

Foutieve of onjuiste toepassing van de margeregeling voor tweedehandse goederen: vaststelling van de maatstaf van heffing naar aanleiding van een BTW-controle

TONY LAMPARELLI

Eerstaanwendend inspecteur, FOD Financiën

De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse goederen, zoals bedoeld bij artikel 58, § 4 W.BTW (en het K.B. nr. 53 van 23 december 1994 ter uitvoering ervan) heeft de bedoeling dubbele belasting en concurrentievervalsing in het intracommunautaire verkeer te voorkomen. Het nagestreefde doel is het beginsel van de neutraliteit van de BTW in acht te nemen.

Daarom wil de margeregeling de heffing van de BTW op tweedehandse goederen beperken tot de door de belastingplichtige-wederverkoper gerealiseerde meerwaarde, zijnde het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs van deze goederen. De BTW wordt dus niet berekend op de totale verkoopprijs, maar op dat verschil, dat BTW inclusief wordt bepaald. De BTW moet dus uit deze meerwaarde, doorgaans "winstmarge" genoemd, worden uitgetrokken.

Wanneer achteraf blijkt dat de margeregeling ten onrechte werd toegepast, is het evenwel niet zo eenvoudig om het bedrag van de verschuldigde BTW te berekenen.

HOE MOET DE MAATSTAF VAN HEFFING VAN DE BTW WORDEN GEREGULARISEERD?

De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge is van toepassing op leveringen van tweedehandse goederen door een belastingplichtige-wederverkoper, wanneer deze goederen aan de

belastingplichtige-wederverkoper werden verkocht door leveranciers die geen recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf hebben kunnen uitoefenen van de BTW die ze bij de aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer hebben betaald.

Met andere woorden geldt deze regeling alleen voor de weder-

verkoop door een belastingplichtige-wederverkoper van tweedehandse goederen die hem werden geleverd door een niet-belastingplichtige (bijvoorbeeld een particulier of een niet-belastingplichtige rechtspersoon), door een belastingplichtige zonder recht op aftrek (bijvoorbeeld een op grond van artikel 44 W.BTW vrijgestelde belastingplichtige of een aan de vrijstellingsregeling onderworpen belastingplichtige zoals beoogd bij artikel 56, § 2 W.BTW) of door een andere belastingplichtige-wederverkoper mits deze de goederen onder de margeregeling heeft geleverd.

Goederen waarvan de belastingplichtige-wederverkoper niet kan aantonen dat ze van de hiervoor vermelde personen zijn aangekocht, worden geacht onder de normale BTW-regeling te zijn verkregen. Het betreft een wettelijk vermoeden "juris

tantum”, dat wil vermijden dat de belastingplichtige-wederverkoper leveringen van goederen aan de margeregeling onderwerpt, onder de loutere bewering dat hij de goederen van bijvoorbeeld particulieren koopt. Hij zal het bewijs van zijn bewering moeten leveren (cf. art. 58, § 4, 12° W.BTW).

Wanneer bij een BTW-controle wordt vastgesteld dat de belastingplichtige-wederverkoper de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ten onrechte op de verkoop van een tweedehands goed heeft toegepast, met name omdat niet alle voorwaarden voor de toepassing ervan waren vervuld, moet een regularisatie worden doorgevoerd om de handeling aan de normale BTW-regeling te onderwerpen.

Er bestaat nochtans geen enkele richtlijn (noch in artikel 58, § 4 W.BTW, noch in het K.B. nr. 53, en zelfs niet in de aanschrijvingsnr. 1 en 2 van 2 januari 1995 die de toepassing van de bijzondere regeling organiseren) over de manier waarop deze regularisatie moet worden uitgevoerd. De Administratie heeft evenmin enige commentaar bij dit onderwerp gegeven.

In de praktijk zijn er nochtans twee regularisatiemethoden:

- De eerste bestaat erin de totale verkoopprijs “BTW exclusief” aan de belasting te onderwerpen.
- De tweede bestaat erin de in de totale verkoopprijs begrepen BTW af te zonderen.

Onderstaand voorbeeld illustreert de beide methoden.

Voorbeeld

Een belastingplichtige-wederverkoper, met als activiteit de verkoop van nieuwe en tweedehandse auto's, verkoopt een auto die hij van een invalide heeft gekocht onder de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge. Aangezien deze invalide bij de aankoop van zijn auto teruggaaf van de belasting op grond van artikel 77, § 2 W.BTW heeft verkregen, had de verkoop van het voertuig door de belastingplichtige-wederverkoper onder de normale BTW-regeling moeten geschieden.

- * *Bedrag ingeschreven in het aankoopregister: 10 000 EUR*
- * *Verkoopprijs van het goed onder de margeregeling: 13 000 EUR*
- * *In de inkomstenbelastingen belastbare winst: 2 479,34 EUR*

Aankoopprijs	10 000,00 EUR
Verkoopprijs BTW incl.	13 000,00 EUR
Winstmarge	3 000,00 EUR
Maatstaf van heffing	2 479,34 EUR
Verschuldigde BTW	520,66 EUR

1^{ste} methode: belasting over de totale verkoopprijs “BTW exclusief”

In het algemeen wordt de verkoopprijs van een goed gevormd door de aankoopprijs van het goed plus de winst die de verkoper op de verkoop van dat goed wenst te behalen.

In het voorbeeld wou de belastingplichtige-wederverkoper een winst van 2 479,34 EUR op de verkoop behalen, zodat de verkoopprijs “BTW exclusief” 12 479,34 EUR (10 000 EUR + 2 479,34 EUR) bedraagt.

- * *Nieuwe verkoopprijs, BTW inclusief: 15 100,00 EUR
(12 479,34 EUR x 1,21)*
- * *Op deze verkoopprijs verschuldigde BTW: 2 620,66 EUR
(12 479,34 EUR x 21 %)*
- * *Reeds over de marge betaalde BTW: – 520,66 EUR*
- * *Terug te storten saldo: 2 100,00 EUR*

Ten gevolge van de wijziging van de “verkoopprijs BTW inclusief” van de handeling, zal de belastingplichtige-wederverkoper een bedrag moeten terugstorten dat hij bij de verkoop niet van zijn klant heeft ontvangen. Als hij geen financieel verlies wil lijden, zou hij het BTW-bedrag dat hij heeft moeten terugstorten van zijn klant kunnen terugvorderen.

Aangezien de maatstaf van heffing in de BTW ongewijzigd blijft (12 479,34 EUR), blijft de in de inkomstenbelastingen aan te geven winst eveneens ongewijzigd (2 479,34 EUR).

2^{de} methode: afzondering van de BTW uit de totale verkoopprijs

De verkoopprijs, BTW inclusief, blijft ongewijzigd, maar de BTW, begrepen in de totale verkoopprijs en niet meer alleen in de winstmarge, moet worden afgezonderd.

* Verkoopprijs, BTW inclusief:	13 000,00 EUR
* Daarin begrepen verschuldigde BTW:	2 256,20 EUR (13 000 EUR x 21/121)
* Reeds over de marge betaalde BTW:	- 520,66 EUR
* Terug te storten saldo:	1 735,54 EUR

In tegenstelling tot de vorige methode wordt de maatstaf van heffing in de BTW verminderd (13 000 EUR - 2 256,20 EUR = 10 743,80 EUR), zodat de in de inkomstenbelastingen aan te geven winst slechts 743,80 EUR (namelijk, 10 743,80 EUR - 10 000 EUR) bedraagt.

Bijgevolg kan de belastingplichtige-wederverkoper een belastingvermindering bekomen bij de Administratie, sector directe belastingen.

WELKE METHODE IS HET MEEST AANGEWEEZEN?

Gelet op hetgeen voorafgaat, blijkt de tweede methode de meest aangewezen te zijn wanneer het verkopen aan particulieren of aan belastingplichtigen zonder recht op aftrek betreft, omdat hun dan geen prijssupplement moet worden aangerekend. Het is voor de belastingplichtige-wederverkoper ook de minst vervelende methode (minder terug te storten BTW en vermindering van de belastbare winst).

Bij verkopen aan belastingplichtigen met recht op aftrek daarentegen, verdient de eerste methode de voorkeur. De BTW die de belastingplichtige-wederverkoper hun kan navorderen, is immers aftrekbaar, ten minste als het verkochte goed geen automobiel is zoals beoogd bij artikel 45, § 2, lid 1 W.BTW. In dat geval wordt de aftrek ten name van de koper beperkt tot maximum 50 %.

Jammer genoeg is er over deze problematiek weinig rechtspraak beschikbaar. Toch kunnen we melden dat de Rechtbank van eerste aanleg te Luik in een

vonnis van 4 maart 2004 de toepassing van de tweede methode heeft aanvaard.

Als het tot een rechtsgeding komt, is het best denkbaar dat de rechtbanken zich bij voorkeur voor de tweede methode zullen uitspreken. De uiteindelijke prijs (BTW inclusief) waarover de partijen zijn overeengekomen, blijft ook na de regularisatie dezelfde.

OVERBRENGING VAN DE NORMALE REGELING NAAR DE MARGEREGELING: EEN EVENEENS FOUTIEVE TOEPASSING!

Goederen die aanvankelijk in het boek voor inkomende facturen zijn geboekt, en derhalve bestemd zijn om onder de normale BTW-regeling te worden verkocht, kunnen, wanneer de belastingplichtige-wederverkoper ze onder de margeregeling wenst te verkopen (gesteld dat alle voorwaarden zijn vervuld), niet uit dat inkomend factuurboek worden uitgeschreven om naar het aankoopregister te worden overgebracht. Eenmaal de goederen in het inkomend factuurboek zijn

geboekt, kunnen ze er niet meer worden uitgeschreven.

De belastingplichtige-wederverkoper moet dus de normale belastingregeling toepassen op de tweedehandse goederen die hijzelf uit de margeregeling heeft gesloten, op het ogenblik dat hij ze heeft aangekocht (zie voor de tweedehandse vervoermiddelen, aanschrijving nr. 2 van 2 januari 1995, punt 62).

Op dezelfde wijze is het uitgesloten om goederen die aanvankelijk in het aankoopregister waren ingeschreven en vervolgens naar het boek voor inkomende facturen werden overgebracht, opnieuw onder de margeregeling te brengen.

Merk op dat deze redenering steunt op het feit dat noch artikel 58, § 4 W.BTW, noch het K.B. nr. 53 van 23 december 1994, en zelfs de aanschrijvingen nr. 1 en 2 van 2 januari 1995, nergens in de mogelijkheid voorzien van een overbrenging van het inkomend factuurboek naar het aankoopregister.

Ook wanneer een aanvankelijk voor de margeregeling bestemd goed, wegens uitvoer buiten de Gemeenschap overeenkomstig artikel 39 W.BTW, met vrijstelling van de BTW wordt verkocht, en de belastingplichtige-wederverkoper er vervolgens niet in slaagt de uitvoer buiten de Gemeenschap door voorlegging van bewijskrachtige stukken (zoals het douanedocument) aan te tonen, beschikt hij niet over de mogelijkheid om het goed opnieuw onder de margeregeling te brengen en de BTW op de gerealiseerde winstmarge te voldoen.¶