



T: +31 (0)40 5.1.2e  
E: 5.1.5@bdo.nl  
www.bdo.nl

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V.  
Postbus 229, 5600 AE Eindhoven  
Philitleaan 73, 5617 AM Eindhoven  
Nederland

# Memo

Aan	Bureau LCH
Van	5.1.2e
Datum	20 mei 2022
Betreft	fiscale aspecten ingekochte goederen Halma

In dit memo gaan wij in op de fiscale aspecten van de inkooporder die in 2020 is geplaatst bij Halma Solutions BV (hierna: Halma) voor de levering van KN95 mondmaskers.

## 1. Uitgangspunten

- ▶ Aan het begin van de coronapandemie, begin 2020, heeft GMT onder ordernummer 3057-23160 34.257.000 KN95 mondmaskers besteld bij Halma.
- ▶ De mondmaskers van Chinese makelij bleken niet deugdelijk. Halma heeft toen direct actie ondernomen en in overleg is de order stopgezet. Tot dat moment waren in totaal 19.864.939 mondmaskers geleverd.
- ▶ De mondmaskers zijn vanuit China in Nederland ingevoerd op de vrijstellingsvergunning van VWS. Op de invoer zijn daarom geen invoerrechten en invoer-btw betaald.
- ▶ Omdat de mondmaskers (in Nederland) niet bruikbaar waren, is in overleg afgesproken dat Halma deze zou proberen te verkopen in Duitsland. Halma heeft daarom 8.479.256 mondmaskers opgehaald en naar Duitsland overgebracht.
- ▶ Halma heeft slechts 574.216 van de mondmaskers in Duitsland weten te verkopen (in mei 2020).
- ▶ In de overeenkomst van 17/18 december 2020 hebben VWS en Halma afgesproken dat Halma de overgebleven 19.290.723 stuks (19.864.939 - 574.216) nog zou proberen te verkopen in Duitsland. Voor de 19.290.723 stuks is een verkoopprijs van € 38.404.759,85 afgesproken (excl. logistieke kosten). Hiervan was toen al € 36.435.657,76 betaald.
- ▶ Van de totale 19.864.939 stuks zijn:
  - ▷ er 8.479.256 door Halma opgehaald en overgebracht naar Duitsland om te worden verkocht, waarvan er daadwerkelijk 574.216 zijn verkocht;
  - ▷ er 6.197.597 opgeslagen bij AG Logistics in Beuningen;
  - ▷ en de rest zou zijn opgeslagen bij Centraal Boekhuis (over de aantallen bestaat nog geen volledige duidelijkheid).
- ▶ Medio 2021 heeft Halma reeds 1.828.000 stuks vanuit Duitsland geretourneerd aan VWS in Nederland. Hiervoor heeft Halma op verzoek van VWS een nieuwe factuur uitgereikt voor een bedrag van € 1.485.105,28 (factuurnr. 20210344 d.d. 13 juli 2021). Hierop is 0% btw berekend.
- ▶ De rest, te weten 6.077.040 (8.479.256 - 1.828.000 - 574.216), is in mei 2022 vanuit Duitsland geretourneerd en bij AG Logistics in opslag genomen.
- ▶ Er zijn diverse vooruitbetalingen geweest (er zijn kennelijk ook facturen voor vooruitbetalingen geweest, maar die laten wij verder buiten beschouwing). Halma heeft de volgende facturen uitgereikt met betrekking tot de daadwerkelijke leveringen:
  - ▷ 1 april 2020, factuurnr. 20200106 voor € 5.524.231,26 (0% btw)
  - ▷ 8 mei 2020, factuurnr. SO100496+497 voor € 3.217.565,28 (0% btw)
  - ▷ 25 mei 2020, factuurnr. SO10551 voor € 27.693.861,22 (0% btw)



- ▶ Verder is op 30 november 2020 een factuur met nummer 20200596 uitgereikt voor € 43.324.381,99 (0% btw) als eindafrekening. Van deze factuur was reeds € 36.435.657,76 betaald, zodat nog een te betalen bedrag resteerde van € 6.888.724,23.
- ▶ Een deel van dit bedrag is reeds betaald op basis van de factuur d.d. 13 juli 2021 voor een bedrag van € 1.485.105,28. Er resteert derhalve nog een te betalen bedrag van € 5.403.618,95.

## 2. Vraagstelling

Aan ons is gevraagd op welke wijze Halma een factuur moet uitreiken voor het resterende bedrag van € 5.403.618,95 dat dient te worden betaald voor de retour ontvangen goederen vanuit Duitsland. Meer specifiek is gevraagd of op die factuur gebruik kan worden gemaakt van het tijdelijke 0%-tarief dat in Nederland gold voor de levering van mondmaskers.

## 3. Geen aanvullende factuur

Het antwoord op de vraagstelling is eenvoudig. Naar onze mening kan en mag Hama géén aanvullende factuur uitreiken. De mondmaskers zijn reeds door Halma aan VWS geleverd, zie ook hierna. Daarnaast heeft Halma reeds alle mondmaskers gefactureerd aan VWS. Het is dan niet mogelijk en ook niet nodig om nogmaals een factuur uit te reiken voor dezelfde levering.

**Let op!** Halma heeft op 13 juli 2021 al een keer een dubbele factuur uitgereikt. Ook de 1.828.000 mondmaskers die toen zijn teruggestuurd van Duitsland naar Nederland, maakten onderdeel uit van de reeds eerder gefactureerde mondmaskers. Wij hebben begrepen dat de eerdere facturen niet voor dit deel zijn gecrediteerd. Dat betekent dat Halma voor de levering van deze mondmaskers twee facturen heeft uitgereikt. Halma loopt daardoor een (theoretisch) risico, omdat zij bij eventuele vragen van de Belastingdienst niet kan aantonen waarom zij op die factuur het 0%-tarief heeft toegepast. Omdat dit voor VWS geen risico is, gaan wij hier verder niet op in.

### *Tijdelijk nultarief mondmaskers niet mogelijk*

Ten overvloede merken wij op dat het tijdelijke 0%-tarief voor de levering van mondmaskers niet mogelijk zou zijn als Halma wel een factuur zou kunnen of moeten uitreiken. De tijdelijke 0%-regeling gold namelijk voor de levering in de periode 25 mei 2020 tot en met 30 september 2021. Gek genoeg bevat de Nederlandse wetgeving geen bepaling over het tijdstip waarop het toepasselijke btw-tarief moet worden bepaald. De Europese Btw-richtlijn kent dat wel. De hoofdregel is om aan te sluiten bij het moment dat de prestatie plaatsvindt. Er worden andere mogelijkheden geboden, zoals het aansluiten bij het moment waarop vooruit wordt betaald of het moment waarop de factuur wordt uitgereikt. Omdat de Nederlandse wetgeving dergelijke bepalingen en mogelijkheden niet kent, lijkt in Nederland de hoofdregel te gelden, dus het moment waarop de prestatie wordt verricht.

Binnen de Halma-order zijn de goederen tussen 21 maart 2020 en 18 mei 2020 geleverd. De daadwerkelijke prestatie - de levering - heeft dus al vóór 25 mei 2020 plaatsgevonden. Reeds daarom is het niet mogelijk om het 0%-tarief toe te passen. Ook is het grootste deel van de vergoeding vooruit betaald vóór 25 mei 2020. De betaling van de factuur van 25 mei 2020 heeft in juni 2020 plaatsgevonden. Dat betreft echter geen vooruitbetaling, omdat de levering al had plaatsgevonden. Eventueel aansluiten bij het moment van vooruitbetaling biedt dus ook geen soelaas.



#### 4. Wel fiscale gevolgen

De eigenlijke vraag over hoe moet worden gefactureerd is hiervoor al beantwoord: Halma mag niet nogmaals factureren. Het bedrag dat VWS nog moet betalen betreft een betaling op de factuur van 30 november 2020. De feiten en omstandigheden hebben echter wel de nodige fiscale gevolgen. Die behandelen wij in de volgende subparagrafen. Daarbij gaan wij ervan uit dat Halma alle mondmaskers begin 2020 in eigendom heeft overgedragen aan VWS. Naar onze mening is dat niet alleen juridisch onderbouwd aan de hand van de overeenkomsten en feitelijke aflevering, maar is ook fiscaal als zodanig gehandeld. Halma heeft namelijk met 0% btw gefactureerd aan VWS, omdat het mondmaskers betrof die nog niet in Nederland waren ingevoerd. Halma heeft de mondmaskers derhalve geleverd 'net vóór de grens'. De mondmaskers zijn vervolgens op de douanevergunning van VWS in Nederland ingevoerd. Voor de btw is het belangrijkste dat de feitelijke beschikkingsmacht volledig aan VWS is overgedragen toen de mondmaskers zijn afgeleverd bij AG Logistics en Centraal Boekhuis. Daarin is niets veranderd toen Halma een paar dagen later een deel van de mondmaskers heeft opgehaald en naar Duitsland heeft gebracht. Tenzij VWS die mondmaskers zou hebben teruggeleverd aan Halma (waarvan geen enkel bewijs is), heeft Halma deze mondmaskers namens VWS vervoerd, en is de eigendom volledig bij VWS gebleven.

**Let op!** Wij weten dat wellicht nog met Halma wordt gesproken om overeen te komen dat VWS toch niet het nog openstaande bedrag van € 5.403.618,95 aan Halma hoeft te betalen. De fiscale gevolgen die wij hierna bespreken doen zich dan toch voor. Het wel of niet alsnog betalen van een bedrag aan Halma staat daar dus helemaal los van!

##### 4.1 Vervallen douanevrijstelling

De mondmaskers uit de Halma-order komen uit China en zijn ingevoerd in Nederland. Daarbij is gebruik gemaakt van de vrijstellingsvergunning van VWS. Op basis van die vergunning geniet VWS een vrijstelling van invoerrechten en invoer-btw. Voor mondmaskers bedraagt het tarief aan invoerrechten 6,3% over de douanewaarde. Voor de btw geldt het 21%-tarief (het tijdelijke 0%-tarief was niet van toepassing op de invoer, slechts op de binnenlandse levering, bovendien zijn de Halma-mondmaskers vóór 25 mei 2020 ingevoerd).

De douanevrijstelling is voorwaardelijk en vervalt dus op het moment dat niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan. Ten tijde van de invoer van de Halma-mondmaskers gold voor de VWS-vergunning als voorwaarde dat VWS de mondmaskers gratis moet verstrekken aan erkende hulporganisaties (o.a. de zorg) binnen Nederland. Vanaf 14 oktober 2021 is de vergunning uitgebreid en mag VWS de met douanevrijstelling ingevoerde goederen ook verkopen aan erkende hulporganisaties binnen Nederland tegen maximaal de kostprijs. Als de met douanevrijstelling ingevoerde goederen worden verkocht of gedoneerd buiten de EU, dan vervalt de douanevrijstelling ook, maar worden de verschuldigd geworden invoerheffingen kwijtgescholden (na een daartoe ingediend verzoek).

Zo lang de mondmaskers liggen opgeslagen, blijft de douanevrijstelling in stand. Van de Halma-order zijn echter 8.479.256 mondmaskers door Halma opgehaald en overgebracht naar Duitsland om te worden verkocht. De verkoop naar een bestemming in een ander EU-land triggert altijd verschuldigdheid van invoerrechten en invoer-btw. De verkoop of zelfs donatie in andere EU-landen is namelijk niet toegestaan onder de douanevrijstelling. Als sprake is van een verkoop tegen vergoeding, dan kan VWS de verschuldigde invoer-btw weer in aftrek brengen. Per saldo leiden dan alleen de invoerrechten tot een financiële last. Het vervoer van de mondmaskers naar Duitsland



leidt dus tot het vervallen van de douanevrijstelling. Dat de mondmaskers uiteindelijk weer terugkomen leidt naar onze mening in dit geval niet tot een andere conclusie. Enerzijds omdat VWS niet te allen tijde volledige toezicht heeft gehad over de mondmaskers en bovendien niet volledig kan garanderen dat de mondmaskers die terug zijn gekomen ook daadwerkelijk de mondmaskers waren die Halma in 2020 heeft meegenomen naar Duitsland. Anderzijds omdat deze mondmaskers naar Duitsland zijn gebracht met het oogmerk deze aldaar te verkopen. De mondmaskers zijn vanaf dat moment niet langer bestemd om te worden gebruikt voor de doeleinden die de douanevrijstelling voorschrijft. In de douanewetgeving (artikel 80, lid 1 Richtlijn EG 1186/2009) staat dat als een organisatie met een vergunning (VWS) niet langer voldoet aan de voorwaarden om voor de douanevrijstelling in aanmerking te komen of die de met vrijstelling ingevoerde goederen voor andere doeleinden wil gebruiken dan bedoeld onder de vrijstelling, dit moeten melden bij de Douane. Hiermee lijkt de vrijstelling dus reeds te vervallen bij het *voornemen* om de mondmaskers te gebruiken anders dan de donatie aan erkende hulporganisaties binnen Nederland.

#### Waarde

Op basis van het voorgaande zijn wij van mening dat de douanevrijstelling is komen te vervallen voor de 8.479.256 mondmaskers op het moment dat Halma deze heeft opgehaald om naar Duitsland te vervoeren. De vraag is dan waarover de invoerrechten en invoer-btw moeten worden berekend. De Douane kent strikte methoden voor het vaststellen van de douanewaarde met een hiërarchische volgorde. De grondslag voor de berekening van de douanewaarde behoort zoveel als mogelijk te zijn de transactiewaarde van de goederen waarvan de waarde wordt vastgesteld, met andere woorden: de inkoopprijs, maar wel te verhogen met bijkomende kosten zoals verpakking en vervoer. Als de transactiewaarde-methode niet mogelijk is, moet achtereenvolgens één van de andere vijf in de regelgeving vastgelegde methoden worden toegepast.

In dit geval is er een transactiewaarde, namelijk de inkoopprijs waarvoor VWS de mondmaskers heeft ingekocht bij Halma. Dat is (gemiddeld) € 5.1.1c per mondmasker. Dat is nog exclusief de logistieke kosten, die voor de douanewaarde ook moeten worden meegeteld. Echter, bij de eerste kwaliteitscontrole na invoer is direct gebleken dat de mondmaskers niet bruikbaar waren (voor gebruik in Nederland). Ook in Duitsland is gebleken dat deze mondmaskers niet of nauwelijks verkoopbaar waren. Wij achten het dan ook onredelijk om voor de douanewaarde aan te sluiten bij de transactiewaarde. De vraag is dan wat de mondmaskers wel waard zijn. Daarbij moeten we bovendien kijken naar de waarde op het moment dat de mondmaskers zijn opgehaald door Halma om naar Duitsland te vervoeren. We zullen de Douane moeten overtuigen dat de mondmaskers veel minder waard waren dan waarvoor ze zijn ingekocht.

Namens het LCH is vorig jaar met de Douane een afspraak gemaakt om voor een aantal goederen € 0,01 per stuk als waarde te nemen en daarover de verschuldigde douanerechten te berekenen. Het betrof een aantal hulpmiddelen die bij binnenkomst was afgekeurd en zijn teruggezonden naar de leverancier. Daarvan waren echter onvoldoende vervoersbewijzen en documenten om het retour volledig te onderbouwen. De Douane is akkoord gegaan met een afrekening van douanerechten op basis van een waarde van € 5.1.1c per stuk, omdat in ieder geval duidelijk was dat de goederen waardeloos bleken. Je zou zeggen dat dit dan ook toepasbaar is op de Halma-mondmaskers, aangezien in Nederland bij binnenkomst bleek dat de kwaliteit onvoldoende was. Toch speelt in deze order een aantal complicerende factoren.

Allereerst omdat Halma had toegezegd zo veel mogelijk mondmaskers te verkopen in Duitsland en daarvoor € 5.1.1c per verkocht masker aan VWS te crediteren. De verkoop van die maskers zal ook enigszins verwacht zijn, anders zou Halma logischerwijs niet eens aan deze expeditie zijn begonnen.



Ten tweede zijn er kennelijk 574.216 mondmaskers wel verkocht in Duitsland en heeft VWS daarvoor € 5.1.1c per mondmasker ontvangen (door middel van creditering door Halma). De Douane zou dus kunnen stellen dat op basis van die afspraak de waarde voor VWS nog steeds € 5.1.1c per mondmasker bedroeg. Ten derde heeft Halma op 13 juli 2021 voor de teruggave van de 1.828.000 mondmaskers vanuit Duitsland een factuur opgemaakt voor een bedrag van € 5.1.1c zijnde € 5.1.1c per mondmasker. Zoals wij hiervoor al hebben aangegeven, had deze factuur helemaal niet mogen worden uitgereikt. Anderzijds is de € 5.1.1c gebaseerd op een teruggerekend bedrag van het nog openstaande bedrag, en is dit niet de waarde van de mondmaskers (het openstaande bedrag ziet bovendien nagenoeg geheel op de logistieke kosten die Halma aan VWS in rekening heeft gebracht). Feit is echter wel dat deze factuur is uitgereikt en daarop een waarde van € 5.1.1c per mondmasker staat vermeld.

Gezien de beschreven complicerende factoren zal het erg lastig zijn om de Douane ervan te overtuigen dat in april/mei 2020 de waarde van de Halma-mondmaskers ook zo drastisch lager lag dan de inkoopprijs. Zonder verdere bewijzen die een lagere waarde onderbouwen, bestaat het risico dat de Douane over de transactiewaarde invoerrechten wil naheffen. Het risico kan in dat geval als volgt worden berekend:

$$8.479.256 \times € 5.1.1c \times 6,3\% = € 5.1.1c$$

Het dossier zal in ieder geval moeten worden voorgelegd aan de Douane. Wij zullen daarbij proberen het voornoemde bedrag zo veel mogelijk te matigen. Daarvoor is nader onderzoek nodig naar argumenten, en vooral naar stukken/bewijzen daarvan, waarom de waarde veel lager was dan de inkoopprijs op het moment dat de mondmaskers naar Duitsland werden vervoerd. Anderzijds zullen wij uiteraard proberen om de Douane ervan te overtuigen dat de voorwaarden van de douanevrijstelling niet zijn overschreden door het vervoer naar Duitsland en, mede omdat de mondmaskers weer voor het grootste deel zijn teruggekeerd naar Nederland, geen invoerrechten verschuldigd zijn. Daarbij is van belang dat we kunnen beschikken over alle vervoersbewijzen naar en van Duitsland en de opslagpapieren in Duitsland. We zullen dan moeten aantonen dat VWS het toezicht over de mondmaskers niet is verloren.

#### *Alternatieven?*

Wij hebben uiteraard beoordeeld of er alternatieven zijn om voornoemd douane-risico te voorkomen, ook met het oog op de btw-gevolgen van het vervoer naar Duitsland, zie hierna. We zouden bijvoorbeeld kunnen stellen dat Halma de eigendom van de 8.479.256 mondmaskers nooit aan VWS heeft overgedragen, maar altijd zelf heeft behouden. In dat geval is naar onze mening echter ten onrechte gebruik gemaakt van de douanevrijstelling op de vergunning van VWS. Daarmee komt dan echter ook de douanevrijstelling voor de rest van de Halma-order onder druk te staan, dus voor de volledige 19.864.939 mondmaskers. Het risico wordt daardoor alleen maar groter, nog los van de vraag of de stelling überhaupt kan worden onderbouwd.

Een ander alternatief zou kunnen zijn dat VWS de 8.479.256 mondmaskers heeft teruggeleverd aan Halma op het tijdstip dat Halma deze kwam ophalen om naar Duitsland te vervoeren. Daardoor treedt het hiervoor beschreven douane-risico echter zondermeer in. De mondmaskers zouden dan namelijk zijn geleverd aan Halma, wat niet is toegestaan onder de voorwaarden van de vrijstellingsvergunning. Bovendien zal dan zeer waarschijnlijk een prijs van € 5.1.1c per stuk moeten worden gehanteerd, zodat er in ieder geval geen kans bestaat om het hierboven berekende bedrag aan invoerrechten te verlagen. Daarnaast is het zeer de vraag of de feiten en omstandigheden zo kunnen worden uitgelegd dat een teruglevering zou hebben plaatsgevonden.



Kortom, wij zien geen mogelijkheden om het douane-risico te vermijden. Dan blijft dus alleen de optie over om de hoogte van de douanewaarde en daarmee de te betalen invoerrechten te beperken.

#### 4.2 Overbrenging naar Duitsland en terug

Een ander belangrijk feit is dat de 8.479.256 mondmaskers van Nederland naar Duitsland zijn vervoerd. Zoals hiervoor al aangegeven, menen wij dat de mondmaskers eigendom waren en zijn gebleven van VWS. Voor de btw kwalificeerde het vervoer van de mondmaskers naar Duitsland daarom als een zogenoemde ‘overbrenging van eigen goederen’. Een overbrenging wordt fictief aangemerkt als een intracommunautaire levering van Nederland naar Duitsland. Hierover is 0% btw verschuldigd in Nederland, maar in Duitsland moet een intracommunautaire verwerving worden aangegeven. Wegens die intracommunautaire verwerving is VWS Duitse btw verschuldigd (destijds 19%). Die btw kan zij dan in aftrek brengen op haar Duitse btw-aangifte, omdat zij de bedoeling had om de mondmaskers btw-belast te verkopen. Per saldo hoeft dan geen Duitse btw te worden betaald. Het is dan ook niet van groot belang voor welke waarde de overbrenging wordt opgenomen in de Nederlandse aangifte en Opgaaf ICP en de Duitse aangifte. Net als voor de douanewaarde hiervoor, zal het lastig zijn om te stellen dat de goederen niks waard waren. Er zal dus een waarde aan moeten worden toegekend.

**Let op!** VWS had dus in Duitsland wel een btw-registratie moeten aanvragen als buitenlands belastingplichtige en aldaar btw-aangifte moeten doen. Op het moment dat de mondmaskers weer naar Nederland werden vervoerd, gold uiteraard hetzelfde, maar dan andersom: een intracommunautaire overbrenging vanuit Duitsland (in Duitsland vrijgesteld - ‘steuerfrei’, in plaats van 0% zoals in Nederland) en een btw-belaste verwerving in Nederland tegen 21% btw. In Nederland is het vervolgens de vraag in hoeverre de btw op de intracommunautaire verwerving in aftrek kan worden gebracht. Vaststaat immers dat de Halma-mondmaskers niet in Nederland kunnen worden verkocht omdat zij niet aan de (Nederlandse) kwaliteitseisen voldoen. Verkoop naar een bestemming buiten de EU behoort nog wel tot de mogelijkheden. Anderzijds zijn de goederen altijd eigendom van VWS gebleven. Naar onze mening zou het volstrekt onlogisch zijn als VWS btw verschuldigd is en deze niet kan aftrekken, alleen maar omdat zij heeft getracht toch nog een deel van de afgekeurde mondmaskers te verkopen en daarbij een landsgrens heeft overschreden. Wij zullen dit aan de Belastingdienst voorleggen met als insteek dat VWS hierdoor geen ‘extra’ btw is verschuldigd. Ofwel omdat de mondmaskers bij terugkeer naar Nederland daadwerkelijk nihil waard zijn, ofwel omdat het weigeren van de aftrek van de btw vanwege de verwerving tot een volstrekt onwenselijk resultaat leidt. Wel merken wij hierbij op dat formeel en wetstechnisch het risico op deze heffing mogelijk is, hoe onredelijk ook. In het ergste geval zou VWS dus 21% btw verschuldigd zijn over de waarde van de naar Nederland geretourneerde mondmaskers (in 2021 1.828.000 stuks en in 2022 6.077.040). Voor de verwerving is het daarom wel van belang om te bepalen welke waarde de mondmaskers op het moment van terugkeer hebben. Omdat ook verkoop in Duitsland kennelijk niet mogelijk is gebleken, zal het eenvoudiger zijn om de Belastingdienst te overtuigen van een ver(der)gaande afwaardering op de waarde in 2021 en 2022.

#### 4.3 Verkoop in Duitsland

Verder zijn er in mei 2020 574.216 mondmaskers in Duitsland verkocht. Hierbij zijn de btw-gevolgen afhankelijk van het moment waarop en de omstandigheden waarin VWS de mondmaskers aan Halma heeft verkocht/geleverd. Daarin zien wij de volgende mogelijkheden:



1. **Levering in Nederland:** als op het moment dat Halma de goederen kwam ophalen in Nederland reeds duidelijk was dat Halma de 574.216 mondmaskers had verkocht, kan worden gesteld dat VWS deze 574.216 mondmaskers reeds op dat moment aan Halma heeft geleverd. Dat zou in beginsel een binnenlandse levering in Nederland betreffen. VWS had daarover dan Nederlandse btw moeten berekenen aan Halma, en daarvoor een factuur moeten uitreiken (dat kan nog achteraf worden hersteld). Zeer waarschijnlijk heeft Halma de mondmaskers vóór 25 mei 2020 reeds opgehaald, zodat op de levering 21% btw was verschuldigd en het 0%-tarief nog niet gold. Halma zou dan een intracommunautaire levering aan koper C hebben verricht.
2. **Intracommunautaire levering:** als op het moment dat Halma de goederen kwam ophalen in Nederland reeds duidelijk was dat Halma de 574.216 mondmaskers had verkocht aan een Duitse afnemer, kan worden gesteld dat VWS deze 574.216 mondmaskers intracommunautair aan Halma (of direct aan de daadwerkelijke koper, maar dat zal lastig liggen omdat deze niet bekend is bij VWS) heeft geleverd. Halma zou dan in Duitsland een intracommunautaire verwerving moeten aangeven en haar Duitse btw-identificatienummer aan VWS moeten verstrekken. VWS zou dan met 0% btw kunnen factureren wegens intracommunautaire levering. Dat 0%-tarief is alleen mogelijk als VWS over een juist btw-nummer beschikt én het vervoer van Nederland naar Duitsland kan aantonen én dat vervoer plaatsvond vanwege de levering tussen VWS en Halma en niet vanwege de levering van Halma aan partij C (want dan geldt voor VWS optie 1 hiervoor: de levering in Nederland).
3. **Levering in Duitsland:** als op het moment dat Halma de goederen kwam ophalen in Nederland nog niet bekend was dat Halma 574.216 mondmaskers had verkocht, zijn de mondmaskers allemaal eigendom van VWS en namens haar naar Duitsland vervoerd (overbrenging, zie hiervoor). Toen Halma vervolgens de goederen had verkocht aan een Duitse afnemer, lagen de goederen dus reeds in Duitsland. Dat betekent dat VWS een binnenlandse levering in Duitsland heeft verricht aan Halma. Omdat Halma een Nederlandse ondernemer is, had VWS Duitse btw in rekening moeten brengen aan Halma. Wij hebben begrepen dat die levering in mei 2020 heeft plaatsgevonden. Op dat moment gold in Duitsland het algemene tarief van 19% MwSt. Ook vanwege deze levering had VWS zich dus in Duitsland moeten registreren voor btw-doeleinden en aldaar btw-aangiften moeten indienen.

Op dit moment heeft VWS helemaal geen factuur uitgereikt aan Halma voor de 574.216 verkochte mondmaskers en heeft ook niets aangegeven op een Nederlandse en/of Duitse aangifte. Er zal dus hoe dan ook nog een correctie moeten plaatsvinden, afhankelijk van welke van de drie hierboven beschreven situaties aan de orde is. Er is dus nader onderzoek nodig naar de precieze omstandigheden waaronder en wanneer de 574.216 mondmaskers zijn verkocht. Wel merken wij op dat in alle drie de situaties de btw-heffing niet tot financiële schade hoeft te leiden (behoudens eventuele rente en/of boete die de Nederlandse Belastingdienst of het Duitse Finanzamt zou willen opleggen). Wel zal het tijd en moeite kosten om een en ander juist te corrigeren, vooral omdat registratie in Duitsland voor VWS onvermijdelijk lijkt (zie ook paragraaf 4.2).

## 5. Conclusies

- ▶ Halma kan en mag géén aanvullende factuur uitreiken voor het nog te betalen bedrag dat VWS op basis van de afspraken aan Halma moet betalen wegens de uit Duitsland retour gekomen mondmaskers.
- ▶ Voor de 8.479.256 mondmaskers die door Halma zijn opgehaald en overgebracht naar Duitsland is in beginsel de voorwaardelijke douanevrijstelling vervallen en zijn alsnog invoerrechten verschuldigd:



- ▷ Het risico op naheffing bedraagt in beginsel € 5.1.1c
- ▷ We zullen moeten proberen om met de Douane overeenstemming te bereiken dat dit bedrag (veel) lager is, vanwege het niet 'verbreken' van de voorwaarden van de douanevrijstelling of omdat de douanewaarde van de mondmaskers veel lager lag dan de prijs die VWS daarvoor aan Halma had betaald.
- ▶ VWS dient zich in Duitsland te registreren en Duitse btw-aangiften in te dienen, omdat de mondmaskers van VWS naar Duitsland zijn vervoerd en weer terug (overbrenging eigen goederen).
- ▶ Vanwege de 574.216 mondmaskers die aan een Duitse afnemer zijn verkocht, moeten zowel VWS als Halma nog correcties doorvoeren. Welke correcties dat precies zijn, is afhankelijk van de feiten die nog moeten worden onderzocht. Mogelijk leidt ook deze verkoop tot een correctie in een Duitse aangifte van VWS.