



Notitie

de BTW
op inruil en inruilgoederen
van tandheelkundige – en/of
tandtechnische apparatuur
door een
groothandel in de
tandheelkundige branche.

E. Kolsteeg
secretaris
Nederlandse Vereniging van Groothandelaren in de Tandheelkundige branche (VGT)

Zaandam, 29 april 2009



Voorwoord.

Vanaf 1 januari 1995 is de BTW-wetgeving inzake de z.g. *Margeregeling* van kracht geworden.

De regeling is zowel voor de tandarts als voor het tandtechnisch laboratorium van belang op het moment dat er nieuwe aankopen worden gedaan waarop bestaande goederen zullen worden ingeruild.

Een dentalonderneming (hierna verder genoemd 'de onderneming') mag vanaf 1 januari 1995 *géén* goederen van tandartsen of tandtechnische laboratoria meer inruilen onder het regime 'exclusief btw' c.q. de inruil verhogen met BTW.

Dit is dus uitsluitend een regeling voor *inruilgoederen* en alles wat met inruil tussen een particulier en een onderneming te maken heeft.

Tot 1 januari 1995 werd een inruil van een tandarts of tandtechnisch laboratorium (wat feitelijk een verkoop is van een particulier naar een onderneming!) door de onderneming gesaldeerd voordat de BTW geheven werd en werd de inruil dus feitelijk met BTW verhoogd.

Met deze wijze van berekenen, die oogluikend werd toegestaan bij inruilgoederen, kreeg de koper feitelijk BTW terug over de waarde van de ingeruilde goederen, terwijl hij/zij daar als particulier (wat tandartsen, mondhygiënisten en tandtechnici voor de omzetbelasting wel degelijk zijn!) geen recht op had.

Iedere ondernemer moet immers de BTW die hij in rekening brengt aan het eind van de daaropvolgende belastingperiode (meestal binnen een maand) afdragen aan de Belastingdienst.

In feite gaf de onderneming de koper onterecht omzetbelasting terug die de onderneming zelf weer terugvorderde van de Belastingdienst.

In de facturering van de levering van goederen en diensten van een particulier naar een onderneming, wat inruil feitelijk is, mag deze onderlinge verrekening dus na 1 januari 1995 niet meer plaatsvinden.

Verkoop van de nieuwe goederen, met name apparatuur, moet **volledig** met BTW belast worden en over de inruil mag *géén* BTW meer 'vergoed' worden.

De onderneming moet dus **inclusief** BTW inruilen en mag de BTW niet meer vermelden op de inruilfactuur en als zodanig terugvorderen van de Belastingdienst.



Recente uitspraak Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft onlangs in een arrest een forse naheffing opgelegd aan een (in het arrest niet nader genoemde) dentalonderneming.

Het arrest van de Hoge Raad (van 8 februari 2008, nr. 40.553 ; EK) gaat over een situatie waarin een, in de praktijk als 'ziekenhuisconstructie' genoemde, situatie werd doorgevoerd. Ziekenhuizen, zelf niet aftrekgerechtigd, gingen (in plaats van kopen) ziekenhuisapparatuur **met terugwerkende kracht** huren van een daartoe speciaal opgerichte onderneming.

Aangezien de huur die deze onderneming aan het ziekenhuis in rekening brengt belast is met BTW, was deze onderneming (aan de inkoopkant) aftrekgerechtigd ter zake van de aanschaf BTW.

De huurprijs kon (door de gelieerdheid tussen deze onderneming en het ziekenhuis) laag gehouden worden, waardoor de verschuldigde BTW eveneens laag kon worden. Dergelijke structuren voorzagen voorts in een einde na 5 jaar, zodat de uiteindelijk verschuldigde BTW in zijn totaliteit beperkt werd tot slechts een relatief gering bedrag.

Om gebruik te kunnen maken van een dergelijke structuur verzocht het ziekenhuis aan de dentalonderneming om de reeds aangeschafte en in gebruik genomen apparatuur weer te crediteren en de factuur te verleggen naar de onderneming die op haar beurt de goederen weer zou gaan verhuren aan het ziekenhuis.

Het mag duidelijk zijn dat in een dergelijke situatie, waarin de schatkist duidelijk schade ondervindt van dergelijke structuren, weinig sympathie bestaat en onvolkomenheden in deze structuur door de Belastingdienst met succes worden aangepakt om een dergelijke structuur ongedaan te maken.

In zoverre dient wel opgemerkt te worden dat het trekken van conclusies uit het onderhavige arrest naar situaties waarin in het geheel geen belastingbesparende overwegingen in het geding zijn, vaak niet terecht zijn.

Opmerkelijk in de uitspraak van de Hoge Raad is dat de Belastingdienst terecht bij de dentalonderneming heeft nagevorderd en niet bij het ziekenhuis. Immers, het ziekenhuis heeft de BTW middels de inruil terug ontvangen en hoeft nu, door de verminderde huurbedragen, minder BTW aan de verhuurder te betalen.

De Hoge Raad was daar simpel in : de dentalonderneming had niet exclusief BTW mogen crediteren en daarna de BTW mogen terugvorderen, dus de navordering ad € 125.000,- was ook voor de dentalonderneming.

De Belastingdienst heeft in dit geval afgezien van het opleggen van een boete.



Recente uitspraak Hof Den Bosch.

Het Hof in Den Bosch heeft onlangs een uitspraak van de Rechtbank Breda inzake een afwijzing van een BTW teruggaaf op teruggenomen goederen vernietigd.

Het gerechtshof Den Bosch heeft besloten dat een jachtwerf recht had op teruggave van BTW, vanwege de ontbinding van de verkoop van een jacht. De Belastingdienst weigerde teruggaaf van BTW te verlenen omdat de werf het jacht niet in ongebruikte staat had teruggenomen. De uitspraak van het Hof is een opsteker voor ondernemers, die hun cliënten tegemoet willen komen als zij niet tevreden zijn.

Het komt regelmatig voor dat consumenten spijt krijgen van hun aankoop en de koop willen ontbinden. Ondernemers doen daar niet altijd moeilijk over en geven hun klanten soms de volledige aankoopssom inclusief de BTW terug. Zelfs wanneer de goederen sporen van gebruik vertonen.

De Belastingdienst daarentegen vindt niettemin dat teruggaaf van BTW niet aan de orde is, het is immers een (terug)leverantie van een niet-BTW plichtige. Gelukkig deelde het Gerechtshof deze mening niet.

Deze zaak betreft de verkoop van een jacht in 2002 door een jachtwerf aan een particulier. Na een paar proefvaarten en de nodige reparaties was de koper nog niet tevreden en drong aan op ontbinding van de koopovereenkomst. De jachtwerf ging hier in 2004 mee akkoord en betaalde het totale aankoopbedrag terug, inclusief de BTW.

Inmiddels had de jachtwerf de BTW al afgedragen aan de Belastingdienst. Daarom diende de werf een teruggaafverzoek in. Bij terugname en –betaling is immers geen BTW verschuldigd over het verkoopbedrag. De inspecteur weigerde echter, de teruggaaf was alleen mogelijk geweest als het jacht in ongebruikte staat was terug genomen.

Het Gerechtshof Den Bosch deelde deze mening niet. Er is nergens bepaald, dat de Belastingdienst deze eis mag stellen. De verkoper kreeg derhalve zijn in 2002 afgedragen BTW terug. De rechter toonde hier aanzienlijk meer begrip voor de ondernemer dan de belastinginspecteur.

De Staatssecretaris ziet af van beroep in cassatie, maar had nog wel een toelichting op deze uitspraak (zie bijlage).



Conclusie uitspraken:

Ogenschijnlijk staan deze beide uitspraken lijnrecht tegenover elkaar, maar dat is niet zo.

In het eerste geval (de ziekenhuisconstructie) werd de fiscus duidelijk benadeeld omdat er hier sprake was van een teruglevering zonder dat daar inhoudelijk aanleiding toe was.

De handeling had tot doel de betaling (en dus ook de afdracht) van BTW te vertragen en misschien zelfs te verkleinen.

In het tweede geval (de jachtwerf) ging het om onvolkomenheden aan het goed en, ondanks dat het goed al geleverd en gebruikt was, was een teruglevering met BTW daarom wel toegestaan.



Vragen en antwoorden van en naar een BTW specialist.

In het licht van deze beide uitspraken heeft het bestuur van de VGT gemeend er goed aan te doen een specialist op dit gebied te raadplegen.

Hiervoor heeft de VGT een vragenenquête onder de leden laten uitgaan en, aan de hand van de antwoorden hierop, de navolgende vragen geformuleerd.

Via Mr. Van Odiijk zijn deze vragen voorgelegd aan Mr. Drs. W.A.P. Nieuwenhuizen, specialist in BTW.

Aanvullende opmerking EK:

In 1996 heeft de VGT aan de hand van de invoering van de Margeregeling hierover ook al eens vragen gesteld aan het Ministerie van Financiën. Het antwoord hierop was als volgt:

"Goederen die ingenomen worden en die zonder meer in de voorraad opgenomen kunnen worden en die zonder nadere toelichting aan een willekeurige volgende afnemer kunnen worden verkocht zijn géén inruilgoederen en kunnen onder het geldende BTW-regime worden ingenomen. Ook goederen die korter dan drie maanden geleden verkocht zijn en (b.v. vanwege ontevredenheid) moeten worden vervangen door een soortgelijk goed zijn geen inruilgoederen."

Voorgelegde vragen:

Vraag 1.

Creditering, gevolgd door nieuwe debitering op andere naam, bij onjuiste tenaamstelling op factuur (bijv. drs. Pietersen had TP Tand moeten zijn).

Soms binnen 1 à 2 weken, maar soms pas na maanden omdat de accountant (met het opmaken van de jaarrekening) over de tenaamstelling valt.

Vraag 2.

Deelcreditering op een debetfactuur als er al in december van het voorgaande jaar een vooruitbetalingsfactuur (mits ook echt betaald voor 31.12) gemaakt is. Dit vaak i.v.m. investeringsaftrek.

Vraag 3.

Klassiek en veel voorkomend geval : koop moet lease worden. Factuur aan tandarts is al gemaakt. Wil uiteindelijk toch maar wel leasen. Factuur aan tandarts moet gecrediteerd worden en opnieuw opgemaakt worden aan de leasemaatschappij (eigenlijk zoals het geval in het HR arrest). Mag dit en zo ja, voor welke periode?

Vraag 4.

Coulance. Credit om jezelf uit een benarde situatie "te kopen".

Voorbeeld: lichte beschadiging aan lak of iets dergelijks, waarbij spuiten te veel gevraagd is.....

Vraag 5.

Credit bij non-conformiteit of klacht. In welke periode is dan nog sprake van het 'terugdraaien van een eerdere koop'. En kan alleen de oorspronkelijke leverancier een creditnota excl. BTW maken?



Beantwoording vragen door Mr. Drs. W.A.P. Nieuwenhuizen.

1. INLEIDING

(staat reeds beschreven op blad 3 van deze notitie; EK).

2. CREDITERING WEGENS ONTBINDING BLIJFT TOT DE MOGELIJKHEDEN BEHOREN

Indien een levering heeft plaatsgevonden en reële omstandigheden noodzaken partijen ertoe om deze levering ongedaan te maken, waarna de goederen terugkeren naar de leverancier, dan is een creditering van deze transactie nog steeds mogelijk.

De eerdere levering wordt dan ongedaan gemaakt. Van een teruglevering (welke vervolgens leidt bij de koper – oorspronkelijke verkoper - tot toepassing van de margeregeling bij een nieuwe doorverkoop) is dan geen sprake.

Een dergelijke situatie vindt in de praktijk veelvuldig plaats. Dagelijks worden in kledingwinkels kledingstukken 'geruild' of wordt 'geld retour' gegeven. De 'terugboeking' in de kassa, waarbij een creditering plaatsvindt en welke zelfs leidt tot credit-bonnetjes, wordt als negatieve omzet gecompenseerd met de overige omzet.

3. EEN CREDITERING BIJ FORMELE ONJUISTHEDEN

In situatie 1 van uw e-mail wordt een voorbeeld gegeven waarin de creditering niet ziet op een mogelijke terugleveringssituatie, maar waarin formele onjuistheden moeten worden gecorrigeerd door onder meer een creditfactuur uit te reiken.

Situatie

1. Creditering, gevolgd door nieuwe debitering op andere naam, bij onjuiste tenaamstelling op factuur (bijv. drs. Pietersen had TP Tand moeten zijn). Soms binnen 1 a 2 weken, maar soms pas na maanden omdat de accountant (met het opmaken van de jaarrekening) over de tenaamstelling valt.

Indien feitelijk een levering is overeengekomen tussen Leverancier A en Afnemer C, maar door misverstanden een factuur wordt uitgereikt aan B, dan komt de facturering niet overeen met de feitelijke situaties en moet deze ook gecorrigeerd worden. De wet schrijft immers voor dat de factuur moet worden afgereikt aan de afnemer van de prestatie. Bovendien is degene aan wie gefactureerd is (B) niet gerechtigd tot een btw-aftrek (indien hij aftrekgerechtigd zou zijn), omdat niet aan hem gepresteerd is. En ook C, aan wie wel gepresteerd is, ondervindt problemen omdat hij zonder factuur niet in staat is zijn (eventuele) aftrekrecht te kunnen claimen. In dit soort situaties kan slechts en moet zelfs de creditering een oplossing bieden.

Belangrijk is hier wel te vermelden dat in die situaties vast staat dat aan een ander is gefactureerd dan degene aan wie feitelijk geleverd is. Met deze feitelijke afnemer bedoel ik degene aan te duiden die de feitelijke contractspartner was van de leverancier. Dat de leverancier niet altijd goed de 'identiteit' van zijn contractspartner kent veroorzaakt vaak zo'n verkeerde tenaamstelling. Of om bij het voorbeeld te blijven: de heer Pietersen heeft niet goed doorgegeven aan zijn leverancier dat TP Tand, voor wie hij in deze optrad, de afnemer is van de prestatie. Indien uit overige feiten en omstandigheden goed blijkt dat TP Tand de daadwerkelijke afnemer had moeten zijn, is een creditering op zijn plaats en zelfs voorgeschreven.

4. 'DEELCREDITERING' EN 'COULANCE'

Er kunnen zich ook andere situaties voordoen waarbij op facturen 'crediteringen' plaatsvinden. Een leverancier kan bijvoorbeeld een 'korting' geven om een cliënt tegemoet te komen en wil dit uitdrukkelijk op de factuur tot uitdrukking brengen. Een dergelijke 'creditering' wordt voor de btw slechts beschouwd als een 'vermindering van de maatstaf van heffing'. De btw regelgeving sluit voor het te belasten bedrag immers aan bij hetgeen partijen overeen komen. Kortingen leiden derhalve tot een lager verschuldigd btw bedrag.

In uw e-mail geeft u in situatie 2 een voorbeeld van een deelcreditering:



2. Deelcreditering op een debetfactuur als er al in december van het voorgaande jaar een vooruitbetalingsfactuur (mits ook echt betaald voor 31.12) gemaakt is. Dit vaak i.v.m. investeringsaftrek.

Indien ik deze situatie goed begrijp is er in het voorgaande jaar al een factuur voorafgaande aan een levering gestuurd voor een specifieke levering in het jaar daarop. Mogelijk wordt bij de aflevering een nieuwe debetfactuur opgemaakt, vermoedelijk omdat toch aanpassingen hebben plaatsgevonden ten aanzien van de geplaatste order, en wordt hetgeen reeds in rekening is gebracht in mindering gebracht op de uiteindelijke (definitieve) factuur. Ook een dergelijke 'creditering' op de factuur is geen probleem en zelfs wenselijk.

Ditzelfde geldt ten aanzien van situatie 4 van uw e-mail:

4. Coullance. Credit om jezelf uit een benarde situatie "te kopen". Vb: lichte beschadiging aan lak of iets dergelijks, waarbij spuiten te veel gevraagd is.....

De creditering is enkel een vermindering van de maatstaf van heffing, een korting, die toegestaan is.

5. KOOP MOET LEASE WORDEN

Een punt waarop de crediteringsproblematiek wel gaat spelen is de situatie zoals door u is geschetst in uw e-mail onder 3:

3. Klassiek en veel voorkomend geval : koop moet lease worden. Factuur aan tandarts is al gemaakt. Wil uiteindelijk toch maar wel leasen. Factuur aan tandarts moet gecrediteerd worden en opnieuw opgemaakt worden aan de leasemaatschappij (eigenlijk zoals het geval in het HR arrest). Mag dit en zo ja, voor welke periode?

5.1. De goederen zijn reeds geleverd; daarna besluit tot en uitvoering van lease

Het mag duidelijk zijn dat in het geval dat zich heeft gespeeld bij de Hoge Raad, en die zich hier ook voordoet, de creditering tot een probleem zal leiden. De goederen zijn reeds geleverd. Na levering besluit de afnemer dat het toch een lease had moeten zijn. Wordt in zo'n situatie de koop ongedaan gemaakt en de lease ingevoerd, dan is een creditering mét btw niet juist.

De levering is al gerealiseerd. De ontbinding leidt in dat geval niet tot een ontbindingssituatie als omschreven in punt 2, maar tot een teruglevering welke in dit geval vrijgesteld is van btw (artikel 11,1,r) omdat het een tandarts betreft die de goederen gebruikt voor vrijgestelde doeleinden.

Voor het leveringsmoment is beslissend de 'beschikkingsbevoegdheid om als eigenaar over de goederen te kunnen beschikken', hetgeen niet een juridisch, maar een economische en europeesrechtelijk begrippenkader betreft.

5.2. Zijn de goederen nog niet geleverd, dan is creditering nog mogelijk

Zijn de goederen echter nog niet geleverd en wordt dan de koop ongedaan gemaakt en de lease ingevoerd, dan is creditering met btw wel mogelijk.

De levering voor de btw heeft dan immers nog niet plaatsgevonden en zal ook nimmer meer plaatsvinden omdat geleverd zal gaan worden aan de leasemaatschappij. Daarmee is de factuur die op voorhand gestuurd is onjuist en dient door middel van een creditering ongedaan gemaakt te worden.

5.3. Moment van levering dus bepalend

Het moment van levering – overdracht van de beschikkingsmacht om als eigenaar over de goederen te kunnen beschikken - is dus bepalend voor het antwoord op uw vraag hoe lang nog kan en mag worden gecrediteerd met btw. Heeft deze overdracht al plaatsgevonden dan kan creditering met btw niet meer plaatsvinden in een dergelijke (belastingbesparende constructie) situatie.



6. NON-CONFORMITEIT / KLACHTEN OVER HET GELEVERDE PRODUCT

In geval van non-conformiteit of klachten over het geleverde kan creditering ook plaatsvinden. Een waarschuwing is hier echter op zijn plaats (zie 6.2.).

In uw e-mail schrijft u het volgende:

5. Credit bij non-conformiteit of klacht. In welke periode is dan nog sprake van het 'terugdraaien van een eerdere koop'. En kan alleen de oorspronkelijke leverancier een creditnota excl. BTW maken?

6.1. Non-conformiteit / klacht leidt tot 'korting' of geheel ongedaan maken

Indien de geleverde goederen niet naar wens zijn (wegens gebreken of anderszins) en partijen komen overeen om:

a. een korting te verlenen of

b. de levering ongedaan te maken, is creditering (met btw) toegestaan en zelfs noodzakelijk.

In het eerste geval (a) wordt de maatstaf van heffing verminderd, in het tweede geval (b) is er sprake van een echte ontbinding waarbij koop en levering geheel ongedaan worden gemaakt en de toestand hersteld wordt zoals die aanvankelijk was. In het tweede geval (b) is een situatie ontstaan die volledig vergelijkbaar is met de situatie als beschreven in punt 2 van dit advies.

6.2. Waarschuwing: non-conformiteit / klacht leidt tot leasemaatschappij

Zoals gezegd is hier een waarschuwing op zijn plaats. In de rechtspraak zijn situaties aan de orde geweest waarin de non-conformiteit als oorzaak werd gezocht voor het ontbinden van de levering, waarna vervolgens een leasemaatschappij de goederen overnam en ging leasen aan de oud-koper. In dergelijke situaties is echter reeds geleverd en heeft de rechtspraak geoordeeld dat de ontbinding leidde tot een teruglevering (vrijgesteld), waardoor de creditering ten onrechte met btw had plaatsgevonden.

6.3. In een echte non-conformiteitszaak wel gebruik, hoe lang kan men ongedaan maken?

Natuurlijk zal de vraag spelen – evenals dat speelt in onderdeel 5.2 – hoe lang een ontbinding wegens non-conformiteit (in niet-belastingbesparende constructies) nog kan worden doorgevoerd en of dan ook een gedeeltelijke creditering/terugbetaling mag plaatsvinden in plaats van een gehele terugbetaling.

Voor de goede orde merk ik op dat er dan van een 'ontbinding' zoals hiervoor telkens uiteengezet wordt geen sprake is. De goederen zijn immers geleverd, de beschikkingsmacht is overgedragen, en de goederen zijn immers al gebruikt. Formeel is er dan sprake van een teruglevering.

Echter, in reële situaties (niet belastingbesparende structuren) is hierop wellicht een antwoord te vinden in een uitspraak van het Hof Den Bosch (Hof Den Bosch 12 juni 2008, nr. 07/00258, NTFR 2008/1339) waartegen de staatssecretaris – met toelichting (Staatssecretaris – Financiën 21 juli 2008, DGB2008/3329) - geen cassatie heeft ingesteld.

Het hof oordeelde in die uitspraak, dat de in art. 29, lid 1, onderdeel b, Wet OB 1968 opgenomen eis dat de goederen in ongebruikte staat moeten worden teruggenomen niet in overeenstemming is met art. 11, C, lid 1, Zesde Richtlijn. Doel en strekking van die bepaling is immers het corrigeren van de omzetbelasting indien de afgedragen omzetbelasting niet meer evenredig is aan de feitelijk ontvangen tegenprestatie. Volgens het hof is voldaan aan de eisen van de richtlijn en heeft belanghebbende recht op dienovereenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing.



Met het hof is de staatssecretaris van mening dat in het licht van de vaststaande feiten doel en strekking van art. 11, C, lid 1, Zesde Richtlijn zich niet verzetten tegen toepassing van art. 29, lid 1, Wet OB 1968 in het onderhavige geval, waarbij ter vermijding van een gerechtelijke procedure tot ontbinding van de oorspronkelijke overeenkomst is besloten (zie ook HR 4 september 1991, nr. 27.161). Daarbij kan ook worden gewezen op het uitgangspunt van de communautaire regelgeving dat uiteindelijk slechts omzetbelasting behoeft te worden voldaan over het bedrag dat daadwerkelijk wordt ontvangen voor een levering of dienst.

De uitkomst van deze zaak wordt door de staatssecretaris onderschreven, de motivering niet.

Wellicht ten overvloede maakt de staatssecretaris nog een opmerking over de margeregeling: die regeling is niet van toepassing op de eventuele verkoop van het teruggenomen jacht omdat het wederom in bezit komen van het jacht bij belanghebbende zijn oorzaak vindt in het door ontbinding ongedaan maken van de oorspronkelijke levering, waardoor geen sprake is van een levering van het jacht door de particulier aan belanghebbende.

De staatssecretaris is – mogelijk omdat hier helemaal geen belastingbesparende constructie mee beoogd was – zelfs van mening dat er wel een 'ontbinding' voordoet, zodat later de margeregeling niet toegepast hoeft te worden. Uiteraard een buitengewoon welkom standpunt; zijn tegemoetkomende standpunt deel ik overigens niet.

Uit de uitspraak en het commentaar van de staatssecretaris kan wel worden afgeleid dat een creditering niet voor het volledige bedrag hoeft plaats te vinden en zelfs na enige tijd nog kan plaatsvinden. In het Bossche geval werd het jacht na 3 jaar teruggenomen. Daarbij moet worden opgemerkt dat er al direct na aflevering werd geklaagd en door de koper na 3 jaar een rechtszaak werd gestart om zijn gelijk te krijgen, en waarna de verkoper de koper op deze wijze tegemoet kwam.

7. CONCLUDEREND

Concluderend kan gesteld worden dat in normale situaties (situaties waarin er geen sprake is van belastingbesparende structuren die achteraf opgezet moeten worden) creditering nog steeds mogelijk en soms zelfs vereist is.



Aanvullende vragen van VGT.

De beantwoording van de vragen van de VGT leidt tot de navolgende opmerkingen en aanvullende vragen. Daarbij wordt de nummering van uw notitie aangehouden.

Ad 1. In de door u in de Inleiding geschetste situatie gaat het om een constructie die - dunkt ons - voor de fiscus met name daarom problematisch is, vanwege de als volgt door u omschreven omstandigheid:

"De huurprijs kon - door de gelieerdheid tussen entiteit en ziekenhuis - laag gehouden worden, waardoor de verschuldigde btw eveneens laag werd gehouden."

Die omstandigheid doet zich bij lease juist niet voor. Er worden commerciële tarieven berekend - daar verdient de lease maatschappij immers "de kost" mee - en derhalve is ook de BTW op niveau. Realiter kan er beslist geen nadeel voor de fiscus ontstaan. Belastingbesparing is niet aan de orde.

Ad 2. Is het criterium "reële omstandigheden" nader in te vullen? Is er bijvoorbeeld een redelijk tijdsverloop te noemen?

En/of kan men dat moment fixeren c.q. uitstellen door een formele handeling in te bouwen zoals bijvoorbeeld een "opleveringsverklaring" of iets dergelijks.

Maar dan nog. Denkbaar is dat een geschil alleen is op te lossen door een reeds geleverde zaak terug te nemen. Dat kan zich in voorkomend geval pas jaren later voordoen, maar men wil die terugname ook dan uiteraard vergezeld laten gaan van een creditering inclusief de BTW.

Valt rond dit soort situaties een voor de leden van cliënte hanteerbaar kader te scheppen + bijvoorbeeld een tijdslimiet (hoe lang kan het nog?). Zou zo'n kader mogelijk te gieten zijn in de vorm van een lijst met do's en don'ts ? En/ of zijn er meer concrete voorbeelden te geven?

Ad 3 Duidelijk.

Ad 4 Idem.

Ad 5.1 Dit is voor de leden van de VGT zéér problematisch. Deze situatie doet zich namelijk regelmatig voor. Met belastingbesparing (zie ad 1) heeft dat echter niets te maken. Wel dat de betrokkene zich pas na de levering realiseert toch liever een andere financieringsvorm te hebben.

Bij operational lease wordt eerder nog meer BTW betaald omdat over de hele huur inclusief de winstopslag van de leasemaatschappij BTW wordt berekend.

Bij financial lease wordt aan de leasemaatschappij door de leverancier evenveel BTW in rekening gebracht als aan de tandarts. Als de BTW dan door de leasemaatschappij in zijn aangifte omzetbelasting wordt verrekend, dan zal hij die BTW toch ook op zijn beurt weer (aan de tandarts) moeten doorberekenen? Of zit dat qua BTW regelgeving anders in elkaar?

Als het zo is zoals wij veronderstellen dat het is, dan is in beide gevallen (dus zowel bij operational als bij financial lease) géén sprake van enigerlei vorm van belastingbesparende actie. Maakt dat verschil?

En/of is het denkbaar om over dit soort situaties met de fiscus afspraken te maken?

En/of is dit probleem op een of andere manier te tackelen door specifieke bepalingen in de koopovereenkomst op te nemen? Bijvoorbeeld, door het treffen van een contractuele regeling waardoor de betrokken tandarts gedurende een X periode na levering gerechtigd blijft om alsnog voor een leaseconstructie te kiezen (bijvoorbeeld door de juridische en de feitelijke levering van elkaar los te koppelen).



Of blijft hetgeen u onder 5.1 opmerkt onder alle omstandigheden keihard gelden?

Zo enigszins mogelijk (en verantwoord) graag een uitweg voor deze situatie omdat de VGT juist hier beducht is voor serieuze problemen.

Ad 5.2 Duidelijk.

Ad 5.3 Idem.

Maar nogmaals. Belastingbesparende actie is niet aan de orde.

Ad 6.1 Duidelijk.

Ad 6.2 Idem.

Ad 6.3 Zie ook commentaar ad 2.

Het is goed is het om te weten dat dergelijke teruggenomen goederen niet onder de margeregeling vallen.

Al met al graag met name op de punten 2 en 5.1 nadere verdieping van uw advies.



Aanvullende beantwoording vragen door Mr. Drs. W.A.P. Nieuwenhuizen.

Bij het schrijven van mijn notitie heb ik ingezien dat met name punt 5.1 (en in mindere mate punt 2) het probleem zal vormen voor de VGT.

1. Naar aanleiding van situatie 5.1.

Hetgeen u aangeeft in uw e-mail onderschrijf ik, met slechts een paar kanttekeningen.

1.1. Een 5.1 situatie (koop en levering, gebruik en daarna ontbinding), gevolgd door financial lease

Een situatie van een financial lease levert nauwelijks een financieel problemen op voor de leden van de VGT, mogelijk wel een klein administratief probleem. Indien een goed door een leverancier is geleverd (en de daarop verschuldigde btw is voldaan), zal een latere ontbinding leiden tot een 'teruglevering' die vrijgesteld is op grond van artikel 11,1,r Wet OB, en zal de financial lease WEL degelijk onder de margeregeling vallen. Dit laatste wil zeggen: slechts de marge – het verschil tussen de oorspronkelijke verkoopprijs en de nieuwe 'contant gemaakte' financial lease prijs – wordt in de heffing betrokken. Financieel zal er een gering nadeel zijn; administratief is de margeregeling wel een stukje lastiger (problemen rond berekenen van de marge, verklaringen, etc.).

1.2. Een 5.1 situatie, gevolgd door operational lease

Een situatie van operational lease is ECHT een probleem! Na teruglevering (vrijgesteld ex. 11,1,r) volgt een verhuur (operational lease) waarvoor geen vrijstelling geldt. We krijgen dan dus een dubbele btw-heffing. Hoewel een dubbele heffing theoretisch gezien in strijd is met de neutraliteitsgedachte van de btw, is het de vraag of het voorkomen van een dubbele heffing in rechte afgedwongen kan worden.

2. Overleg met de fiscus / het Ministerie wenselijk

De tweede situatie is – vooral nu duidelijk blijkt dat het de VGT zeker niet te doen is om belastingbesparende structuren – een overleg met de Belastingdienst / het Ministerie waard. Het Ministerie is – zo schat ik in – zeker bereid om mee te willen denken aan het oplossen van dit probleem. Dat kan eenvoudig door bijvoorbeeld goed te keuren dat er toch een echte ontbinding (geen teruglevering) plaatsvindt in een situatie waarin evenveel btw verschuldigd wordt ter zake van de lease als ter zake van de levering. U dient wel rekening te houden met een terughoudende opstelling op het moment dat er sprake is van een 'uitsmeer' situatie (als gevolg van operational lease wordt de btw in termijnen aan de fiscus verschuldigd, terwijl men dat bij de levering in één keer op het moment van leveren al verschuldigd was). Een compromis zou dan weer kunnen zijn dat de btw in één keer verschuldigd wordt op het moment van ontbinding en ingang operational lease (maar dit is wel een contra legem).

3. Naar aanleiding van situatie 2

Als tot overleg wordt besloten kan meteen punt 2 worden meegenomen.

Wat zijn immers 'reële omstandigheden'? De situatie die speelde bij het Hof Den Bosch (de uitspraak die ik heb meegezonden) was – gevoelsmatig – zo'n situatie. Maar wat maakt iets 'reëel'? Reëel is wanneer er geen belastingbesparing achter zit, en er sprake is van een duidelijk geval van wanprestatie. Reëel is ook wanneer niet het juiste produkt geleverd is. Dit soort situaties leiden in de praktijk bijna direct tot over-en-weer correspondentie.

Wanneer dit – zoals u schrijft – zich pas jaren later voordoet, zal het weer meer problematisch (misschien is 'niet reëel' wat minder goed gekozen) worden.

Wellicht – maar dat is niet heel waarschijnlijk (omdat men zich dan bindt) – is het Ministerie bereid om een tijdslimiet te geven.



Andere formele handelingen (zoals 'opleveringsverklaring') zijn wellicht ook bruikbaar, maar ook daar zal terughoudendheid van de zijde van het Ministerie blijken, omdat men zich vanwege constructies niet durft uit te spreken.

4. Overleg met het Ministerie

De Belastingdienst is slechts bevoegd voor individuele belastingplichtigen, terwijl de VGT de belangen behartigt van vele aangesloten leden in het land.

Daarom denk ik dat het overleg beter gevoerd kan worden met het Ministerie, alwaar een afdeling zit die beleidsmatig bezig is ten behoeve van de belastingdienst. De twee problemen (5.1. koop wordt lease en 2. onder welke voorwaarden nog ontbinding) kunnen dan besproken worden.

Omdat zeker in de situatie zoals hiervoor omschreven in punt 1.2 (een echte 5.1 situatie) zich een wezenlijk probleem voordoet (dubbele heffing), zal het Ministerie bereid zijn na te willen denken over een oplossing. Overleg is dus zeker niet kansloos.

Het zou een hele eer zijn indien ik – in samenwerking met Mr. Van Odijk - het overleg met het Ministerie namens de VGT zou mogen initiëren.

Dit houdt voor mij het volgende in:

- a) contact leggen met het Ministerie;
- b) een brief met het probleem schrijven aan het Ministerie (in samenwerking met Mr. Van Odijk);
- c) een bespreking voeren op het Ministerie om het één en ander toe te lichten (in aanwezigheid van de nodige vertegenwoordigers van de VGT en Mr. Van Odijk);
- d) het mogelijk moeten verstrekken van nadere informatie, en;
- e) het eventueel bedenken / meewerken aan een praktische oplossing (schriftelijke contacten nadien met Ministerie).



CONCLUSIES en ADVIEZEN VGT:

Alles in ogenschouw nemende kan geconcludeerd worden dat een groothandel ten aanzien van leveranties aan vrijgestelde afnemers zoals tandartsen, mondhygiënisten, tandtechnici, tandprothetisten, ziekenhuizen etc. in de navolgende situaties exclusief BTW mag facturen danwel exclusief BTW mag crediteren, ook nadat de oorspronkelijke factuur al is gesteld:

1. het verstrekken van kortingen;
2. verkeerde tenaamstelling van de oorspronkelijke factuur;
3. creditering van deelfacturen of voorschotfacturen;
4. creditering wegens coulance of onvolkomenheden;
5. creditering van de factuur onder voorwaarde dat de goederen nog niet geleverd zijn;
6. terugname van de goederen wegens klachten of tekortkomingen;
7. terugname van de goederen wegens een (dreigende) ontbinding van de koopovereenkomst;
8. het verleggen van de aankoop naar de leasemaatschappij in het kader van het overeenkomen van een FINANCIAL lease voor hetzelfde factuurbedrag.

Het crediteren van de -oorspronkelijke- aankoop teneinde het verkoopbedrag daarna onder te brengen in een overeenkomst op basis van een OPERATIONAL lease is **niet** mogelijk zonder het risico te lopen van een correctie op de (aan de koper teruggegeven) BTW. Hetzelfde geldt voor een STRATEGISCHE lease. Immers, in een strategische lease wordt een deel van het aankoopbedrag ondergebracht in een operational lease.

Voetnoot EK:

Op sommige orderbevestigingen komen wij nog wel eens een reductie van het aankoopbedrag tegen met als omschrijving 'inruil/korting'.

*Inruil of korting zijn BTW-technisch twee **totaal verschillende** begrippen. Immers, op 'korting' is wel BTW van toepassing, op 'inruil' beslist niet.*

Wij adviseren u deze begrippen niet meer door elkaar te gebruiken en duidelijk aan te geven of u nu 'inruil' danwel 'korting' hanteert.

Uiteraard dient u op de gebruikte toepassing het geldende BTW-regime (korting is exclusief BTW en inruil is inclusief BTW) toe te passen.

E. Kolsteeg
29 april 2009