



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

17 juli 2014

nr. BLKB2014/546M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/948M. Actualisering is onder meer nodig vanwege wijzigingen in wetgeving en jurisprudentie. Verder is een bestaand besluit verwerkt en zijn enkele redactionele wijzigingen doorgevoerd. 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 antiquiteiten, de zogenoemde margeregeling. Deze regeling voorkomt cumulatie van btw 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 btw is begrepen. De margeregeling houdt in dat bij de levering van deze goederen de leverancier alleen btw 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 antiquiteiten (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

btw: omzetbelasting

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

margeregeling: regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, bedoeld in Hoofdstuk V, afdeling 5, van de wet

margegoederen: gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdelen l en m, van de wet

kav-goederen: kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, 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/globalisatieregeling: 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 antiquiteiten

EU: Europese Unie

lidstaat: een lidstaat van de EU

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

BPM: belasting van personenauto's en motorrijwielen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen



1.2 Wijzigingen

Dit besluit bevat de volgende (beleidsmatige) wijzigingen ten opzichte van het besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/948M:

- de verhoging van het algemene btw-tarief van 19% naar 21% is verwerkt (wijziging artikel 9 van de wet per 1 oktober 2012, Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013, 33 287);
- paragraaf 3.8: de herziening van de keuze om al dan niet de margeregeling toe te passen is onder voorwaarden versoepeld (Hof Amsterdam, 6 april 2009, nr. 08/00151, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI0538);
- paragrafen 4.20 en 4.21: de verrekeningsmogelijkheid van negatieve marges per tijdvak is ook van toepassing in de situatie dat de koper en verkoper beiden de globalisatieregeling toepassen bij bedrijfsbeëindiging en uittreding of beëindiging fiscale eenheid (wijziging artikelen 3 en 8 van de uitvoeringsbeschikking per 1 januari 2008, nr. DB2007/655M, 20 december 2007);
- paragraaf 4.22 besluit CPP2007/948M: in deze paragraaf was goedgekeurd dat tot uiterlijk 31 december 2008 een beroep kon worden gedaan op een ingetrokken faciliteit bij bedrijfsbeëindiging. Vanwege het tijdsverloop is deze goedkeuring achterhaald en niet meer in dit besluit opgenomen;
- paragraaf 4.22.4: vanwege het vervallen van de mogelijkheid gebruik te maken van rubriek 5e van de btw-aangifte, moeten autodemontagebedrijven de herrekening bij toepassing van de globalisatieregeling verwerken bij rubriek 1a. Verder vervalt de eis dat de wederverkoper de herrekening schriftelijk aan de inspecteur moet sturen. Voldoende is dat de herrekening blijkt uit de administratie;
- paragraaf 4.22.5: ter verduidelijking is een nieuwe paragraaf opgenomen over de samenloop van de autodemontageregeling en de margeregeling;
- paragrafen 5.5 en 5.6: de paragrafen over intracommunautaire transacties met kav-goederen zijn verduidelijkt;
- paragraaf 5.7: ten onrechte afgetrokken btw staat de toepassing van de kav-vergunning niet in de weg (Hof 's-Hertogenbosch, 10 juli 2009, nr. 08/00140, ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ5833);
- paragraaf 6.3: de grens voor afgifte van een inkoopverklaring is verhoogd naar € 500 (wijziging artikel 4a van de uitvoeringsbeschikking per 1 januari 2010, nr. DB2009/735M, 17 december 2009);
- paragraaf 6.4: opgenomen is dat de wederverkoper die de margeregeling toepast, hiervan op de factuur een bepaalde aanduiding moet opnemen (Wet van 15 maart 2012 tot wijziging van de wet in verband met nieuwe factureringsregels per 1 januari 2013);
- paragraaf 7.5: ter verduidelijking is opgenomen dat de goedkeuring voor veilinghouders bij executoriale verkoop niet kan worden toegepast als de veilinghouder weet dat de pandgever de btw heeft afgetrokken;
- paragraaf 8 ingetrokken besluiten:
 - VB95/2032, Verwijderingsbijdrage geen doorlopende post voor BTW. In dit besluit was de goedkeuring opgenomen dat over de (met verwijderingsbijdragen bekostigde) ontvangen premies door gecertificeerde autodemontage- en/of recyclingbedrijven de heffing van btw achterwege kan blijven. Deze goedkeuring is overbodig omdat het standpunt ook al voortvloeit uit jurisprudentie¹;
 - VB95/2145, Bemiddeling door galeriehouders. De inhoud van het besluit was grotendeels al in geactualiseerde vorm opgenomen in besluit CPP2007/948M en is overgenomen in paragraaf 7.7 van dit besluit. Voor het overige is het besluit achterhaald (punt 5, vierde alinea) of beschrijvend (punt 5, vanaf de vijfde alinea);
 - VB95/2411, Toepassing margeregeling BTW voor ticketbureau. De inhoud van het besluit is opgenomen in paragraaf 7.9 van dit besluit;
 - VB96/1626, Verlenging globalisatieregeling bij margeregeling BTW. Het besluit is achterhaald vanwege tijdsverloop;
 - CPP2007/948M, Omzetbelasting. Margeregeling; regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Het besluit is geactualiseerd bij dit besluit.

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.

¹ Hof van Justitie, 29 februari 1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (Mohr) en Hof van Justitie, 18 december 1997, nr. C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627 (Landboden)



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 antiquiteiten levert, wordt, in afwijking van artikel 8, eerste lid, de belasting berekend over de winstmarge.' De margeregeling heeft dus betrekking op de vaststelling van de maatstaf van heffing. De overige bepalingen van de wet blijven op enkele afwijkingen na dan ook van kracht. Die afwijkingen zijn nodig in verband met de doelstelling van de margeregeling en zijn de volgende:

- de afnemer van goederen die met toepassing van de margeregeling aan hem zijn geleverd, kan de in de verkoopprijs begrepen btw 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 worden geleverd (artikel 28g van de wet);
- het verbod om met afzonderlijke vermelding van btw te factureren als goederen met toepassing van de margeregeling worden geleverd (artikel 28h, tweede lid, van de wet);
- de invoering van enkele specifieke administratieve verplichtingen (artikel 4a en artikel 31, eerste lid, onderdeel a en vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking);
- heffing van btw volgens het oorspronglandbeginsel in alle gevallen dat goederen intracommunautair worden geleverd 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 btw afzonderlijk vermeldt.

Toelichting:

Ad a

De wederverkoper kan de margeregeling toepassen op elke levering 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. Als een wederverkoper uit gebruikte goederen een nieuw goed vervaardigt, 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 tarieftoepassing 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 kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten geldt dat de margeregeling onder bepaalde voorwaarden ook van toepassing kan zijn op goederen die op een andere manier door de wederverkoper zijn verkregen (zie hoofdstuk 5).



Ad d

Het goed moet in één van de lidstaten aan de wederverkoper zijn geleverd (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 EU ligt. Het is daarbij niet van belang door wie of namens wie 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 vallen² (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 28h, tweede lid, van de wet). Als de wederverkoper een factuur uitreikt met aparte vermelding van btw, maakt hij gebruik van zijn recht om de margeregeling buiten toepassing te laten (artikel 28f, eerste lid, van de wet). De wederverkoper kiest dan voor het normale btw-regime en is belasting verschuldigd over de hele 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' (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 bij de levering van margegoederen ook als wederverkoper optreden, 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 een wederverkoper die margeauto's voordat hij ze verkoopt, gebruikt als leen- of huurauto.

In de uitspraak van 18 januari 2013, nr. 11/00418, ECLI:NL:GHSHA:2013:BZ6203, heeft het Gerechtshof Den Haag het begrip 'wederverkoper' ruimer uitgelegd dan hiervoor is aangegeven. Tegen deze uitspraak is geen beroep in cassatie ingesteld omdat door het Hof is geoordeeld dat de inspecteur het vertrouwen heeft gewekt dat juist is gehandeld. Toch moet worden uitgegaan van hetgeen in de vorige alinea's is vermeld over het begrip 'wederverkoper'.

Goederen die over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en door de veilinghouder te worden geleverd (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 commissairs en vergelijkbare ondernemers (artikel 3, zesde lid, van de wet).

3.4 Gebruikte goederen

'Gebruikte goederen' zijn alle roerende lichamelijke zaken die, in de staat waarin zij verkeren of na herstelling daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt (artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet). Van deze definitie zijn uitgezonderd nieuwe vervoermiddelen³ die worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat (zie ook onderdeel 7.2) en onbewerkte edele metalen en onbewerkte edelstenen (artikel 4, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking).

² Hof van Justitie, 8 december 2005, nr. C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753 (Jyske Finans) en Hof 's-Hertogenbosch, 15 maart 2006, nr. 02/05143, ECLI:NL:GHSHE:2006:AY3843

³ Volgens de wet worden vervoermiddelen ook als nieuw aangemerkt als sprake is geweest van beperkt gebruik (artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet).



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 halffabricaat zijn dus geen gebruikte goederen in de zin van de wet. Uit de definitie volgt verder dat goederen die door of in opdracht van de wederverkoper zijn vervaardigd, geen gebruikte goederen zijn.

3.5 Levering aan de wederverkoper

In artikel 28b, tweede lid, van de wet is aangegeven dat de margeregeling uitsluitend van toepassing is als het goed aan de wederverkoper is geleverd door:

- a een ander dan een ondernemer;
- b een ondernemer die de btw bij aanschaf 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 bedrijfsmiddelen;
- d een andere wederverkoper die levert met toepassing van de margeregeling; of
- e een ondernemer of een wederverkoper uit een andere lidstaat, die op grond van de voor hem geldende wettelijke bepalingen geen btw in rekening mag brengen.

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 wordt geleverd door een particulier. Verder is sprake van een ander dan een ondernemer als een publiekrechtelijk lichaam, een andere rechtspersoon of een maatschap of een ander samenwerkingsverband, 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 is vrijgesteld van de heffing van btw (artikel 11 van de wet). Een ondernemer die goederen gebruikt voor vrijgestelde prestaties kan de op die goederen drukkende btw niet in aftrek brengen (artikel 15, eerste lid, van de wet). Dat kan ook het geval zijn als een ondernemer goederen aanschaf en die goederen bijvoorbeeld voor personeelsvoorzieningen gebruikt (artikelen 15, zesde lid, en 16 van de wet). Als een ondernemer een roerende zaak levert waarvoor hij de btw niet in aftrek heeft kunnen brengen, is ook die levering vrijgesteld van btw (artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet). De leverancier moet dan een factuur uitreiken met de vermelding dat hij het goed levert met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet.

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 (artikel 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 uitreiken. Als zo'n ondernemer een gebruikt bedrijfsmiddel levert aan een wederverkoper, kan de wederverkoper dat goed met toepassing van de margeregeling 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 regeling geldt niet voor de handelsvoorraad van ontheven ondernemers, die meestal uit *ongebruikte* goederen bestaat. De margeregeling kan wel worden toegepast 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 met toepassing van de margeregeling inkoop van een andere wederverkoper, kan die goederen met toepassing van de margeregeling (door)leveren.

3.5.5 In andere lidstaten gevestigde ondernemers (artikel 28b, tweede lid, onderdeel e, van de wet)

Als de ondernemer die het goed levert (hierna: de leverancier) in een andere lidstaat is gevestigd, 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 in Nederland vrijgesteld van btw zou hebben kunnen leveren (vergelijk onderdeel 3.5.2);
- b de leverancier is een ondernemer die in de lidstaat waarin hij is gevestigd op grond van een daar geldende regeling voor kleine ondernemers geen btw hoeft te voldoen; of
 - c de leverancier is een in een andere lidstaat gevestigde wederverkoper die het goed met toepassing van de margeregeling 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 hebben met elkaar gemeen dat aan de wederverkoper 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 btw⁴ heeft afgegeven. De wederverkoper kan dan voor die goederen de margeregeling niet toepassen als hij wist of redelijkerwijs had moeten vermoeden dat zijn leverancier ten onrechte geen factuur of een factuur zonder afzonderlijke vermelding van btw uitreikte. Bij twijfel hierover heeft de wederverkoper een onderzoeksplicht. Daaraan heeft de wederverkoper voldaan als blijkt of redelijkerwijs kan worden aangenomen dat hij er niet aan behoefde te twijfelen dat aan hem terecht geen factuur of een factuur zonder afzonderlijke vermelding van btw is uitgereikt. Hetzelfde geldt als de wederverkoper is afgegaan op mededelingen 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 vermelding van btw wordt uitgereikt, en hij die btw aan zijn leverancier voldoet. De wederverkoper mag deze nagefactureerde btw dan niet in aftrek brengen, maar kan die btw wel tot de inkoopprijs van het goed rekenen.

3.5.7 Goedkeuring voor forfaitair belaste landbouwers en veehandelaren

Een wederverkoper kan de margeregeling niet toepassen op een gebruikt goed dat hij heeft ingekocht van een ondernemer op wie de landbouwregeling (artikel 27 van de wet) of de zogenoemde veehandelregeling van toepassing is (de forfaitair belaste landbouwer of veehandelaar). Tegen de bedoeling van de margeregeling in kan bij de verkoop van gebruikte goederen door forfaitair belaste landbouwers en veehandelaren daardoor een verlegging van het handelsverkeer ontstaan. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden 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.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de wederverkoper toont aan 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, kan het afgeven van een afzonderlijke inkoopverklaring achterwege blijven (zie ook onderdeel 6.3); en
- de wederverkoper en de leverancier wonen of zijn gevestigd in Nederland of hebben een vaste inrichting in Nederland van waaruit de goederen worden geleverd.

3.6 Winstmarge

De wederverkoper is btw 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' (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 btw af te leiden door het (positieve) verschil te vermenigvuldigen met 21/121 of 6/106. De winstmarge kan vervolgens worden bepaald door de btw in mindering te brengen op het verschil tussen verkoopprijs en inkoopprijs.

⁴ 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).



Voorbeeld

Verkoopprijs	2.000
Inkoopprijs	1.395
	<u>605</u>
btw: $21/121 \times 605 =$	105
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 btw (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 aankoop-prijs 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).

Als een gebruikte auto wordt geleverd met toepassing van de margeregeling, mag de winstmarge niet worden verminderd met de (rest)BPM. Deze (rest)BPM is zowel aanwezig in de inkoopprijs als in de vergoeding.

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 btw. Voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten kunnen afwijkende regels gelden (zie hoofdstuk 5).

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.

Bij aankoop van een gebruikt(e) personenauto of motorrijwiel vanuit een andere lidstaat is de wederverkoper BPM verschuldigd. De BPM behoort niet tot de inkoopprijs. Als de wederverkoper de BPM voor rekening van de afnemer voldoet, is sprake van een zogenoemde doorlopende post die niet tot de vergoeding behoort. In die situatie wordt over het bedrag van de doorlopende post geen btw berekend.

Als de wederverkoper de BPM op eigen naam en voor eigen rekening voldoet, is hij bij wederverkoop btw verschuldigd over de BPM. De BPM heeft hij niet tot de inkoopprijs gerekend. Dit is in strijd met de bedoeling van de wetgever (artikel 4, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit). Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat een wederverkoper die BPM verschuldigd is vanwege de aankoop van een gebruikt(e) personenauto of motorrijwiel vanuit een andere lidstaat, tot de inkoopprijs rekent de BPM die hij op eigen naam en voor eigen rekening heeft voldaan.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de wederverkoper heeft de BPM op het moment van aangifte van de winstmarge (zie onderdeel 3.6.3) volledig voldaan.

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. Als een afnemer de koopprijs (gedeelte-



lijk) vooruit betaalt, moet de wederverkoper in alle gevallen de winstmarge in aanmerking nemen in het tijdvak waarin hij de (gedeeltelijk) vooruitbetaalde koopprijs ontvangt. Hij moet dit doen naar gelang de som van de ontvangsten meer bedraagt dan de inkoopprijs. In het tijdvak waarin de wederverkoper de factuur uitreikt of had moeten uitreiken, neemt hij het eventuele restant van de winstmarge in aanmerking.

Voorbeeld 1 (factuurstelsel)

Aan de afnemer wordt 2.380 in rekening gebracht, inclusief btw. De inkoopprijs bedroeg 1.775. De winstmarge is dan 605 inclusief btw, dat is 500 exclusief btw. De afnemer betaalt de koopprijs als volgt: tijdvak 1: 1.428, tijdvak 2: 468, tijdvak 3: 242 en tijdvak 4: 242. De wederverkoper levert en factureert het goed in tijdvak 3.

	Vergoeding	(Restant) inkoopprijs	Winstmarge inclusief btw	Verschuldigde btw
Tijdvak 1	1.428	1.775	0	0
		1.428		
		347		
Tijdvak 2	468	347	121	21
		0		
Tijdvak 3	242	0	484	84
Tijdvak 4	242	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 som van de ontvangsten meer bedraagt dan de inkoopprijs.

Voorbeeld 2 (kasstelsel)

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

	Vergoeding	(Restant) inkoopprijs	Winstmarge inclusief btw	Verschuldigde btw
Tijdvak 1	1.428	1.775	0	0
		1.428		
		347		
Tijdvak 2	468	347	121	21
		0		
Tijdvak 3	242	0	242	42
Tijdvak 4	242	0	242	42

3.7 Verschuldigde belasting

De wederverkoper is belasting verschuldigd over de bruto winstmarge. De bruto winstmarge bestaat uit het verschil tussen de verkoopprijs inclusief btw en de inkoopprijs, vermenigvuldigd met 21/121 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. Dit is anders als de globalisatieregeling toepassing vindt (zie hoofdstuk 4).

3.8 Toepassing van de normale btw-regels

Wederverkopers hebben het recht bij de verkoop van margegoederen de margeregeling buiten toepassing te laten en de normale btw-regels toe te passen (artikel 28f van de wet). Als de wederverkoper goederen levert aan ondernemers of aan rechtspersonen, moet hij een factuur uitreiken waarop hij de btw 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 verwerkt. De wederverkoper die de normale btw-regels toepast, is btw verschuldigd over de gehele vergoeding. De btw die nog in de inkoopprijs is begrepen, kan hij niet in aftrek brengen.

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.

Wederverkoper A kan de toepassing van de margeregeling op zijn levering aan B ongedaan maken 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 btw in rekening brengt.

Om cumulatie van belasting te voorkomen kan aan wederverkoper A ook na het verstrijken van de aangiftetermijn een herstelmogelijkheid worden geboden (zie ook Hof Amsterdam, 6 april 2009, nr. 08/00151, ECLI:NL:GHSHE:2009:BI0538). Wederverkoper A kan de toepassing van de margeregeling op zijn levering aan B nog ongedaan maken als:

- de naheffingstermijn (artikel 20, derde lid, van de AWR) nog niet is verstreken; en
- vaststaat dat de afnemer (B) ter zake van de levering volledig recht op aftrek zou hebben gehad; en
- ook overigens vaststaat dat er geen enkel risico bestaat op verlies van belastinginkomsten; en
- wederverkoper A een herstelfactuur uitreikt waarbij hij onder creditering van de eerdere factuur alsnog de btw in rekening brengt.

3.9 Intracommunautaire transacties

De wederverkoper kan de margeregeling ook toepassen op de levering van margegoederen 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).

Op leveringen onder de margeregeling vanuit een andere lidstaat naar Nederland door een wederverkoper die niet in Nederland woont of is gevestigd en hier ook geen vaste inrichting heeft, is de verleggingsregeling niet van toepassing (artikel 28g van de wet, zie ook onderdeel 7.1).

3.10 Intracommunautaire overbrenging

Als een wederverkoper een margegoed overbrengt van Nederland naar een andere lidstaat, is voor de btw sprake van een fictieve levering (artikel 3a van de wet). Op deze levering is de margeregeling van toepassing. Dat is ook zo als de wederverkoper margegoederen overbrengt van een andere lidstaat naar Nederland. In beide situaties moet de wederverkoper de vergoeding voor deze fictieve levering stellen op de aankoopprijs of de kostprijs van het goed op het tijdstip van de fictieve levering. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde 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.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de wederverkoper maakt de historische inkoopprijs aan de hand van zijn administratie aannemelijk.

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 ingevoerd⁵. De wederverkoper mag de margeregeling wel toepassen op de levering van margegoederen die hij uitvoert uit de EU of die hij onder het stelsel van douane-entrepots brengt (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.

⁵ Bij invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques gelden afwijkende voorschriften; zie hoofdstuk 5 van dit besluit.



3.12 Toepassing artikel 29

Als een ondernemer de vergoeding niet of niet volledig zal ontvangen, kan hij verzoeken om teruggaaf van btw die hij heeft aangegeven en betaald. Hetzelfde geldt als hij een vermindering van de vergoeding verleent of de goederen in ongebruikte staat terugneemt (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 1.896. Hij draagt aan btw over de winstmarge af $21/121 \times 484 (2.380 - 1.896) = 84$. Hij ontvangt slechts 2.138. De bruto winstmarge (winstmarge inclusief btw) herrekent hij op $2.138 - 1.896 = 242$. De daarin begrepen belasting bedraagt $21/121 \times 242 = 42$. Hij kan aanspraak maken op teruggaaf van $84 - 42 = 42$.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu ontvangt hij slechts 1.500. De bruto winstmarge wordt nu herrekend op $1.500 - 1.896 = 396$ negatief. De daarin begrepen belasting is nihil. Hij kan nu aanspraak maken op teruggaaf van 84.

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. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de wederverkoper de margeregeling toepast op onderdelen van door hem te demonteren goederen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de te demonteren goederen komen op zichzelf voor toepassing van de margeregeling in aanmerking; en
- de onderdelen zijn daadwerkelijk te gebruiken overeenkomstig de bestemming waarvoor zij oorspronkelijk zijn vervaardigd;
- bij toepassing van de globalisatieregeling (zie hoofdstuk 4) verbind ik aan de goedkeuring daarnaast nog 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). Verder moet de wederverkoper de marge-inkopen corrigeren als hij nog bruikbare onderdelen verwerkt in een goed dat hij met toepassing van de normale btw-regels levert of als hij de onderdelen gebruikt voor een reparatiedienst.



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 (inkooprij 1.000) wordt voorzien van een lijst die als margegoed is ingekocht (inkooprij 232). Het geheel wordt verkocht voor 1.595.

Uitwerking

Verkooprij	1.595
Inkooprij	1.232
Winstmarge	363
Btw $21/121 \times 363 =$	63

Ook blijft de margeregeling van toepassing op een margegoed waar een niet-margegoed aan is toegevoegd. Bij de bepaling van de winstmarge mag de wederverkoper de inkooprij niet verhogen met de kostrij 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 (inkooprij 1.000) wordt voorzien van een nieuw vervaardigde lijst (kostrij 200 exclusief 42 btw). Het geheel wordt verkocht voor 1.605.

Uitwerking

Verkooprij	1.605	
Inkooprij	1.000	
Winstmarge	605	
Btw $21/121 \times 605 =$		105
Voorbelasting		42
Per saldo verschuldigd		63

3.16 Vervaardiging

Bij een samenvoeging als bedoeld in onderdeel 3.15 is geen sprake van vervaardiging van een nieuw goed. Als na samenvoeging van (gebruikte) goederen wél een nieuw goed ontstaat, 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 marge- en btw-goederen⁶ 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. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

⁶ d.w.z. onder de normale btw-regeling vallende goederen



Goedkeuring

Ik keur goed dat bij de verkoop van een partij marge- en btw-goederen voor één prijs de wederverkoper de margeregeling op de partij als geheel toepast, ook als niet alle goederen voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komen.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- bij de bepaling van de winstmarge neemt de wederverkoper alleen in aanmerking de inkooprijzen van de goederen waarvoor hij geen recht op vooraf trek 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 185), terwijl voor C btw is gefactureerd (inkooprijzen 500 plus 105 btw = 605). De wederverkoper kan de margeregeling als volgt toepassen:

Verkoopprijs	2.300	
Inkooprijzen	485	
	1.815	
btw $21/121 \times 1.815 =$		315
Aftrek voorbelasting		105
Per saldo verschuldigd		210

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 btw in de plaats van de verkoper (artikel 37d van de wet). Als tot de overgedragen onderneming margegoederen behoren, kan de koper deze goederen verkopen met toepassing van de margeregeling. Als inkooprijzen geldt dan de inkooprijzen 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 van en toetreding tot een fiscale eenheid treedt de fiscale eenheid voor de heffing van btw in de plaats van de deelnemers (artikel 7, vierde lid, van de wet). De fiscale eenheid kan als wederverkoper de margegoederen van de deelnemers verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de fiscale eenheid de inkooprijzen stellen op de inkooprijzen die door de deelnemers is voldaan. Leveringen en diensten tussen de deelnemers van de fiscale eenheid blijven buiten de heffing van btw.

Bij de beëindiging van 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 (artikel 3a, tweede en derde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De uittredende (rechts)personen kunnen de margegoederen van de fiscale eenheid verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de inkooprijzen worden gesteld op de inkooprijzen die door de fiscale eenheid of door de deelnemers vóór de vorming van 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 inkooprijzen van een margegoed (zie hoofdstuk 3). Voor bepaalde bedrijfstakken is het echter administratief praktisch onmogelijk goederen individueel van inkoop tot verkoop te volgen. Wederverkopers in 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 margegoederen 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

Bij toepassing van de globalisatieregeling berekent de wederverkoper de verschuldigde btw niet over de winstmarge per goed maar over de winstmarge per belastingtijdvak (tijdvakwinstmarge). Dat is het verschil tussen:

- a de som van de vergoedingen van de margeleveringen in het betreffende tijdvak (hierna: de margeverkopen), en
- b de som van de inkooprijzen van margegoederen in dat tijdvak (hierna: de marge-inkopen).

De wederverkoper moet de tijdvakwinstmarge afzonderlijk vaststellen voor goederen waarop het algemene en goederen waarop het verlaagde tarief van toepassing is. Over een positief saldo draagt de wederverkoper btw af naar het betreffende tarief. Als sprake is van een negatief saldo voor een bepaalde tariefgroep (de marge-inkopen overtreffen de margeverkopen), 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 margeverkopen en de totale marge-inkopen in dat jaar (jaarglobalisatie, zie onderdeel 4.11). Is sprake van een negatief jaarsaldo, dan kan de wederverkoper dat saldo verrekenen met een positief jaarsaldo in volgende jaren (carry-forward, zie onderdeel 4.13). 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 geluiddragers zoals grammofoonplaten, video- en muziekcassettes en compactdiscs;
- muziekinstrumenten;
- huishoudelijke, elektrische en elektronische apparaten⁷;
- huisdieren;
- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Hetzelfde geldt voor de gebruikte onderdelen, toebehoren en benodigdheden van de hiervoor opgesomde goederen (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 (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. Als de wederverkoper voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de individuele regeling (zie hoofdstuk 3), kan hij uiteraard die regeling toepassen. De kennisgeving tot het afzien van toepassing 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

Als een wederverkoper daarom verzoekt, kan de inspecteur hem individueel aanwijzen voor toepassing van de globalisatieregeling op de levering van andere dan de wettelijk aangewezen goederen

⁷ Daaronder zijn begrepen gazonmaaiers, hogedrukspuiten en dergelijke apparatuur.



(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 aankoopprijs van een partij goederen te splitsen in aankooprijzen 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 van 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. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

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; en
 - 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

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. Onder voorwaarden is echter goedgekeurd dat de wederverkoper op gedemonteerde goederen de margeregeling toepast. Bij toepassing van de globalisatieregeling geldt een aanvullende voorwaarde (zie onderdeel 3.14).



4.9 Onttrekking voor privé-doeleinden

Een wederverkoper die een voor wederverkoop bestemd gebruikt goed aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt voor privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, verricht geen levering onder bezwarende titel. Er is voor het margegoed immers geen recht op aftrek ontstaan⁸. De wederverkoper is voor de onttrekking dus geen btw verschuldigd. Door de onttrekking voor privédoeleinden 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. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat de wederverkoper die goederen onttrekt voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, de inkoop in mindering brengt op de marge-inkopen van het tijdvak waarin de wederverkoper het goed onttrekt voor privédoeleinden (vergelijk 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 margeverkoop inclusief btw en de marge-inkopen, vermenigvuldigd met 21/121 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 (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 doet hij door het verschil te nemen tussen de totale margeverkoop en de totale marge-inkopen in dat jaar (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 afgelopen jaar over de tijdvakwinstmarges, kan hij verzoeken om teruggaaf van het verschil.

Voorbeeld 1

	Winstmarge 21% (inclusief btw)	Winstmarge 6% (inclusief btw)	btw
Kwartaal 1	14.520	2.120	2.640
Kwartaal 2	12.100	2.650	2.250
Kwartaal 3	7.260	- 3.710	1.260
Kwartaal 4	- 18.150	- 1.590	0
Jaarsaldi	15.730	- 530	6.150
Verschuldigde btw	2.730	0	2.730
Teruggaaf			3.420

Geen verrekening van het negatieve jaarsaldo à 6% met het positieve jaarsaldo à 21%. Het negatieve jaarsaldo van 530 kan de wederverkoper verrekenen met het jaarsaldo à 6% in het volgende jaar (zie onderdeel 4.13).

⁸ Artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de wet



Voorbeeld 2

	Winstmarge 21% (inclusief btw)	Winstmarge 6% (inclusief btw)	btw
Kwartaal 1	12.100	2.650	2.250
Kwartaal 2	9.680	1.590	1.770
Kwartaal 3	- 16.940	- 2.120	0
Kwartaal 4	- 6.050	- 3.180	0
Jaarsaldi	- 1.210	- 1.060	4.020
Verschuldigde btw	0	0	0
Teruggaaf			4.020

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

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-verkopen. 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 Carry-forward

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

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 (artikel 4c, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Deze verrekening vindt per tariefgroep plaats.

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 235 negatief.

Uitwerking

Margeverkopen	2.500
Marge-inkopen	1.660
	<u>840</u>
Af: negatieve marge vorig tijdvak	235
Brutowinstmarge	605
Verschuldigde btw 21/121 x 605	105

Voorbeeld 2

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

Uitwerking

Margeverkopen	2.500
Marge-inkopen	3.000
	<u>- 500</u>
Af: negatieve marge vorig tijdvak	235
Brutowinstmarge	- 735
Verschuldigde btw	0



Aangezien het tijdvak niet het laatste tijdvak van het kalenderjaar is, kan de wederverkoper de negatieve bruto winstmarge van 735 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 jaar 2 (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 verrekening 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 jaarsaldo van jaar 3 enzovoort. Negatieve jaarsaldi kan hij dus in beginsel onbeperkt verrekenen (zie ook laatste alinea).

Voorbeeld

	Margeverkoppen (inclusief btw)	Marge-inkopen (inclusief btw)	Winstmarge (inclusief btw)	btw
Jaar 1	9.680	14.520	- 4.840	0
Jaar 2	16.940	13.310		
Negatief saldo jaar 1		4.840		
	16.940	18.150	- 1.210	0
Jaar 3	15.125	13.310		
Negatief saldo jaar 2		1.210		
	15.125	14.520	605	105

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 (artikel 28f 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 (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
- als het in onderdeel a bedoelde bedrag niet bekend is, met het bedrag van de vergoeding voor het goed, verminderd met een forfaitair vast te stellen brutowinst.

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 margeverkoppen 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 margeverkoppen 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: $(200 \times 1.000) : 4.000 = 50$. 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 margeverkoppen 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 ontlenen 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. Dat is ook het geval als de koper ondernemer is. De wederverkoper die de globalisatieregeling toepast, moet de vergoedingen voor de intracommunautaire leveringen dan ook op dezelfde manier tot de margeverkoppen rekenen als de vergoedingen voor de binnenlandse leveringen van margegoederen.

Als een Nederlandse wederverkoper margegoederen aankoopt in een andere lidstaat, vindt in Nederland geen intracommunautaire verwerving plaats (artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, van de wet). Op de doorlevering van deze margegoederen kan de wederverkoper de margeregeling toepassen. De wederverkoper die de globalisatieregeling toepast, rekent ook deze inkopen tot de marge-inkopen in het tijdvak van inkoop.

4.16 Intracommunautaire overbrenging

Als een wederverkoper een margegoed overbrengt van Nederland naar een andere lidstaat, is voor de btw 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 lidstaat naar Nederland). Bij toepassing van de globalisatieregeling moet de wederverkoper de aankoopprijs of kostprijs op het tijdstip van de fictieve levering rekenen tot de margeverkoppen van dat tijdvak. De aanschafprijs of kostprijs op het tijdstip van de fictieve verkrijging moet hij rekenen tot de marge-inkopen van dat tijdvak. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de wederverkoper als vergoeding voor de fictieve levering en de fictieve verkrijging het bedrag hanteert dat hij voor het margegoed moet of heeft moeten voldoen (de historische inkoopprijs).

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:



- de wederverkoper maakt de historische inkoopprijs aan de hand van zijn administratie aannemelijk.

4.17 In- en uitvoer

De margeregeling is in beginsel niet van toepassing op ingevoerde margoederen. De wederverkoper kan op deze goederen dus ook de globalisatieregeling niet toepassen. De wederverkoper mag de margeregeling wel toepassen op de verkoop van margoederen die hij uitvoert uit de EU of die hij onder het stelsel van douane-entrepots brengt (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-inkopen van het tijdvak van uitvoer verminderen met de inkoopprijs van het uitgevoerde goed (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 (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 vergoeding. 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 jaarglobalisatie van dat jaar moeten herrekenen. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

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 margoeverkopen, 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 winstmarges.

Voorbeeld

	Winstmarge vóór vermindering (inclusief btw)	Niet ontvangen/ terugbetaalde bedragen
Kwartaal 1	12.100	1.815
Kwartaal 2	2.420	3.025
Kwartaal 3	16.940	2.420
Kwartaal 4	- 6.050	1.210

Uitwerking

Per kwartaal geeft de wederverkoper de winstmarge aan zonder rekening te houden met de niet ontvangen/terugbetaalde bedragen. Hij voldoet de daarover verschuldigde btw op aangifte. Vervolgens doet hij een verzoek om teruggaaf voor de verminderde winstmarge door de niet ontvangen/terugbetaalde bedragen af te trekken van de winstmarge inclusief btw vóór vermindering. Het bedrag van de teruggaaf is telkens het verschil tussen de aangegeven btw en de btw over de verminderde winstmarge.



	Winstmarge (inclusief btw)	btw op aangifte	Verminderde winstmarge (inclusief btw)	teruggaaf
Kwartaal 1	12.100	2.100	10.285	315
Kwartaal 2	2.420	420	- 605	420
Kwartaal 3	16.940	2.940	14.520	420
Kwartaal 4	- 6.050	0	- 7.260	0
Jaarsaldo	25.410	5.460	16.940	1.155

Bij de jaarglobalisatie berekent de wederverkoper vervolgens de over het gehele jaar verschuldigde btw 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	5.460
Verschuldigde btw: $21/121 \times 16.940 =$	2.940
	2.520
Al verleende teruggaven artikel 29	1.155
Teruggaaf jaarglobalisatie	1.365

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 btw 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 btw over het verschil tussen de margeverkopen 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 aan de koper overdraagt in het kader van de overdracht van de onderneming, rekent hij niet tot de margeverkopen. 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 alleen de koper deze negatieve marge in aanmerking nemen met toepassing van artikel 4c, zesde, zevende en achtste lid, van de uitvoeringsbeschikking.

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 (artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking). De koper is voor het toe te 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 margegoederen. Drijft de koper al een onderneming waarin hij de globalisatiemethode toepast of heeft hij 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 btw



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 in dat jaar.
- 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.
- 5 Bij uittreding uit of bij beëindiging van een fiscale eenheid kunnen alleen de uitgetreden deelnemers het aan hen toe te rekenen deel van een negatieve tijdvakmarge of van een negatieve jaarmarge in aanmerking nemen met toepassing van artikel 4c, zesde, zevende en achtste lid, van de uitvoeringsbeschikking.

Bij de levering van wettelijk aangewezen goederen kan de wederverkoper kiezen de globalisatieregeling buiten toepassing te laten. Ook kan de wederverkoper een verzoek doen om toepassing van de globalisatieregeling voor de levering van andere dan de wettelijk aangewezen goederen. Dit geldt ook voor de fiscale eenheid. Als de fiscale eenheid afziet van toepassing van de globalisatieregeling of verzoekt om toepassing van de globalisatieregeling geldt die keuze voor alle goederen van dezelfde soort binnen de fiscale eenheid. 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 (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 indient binnen een redelijke termijn na de totstandkoming. 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 indienen vóór of binnen een redelijke termijn na de uittreding of beëindiging. 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 Autodemontagebedrijven

De wederverkoper kan de margeregeling ook toepassen op de levering van onderdelen die afkomstig zijn van gedemonteerde auto's. Daarbij geldt de voorwaarde dat de levering van die auto's zelf ook onder de margeregeling zou kunnen vallen. Bij toepassing van de globalisatieregeling geldt een aanvullende voorwaarde (zie onderdeel 3.14).

De wederverkoper kan de te demonteren auto's kopen van zowel particulieren en andere niet-ondernemers als van ondernemers die op de levering de normale btw-regels toepassen. Dit houdt in dat de wederverkoper op een gedeelte van zijn omzet de margeregeling (globalisatieregeling) kan toepassen. Uit overleg met vertegenwoordigers van de autodemontagebranche is 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 gedemonteerd heeft. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat autodemontagebedrijven op zowel zelf gedemonteerde als 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 4.22.1). De winstmarge op de marge-omzet berekent hij eveneens op forfaitaire wijze (zie onderdeel 4.22.2).

4.22.1 Forfaitaire verdeling van de omzet

De wederverkoper splitst de omzet (inclusief btw) 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 overblijft is de marge-omzet. Deze forfaitaire verdeling blijft echter niet in stand als de forfaitair bepaalde btw-omzet kleiner is dan de omzet waarvoor de wederverkoper afzonderlijk btw heeft gefactureerd en waarvoor de belastingheffing naar de afnemer is verlegd (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

In een bepaalde periode wordt voor 500 ingekocht, waarvan 300 (= 60%) betrekking heeft 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 btw 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 btw) 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.

4.22.2 Forfaitaire winstmarge

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

$$\frac{1.000 - 500}{1.000} \times 100\% = 50\% \text{ van de marge-omzet}$$

4.22.3 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 21/121 aan btw verschuldigd. Over het gedeelte van de verlegde omzet is hij geen btw verschuldigd. De marge-omzet belast hij door de daaraan toe te rekenen winstmarge te vermenigvuldigen met 21/121 aan btw.

Voorbeeld 1 (zie de onderdelen 4.22.1 en 4.22.2)

Belaste omzet	500	x 21/121	=	86
Verlegde omzet	100	buiten heffing	=	0
Marge-omzet	400	x 21/121 x 50%	=	34
Totaal	1.000		=	120

Voorbeeld 2 (zie de onderdelen 4.22.1 en 4.22.2)

Belaste omzet	550	x 21/121	=	95
Verlegde omzet	100	buiten heffing	=	0
Marge-omzet	350	x 21/121 x 50%	=	30
Totaal	1.000		=	125

4.22.4 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, verwerkt hij in rubriek 1a van de aangifte (leveringen/diensten belast met hoog tarief). Het bedrag van de herrekening moet blijken uit de administratie van de wederverkoper.

4.22.5 Samenloop autodemontageregeling en margeregeling

Een autodemontagebedrijf kan onderdelen die geboekt zijn als inkoop onder de autodemontageregeling gebruiken bij het opknappen van een te verkopen margeauto. Bij de autodemontageregeling heeft de inkoop van de betreffende onderdelen geleid tot een vermindering van de maatstaf van heffing (zie onderdeel 4.22). Bij verkoop van de margeauto blijft de inkoop van die onderdelen dan ook buiten beschouwing. De inkoop mag slechts éénmaal tot vermindering leiden van de maatstaf van heffing. Wanneer het autodemontagebedrijf margeonderdelen heeft ingekocht speciaal voor reparatie van de margeauto, kan de inkoopprijs van deze onderdelen wel worden meegenomen als marge-inkoop. Deze onderdelen hebben immers niet geleid tot een vermindering van de maatstaf van heffing bij de autodemontageregeling.

Voorbeeld

Verkoop margeauto voor 20.000. Inkoop van de auto 15.000. De reparatie is gesplitst in 1.000 aan onderdelen waarvan de inkoop is geboekt onder de autodemontageregeling, 1.000 aan speciaal ingekochte margeonderdelen en 2.000 aan btw-onderdelen (inclusief btw). De resterende 1.000 is arbeidsloon.

Verkoopprijs	20.000	
Inkoopprijs	15.000	
Inkoop margeonderdelen	1.000	
Margeomzet	4.000	x 21/121 = 694

De margeomzet wordt niet beïnvloed door het arbeidsloon, de nieuwe onderdelen (inclusief btw) en de onderdelen die geboekt zijn onder de autodemontageregeling.

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 I, 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. Voor uitbreiding van de margeregeling moet de wederverkoper beschikken over een vergunning van de inspecteur, de zogenoemde kav-vergunning.

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 (artikel 2a, eerste lid, onderdeel m, van de wet). De aangewezen goederen zijn opgesomd in bijlage J van de uitvoeringsbeschikking (artikel 4, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking).

5.3 Margeregeling krachtens vergunning

Als de wederverkoper beschikt over een kav-vergunning, mag hij de margeregeling ook toepassen op de volgende goederen:

- a kunstvoorwerpen die hem zijn geleverd met toepassing van de bij de wet behorende Tabel I, onderdeel a, post 29, onderdeel b;
- b 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 rechtverkrijgende 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 zijn geleverd door kunstenaars die van hun administratieve verplichtingen zijn ontheven (artikel 25, derde lid, van de wet). Als de leverancier geen btw 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.

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. Als de wederverkoper geen datum heeft vermeld, 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 2011 niet eerder opzeggen dan met ingang van 1 januari 2014. 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 btw verschuldigd over de gehele vergoeding. Op het tijdstip waarop hij de btw 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 met kav-goederen

Intracommunautaire transacties met kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten worden in beginsel op dezelfde wijze in de heffing van btw betrokken als binnenlandse transacties.



De levering door een wederverkoper van gebruikte goederen vanuit Nederland naar een ander EU-land (of van een EU-land naar Nederland) valt onder de margeregeling. De wederverkoper is over zijn marge btw verschuldigd. In het andere EU-land vindt geen intracommunautaire verwerving plaats.

Door de uitbreiding van de margeregeling met artikel 28c van de wet zijn de mogelijkheden uitgebreid waaronder een goed onder de margeregeling kan worden doorverkocht. 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 (zie onderdeel 5.3). Wanneer de wederverkoper in deze gevallen kiest voor toepassing van de margeregeling op de intracommunautaire levering, mag hij de btw die aan hem in rekening is gebracht of bij de invoer verschuldigd is geworden, niet in aftrek brengen.

Als een (buitenlandse) kunstenaar een kunstvoorwerp levert aan een wederverkoper in Nederland, is op die levering het nultarief van toepassing. De wederverkoper is in Nederland over de intracommunautaire verwerving btw verschuldigd naar het verlaagde tarief (zie artikel 17d en artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de wet en post a-29 van Tabel I).

5.6 Intracommunautaire overbrenging van kav-goederen

Als de wederverkoper met kav-vergunning het kunstvoorwerp in een andere lidstaat aankoopt van een kunstenaar of een kunstvoorwerp, voorwerp voor verzameling of antiquiteit zelf invoert in de andere lidstaat waarbij aan hem btw in rekening is gebracht (tegen het in de andere lidstaat geldende tarief) en daarna vanuit die lidstaat overbrengt naar Nederland, verricht hij een fictieve intracommunautaire levering die onder de margeregeling kan vallen. Op de doorlevering kan de wederverkoper de margeregeling toepassen. Dit geldt ook in de situatie waarin de wederverkoper het goed in Nederland aankoopt van een kunstenaar of een kunstvoorwerp zelf invoert in Nederland en vervolgens naar de andere lidstaat overbrengt. Op deze fictieve levering kan de goedkeuring van onderdeel 3.10 worden toegepast.

Wanneer in het hiervoor beschreven geval de wederverkoper op de fictieve intracommunautaire levering vanuit de andere lidstaat de margeregeling niet toepast, geldt het volgende.

De (fictieve) intracommunautaire levering vanuit de andere lidstaat is belast naar het nultarief. De wederverkoper is over de (fictieve) intracommunautaire verwerving btw verschuldigd naar het algemene tarief (maar zie goedkeuring in onderdeel 5.6.1).

5.6.1 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 lidstaat kopen. Afhankelijk van de manier van intracommunautaire verwerving is hij 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 in Nederland btw verschuldigd naar het verlaagde tarief (zie artikel 17d en artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de wet en post a-29 van Tabel I).
- Als de wederverkoper het kunstvoorwerp in een andere lidstaat aankoopt van een kunstenaar en daarna vanuit die lidstaat overbrengt naar Nederland (en de margeregeling niet toepast), verricht hij een fictieve intracommunautaire verwerving. Hij is dan btw verschuldigd naar het algemene tarief.

Ik acht dit verschil in tarief-toepassing niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de wederverkoper het verlaagde tarief toepast op de fictieve intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de wederverkoper maakt aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk dat hij het kunstvoorwerp verkregen heeft van de maker of zijn rechtverkrijgende onder algemene titel.



Voor de doorlevering van het kunstwerk dat de wederverkoper vanuit een andere lidstaat binnen zijn eigen bedrijf heeft overgebracht zonder toepassing van de margeregeling, geldt het volgende:

Als de wederverkoper beschikt over een kav-vergunning, mag hij op verzoek de margeregeling ook toepassen op kunstvoorwerpen die hem zijn geleverd tegen 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. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de wederverkoper de margeregeling ook toepast op kunstvoorwerpen die hij intracommunautair verworven heeft.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de wederverkoper maakt aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk dat hij de kunstvoorwerpen heeft verkregen van de maker of zijn rechtverkrijgende onder algemene titel; en
- de wederverkoper brengt de belasting over de intracommunautaire verwerving niet in aftrek.

5.7 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 (artikel 28e, onderdeel b, van de wet). De belasting die de wederverkoper voor de ingangsdatum van de vergunning in aftrek heeft gebracht terzake van de aankoop of invoer van de kav-goederen, is de wederverkoper alsnog verschuldigd in het eerste belastingtijdvak waarin de vergunning van toepassing is (artikel 4b, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking). Wanneer de wederverkoper de verschuldigde belasting niet aangeeft kan de inspecteur de belasting die de wederverkoper in aftrek heeft gebracht naheffen. Dit laat onverlet dat de wederverkoper bij de levering van de betreffende goederen toch de kav-vergunning kan toepassen (Hof 's-Hertogenbosch, 10 juli 2009, nr. 08/00140, ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ5833).

Ook niet aftrekbaar is de btw op de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen als de wederverkoper gebruik maakt van de goedkeuring om de margeregeling toe te passen (zie onderdeel 5.6.1).

5.7.1 Herziening bij toepassing van de normale btw-regels

Een wederverkoper heeft het recht bij de verkoop van margegoederen 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 antiquiteiten 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 (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 2013 voert de wederverkoper met een kav-vergunning een kunstvoorwerp in. De douanewaarde bedraagt 10.000. De over de invoer verschuldigde belasting (6% over 10.000 = 600) kan hij in januari 2013 niet aftrekken. In april 2013 levert hij het kunstvoorwerp voor 14.000 exclusief btw. Daarbij heeft hij een factuur uitgereikt, waarop hij uitdrukkelijk btw (21% over 14.000 = 2.940) heeft vermeld. Hij ontvangt de vergoeding in mei 2013. De wederverkoper past het kasstelsel toe.

Uitwerking

De wederverkoper is de btw over de levering verschuldigd in mei 2013. 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 2013 voldoen: $2.940 - 600 = 2.340$.

5.7.2 Herziening bij ingaan en opzeggen 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 heeft geleverd.

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 'de opzegging' worden gelezen 'het ingaan')

5.8 Globalisatie

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zijn goederen waarop de globalisatieregeling van toepassing is (artikel 4c, eerste lid, onderdeel a, onder 9, van de uitvoeringsbeschikking). Een wederverkoper met een kav-vergunning moet dus in beginsel de globalisatieregeling toepassen. Hij kan de inspecteur echter 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 (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. Voor wederverkopers die de margeregeling toepassen geldt als bijzondere eis, dat zij de in- en verkopen van margegoederen afzonderlijk bijhouden (artikel 31, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). 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 margere-



geling leveren. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

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 € 500 verschuldigd. Bij de aankoop van twee of meer goederen tegelijk past hij de € 500-grens toe op het totale bedrag dat hij aan de leverancier moet voldoen, ook als de prijs per goed is geïndividualiseerd.

Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat als de leverancier een forfaitair belaste landbouwer of veehandelaar is, de landbouwverklaring de plaats inneemt van de inkoopverklaring.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de landbouwverklaring vermeldt alle gegevens die op de inkoopverklaring behoren te worden vermeld.

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

Wederverkopers die de margeregeling toepassen moeten hier op de factuur een aanduiding van opnemen (artikel 35a, lid 1, onderdeel p, van de wet). Afhankelijk van de regeling die wordt toegepast, moet op de factuur vermeld worden:

- ‘bijzondere regeling – gebruikte goederen’; of
- ‘bijzondere regeling – kunstvoorwerpen’; of
- ‘bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten’.

Wederverkopers mogen op de door hen uit te reiken facturen de btw niet afzonderlijk vermelden. De eventueel door hen verschuldigde belasting moet begrepen zijn in het bedrag van de vergoeding (artikel 28h van de wet). Het verbod op het afzonderlijk vermelden van btw 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. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat een veiling de margeregeling toepast als zij facturen uitreikt en daarop vermeldt dat de prijzen 'inclusief btw' of 'inclusief omzetbelasting' zijn.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de veiling vermeldt op de facturen geen bedrag aan btw en evenmin een btw-percentage. 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 margegoederen leveren met toepassing van de margeregeling (zie ook onderdeel 3.9). Hij is dan over zijn winstmarge belasting verschuldigd. Zonder nadere voorziening wordt deze belasting geheven van de afnemer op grond van de verleggingsregeling (artikel 12, derde lid, van de wet). Dit betekent dat de buitenlandse wederverkoper de afnemer op de hoogte moet stellen van zijn winstmarge. Vanuit commercieel 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 (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-afrekgerechtigde leveranciers. Dit geldt in beginsel ook voor gebruikte vervoermiddelen die voldoen aan de wettelijke definitie van nieuw vervoermiddel (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 oorspronglandbeginsel. 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 (artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet). De belasting wordt daardoor geheven volgens het bestemmingslandbeginsel. De Nederlandse wederverkoper verricht dus een (intracommunautaire) 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 (artikel 15, eerste lid, onderdeel d, onder 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:

- a de belasting in de aankoopprijs; deze bedraagt 21/121 deel van de aankoopprijs, nadat deze is verminderd met het daarin begrepen bedrag aan BPM (artikel 10 van de wet BPM); en
- b de belasting, die de wederverkoper verschuldigd zou zijn als hij het nultarief niet zou toepassen; de belasting bedraagt dan 21% over de vergoeding, nadat deze is verminderd met het daarin begrepen bedrag aan BPM (artikel 10 van de Wet BPM).

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 btw. 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 (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 btw voldaan.

Voorbeeld 1

Ondernemer A levert een goed aan een particulier voor 1.000 + 210 btw. De particulier heeft 736 betaald en blijft het restant van 474 schuldig. A neemt het goed terug en verkoopt dit voor 300 aan een derde. Hij verrekent met de schuld van de eerste afnemer (474) een bedrag van 200 waardoor de schuld nog 274 bedraagt.

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
Feitelijk aan de schuldenaar terugbetaalde bedrag voor het teruggenomen goed:	0
Winstmarge:	100

2 Btw-berekening

a) Factuurstelsel

Als A het factuurstelsel toepast, heeft hij recht op teruggaaf van btw in het niet betaalde deel van de oorspronkelijke verkoopprijs.

A heeft over de eerste levering 210 btw voldaan:	210
A heeft recht op teruggaaf van btw in het niet betaalde deel van de oorspronkelijke verkoopprijs.	
Dit is $21/121 \times 274$ (474 -/- 200)	- 48
Totaal:	162

Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 100$. Dit is een btw-bedrag van 17.

b) Kasstelsel

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 736 $21/121$ aan btw voldaan:	127
A moet over het deel van de verrekenende schuld btw voldoen.	
Dit is $21/121 \times 200$:	34
Totaal:	161

Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 100$. Dit is een btw-bedrag van 17.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1 maar nu verkoopt A het goed door voor 700. Hij boekt de schuld geheel af en betaalt de particulier 100 terug.

Uitwerking

1 Winstmarge

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

Verkoopopbrengst:	700
Af: Alsnog verrekenende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs:	474
Feitelijk aan de schuldenaar terugbetaalde bedrag voor het teruggenomen goed:	100
Winstmarge:	126

2 Btw-berekening

a) Factuurstelsel



- A heeft over de eerste levering 210 btw voldaan.
Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 126$. Dit is een btw-bedrag van 21.
- b) Kasstelsel
Als A het kasstelsel toepast, moet hij btw voldoen over zijn ontvangsten.
- A heeft over de ontvangst van 736 $21/121$ aan btw voldaan: 127
A moet over het deel van de feitelijk verrekende schuld btw voldoen. Dit is $21/121 \times 474$: 82
Totaal: 209
- Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 126$. Dit is een btw-bedrag van 21.

7.3.2 Huurkoopovereenkomst of overeenkomst uit financial lease

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 begrepen financieringstoeslag. Heeft hij zo gehandeld, dan maakt de financieringstoeslag geen deel uit van de 'inkoopprijs' van het teruggenomen goed.

Op grond van een redelijke wetstoepassing mag de ondernemer waarvan de afnemer niet voldoet aan zijn verplichtingen uit een huurkoopovereenkomst of een overeenkomst uit financial lease en die het factuurstelsel toepast, bij het verzoek om teruggaaf op grond van artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de wet, de financieringstoeslag naar evenredigheid toerekenen aan de betaalde en de niet betaalde termijnen.

Voorbeeld

Ondernemer A levert in huurkoop een goed aan particulier B, tegen betaling van 10 termijnen van 1.100 inclusief btw. In de termijnen is een financieringstoeslag van 10% begrepen. 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).

Uitwerking

1 Winstmarge

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 verrekende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs exclusief financieringstoeslag:	6.000
Feitelijk betaalde bedrag voor het teruggenomen goed:	0
Bruto winstmarge:	1.785

Kasstelsel

Verkoopopbrengst:	7.785
Af: Alsnog verrekende deel van de oorspronkelijke verkoopprijs inclusief financieringstoeslag:	6.600
Feitelijk 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 $21/121 \times$ de vergoeding exclusief financieringstoeslag van per saldo 10.000:	1.735
Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 1.785$:	309
Totaal:	2.044

b) Kasstelsel

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

Dit is $21/121 \times 11.000$:	1.909
Over de margelevering voldoet hij $21/121 \times 1.185$:	205
Totaal:	2.114

7.4 Levering door verzekeringsmaatschappijen van teruggevonden goederen

Bij een schadeverzekeringsovereenkomst vergoedt een verzekeringsmaatschappij aan de verzekerde onder meer 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. Als de goederen afkomstig zijn van een verzekerde die geen ondernemer is, kan de verzekeringsmaatschappij op de doorverkoop de margeregeling toepassen. Hetzelfde geldt als de verzekerde een ondernemer is die over de (terug)levering geen btw verschuldigd is. De verzekeringsmaatschappij stelt in die gevallen de winstmarge vast op het verschil tussen de vergoeding bij doorverkoop en de door haar gedane verzekeringsuitkering. De omstandigheid dat de verzekeringsmaatschappij de schade 'inclusief btw' 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-afrekgerechtigde leveranciers. Dit geldt ook bij een executoriale verkoop in opdracht van bijvoorbeeld een pandhouder. Vaak is dan niet duidelijk of de pandgever voor dat goed al dan niet afrekgerechtigd was. De veilinghouder kan dan in beginsel de margeregeling niet toepassen. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat veilinghouders bij executoriale verkoop de margeregeling toepassen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- het aangebrachte goed verkeert kennelijk in gebruikte staat;
- voor de levering aan de veilinghouder wordt geen factuur uitgereikt waarop afzonderlijk btw is vermeld; en
- het is de veilinghouder niet bekend en kan hem niet bekend zijn dat de pandgever afrekgerechtigd is en de btw ook daadwerkelijk heeft afgetrokken.

De veilinghouder die gebruik maakt van deze goedkeuring, mag eventueel nagefactureerde btw 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 (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. Voldoende 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 PostNL

Koninklijke PostNL BV (PostNL) levert postzegels die in Nederland kunnen worden gebruikt voor het frankeren van poststukken. Deze leveringen zijn vrijgesteld van btw (artikel 11, eerste lid, onderdeel m, van de wet). Als handelaar in verzamelvoorwerpen kan een wederverkoper die postzegels koopt van PostNL (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 Koninklijke Nederlandse Munt (KNM) is niet aan heffing van btw onderworpen. Verzamelmunten zijn munten die weliswaar de hoedanigheid van wettig betaalmiddel bezitten, maar worden geslagen in verzamelkwaliteit ('proof' of 'fleur de coin'). KNM verkrijgt de verzamelmunten van een niet-afrekgerechtigde leverancier. Als handelaar in verzamelvoorwerpen kan KNM deze munten onder de margeregeling doorleveren.

7.6.3 Levering van postzegels, munten en bankbiljetten verkregen van afrekgerechtigde leveranciers

Op de verkoop van postzegels, munten en bankbiljetten die een wederverkoper heeft verkregen van afrekgerechtigde 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 keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat een wederverkoper de margeregeling toepast op de levering van postzegels, munten en bankbiljetten die hij heeft verkregen van aftrekgerechtigde leveranciers.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de wederverkoper brengt geen btw op een factuur in rekening; en
- 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 niet-EU-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 (artikel 28c, eerste lid, van de wet; de kav-vergunning).

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

Autoriteiten of diensten uit andere lidstaten verkopen ook postzegels, munten en bankbiljetten voor officieel gebruik. Lidstaten kunnen deze leveringen vrijstellen van de heffing van btw. In de onderdelen 7.6.4.1 en 7.6.4.2 wordt ingegaan op de vrijgestelde respectievelijk belaste leveringen van postzegels, munten en bankbiljetten in andere lidstaten, gevolgd door de verwerving van die goederen in Nederland.

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

De autoriteiten of diensten uit andere lidstaten leveren postzegels, munten en bankbiljetten in beginsel vrijgesteld van btw. De wederverkoper die de 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 btw onderworpen (artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, van de wet).

De autoriteiten of diensten uit andere lidstaten kunnen de postzegels, munten en bankbiljetten ook toezenden aan een in Nederland gevestigde wederverkoper. De autoriteit of dienst verricht dan een intracommunautaire levering. De daarop volgende intracommunautaire verwerving door de wederverkoper is aan heffing van Nederlandse btw onderworpen. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de intracommunautaire verwerving door wederverkopers van postzegels, munten en bankbiljetten buiten de heffing van btw blijft.

Voorwaarde

- de levering van de postzegels, munten en bankbiljetten door de autoriteit of dienst in de andere lidstaat zou in die lidstaat zijn vrijgesteld van btw.

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

Het komt voor dat autoriteiten en diensten uit andere lidstaten postzegels, munten en bankbiljetten leveren met berekening van btw. De wederverkoper die deze goederen na de aankoop meeneemt naar Nederland, verricht een met een levering gelijkgestelde overbrenging van goederen (artikel 3a van de wet). De wederverkoper verricht dan een intracommunautaire levering tegen het nultarief in die lidstaat en een belaste intracommunautaire verwerving in Nederland. Ik keur het volgende goed met



toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule)

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de wederverkoper de margeregeling toepast op postzegels, munten en bankbiljetten die hij in een andere lidstaat met berekening van btw aankoopt van de autoriteiten of dienst in die lidstaat en die hij na de aankoop overbrengt naar Nederland.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de wederverkoper vraagt de in rekening gebrachte buitenlandse btw niet terug.

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 btw.

De postzegels, munten en bankbiljetten kunnen ook vanuit de andere lidstaat worden toegezonden aan een in Nederland gevestigde wederverkoper. De autoriteit of dienst uit de andere lidstaat verricht dan een intracommunautaire levering tegen het nultarief. De daarop volgende intracommunautaire verwerving door de wederverkoper is aan heffing van Nederlandse btw onderworpen. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de wederverkoper de margeregeling toepast op de doorlevering van postzegels, munten en bankbiljetten die hij met berekening van btw aankoopt van een in een andere lidstaat gevestigde autoriteit of dienst.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- de wederverkoper brengt de btw die hij is verschuldigd over de intracommunautaire verwerving niet in aftrek.

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 (post a 29, onderdeel b, 1^o, van de bij de wet behorende Tabel I). De galeriehouder is over zijn bemiddelingsvergoeding btw 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 eventueel betalen van een voorschot doet hieraan geen afbreuk.
- 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. De galeriehouder moet het adres wel hebben geregistreerd en moet het direct kunnen overleggen. De verplichting tot het



opmaken van een factuur geldt niet als de kunstenaar is ontheven van zijn administratieve verplichtingen (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)koop-prijs en 6% btw. Om misverstanden te voorkomen mag de galeriehouder daarbij vermelden dat deze btw 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 sloopt 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 btw verschuldigd. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

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

- 1 De ondernemer die groeibriljanten levert, voldoet btw over de gehele vergoeding. Als hij op de levering een andere groeibriljant inneemt, mag hij de innameprijs voor het ingenomen sieraad niet op de vergoeding in mindering brengen.
- 2 Op de aangifte kan de bij 1 bedoelde ondernemer als voorbelasting ook in aftrek brengen de naar het algemene tarief te berekenen btw in de innameprijzen.
- 3 De ondernemer brengt voor de doorlevering van een ingenomen groeibriljant aan de groothandelaar btw in rekening over het door de groothandelaar betaalde bedrag.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de ondernemer heeft de groeibriljanten ingenomen van anderen dan ondernemers; en
- de ondernemer levert de ingenomen groeibriljanten binnen twee weken na de inname door aan een groothandelaar;
- de ondernemer en de groothandelaar zijn niet aan elkaar gelieerd.

7.9 Verkoop van toegangsbewijzen door ticketbureau's

Ticketbureau's kopen toegangsbewijzen in voor bijvoorbeeld popconcerten en voetbalwedstrijden. Zij kopen deze zowel in bij particulieren als bij ondernemers. De doorverkoop van de toegangsbewijzen is in feite een met provisie doorverkochte dienst. De margeregeling ziet alleen op de verkoop van goederen en is daarom niet van toepassing op de verkoop van de toegangsbewijzen. Ik keur het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat een ticketbureau dat van particulieren ingekochte toegangsbewijzen verkoopt, de verschuldigde btw berekent met toepassing van de margeregeling.

Als de kaarten voor een bepaald evenement zowel van particulieren als van ondernemers zijn ingekocht, kan de margeregeling op alle kaarten worden toegepast.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Het ticketbureau voldoet aan alle voorwaarden en verplichtingen van de margeregeling; en
- Het ticketbureau brengt de door ondernemers in rekening gebrachte btw niet in aftrek.



8. Ingetrokken regeling(en)

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

- Besluit van 14 juni 1995, nr. VB95/2032;
- Besluit van 14 juni 1995, nr. VB95/2145;
- Besluit van 19 februari 1996, nr. VB95/2411;
- Besluit van 6 juni 1996, nr. VB96/1626;
- Besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/948M.

9. Inwerkingtreding

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

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 17 juli 2014

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam Belastingdienst*