopen in de periode na het tijdstip van de uittreding. Verder kan die deelnemer alleen de negatieve winstmarges en negatieve jaarsaldi verrekenen die na het tijdstip van de uittreding in de eigen bedrijfsuitoefening zijn ontstaan (zie artikel 3a, vierde lid, tweede volzin, van de uitvoeringsbeschikking). Hetzelfde geldt bij beëindiging van een fiscale eenheid. Het arrest van de Hoge Raad van 29 oktober 2004 (zie onderdeel 4.20) heeft echter ook tot gevolg dat artikel 3a, vierde lid, tweede volzin, van de uitvoeringsbeschikking onverbindend is. Ik heb het voornemen om de wettelijke bepalingen hiermee in overeenstemming te brengen. Vooruitlopend hierop kan de fiscale eenheid bij beëindiging de nog verrekenbare negatieve marge overdragen aan de ex-deelnemers. Hetzelfde geldt bij wijziging van de fiscale eenheid.

Wederverkopers kunnen voor de wettelijk en de niet-wettelijk aangewezen goederen kiezen voor toepassing van de individuele regeling of de globalisatieregeling. Dit keuzerecht heeft de fiscale eenheid ook. Als de fiscale eenheid afziet van toepassing van de globalisatieregeling, geldt die keuze voor alle goederen waarop de keuze betrekking heeft. Dat is ook zo als de fiscale eenheid verzoekt om toepassing van de globalisatieregeling voor niet-wettelijk

aangewezen goederen. Het is dus niet mogelijk dezelfde soort goederen in één onderdeel van een fiscale eenheid onder de individuele regeling en in een ander onderdeel van de fiscale eenheid onder de globalisatieregeling te verkopen.

Bij vorming van of toetreding tot een fiscale eenheid heeft de fiscale eenheid een eigen keuzerecht. Zij is niet gebonden aan de termijnen voor het herzien van de keuze van de deelnemers (zie artikel 3a, derde en vierde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De fiscale eenheid kan dit keuzerecht uitoefenen met ingang van de datum waarop zij tot stand komt. Ook hier geldt de voorwaarde dat de fiscale eenheid de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur binnen een redelijke termijn na de totstandkoming indient. Zolang de fiscale eenheid van dat recht geen gebruik maakt, moet zij in al haar onderdelen het wettelijk aangewezen stelsel toepassen. Na het gebruik maken van het keuzerecht is de fiscale eenheid vijf jaar aan de keuze gebonden. De termijn begint te lopen op het tijdstip waarop de keuze voor de fiscale eenheid van kracht wordt. Bij toetreding tot een fiscale eenheid geldt het door de fiscale eenheid toegepaste stelsel met ingang van het tijdstip van toetreding ook voor het toetredende onderdeel. Bij uittreding uit een fiscale eenheid zijn de ex-deelnemers niet gebonden aan de keuze van de fiscale eenheid. Hetzelfde geldt bij beëindiging van de fiscale eenheid. De ex-deelnemers hebben een nieuw keuzerecht. Ze kunnen dit keuzerecht uitoefenen met ingang van de datum van uittreding of beëindiging. Ook hier geldt de voorwaarde dat de ex-deelnemers de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur vóór of binnen een redelijke termijn na de uittreding of beëindiging indienen. Zolang de ex-deelnemers van dat recht geen gebruik maken, moeten zij het wettelijk aangewezen stelsel toepassen. Ex-deelnemers die gebruik maken van het keuzerecht, zijn daar gedurende vijf jaar aan gebonden. Deze termijn begint te lopen op het tijdstip waarop de keuze voor de ex-deelnemer van kracht wordt.

#### 4.22. Bedrijfsbeëindiging

Ondernemers die vanaf de invoering van de margeregeling (per 1 januari 1995) de globalisatieregeling hebben toegepast, hebben het voor de margeregeling in aanmerking komende deel van de beginvoorraad van 1995 niet in mindering kunnen brengen op hun latere margeverkoop. Deze ondernemers hebben bij wijze van overgangsmaatregel de mogelijkheid gekregen om bij definitieve beëindiging van hun activiteiten die beginvoorraad alsnog op een bepaalde wijze te verrekenen. Door het grote tijdsverloop is er echter geen direct verband meer tussen de beginvoorraad van 1995 en de huidige toepassing van de

globalisatieregeling bij die ondernemers. Er is dan ook geen reden meer om deze faciliteit bij bedrijfsbeëindiging nog te handhaven. Ik trek deze faciliteit daarom in. Bij ondernemers die het voornemen hebben op korte termijn hun onderneming definitief te beëindigen, kan echter met de toepassing van deze regeling rekening zijn gehouden en in zoverre kan een beroep op gewekt vertrouwen gerechtvaardigd blijken te zijn. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat wederverkopers die vanaf 1 januari 1995 onafgebroken de globalisatieregeling hebben toegepast, tot uiterlijk 31 december 2008 nog een beroep doen op de thans ingetrokken faciliteit bij definitieve bedrijfsbeëindiging. Zij moeten daarvoor een verzoek indienen bij de inspecteur.

#### 4.23. Autodemontagebedrijven

De wederverkoper kan de margeregeling ook toepassen op de levering van onderdelen die afkomstig zijn van gedomonteerde auto's. Daarbij geldt de voorwaarde dat de levering van die auto's zelf ook onder de margeregeling zou kunnen vallen. De te demonteren auto's koopt hij in van zowel particulieren en andere niet-ondernemers als van ondernemers die op de levering van de normale btw-regels toepassen. Dit houdt in dat de wederverkoper op een gedeelte van zijn omzet de margeregeling kan toepassen. Uit overleg met vertegenwoordigers van de autodemontagebranche is echter gebleken dat de goederenstromen in deze bedrijfstak in de praktijk vrijwel niet zijn te volgen. Dat geldt ook voor de in- en verkoop van gebruikte auto-onderdelen die het autodemontagebedrijf niet zelf gedomonteerd heeft. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat autodemontagebedrijven op zelf gedomonteerde en op ingekochte gebruikte auto-onderdelen de globalisatieregeling toepassen, waarbij zij gebruik maken van een forfaitaire berekeningsmethode. Deze methode houdt in dat de wederverkoper de omzet op forfaitaire wijze splitst in een gedeelte dat onder de normale btw-regels valt en een gedeelte waarop de margeregeling van toepassing is (zie onderdeel 4.23.1). De winstmarge op de marge-omzet berekent hij eveneens op forfaitaire wijze (zie onderdeel 4.23.2).

#### 4.23.1. Forfaitaire verdeling van de omzet

De wederverkoper splitst de omzet (inclusief omzetbelasting) over een bepaalde periode in een gedeelte waarop de margeregeling van toepassing is en een gedeelte waarop de normale btw-regels van toepassing zijn. De btw-omzet berekent hij op forfaitaire wijze door de totale omzet te vermenigvuldigen met de breuk 'voor verkoop bestemde btw-inkopen': 'totale voor verkoop bestemde inkopen'. Wat over blijft is de marge-omzet. Deze forfaitaire verdeling blijft echter niet in stand als de forfaitaire bepaalde btw-omzet kleiner is dan de omzet waarvoor de wederverkoper afzonderlijk omzetbelasting heeft gefactureerd of waarvoor de belastingheffing naar de afnemer is verlegd (zie artikel 24bb van het uitvoeringsbesluit). In die situatie bepaalt de wederverkoper de btw-omzet op de werkelijk met btw gefactureerde en de werkelijk met toepassing van de verleggingsregeling gerealiseerde omzet. Op het resterende gedeelte van de omzet past hij dan de margeregeling toe.

#### Voorbeeld 1

De inkopen in een bepaalde periode zijn 500, waarvan 300 (= 60%) betrekking hebben op goederen die niet in aanmerking komen voor toepassing van de margeregeling. De omzet over deze periode is 1.000. Hiervan heeft de wederverkoper voor een bedrag van 550 geleverd met toepassing van de normale btw-regels, met inbegrip van 100, waarop hij de verleggingsregeling heeft toegepast. Alle bedragen worden geacht inclusief omzetbelasting te zijn.

#### Uitwerking

Van de inkopen heeft 60% betrekking op goederen die onder de normale btw-regels worden doorverkocht. Op basis van de forfaitaire berekening past de wederverkoper op 60% van de omzet (= 600) de normale btw-regels toe. Omdat de werkelijke omzet met toepassing van de normale btw-regels minder dan 600 bedraagt, blijft de forfaitaire verdeling van de omzet in stand. De omzet wordt voor 600 op de normale wijze in de belastingheffing betrokken; het restant (400) valt onder de margeregeling.

#### Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu heeft de wederverkoper voor een bedrag van 650 (inclusief omzetbelasting) geleverd met toepassing van de normale btw-regels. Ook nu met inbegrip van 100, waarop hij de verleggingsregeling heeft toegepast.

#### Uitwerking

Van de inkopen heeft 60% betrekking op goederen die onder de normale btw-regels worden doorverkocht. Op basis van het forfait past de wederverkoper

dus op 60% van de omzet (= 600) de normale btw-regels toe. Hij heeft echter voor 650 geleverd met toepassing van de normale btw-regels. Dat is meer dan de forfaitair bepaalde omzet van 600. De forfaitaire verdeling van de omzet blijft dus niet in stand. De omzet wordt voor 650 op de normale wijze in de belastingheffing betrokken; het restant (350) valt onder de margeregeling.

#### 4.23.2. Forfaitaire winstmarge

Voor de toepassing van deze forfaitaire berekening stelt de wederverkoper de te belasten winstmarge (inclusief omzetbe-

lasting) vast op een percentage van de berekende marge-omzet. Dit percentage bepaalt hij op forfaitaire wijze door de totale omzet (inclusief omzetbelasting) te verminderen met de totale inkopen (inclusief omzetbelasting) en de uitkomst daarvan te delen door de totale omzet. Het percentage kan niet negatief zijn. In de bovenstaande voorbeelden is de winstmarge:

$$((1.000 - 500) / 1.000) \times 100\% = 50\%$$

van de marge-omzet

#### 4.23.3. Berekening van de verschuldigde belasting

Alle leveringen zijn onderworpen aan het algemene btw-tarief. De in een aangiftetijdvak verschuldigde belasting

berekent de wederverkoper door de btw-omzet te splitsen in belaste en verlegde omzet. Over het gedeelte van de belaste omzet is hij 19/119 aan omzetbelasting verschuldigd. Over het gedeelte van de verlegde omzet is hij geen omzetbelasting verschuldigd. De marge-omzet belast hij door de daaraan toe te rekenen winstmarge te vermenigvuldigen met 19/119 aan omzetbelasting.

Voorbeeld 1 (zie de onderdelen 4.23.1 en 4.23.2)

Belaste omzet	500 × 19/119	=	79,83
Verlegde omzet	100 buiten heffing	=	0,00
Marge-omzet	400 × 19/119 × 50%	=	31,93
Totaal	<u>1.000</u>	=	<u>111,76</u>

Voorbeeld 2 (zie de onderdelen 4.23.1 en 4.23.2)

Belaste omzet	550 × 19/119	=	87,81
Verlegde omzet	100 buiten heffing	=	0,00
Marge-omzet	350 × 19/119 × 50%	=	27,94
Totaal	<u>1.000</u>	=	<u>115,75</u>

#### 4.23.4. Jaarlijkse herrekening

De wederverkoper past de forfaitaire berekening toe bij elk aangiftetijdvak. Bij de aangifte over het eerste tijdvak van een kalenderjaar herrekenet hij de over het voorafgaande kalenderjaar verschuldigde belasting op basis van de jaarcijfers. De hieruit voortvloeiende verschillen, die zowel positief als negatief kunnen zijn, geeft hij aan in rubriek 5e van de aangifte (schatting vorige aangiften). In een brief overlegt hij de jaarberekening aan de inspecteur. Hij moet dit doen binnen de termijn die geldt voor het doen van aangifte over de eerste periode van het nieuwe jaar.

### 5. Regeling voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten

#### 5.1. Inleiding

De wederverkoper kan de margeregeling toepassen op kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten voor zover deze goederen vallen onder de definitie van gebruikt goed (artikel 2a, eerste lid, onderdeel 1, van de wet). Daarnaast biedt de wet de mogelijkheid om de margeregeling uit te breiden voor bepaalde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten (artikel 28c van de wet). De wederverkoper kan op verzoek de margeregeling ook toepassen op kunstvoorwerpen die aan hem zijn geleverd

met berekening van het verlaagde btw-tarief. Hetzelfde geldt voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd of in opdracht heeft laten invoeren. Bij de wederverkoop voldoet hij dan btw naar het algemene tarief over de winstmarge van die goederen. De btw op de inkoop of invoer kan hij echter niet aftrekken. De regeling voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten is in de wet opgenomen in artikel 28c. Deze bepaling is nader uitgewerkt in artikel 4b van de uitvoeringsbeschikking.

#### 5.2. Definitie van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten

Onder kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten verstaat de wetgever de bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel m, van de wet). De aangewezen goederen zijn opgesomd in bijlage J van de uitvoeringsbeschikking (zie artikel 4, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking).

#### 5.3. Margeregeling krachtens vergunning

De wederverkoper mag op verzoek de margeregeling ook toepassen op de volgende goederen:

a. kunstvoorwerpen die hij heeft verkregen van de kunstenaar zelf of van zijn rechtverkrigende onder algemene titel;

b. kunstvoorwerpen die hij verkregen heeft van een aftrekgerechtigde ondernemer, die geen wederverkoper is;

c. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die door hem zelf of in zijn opdracht zijn ingevoerd.

Voor de aan de wederverkoper geleverde kunstvoorwerpen is niet vereist dat de wederverkoper een factuur met 6% btw heeft gekregen van de kunstenaar, zijn rechtverkrigende onder algemene titel of van een aftrekgerechtigde ondernemer. Voldoende is dat de levering voldoet aan de vereisten van de bij de wet behorende Tabel I, post a-29. Zo kan de wederverkoper de margeregeling ook toepassen op kunstvoorwerpen die geleverd zijn door kunstenaars die van hun administratieve verplichtingen zijn ontheven (artikel 25, derde lid, van de wet). Als de leverancier geen omzetbelasting in rekening heeft gebracht, zal de wederverkoper aan de hand van zijn administratie aannemelijk moeten maken dat de leverancier voldoet aan de vereisten van de tabelpost. De wederverkoper mag de margeregeling echter niet toepassen als hij wist of redelijkerwijs had moeten vermoeden dat zijn leverancier ten onrechte een factuur met het verlaagde tarief heeft uitgereikt. Bij twijfel hierover heeft de wederverkoper een onderzoeksplicht. Daar heeft de wederverkoper aan voldaan, als blijkt of redelijkerwijs kan worden aangenomen

dat hij niet aan de juistheid van die factuur behoefde te twijfelen. Voor uitbreiding van de margeregeling moet de wederverkoper beschikken over een vergunning van de inspecteur, de zogenaamde kav-vergunning (zie artikel 28c van de wet).

#### 5.3.1. Kav-vergunning

De wederverkoper moet het verzoek voor de kav-vergunning schriftelijk bij de inspecteur indienen. Het verzoek moet alle in artikel 28c, eerste lid, van de wet bedoelde leveringen omvatten. De vergunning gaat in op de datum van dagtekening van de beschikking van de inspecteur of een andere, in de beschikking opgenomen datum. Aan de vergunning kan de inspecteur terugwerkende kracht verlenen. De vergunning kan echter niet ingaan vóór de dag waarop het verzoek is ingediend. De vergunning geldt tot opzegging door de wederverkoper maar voor ten minste twee kalenderjaren.

#### 5.3.2. Opzegging

Ook al is dat wettelijk niet voorgeschreven, het verdient aanbeveling dat de wederverkoper de kav-vergunning schriftelijk opzegt. De opzegging gaat in op de bij de opzegging aangegeven datum. Heeft de wederverkoper geen datum vermeld, dan geldt de opzegging met ingang van het kalenderjaar volgend op dat van de opzegging. In beide gevallen geldt de voorwaarde dat na de ingangsdatum van de kav-vergunning twee kalenderjaren verstreken moeten zijn. Zo kan de wederverkoper een vergunning die is ingegaan op 1 april 2007 niet eerder opzeggen dan met ingang van 1 januari 2010. Na het ingaan van de opzegging moeten ook ten minste twee kalenderjaren verstrijken voordat de wederverkoper opnieuw om een kav-vergunning kan verzoeken.

#### 5.4. Toepassing van de normale btw-regels

Een wederverkoper met een kav-vergunning heeft het recht bij de verkoop van de desbetreffende goederen af te zien van de margeregeling en de normale btw-regels toe te passen. Hij is dan belasting verschuldigd over de gehele vergoeding. Op het tijdstip waarop hij de belasting over de levering verschuldigd wordt, kan hij de voorbelasting op dat goed/die goederen alsnog in aftrek brengen (zie onderdeel 5.6.1).

#### 5.5. Intracommunautaire transacties

Intracommunautaire transacties van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques worden in beginsel op dezelfde wijze in de heffing van omzetbelasting betrokken als binnenlandse transacties. Een uitzondering op deze regel vormt de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen

die de wederverkoper heeft gekocht van een kunstenaar. Op die verwerving is de margeregeling niet van toepassing.

#### 5.5.1. Intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen

Een kunstenaar die een kunstvoorwerp verkoopt is over de verkoopprijs btw verschuldigd naar het verlaagde tarief. De wederverkoper met kav-vergunning mag deze btw niet in aftrek brengen. Deze wederverkoper kan een kunstvoorwerp ook in een andere lid-staat kopen. Afhankelijk van de manier van intracommunautaire verwerving is hij dan belasting verschuldigd naar het verlaagde of het algemene tarief:

- Als de (buitenlandse) kunstenaar het kunstvoorwerp met toepassing van het nultarief voor intracommunautaire leveringen levert, is de wederverkoper over de intracommunautaire verwerving omzetbelasting verschuldigd naar het verlaagde tarief (zie artikel 17d juncto artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de wet en post a-29 van Tabel I).
- Als de wederverkoper het kunstvoorwerp in een andere lid-staat aankoopt van een kunstenaar en daarna vanuit die lid-staat overbrengt naar Nederland, verricht hij een fictieve intracommunautaire verwerving. Hij is dan btw verschuldigd naar het algemene tarief.

Ik acht dit verschil in tariefstoepassing niet gewenst, omdat het kan leiden tot wijzigingen in bestaande handelsgebruiken. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper het verlaagde tarief toepast op de fictieve intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen. De wederverkoper moet aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk maken dat hij het kunstvoorwerp verkregen heeft van de maker of zijn rechtverkrijgende onder algemene titel.

De wet stelt bij toepassing van de kav-vergunning de voorwaarde dat de levering van het kunstvoorwerp is onderworpen aan het verlaagde tarief. Het verlaagde tarief is echter toegepast op de (fictieve) intracommunautaire verwerving. Dit houdt in dat de wederverkoper het kunstvoorwerp niet met toepassing van de margeregeling kan doorverkopen. Om dezelfde reden als ik hiervoor heb aangegeven, acht ik dit ongewenst. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper de margeregeling ook toepast op kunstvoorwerpen die hij intracommunautair verworven heeft. Daaraan verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. de wederverkoper moet aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk maken dat hij de kunstvoorwerpen heeft verkregen van de maker of zijn rechtverkrijgende onder algemene titel, en
- b. de wederverkoper mag de belasting over de intracommunautaire verwerving niet in aftrek brengen.

#### 5.6. Aftrek van voorbelasting

De wederverkoper die gebruik maakt van een kav-vergunning mag de btw op de (binnenlandse) aankoop en invoer van kav-goederen niet aftrekken (zie artikel 28e, onderdeel b, van de wet). Hetzelfde geldt voor de btw op de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen als de wederverkoper gebruik maakt van de goedkeuring om de margeregeling toe te passen (zie onderdeel 5.5).

#### 5.6.1. Herziening bij toepassing normale btw-regels

Een wederverkoper heeft het recht bij de verkoop van margoederen af te zien van de margeregeling en de normale btw-regels toe te passen. Dat recht heeft ook de wederverkoper van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiques die beschikt over de kav-vergunning. Toepassing van de normale btw-regels heeft tot gevolg dat hij de btw op de (binnenlandse) aankoop, invoer en intracommunautaire verwerving van deze goederen alsnog kan aftrekken (zie artikel 28f, tweede lid, van de wet). Het aftrekrecht ontstaat op het tijdstip waarop de wederverkoper de belasting over zijn levering wordt verschuldigd.

#### Voorbeeld

In januari 2006 voert de wederverkoper een kunstvoorwerp in. De douanewaarde bedraagt 10.000. De over de invoer verschuldigde belasting (6% over 10.000 = 600) kan hij in januari 2006 niet aftrekken. In april 2006 levert hij het kunstvoorwerp voor 14.000 exclusief omzetbelasting. Daarbij heeft hij een factuur uitgereikt, waarop hij uitdrukkelijk omzetbelasting (19% over 14.000 = 2.660) heeft vermeld. Hij ontvangt de vergoeding in mei 2006. De wederverkoper past het kasstelsel toe.

#### Uitwerking

De wederverkoper is de btw over de levering verschuldigd in mei 2006. In dat tijdvak ontstaat ook een recht op aftrek van de btw over de invoer. Per saldo moet de wederverkoper voor deze transactie op de aangifte over mei 2006 voldoen: 2.660 – 600 = 2.060.

### 5.6.2. Herziening bij ingaan en opzegging van de kav-vergunning

De wederverkoper moet de aftrek van de voorbelasting herzien op het tijdstip van het verlenen of opzeggen van de kav-vergunning (artikel 4b van de uitvoeringsbeschikking).

In het tijdvak waarin de vergunning ingaat, is de wederverkoper de eerder in aftrek gebrachte btw alsnog verschuldigd. Dat is de btw die hij in aftrek heeft gebracht bij:

- a. kunstvoorwerpen die aan hem zijn geleverd tegen het verlaagde tarief;
- b. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij heeft ingevoerd;
- c. de opzegging van de vergunning (artikel 4b, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking);

voor zover hij die goederen op de ingangsdatum van de vergunning nog niet geleverd heeft.

Bij de opzegging van de kav-vergunning geldt het omgekeerde. De wederverkoper kan de onder a t/m c bedoelde btw alsnog aftrekken (bij letter c moet dan in plaats van het woord 'opzegging' het woord 'ingaan' worden gelezen).

### 5.7. Globalisatie

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelvoorwerpen en antiek zijn goederen waarop de globalisatieregeling van toepassing is (artikel 4c, eerste lid, onderdeel a, 9°, van de uitvoeringsbeschikking). Een wederverkoper met een kav-vergunning moet dus in beginsel de globalisatieregeling toepassen. Hij kan de inspecteur melden dat hij gebruik wil maken van de individuele regeling (artikel 4c, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking).

Bij toepassing van de globalisatieregeling bestaat de winstmarge per tijdvak uit het verschil tussen de som van de vergoedingen en het totale bedrag dat de wederverkoper in dat tijdvak heeft voldaan of moet voldoen bij inkoop en invoer, inclusief de bij inkoop in rekening gebrachte en de bij invoer verschuldigde btw. Bij de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten stelt de wederverkoper de marge-inkoop van dat tijdvak vast op de douanewaarde van die goederen op het tijdstip van invoer (zie artikel 19, tweede lid, van de wet).

## 6. Administratieve verplichtingen

### 6.1. Inleiding

Toepassing van de margeregeling houdt voor de wederverkoper in, dat hij enkele bijzondere administratieve verplichtingen heeft. Deze verplichtingen zien met name op de inrichting van de administratie, het uitreiken van inkoopverklaringen en de manier van factureren. De inrichtingseisen van de administratie zijn voor

de wederverkoper die de globalisatieregeling toepast anders dan voor de wederverkoper die de individuele methode toepast.

### 6.2. Administratie

Ondernemers moeten hun administratie op een duidelijke en overzichtelijke wijze voeren, zodat zij in staat zijn de verschuldigde belasting over een bepaald tijdvak op eenvoudige wijze vast te stellen (zie artikel 31, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Voor wederverkopers die de margeregeling toepassen geldt als bijzondere eis, dat zij de in- en verkopen van margegoederen afzonderlijk bijhouden. Dit houdt overigens niet in dat zij twee volledig gescheiden administraties moeten voeren. Het is voldoende als de Belastingdienst de toepassing van de margeregeling op eenvoudige wijze kan controleren. De wederverkoper moet zijn administratie zo inrichten, dat de winstmarge per margegoed (individuele regeling) of per belastingtijdvak (globalisatie) op eenvoudige wijze is vast te stellen.

### 6.3. Inkoopverklaringen

Een wederverkoper is verplicht bij de aankoop van een margegoed een inkoopverklaring uit te reiken aan zijn leverancier (artikel 4a van de uitvoeringsbeschikking). De leverancier moet deze inkoopverklaring ondertekenen. Een dubbel van die verklaring moet de wederverkoper in zijn administratie bewaren. Op de inkoopverklaring moet de wederverkoper op duidelijke en overzichtelijke wijze de volgende gegevens vermelden:

- a. de dag waarop de leverancier de levering heeft verricht;
- b. naam en adres van de wederverkoper;
- c. naam en adres van de leverancier;
- d. een duidelijke omschrijving van het geleverde goed en bij een motorrijtuig tevens het kenteken;
- e. de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- f. het bedrag dat hij aan de leverancier voor de levering heeft voldaan of moet voldoen;
- g. een verklaring van de leverancier dat hij voor het goed in het geheel geen belasting in aftrek heeft gebracht.

De leverancier die ontheven is van zijn administratieve verplichtingen, kan het goed verkregen hebben voordat hij van die verplichtingen was ontheven. In dat geval heeft hij wel btw in aftrek gebracht. Hij voldoet dan niet aan voorwaarde g. De wederverkoper kan daardoor dat goed niet onder de margeregeling leveren. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper voorwaarde g vervangt door een verklaring van de leverancier dat hij is ontheven van zijn administratieve verplichtingen. De wederverkoper mag op dit goed dan de margeregeling toepassen.

De verplichting tot het uitreiken van een inkoopverklaring geldt niet in de volgende situaties:

- De leverancier is verplicht een factuur uit te reiken. Dat is bijvoorbeeld het geval als de leverancier het goed levert met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet.
- De wederverkoper reikt een factuur uit bij een inruiltransactie tussen ondernemers. De inkoop van het goed door de wederverkoper vindt dan gelijktijdig plaats met de levering door hem van een ander goed aan de leverancier. De factuur moet dan ook de gegevens bevatten van de inkoopverklaring.
- De wederverkoper met een kav-vergunning verkrijgt kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, die aan hem geleverd zijn tegen het verlaagde tarief of die hij heeft ingevoerd.
- De wederverkoper is voor de aankoop van een margegoed minder dan € 227 verschuldigd. Bij de aankoop van twee of meer goederen tegelijk past hij de € 227-grens toe op het totale bedrag dat hij aan de leverancier moet voldoen, ook als de prijs per goed is geïndividualiseerd.

### Goedkeuring

Als de leverancier een forfaitair belaste landbouwer of veehandelaar is, ontmoet het geen bezwaar dat de landbouwverklaring de plaats inneemt van de inkoopverklaring. Daaraan verbind ik de voorwaarde dat de landbouwverklaring alle gegevens bevat van de inkoopverklaring.

Het uitreiken van een inkoopverklaring is geen voorwaarde voor toepassing van de margeregeling. De inkoopverklaring dient alleen om de bewijslast voor de wederverkoper te verlichten. Het niet uitreiken van een inkoopverklaring betekent niet dat de margeregeling niet van toepassing is. Hetzelfde geldt voor het niet ondertekenen van de inkoopverklaring door de leverancier en het niet bewaren van een dubbel van de inkoopverklaring. Aan het ontbreken van een inkoopverklaring kan echter wel het vermoeden worden ontleend, dat het goed niet voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komt. De wederverkoper zal dan aan de hand van boeken en (andere) bescheiden moeten aantonen dat hij het goed onder de margeregeling kan leveren. Ook zal uit die boeken en bescheiden moeten blijken voor welke prijs hij het goed verkregen heeft.



#### 6.4. Facturering

Voor wederverkopers die de margeregeling toepassen geldt een afwijkende factureringplicht. Zij mogen op de facturen de omzetbelasting niet afzonderlijk vermelden. De eventueel door hen verschuldigde belasting moet begrepen zijn in het bedrag van de vergoeding (zie artikel 28h van de wet). Het verbod op het afzonderlijk vermelden van omzetbelasting is ruim: het treft elk geval waarin de wederverkoper een stuk uitreikt dat de functie van een factuur vervult. Het afzonderlijk vermelden van btw heeft tot gevolg dat de wederverkoper de margeregeling niet mag toepassen, ongeacht of de afnemer de belasting in aftrek kan brengen. Hetzelfde geldt voor de wederverkoper die uitdrukkelijk het nultarief vermeldt.

Veilingen kunnen in hun veilingvoorwaarden opnemen dat zij goederen leveren tegen prijzen 'inclusief btw' of 'inclusief omzetbelasting'. De veiling kan strikt genomen deze goederen dan niet leveren onder de margeregeling. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat een veiling de margeregeling toepast als zij facturen uitreikt en daarop vermeldt dat de prijzen 'inclusief btw' of 'inclusief omzetbelasting' zijn. Daar verbind ik de voorwaarde aan dat de veiling geen bedrag aan btw en evenmin een btw-percentages vermeldt. Aan deze handelwijze kan het vermoeden worden ontleend dat de veiling de margeregeling wil toepassen, tenzij het tegendeel blijkt uit de administratie van de veilinghouder.

### 7. Bijzondere regelingen

#### 7.1. Buitenlandse wederverkopers

Een buitenlandse wederverkoper kan in Nederland aan een Nederlandse wederverkoper margoederen leveren met toepassing van de margeregeling. Hij is dan over zijn winstmarge belasting verschuldigd. Zonder nadere voorziening wordt deze belasting geheven van de afnemer op grond van de verleggingsregeling (zie artikel 12, derde lid, van de wet). Dit betekent dat de buitenlandse wederverkoper de afnemer op de hoogte moet stellen van zijn winstmarge. Vanuit commerciële oogpunt is dit over het algemeen onwenselijk. Daarbij komt dat de afnemer de te verleggen belasting niet kan vaststellen als de buitenlandse wederverkoper de globalisatieregeling toepast. De wederverkoper bepaalt de

winstmarge dan immers niet per transactie maar per tijdvak. Om deze problemen te voorkomen, bepaalt de wet dat de verleggingsregeling niet van toepassing is bij leveringen onder de margeregeling door een wederverkoper die niet in Nederland woont of is gevestigd en hier ook geen vaste inrichting heeft (zie artikel 28g van de wet). De buitenlandse wederverkoper moet de belasting over de winstmarge zelf op aangifte voldoen.

#### 7.2. Nieuwe vervoermiddelen

De wederverkoper kan de margeregeling toepassen op gebruikte goederen die hij gekocht heeft van niet-aftrekgerechtigde leveranciers. Dit geldt in beginsel ook voor gebruikte vervoermiddelen die voldoen aan de wettelijke definitie van nieuw vervoermiddel (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet). In het binnenlandse handelsverkeer kan de wederverkoper deze vervoermiddelen leveren onder de margeregeling.

Toepassing van de margeregeling bij intracommunautaire levering van deze vervoermiddelen, zou inhouden dat belasting geheven wordt volgens het oorsprongslidbeginsel. Dat is in strijd met de bedoeling van de richtlijngever. Nieuwe maar beperkt gebruikte vervoermiddelen, die intracommunautair geleverd worden, worden om die reden dan ook niet aangemerkt als gebruikt goed (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet). De belasting wordt daarvoor geheven volgens het bestemmingslandbeginsel. De Nederlandse wederverkoper verricht dus een levering tegen het nultarief, terwijl de afnemer een belaste intracommunautaire verwerving verricht. Om cumulatie van belasting bij deze leveringen te voorkomen, heeft de wetgever een bijzondere regeling getroffen (zie artikel 15, eerste lid, onderdeel d, 2°, van de wet). De wederverkoper kan de belasting in de aankoopprijs van dat vervoermiddel in aftrek brengen. Niet van belang is dat deze belasting niet op de voorgeschreven wijze is gefactureerd. Het aftrekrecht ontstaat op het tijdstip waarop de wederverkoper het vervoermiddel intracommunautair levert. De belasting is het laagste van de volgende twee bedragen:

- de belasting in de aankoopprijs; deze bedraagt 19/119 deel van de aankoopprijs, nadat deze is verminderd met het daarin begrepen bedrag aan BPM (zie artikel 10 van de wet BPM); en
- de belasting, die de wederverkoper verschuldigd zou zijn als hij het nultarief niet zou toepassen; de belasting bedraagt dan 19% over de vergoeding.

De wederverkoper moet de belasting in de aankoopprijs aantonen. Hij kan dit doen met bescheiden als een originele factuur, een inkoopverklaring of een betalingsbewijs.

#### 7.3. Levering van door de leverancier teruggenomen goederen

##### 7.3.1. Koopovereenkomst

Een afnemer moet in beginsel voldoen aan de betalingsverplichtingen die voortvloeien uit een koopovereenkomst. Doet hij dit niet dan kan de leverancier/crediteur in bepaalde gevallen de door hem geleverde goederen terugnemen. Als de afnemer geen ondernemer is, leidt de teruglevering niet tot heffing van omzetbelasting. Hetzelfde geldt als de afnemer wel een ondernemer is maar hij voor de teruglevering geen btw verschuldigd is. Op de daaropvolgende levering kan een crediteur/wederverkoper vervolgens de margeregeling toepassen. De winstmarge bestaat dan uit het verschil tussen de verkoopprijs van dat doorgeleverde goed en de som van het alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs en het bedrag dat de leverancier/crediteur feitelijk betaalt aan de schuldenaar voor dat teruggenomen goed.

Als de wederverkoper het factuurstelsel toepast, kan hij een verzoek om teruggaaf doen voor het gedeelte van de oorspronkelijke verkoopprijs dat na verrekening van de opbrengst van de verkoop van het goed onbetaald is gebleven (zie artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Voert de wederverkoper het kasstelsel, dan heeft hij geen recht op teruggaaf van de btw in het niet ontvangen deel van de vergoeding. Over dat deel heeft de leverancier ook geen omzetbelasting voldaan.

#### Voorbeeld 1

Ondernemer A levert een goed aan een particulier voor 1.000 + 190 btw.

De particulier heeft 716 betaald en blijft het restant van 474 schuldig.

A neemt het goed terug en verkoopt dit voor 300.

Hij verrekent met de schuld een bedrag van 200.

#### Uitwerking

##### 1. Winstmarge

A kan op de verkoop van het teruggenomen goed de margeregeling toepassen. Daarbij bepaalt hij de winstmarge als volgt:

Verkoopopbrengst	300
af Alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs	200

Feitelijke aan de schuldenaar terugbetaalde bedrag voor het terugge-			
nomen goed		0	
Winstmarge		100	
<b>2. Btw-berekening</b>	Als A het factuurstelsel toepast, heeft hij recht op teruggaaf van btw in het niet betaalde deel van de oorspronkelijke verkoopprijs.		
a) Factuurstelsel			
A heeft over de eerste levering 190 btw voldaan		190	
A heeft recht op teruggaaf van btw in het niet betaalde deel van de oorspronkelijke verkoopprijs. Dit is 19/119 maal 274		- 44	
Totaal		146	
	<b>b) Kasstelsel</b>		
Over de margelevering voldoet hij 19/119 maal 100. Dit is een btw-bedrag van 15.	Als A het kasstelsel toepast, heeft hij geen btw voldaan over het niet ontvangen deel van de vergoeding. Hij heeft dan ook geen recht op teruggaaf.		
A heeft over de ontvangst van 716 19/119 aan btw voldaan		114	
A moet over het deel van de verrekenende schuld btw voldoen. Dit is 19/119 maal 200		32	
Totaal		146	
	<i>Uitwerking</i>		
Over de margelevering voldoet hij 19/119 maal 100. Dit is een btw-bedrag van 15.	<b>1. Winstmarge</b>		
	A kan op de verkoop van het teruggenomen goed de margeregeling toepassen. Daarbij bepaalt hij de winstmarge als volgt:		
<i>Voorbeeld 2</i>			
Als voorbeeld 1 maar nu verkoopt A het goed door voor 700. Hij boekt de schuld geheel af en betaalt de particulier 100 terug.			
Verkoopopbrengst		700	
af Alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs:		474	
Feitelijke aan de schuldenaar terugbetaalde bedrag voor het terugge-		100	
nomen goed:		100	
Winstmarge		126	
<b>2. Btw-berekening</b>	Over de margelevering voldoet hij 19/119 maal 126. Dit is een btw-bedrag van 20.		<b>b) Kasstelsel</b>
a) Factuurstelsel			Als A het kasstelsel toepast, moet hij btw voldoen over zijn ontvangsten.
A heeft over de eerste levering 190 btw voldaan.			
A heeft over de ontvangst van 716 19/119 aan btw voldaan		114	
A moet over het deel van de feitelijk verrekenende schuld btw voldoen. Dit is 19/119 maal 474		76	
Totaal		190	
Over de margelevering voldoet hij 19/119 maal 126. Dit is een btw-bedrag van 20.	begrepen financieringstoeslag. Heeft hij zo gehandeld, dan maakt de financieringstoeslag geen deel uit van de 'inkoopprijs' van het teruggenomen goed. In dit verband ontmoet het geen bezwaar de financieringstoeslag naar evenredigheid toe te rekenen aan de betaalde en de niet betaalde termijnen.		B betaalt 4 termijnen en blijft daarna in gebreke. A neemt het goed terug en verkoopt het voor 7.785. B wordt gecrediteerd voor de onbetaald gebleven termijnen (6.600).
<i>7.3.2. Huurkoopovereenkomst of overeenkomst uit financial lease</i>			
De wederverkoper kan bovengenoemde regeling ook toepassen als de afnemer niet voldoet aan zijn betalingsverplichtingen uit huurkoopovereenkomst of overeenkomst uit financial lease. In deze gevallen hoeft de leverancier bij toepassing van het factuurstelsel geen btw te voldoen over de in de termijnen	<i>Voorbeeld</i> Ondernemer A levert in huurkoop een goed aan particulier B, tegen betaling van 10 termijnen van 1.100 inclusief omzetbelasting. In de termijnen is een financieringstoeslag van 10% begrepen.		<i>Uitwerking</i> <b>1. Winstmarge</b> Factuurstelsel A kan op de verkoop van het teruggenomen goed de margeregeling toepassen. Daarbij bepaalt hij de winstmarge als volgt:

Verkoopopbrengst	7.785
Af: Alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs exclusief financieringstoeslag:	6.000
Feitelijke betaalde bedrag voor het teruggenomen goed:	0

Bruto winstmarge 1.785

#### Kasstelsel

Verkoopopbrengst	7.785
Af: Alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs inclusief financieringstoeslag:	6.600
Feitelijke betaalde bedrag voor het teruggenomen goed:	0

Bruto winstmarge 1.185

#### 2. Btw-berekening

#### a) Factuurstelsel

A heeft over de eerste levering aan btw voldaan 19/119 maal de vergoeding exclusief financieringstoeslag van per saldo 10.000	1.596
Over de margelevering voldoet hij $19/119 \times 1.785 =$	285

Totaal 1.881

A moet btw voldoen over zijn ontvangsten van 4.400 + 6.600.

#### b) Kasstelsel

Dit is 19/119 maal 11.000	1.756
Over de margelevering voldoet hij 19/119 maal 1.185 =	189

Totaal 1.945

**7.4. Levering door verzekeringsmaatschappijen van teruggevonden goederen**  
Bij een schadeverzekeringsovereenkomst vergoedt een verzekeringsmaatschappij aan de verzekerde onder andere de schade die ontstaat door diefstal van eigendommen. Voorwaarde voor de uitkering is dat de verzekeringsmaatschappij de eigendom van het gestolen goed verkrijgt als dat wordt teruggevonden. De verzekeringsmaatschappij verricht bij doorverkoop van het teruggevonden goed een belaste levering. De verzekeringsmaatschappij kan op de doorverkoop de margeregeling toepassen, als de goederen afkomstig zijn van een verzekerde die geen ondernemer is. Hetzelfde geldt als de verzekerde een ondernemer is, die over de (terug)levering geen btw verschuldigd is. De verzekeringsmaatschappij bepaalt in die gevallen de winstmarge op het verschil tussen de vergoeding bij doorverkoop en de door haar gedane verzekeringsuitkering. De omstandigheid dat de verzekeringsmaatschappij de schade 'inclusief omzetbelasting' vergoedt, vormt een aanwijzing voor het van toepassing zijn van de margeregeling.

#### 7.5. Executoriale veilingverkoop

Veilinghouders kunnen op de veilingverkoop van margegoederen de margeregeling toepassen. Voorwaarde daarbij is dat de veilinghouder aannemelijk maakt dat hij de goederen verkregen heeft van niet-aftrekgerechtigde leveranciers. Dit geldt ook bij een executoriale verkoop in opdracht van bijvoorbeeld

een pandhouder. Vaak is dan niet duidelijk of de pandgever al dan niet aftrekgerechtigd voor dat goed was. De veilinghouder kan dan in beginsel de margeregeling niet toepassen. Uit praktische overwegingen heb ik de volgende goedkeuring getroffen.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat veilinghouders bij executoriale verkoop de margeregeling toepassen. Daaraan verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. het aangebrachte goed verkeert kenbaarlijk in gebruikte staat; en
- b. voor de levering aan de veilinghouder wordt geen factuur uitgereikt waarop afzonderlijk omzetbelasting is vermeld.

De veilinghouder die gebruik maakt van deze goedkeuring, mag eventueel nagefactureerde omzetbelasting niet in aftrek brengen. Daarnaast moet hij voldoen aan alle verplichtingen die zijn verbonden aan toepassing van de margeregeling. Dit houdt onder andere in dat hij bij de verkoop geen factuur mag uitreiken waarop hij afzonderlijk btw in rekening brengt.

Als het geveilde goed afkomstig is van een ander dan een ondernemer, zal de veilinghouder een inkoopverklaring moeten opmaken en bewaren (zie artikel 4a, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking). De inkoopverklaring hoeft in dit geval niet de verklaring te bevatten van de leverancier dat hij voor dat goed geen belasting in aftrek heeft gebracht. Vol-

doende is dat de opdrachtgever van de executoriale verkoop de inkoopverklaring heeft ondertekend.

#### 7.6. Postzegels, munten en bankbiljetten

##### 7.6.1. Levering van postzegels door de TNT

Koninklijke TNT Post BV levert postzegels, die in Nederland kunnen worden gebruikt voor het frankeren van poststukken. Deze leveringen zijn vrijgesteld van omzetbelasting (artikel 11, eerste lid, onderdeel m, van de wet). Als handelaar van verzamelvoorwerpen kan een wederverkoper, die postzegels koopt van TNT (rechtstreeks of via een postagentschap), op de wederverkoop van die zegels de margeregeling toepassen.

##### 7.6.2. Levering van munten door de Staat en De Nederlandse Munt

De levering tegen de nominale waarde van Nederlandse circulatiemunten door de Staat aan De Nederlandse Munt (DNM) is niet aan heffing van omzetbelasting onderworpen. Verzamelmunten zijn munten, die weliswaar de hoedanigheid van wettig betaalmiddel bezitten, maar worden geslagen in verzamelkwaliteit ('proof' of 'fleur de coin'). DNM verkrijgt de verzamelmunten van een niet-aftrekgerechtigde leverancier. Als handelaar in verzamelvoorwerpen kan DNM deze munten onder de margeregeling doorleveren.

### 7.6.3. Levering van postzegels, munten en bankbiljetten verkregen van aftrekkerechtigde leveranciers

Op de verkoop van postzegels, munten en bankbiljetten die een wederverkoper heeft verkregen van aftrekkerechtigde leveranciers, kan hij de margeregeling in beginsel niet toepassen. De wederverkoper zou deze postzegels, munten en bankbiljetten dus administratief moeten scheiden van de postzegels, munten en bankbiljetten die hij met toepassing van de margeregeling kan verkopen. Om dat te voorkomen tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat een wederverkoper de margeregeling toepast op de levering van postzegels, munten en bankbiljetten die hij heeft verkregen van aftrekkerechtigde leveranciers. Hieraan verbind ik de volgende voorwaarden:

- de wederverkoper mag geen btw op een factuur in rekening brengen;
- de wederverkoper ziet af van aftrek van de hem in rekening gebrachte btw of btw die hij anderszins verschuldigd is.

Bij postzegels gaat het om alle goederen die genoemd zijn in onderdeel a van post 2 van de bij de uitvoeringsbeschikking behorende bijlage J.

Van deze goedkeuring is uitgesloten de aankoop van postzegels, munten en bankbiljetten door een wederverkoper in derde-landen, die hij vervolgens in Nederland invoert. In die situatie kan de wederverkoper op grond van de wet een verzoek doen om toepassing van de margeregeling (zie artikel 28c, eerste lid, van de wet).

### 7.6.4. Verwerving van in andere lidstaten geleverde postzegels, munten en bankbiljetten

Autoriteiten of diensten van andere lidstaten verkopen ook postzegels, munten en bankbiljetten voor officieel gebruik. Lidstaten kunnen deze leveringen vrijstellen van de heffing van omzetbelasting. In de onderdelen 7.6.4.1 en 7.6.4.2 worden de vrijgestelde en belaste leveringen van postzegels, munten en bankbiljetten in andere lidstaten, gevolgd door de verwerving van die goederen in Nederland, nader besproken.

#### 7.6.4.1. Verwerving van in andere lidstaten vrijgesteld geleverde postzegels, munten en bankbiljetten

De buitenlandse autoriteiten en diensten leveren postzegels, munten en bankbiljetten in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. De wederverkoper die buitenlandse postzegels, munten en bankbiljetten na de aankoop meeneemt naar Nederland, verricht een met een levering gelijkgestelde overbrenging

van goederen (zie artikel 3a van de wet). Hij kan hierop de margeregeling toepassen. De marge op deze levering is uiteraard nihil. De op die levering volgende intracommunautaire verwerving door de wederverkoper is niet aan heffing van Nederlandse omzetbelasting onderworpen (artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, van de wet).

De buitenlandse autoriteiten en diensten kunnen de postzegels, munten en bankbiljetten ook toezenden aan een in Nederland gevestigde wederverkoper. De buitenlandse autoriteit of dienst verricht dan een intracommunautaire levering. De daarop volgende intracommunautaire verwerving door de wederverkoper is aan heffing van Nederlandse omzetbelasting onderworpen. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de intracommunautaire verwerving door wederverkopers van deze vrijgestelde geleverde postzegels, munten en bankbiljetten buiten de heffing blijft.

#### 7.6.4.2. Verwerving van in andere lidstaten belast geleverde postzegels, munten en bankbiljetten

Het komt voor dat buitenlandse autoriteiten en diensten postzegels, munten en bankbiljetten leveren met berekening van omzetbelasting. De wederverkoper die deze goederen na de aankoop meeneemt naar Nederland, verricht een met een levering gelijkgestelde overbrenging van goederen (zie artikel 3a van de wet). De wederverkoper verricht dan een intracommunautaire levering in die lidstaat en een belaste intracommunautaire verwerving in Nederland. Ter voorkoming van administratieve problemen bij de wederverkopers tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper op deze postzegels, munten en bankbiljetten de margeregeling toepast. Daaraan verbind ik de voorwaarde dat hij de in rekening gebrachte buitenlandse omzetbelasting niet terugvraagt. De marge op deze levering is uiteraard nihil. De op die levering volgende intracommunautaire verwerving door de wederverkoper leidt hierdoor niet tot verschuldigheid van Nederlandse omzetbelasting.

De buitenlandse postzegels, munten en bankbiljetten kunnen ook worden toegezonden aan een in Nederland gevestigde wederverkoper. De buitenlandse autoriteit of dienst verricht dan een intracommunautaire levering tegen het nultarief. De daarop volgende intra-

communautaire verwerving door de wederverkoper is aan heffing van Nederlandse omzetbelasting onderworpen. Ter voorkoming van administratieve problemen bij de wederverkopers tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper op deze postzegels, munten en bankbiljetten de margeregeling toepast. Daaraan verbind ik de voorwaarde dat hij de btw, die hij is verschuldigd over de intracommunautaire verwerving, niet aftrekt.

### 7.7. Bemiddeling door galeriehouders

Galeriehouders treden in de praktijk regelmatig op als bemiddelaar tussen kunstenaar en koper bij de verkoop van een kunstvoorwerp. De kunstenaar levert het kunstvoorwerp dan rechtstreeks aan de koper. Deze levering is onderworpen aan het verlaagde tarief (zie post a 29, onderdeel b, 1°, van de bij de wet behorende Tabel I). De galeriehouder is over zijn bemiddelingsvergoeding omzetbelasting verschuldigd naar het algemene tarief.

Van bemiddeling door een galeriehouder is sprake als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- Galeriehouder en kunstenaar sluiten in beginsel per kunstvoorwerp een schriftelijke bemiddelingsovereenkomst. In deze overeenkomst vermelden ze de volgende gegevens:
  - naam en adres van de kunstenaar en van de galeriehouder;
  - een registratienummer dat verwijst naar het kunstvoorwerp;
  - een omschrijving van het voorwerp, zoals titel, materiaal, maten en de verkoop- of vraagprijs;
  - een aanduiding dat de galeriehouder handelt op naam, op order en voor rekening van de kunstenaar;
  - de vermelding dat de kunstenaar tot het tijdstip van verkoop en aflevering door de galeriehouder eigenaar van het voorwerp blijft.

Galeriehouder en kunstenaar kunnen ook een doorlopende (kader) overeenkomst van bemiddeling aangaan. De galeriehouder maakt bij de afgifte van een kunstvoorwerp telkens een document op, waarin hij verwijst naar de overeenkomst.

- De galeriehouder maakt de koper duidelijk dat de (ver)kooptransactie tot stand komt tussen de kunstenaar en de koper, bijvoorbeeld door uitdrukkelijke vermelding daarvan in de catalogus en prijslijst bij een tentoonstelling.

- De definitieve uitbetaling van het aan de kunstenaar (nog) toekomende deel van de verkoopprijs geschiedt nadat het kunstvoorwerp is verkocht. Het eventu-

eel betalen van een voorschot doet hieraan geen afbreuk.

d. De galeriehouder maakt (op eigen briefpapier) namens de kunstenaar een rekening op voor de koper onder vermelding van de tekst 'Op naam en voor rekening van kunstenaar X aan u verkocht en geleverd' en onder verwijzing naar het aan het voorwerp toegekende registratienummer. De galeriehouder hoeft het adres van de kunstenaar niet te vermelden. Daaraan verbind ik de voorwaarde dat de galeriehouder het adres heeft geregistreerd en het direct kan geven. De verplichting tot het opmaken van een factuur geldt niet als de kunstenaar is ontheven van zijn administratieve verplichtingen (zie artikel 25, derde lid, van de wet).

e. De galeriehouder maakt (op eigen briefpapier) een afrekening op voor de kunstenaar, onder vermelding van de tekst 'Voor u verkocht op grond van de met u aangegane bemiddelingsovereenkomst d.d. ....' en onder verwijzing naar het aan het voorwerp toegekende registratienummer. De galeriehouder splitst op de afrekening het van de koper ontvangen bedrag in een netto (ver) koopprijs en 6% omzetbelasting. Om misverstanden te voorkomen mag de galeriehouder daarbij vermelden dat deze omzetbelasting door de kunstenaar moet worden aangegeven en afgedragen. De galeriehouder verstrekt de kunstenaar ook een kopie van de aan de koper uitgereikte rekening. De kunstenaar moet deze bescheiden in zijn administratie bewaren.

#### 7.8. Groeibriljanten

De detailhandel verkoopt diamanten sieraden via een zogenaamd groeisysteem. Zo'n sieraad wordt ook wel groeibriljant genoemd. Binnen een bepaalde periode en onder bepaalde voorwaarden kan de koper zo'n groeibriljant voor een gegarandeerde innameprijs inruilen tegen een grotere groeibriljant of een met meer groeibriljanten gezet sieraad. Na inname verkoopt de ondernemer de groeibriljant in de regel aan de groothandel. De groothandel sloop het sieraad, plaatst de diamant opnieuw in een sieraad en levert dat sieraad weer aan de detailhandel. Bij verkoop is de detailhandel opnieuw over de gehele verkoopprijs omzetbelasting verschuldigd. Dit leidt tot ongewenste

cumulatie van belasting. Daarom tref ik, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule), de volgende goedkeuring.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat ondernemers die groeibriljanten verkopen via een systeem waarbij een groothandel betrokken is, als volgt handelen:

1. De ondernemer, die groeibriljanten levert, voldoet omzetbelasting over de gehele vergoeding. Als hij op de levering een andere groeibriljant inruilt, mag hij de innameprijs voor het ingenomen sieraad niet op de vergoeding in mindering brengen.
2. Op de aangifte kan de in 1 bedoelde ondernemer als voorbelasting ook in aftrek brengen de naar het algemene tarief te berekenen omzetbelasting in de innameprijzen. Dit geldt alleen voor zover deze ondernemer de groeibriljanten heeft ingenomen van anderen dan ondernemers. Aan de aftrek verbind ik de voorwaarde dat de ondernemer deze ingeruilde groeibriljanten binnen twee weken na de inname doorlevert aan een groothandelaar. Bovendien is de aftrek alleen mogelijk als de ondernemer en de groothandelaar onafhankelijk van elkaar zijn.
3. De ondernemer brengt voor de doorlevering van een ingenomen groeibriljant aan de groothandelaar omzetbelasting in rekening over het door de groothandelaar betaalde bedrag.

#### 8. Ingetrokken regeling(en)

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- Besluit van 23 december 1994, nr. VB 94/4583, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot groeibriljanten;
- Besluit van 10 mei 1995, nr. VB 95/1237, Aanpassing van de regelgeving aan de bijzondere regeling voor gebruikte goederen enz.;
- Besluit van 18 december 1996, nr. VB96/3395, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van artotheken en instellingen voor kunstuitleen;
- Besluit van 22 april 1997, nr. VB96/3591, Margeregeling bij handel in muziekinstrumenten;
- Besluit van 10 december 2001, nr. CPP2001/3090M, Toepassing van de

margeregeling voor autodemontagebedrijven;

- Besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/2177M, Voorschrift margeregeling;
- Besluit van 6 oktober 2004, nr. CPP2004/1592M, Omzetbelasting. Margeregeling op ingeruilde gazonmaaiers.

Het kan voorkomen dat er nog andere publicaties met een beleidsmatig karakter over de margeregeling hebben plaatsgevonden, naast de in dit overzicht opgenomen besluiten. Dat kunnen bijvoorbeeld mededelingen in het voormalige infobulletin zijn. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit collectief in.

#### 9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 4 juli 2007.*

*De Staatssecretaris van Financiën,*

*namens deze:*

*de directeur-generaal Belastingdienst,*  
*J. Thunnissen.*

<sup>1</sup> Hof van Justitie, 8 december 2005, nr. C-280, Jyske Finans, V-N 2005/60.21 en Hof 's-Hertogenbosch, 15 maart 2006, nr. 02/5143, V-N 2006/49.20.

<sup>2</sup> Volgens de wet worden vervoermiddelen ook als nieuw aangemerkt als sprake is geweest van beperkt gebruik (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet).

<sup>3</sup> Hieronder valt ook het ten onrechte achterwege laten van het 0%-tarief bij intracommunautaire transacties (levering door een buitenlandse ondernemer; zie onderdeel 3.5.5).

<sup>4</sup> Bij invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten gelden afwijkende voorschriften; zie hoofdstuk 5 van dit besluit.

<sup>5</sup> D.w.z. onder de normale btw-regeling vallende goederen.

<sup>6</sup> Daaronder zijn begrepen gazonmaaiers, hogedruksputten en dergelijke apparatuur.

<sup>7</sup> Zie onder andere het arrest Hof van Justitie van 18 maart 2001, nr. C-415/98, Lazlo Backsci, VN2001/18.30.

<sup>8</sup> Hoge Raad, 29 oktober 2004, nr. 38.320.