



T: +31 (0)40 5.1.2e
E: 5.1.2e@bdo.nl
www.bdo.nl

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V.
Postbus 229, 5600 AE Eindhoven
Dr. Holtropaan 15, 5652 XR Eindhoven
Nederland

Belastingdienst/ kantoor Rotterdam

T.a.v. 5.1.2e

5.1.2e

Postbus 30206

2500 GE DEN HAAG

Eindhoven, 22 april 2022

Kenmerk: 1063355 MvO 2217081

Behandeld door: 5.1.2e

Betreft: afstemming btw-aspecten LCH-activiteiten door het CIBG binnen het
Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, btw-nummer 5.1.5

Geachte mevrouw 5.1.2e en mevrouw 5.1.2e

Vorig jaar hebben wij samen met Loyens & Loeff met u en uw collega's van de Belastingdienst in Utrecht de overdracht van de activiteiten en de voorraad binnen het Landelijk Consortium Hulpmiddelen door Mediq Nederland BV (hierna: Mediq) aan de Staat der Nederlanden - vertegenwoordigd door het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: VWS) - afgestemd. Op de overdracht was artikel 37d Wet OB van toepassing (zoals bevestigd door Belastingdienst Utrecht de dato 28 september 2021 met referentie 1080.04.525/8549.13.981). VWS heeft de LCH-activiteiten op 30 november 2021 volledig overgenomen. In deze brief stemmen wij graag namens VWS een aantal btw-aspecten met u af.

Algemeen

Mediq heeft binnen het Landelijk Consortium Hulpmiddelen (hierna: LCH) van 23 maart 2020 tot en met 30 november 2021 zorggedragen dat er voor de zorg en diverse hulporganisaties in Nederland voldoende en betaalbare hulpmiddelen aanwezig waren tijdens de coronacrisis. Het gaat hierbij om allerlei persoonlijke beschermingsmiddelen, zoals mondmaskers, handschoenen en beschermende kleding en brillen, medische hulpmiddelen en coronatesten. Per 1 oktober 2020 heeft de minister voor Medische Zorg en Sport het agentschap CIBG, uitvoeringsorganisatie van VWS, opdracht gegeven om de verantwoordelijkheid voor de aansturing en ondersteuning van het LCH op zich te nemen. Binnen het CIBG is hiervoor een afdeling opgezet, genaamd: Bureau LCH.

Zoals reeds bij u bekend, zijn er sinds oktober 2020 geleidelijk contracten overgegaan naar VWS/het CIBG en zijn nieuwe contracten veelal aangegaan door VWS/het CIBG. De schriftelijke overeenkomst tussen VWS en Mediq liep tot en met 24 juni 2021. Vanaf 25 juni 2021 is Mediq daarom geen nieuwe overeenkomsten meer aangegaan voor de inkoop van hulpmiddelen (wel nog een beperkt aantal diensten). Mediq heeft tussen 25 juni 2021 tot en met 30 november 2021 nog wel een groot deel van de LCH-activiteiten verzorgd zoals daarvoor. Partijen hadden de bedoeling de volledige LCH-activiteiten van Mediq zo spoedig mogelijk aan VWS over te dragen. Zoals u weet is de overdracht een aantal keer uitgesteld, en heeft uiteindelijk plaatsgevonden op 30 november 2021. Het CIBG heeft vanaf die datum de volledige LCH-activiteiten van Mediq overgenomen, inclusief de voorraden, administraties en lopende contracten.

Statutair gevestigd te Eindhoven en ingeschreven in het handelsregister onder nummer 17171188.

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. handelt tevens onder de namen BDO Accountants, BDO Belastingadviseurs, BDO Direct, BDO Global Outsourcing, BDO International Tax Services, BDO IT Audit & Security, BDO Tax Consultants.

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid,

en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam "BDO" optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO netwerk en van elk van de BDO Member Firms.



Aan het begin van de coronapandemie, voordat Mediq dit namens het LCH deed, heeft de directie Geneesmiddelen en Medische Technologie (hierna: GMT) binnen VWS een aantal inkoopcontracten gesloten voor hulpmiddelen. Deze inkoopcontracten worden geduid als 'VWS-orders', ter onderscheiding van de inkopen welke via het LCH zijn gelopen. Deze goederen zijn altijd eigendom van VWS gebleven (voor zover niet verkocht of gedoneerd), en maakten geen onderdeel uit van de overdracht op 30 november 2021. Het betreft overigens een beperkt aantal goederen in relatie tot het totaal aantal ingekochte hulpmiddelen: ca. 36,3 miljoen stuks, waarvan er ca. 15,4 miljoen stuks zijn verkocht (gefactureerd door Mediq) tegenover in totaal ca. 2,7 miljard stuks.

1. Gebruik btw-nummer CIBG

Het CIBG is een onzelfstandige uitvoeringsorganisatie binnen en onder de verantwoordelijkheid van VWS. Ook GMT is een onzelfstandig organisatieonderdeel binnen en onder de verantwoordelijkheid van VWS. VWS is op haar beurt onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon de Staat der Nederlanden.

Omdat het CIBG de gehele regie en administratie voert van de LCH-activiteiten, wordt sinds 1 december 2021 het btw-nummer van het CIBG (8225.56.170.B01) op de verkoopfacturen voor de levering van goederen vermeld, gebruikt voor het voldoen van btw op aangifte en verstrekt aan eventuele buitenlandse leveranciers.

Wij hebben al eens kort met u besproken of het zuiver is dat aan allerlei afdelingen, onderdelen en/of diensten binnen VWS (en andere ministeries) een eigen btw-nummer is toegekend. Naar onze mening is dat niet het geval, aangezien de Staat der Nederlanden (met al haar ministeries en daarbinnen weer verschillende afdelingen) één en dezelfde rechtspersoon is. De Belastingdienst heeft weliswaar aan verschillende onderdelen van de Staat een eigen btw-nummer toegekend. Dat wil nog niet zeggen dat die onderdelen ook daadwerkelijk zelfstandige btw-ondernemers zijn. Zie voor een nadere toelichting hierop paragraaf 2 hierna.

Aangezien aan het CIBG een eigen btw-nummer is toegekend, zijn wij van mening dat het CIBG haar btw-nummer kan gebruiken voor het in vooraf trek nemen van betaalde btw en het voldoen van btw op verkopen uit hoofde van de overgenomen LCH-activiteiten.

Ook de Douane ziet VWS als één. De Douane heeft aan VWS een vergunning afgegeven waarmee hulpgoederen ter bestrijding van de coronapandemie kunnen worden ingevoerd met een vrijstelling van invoerrechten en invoer-btw (nummer vergunning: 5.1.5). De Douane heeft bevestigd dat deze vrijstellingsvergunning is afgegeven voor het gehele ministerie, dus voor alle onderdelen, directies of diensten binnen VWS, waaronder het CIBG.

Dit houdt onder andere in dat vanaf 1 december 2021:

- ▶ de verkoopfacturen voor de levering van goederen op naam en het btw-nummer van het CIBG worden uitgereikt;
- ▶ de over de leveringen of op andere gronden verschuldigde btw in de btw-aangifte van het CIBG moet worden aangegeven en voldaan;
- ▶ aan leveranciers uit andere EU-landen (intracommunautaire prestaties) of van buiten de EU het btw-nummer van het CIBG moet worden verstrekt; en
- ▶ de btw op inkopen, kosten en investeringen (de voorbelasting) via de btw-aangifte van het CIBG in aftrek kan worden gebracht (indien en voor zover recht op aftrek van voorbelasting bestaat, zie paragraaf 3 hierna). Dat heeft naar onze mening ook te gelden als op de inkoopfactuur niet expliciet op naam van het CIBG (of Bureau LCH) staat, maar bijvoorbeeld de Staat, VWS of GMT. Uiteraard alleen indien de ingekochte goederen of diensten zijn ingekocht in het kader van de LCH-activiteiten.

Verzoek: Wij verzoeken u te bevestigen dat het CIBG voor de LCH-activiteiten gebruik kan maken van het btw-nummer van het CIBG zoals hiervoor beschreven.



2. Activiteiten CIBG t.b.v. andere onderdelen VWS

De afdeling Bureau LCH binnen het CIBG is verantwoordelijk voor de regie en het administratieve proces van de LCH-activiteiten. De eigendom van de goederen ligt bij de Staat der Nederlanden. Ministeries en de onzelfstandige afdelingen/onderdelen/diensten binnen die ministeries hebben geen zelfstandigheid of (rechts)persoonlijkheid en hebben derhalve geen bezittingen. In- en verkoopcontracten van goederen of diensten worden gesloten door de Staat der Nederlanden, in het geval van VWS vertegenwoordigd door de minister van VWS (waarbij vervolgens meestal een gemandateerde ambtenaar namens de minister tekent). De verantwoordelijkheid van (een deel van) de goederen ligt bij GMT (zoals reeds aangegeven, net als het CIBG een onzelfstandig onderdeel binnen VWS). Het CIBG krijgt vanuit GMT budget voor het uitvoeren van de LCH-activiteiten, daaronder o.a. begrepen aankoopkosten van goederen en diensten en logistieke kosten (zoals transport, opslag en distributie). De door het CIBG gemaakte kosten worden bekostigd ten laste van het budget/de begroting van GMT.

De Staat der Nederlanden kent verschillende ministeries, en binnen die ministeries zijn weer verschillende afdelingen gevormd. Omdat de Staat één en dezelfde rechtspersoon is, kwalificeren onderlinge activiteiten tussen afdelingen en diensten binnen hetzelfde ministerie, of activiteiten tussen de verschillende ministeries, niet als btw-belastbare handelingen. Activiteiten die VWS of één van de onzelfstandige afdelingen binnen het ministerie aan derden verricht, worden vanuit btw-optiek verricht door VWS (eigenlijk de Staat). Graag verwijzen wij in dit kader naar het per 1 januari 2015 ingevoerde artikel 2, lid 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op pagina 37 van de MvT, (Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 003, nr. 3) ligt de wetgever de wetsfictie in dit artikel als volgt toe:

“Uit praktische overwegingen worden alle ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot hetzelfde ministerie geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen. (...) Hiermee wordt bereikt dat er op het niveau van de Staat per ministerie één aangifte wordt ingediend (...). Voornoemde benadering per ministerie laat uiteraard onverlet dat de Staat één publiekrechtelijke rechtspersoon vormt. Het voorgaande betekent dat als een onderdeel van de Staat uitsluitend activiteiten verricht voor een of meerdere andere onderdelen van de Staat (ook als het een onderdeel van een ander ministerie is) geen sprake zal zijn van deelname aan het economische verkeer en dat deze activiteiten dus kwalificeren als zogenaamde interne transacties.”

De wetgever bevestigt dat de Staat één entiteit is. Hoewel dit een andere belastingsoort betreft, kan deze constatering naar onze mening voor de btw niet anders worden uitgelegd. Uiteraard wel met de kanttekening dat de btw-wetgeving niet een vergelijkbare wetsfictie kent, zodat de Staat vanuit btw-optiek daadwerkelijk slechts als één ondernemer kan worden aangemerkt. Dat blijkt ook uit artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn, waarin staat dat ‘de Staat’ - als zodanig - als publiekrechtelijk lichaam mogelijk als ondernemer kan worden aangemerkt. Artikel 13 Btw-richtlijn, of enig ander artikel in de Btw-richtlijn of de Wet OB, kent geen bepalingen op basis waarvan één publiekrechtelijk lichaam als meerdere belastingplichtigen voor de btw kan of moet worden aangemerkt, noch de ruimte om artikel 13, lid 1 Btw-richtlijn of artikel 7, lid 3 Wet OB zodanig te interpreteren.

Wij willen hiermee overigens niet de handelswijze in de praktijk op de schop gooien of ter discussie stellen. Net als het doel waarmee voornoemde wetsfictie voor de vpb is ingevoerd, zien wij voor de btw ook in dat het toekennen van meerdere btw-nummers of subnummers aan ministeries en/of afdelingen binnen die ministeries het doen van btw-aangifte voor de praktijk een stuk eenvoudiger en behapbaarder maakt. Wel willen wij hiermee aangeven dat het toekennen van verschillende btw-nummers binnen VWS (en de Staat) niet kan leiden tot btw-heffing over of vanwege activiteiten binnen eenzelfde ministerie (en zelfs binnen de Staat). Kennelijk wordt ook voor de btw (zij het zonder wettelijke fictiebepaling) gekozen om vanuit praktische overwegingen een ministerie meerdere btw-nummers toe te kennen. Wij hebben hiertegen geen bezwaar. Wel willen wij voorkomen dat hierover onduidelijkheid bestaat of eventueel later discussie ontstaat.



Verzoek: Wij verzoeken u daarom te bevestigen dat activiteiten van het CIBG ten behoeve van GMT of andere afdelingen binnen VWS of een ander ministerie, en de betalingen door of aan het CIBG in dat kader, volledig buiten de btw-heffing blijven. Dit betreft een interne aangelegenheid binnen VWS (c.q. de Staat als één rechtspersoon). Er is dan geen sprake van btw-belastbare prestaties.

3. Recht op aftrek van voorbelasting

Het CIBG kan de voorbelasting in aftrek brengen *indien en voor zover* deze is toe te rekenen aan btw-belaste prestaties. Het uitgangspunt bij de aftrek van voorbelasting is dat de ondernemer de voorbelasting op ontvangen facturen toerekent aan zijn activiteiten. Het CIBG beoogt in de eerste plaats de hulpmiddelen (zowel nieuwe als de onder toepassing van artikel 37d Wet OB overgenomen voorraad) aan de zorg en andere hulporganisaties te leveren tegen een vergoeding. Het doel waarmee de LCH-voorraad begin 2020 is opgezet is niet gewijzigd: het als collectieve inkooporganisatie ('groothandel') tegen betaalbare prijzen beschikbaar houden van hulpmiddelen voor de Nederlandse zorg en hulporganisaties. Het was en is de bedoeling dat de zorg een beroep kan doen op de LCH-voorraad, als zij niet of onvoldoende in staat is om de hulpmiddelen via reguliere kanalen in te kopen. Inmiddels zijn de distributiekkanalen en het aanbod van hulpmiddelen al geruime tijd hersteld en kan de zorg goed terecht bij haar reguliere inkoopkanalen. Zoals u weet is de LCH-noodvoorraad mede daarom te groot en heeft de minister besloten om de voorraad af te bouwen tot een 'ijzeren voorraad', genoeg om de zorg gedurende zes maanden in crisistijd van hulpmiddelen te kunnen voorzien (zie de brief van de minister voor Medische Zorg en Sport aan de Tweede Kamer van 14 april 2021, Kamerstuk 32 805, nr. 114, en de brief van de staatssecretaris van VWS aan de Tweede Kamer van 10 december 2021, Kamerstuk 32 805, nr. 128). Ook bij die afbouw is vanuit de politiek duidelijk aangegeven dat het de voorkeur heeft om de goederen te verkopen tegen vergoeding. Dat is ook primair de opdracht aan het CIBG. Het CIBG beoogt dus in beginsel alleen maar btw-belaste prestaties te verrichten. Wij zijn daarom van mening dat het CIBG de btw op de inkoop van goederen en diensten in het kader van de LCH-activiteiten in eerste instantie volledig dient af te trekken.

Het CIBG wenst hierover volledige zekerheid en heeft daarom tot op heden nog geen voorbelasting in aftrek gebracht. Zodra wij van u hierover de bevestiging ontvangen, zullen wij samen met het CIBG suppleties opstellen over 2020 tot en met heden.

Verzoek: Wij verzoeken u te bevestigen dat het CIBG de btw op alle inkoopfacturen in eerste instantie in aftrek kan brengen. Op het moment van ontvangst van de inkoopfactuur hebben de ingekochte goederen en/of diensten immers louter de bestemming om te worden gebruikt voor btw-belaste prestaties.

3.1 Donaties

Het recht op aftrek van voorbelasting moet evenwel op meerdere tijdstippen worden beoordeeld. Het eerste tijdstip is het moment waarop het CIBG de factuur ontvangt. Zoals hiervoor al aangegeven bestaat op dat moment recht op aftrek van de volledige voorbelasting, aangezien het CIBG beoogt de hulpmiddelen btw-belast te leveren. Het tweede tijdstip waarop het recht op aftrek moet worden beoordeeld, is het moment van ingebruikneming (artikel 15, lid 4, tweede volzin Wet OB). Bij de ingekochte hulpmiddelen betreft dat het moment waarop zij worden geleverd. De levering tegen vergoeding betreft een btw-belaste prestatie, zodat het recht op aftrek van de btw op de inkoop volledig in stand blijft. Als op dat moment echter blijkt dat de goederen niet worden verkocht, maar bijvoorbeeld worden gedoneerd, dan komt de vraag op of de initiële aftrek moet worden gecorrigeerd.

Op basis van artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB wordt als belaste levering aangemerkt een verstrekking van goederen om niet of het bestemmen van goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Bij een donatie is sprake van een verstrekking om niet. Een donatie leidt echter niet altijd tot heffing van btw. Wij behandelen de verschillende situaties hierna.



Motie Voedselbanken

De staatssecretaris van Financiën is van mening dat niet in alle situaties een correctie op de genoten aftrek van btw op de inkoop van goederen moet worden gemaakt. In de brief van de staatssecretaris van 16 september 2014 met kenmerk AFP/2014/806 (pagina 7), onderdeel 'Motie Voedselbanken' keurt hij goed dat de donatie aan een voedselbank of een daarmee vergelijkbare instelling buiten het BUA blijft. De goedkeuring beoogt te voorkomen dat het vernietigen van niet langer verkoopbare voedingsmiddelen door de toepassing van het BUA voordeliger is dan het doneren van deze voedingsmiddelen aan voedselbanken of daarmee vergelijkbare instellingen. Dat is maatschappelijk niet wenselijk.

Hoewel deze goedkeuring ziet op het BUA, menen wij dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat deze goedkeuring ook geldt voor situaties die onder de reikwijdte van artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB vallen. De ratio en de uitwerking van beide regelingen is immers gelijk (correctie van btw-aftrek). Bovendien heeft Mediq in haar brief van 22 december 2021 aan de Belastingdienst Utrecht eveneens een beroep gedaan op bovenstaande goedkeuring voor de donaties die zij in het kader van het LCH heeft verricht aan 'kwalificerende instellingen', te weten "een voedselbank of een daarmee vergelijkbare instelling". Daarbij heeft Mediq als definitie voor een 'kwalificerende instelling' gebruikt: "Naar onze mening zou in ieder geval sprake van een 'kwalificerende instelling' moeten zijn als de begunstigde actief is in het sociale domein. Wij denken dan concreet aan LCH-hulpmiddelen die worden gebruikt door teststraten, onderwijsinstellingen en in de mantelzorg." Aan de Belastingdienst is een opstelling verstrekt waarin ook andere sociale instellingen staan, waaronder ziekenhuizen, zorginstellingen, laboratoria en andere hulporganisaties. De Belastingdienst heeft daarmee ingestemd.

Naar onze mening kan ook het CIBG van deze goedkeuring gebruik maken, net als Mediq waarvan zij de gehele LCH-activiteiten heeft overgenomen. Wel willen wij voor het CIBG het begrip kwalificerende instelling iets concreter omschrijven, zodat daarover geen discussie ontstaat. Wij zouden als kwalificerende instellingen in ieder geval (zonder helemaal volledig te zijn) willen benoemen:

- ▶ voedselbanken;
- ▶ teststraten;
- ▶ GGD'en;
- ▶ Onderwijsinstellingen;
- ▶ zorginstellingen (cure en care) en zorgverleners die zijn geregistreerd in het BIG-register;
- ▶ mantelzorgers en mantelzorgorganisaties;
- ▶ ambulance en andere ziekenvervoer;
- ▶ overheidslichamen (onder andere ministeries, provincies, gemeenten, waterschappen, veiligheidsregio's) en overheidsorganisaties zoals de politie;
- ▶ instellingen met een liefdadig of filantropisch karakter;
- ▶ Leger des Heils;
- ▶ Rode Kruis (zowel in Nederland als het buitenland);
- ▶ overheden/ministeries in andere landen;
- ▶ het COA en andere instellingen voor opvang van vluchtelingen of dak- en thuislozen.

Verzoek: Graag vernemen wij of u instemt met het toepassen van de goedkeuring in de Motie Voedselbanken en de omschrijving en verdere verduidelijking van het begrip 'kwalificerende instelling'. Op de donatie aan een kwalificerende instelling is artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB dan niet van toepassing.

Geen aftrek genoten

Artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB is alleen van toepassing ingeval met betrekking tot de gedoneerde goederen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Op de inkoop van een groot deel van de goederen is geen btw in aftrek gebracht. Enerzijds omdat deze zijn ingekocht ten tijde dat een tijdelijk 0%-tarief voor die goederen gold. Anderzijds omdat de goederen zijn ingevoerd met een vrijstelling van invoerrechten en invoer-btw, zodat ook voor die goederen geen btw op inkoop/invoer in aftrek is gebracht.



Verder heeft tot op heden nog geen aftrek plaatsgevonden op de inkopen van de VWS-orders (goederen die door GMT zijn ingekocht buiten het LCH om, zoals beschreven in de paragraaf Algemeen aan het begin van deze brief), voor zover deze al met btw zijn ingekocht en niet vrijgesteld zijn ingevoerd of met 0% btw zijn ingekocht.

Verzoek: Als geen recht op aftrek is ontstaan vanwege vrijgestelde invoer of 0% btw op de inkoop, volgt reeds uit de wet dat geen correctie hoeft te worden doorgevoerd. Met betrekking tot de goederen die door GMT zijn ingekocht, maar waarvan de btw (voor zover daarop btw in rekening is gebracht) nog niet in aftrek is gebracht, zou kunnen worden gesteld dat formeel wel recht op aftrek is ontstaan. Dit aftrekrecht is alleen nog niet uitgeoefend. Graag vernemen wij of u instemt met het achterwege laten van een fictieve heffing op grond van artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB voor deze goederen. Uiteraard geldt daarbij dan wel dat het CIBG niet alsnog de btw op die inkopen in aftrek zal brengen. Aanvullend merken wij hierbij op dat het bijna onmogelijk zal zijn om hiervan de juiste maatstaf van heffing te bepalen als bedoeld in artikel 8, lid 3 Wet OB, daar de historische inkoopprijs niet representatief is voor de aankoopprijs/kostprijs berekend op het tijdstip van de donatie.

Geen sprake van bestemming voor andere dan bedrijfsdoeleinden

Naar onze mening is bij donaties van goederen die niet bruikbaar zijn voor het doel waarvoor zij aangekocht zijn, geen sprake van een bestemming 'voor andere dan bedrijfsdoeleinden'. Wij bedoelen hier de goederen die bij ontvangst zijn afgekeurd omdat zij niet voldoen aan de Nederlandse eisen (bijvoorbeeld ontbreken van CE-markering), en goederen waarvan de houdbaarheidsdatum is verstreken of binnen korte tijd zal verstrijken. Een aantal van deze goederen zijn gedoneerd, veelal aan landen of liefdadigheidsorganisaties buiten de EU, omdat die goederen daar nog wel gebruikt kunnen worden (vanwege lagere kwaliteitseisen of -standaarden aldaar). Binnen Nederland kunnen deze goederen niet worden gebruikt. In plaats van het duurzaam verwerken van deze goederen (zie paragraaf 4 hierna), heeft het CIBG ervoor gekozen deze goederen te doneren. Ook hierop is naar onze mening de hierboven beschreven Motie Voedselbanken van toepassing. Daarnaast vinden deze donaties naar onze mening bij uitstek plaats omwille van bedrijfsdoeleinden. Het aanhouden van een niet-bruikbare voorraad goederen - zeker als het om grote aantallen gaat - is een kostbare aangelegenheid wat zwaar op de bedrijfsactiviteiten van een ondernemer drukt. Het besluit om deze te doneren of duurzaam te verwerken is dan ook ingegeven om economische en zakelijke overwegingen.

Verzoek: Graag vernemen wij of u instemt met het standpunt dat het doneren van goederen die in Nederland niet kunnen worden gebruikt (doordat zij niet aan de Nederlandse standaarden voldoen of (bijna) over datum zijn) een bedrijfsbestemming is, zodat artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB niet van toepassing is.

3.2 Hoogte van de vergoeding

Zoals u weet sluit de btw-wetgeving aan bij de vergoeding die verkoper en koper met elkaar afspreken (artikel 8, lid 1 en 2 Wet OB). De kern is een subjectieve maatstaf van heffing. Ook het oogmerk of het resultaat van de activiteiten is voor de btw niet van belang. Wel kennen we een ondergrens, namelijk de zogenoemde 'symbolische vergoeding'. Graag stemmen wij in dit kader twee representatieve voorbeelden met u af, waarbij sprake is van een lage vergoeding, maar naar onze mening niet van een symbolische vergoeding.



Opkoop hulpmiddelen

Het CIBG heeft inmiddels met een aantal opkopers verkoopovereenkomsten kunnen sluiten voor de verkoop van mondklappers en handschoenen. In één van de overeenkomsten zijn in totaal 290 miljoen maskers type IIR verkocht. De verkoopprijs bedraagt voor 5.1.1c maskers met een houdbaarheidsdatum tot en met december 2022 € 5.1.1c exclusief btw per stuk (totaal dus € 618.000), en voor 5.1.1c maskers met een houdbaarheidsdatum na december 2022 € 5.1.1c exclusief btw per stuk (totaal dus € 1.496.000). In totaal betaalt deze opkoper voor de 290 miljoen maskers € 2.114.000 exclusief btw.

Hoewel de vergoeding per stuk relatief laag oogt, betreft dit een vergoeding die met een onafhankelijke derde is overeengekomen. Bovendien worden dezelfde en vergelijkbare prijzen gehanteerd bij meerdere opkopers van grote partijen goederen. De markt is verzadigd door de grote hoeveelheden van de hulpmiddelen die op de markt zijn gebracht. Bovenal betaalt deze opkoper ruim € 2,1 miljoen. Naar onze mening kan derhalve niet gesproken worden van een symbolische vergoeding. De levering betreft dan ook een btw-belaste prestatie onder bezwarende titel. Op de levering van deze mondklappers is overigens het nultarief van toepassing, omdat de goederen worden uitgevoerd naar een bestemming buiten de EU.

Tijdelijk verkoopactie FFP2-maskers

Van 4 januari 2022 t/m 1 april 2022 konden Nederlandse zorgverleners en -instellingen FFP2-maskers van het CIBG bestellen tegen een sterk gereduceerde prijs van € 5.1.1c per stuk. De normale prijs waarvoor ziekenhuizen dergelijke maskers op de markt zouden kunnen inkopen ligt tussen de € 5.1.1c en € 5.1.1c per stuk. Met de opkomst van de omikronvariant en de daarmee gepaard gaande onzekerheid heeft de minister werkgevers in de zorg ruimte willen bieden voor meer gebruik van FFP2-maskers. Om het gebruik een extra boost te geven en de drempel om deze maskers te gebruiken en beschikbaar te stellen te verlagen, is besloten om via het CIBG tijdelijk FFP2-maskers tegen een sterk gereduceerd tarief te verkopen. Oorspronkelijk was het de bedoeling om deze tijdelijke actie tot 18 januari 2022 te laten lopen, dus slechts 14 dagen. Omdat de vraag tegenviel, is de actie verlengd tot 1 april. Het aantal verkochte maskers onder deze actieprijs is tegen verwachting beperkt gebleven (6.450.250 stuks).

Op zich oogt ook hier weer de vergoeding laag. Wij menen dat geen sprake is van een symbolische vergoeding. Allereerst omdat daadwerkelijk een vergoeding wordt gevraagd. Als de minister of het CIBG de FFP2-maskers had willen weggeven, dan waren deze wel gedoneerd aan de zorg. Ten tweede bedroeg het totaal potentieel te verkopen FFP2-maskers ca. 40 miljoen. De opbrengst was dan € 400.000 geweest, wat naar onze mening niet symbolisch kan worden genoemd. Ten derde liggen de mogelijke verkoopprijzen voor het CIBG ook erg laag door de verzadiging in de markt en omdat de zorg haar eigen inkoopkanalen (inmiddels weer) heeft. Zoals ook hiervoor aangegeven bij de opkoopcontracten, is de prijs die het CIBG kan krijgen erg laag. Ook in vergelijking met die opkoopovereenkomsten met prijzen tussen € 5.1.1c en € 5.1.1c is € 5.1.1c niet extreem laag, hoewel het bij de tot op heden opgekochte maskers om andere soort maskers gaat. Ten vierde betrof het een eenmalige verkoopactie (in oorsprong eigenlijk slechts bedoeld voor 14 dagen). Het hanteren van erg lage prijzen voor een korte periode is een beproefde verkoopmethode die ook veel in de ‘commerciële’ handel wordt toegepast om vraag en bekendheid te creëren. Naar onze mening zijn dat vier goede argumenten op basis waarvan duidelijk is dat hier niet sprake is van een symbolische vergoeding.

Verzoek: Wij verzoeken u te bevestigen dat in de twee beschreven voorbeelden geen sprake is van een symbolische vergoeding, zodat sprake is van een ‘normale’ btw-belaste prestatie, en daardoor de aftrek van voorbelasting in stand blijft.



3.3 Kosten vóór overname LCH-activiteiten

Wij zijn van mening dat het CIBG in ieder geval vanaf 1 oktober 2020 recht heeft op aftrek van voorbelasting. Vanaf 1 oktober 2020 is namelijk volledig duidelijk dat het CIBG de LCH-activiteiten zou overnemen. Wij menen dat ook al recht op aftrek van voorbelasting bestond vóór die datum. De overeenkomst met Mediq is immers in het begin slechts aangegaan tot en met 23 juni 2020. In het tweede addendum is dat met een jaar verlengd tot en met 24 juni 2021. Vanaf het begin was duidelijk dat VWS/het CIBG de activiteiten zou overnemen. Mediq is destijds tijdelijk ingeschakeld omdat VWS op dat moment nog niet voldoende geëquipeerd was om een logistieke organisatie van die omvang zelf te kunnen behappen.

Als gevolg van de afspraken met Mediq hebben tot en met 24 juni 2021 facturen voor kosten en inkoop met betrekking tot de LCH-activiteiten voornamelijk via Mediq gelopen. Het CIBG heeft derhalve tot en met 24 juni 2021 weinig facturen zelf ontvangen en betaald. Vanaf 25 juni 2021 ontvangt en betaalt het CIBG wel een groot aantal facturen. Dat aantal is in aanloop naar de overdracht per 30 november 2021 steeds verder toegenomen. Tot op heden heeft het CIBG deze btw nog niet als voorbelasting in aftrek gebracht. Hierna geven wij aan dat het CIBG naar onze mening recht heeft op aftrek van de btw op die facturen.

Deze kosten zijn enerzijds gemaakt in het kader van de nog over te nemen LCH-activiteiten. Anderzijds in het kader van de goederen die GMT reeds had ingekocht en al in bezit had (de VWS-orders), de door het CIBG ingekochte goederen vanaf 25 juni 2021 en de reeds door het CIBG van Mediq overgenomen (regie- en toezicht)taken. Omdat reeds vanaf het begin af aan duidelijk was dat de LCH-activiteiten door VWS zouden worden overgenomen, was het CIBG reeds ondernemer voor de btw. De kosten die het CIBG vóór de daadwerkelijke overname van de volledige LCH-activiteiten per 30 november 2021 heeft gemaakt, kwalificeren naar onze mening deels als voorbereidende handelingen en deels als daadwerkelijk en direct toerekenbaar aan de btw-belaste prestaties met de goederen uit de VWS-orders en de goederen die vanaf 25 juni 2021 door het CIBG zijn ingekocht. Volgens vaste jurisprudentie vereist het neutraliteitsbeginsel dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Volgens diezelfde jurisprudentie zou het in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel, als de economische activiteiten pas zouden worden geacht aan te vangen op het tijdstip waarop daadwerkelijke belastbare inkomsten ontstaan. Iedere andere uitleg zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van btw, zonder dat hij die zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke ondernemingsactiviteiten. Wij verwijzen hiervoor onder andere naar de HvJ EU-arresten 'Rompelman' (14 februari 1985, nr. 268/83), 'INZO' (29 februari 1996, nr. C-110/94), 'Faxworld' (29 april 2004, nr. C-137/02) en in het bijzonder 'Polski Trawertyn' (1 maart 2012, nr. C-280/10).

Dat ook af en toe goederen worden gedoneerd en dat er nog meer goederen zullen worden gedoneerd, heeft op het moment dat het CIBG de inkoopfacturen heeft ontvangen (nog) geen effect op het aftrekrecht. Op dat moment is namelijk nog niet duidelijk of, en zo ja welke goederen eventueel zullen worden gedoneerd. De bestemming van ingekochte goederen en diensten was en is de levering van de goederen tegen vergoeding, en derhalve btw-belaste prestaties.

De aftrek van btw op de factuur van Mediq aan het CIBG van 15 juli 2021 stemmen wij graag met u af. Mediq heeft met die factuur € 3.000.000 in rekening gebracht en daarover € 630.000 btw berekend. Dit betreft een betaling op basis van nadere financiële afspraken die VWS en Mediq op 30 december 2020/13 januari 2021 zijn overeengekomen. Het betreft de vergoeding voor het in de periode 24 juni 2020 tot en met 24 juni 2021 opzetten van een separate en omvangrijke financiële infrastructuur ten behoeve van het LCH, alsmede de opslag, distributie, financiële diensten en eventuele facturatie van de producten uit de VWS-orders. Reeds omdat een deel van deze prestatie van Mediq ziet op de goederen in eigendom van VWS, kan de btw op deze factuur in aftrek worden gebracht. Het andere deel van de prestatie is toe te rekenen aan de btw-belaste LCH-activiteiten die het CIBG (toen nog) zou overnemen.



De door Mediq opgezette financiële infrastructuur is uiteindelijk bij de overdracht op 30 november 2021 overgaan op het CIBG. Het betreft derhalve op zijn minst kosten die samenhangen met voorbereidende handelingen zoals wij hiervoor hebben beschreven. Ook voor dat deel heeft het CIBG derhalve recht op aftrek van voorbelasting.

Verzoek: Wij verzoeken u te bevestigen dat het CIBG recht op aftrek van voorbelasting heeft in de periode vóór de overdracht op 30 november 2021, en in het bijzonder de btw op de beschreven factuur van Mediq van 15 juli 2021 (ad € 630.000).

3.4 Correctiefacturen donaties Caribisch Nederland

Eind 2021 werd duidelijk dat Mediq voor leveringen naar de eilanden in Caribisch Nederland in 2020 en 2021 abusievelijk het 0%-tarief wegens export in rekening heeft gebracht op haar facturen. Aanvankelijk verkeerde Mediq in de veronderstelling dat het hier exportleveringen betrof. Het werd echter duidelijk dat niet Mediq heeft geëxporteerd, maar VWS. Derhalve heeft Mediq de aan deze export voorafgaande verkoop van goederen aan VWS alsnog facturen uitgereikt aan het CIBG met btw. De totale btw-correctie bedroeg € 254.135,85 (over een omzet van € 1.241.645), welke Mediq alsnog in haar aangifte over het vierde kwartaal 2021 heeft verwerkt en voldaan. Mediq heeft dit op 22 december 2021 met de Belastingdienst Utrecht afgestemd.

De hier bedoelde goederen heeft VWS in 2020 en 2021 gedoneerd aan de Caribische eilanden. Als uitzondering op hetgeen wij eerder in deze brief hebben beschreven, is in dit specifieke geval duidelijk dat de goederen bestemd waren om te worden gedoneerd. De btw op de gecorrigeerde facturen van Mediq (in totaal € 254.135,85) kan het CIBG daarom niet in aftrek brengen. Zoals al aangegeven, heeft het CIBG tot op heden nog geen btw in aftrek gebracht. Hierop hoeft dan ook geen correctie plaats te vinden. Dit btw-bedrag blijft volledig buiten de nog in te dienen suppleties.

4. Geen herziening bij duurzame verwerking

Zoals al eens kort met u besproken, is een deel van de goederen binnen de LCH-voorraad afgekeurd voor gebruik in Nederland en is voor een deel de houdbaarheidsdatum verlopen of verloopt die datum binnen afzienbare tijd. Het ligt dan ook voor de hand dat dergelijke goederen op een gegeven moment duurzaam zullen worden verwerkt. Het besluit om tot duurzame verwerking over te gaan is een politieke, en is aan de minister van VWS en/of het kabinet. Tot op heden is dit besluit nog niet genomen en zijn er ook nog geen goederen uit de LCH-voorraad verwerkt. Het 'duurzaam verwerken' kan kortgezegd op twee manieren:

- a. Duurzame vernietiging zonder recycling: De bij de vernietiging van de goederen ontstane verbrandingshitte wordt opgevangen en gebruikt.
- b. Recycling: Duurzame verwerking waarbij (onderdelen van) de goederen als grondstof kunnen worden gebruikt of op andere manier kunnen worden gerecycled. Of en in hoeverre dit mogelijk of haalbaar is, is op dit moment nog niet duidelijk.

Ad a.

In het geval goederen duurzaam worden vernietigd, treedt naar onze mening geen herziening op van de in aftrek gebrachte voorbelasting. Ingevolge artikel 15, lid 7 Wet OB blijft herziening namelijk achterwege ingeval van vernietiging, verlies of diefstal van goederen, mits dit naar behoren wordt bewezen of aangetoond. Uiteraard zal het CIBG een dergelijke vernietiging naar behoren documenteren en in haar administratie vastleggen. Wij merken hierbij op dat het CIBG ook voor het vernietigen van goederen die zijn ingevoerd met de douanevrijstelling een aantal verplichtingen zal moeten naleven vanuit douane-optiek. Wij gaan ervan uit dat de verplichtingen en documenten die in de administratie zullen moeten worden opgenomen voor de Douane, ook voldoende zullen zijn voor de btw als bedoeld in voornoemd artikel 15, lid 7 Wet OB.



Ad b.

In het geval goederen geheel of gedeeltelijk kunnen worden gerecycled of voor andere doeleinden gebruikt, komt naar onze mening evenmin herziening van voorbelasting aan de orde. In het geval VWS hiervoor van een verwerkings- of recyclingbedrijf een vergoeding zou ontvangen, dan betreft dit een btw-belaste levering van grondstoffen, zodat de goederen voor btw-belaste prestaties worden gebruikt. De btw op de inkoop is dan direct toe te rekenen aan een btw-belaste prestatie, zodat volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat en blijft bestaan (dus geen herziening).

In het geval VWS hiervoor geen vergoeding ontvangt, of zelfs moet bijbetalen aan een verwerkings- of recyclingbedrijf, dan is naar onze mening sprake van vernietiging of verlies als bedoeld in vernoemd artikel 15, lid 7 Wet OB. De goederen hebben immers hun waarde verloren en zullen worden verwerkt. Daardoor gaan de goederen ook fysiek verloren. Het maakt daarbij naar onze mening niet uit op welke wijze de goederen verloren gaan; door volledige verbranding of door gehele of gedeeltelijke recycling (waarbij de niet-recyclebare restanten zeer waarschijnlijk alsnog duurzaam zullen worden verbrand). Dat past ook binnen de bedoeling van artikel 15, lid 7 Wet OB. Dat artikel is gebaseerd op artikel 20, lid 1, onderdeel b van de Zesde Richtlijn. Uit de Officiële Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn blijkt immers dat bij voldoende bewezen vernietiging, verlies of diefstal geen enkele aanleiding tot herziening van de aftrek bestaat, om te vermijden dat het verlies in economisch opzicht zou toenemen door een verlies van fiscale aard. Ook kan worden gesteld dat het CIBG vanwege de gebreken aan de goederen (afgekeurd of verstreken houdbaarheidsdatum) niet langer in staat is de beoogde btw-belaste prestaties daarmee te verrichten. De goederen zijn onverkoopbaar geworden. Volgens vaste rechtspraak blijft het verworven recht op aftrek van voorbelasting bestaan, zelfs als de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid. Zie hiervoor onder andere de HvJ EU-arresten 'INZO' (29 februari 1996, nr. C-110/94), 'Ghent Coal Terminal' (15 januari 1998, nr. C-37/95) en 'Breitsohl' (8 juni 2000, nr. C-400/98). Als dan blijkt dat de onverkoopbare goederen toch nog op een milieuverantwoorde manier kunnen worden verwerkt, dan kan dat naar onze mening tot geen andere uitwerking leiden dan de uitwerking via de lijn van artikel 15, lid 7 Wet OB.

Mocht u dit anders zien, dan is naar onze mening in ieder geval ook geen sprake van een onttrekking als bedoeld in artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB. Naast hetgeen wij hiervoor al hebben beschreven, geven wij daarbij de volgende aanvullende redenen:

- ▶ Er is geen sprake van een bestemming 'voor andere dan bedrijfsdoeleinden'. Het duurzaam verwerken van goederen die niet (langer) bruikbaar zijn, is bij uitstek een bedrijfsbestemming, namelijk de laatste bedrijfsbestemming voor die goederen. Het aanhouden van een niet-buikbare voorraad goederen - zeker als het om grote aantallen gaat - is een kostbare aangelegenheid wat zwaar op de bedrijfsactiviteiten van een ondernemer drukt. Het besluit om duurzaam te verwerken is dan ook ingegeven om economische en zakelijke overwegingen.
- ▶ Er is geen sprake van eindverbruik. Artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB heeft tot doel te voorkomen dat goederen in de consumptieve sfeer geraken zonder dat daarover btw is betaald. Een dergelijke situatie doet zich hier niet voor. Het verwerkingsbedrijf dat de goederen mogelijk geheel of gedeeltelijk zou kunnen recycelen bevindt zich immers nog volledig in de ondernemerssfeer.
- ▶ Zoals wij in paragraaf 3.1 hiervoor aangeven, is de staatssecretaris van Financiën van mening dat niet in alle situaties een correctie op de genoten aftrek van btw op de inkoop van goederen moet worden gemaakt (de goedkeuring in de 'Motie Voedselbanken'). De staatssecretaris keurt goed dat de donatie aan kwalificerende instellingen buiten het BUA blijft. Daarmee wordt namelijk voorkomen dat het vernietigen van niet langer verkoopbare voedingsmiddelen door de toepassing van het BUA voordeliger is dan het doneren van deze voedingsmiddelen aan voedselbanken. Dat is maatschappelijk niet wenselijk. Hetzelfde geldt naar onze mening voor het zondermeer vernietigen versus het waar mogelijk recycelen van de onbruikbare goederen uit de LCH-voorraad. Hoewel deze goedkeuring ziet op het BUA, menen wij dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat deze goedkeuring ook geldt voor situaties die onder de reikwijdte van artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB vallen. De ratio en de uitwerking van beide regelingen is immers gelijk (correctie van btw-aftrek). Zie ook onze toelichting in paragraaf 3.1 hiervoor.



- Op de inkoop van een groot deel van de goederen is geen btw in aftrek gebracht. Enerzijds omdat deze zijn ingekocht ten tijde dat een tijdelijk 0%-tarief voor die goederen gold. Anderzijds omdat de goederen zijn ingevoerd met een vrijstelling van invoerrechten en invoer-btw, zodat ook voor die goederen geen btw op inkoop/invoer in aftrek is gebracht.

Verzoek: Wij verzoeken u te bevestigen dat het duurzaam verwerken van de niet (langer) bruikbare goederen, al dan niet via gehele of gedeeltelijke vernietiging en/of recycling, geen herziening van in aftrek gebrachte voorbelasting teweeg brengt.

5. Teruggaaf btw oninbare vorderingen (artikel 29 Wet OB)

Op basis van artikel 29, lid 1 Wet OB heeft een ondernemer recht op teruggaaf van de door hem voldane btw in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling door de afnemer. Op grond van lid 2 van genoemd artikel ontstaat het recht op teruggaaf uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. In het kader van de overdracht van de LCH-activiteiten hebben wij met Mediq afgesproken dat zij de btw terugvraagt op de oninbare vorderingen die tot en met september 2021 (het derde kwartaal 2021) ten minste één jaar na het opeisbaar worden onbetaald zijn gebleven. Volgens artikel 29, lid 4 Wet OB wordt het bedrag van de teruggaaf namelijk in mindering gebracht in de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Het CIBG is door artikel 37d Wet OB in de plaats getreden van Mediq (artikel 8, lid 1 Uitvoeringsbeschikking OB). Op het moment dat de aangifte over het vierde kwartaal moet worden ingediend, en dus het recht op teruggaaf voor het eerst kan worden uitgeoefend, doet niet langer Mediq aangifte over de LCH-activiteiten, maar het CIBG. Naar onze mening heeft Mediq ingevolge artikel 37d Wet OB het recht op teruggaaf van de btw, die op grond van artikel 29, lid 2 Wet OB in oktober en november 2021 is ontstaan, overgedragen op het CIBG. Wij zijn dan ook van mening dat het CIBG deze btw op aangifte dient terug te vragen.

De tot en met 30 september 2021 terug te vragen btw over de oninbare debiteuren van het LCH is door Mediq vastgesteld op € 67.828,92. In november 2021 heeft Mediq middels twee suppleties (over het tweede en het derde kwartaal 2021) dit btw-bedrag teruggevraagd. Dat bedrag zal het CIBG uiteraard niet nogmaals terugvragen. De btw op de oninbare debiteuren van het LCH waarbij de termijn na opeisbaar worden van de vorderingen één jaar hebben bereikt bedraagt in de periode 1 oktober 2021 tot en met 30 november 2021 € 51.682,24. Dat bedrag zal worden verwerkt in de nog in te dienen suppletie van het CIBG. Wij menen dat vanwege de overdracht op grond van artikel 37d Wet OB en de daarbij in artikel 8 Uitvoeringsbeschikking OB afzonderlijk geregelde indeplaatstreding, kan worden voorbijgegaan aan de in artikel 29, lid 6 Wet OB geregelde indeplaatstreding (op basis waarvan de teruggaaf niet via een aangifte/suppletie zou mogen worden verleend, maar via een afzonderlijk verzoek). Als u echter van mening bent dat artikel 29, lid 6 Wet OB wel van toepassing is, verzoeken wij u vanuit praktisch oogpunt goed te keuren dat het CIBG de teruggaaf ingevolge artikel 29 Wet OB in de nog in te dienen suppleties en voor de toekomst via haar reguliere aangiften mag meenemen.

Uiteraard geldt verder dat op het CIBG de verplichting ingevolge artikel 29, lid 5 Wet OB rust. Als het CIBG alsnog geheel of gedeeltelijk een betaling ontvangt waarvoor eerder op grond van datzelfde artikel btw is teruggevraagd omdat deze langer dan een jaar onbetaald was gebleven, moet zij wederom btw voldoen over de dan alsnog ontvangen vergoeding.

Verzoek: Graag ontvangen wij een bevestiging als u het eens bent met de handelswijze waarop Mediq en het CIBG het recht op teruggaaf op basis van artikel 29 Wet OB hebben toegepast (Mediq tot en met Q3 2021 en het CIBG vanaf 1 oktober 2021). Graag ontvangen wij ook een bevestiging dat het CIBG deze teruggaven in haar suppletie (voor het verleden) en haar reguliere btw-aangifte (voor teruggaven die eventueel nog ontstaan) kan verwerken.



Tot slot

In deze brief hebben wij bij de verschillende onderwerpen telkens aangegeven waarover wij graag van u een bevestiging of reactie wensen. Een aantal onderwerpen ziet slechts op een bevestiging ter volledige zekerheid. Wij kunnen ons voorstellen dat u bij een aantal onderwerpen wellicht nog nadere toelichting wenst. Heeft u vragen of wenst u een overleg, dan verzoeken wij u contact op te nemen met ondergetekende op telefoonnummer 040 - 5.1.2e of via e-mail: 5.1.2e@bdo.nl. Zoals aangegeven zullen wij na afstemming van alle punten samen met het CIBG suppleties opstellen over de reeds verstreken aangifteperioden. Ook daarin nemen wij u graag open en transparant mee, en zullen wij de verschillende suppleties middels een afzonderlijk schrijven nader toelichten en onderbouwen.

Met vriendelijke groet,
BDO Belastingadviseurs
namens deze,

5.1.2e