

Margeregeling en globalisatie

De wet op de omzetbelasting 1968 kent een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques. Deze regeling wordt de margeregeling genoemd. De margeregeling is op 1 januari 1995 in werking getreden. Het is een regeling met betrekking tot gebruikte goederen, kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen en antiques. De regeling heeft tot doel cumulatie van btw te voorkomen. De margeregeling houdt in dat de wederverkoper (= een handelaar) alleen btw hoeft te voldoen over zijn winstmarge, het verschil tussen aan- en verkoopprijs. De regeling geldt voor goederen die zijn betrokken van bepaalde leveranciers. Dit zijn doorgaans personen die de btw bij hun aankoop niet hebben kunnen aftrekken.

OMZETBELASTING

De werking van de margeregeling

De margeregeling houdt in dat de wederverkoper (= handelaar) alleen btw hoeft te voldoen over zijn winstmarge, het verschil tussen aan- en verkoopprijs, die hij bij de verkoop van een gebruikt goed behaalt. De margeregeling kan worden toegepast op de levering van gebruikte goederen die een wederverkoper heeft gekocht zonder dat hij over die inkoop btw kon aftrekken. De btw over de winstmarge is voor de koper van het gebruikte goed niet aftrekbaar, ook al is de koper een aftrekgerechtigde ondernemer. De marge-btw is een eindheffing. Mede om deze reden mag de marge-btw niet worden vermeld op de verkoopfactuur.

Als geen gebruik wordt gemaakt van de margeregeling is de wederverkoper over de volledige vergoeding btw verschuldigd.

De toepassing van de margeregeling is niet verplicht. Voor elk geleverd goed kan worden gekozen voor de normale regeling, dat wil zeggen voldoening van btw over de gehele vergoeding. Deze keuze kan van belang zijn als de afnemer

recht op aftrek van voorbelasting heeft. De 'oude btw' blijft echter altijd in de prijs van het goed zitten.

Een voorbeeld ter verduidelijking

Een goed wordt ingekocht van een particulier voor € 500. De wederverkoper hanteert een winstopslag van netto 50% en verkoopt het goed aan een aftrekgerechtigde ondernemer

Bij verkoop met toepassing van de margeregeling bedraagt de netto verkoopprijs € 750 en de btw € 47,50 (19% van € 250). De handelaar zal het goed verkopen voor € 797,50. De koper kan geen btw in vooraftrek brengen ook al is hij een aftrekgerechtigde ondernemer. Het goed kost de koper € 797,50.

Bij verkoop zonder toepassing van de margeregeling bedraagt de netto verkoopprijs eveneens € 750. Nu bedraagt de btw € 142,50 (19% van € 750). Het goed wordt nu aangeboden voor € 892,50. De koper kan € 142,50 aan voorbelasting in aftrek brengen. Per saldo kost het goed de koper € 750.

Wie mag de margeregeling toepassen?

De margeregeling geldt alleen voor goederen die worden geleverd door zogenaamde wederverkopers (ook wel handelaren genoemd). De regeling mag dus niet door iedereen worden toegepast. Een wederverkoper is een ondernemer van wie de activiteiten geheel of ten dele bestaan uit het verkopen van gebruikte roerende goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek die hij van anderen heeft gekocht.

Ondernemers die zowel nieuwe als gebruikte goederen leveren worden voor de levering van gebruikte goederen als wederverkoper aangemerkt. Ook al is de omzet van de gebruikte goederen minimaal ten opzichte van de totale omzet. Als wederverkoper worden ook aangemerkt veilinghouders en commissarissen. Ondernemers die slechts een enkele keer gebruikte goederen verkopen, worden in principe niet beschouwd als wederverkopers.

Let op: uit de jurisprudentie lijkt ook een ander uitgangspunt verdedigbaar te zijn. Rechtbank Den Haag heeft in februari 2008 in een uitspraak geoordeeld dat uit de bepa-

mw. mr. C. van Vilsteren

Van Vilsteren BTW advies bv te Heelsum

lingen rondom de margeregeling niet kan worden afgeleid dat een wederverkoper meer dan incidenteel een gebruikt goed moet verkopen.

Dit betekent dat als incidenteel een gebruikt goed wordt verkocht, de margeregeling mogelijk toch kan worden toegepast. Dit biedt wellicht uitkomst voor de ondernemer die een auto heeft aangeschaft zonder btw en deze auto tot zijn btw-ondernemingsvermogen heeft gerekend. Bij verkoop zou de ondernemer in beginsel btw moeten berekenen, hetgeen tot cumulatie zou leiden. Toepassing van de margeregeling zou dit voorkomen. Het is overigens aan te bevelen dit af te stemmen met de Belastingdienst.

Een ondernemer wordt in principe eveneens niet als wederverkoper aangemerkt voor de verkoop van in zijn bedrijf gebruikte bedrijfsmiddelen. Dit is anders als het op het moment van de aankoop al de bedoeling van de ondernemer is de gebruikte goederen, na (tijdelijk) gebruik als bedrijfsmiddel, weer door te verkopen.

Een voorbeeld hiervan is een zaak waarbij een rechter uitsprak dat de margeregeling van toepassing was bij een garagehouder die onder andere auto's van particulieren inkocht en weer doorverkocht. Voordat hij de gebruikte auto's doorverkocht stelde de garagehouder deze gebruikte auto's tijdelijk tegen betaling ter beschikking aan de politie.

Wanneer kan de margeregeling worden toegepast?

De margeregeling kan alleen worden toegepast op de levering van gebruikte goederen die de wederverkoper heeft gekocht zonder dat hij over die inkoop btw kon aftrekken. Het zal dan moeten gaan om inkopen van personen die geen btw berekenen. Dit kunnen de volgende personen zijn:

- een ander dan een ondernemer: bijvoorbeeld een particulier, de overheid of een zuivere holding;
- een ondernemer die de roerende zaak in zijn bedrijf uitsluitend heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties;
- een ondernemer die onder de kleine ondernemingsregeling valt en is ontheven van de administratieve verplichtingen;
- een wederverkoper die zelf de margeregeling heeft toegepast;
- een ondernemer of wederverkoper uit een ander land van de Europese Unie, mits de levering onder de margeregeling valt in dat andere land.

In deze gevallen is aan de wederverkoper geen btw in rekening gebracht ter zake van de inkoop en kan de wederverkoper dus geen btw in aftrek brengen.

Welke goederen vallen onder de margeregeling?

De margeregeling geldt in principe voor alle gebruikte roerende goederen.

Als gebruikte roerende goederen worden aangemerkt alle goederen die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling, opnieuw kunnen worden gebruikt. Hiervan zijn nieuwe vervoermiddelen die naar een andere lidstaat worden geleverd, onroerende zaken, onbewerkte edelstenen en edele metalen uitgezonderd.

De margeregeling is dus ook van toepassing wanneer de wederverkoper het goed alvorens het te verkopen repareert. Bij de bepaling van de winstmarge mag de inkoopprijs niet worden verhoogd met de kosten van de herstelwerkzaamheden. De btw die aan de wederverkoper in rekening wordt gebracht in verband met de herstelwerkzaamheden (bijvoorbeeld de materialen) kan hij als voorbelasting in mindering brengen. En als een ander goed wordt toegevoegd aan een margegoed, mag de margeregeling gewoon worden toegepast.

Zoals aangegeven geldt de margeregeling in principe voor alle gebruikte roerende goederen. De margeregeling heeft ook betrekking op kunstvoorwerpen, voorwerpen van verzameling en antiquiteiten. Voor kunstvoorwerpen, voorwerpen van verzamelingen en antiquiteiten gelden binnen de margeregeling enkele bijzondere bepalingen.

Winstmarge (ook inruil en korting)

De winstmarge bestaat uit het verschil tussen de bruto verkoopprijs (inclusief btw) en de inkoopprijs van het verkochte goed.

Als een handelaar een nieuw goed levert onder inname van een gebruikt goed, is de handelaar bereid een hogere prijs voor het gebruikte goed te geven dan bij de latere (door)verkoop daarvan kan worden gerealiseerd. Natuurlijk omdat hij winst kan behalen op het nieuwe goed dat hij tegelijkertijd verkoopt. In zo'n geval kan het voordelig zijn de korting zichtbaar te maken en de inruilprijs op het reële bedrag vast te stellen.

Op basis van de margeregeling wordt bij de verkoop van een – nieuw – goed tegen inruil van een gebruikt goed:

- volledig btw geheven over de verkoopprijs voor het nieuwe goed;
- marge-btw geheven over de op het ingeruilde goed behaalde marge.

Administratieve verplichtingen

Factuur

Voor wederverkopers die de margeregeling toepassen geldt een afwijkende factureringsplicht. Zij mogen op de facturen de btw niet afzonderlijk vermelden. Dit voorkomt dat de koper toch per ongeluk de btw in aftrek brengt. Het toch 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. Op de factuur moet de wederverkoper verwijzen naar de margeregeling, bijvoorbeeld door de tekst “margeregeling van toepassing”.

Bij veilingen is goedgekeurd dat zij facturen uitreikt met daarop de vermelding dat de prijzen ‘inclusief btw’ zijn. De voorwaarde die hierbij geldt, is dat de veiling geen bedrag aan btw en evenmin een btw-percentages vermeldt.

Inkoopverklaring

De wederverkoper moet aan de hand van de inkoopadministratie aannemelijk maken dat sprake is van een inkoop in het kader van de margeregeling. Hij kan dit doen door een zogenaamde inkoopverklaring te overleggen. Op de inkoopverklaring moet de wederverkoper op duidelijke en overzichtelijke wijze de volgende gegevens vermelden:

- dag waarop de leverancier de levering heeft verricht;
- naam en adres van de wederverkoper;
- naam en adres van de leverancier;
- een duidelijke omschrijving van het geleverde goed en bij een motorrijtuig tevens het kenteken;
- de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- het bedrag dat hij aan de leverancier voor de levering heeft voldaan of moet voldoen;

- een verklaring van de leverancier dat hij voor het goed in het geheel geen btw in aftrek heeft gebracht.

De leverancier die is ontheven 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 de laatste voorwaarde. De wederverkoper kan daardoor dat goed niet onder de margeregeling leveren.

Goedgekeurd is in deze situatie dat de wederverkoper de laatste voorwaarde 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.

Margeregeling kent een afwijkende factureringsplicht

Het opstellen van een inkoopverklaring kan achterwege blijven indien:

- aan de leverancier minder dan € 227 wordt betaald. Bij de aankoop van twee of meer goederen tegelijk past de wederverkoper de € 227-grens toe op het totale bedrag dat hij aan de leverancier moet voldoen, ook als de prijs per goed is geïndividualiseerd;

- de leverancier ‘gewoon’ een factuur uitreikt (zonder btw);
- de wederverkoper een factuur uitreikt 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 is gehouden een kopie van de uitgereikte inkoopverklaring in zijn administratie te bewaren.

Administratie

Ondernemers moeten hun administratie op een duidelijke en overzichtelijke wijze voeren, zodat zij in staat zijn de verschuldigde btw 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. Zij hoeven echter niet twee volledig gescheiden administraties te voeren. De wederverkoper moet zijn administratie zo

Cijfervoorbeeld

Tijdvak	winstmarge	te verrekenen	saldo	btw te voldoen
1ste kwartaal	-/- € 1.000	-	-	-
2de kwartaal	€ 3.000	-/- € 1.000	-	€ 319
3de kwartaal	€ 1.000	-	-	€ 159
4de kwartaal	-/- € 4.000	-	-	-
Jaarwinstmarge	-/- € 1.000			€ 478

Over de jaarwinstmarge is de ondernemer géén btw verschuldigd. De ondernemer moet dus een terugaafverzoek indienen.

inrichten, dat de winstmarge per margegoed (individuele regeling) of per belastingtijdvak (globalisatie) op eenvoudige wijze is vast te stellen.

Globalisatieregeling

Binnen de margeregeling wordt de globalisatieregeling het meest toegepast. Bij globalisatie wordt de btw berekend over de gesaldeerde winstmarge van alle in een aangiftetijdvak ingekochte en verkochte goederen.

Door toepassing van de globalisatieregeling wordt dus niet langer de individuele marge per transactie als maatstaf van de heffing genomen maar wordt de winstmarge per belastingtijdvak vastgesteld. Negatieve winstmarges in een bepaald belastingtijdvak mogen verrekend worden met positieve winstmarges in volgende tijdvakken.

Aan het eind van het jaar wordt de jaarwinstmarge bepaald en wordt berekend hoeveel btw daarover verschuldigd zou zijn. Als nu blijkt dat over de jaarwinstmarge minder btw verschuldigd zou zijn dan gedurende het jaar reeds op aangifte is betaald, dan kan de ondernemer die btw terugvragen door middel van een schriftelijk verzoek.

Aanvragen beschikking negatieve jaarwinstmarge op tijd indienen!

De ondernemer moet, volgens bovenstaand cijfervoorbeeld, bij de btw-aangifte over het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar een beschikking aanvragen bij de Belastingdienst waarin de negatieve jaarwinstmarge wordt vastgesteld. Voor maandaangifte moest dit uiterlijk gebeuren op

28 februari 2011. Bij kwartaalaangiften moet dit uiterlijk gebeuren op 30 april 2011. Zonder beschikking bestaat het risico dat de negatieve marge verdampt. Het aanvragen van deze beschikking en het terugvragen van gedurende het jaar teveel betaalde btw kan in één brief.

Verrekenen negatieve jaarwinstmarge

Het is niet toegestaan om de negatieve jaarwinstmarge te gaan verrekenen met positieve winstmarges in volgende tijdvakken. In de praktijk komt dit echter nog wel eens voor. De negatieve jaarwinstmarge kan alleen verrekend worden met positieve jaarwinstmarges van volgende kalenderjaren.

Voorbeeld

De ondernemer uit ons eerdere voorbeeld behaalt in het eerste kwartaal van het nieuwe kalenderjaar een positieve winstmarge van € 2.000 en moet hij € 319 btw betalen. De negatieve jaarwinstmarge van € 1.000 mag dus niet worden verrekend.

Let op: ondernemers die dit wel doen, lopen een risico op boetes en naheffingen, ondanks dat het enige nadeel voor de Belastingdienst eigenlijk een rentenadeel is.

Afsluiting

In dit artikel heb ik getracht een beeld te schetsen van de regelgeving op het gebied van de margeregeling. Ik heb grotendeels de hoofdlijnen geschetst van deze regeling. De wettelijke bepalingen en uitvoeringsregelingen zijn echter zo gedetailleerd, dat het onmogelijk is alle denkbare situaties in dit artikel op te nemen.