

Erasmus
School of
Economics

Erasmus
School of
Law

Project duurzaamheid

Naar een groen btw-tariefsbeleid

Masterscriptie Fiscaal Recht (Indirecte Belastingen)

Janneke Marie-Anne Bakker

Naar een groen btw-tariefsbeleid

Masterscriptie Fiscaal Recht (Indirecte Belastingen)

Naar een groen btw-tariefsbeleid

Masterscriptie Fiscaal Recht (Indirecte Belastingen)

Auteur

Jannemarie Bakker
579755jb (ESL)

Scriptiebegeleid(st)er

M.M.W.D. Merx

Aantal (inhoudelijke) woorden

15.641

Rotterdam – 23 juni 2021

Inhoudsopgave

1	Inleiding	9
1.1	Aanleiding	9
1.2	Opbouw	11
1.3	Afbakening	11
1.4	Toetsingskader	12
1.5	Relevantie	12
1.6	Leeswijzer	13
2	Circulaire economie en voorstellen verlaagde btw-tarieven	14
2.1	Inleiding	14
2.2	Circulaire economie	14
2.3	Kenmerken circulaire economie	14
2.4	EU-actieplan	16
2.5	Circulaire economie en belastingheffing	17
2.6	Voorstellen verlaagde btw-tarieven	17
2.7	Thema's van bestaande voorstellen	17
2.8	Deelconclusie	19
3	Toetsingskader	20
3.1	De BTW-richtlijn	20
3.2	Voorstel van de EC	21
3.3	Het beginsel van fiscale neutraliteit	22
3.4	Voorbeelden mogelijke schending van fiscale neutraliteit	28
3.5	Deelconclusie	29

4	Toetsing van voorstellen verlaagde btw-tarieven	31
4.1	Thema: Herbruikbaarheid en circulariteit van producten	31
4.2	Thema: Repareerbaarheid	33
4.3	Thema: Hergebruik van onderdelen	34
4.4	Voorstel tot aanpassing	35
4.5	Deelconclusie	36
5	Effectiviteit van verlaagde btw-tarieven en alternatieven	38
5.1	Voordelen van verlaagde btw-tarieven	38
5.2	Nadelen van verlaagde btw-tarieven	38
5.3	Verschillende btw-tarieven en grensoverschrijding	40
5.4	Alternatieven voor verlaagde btw-tarieven	41
5.5	Deelconclusie	42
6	Conclusie	44
7	Literatuurlijst	47
8	Bijlagen	52
8.1	Bijlage III van de BTW-richtlijn	52
8.2	Negatieve lijst BIJLAGE III bis	53

Verklaring van afkortingen

Alfabetisch gesorteerd op schrijfwijze voluit

Green deal	De Europese Green Deal
PBL	Planbureau voor de leefomgeving
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
R.O.	Rechtsoverweging
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

“Nederland circulair in 2050” luidt de veelbelovende titel van het verschenen programma van het kabinet in 2016. Met dit programma wil het kabinet bij de doelstelling aansluiten om in 2030 50% minder broeikasgassen uit te stoten ten opzichte van 1990.¹ Inmiddels is deze doelstelling ook vastgelegd in de Klimaatwet.² Het programma bespreekt ook dat moet worden gebouwd aan een toekomstbestendige economie. Dit zodat niet alleen de huidige generaties, maar ook volgende generaties kunnen leven op deze planeet.³ De omvorming van onze huidige economie naar een circulaire economie is noodzakelijk en lijkt hoe dan ook onvermijdelijk. Een drietal ontwikkelingen draagt aan de noodzakelijkheid bij. Allereerst is door de toename van de wereldbevolking de vraag naar grondstoffen aanzienlijk gestegen. Wanneer de trend van bevolkingsgroei doorzet, leidt dit tot een grotere druk op het milieu, worden de natuurlijke hulpbronnen en grondstoffen uitgeput en draagt dit bij aan klimaatverandering. Ten tweede is Nederland voor grondstoffen zeer afhankelijk van andere landen. Dit kan leiden tot instabiliteit van de prijzen van grondstoffen. Daarnaast kan de afhankelijkheid zorgen voor onzekere leveringscondities en kan dit uiteindelijk een gevaar zijn voor de evenwichtige Nederlandse economie.⁴ Ten derde leidt dit overmatige grondstoffenverbruik tot problemen in het milieu en draagt het bij aan een grote uitstoot van broeikasgassen.⁵

Deze situatie is voor Nederland zeker niet uniek. Op basis van de doelstellingen van de Europese Unie (hierna: EU) was het wachten op het ingrijpen van de EU. Daarom is de EU ook met een voorstel gekomen. Op basis van de doelstellingen wil de EU zich inzetten voor het beschermen en het welzijn van burgers. Een andere doelstelling ziet op het beschermen van het milieu.⁶ Op Europees niveau is een mededeling van de Commissie verschenen die inzet op een beter klimaat, milieu en de transitie naar een duurzamer beleid: de Europese Green Deal (hierna: Green Deal). Deze Green Deal geeft handvatten om de zopas genoemde problemen aan te pakken. Figuur 1.1 geeft een overzicht van zaken die van belang zijn om de transitie naar een toekomstbestendig stelsel mogelijk te maken.⁷

¹ Rijksoverheid, ‘Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie’, www.rijksoverheid.nl/eur_idm_oclc.org/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050, p. 7.

² Artikel 2 Klimaatwet.

³ Rijksoverheid, ‘Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie’, www.rijksoverheid.nl/eur_idm_oclc.org/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050, p. 7.

⁴ Rijksoverheid, ‘Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie’, www.rijksoverheid.nl/eur_idm_oclc.org/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050, p. 11.

⁵ Rijksoverheid, ‘Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie’, www.rijksoverheid.nl/eur_idm_oclc.org/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050, p. 12.

⁶ ‘Doelstellingen en waarden van de EU’, *Europese Unie*, www.europa.eu, (zoek op *doelstellingen en waarden van de EU*), p. 1.

⁷ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio’s, ‘De Europese Green Deal’, COM(2019) 640 final, par. 1.

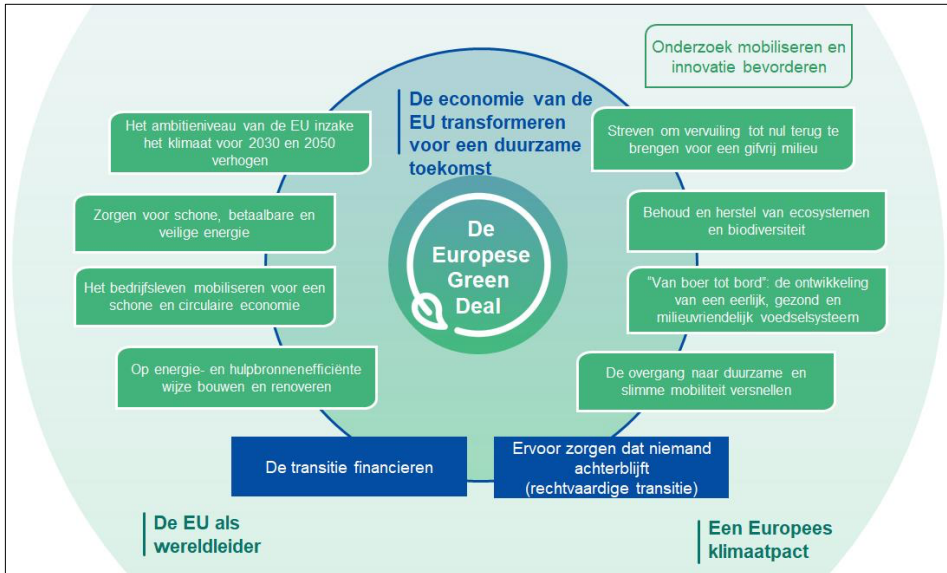


Fig. 1.1 De Europese Green Deal (uit The Green Deal, Europese Commissie 2019)

Belangrijke thema's van de Green Deal in het licht van de circulaire economie zijn het produceren van duurzame producten, met minder of gerecyclede materialen. De focus ligt in beginsel op de sectoren die veel hulpbronnen gebruiken. Hierbij kan gedacht worden aan de textiel-, bouw-, elektronica- en kunststoffensector.⁸ Tevens zal de energiesector moeten worden omgevormd om volledig gebruik te maken van hernieuwbare bronnen.⁹ Het is van belang om te investeren in de bewustwording van de consument. De Commissie beoogt bij te dragen aan gezondere keuzes door burgers op het gebied van voedsel, zodat minder voedselverspilling plaatsvindt.¹⁰

Naast de Green Deal is de EC met een voorstel gekomen om de huidige BTW-richtlijn aan te passen, waarin wordt voorgesteld om de zelfstandigheid van lidstaten op het gebied van btw-tarieven uit te breiden. De zelfstandigheid wordt uitgebreid zodat ervoor lidstaten meer ruimte wordt gecreëerd om hun eigen belastingbeleid vorm te geven. Ook wordt voorgesteld om een extra verlaagd btw-tarief voor lidstaten mogelijk te maken.¹¹

⁸ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'De Europese Green Deal', COM(2019) 640 final, par. 2.1.3.

⁹ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'De Europese Green Deal', COM(2019) 640 final, par. 2.1.2.

¹⁰ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'De Europese Green Deal', COM(2019) 640 final, par. 2.1.6.

¹¹ 'Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)', *Parlement en Wetenschap*, www.parlementenwetenschap.nl (zoek op *parlement en wetenschap en btw-tarieven*), par. 1.4.

Om uiteindelijk een circulaire economie te bereiken, zal op veel gebieden een transitie moeten plaatsvinden. Naast producenten, overheden en burgers kan ook het middel van belastingheffing bijdragen aan de transitie naar een circulaire economie. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het uitbreiden van de verlaagde btw-tarieven voor de reparatie van goederen. Dit zodat het verlaagde btw-tarief niet enkel op de reparatie van schoeisel en kleding van toepassing is maar dat dit tarief ook van toepassing wordt op de reparatie van elektronica. De gedachte hierachter is dat het verlaagde btw-tarief op de reparatie van goederen, het vervangen van nog te repareren goederen ontmoedigt. Wanneer een nieuw goed wordt aangeschaft zal in beginsel vaak het algemene tarief van de omzetbelasting zijn verschuldigd. Door voor alternatieven een verlaagd btw-tarief in te voeren hoopt de overheid het gedrag van consumenten te beïnvloeden.¹² Dit is in lijn met het gedachtegoed achter de circulaire economie die inzet op het hergebruik van goederen en diensten.

Aan de hand van de volgende probleemstellingen wordt onderzoek gedaan naar dit veelbesproken onderwerp:

1. In hoeverre zijn de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van een circulaire economie op grond van de BTW-richtlijn en het voorstel van de Europese Commissie haalbaar?
2. Is het raadzaam om verlaagde btw-tarieven op dit gebied te introduceren en wat kunnen alternatieven zijn voor deze verlaagde btw-tarieven?

1.2 Opbouw

Hoofdstuk één bevat de inleiding, de probleemstellingen en de opbouw van het onderzoek. Hoofdstuk twee bevat een uiteenzetting van het begrip circulaire economie. Daarnaast worden de voorstellen van verlaagde btw-tarieven op het gebied van de circulaire economie geïntroduceerd. Hoofdstuk drie behandelt de huidige BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel. Gekeken wordt naar de huidige mogelijkheden voor lidstaten met betrekking tot introduceren van meer verlaagde btw-tarieven ten behoeve van een circulaire economie en wordt gekeken naar mogelijke beperkingen. Hoofdstuk vier bevat de toetsing van voorstellen voor verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van de circulaire economie in het licht van de BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel. Hoofdstuk vijf behandelt de vraag of verlaagde btw-tarieven nog altijd effectief zijn en wat alternatieven kunnen zijn. Hoofdstuk zes omvat de conclusies en de adviezen gebaseerd op dit onderzoek.

1.3 Afbakening

In deze scriptie wordt onderzocht in hoeverre verlaagde btw-tarieven op het gebied van de circulaire economie in het licht van de BTW-richtlijn en het voorstel van de EC haalbaar zijn. Dit onderzoek is gericht op de inzet van verlaagde btw-tarieven ter bevordering van een circulaire economie. Om deze reden zal bijvoorbeeld niet worden ingegaan op de bekende voorgestelde verlaagde btw-tarieven op groente en fruit. Daarnaast moet ook worden opgemerkt dat geen aandacht zal worden besteed aan de margeregeling. Dit kan ook een instrument zijn om een circulaire economie te

¹² Naar een economie zonder afval (20 april 2020), Den Haag: Rijksoverheid 2020, p. 54.

stimuleren.¹³ Belangrijk te vermelden is dat in de zomer van 2021 het definitieve voorstel van de EC betreffende de uitbreiding van de verlaagde btw-tarieven worden gepresenteerd. Deze scriptie is echter gebaseerd op literatuur, wet- en regelgeving en rapporten met een publicatiedatum tot 23 juni 2021.

1.4 Toetsingskader

Alvorens een goed onderbouwd advies gegeven kan worden over de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van de circulaire economie in het licht van de BTW-richtlijn en het voorstel van de EC, dient gekeken te worden naar de juridische haalbaarheid. Dit toetsingskader bestaat uit de bestaande BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel. De voorstellen van verlaagde btw-tarieven op het gebied van de circulaire economie zullen aan dit toetsingskader worden getoetst. Hoofdstuk vijf kijkt naast de haalbaarheid naar de effectiviteit en behandelt alternatieven, zoals verboden, voorlichting en subsidies.

1.5 Relevantie

Deze scriptie beoogt bij te dragen aan het wetenschappelijk onderzoek over in hoeverre verlaagde btw-tarieven in het licht van de BTW-richtlijn en het voorstel van de EC circulaire diensten en goederen kunnen stimuleren. Daarnaast beoogt deze scriptie een advies te geven wat op dit gebied qua belastingheffing het meest effectief en wenselijk is in de huidige tijdsgeest.

¹³ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 4.2.1.

1.6 Leeswijzer

- Hoofdstuk 1 Inleiding, behandeling van de probleemstelling, bespreking van afbakening, toetsingskader en relevantie.
- Hoofdstuk 2 Wat houdt een circulaire economie in? Wat betekent een circulaire economie concreet? Welke voorstellen van verlaagde btw-tarieven op het gebied van circulaire economie zijn de afgelopen tijd voorgesteld?
- Hoofdstuk 3 Bespreking van het toetsingskader bestaande uit de BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel.
- Hoofdstuk 4 De voorstellen van de verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van een circulaire economie worden getoetst op hun haalbaarheid aan de hand van het toetsingskader.
- Hoofdstuk 5 Behandelt de effectiviteit en de haalbaarheid van verlaagde btw-tarieven. Daarnaast wordt gekeken naar alternatieven.
- Hoofdstuk 6 Bevat de adviezen op basis van de conclusies die uit dit onderzoek getrokken kunnen worden.

2 Circulaire economie en voorstellen verlaagde btw-tarieven

2.1 Inleiding

Om de probleemstellingen te kunnen beantwoorden, wordt in dit hoofdstuk de circulaire economie beknopt uiteengezet. Vervolgens worden de bestaande voorstellen voor verlaagde btw-tarieven in het kader van de circulaire economie benoemd en kort toegelicht.

2.2 Circulaire economie

In oktober 2017 verscheen een paper van de Universiteit Utrecht in samenwerking met Deloitte. In dit paper is onderzoek gedaan naar vijftig overheden, honderddrieënvijftig bedrijven en naar zevenenveertig leiders die zich bezighouden met circulaire economie binnen een bedrijf of overheid en op academisch gebied.¹⁴ Het onderzoek stelt dat de beloften die deze bedrijven maken ten aanzien van hun inzet tot bijdrage aan een circulaire economie in de praktijk vaak nog weinig tastbare inzet omvatten. Dit komt mede door het feit dat het begrip circulaire economie door mensen en bedrijven op verschillende manieren wordt geïnterpreteerd. De ene persoon verstaat onder circulaire economie de hele transitie van de huidige economie naar een circulaire economie terwijl een ander persoon juist de investering in recycling als circulaire economie beschouwd.

De juiste definitie van de circulaire economie is volgens de schrijver het streven binnen een economie naar het zoeken naar mogelijkheden tot de verlenging van de levensduur van producten door repareerbaarheid en bereidheid tot reparatie, het terugdringen van grondstoffen bij de productie van producten, het al dan niet met een ander doel hergebruiken van reeds geproduceerde producten en pas in de laatste plaats recycleren van materialen indien het eind van de levensduur van het product bereikt is.¹⁵

2.3 Kenmerken circulaire economie

Hekkert, hoogleraar op het gebied van duurzame innovatie en die gespecialiseerd is in circulaire economie omschrijft in de zopas genoemde paper drie kenmerken voor een circulaire economie:

1. Preventie
2. Levensduurverlenging
3. Recycling

1.1.1 Preventie

Onder preventie wordt bijvoorbeeld verstaan dat minder materiaal gebruikt wordt bij productieprocessen, waardoor minder verspilling optreedt.¹⁶ Het Planbureau voor de leefomgeving (hierna: PBL) ontwikkelde hiervoor R-ladder. Deze R-ladder geeft inzicht in de mogelijkheden op het gebied van de circulaire economie en geeft een beeld welke maatregelen een circulaire economie het best bevorderen. Hoe hoger op deze R-ladder, hoe groter de potentiële positieve impact op het milieu.

¹⁴ Breaking the barriers to the Circular Economy, Deloitte & Utrecht University 2017, p. 3.

¹⁵ Breaking the barriers to the Circular Economy, Deloitte & Utrecht University 2017, p. 4.

¹⁶ Jan van Poppel, 'Waarom bijna geen enkele circulaire 'oplossing' echt duurzaam is', *De Correspondent* 29 december 2020, www.decorrespondent.nl (zoek op *circulaire oplossing*), p. 1.

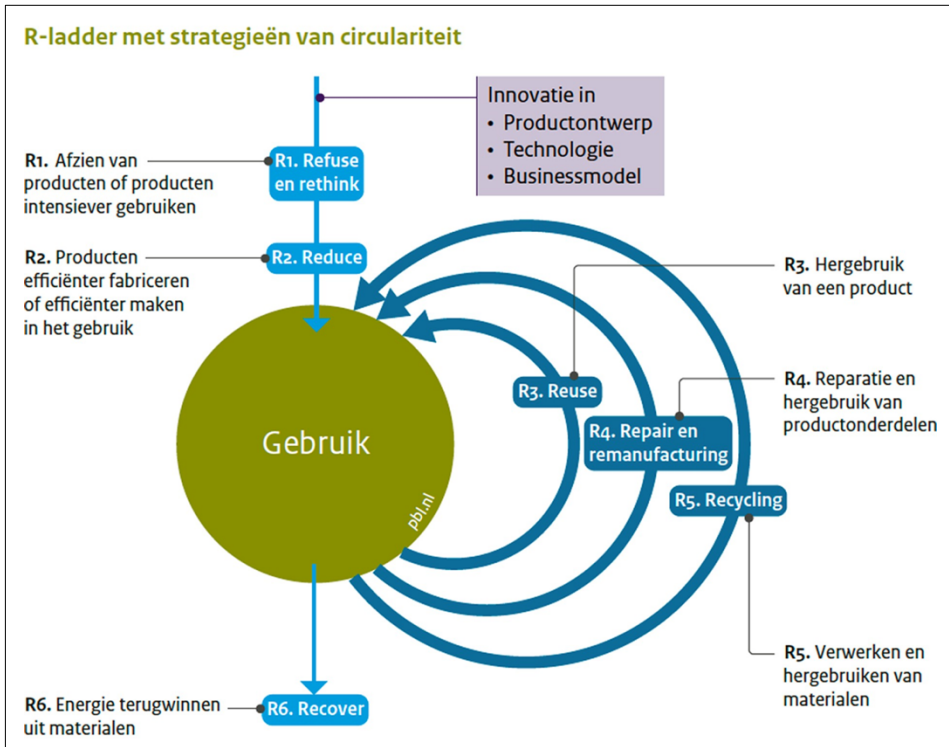


Fig. 2.1 R-ladder (bron: PBL)

Uit deze ladder wordt duidelijk dat het juist raadzaam is om op de ontwerpafel al na te denken over het nut van een goed en hoe dit product op een zo duurzaam mogelijke manier kan worden ontworpen, waarbij recycling pas zo laat mogelijk in de levensduur van een product nodig is. Wat opvalt aan deze R-ladder is dat recycling juist laag op de ladder staat.¹⁷

Met het oog gericht op de toekomst zal een ander ontwerpproces dienen plaats te vinden.¹⁸

2.3.1 Levensduurverlenging

Er moet geprobeerd worden om de producten die we gebruiken vaker te hergebruiken en langer te laten meegaan. Volgens Hekkert zullen we in plaats van eigendom meer producten in deelgebruik nemen.¹⁹ Dit betekent dat steeds meer mogelijkheden moeten worden geïntroduceerd om producten tegen betaling te huren, gedacht kan worden aan

¹⁷ A.P. Monsma, 'Circulaire economie en lokale belastingen', MBB 2020/10-34, par. 2.

¹⁸ Waarom een circulaire economie?', *Planbureau voor de leefomgeving*, www.pbl.nl (zoek op *waarom een circulaire economie*), p. 1.

¹⁹ Jan van Poppel, 'Waarom bijna geen enkele circulaire 'oplossing' echt duurzaam is', *De Correspondent* 29 december 2020, www.decorrespondent.nl (zoek op *circulaire oplossing*), pag. 1.

de sharing scooters waarin het bedrijf Felyx voorziet maar ook het lenen en huren van gereedschap via Peerby of het huren en verhuren van woningen via het platform Airbnb. Dit staat ook wel bekend als de deeleconomie.²⁰

2.3.2 Recycling

Recycling houdt het hergebruik van afgedankte producten in, waarbij een zo klein mogelijk aandeel van de gebruikte materialen verloren gaat. Dit proces verloopt vaak niet optimaal, waardoor er veel minder gerecycled wordt dan mogelijk. Dit komt doordat bij het ontwerp van producten te weinig wordt nagedacht over de afvalfase. Producten die worden gerecycled voldoen vaak niet aan wettelijke verplichtingen.²¹

2.4 EU-actieplan

Het EU-actieplan stelt dat een circulaire economie bereikt kan worden door aanpassingen op verschillende gebieden. Het actieplan benadrukt de noodzaak om tijdens de ontwerpfase van een product meer aandacht te hebben voor de duurzaamheid van het product, waaronder ook de mogelijkheid tot reparatie en recycling vallen. Daarnaast kan er in dit proces rekening worden gehouden met het feit dat het product sneller kan worden gerepareerd of gerecycled.²² Bij de productie moet tevens rekening worden gehouden met de rest- en afvalstoffen die al bij het productieproces ontstaan. De Commissie wil de bevindingen dan in richtsnoeren omzetten en publiceren zodat bedrijven die kunnen raadplegen.²³ Daarnaast spelen ook consumenten een belangrijke rol bij het bevorderen van een circulaire economie, omdat zij met hun keuzes bij kunnen dragen aan een circulaire economie. Bij de verkeerde prikkels wordt daarentegen juist minder duurzaam gedrag vertoond. De Commissie werkt momenteel aan een milieuoetafdruk voor producten. Zodat consumenten kunnen worden geïnformeerd over de invloed van een product op het milieu. Dit is nodig omdat bij consumenten vaak niet helder is wanneer een product goed is of juist slecht is voor het milieu.²⁴ Tevens speelt het afvalbeheer, het toezicht op verbeteren van de circulaire economie en innovatie een rol. Tot slot is het bestuur van lidstaten van belang, dient afval te moeten worden omgezet in nieuwe grondstoffen en ook zullen bepaalde bedrijfstakken drastisch moeten veranderen.²⁵

²⁰ Rosalie Koolhoven, 'Eerlijk delen in de nieuwe economie', *Rijksuniversiteit Groningen*, www.rug.nl, (zoek op *eerlijk delen in een nieuwe economie*), p.1.

²¹ Jan van Poppel, 'Waarom bijna geen enkele circulaire 'oplossing' echt duurzaam is', *De Correspondent* 29 december 2020, www.decorrespondent.nl (zoek op *circulaire oplossing*), p. 1.

²² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond – Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 1.1.

²³ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond – Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 1.2.

²⁴ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond – Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 2.

²⁵ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond – Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 3-8.

2.5 Circulaire economie en belastingheffing

Belastingheffing is een middel dat kan worden ingezet om bij te dragen aan een circulaire economie.²⁶ Belastingheffing kan enerzijds worden ingezet om de aanschaf van bepaalde producten en diensten te stimuleren terwijl anderzijds belastingheffing tevens kan worden ingezet om juist het gebruik van goederen en diensten af te remmen.²⁷ Juist naar de haalbaarheid van deze toepassing op grond van de BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel is in deze scriptie onderzoek gedaan.

2.6 Voorstellen verlaagde btw-tarieven

In deze paragraaf worden de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van de circulaire economie geïntroduceerd. Verschillende bestaande voorstellen voor verlaagde btw-tarieven bevatten drie terugkomende thema's. Het eerste overeenkomstige thema is de herbruikbaarheid en circulariteit van producten. Het tweede thema is repareerbaarheid. Het derde thema ziet op het hergebruik van onderdelen. De hieronder uitgewerkte thema's zullen op haalbaarheid worden getoetst in hoofdstuk vier, aan het in hoofdstuk drie beschreven toetsingskader.

2.7 Thema's van bestaande voorstellen

2.7.1 Herbruikbaarheid en circulariteit van producten

De maakindustrie stelt de introductie van een verlaagd btw-tarief voor herbruikbare producten en circulaire producten voor. Uit de transitieagenda van de maakindustrie valt af te leiden dat er moet worden ingezet op het bereiken van een circulaire economie.²⁸ Er wordt in de transitie-agenda onterecht niet ingegaan op het verschil tussen herbruikbare producten en circulaire producten waar het verlaagd btw-tarief op van toepassing moet worden. Dit terwijl zeker een verschil tussen beide begrippen kan bestaan. Hierbij kan mijns inziens gedacht worden aan het feit dat herbruikbare producten na een reparatie en schoonmaakbeurt een verlengbare levensduur tegemoet gaan en kan bij circulaire producten worden gedacht aan een specifiek criterium waaraan voldaan moet worden, wil sprake zijn van een circulair product. De maakindustrie legt de focus op een circulaire manier van ontwerpen en onderzoekt hoe materialen efficiënter kunnen worden ingezet.²⁹

De Groene Zaak, Natuur & Milieu, Greenpeace en DE Koepel zijn de makers van het manifest voor een beter belastingstelsel en zetten zich in voor het bewerkstelligen van een circulaire economie. Net als de maakindustrie stellen deze vier partijen voor om een circulair criterium te introduceren waar het verlaagde btw-tarief op kan worden toegepast. Deze vier partijen zijn echter specifiek en stellen voor om eerst een lijst te maken met producten en diensten waarvan vaststaat dat deze bijdragen aan duurzaamheid. Op deze

²⁶ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.1

²⁷ A.P. Monsma, 'Circulaire economie en lokale belastingen', MBB 2020/10-34, par. 2.

²⁸ Transitie-agenda circulaire economie, *Circulaire maakindustrie* 2018, [www.circulaire maakindustrie.nl](http://www.circulaire.maakindustrie.nl), (zoek op *transitie-agenda circulaire economie*) p. 9.

²⁹ Transitie-agenda circulaire economie, *Circulaire maakindustrie* 2018, [www.circulaire maakindustrie.nl](http://www.circulaire.maakindustrie.nl), (zoek op *transitie-agenda circulaire economie*) p. 14 en 23.

producten zou dan het verlaagde btw-tarief van toepassing kunnen worden verklaard.³⁰

Tevens is vanuit GroenLinks de vraag gesteld of het mogelijk is om voor de verkoop van tweedehandskleding en de reparatie van kleding en goederen een verlaagd btw-tarief toe te passen. Hierop is geantwoord dat voor tweedehands goederen de margeregeling geldt in de btw.³¹ Het voorstel van de uitbreiding van het begrip reparatie wordt onder thema twee behandeld. Onder dit thema wordt ook voorgesteld aan staatssecretaris van Financiën Snel of het mogelijk is om het verlaagd btw-tarief toe te passen op kringloopwinkels.³²

Het voorstel voor het verlaagde btw-tarief voor hergebruikte producten en het voorstel voor het verlaagde btw-tarief voor circulaire producten zullen in hoofdstuk vier bij de toetsing van de voorstellen aan de hand van het toetsingskader worden behandeld. Hierdoor worden ook de andere voorstellen getoetst omdat deze min of meer zien op dezelfde goederen.

2.7.2 Repareerbaarheid

In het rapport "Naar een economie zonder afval" wordt voorgesteld om het verlaagd btw-tarief voor reparaties uit te breiden. Met dit middel kan de burger gestimuleerd worden om goederen ter reparatie aan te bieden in plaats van te vervangen. Gedragsverandering door zowel bewustwording als door een financiële prikkel is hierbij het doel. Het doel is om de consument te laten inzien dat de keuze voor reparatie meer bijdraagt aan een circulaire economie. Een praktisch voorbeeld hiervan is het verlaagde btw-tarief wat nu geldt voor de reparatie van kleding, schoenen en fietsen tevens uit te breiden naar de reparatie van elektronica.³³

Daarnaast stelt de Ex'tax voor om het btw-tarief op reparaties naar nul bij te stellen. Zij zijn van mening dat de prijs van reparatie een component is die de consument over de streep kan trekken om voor reparatie te kiezen in plaats van voor vervanging. Met dit voorstel wordt tevens bijgedragen aan het aantal onderhouds- en reparatiewinkels.³⁴ Dit 0%-tarief kan worden gecombineerd met verhoging van het algemene tarief voor de aanschaf van een nieuw product. Door verhoging van dit tarief voor natuurlijke bronnen worden er minder schaarse bronnen geconsumeerd. De gedachte is dat duurdere natuurlijke bronnen zorgen voor minder consumptie van schaarse bronnen en er wordt gestimuleerd om over efficiëntere manieren van technologie na te denken. Deze manieren ziet Ex'tax als effectieve manieren om een circulaire economie te bewerkstelligen.³⁵

³⁰ Een toekomstbestendig belastingstelsel, *Edepot*, www.edepot.wur.nl. (zoek op *manifest een toekomstbestendig belastingstelsel*) p. 40.

³¹ Brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020, IENW/BSK-2020/8045, p. 26.

³² Brief Staatssecretaris van Financiën 9 mei 2018, nr. 2018-0000069166v, V-N 2018/33.2, vraag 100.

³³ Naar een economie zonder afval (20 april 2020), Den Haag: Rijksoverheid 2020, p. 53.

³⁴ New era. New plan. Europe. A fiscal strategy for an inclusive, circular economy (2016), Utrecht: Ex'tax project, p. 119.

³⁵ New era. New plan. Europe. A fiscal strategy for an inclusive, circular economy (2016), Utrecht: Ex'tax project, p. 57.

Het voorstel voor de uitbreiding van het verlaagde btw-tarief voor reparaties en het voorstel voor toepassing van het 0%-tarief voor reparaties worden in hoofdstuk vier getoetst aan de hand van het in hoofdstuk 3 uitgewerkte toetsingskader.

2.7.3 Hergebruik van onderdelen

In het TNO-rapport wordt onderzocht waar mogelijkheden liggen voor het stimuleren van een circulaire economie en waar potentiële belemmeringen kunnen liggen.³⁶ In dit rapport wordt ook voorgesteld om het btw-tarief op onderdelen van hergebruikte goederen die worden hergebruikt en die ter reparatie worden aangeboden te verlagen.³⁷

Dit voorstel zal in hoofdstuk vier aan de hand van het toetsingskader worden getoetst.

2.8 Deelconclusie

Dit hoofdstuk is een uiteenzetting van de betekenis van een circulaire economie. Volgens Hekkert is er in een circulaire economie sprake van drie kenmerken: preventie, levensduurverlenging en recycling. Preventie bestaat uit producten al in de ontwerpfase geschikt maken voor een langere levensduur. De R-ladder is een hulpmiddel dat inzicht geeft in welke maatregelen kunnen bijdragen aan het bevorderen van een circulaire economie. Dit hulpmiddel toont ook de hiërarchie van impact van de verschillende onderdelen die bijdragen aan een circulaire economie. Levensduurverlenging kan door zowel het verbeteren van de repareerbaarheid van producten als door sturing van gedrag van de consument plaatsvinden. Wanneer er wordt gekeken naar de levensduurverlenging dan moet worden ingezet op goederen langer gebruiken en de reparatie van producten. Recycling houdt het hergebruik van producten en materialen in. Tot slot het derde kenmerk recycling. Dit kenmerk zet in op het hergebruik van producten en materialen. Het EU-actieplan stelt dat voor de transitie naar een circulaire economie veranderingen op het gebied van ontwerp- en productieproces, afvalbeheer, consumentenkeuze en toezicht op de circulaire economie dient plaats te vinden. Dit hoofdstuk bespreekt ook ingediende voorstellen van verlaagde btw-tarieven, omdat belastingheffing een bijdrage kan leveren aan de circulaire economie, doordat dit consumenten kan sturen en remmen in hun consumptiegedrag. De voorstellen van verlaagde btw-tarieven zien op de thema's hergebruikte en circulaire producten, repareerbaarheid en het hergebruik van onderdelen.

In het volgende hoofdstuk zal het toetsingskader besproken worden waar in hoofdstuk vier de voorstellen voor de verlaagde btw-tarieven aan getoetst zullen worden.

³⁶ Kansen voor de circulaire economie in Nederland (TNO-rapport 2013), Delft: T. Bastein, E. Roelofs, E. Rietveld en A. Hoogendoorn, p. 2.

³⁷ Kansen voor de circulaire economie in Nederland (TNO-rapport 2013), Delft: T. Bastein, E. Roelofs, E. Rietveld en A. Hoogendoorn, p. 63.

3 Toetsingskader

In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader omschreven waar de voorstellen van verlaagde btw-tarieven besproken in hoofdstuk twee aan worden getoetst. Het toetsingskader bestaat uit de BTW-richtlijn, uit het voorstel van de EC en het beginsel van de fiscale neutraliteit die na elkaar worden besproken.

3.1 De BTW-richtlijn

De BTW-richtlijn en de uitvoeringsregelingen hebben ten doel ervoor te zorgen dat in alle lidstaten van de EU de btw-wetgeving op een uniforme wijze worden toegepast. De BTW-richtlijn geeft aan lidstaten de opdracht om de wet- en regelgeving in overeenstemming te brengen ten aanzien van een bepaald resultaat.³⁸ Belangrijk is om hierbij op te merken dat de lidstaten een bepaalde vrijheid hebben op basis van de BTW-richtlijn. Deze vrijheid houdt in dat lidstaten in sommige gevallen kunnen afwijken van de BTW-richtlijn en in sommige gevallen ook aanvullende regelgeving kunnen opstellen.³⁹ Als voorbeeld kan gedacht worden aan de mogelijkheid dat lidstaten een fiscale eenheid kunnen introduceren, zie artikel 11 van de BTW-richtlijn. Tevens volgt uit artikel 133 van de BTW-richtlijn dat lidstaten de mogelijkheid hebben om vrijstellingen in de btw afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden.⁴⁰

In de artikelen 98 en 99 van de BTW-richtlijn wordt de basis gelegd voor de verlaagde btw-tarieven. Uit de artikelen volgt dat lidstaten de mogelijkheid hebben om één of twee verlaagde btw-tarieven te hanteren naast het algemene tarief. Artikel 98 lid 2 van de BTW-richtlijn regelt dat in beginsel het verlaagde btw-tarief enkel mag worden toegepast op goederen en diensten van een bepaalde categorie. Deze goederen en diensten waar het verlaagde btw-tarief op mag worden toegepast, zijn terug te vinden in bijlage III.⁴¹ Bijlage III van de BTW-richtlijn is als een bijlage toegevoegd aan deze scriptie. Om vast te stellen welke goederen en diensten onder het verlaagde btw-tarief mogen worden gebracht, kan gebruik worden gemaakt van de gecombineerde nomenclatuur.⁴² Deze gecombineerde nomenclatuur geeft een overzicht van omschrijvingen van producten en diensten gelinkt aan een btw-tarief.⁴³ Uit artikel 99 van de BTW-richtlijn volgt dat het minimumtarief voor het verlaagde btw-tarief ten minste vijf procent dient te bedragen.⁴⁴ In artikel 99 lid 3 van de BTW-richtlijn is vastgelegd dat lidstaten die op 1 januari 2017 al verlaagde btw-tarieven toepasten die lager zijn dan het minimum percentage van vijf procent deze mogen blijven toepassen.⁴⁵ Een aantal lidstaten maakt gebruik van deze mogelijkheid en passen “speciale” btw-tarieven toe. De “speciale” btw-tarieven worden door de lidstaten toegepast omdat deze al voor

³⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 35.

³⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 33.

⁴⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 34.

⁴¹ Artikel 98 BTW-richtlijn.

⁴² Artikel 98 BTW-richtlijn.

⁴³ D.G. van Vliet, *Douanerecht*, Deventer: Kluwer 2019, p. 270.

⁴⁴ Artikel 99 BTW-richtlijn.

⁴⁵ Artikel 99 BTW-richtlijn.

1991 op bepaalde goederen en diensten van toepassing waren. Artikel 110 van de BTW-richtlijn vormt de grondslag voor deze mogelijkheid.⁴⁶

Daarnaast is het voor lidstaten van de EU mogelijk dat zij een verlaagd btw-tarief toepassen op een gedeelte van goederen en/of diensten die worden genoemd in bijlage III van de BTW-richtlijn. Hierbij kan gedacht worden aan het feit dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op de diensten met betrekking tot het herstellen van fietsen maar het verlaagde btw-tarief dan niet wordt toegepast op de reparatie van kleding. Hierbij is wel van belang dat deze selectieve toepassing alleen mag plaatsvinden wanneer het fiscale neutraliteitsbeginsel niet wordt geschonden.⁴⁷ Het is daardoor in beginsel mogelijk om ter stimulering van meer duurzaamheid en een circulaire economie, goederen en diensten van het verlaagde btw-tarief uit te sluiten die slecht zijn voor het klimaat en het milieu. Deze “slechte” goederen en diensten kunnen dan juist onder het algemene btw-tarief worden gebracht. Hierbij is van belang dat het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen.⁴⁸

3.2 Voorstel van de EC

De EC is met een voorstel gekomen om in elk geval twee problemen op te lossen waar de lidstaten bij de huidige BTW-richtlijn tegenaan lopen. Met de introductie van het voorstel krijgen lidstaten meer zelfstandigheid op het gebied van de btw-tarieven. De lidstaten lopen er bij de huidige BTW-richtlijn tegenaan dat zij weinig vrijheid hebben om op nationaal niveau hun eigen belastingbeleid te bepalen. Daardoor is het ook niet mogelijk om verschillende hoogtes van belastingtarieven in te zetten om bepaalde beleidsdoelen na te streven. Dit kwam door het feit dat het btw-stelsel eerst was gebaseerd op het oorsprongsbeginsel en pas later het bestemmingslandsbeginsel daarvoor is gaan gelden.⁴⁹ Wanneer het oorsprongsbeginsel het uitgangspunt vormt, dan wordt de omzetbelasting geheven daar in het land waar het goed zijn oorsprong heeft.⁵⁰ Bij het bestemmingslandsbeginsel is juist het uitgangspunt dat de omzetbelasting wordt geheven daar in het land waar het verbruik plaatsvindt.⁵¹ Het bestemmingslandsbeginsel wordt voor steeds meer leveringen en diensten het uitgangspunt voor de btw-heffing.⁵² Daarnaast wordt het nu mogelijk om bepaalde tijdelijke goedkeuringen voor het toepassen van btw-tarieven voor onbepaalde tijd in te voeren.⁵³ Doordat het bestemmingslandbeginsel is ingevoerd, bestaat voor veel

⁴⁶ ‘Btw: regels en tarieven’, *Your Europe*, europa.eu (zoek op *btw-regels en tarieven*), p. 1.

⁴⁷ M.M.W.D. Merx, ‘BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole’ MBB 2020/10-33, par. 5.2.

⁴⁸ *Fiscale vergroening en grondslagerosie*, Ministerie van Financiën 2020, p. 12.

⁴⁹ ‘Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)’, *Parlement en Wetenschap*, www.parlementenwetenschap.nl (zoek op *parlement en wetenschap en btw-tarieven*), par. 1.1.

⁵⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 4.

⁵¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 8.

⁵² Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, par.1.

⁵³ ‘Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)’, *Parlement en Wetenschap*, www.parlementenwetenschap.nl (zoek op *parlement en wetenschap en btw-tarieven*), par. 1.

leveranciers niet de noodzaak om zich te vestigen in een lidstaat waar de btw-tarieven laag zijn.⁵⁴

In het voorstel van de EC wordt er een negatieve lijst geïntroduceerd. Het is de bedoeling dat verlaagde btw-tarieven en het 0%-tarief niet op die goederen en diensten mogen worden toegepast die op de negatieve lijst worden genoemd. De goederen en diensten die op deze negatieve lijst worden genoemd zijn niet geschikt om het verlaagde btw-tarief of het 0%-tarief op toe te passen. Dit komt door het feit dat dit tot concurrentievervalsingen kan leiden.⁵⁵ Voor het gemak is deze nieuwe bijlage III bis toegevoegd aan deze scriptie. De EC heeft met dit voorstel als doelstelling dat de hervorming van de BTW-richtlijn goed moet uitpakken voor degene die de goederen of diensten aanschaft voor persoonlijk genot en hierbij de druk van de belasting draagt en dat de verlaagde btw-tarieven in eerste instantie alleen mogen worden toegepast wanneer het algemeen belang wordt nagestreefd. Op goederen en diensten die als intermediaire input worden gebruikt, mogen de verlaagde btw-tarieven niet worden toegepast.⁵⁶ De verlaagde btw-tarieven mogen wel worden toegepast wanneer de voor intermediaire input gebruikte goederen en diensten aan de eindverbruiker worden verkocht. Intermediaire inputs (ook wel goederen) zijn grondstoffen, halffabricaten of brandstoffen worden gebruikt tijdens het productieproces van het uiteindelijke goed.⁵⁷ Naast de introductie van een negatieve lijst bestaat voor lidstaten de mogelijkheid om nog een ander verlaagd btw-tarief tussen het 0%-tarief en de 5% te hanteren. Daarnaast zullen lidstaten er zorg voor moeten dragen dat het gewogen gemiddelde btw-tarief voor goederen en diensten waar geen btw-af trek voor bestaat altijd hoger is dan 12%.⁵⁸ Dit kan betekenen dat lidstaten zichzelf aantrekkelijk willen maken en echt op die 12% gaan zitten wanneer zij in hun belastingstelsel weinig gebruik maken van indirecte belastingen. Door het bestemmingslandsbeginsel zullen de meeste landen hier waarschijnlijk weinig hinder van ondervinden.⁵⁹

3.3 Het beginsel van fiscale neutraliteit

Het beginsel van neutraliteit in de omzetbelasting kent verschillende verschijningsvormen. Het gaat om de economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit.⁶⁰

⁵⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, *COM(2018) 20 final*, par. 1.

⁵⁵ *Kamerstukken II 2017/2018*, 22112, nr. 2496, par. 2.

⁵⁶ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, *COM(2018) 20 final*, par. 5.

⁵⁷ 'Begrippen', Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS), longreads.cbs.nl (zoek op Intermediaire goederen), p. 1.

⁵⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, *COM(2018) 20 final*, par. 1.

⁵⁹ 'Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)', *Parlement en Wetenschap*, www.parlementenwetenschap.nl (zoek op *parlement en wetenschap en btw-tarieven*), par. 5.

⁶⁰ S.B. Cornielje, '2.4.5.2. Beginsel van fiscale neutraliteit', *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2.*, par. 2.4.5.2.

3.3.1 Economische neutraliteit

De economische neutraliteit kent als uitgangspunt dat de omzetbelasting die wordt geheven in gelijke verhouding staat aan de prijs van een product. Het is de bedoeling dat de omzetbelasting drukt op de consumptie door particulieren. Dit zodat de ondernemer zo min mogelijk hinder ondervindt van de btw-heffing. Uiteindelijk zorgt dit ervoor dat de btw-heffing het handelsverkeer zo min mogelijk beïnvloed en dat het geen invloed heeft op de concurrentie van partijen.⁶¹

3.3.2 Juridische neutraliteit

De juridische neutraliteit is geregeld in artikel 1 lid 2 van de BTW-richtlijn. Deze vorm van neutraliteit in de btw zorgt er voor dat er evenredig btw wordt geheven op de prijs van goederen en diensten. Concreet komt dit erop neer dat het deel wat aan omzetbelasting wordt afgedragen bij soortgelijke diensten en goederen gelijk is. Hiermee wordt bewerkstelligd dat het geen verschil maakt of je een goed of dienst bij ondernemer A of ondernemer B afneemt.⁶²

3.3.3 Externe neutraliteit

Als laatste de externe neutraliteit deze regelt dat de omzetbelasting die bij invoer wordt geheven gelijk is aan de omzetbelasting die in het binnenland op het soortgelijke goed wordt geheven. Daarnaast dient de teruggave bij uitvoer gelijk te zijn aan de omzetbelasting die wordt geheven in het binnenland. Dit beginsel heeft ten doel dat goederen die Nederland binnenkomen niet zwaarder mogen worden belast dan soortgelijke goederen in het binnenland. Daarnaast moeten goederen die het land verlaten juist schoon van btw de grens over kunnen. Anders zou de omzetbelasting als een invoerrecht gaan werken. Wanneer dit niet geregeld is, kan er een lagere heffing van btw bij invoer plaatsvinden. Dit leidt ertoe dat ondernemers die in het binnenland zijn gevestigd hiervan concurrentienadeel ondervinden. In dit geval zal de vraag naar buitenlandse goederen stijgen. Daardoor zal de binnenlandse ondernemer genooddakt zijn om een deel van de omzetbelasting niet door te berekenen aan zijn klant om ook maar enigszins met de buitenlandse ondernemers te kunnen concurreren. Dit is niet de bedoeling en daarom dat de externe neutraliteit probeert het speelveld van de omzetbelasting gelijk te maken.⁶³

3.3.4 De juridische neutraliteit als uitgangspunt

Het neutraliteitsbeginsel in de btw kan worden gezien als een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.⁶⁴ In de ogen van het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) lopen de beginselen door elkaar heen. Voor het toetsingskader van de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven is het beginsel van juridische neutraliteit juist van belang. Dit neutraliteitsbeginsel beoogt dat een gelijke belasting wordt geheven op vergelijkbare goederen en of diensten tenzij verschillende behandeling objectief gerechtvaardigd is.⁶⁵ Objectieve rechtvaardiging ziet op de eisen dat een legitiem doel moet worden

⁶¹ S.B. Cornielje, '2.4.5.2. Beginsel van fiscale neutraliteit', *Fusies en overnames in de Europese BTW* (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2, par. 2.4.5.2.

⁶² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 52.

⁶³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 53.

⁶⁴ A.J. van Doesum, '7.4. Het neutraliteitsbeginsel in de btw', *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (FM nr. 133) 2009/7.4, par. 7.4.

⁶⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 57.

nagestreefd. Daarnaast is het middel geschikt om het doel te bereiken. De derde eis bestaat uit de toetsen dat het middel proportioneel en noodzakelijk dient te zijn.⁶⁶ Goederen en diensten die met elkaar concurreren die mogen in beginsel niet anders worden behandeld.⁶⁷ Dit volgt ook uit de considerans van de BTW-richtlijn.⁶⁸ Uit het arrest Commissie/Zweden wordt duidelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit alleen van toepassing is op concurrerende handelaren. Dit in tegenstelling tot het algemene beginsel van gelijke behandeling dat ook in andere gevallen van toepassing kan zijn.⁶⁹

Tevens is het belangrijk om in het kader van de toetsing een aantal arresten te bespreken waar het beginsel van fiscale neutraliteit speelt in combinatie met de toepassing van verlaagde btw-tarieven.

3.3.5 Arrest Oxycure Belgium

In dit arrest bestond onduidelijkheid over de van toepassing zijnde omzetbelasting in het kader van de verkoop en verhuur van zuurstofconcentratoren. Tussen de Belgische Staat en Oxycure Belgium bestaat een geschil over het feit dat Oxycure Belgium gedurende een langere tijd op de verkoop en verhuur van de zuurstofconcentratoren het verlaagde btw-tarief van 6% heeft gehanteerd. De Belgische Belastingdienst was van mening dat juist het algemene tarief van 21% had moeten worden gehanteerd. Deze zaak wordt aanhangig gemaakt bij het HvJ EU en er wordt een prejudiciële vraag gesteld. De vraag luidt als volgt: Vormt artikel 98 lid 1 en lid 2 van de BTW-richtlijn gezien in samenhang met punt drie en vier van bijlage III van de BTW-richtlijn en het fiscale neutraliteitsbeginsel een belemmering voor de nationale wet om btw-tariefdifferentiatie toe te passen?

3.3.5.1 Overwegingen

Uit de bewoordingen van artikel 98 van de BTW-richtlijn volgt dat het lidstaten vrij staat om geen, één of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen op de goederen en diensten die worden genoemd in bijlage III. Het staat lidstaten ook vrij om op basis van zopas genoemde regelgeving het verlaagde btw-tarief wel van toepassing te verklaren op punt drie van bijlage III maar op punt vier van bijlage III het algemene btw-tarief te hanteren. Tevens bestaat voor lidstaten de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief enkel op specifieke punten genoemd onder punt drie en vier van bijlage III van de BTW-richtlijn toe te passen.

In beginsel is daarom de wetgeving in België dan ook in overeenstemming met de BTW-richtlijn. Echter, dient België bij het selectief toepassen van het verlaagde btw-tarief voor een bepaalde groep goederen en diensten wel het beginsel van fiscale neutraliteit in ogenschouw te nemen.

Er wordt in rechtsoverweging 32 genoemd dat het beginsel van fiscale neutraliteit geen regel van primair recht is. Dit betekent dat het verlaagde btw-tarief niet aan het beginsel

⁶⁶ N. Gundt, 2.5.4.3 Objectieve Rechtvaardiging, Flexibele arbeidsrelaties 2.5.4.3, par. 2.5.4.3.

⁶⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 51.

⁶⁸ A.J. van Doesum, '7.4. Het neutraliteitsbeginsel in de btw', *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (FM nr, 133) 2009/7.4, par. 7.4.

⁶⁹ Hof van Justitie EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), R.O. 17.

van fiscale neutraliteit kan worden getoetst. Het beginsel van fiscale neutraliteit is een beginsel van uitleg en wordt strikt in samenhang met het beginsel van verlaagde btw-tarieven toegepast.

Vervolgens wordt duidelijk dat de zuurstofflessen onder punt drie van bijlage III van de BTW-richtlijn kunnen worden gekwalificeerd. De zuurstofgeneratoren daarentegen vallen niet onder punt drie en vier van bijlage III. Dit zorgt ervoor dat het verlaagde btw-tarief dat gehanteerd wordt op de zuurstofflessen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit niet hoeft te worden toegepast op de zuurstofgeneratoren. Dit met in achtname van het feit dat het uit het oogpunt van de consument als soortgelijke producten wordt gezien, die beide in aanmerking zouden moeten komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief.

3.3.5.2 Conclusie

België heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid om op specifieke punten van bijlage III van de BTW-richtlijn het verlaagde btw-tarief te hanteren. In dit geval hanteert België het verlaagde btw-tarief voor de zuurstofflessen. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan bijlage III niet uitbreiden en daarom is België niet verplicht om ook het verlaagde btw-tarief uit te breiden naar zuurstofconcentratoren, ook al worden deze door de consument als soortgelijke goederen gezien.⁷⁰

3.3.5.3 Leerpunten

Belangrijk om mee te nemen naar de toetsing in hoofdstuk vier is de mogelijkheid voor lidstaten om het verlaagde btw-tarief toe te passen op enkele punten van bijlage III van de BTW-richtlijn en dat het verlaagde btw-tarief op specifieke punten van de punten van bijlage III van de BTW-richtlijn kan worden toegepast. Wat opvalt is dat wanneer een goed of dienst niet in bijlage III van de BTW-richtlijn wordt genoemd, kan het beginsel van fiscale neutraliteit er niet toe leiden dat het verlaagde btw-tarief wordt uitgebreid naar vanuit de consument beoordeeld soortgelijke goederen en diensten. Wanneer de zuurstofgeneratoren wel in bijlage III van de BTW-richtlijn werden benoemd dan had België niet mogen differentiëren van btw-tarief.

3.3.6 Arrest Commissie/Frankrijk

In dit arrest is de Commissie een procedure gestart tegen Frankrijk. Frankrijk heft een verlaagd btw-tarief van 2,1% op geneesmiddelen die in aanmerking komen voor een vergoeding door de sociale zekerheid. Op andere geneesmiddelen past Frankrijk het verlaagde btw-tarief van 5,5% toe. De Commissie is van mening dat door deze wetgeving Frankrijk niet voldoet aan artikel 12 van de Zesde richtlijn.

3.3.6.1 Overwegingen

Uit R.O. 10 volgt dat de vergoeding van geneesmiddelen door de sociale zekerheid alleen ziet op geneesmiddelen die aangetoond voldoen aan één van de volgende punten: dat de geneesmiddelen een verbetering zijn van de medische verzorging op het gebied van therapeutische werkzaamheid, er bestaat een verbetering ten aanzien van de bijwerkingen en tot slot kunnen de producten leiden tot een besparing van kosten wanneer er met deze geneesmiddelen wordt behandeld. Daarom bestaat een lijst met goederen waar het verlaagde btw-tarief van 2,1% op van toepassing is. Als producent

⁷⁰ Hof van Justitie 9 maart 2017, C-573/15 (Oxycure Belgium), R.O. 12, 27, 28, 32 en 36.

kan je alleen voor een vergoeding door de sociale zekerheid in aanmerking komen wanneer je een vergunning hebt. Alleen dan mogen de geneesmiddelen als een farmaceutische specialiteit worden verkocht.

Als argumenten voor het beroep van de Commissie voert zij aan dat Frankrijk enkel het verlaagde btw-tarief van 2,1% op geneesmiddelen kan toepassen die voor vergoeding door de sociale zekerheid in aanmerking komen wanneer dit gerechtvaardigd is op basis van artikelen 12 lid 3 sub a juncto artikel 28 lid 2 sub a van de Zesde Richtlijn. Als bijkomende voorwaarde dient dit tarief van 2,1% al voor 1 januari 1991 te bestaan en is dit in overeenstemming met het gemeenschapsrecht. Van het in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht is volgens de Commissie juist geen sprake. De Commissie is van mening dat Frankrijk in strijd handelt met het beginsel van fiscale neutraliteit, de uniformiteit van de heffing en onderscheid maakt tussen soortgelijke producten door verschillende btw-tarieven te hanteren.

3.3.6.2 Conclusie

Uiteindelijk wordt in R.O. 25 vastgesteld dat de heffing van verschillende verlaagde btw-tarieven door Frankrijk voor soortgelijk geneesmiddelen niet strijdig zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Frankrijk heeft de verschillende btw-behandeling voor geneesmiddelen met dezelfde werking goed onderbouwd en daarmee voldaan aan artikel 12 van de Zesde richtlijn. Er wordt immers aangetoond dat geen sprake is van soortgelijke producten die in concurrentie met elkaar treden. Dit blijkt uit het feit dat de ene groep geneesmiddelen wordt vergoed door de sociale zekerheid en de andere groep niet. Dit rechtvaardigt een tariefverschil. Ter ondersteuning wordt genoemd dat de lijst met geneesmiddelen die in aanmerking komen voor vergoeding door de sociale zekerheid voortkomt uit objectieve voorwaarden die in overeenstemming zijn met richtlijn 89/105. Op basis van richtlijn 89/105 is het mogelijk dat op twee geneesmiddelen die dezelfde werking hebben, waarvan het ene geneesmiddel wel wordt vergoed door de sociale zekerheid en het ander niet verschillende btw-tarieven te hanteren. Deze classificatie is toegestaan op basis van het gemeenschapsrecht.

Een advocaat-generaal die merkt nog op bij dit arrest dat de consument zich bij de keuze tussen geneesmiddelen zal laten beïnvloeden door welk geneesmiddel voor vergoeding in aanmerking komt. Het verlaagde btw-tarief speelt geen rol in de keuze van de consument.⁷¹

3.3.6.3 Leerpunten

Dat het in beginsel gerechtvaardigd is om onderscheid te maken in btw-behandeling tussen soortgelijke goederen en diensten wanneer dit onderscheid op basis van objectieve kenmerken wordt vastgesteld.

3.3.7 Fiscale neutraliteit op richtlijn niveau

In dit kader is het van belang om het arrest RPO te bespreken. Dit arrest geeft een nieuwe dimensie aan het begrip fiscale neutraliteit.

⁷¹ Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O., 1, 10, 11, 12, 19, 25, 26 en 27.

3.3.7.1 RPO arrest

In deze zaak worden twee prejudiciële vragen gesteld namelijk of de gewijzigde richtlijn 2006/112 die ziet op punt 6 van bijlage III ongeldig is omdat het Europees Parlement in het wetgevingsproces niet is geraadpleegd. Daarnaast of het beginsel van fiscale neutraliteit is geschonden doordat het verlaagde btw-tarief wel wordt toegepast op elektronische boeken maar andere vormen van elektronische publicaties worden uitgesloten. De vraag is of artikel 98 lid van de gewijzigde richtlijn 2006/112 in combinatie met punt 6 van bijlage III wel geldig is op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit. Deze tweede vraag is relevant voor deze scriptie vandaar dat alleen daarop wordt ingegaan.

Voor het beantwoorden van de tweede vraag is het de vraag of het verlaagde btw-tarief wel kan worden toegepast op de levering van digitale boeken op een fysieke drager maar het verlaagde btw-tarief niet van toepassing is op het moment dat de levering van digitale boeken via een elektronische weg plaatsvindt. Daarom dienen deze twee gevallen met elkaar vergeleken te worden en wordt naar de kenmerken van beide gevallen gekeken. Daarnaast is het van belang dat bij de beoordeling de doelstellingen achter de invoering van het verlaagde btw-tarief op de levering van digitale boeken op alle fysieke dragers niet uit het oog worden verloren. Het doel van een verlaagd btw-tarief voor de levering van boeken is het bevorderen van lezen. Hierbij maakt het niet uit of het gaat om literatuur, kranten, vakliteratuur of tijdschriften. In R.O. 48 wordt in dit kader genoemd dat de EU ten doel heeft om ervoor te zorgen dat mensen toegang hebben tot boeken. De manier hoe deze toegang wordt geleverd is hierbij niet relevant. Wanneer er wordt gekeken naar artikel 98 lid 2 van de gewijzigde richtlijn 2006/112 in combinatie met punt 6 van bijlage III bijbehorend van de richtlijn wordt duidelijk dat er sprake is van vergelijkbare situaties wanneer digitale boeken middels elektronische weg of digitale boeken middels fysieke dragers worden geleverd. Het feit dat de levering van een digitaal boek via elektronische weg als een dienst wordt gekwalificeerd en dat de levering van een digitaal boek via een fysieke drager als de levering van een goed wordt aangemerkt maakt geen verschil. De omzetbelasting kent als uitgangspunt om de consumptie van soortgelijke goederen en diensten op dezelfde manier in de btw-heffing te betrekken. De conclusie luidt op basis van de gewijzigde richtlijn dat een verschillende btw-behandeling wordt geïntroduceerd. Uit R.O. 52 wordt helder dat geen sprake is van schending van het beginsel van gelijke behandeling wanneer er sprake is van een rechtvaardiging. Eerder gewezen rechtspraak maakt duidelijk dat daaraan is voldaan wanneer een wettelijk toelaatbaar doel dit verschil rechtvaardigt en dit verschil proportioneel is ten aanzien van het doel. De Raad en de Commissie beargumenteren in R.O. 57 dat de levering van digitale boeken via elektronische weg dat via de gewijzigde richtlijn is geregeld onderdeel is van bijzondere btw-regeling voor elektronische handel. Dit was nodig om deze soort elektronische diensten makkelijker in de belasting te kunnen betrekken. Daarnaast werd zo de mogelijkheid gecreëerd om de belastingheffing voor belastingautoriteiten te vergemakkelijken.

3.3.7.2 Conclusie

Het gaat om een wettelijk doel en het rechtszekerheidsbeginsel onderbouwt het argument dat de unieregelingen duidelijk moeten zijn zodat belanghebbenden weten wat hun rechten en plichten zijn. Er wordt geoordeeld uiteindelijk dat de Uniewetgever zijn ruimte in de beoordelingsvrijheid niet heeft overtreden. Er is niet gehandeld in strijd

met het beginsel van gelijke handeling. Het blijkt dat het middel wat de Uniewetgever inzet bijdraagt aan het nagestreefde doel en dat dit niet onevenredig is.⁷²

3.3.7.3 Commentaar

Wat opvallend aan deze uitspraak is, is dat de Uniewetgever discriminatie heeft mogelijk gemaakt. Als onderbouwing geeft het HvJ EU aan dat de transitie van een fysieke wereld naar een hybride wereld ervoor zorgt dat er naar nieuwe mogelijkheden moet worden gekeken om ontduiking van de btw te voorkomen. Volgens het HvJ EU is het te ingewikkeld om te kwalificeren wat onder een elektronische dienst moet worden verstaan. Daarom was het kiezen tussen twee kwaden namelijk of het verlaagde btw-tarief van toepassing laten zijn op alle elektronische diensten. Dit had ervoor gezorgd dat andere diensten ook weer werden gediscrimineerd. De andere optie was om het verlaagde btw-tarief niet van toepassing te laten zijn op alle elektronische diensten. Voor deze optie heeft de Commissie dus gekozen. De uitspraak is opvallend omdat gezien vanuit de gemiddelde consument tastbare en elektronische publicaties vergelijkbaar zijn. Het is opmerkelijk dat de vorm de doorslag geeft terwijl het juist bij kranten en vakliteratuur gaat om de inhoud.⁷³

3.3.8 Soortgelijkheid van goederen en diensten

Uit de literatuur blijkt dat eigenschappen van de goederen of diensten overeen moeten komen om van soortgelijke goederen te spreken. Tevens dienen de producten en diensten dezelfde behoeften van de consument te vervullen en de verschillen dienen tussen de producten en diensten zo klein te zijn dat zij de uiteindelijke keuze van de consument niet erg beïnvloeden.⁷⁴

3.4 Voorbeelden mogelijke schending van fiscale neutraliteit

Een voorbeeld waar de fiscale neutraliteit een rol kan spelen, is dat op biologische bananen het verlaagde btw-tarief wordt toegepast en op gewone bananen het algemene tarief wordt toegepast. Op lidstaten ligt dan de verplichting om op grond van het neutraliteitsbeginsel het verlaagde btw-tarief ook op de gewone bananen toe te passen omdat deze vanuit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn.⁷⁵ Als voorbeeld in de circulaire economie kan hierbij gedacht worden dat het algemene tarief geldt voor de levering van een nieuwe telefoon en dat wanneer bijvoorbeeld het voorstel van de EC wordt aangenomen het verlaagde tarief voor de levering van gerepareerde telefoon van toepassing wordt wanneer de levering van gerepareerde producten ook onder het verlaagde btw-tarief wordt gebracht. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan dan geschonden worden, want voor de consument blijft de telefoon ook al heb je deze nieuw aangeschaft of een gerepareerde telefoon geleverd gekregen dezelfde rol vervullen.

⁷² Hof van Justitie 7 maart 2017, C-390/15 (RPO), R.O. 1, 21, 42, 45, 48, 49, 51, 52, 53, 54, 57, 59, 71 en 72.

⁷³ 'Verlaagd btw-tarief voor digitale boeken op fysieke drager niet in strijd met EU-recht', *Vakstudie Nieuws*, V-N 2017/14.19, p.1.

⁷⁴ R. Jeronimus & R. Vos, 'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw', BTW-bulletin 2018/80, par. 1.

⁷⁵ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.2.

3.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is behandeld dat de BTW-richtlijn in de artikelen 98 en 99 het verlaagde btw-tarief behandelt. Bij de BTW-richtlijn is een bijlage III toegevoegd met een opsomming van alle goederen en diensten waar het verlaagde btw-tarief op mag worden toegepast. Het wordt duidelijk dat lidstaten op basis van de BTW-richtlijn één of twee verlaagde btw-tarieven mogen hanteren die ten minste vijf procent bedragen. Daarnaast wordt ook opgemerkt dat lidstaten de verlaagde btw-tarieven selectief mogen toepassen indien dit niet strijdig is met het fiscale neutraliteitsbeginsel.

Tevens is het voorstel van de EC behandeld. Hierbij stelt de EC voor om een negatieve lijst te introduceren waarop goederen en diensten genoemd staan waar niet het nul procent tarief of het vijf procent tarief op mogen worden toegepast. Dit omdat de goederen en diensten die op deze lijst genoemd staan concurrentievervalsingen kunnen veroorzaken. Het verlaagde btw-tarief mag enkel worden toegepast wanneer het algemeen belang wordt nagestreefd. De verlaagde btw-tarieven die mogen niet worden toegepast op goederen en diensten die enkel als intermediaire input worden gebruikt. Tot slot zullen de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat het gewogen gemiddelde btw-tarief voor de goederen en diensten waar geen btw-af trek voor bestaat 12% is.

Het beginsel van fiscale neutraliteit komt in drie verschillende vormen voor economische neutraliteit, externe neutraliteit en juridische neutraliteit. De hoofdfocus ligt in deze scriptie op de juridische neutraliteit. Deze ziet op het feit dat op soortgelijke goederen en diensten een gelijk belastingtarief wordt gehanteerd. Vervolgens is het arrest *Oxycure Belgium* besproken. In dit arrest wordt geoordeeld dat er verschillende btw-tarieven mogen worden toegepast op goederen die vanuit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn. Het fiscale neutraliteitsbeginsel kan bijlage III van de BTW-richtlijn namelijk uitbreiden. Er bestaat geen strijd met artikel 98 van de BTW-richtlijn. Daarna is het arrest *Commissie/Frankrijk* besproken. Hier werd uit duidelijk dat op geneesmiddelen waar een vergoeding vanuit de sociale zekerheid wordt geheven een ander btw-tarief mag worden geheven dan op geneesmiddelen die niet deze vergoeding krijgen. Er is geen sprake van schending van de fiscale neutraliteit. Vervolgens wordt het *RPO* arrest besproken dit arrest geeft inzicht dat het begrip fiscale neutraliteit ook op richtlijn niveau kan voorkomen. Uit het arrest kan worden afgeleid dat een verschil van soortgelijke goederen gerechtvaardigd is wanneer het doel van de wet wordt nagestreefd en dit proportioneel is. Uit de literatuur wordt duidelijk dat bij soortgelijke goederen en diensten moeten worden gekeken naar de doelstelling van producten en diensten. Ook kan er naar de eigenschappen van diensten en producten worden gekeken. Ten slotte dienen de verschillen tussen producten en diensten zo klein te zijn dat deze de keuze van de consument niet beïnvloeden. Een voorbeeld van een mogelijke schending van fiscale neutraliteit is wanneer op gewone bananen het algemene tarief wordt gehanteerd en op biologische bananen het verlaagde btw-tarief wordt gehanteerd. De lidstaten zijn dan verplicht op basis van het beginsel van neutraliteit hetzelfde verlaagde btw-tarief voor de bananen te hanteren.

In het volgende hoofdstuk zullen de voorstellen van verlaagde btw-tarieven in het kader van circulaire economie als benoemd in paragraaf 2.5 allereerst worden getoetst aan de huidige BTW-richtlijn. Vervolgens worden ze getoetst aan het voorstel van de EC en wordt gekeken of als dit niet mogelijk is het onder dit voorstel wel mogelijk is om deze

verlaagde btw-tarieven te introduceren. Daarnaast worden de voorstellen benoemd in paragraaf 2.5 aan het beginsel van de fiscale neutraliteit getoetst.

4 Toetsing van voorstellen verlaagde btw-tarieven

Dit hoofdstuk behandelt de toetsing van de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven aan het in hoofdstuk drie omschreven toetsingskader. Het toetsingskader bestaat uit de BTW-richtlijn, uit het voorstel van de EC en het fiscale neutraliteitsbeginsel. Allereerst zal het thema van hergebruikte producten en circulaire producten worden getoetst. Het tweede thema is uitbreiding van het begrip repareerbaarheid in de BTW-richtlijn. Tot slot zal het thema dat verlaagde btw-tarieven op hergebruikte onderdelen wil introduceren worden getoetst.

4.1 Thema: Herbruikbaarheid en circulariteit van producten

4.1.1 BTW-richtlijn

Verlaagde btw-tarieven voor hergebruikte en circulaire producten zijn op grond van de huidige BTW-richtlijn niet toe te passen. Deze producten zijn niet in te delen onder een punt uit bijlage III van de BTW-richtlijn. Voor indeling van deze producten zal de BTW-richtlijn daarom moeten worden gewijzigd middels een nieuwe richtlijn.⁷⁶ De rechtsgrondslag voor het wijzigen van de bestaande BTW-richtlijn is artikel 113 VWEU.⁷⁷

4.1.2 Voorstel van de EC

Het voorstel van de EC geeft lidstaten meer mogelijkheden om verlaagde btw-tarieven op goederen en diensten toe te passen. Dit komt in eerste instantie doordat de huidige positieve lijst in bijlage III van de BTW-richtlijn wordt vervangen door een negatieve lijst in bijlage III bis van de BTW-richtlijn. De huidige positieve lijst geeft een overzicht van goederen en diensten waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing kan worden verklaard. Door het introduceren van een negatieve lijst van goederen en diensten waar het verlaagde btw-tarief niet op mag worden toegepast, wordt de mogelijkheid groter voor lidstaten om verlaagde btw-tarieven te hanteren. Daarnaast zorgt het nieuwe element dat het verlaagd btw-tarief het algemeen belang moet dienen, zodat lidstaten meer beleidsvrijheid krijgen. Het algemeen belang is echter onvoldoende gedefinieerd.⁷⁸

Het ontbreekt in de behandelde voorstellen voor verlaagde btw-tarieven aan een definitie van hergebruikte goederen. Wanneer ik zelf een uitleg aan dit begrip geef, zal het gaan om goederen die een tweede leven krijgen, zoals onder andere meubilair en elektronica. Punt 12 van de negatieve lijst in bijlage III bis maakt een verlaagd btw-tarief op de levering van meubilair dan onmogelijk, omdat deze groep producten wordt uitgezonderd. Dit geldt ook voor elektronische apparatuur, dat in punt 11 wordt uitgezonderd. In beginsel geldt voor tweedehands producten de margeregeling.⁷⁹ Producten waar de margeregeling op van toepassing is komen niet in aanmerking voor toepassing van het verlaagde btw-tarief op grond van bijlage III bis.⁸⁰ De margeregeling is echter niet van

⁷⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 33.

⁷⁷ Artikel 113 VWEU.

⁷⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, par. 1.

⁷⁹ Brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020, IENW/BSK-2020/8045, p. 26.

⁸⁰ M.M.W.D. Merckx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

toepassing indien er sprake is van een nieuw vervaardigd goed.⁸¹ Maar kunnen hergebruikte goederen niet als nieuw vervaardigde goederen worden gekwalificeerd? Het HvJ EU heeft geoordeeld dat van vervaardiging alleen sprake is indien het product van tevoren niet bestond en de functie van het product dat is ontstaan degelijk anders is dan de functie van eerdere gebruikte materialen.⁸² In dat oogpunt is er geen sprake van vervaardiging bij hergebruikte goederen, omdat geen nieuwe producten ontstaan en de functie van het goed niet is veranderd. Het niet toepassen van de margeregeling maakt een verlaagd btw-tarief mogelijk, maar dan treedt btw-cumulatie op, waardoor geen oplossing voor het probleem is gevonden.⁸³ De kans dat een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op hergebruikte producten is klein, gezien de margeregeling op tweedehands producten al van toepassing is.⁸⁴ Het lijkt onmogelijk om voor hergebruikte producten een toetsbaar criterium te creëren. Ook concurrentievervalsingen maken producten die geschikt kunnen zijn voor hergebruik ongeschikt voor toepassing van het verlaagde btw-tarief.⁸⁵ Het EC voorstel biedt daarom geen mogelijkheid tot invoering van een verlaagd btw-tarief op deze categorie goederen.

Het EC voorstel biedt, in tegenstelling tot voor goederen voor hergebruik, voor circulaire goederen wel een mogelijkheid het verlaagde btw-tarief toe te passen. Hiervoor dient wel een zelfstandig criterium voor deze goederen te moeten worden vastgesteld. Dit criterium is nodig omdat circulaire goederen in eerste instantie kunnen vallen onder de margeregeling. Om de margeregeling voor deze goederen niet te laten gelden, moet sprake zijn van vervaardiging. De productie van circulaire goederen leidt niet tot nieuwe goederen of verandering van functie, waardoor van vervaardiging geen sprake is.⁸⁶ Ook voor deze categorie geldt dat dat indien de margeregeling niet van toepassing is, wel btw-cumulatie optreedt.⁸⁷ Definitie van het begrip circulair in een voorstel tot wijziging van de huidige richtlijn is complex. De besproken jurisprudentie maken duidelijk dat objectieve kenmerken moeten bestaan om soortgelijke goederen verschillend te behandelen. Zo volgt dit ook uit het arrest Commissie/Frankrijk.⁸⁸ Het criterium dient dan te zijn dat een vastgesteld percentage grondstoffen van gerecyclede aard is. Merckx deelt deze visie voor het hanteren van een criterium voor circulaire producten.⁸⁹ Een product zou dan bijvoorbeeld het etiket 'circulair product' kunnen krijgen indien minimaal 50% gerecyclede grondstoffen zijn gebruikt.

Op basis van het algemeen belang – een toekomstbestendige circulaire economie – kan het verlaagd btw-tarief dan worden toegepast op producten die voldoen aan dit criterium.

⁸¹ Besluit margeregeling, par. 3.2 en 3.4.

⁸² Hof van Justitie EU 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335, R.O. 22.

⁸³ M.M.W.D. Merckx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

⁸⁴ Brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020, IENW/BSK-2020/8045, p. 26.

⁸⁵ *Kamerstukken II* 2017/2018, 22112, nr.2496, par. 2.

⁸⁶ Hof van Justitie EU 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335, R.O. 22.

⁸⁷ M.M.W.D. Merckx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

⁸⁸ Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O. 26.

⁸⁹ M.M.W.D. Merckx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

4.1.3 Het beginsel van fiscale neutraliteit

Het beginsel van fiscale neutraliteit maakt een verlaagd btw-tarief op hergebruikte goederen onmogelijk. Het lijkt niet vast te stellen dat een hergebruikt product onder een andere productgroep valt dan een nieuw geproduceerd exemplaar, zoals blijkt uit het arrest Commissie/Frankrijk.⁹⁰ Zo valt niet te verdedigen dat op de levering van een laptop met een tweede leven een verlaagd btw-tarief wordt toegepast terwijl op de levering van een nieuwe laptop het algemene btw-tarief van toepassing is. Uit ogen van de consument zullen de producten soortgelijk zijn en met elkaar in concurrentie treden. Het beginsel van fiscale neutraliteit maakt dat lidstaten daardoor ook op levering van nieuwe laptops het verlaagd btw-tarief moeten toepassen.⁹¹

Circulaire producten hoeven het beginsel van fiscale neutraliteit niet te schenden. Dit kan door een zelfstandig criterium voor deze goederen op te stellen, waardoor beargumenteerd kan worden dat het geen soortgelijke producten zijn op basis van het arrest Commissie/Frankrijk.⁹² Een zelfstandig criterium geeft objectieve kenmerken, waar op basis van vastgesteld kan worden dat sprake is van een circulair product.⁹³ Ten tweede zou op basis van het RPO arrest kunnen worden beargumenteerd dat op richtlijn niveau een onderscheid kan worden gemaakt wanneer een doel met wetgeving wordt nagestreefd. Als voorbeeld zou vermindering van productie van afval en inzet op langduriger gebruik van een product als doel kunnen worden gesteld. Op basis van het RPO arrest wordt eerst gekeken of sprake is van vergelijkbare gevallen, waarna wordt gekeken of de doelstelling rechtvaardigt om een verschil toe te laten.⁹⁴

4.2 Thema: Repareerbaarheid

Het verlaagde btw-tarief dat geldt voor reparatiediensten van o.a. kleding en schoeisel kan worden uitgebreid naar bijvoorbeeld reparatiediensten voor elektronica. De haalbaarheid hiervan alsmede de haalbaarheid van de invoering van het 0%-tarief op deze reparatiediensten wordt hierna getoetst.

4.2.1 BTW-richtlijn

Op basis van de huidige BTW-richtlijn bestaat geen mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief van toepassing te laten zijn op andere vormen van reparatie dan die nu al in bijlage III worden genoemd. Om het verlaagde btw-tarief ook van toepassing te laten zijn op de reparatie van elektronica zal de BTW-richtlijn moeten worden aangepast op grond van artikel 113 VWEU. Dit is mogelijk door een wijziging op dit punt door te voeren middels een richtlijn. Uit het eerder besproken arrest RPO wordt duidelijk dat hier ook eerder gebruik is gemaakt van een richtlijn om de bestaande richtlijn aan te passen.⁹⁵ Daarnaast is het op dit moment niet mogelijk om het 0%-tarief voor reparaties in te voeren op grond

⁹⁰ Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O. 26.

⁹¹ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

⁹² Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O. 26.

⁹³ Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O. 26.

⁹⁴ Hof van Justitie EU 7 maart 2017, C-390/15 (RPO), R.O. 52 en 53.

⁹⁵ Hof van Justitie EU 7 maart 2017, C-390/15 (RPO), R.O. 1.

van de huidige BTW-richtlijn. Ook voor dit voorstel zal de BTW-richtlijn moeten worden aangepast via een richtlijn.⁹⁶

4.2.2 Voorstel van de EC

Het voorstel van de EC biedt de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief voor reparaties uit te breiden. In het rapport naar een economie zonder afval wordt voorgesteld om het verlaagde btw-tarief uit te breiden naar onder andere reparaties van elektronica.⁹⁷ Dit is mogelijk want dit wordt niet uitgezonderd in bijlage III bis van het nieuwe voorstel van de EC. Echter zie ik zelf wel een beperking dat de het verlaagde btw-tarief voor reparaties ten aanzien van vervoermiddelen niet kan worden ingevoerd. In punt 7 van bijlage III bis van het voorstel van de EC wordt het onderhoud en herstel van vervoermiddelen uitgezonderd van het verlaagde btw-tarief.⁹⁸

Tevens is het mogelijk om op basis van het voorstel van de Ex'tax het btw-tarief voor reparaties te verlagen naar het 0%-tarief. Op grond van artikel 98 lid 2 van het voorstel van de EC is dit mogelijk. Voor lidstaten wordt daar de mogelijkheid neergelegd dat zij een verlaagd btw-tarief onder de 5% mogen hanteren met het behoud van het recht op aftrek van belasting.

4.2.3 Het beginsel van fiscale neutraliteit

Wanneer het verlaagde btw-tarief op basis van het voorstel van de EC wordt uitgebreid voor meer soorten reparaties of wanneer het btw-tarief wordt bijgesteld op basis van dit voorstel naar het 0%-tarief lijkt het beginsel van fiscale neutraliteit niet in het geding te raken. Het is niet aan de orde dat door de uitbreiding van het begrip reparaties of de bijstelling van het tarief de concurrentie met soortgelijke diensten wordt verstoord.

4.3 Thema: Hergebruik van onderdelen

4.3.1 BTW-richtlijn

Ook voor dit voorstel om het verlaagde btw-tarief te gaan invoeren op het hergebruiken van onderdelen bestaat onder de huidige BTW-richtlijn geen mogelijkheid. Wil het verlaagde btw-tarief van toepassing worden op de herbruikbare onderdelen dan dient de BTW-richtlijn te worden aangepast via een richtlijn.⁹⁹ Op dit moment is op onderdelen die worden hergebruikt de margeregeling van toepassing.¹⁰⁰

4.3.2 Voorstel van de EC

Het voorstel van de EC geeft geen ruimte om het verlaagde btw-tarief toe te passen op herbruikbare onderdelen, gezien de margeregeling van toepassing lijkt te zijn gezien geen vermelding van dit type goederen op de negatieve lijst bestaat. De margeregeling hoeft niet te worden toegepast indien dit beargumenteerd kan worden in het kader van het algemeen belang en een specifiek criterium of vervaardiging, waarvoor een verlaagd btw-

⁹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 33.

⁹⁷ Naar een economie zonder afval (20 april 2020), Den Haag: Rijksoverheid 2020.p. 53

⁹⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, bijlage.

⁹⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 33.

¹⁰⁰ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par 5.3.

tarief kan worden toegepast.¹⁰¹ Indien de margeregeling niet van toepassing is, treedt wel cumulatie van btw op.¹⁰²

Ook de definitie van herbruikbare onderdelen is complex, waardoor de toepassing van het verlaagde btw-tarief moeilijk te implementeren is. Een keurmerk voor herbruikbare onderdelen zou hier een oplossing voor kunnen zijn, waarbij het verlaagde btw-tarief van toepassing is op herbruikbare onderdelen met dit keurmerk. In de praktijk is dit niet haalbaar, vanwege de schaal waarop herbruikbare onderdelen worden aangeboden, waardoor handhaving onmogelijk is.

4.3.3 Het beginsel van fiscale neutraliteit

In het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit kan op herbruikbare onderdelen geen verlaagd btw-tarief worden toegepast als voor soortgelijke nieuwe onderdelen het normale btw-tarief geldt. Theoretisch kan het onder 4.3.2 geopperde keurmerk grond zijn voor een verschil in btw-tarief, echter zoals daar beschreven is dit keurmerk praktisch onuitvoerbaar. Indien er op basis van objectieve criteria onderscheid kan worden gemaakt tussen nieuwe en herbruikbare onderdelen, is een rechtvaardiging van een verlaagd btw-tarief voor hergebruikte onderdelen mogelijk.¹⁰³

4.4 Voorstel tot aanpassing

Het huidige voorstel van de EC dient meer duidelijkheid te geven over de betekenis van het algemeen belang, waardoor geen discussie kan bestaan over de uitleg van het algemeen belang tussen de lidstaten.

Daarnaast dient de prioritering van het algemeen belang en het beginsel van fiscale neutraliteit verduidelijkt te worden. In het kader van het nieuwe voorstel is het mogelijk om verlaagde btw-tarieven te introduceren die het algemeen belang dienen.¹⁰⁴ Stel dat een lidstaat voorstelt het verlaagde btw-tarief uit te breiden naar de levering van gerepareerde telefoons omdat dit goed past binnen het streven naar een duurzaam en toekomstbestendige economie en hiermee het algemeen belang wordt gediend, weegt het algemeen belang dan zwaarder dan het beginsel van fiscale neutraliteit? De levering van een gerepareerde telefoon is soortgelijk aan de levering van een nieuwe telefoon, waardoor volgens het beginsel van fiscale neutraliteit geen onderscheid in btw-tarief mag worden gemaakt. De casus illustreert dat het voorstel van de EC nu onvoldoende helderheid biedt over hoe om te gaan in het geval van conflict tussen het algemeen belang en het beginsel van fiscale neutraliteit. Het arrest *Oxycure Belgium* maakt duidelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit geen primair recht is.¹⁰⁵ Dit geeft ruimte te denken dat het algemeen belang voor het beginsel van fiscale neutraliteit kan gaan. Het voorstel van de EC dient omkleed te worden met voorbeelden waar de botsing tussen beide centraal staat. Zo krijgen lidstaten meer inzicht in de vrijheid die hen op het gebied van hantering van btw-tarieven toekomt.

¹⁰¹ Hof van Justitie EU 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335, R.O. 22.

¹⁰² M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.3.

¹⁰³ Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk), R.O. 26.

¹⁰⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, par. 1.

¹⁰⁵ Hof van Justitie EU 9 maart 2017, C-573/15 (*Oxycure Belgium*), R.O. 32.

Daarnaast is het raadzaam om in het voorstel van de EC ook een definitie van het criterium circulair op te nemen zodat op circulaire diensten en goederen ook het verlaagde btw-tarief kan gaan gelden. Zo een criterium kan worden opgesteld zoals 4.1.2 is omschreven, waarbij bijvoorbeeld sprake is van een circulair product indien deze uit minimaal 50% hergebruikte onderdelen is vervaardigd.

Door deze aanpassingen in het voorstel te verwerken, wordt aangesloten bij de doelstellingen van het definitief btw-stelsel om een fraude-robuust btw-systeem te creëren en te zorgen voor minder administratieve lasten voor ondernemers en Belastingdiensten.¹⁰⁶

4.5 Deelconclusie

Aan de hand van het beschreven toetsingskader in hoofdstuk drie zijn de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven getoetst. Het toetsingskader bestaat uit de huidige BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het beginsel van fiscale neutraliteit. De besproken thema's in hoofdstuk twee zijn aan de hand van dit toetsingskader getoetst.

Het eerste thema ziet op toepassing van een verlaagd btw-tarief op hergebruikte en circulaire producten. Op basis van de huidige BTW-richtlijn bestaat hiervoor geen mogelijkheid. Ook het voorstel van de EC geeft geen ruimte voor introductie van een verlaagd btw-tarief op hergebruikte goederen, omdat de margeregeling op deze type goederen van toepassing lijkt te zijn. Daarnaast kan enkel het verlaagde btw-tarief worden toegepast wanneer sprake is van vervaardiging, waarvan geen sprake lijkt te zijn. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan voor strijd zorgen omdat uit het oogpunt van de consument een hergebruikt product en een nieuw product soortgelijke producten zijn. Het lijkt onmogelijk om voor hergebruikte producten een toetsbaar criterium te op te stellen. Een apart criterium kan voor circulaire producten wel worden opgesteld, waarna grond is voor een verlaagd btw-tarief, omdat dan geen schending van het beginsel van fiscale neutraliteit optreedt.

Het tweede thema ziet op de uitbreiding van het begrip reparaties en toepassing van het 0%-tarief op deze reparaties. Op basis van de huidige BTW-richtlijn kan het begrip reparaties niet worden uitgebreid en kan het 0%-tarief voor reparaties niet gelden. Wanneer wordt gekeken naar het voorstel van de EC is het zowel mogelijk om het begrip reparaties uit te breiden alsook het 0%-tarief toe te passen op reparaties. Het beginsel van fiscale neutraliteit is hier niet in het geding.

Het derde thema ziet op het hergebruik van onderdelen en het toepassen van het verlaagde btw-tarief. De huidige BTW-richtlijn biedt geen ruimte om op hergebruikte onderdelen het verlaagde btw-tarief toe te passen. Op basis van het voorstel van de EC lijkt ook op het hergebruik van onderdelen de margeregeling van toepassing te zijn. Wanneer de margeregeling niet van toepassing is dan kan het verlaagde btw-tarief voor deze onderdelen worden geïntroduceerd. In de praktijk is onvoldoende mogelijkheid een objectief criterium voor hergebruikte onderdelen te definiëren, waardoor strijd op met het beginsel van fiscale neutraliteit blijft bestaan.

¹⁰⁶ *Kamerstukken II 2017/2018, 22112, nr. 2652, par. 2.*

Het voorstel van de EC zou moeten worden aangepast met toevoeging van een definiëring van het algemeen belang, een uiteenzetting van de verhouding tussen het algemeen belang en het beginsel van fiscale neutraliteit en een zelfstandig criterium voor circulaire goederen.

5 Effectiviteit van verlaagde btw-tarieven en alternatieven

In dit hoofdstuk wordt besproken of het verlaagde btw-tarief vandaag de dag nog effectief en efficiënt is. De voordelen en nadelen van verlaagde btw-tarieven worden toegelicht. Zodoende wordt daarna een conclusie getrokken of verlaagde btw-tarieven aan te raden zijn. Vervolgens zullen een aantal alternatieven voor verlaagde btw-tarieven worden besproken. Gedacht kan worden aan een verbod, een voorlichting of een subsidie. Tot slot wordt er nog kort ingegaan op verlaagde btw-tarieven en de daar bijhorende grenseffecten.

5.1 Voordelen van verlaagde btw-tarieven

Allereerst een argument dat pleit voor verlaagde btw-tarieven is het argument dat met verlaagde btw-tarieven bepaalde goederen en diensten kunnen worden belast tegen een ander tarief. Hierbij kan gedacht worden om juist verlaagde btw-tarieven te heffen op groepen producten en diensten die veelal door minder bedeelde worden gebruikt. Door de introductie van een verlaagd btw-tarief op goederen en diensten die deze groep afneemt, kan aan deze groep tegemoet worden gekomen.¹⁰⁷

Een tweede argument voor verlaagde btw-tarieven kan worden gevonden in dat dit tarief compenseert op eventuele beperkingen in de inkomstenbelasting. Doordat er inkomstenbelasting wordt geheven over het arbeidsloon wordt het voor de burger minder aantrekkelijk gemaakt om te werken omdat de burger weet dat wanneer hij gaat werken, hij een gedeelte van zijn loon kwijt zal zijn aan het betalen van inkomstenbelasting. Om dit weer recht te trekken, kunnen goederen en diensten die complementair zijn aan werk met een lager btw-tarief worden belast.¹⁰⁸

Een derde argument voor verlaagde btw-tarieven kan worden gevonden in het feit dat het werkgelegenheid in positieve zin te beïnvloeden. De lage btw-tarieven moeten leiden tot meer vraag naar deze diensten en moeten daardoor leiden tot meer werkgelegenheid.¹⁰⁹

Het vierde argument voor verlaagde btw-tarieven is dat het moet bijdragen aan meer consumptie van meritgoederen. De consument ziet vaak de waarde van deze meritgoederen niet in en daarom dienen deze aankopen door de overheid met de invoering van het verlaagde btw-tarief op deze goederen te worden gestimuleerd.¹¹⁰

5.2 Nadelen van verlaagde btw-tarieven

Uit de CPB Policy Brief wordt duidelijk dat verlaagde btw-tarieven ondoelmatig zijn omdat de verlaagde btw-tarieven niet voor het effect zorgen waarvoor zij zijn ingevoerd. Verlaagde btw-tarieven zijn onder andere ingevoerd om lagere inkomensgroepen

¹⁰⁷ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 11.

¹⁰⁸ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 13.

¹⁰⁹ R.N.G. van der Paardt, 'Laag btw-tarief dient vaker van toepassing te zijn, maar niet op de manier waarop men nu doet', WFR 2003/86.

¹¹⁰ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 13.

tegenmoet te komen. In de praktijk blijkt echter dat de inkomensgroepen in het hogere segment juist meer van het verlaagd btw-tarief profiteren. Dit komt door het feit dat consumenten uit het hogere segment meer consumeren van goederen en diensten die worden belast met het verlaagde btw-tarief.¹¹¹ Daarom is eerder eens voorgesteld om de verlaagde btw-tarieven die van toepassing zijn op onder andere kermissen, theaters, concerten, bioscopen, circussen, attractieparken en sportwedstrijden te schrappen. De lagere inkomens zouden dan via een andere weg moeten worden gecompenseerd is het idee.¹¹² Het idee om verlaagde btw-tarieven af te schaffen lijkt vooral in politiek Den Haag weinig draagvlak te hebben. Het feit dat het verlaagde btw-tarief juist lagere inkomensgroepen helpt, maakt het lastiger om dit tarief af te schaffen.¹¹³

Een ander tegenargument wordt gevonden in de vraag of de verlaging van btw-tarieven daadwerkelijk ook bij de consument terecht komt. Cnossen stelt dat de deze verlaging van btw-tarieven lang niet altijd bij de consument uitkomen.¹¹⁴ Een voorbeeld hiervan is de verlaging van het btw-tarief van 21% naar 9% voor digitale boeken. Uit een onderzoek uitgevoerd door het Centraal Bureau van Statistiek wordt duidelijk dat dit uiteindelijk tot een verlaging van de prijzen van 0,1% hebben geleid.¹¹⁵

Daarnaast is het echter maar de vraag volgens het PBL of een verlaagd btw-tarief op reparaties veel bijdraagt aan een circulaire economie. Op het eerste gezicht lijkt de verlaging te zorgen voor een stimulatie om juist voor reparatiediensten te kiezen in plaats van de aanschaf van een nieuw product/dienst. Het kan veertien procent schelen wanneer voor reparatie wordt gekozen. Echter, moet hier ook worden gekeken naar het feit of wellicht het langere gebruik van een product na reparatie uiteindelijk niet schadelijker is voor het milieu. Belangrijk hierbij is dat het langdurig gebruik van goederen enkel beter is voor het milieu wanneer dit tot minder milieuschade leidt. Wanneer blijkt dat het langdurig gebruik alleen maar meer druk op het milieu geeft, moeten we ons afvragen of er niet andere manieren zijn om milieuvoordelen te bereiken. Daarnaast kan als negatief effect meespelen dat door goederen ter reparatie aan te bieden gezinnen meer geld over houden om juist aan andere 'slechte' producten/diensten te besteden. Hierbij kan gedacht worden aan een vliegreis.¹¹⁶

Een ander nadeel doet zich voor in de afbakening van de producten die in aanmerking komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Er dient steeds goed gekeken te worden op welk product het verlaagde btw-tarief wel van toepassing is en op welk

¹¹¹ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 3.

¹¹² I. Duinker & K. Dijkstra, 'Meer of minder posten met een verlaagd btw-tarief?', *BTW-bulletin* 2017/10, par. 1.

¹¹³ I. Duinker & K. Dijkstra, 'Meer of minder posten met een verlaagd btw-tarief?', *BTW-bulletin* 2017/10, par. 1.

¹¹⁴ S. Cnossen, 'Verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet', *Me Judice* 24 maart 2021, www.mejudice.nl (zoek op *verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet*), p. 1.

¹¹⁵ Prijsontwikkeling elektronische publicaties, p. 7.

¹¹⁶ Fiscale vergroening, p. 123.

product niet. Dit leidt weer tot kosten voor de consument, de Belastingdienst maar ook voor de rechterlijke macht.¹¹⁷

5.3 Verschillende btw-tarieven en grensoverschrijding

Uit *Kamerstukken II 2017/2018*, 22112 nr. 2496 wordt duidelijk dat de grenseffecten van verschillende tarieftoepassing tussen grensstreken beperkt blijft, omdat producten die gevoelig zijn voor concurrentie zijn uitgesloten van de bijlage III van de BTW-richtlijn.¹¹⁸ Voorbeelden hiervan zijn dat het verlaagde btw-tarief niet geldt voor elektronica, benzine en meubels. Daarnaast blijven de gevolgen beperkt omdat de BTW-richtlijn in regelgeving voorziet waar lidstaten hun eigen belastingbeleid op moeten afstemmen.

5.3.1 Tussenconclusie

De voordelen en de nadelen van de inzet van verlaagde btw-tarieven zijn inzichtelijk gemaakt. Uit dit overzicht kan de conclusie worden getrokken dat verlaagde btw-tarieven mooier klinken dan dat zij daadwerkelijk zijn. Het is namelijk maar de vraag of de inzet van verlaagde btw-tarieven wel bijdraagt aan het gewenste gedragseffect. Of dit wordt bereikt hangt weer af van de prijselasticiteit van een goed of dienst.¹¹⁹ Zoals in de tegenargumenten ook al werd aangekaart, dragen verlaagde btw-tarieven niet bij aan de doelen die ermee worden beoogd zoals het tegemoetkomen van minder bedeelden.¹²⁰ Daarnaast is aangetoond dat zij niet bijdragen aan het creëren van meer werkgelegenheid.¹²¹ De Raad van State deelt de mening dat verlaagde btw-tarieven ondoelmatig zijn omdat de nagestreefde doelen uiteindelijk niet worden bereikt.¹²² Ook de OECD heeft eerder al geadviseerd om de verlaagde btw-tarieven langzamerhand af te bouwen.¹²³ Het is daarmee wetenschappelijk bewezen dat de nagestreefde doelen van verlaagde btw-tarieven niet worden bereikt en dat deze doelen beter met de inzet van andere middelen kunnen worden nagestreefd.¹²⁴ Daarom lijkt het mij niet meer dan logisch om te kijken naar de inzet van andere middelen om de omschreven doelen van verlaagde btw-tarieven te bereiken.

Wanneer naar de Belastingdienst in Nederland wordt gekeken, wordt uit de Parameterbrief vernomen dat de huidige IT-systemen van de Belastingdienst geen extra btw-tarief aankunnen. Lidstaat Nederland is daarmee nog niet klaar voor het voorstel tot wijziging van de btw-tarieven van de EC. Het IT-systeem van de Belastingdienst kan maar drie tarieven aan.¹²⁵ Daarnaast wordt uit kamerstukken kenbaar dat het op korte termijn niet mogelijk is om een extra

¹¹⁷ M.M.W.D. Merx, 'Btw en belastingplan 2019', WFR 2018/187, par. 2.

¹¹⁸ *Kamerstukken II 2017/2018*, 22112, nr. 2496, par. 3.

¹¹⁹ M.M.W.D. Merx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 5.4.

¹²⁰ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 3.

¹²¹ Zie bijlage 4 bij het Rapport van de werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de *Studiegroep Duurzame Groei*, juli 2016, par. 2.3.2.

¹²² Nader Rapport inzake Belastingplan 2019 van 14 september 2018, 2018-0000147139, p. 13.

¹²³ OECD Economic Surveys NETHERLANDS, July 2018, p. 64.

¹²⁴ M.M.W.D. Merx, 'Btw en belastingplan 2019', WFR 2018/187, par. 2.

¹²⁵ Parameterbrief Belastingdienst 2019, p.11.

btw-tarief te introduceren. Simpel gezegd komt dit door de huidige IT-systemen. Deze kunnen een btw-tarief toevoeging niet aan.¹²⁶

5.4 Alternatieven voor verlaagde btw-tarieven

Op basis van bovenstaande analyse kan mijns inziens de conclusie worden getrokken dat verlaagde btw-tarieven niet effectief en efficiënt zijn. Er dient te worden gekeken naar andere middelen die kunnen worden ingezet om deze doelen te bereiken. Merx noemt niet voor niks in haar artikel dat er gerichtere middelen bestaan om deze doelen te bereiken.¹²⁷ Cnossen stelt voor om geld te besteden aan voorlichting en in natura verstrekken van doelgerichte maatregelen.¹²⁸ Hieronder worden de alternatieven verbod, voorlichting en subsidie besproken.

5.4.1 Verbod

Mijns inziens kan worden gekeken naar een verbod op erg vervuilende goederen en diensten. Qua afbakening zal dan ook met een percentage moeten worden gewerkt om van vervuilende goederen en diensten te kunnen spreken. Graag refereer ik aan de invoering van een verbod op het gratis verstrekken van plastic draagtassen. In de Europese verpakkingenrichtlijn is vastgelegd dat lidstaten zich moeten inspannen om het gebruik van plastic draagtassen te verminderen. Dit in het kader van het verminderen van afval maar ook om de verspilling van de grondstoffen tegen te gaan. Deze richtlijn heeft ervoor gezorgd dat in Nederland in 2016 een verbod is gekomen op het gratis verstrekken van plastic draagtassen. In Nederland wordt tegenwoordig een vergoeding voor een plastic tas gevraagd.¹²⁹ Dit verbod op gratis draagtassen is geanalyseerd drie jaar na de inwerkingtreding van dit verbod. Uit de evaluatie werd duidelijk dat door het verbod op het gratis verstrekken van plastic draagtassen het aantal verstrekte plastic tassen met 80% is gedaald in 2018 ten opzichte van het jaar 2015. Daarnaast wordt uit de evaluatie duidelijk dat consumenten en ondernemers zich meer ervan bewust worden van de negatieve effecten van plastic tassen. Tevens wordt duidelijk dat 9/10 consumenten nu vaak ook een eigen draagtas meebrengt voor de dagelijkse boodschap in plaats van gebruik te maken van een plastic tas.¹³⁰

Dit verbod is erg effectief gebleken en het is mijns inziens in het kader van de circulaire economie en voor het behalen van de klimaatdoelen wenselijk dat wellicht zo'n verbod op meer vervuilende goederen en diensten wordt ingezet.

5.4.2 Voorlichting

Consumenten zijn zich vaak niet bewust dat zij veel bijdragen aan de consumptie en de productie van milieuvriendelijke producten en diensten. Ik ben dan ook van mening dat ook een stuk voorlichting kan bijdragen aan de oplossing van dit probleem. De bewustwording van de impact van deze milieuvriendelijke activiteiten voor het milieu en

¹²⁶ Kamerstukken II 2019/2020, nr. 3455, vraag 4, 5 en 6.

¹²⁷ M.M.W.D. Merx, 'Btw en belastingplan 2019', WFR 2018/187, par. 2.

¹²⁸ S. Cnossen, 'Verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet', *Me Judice* 24 maart 2021, www.mejudice.nl (zoek op *verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet*), p. 1.

¹²⁹ Evaluatie verbod op gratis plastic draagtassen (november 2019), Enschede: Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en dienst directoraat-generaal Milieu en Internationaal, p. 9.

¹³⁰ Evaluatie verbod op gratis plastic draagtassen (november 2019), Enschede: Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en dienst directoraat-generaal Milieu en Internationaal, p. 6.

het klimaat is belangrijk. Als voorbeeld een energielabel wat aan potentiële kopers duidelijkheid geeft over de zuinigheid van een woning.¹³¹ Zo'n soort label kan ook geïntroduceerd worden om aan te geven hoe vervuילend producten en diensten zijn. Daarom steun ik het plan van de Commissie die zich bezighoudt met de introductie van een milieuoetafdruk. Deze milieuoetafdruk dient consumenten te informeren over de schadelijkheid van het gebruik een bepaald product.¹³² Mijsns inziens is het goed dat een consument weloverwogen en goed geïnformeerd een keuze voor de aankoop van product kan maken.

5.4.3 Subsidies

In 2020 is door de staatssecretarissen van Financiën al genoemd dat vaak fiscale regelingen worden ingezet in plaats van subsidies. Fiscale regelgeving wordt daarnaast vaak te lang aangehouden terwijl blijkt dat dit niet effectief is en de regelgeving er juist alleen maar complexer door wordt.¹³³ Het inzetten van subsidies lijkt een betere optie dan het inzetten van btw omdat de subsidie veel doelgerichter verstrekt kan worden. De inzet van subsidie lijkt een efficiënter instrument. Met een subsidie kan je meer sturen waar deze terecht moet komen en bestaat er meer invloed om te zorgen dat deze subsidie terecht komt op de plek waar deze subsidie het meeste voordeel oplevert.¹³⁴

5.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de voordelen van verlaagde btw-tarieven uiteengezet. Als eerste voordeel van verlaagde btw-tarieven kunnen lagere inkomensgroepen tegemoet worden gekomen. Ten tweede kunnen verlaagde btw-tarieven een correctie op de inkomstenbelasting vormen. Ten derde kunnen deze tarieven de werkgelegenheid beïnvloeden. Ten vierde kunnen de verlaagde btw-tarieven ook de consumptie van meritgoederen stimuleren.

De nadelen van verlaagde btw-tarieven zijn dat het tegenovergestelde plaatsvindt. Door de rijken wordt juist geprofiteerd van het verlaagde btw-tarief. Daarnaast is het maar de vraag in hoeverre de verlaagde btw-tarieven worden doorberekend aan de consument. Vaak blijven deze hangen bij de ondernemer. Daarnaast is het maar de vraag of de verlaagde btw-tarieven echt kunnen bijdragen aan een circulaire economie. Er dient namelijk ook gekeken te worden of het product repareren om weer te gebruiken eigenlijk niet schadelijker is dan een nieuw milieuvriendelijker product aan te schaffen. Het langdurig gebruiken van producten is enkel goed voor het milieu wanneer dit tot minder milieudruk leidt. Tevens is gebleken dat geen sprake is van tariefshoppen ten aanzien van verlaagde btw-tarieven. Dit komt doordat elke lidstaat hetzelfde uitgangspunt heeft namelijk bijlage III van de BTW-richtlijn. Daardoor worden de verlaagde btw-tarieven op dezelfde soorten goederen en diensten toegepast. Tot slot leidt het tot

¹³¹ 'Huis kopen? Vraag naar het energielabel!', *Milieu Centraal*, www.energielabel.nl (zoek op *huis kopen? Vraag naar het energielabel?*), p. 1.

¹³² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond - Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 2.

¹³³ 'Te vaak sprake van inzet fiscale regelingen in plaats van subsidies. Stand van zaken Belastingdienst.', *Vakstudie Nieuws* 27 november 2020, V-N 2020/65.5, aantekening.

¹³⁴ L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 14.

afbakeningsproblematiek. De Raad van State en de OECD delen de mening dat verlaagde btw-tarieven ondoelmatig zijn. De conclusie is dan ook dat deze niet effectief en efficiënt zijn.

Eventuele alternatieven voor verlaagde btw-tarieven kunnen gevonden worden in een verbod instellen voor vervuilende goederen, het geven van voorlichting over vervuilende producten en diensten en het hanteren van gerichte subsidies.

6 Conclusie

In deze scriptie is onderzoek gedaan naar de volgende probleemstellingen:

1. In hoeverre zijn de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven ter stimulatie van een circulaire economie op grond van de BTW-richtlijn en het voorstel van de Europese Commissie haalbaar?
2. Is het raadzaam om verlaagde btw-tarieven op dit gebied te introduceren en wat kunnen alternatieven zijn voor deze verlaagde btw-tarieven?

Om de probleemstellingen te kunnen beantwoorden, is eerst kort de aanleiding van dit onderzoek besproken. De aanleiding voor dit onderzoek is de publicatie van het programma “Nederland circulair in 2050”. Er zijn drietal ontwikkelingen die bijdragen aan de transitie naar een circulaire economie. Allereerst speelt de toename van de wereldbevolking een rol. Dit zorgt voor overmatige vraag naar grondstoffen. Daarnaast is Nederland te afhankelijk van andere landen in de voorziening van grondstoffen. Dit overmatige grondstoffenverbruik leidt tot problemen in het milieu en voor het klimaat. Tevens is op Europees niveau een voorstel gekomen om deze problemen aan te pakken: de Europese Green Deal. Om uiteindelijk de circulaire economie te bereiken, dient op veel gebieden een transitie plaats te vinden. Belastingheffing is een middel dat ook kan bijdragen aan het bereiken van een circulaire economie.

In hoofdstuk twee is duidelijk geworden dat volgens Hekkert de circulaire economie ziet op het zoeken naar mogelijkheden tot de verlenging van de levensduur van producten door repareerbaarheid en bereidheid tot reparatie, het terugdringen van grondstoffen bij de productie van producten, het al dan niet met een ander doel hergebruiken van reeds geproduceerde producten en pas in de laatste plaats recyclen van materialen indien het eind van de levensduur van het product is bereikt. Daarnaast zijn in dit hoofdstuk de voorstellen geïntroduceerd voor de verlaging van btw-tarieven. Deze voorstellen kunnen worden onderverdeeld in drie thema's; 1: herbruikbare producten en circulaire producten, 2: reparaties en 3: herbruikbare onderdelen van producten.

Hoofdstuk drie geeft een overzicht van het toetsingskader. Het toetsingskader bestaat uit de BTW-richtlijn, het voorstel van de EC en het beginsel van fiscale neutraliteit. Artikelen 98 en 99 van de BTW-richtlijn en bijlage III geven de grondslag voor het heffen van verlaagde btw-tarieven weer. Bijlage III geeft een overzicht van goederen en diensten waar het verlaagde btw-tarief op mag worden toegepast. Vervolgens is het voorstel van de EC besproken. Hierin wordt voorgesteld om op het gebied van btw-tarieven de BTW-richtlijn aan te passen. Er wordt voorgesteld om een negatieve lijst te introduceren. Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing op de goederen en diensten die op deze lijst genoemd worden. Daarnaast is voorgesteld om een extra tarief te introduceren voor lidstaten dat tussen de 0% en 5% mag bedragen. Als extra eisen worden voorgesteld dat de verlaagde btw-tarieven ten goede komen aan de eindverbruiker en het algemeen belang gediend moet worden. Daarna is het beginsel van fiscale neutraliteit besproken. Dit beginsel zorgt ervoor dat soortgelijke goederen en diensten op een gelijke manier in de belastingheffing worden betrokken en dat enkel van dit uitgangspunt wordt afgeweken wanneer hier een objectieve rechtvaardiging voor bestaat. Uit het arrest Oxycure Belgium wordt helder dat het verlaagde btw-tarief ook op gedeeltes van punten genoemd in

bijlage III mag worden toegepast. Het arrest Commissie/Frankrijk geeft aan dat er objectieve kenmerken moeten bestaan, wil op soortgelijke goederen en diensten btw-tariefdifferentiatie plaatsvinden. Een laatste toonaangevend arrest op dit gebied is de RPO-zaak. Hieruit wordt duidelijk dat de Uniewetgever discriminatie mogelijk maakt op basis van de BTW-richtlijn. Er moet sprake zijn van een wettelijk toelaatbaar doel en het dient proportioneel te zijn.

Hoofdstuk vier bevat de toetsing van de voorstellen voor verlaagde btw-tarieven. Uit deze toetsing volgt dat op basis van de BTW-richtlijn het niet mogelijk is een verlaagd btw-tarief te introduceren voor herbruikbare producten en voor circulaire producten. Ook biedt de huidige BTW-richtlijn geen ruimte om het begrip reparaties uit te breiden of het 0%-tarief van toepassing te verklaren op reparaties. Daarnaast is het niet mogelijk om herbruikbare onderdelen onder dit begrip van de BTW-richtlijn te brengen.

Wanneer naar het voorstel van de EC wordt gekeken, lijkt het niet mogelijk om herbruikbare producten hieronder te kunnen scharen omdat deze goederen onder de margeregeling vallen. Daarnaast lijkt er voor de circulaire producten wel een mogelijkheid om deze te introduceren. Dan dient tevens wel een duidelijk begrip van het criterium circulair te worden gegeven. Deze afbakening is nodig om de verlaagde btw-tarieven van toepassing te kunnen laten zijn. Vervolgens is gebleken dat het mogelijk is om het begrip reparaties uit te breiden naar onder andere elektronica. Tevens is het mogelijk om voor alle reparaties het 0%-tarief te hanteren. Bijlage III bis in combinatie met artikel 98 lid 3 van de BTW-richtlijn biedt daar de ruimte toe. Voor herbruikbare onderdelen geldt ook de margeregeling en biedt het voorstel van de EC geen uitweg.

Het beginsel van fiscale neutraliteit lijkt niet in de weg te staan om het begrip reparaties uit te breiden en het 0%-tarief op reparaties toe te passen. Voor het begrip hergebruikte producten zorgt het beginsel van fiscale neutraliteit wel voor strijdigheid. Wanneer naar dit begrip wordt gekeken, kan niet aangetoond worden waarom dit product anders is dan een nieuw product. Lidstaten zullen daarom verplicht zijn ook op nieuwe producten het algemene btw-tarief toe te passen om strijdigheid te voorkomen. Ditzelfde geldt voor hergebruikte onderdelen waar strijdigheid met het beginsel van fiscale neutraliteit ook dreigt. Voor circulaire producten lijkt het mogelijk om schending van het beginsel van fiscale neutraliteit te voorkomen. Dit kan door een zelfstandig criterium voor deze goederen in te stellen en dat daarmee beargumenteerd kan worden dat het geen soortgelijke producten zijn op basis van het arrest Commissie/Frankrijk.

Ten slotte is in dit hoofdstuk een voorstel gedaan voor aanpassingen. De aanpassingen bestaan uit een duidelijke definitie van het algemeen belang. Daarnaast dienen de grenzen tussen het algemeen belang en het beginsel van fiscale neutraliteit te worden aangegeven. Vervolgens kan een zelfstandig criterium van circulaire producten worden geïntroduceerd. Mijn voorstel is om een goed als een circulair product te bestempelen, wanneer een product uit minimaal 50% hergebruikte onderdelen bestaat.

Hoofdstuk vijf bespreekt de voordelen van verlaagde btw-tarieven. Deze bestaan uit de tegemoetkoming van minder bedeelden, correctie op de inkomstenbelasting, stimulatie van de werkgelegenheid en de stimulatie van de consumptie van meritgoederen. De nadelen van verlaagde btw-tarieven zien op dat de tegemoetkoming juist toekomt aan de

rijkere burgers. Blijven de grenseffecten van verlaagde btw-tarieven beperkt. Daarnaast zorgen zij voor afbakeningsproblematiek. Leidt het tot minder werkgelegenheid en is het maar de vraag of bijvoorbeeld de uitbreiding van het begrip reparaties goed uitpakt. Ondertussen zijn de Raad van State en het OECD in elk geval van mening dat de verlaagde btw-tarieven ondoelmatig zijn. Daarom zijn in dit hoofdstuk ook alternatieven voor verlaagde btw-tarieven behandeld namelijk; het verbod, voorlichting en subsidies.

Op basis van het bovenstaande onderzoek kan de conclusie worden getrokken dat de huidige BTW-richtlijn geen ruimte biedt aan de voorstellen op het gebied van verlaagde btw-tarieven. Dit in tegenstelling tot het voorstel van de EC. Dit voorstel biedt in elk geval een mogelijkheid om het begrip reparaties uit te breiden, het 0%-tarief toe te passen op reparaties en een zelfstandig criterium voor circulaire producten te introduceren. Echter, is de vraag of het raadzaam is om voor deze voorstellen verlaagde btw-tarieven te introduceren omdat al jaren blijkt dat de inzet van dit middel niet doelmatig is en effectief. Mijn advies is dan ook om eerst te kijken of het mogelijk is om een verbod op vervuilende goederen te introduceren. Daarnaast is het zinvol om producten een keurmerk te geven die aangeeft hoe milieuvriendelijk een product is. Ten slotte is het naar mijn mening goed om eerst in te zetten op het geven van voorlichting aan burgers, bedrijven en overheden over de consequenties van blijven consumeren en produceren op de huidige manier.

7 Literatuurlijst

Artikelen

Cornielje 2016

S.B. Cornielje, '2.4.5.2. Beginsel van fiscale neutraliteit', Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2, par. 2.4.5.2.

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, '7.4. Het neutraliteitsbeginsel in de btw', Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133) 2009/7.4, par. 7.4.

Duinker en Dijkstra 2017

I. Duinker & K. Dijkstra, 'Meer of minder posten met een verlaagd btw-tarief?', BTW-bulletin 2017/10, par. 1.

Gundt 2020

N. Gundt, '2.5.4.3 Objectieve Rechtvaardiging', Flexibele arbeidsrelaties 2.5.4.3., par. 2.5.4.3.

Jeronimus & Vos 2020

R. Jeronimus & R. Vos, 'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw', BTW-bulletin 2018/80, par. 1.

Merkx 2019

M.M.W.D. Merkx, 'Btw en belastingplan 2019', WFR 2018/187, par. 2.

Merkx 2020

M.M.W.D. Merkx, 'BTW in de circulaire economie – round peg in a square hole' MBB 2020/10-33, par. 4.2.1, 5.1, 5.2, 5.3 en 5.4.

Monsma 2020

A.P. Monsma, 'Circulaire economie en lokale belastingen', MBB 2020/10-34, par. 2 en 3.

Van der Paardt 2003

R.N.G. van der Paardt, 'Laag btw-tarief dient vaker van toepassing te zijn, maar niet op de manier waarop men nu doet', WFR 2003/86.

Besluiten

Besluit margeregeling, par. 3.2 en 3.4.

Mededeling van de commissie 2015

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'Maak de cirkel rond - Een EU-actieplan voor de circulaire economie', COM 2015/614, par. 1.1, 1.2, 2-8.

Mededeling van de commissie 2019

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de

Raad, Het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's, 'De Europese Green Deal', COM(2019) 640 final, par. 1, 2.1.2, 2.1.3 en 2.1.6.

Voorstel Europese Commissie 2018

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, par. 1, 5 en bijlage.

Boeken

Van Hilten & van Kesteren 2020

M.E. van Hilten en W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 4, 8, 33, 34, 35, 51, 52, 53 en 57.

Van Vliet 2019

D.G. van Vliet, *Douanerecht*, Deventer: Kluwer 2019, p. 270.

Elektronische bronnen

Bettendorf & Cnossen 2014

L. Bettendorf & S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', *Centraal Planbureau*, CPB Policy Brief 2014/02, p. 3, 11, 13, en 14.

CBS

'Begrippen', *Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS)*, longreads.cbs.nl (zoek op *Intermediaire goederen*), p. 1.

Circulaire maakindustrie 2018

'Transitie-agenda circulaire economie', *Circulaire maakindustrie 2018*, www.circulairemaakindustrie.nl, (zoek op *transitie-agenda circulaire economie*), p. 9, 14 en 23.

Cnossen 2021

S. Cnossen, 'Verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet', *Me Judice* 24 maart 2021, www.mejudice.nl (zoek op *verlaag btw-tarief op groenten en fruit niet*), p. 1.

De Correspondent

Jan van Poppel, 'Waarom bijna geen enkele circulaire 'oplossing' echt duurzaam is', *De Correspondent* 29 december 2020, www.decorrespondent.nl (zoek op *circulaire oplossing*), p. 1.

De groene zaak e.a.

'Een toekomstbestendig belastingstelsel', *Edepot*, www.edepot.wur.nl, (zoek op *manifest een toekomstbestendig belastingstelsel*), p. 40.

Europese Unie

'Doelstellingen en waarden van de EU', *Europese Unie*, www.europa.eu, (zoek op *doelstellingen en waarden van de EU*), p. 1.

Van Kesteren 2019

'Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018)

20)', *Parlement en Wetenschap*, www.parlementenwetenschap.nl (zoek op *parlement en wetenschap en btw-tarieven*), par. 1, 1.1, 1.4 en 5.

Koolhoven 2020

Rosalie Koolhoven, 'Eerlijk delen in de nieuwe economie', *Rijksuniversiteit Groningen*, www.rug.nl, (zoek op *eerlijk delen in een nieuwe economie*), p. 1.

Milieu Centraal

Huis kopen? Vraag naar het energielabel!', *Milieu Centraal*, www.energielabel.nl (zoek op *Huis kopen? Vraag naar het energielabel?*), p.1.

Planbureau voor de leefomgeving

Waarom een circulaire economie?', *Planbureau voor de leefomgeving*, www.pbl.nl (zoek op *waarom een circulaire economie*), p. 1.

Rijksbreed programma

Rijksoverheid, 'Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire economie', www.rijksoverheid.nl/eur.idm.oclc.org/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050, p. 7, 11 en 12.

Vakstudie Nieuws 2017

Verlaagd btw-tarief voor digitale boeken op fysieke drager niet in strijd met EU-recht', *Vakstudie Nieuws* 7 maart 2017, www.navigators.nl V-N 2017/14.19, p. 1.

Vakstudie Nieuws 2021

'Te vaak sprake van inzet fiscale regelingen in plaats van subsidies. Stand van zaken Belastingdienst.', *Vakstudie Nieuws* 27 november 2020, www.navigators.nl V-N 2020/65.5, aantekening.

Your Europe

'Btw: regels en tarieven'', *Your Europe*, europa.eu (zoek op *btw-regels en tarieven*), p. 1.

Jurisprudentie

Hof van Justitie EU 14 mei 1985, 139/84, BNB 1985/335.

Hof van Justitie EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie-Frankrijk).

Hof van Justitie EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden).

Hof van Justitie EU 7 maart 2017, C-390/15 (RPO).

Hof van Justitie EU 9 maart 2017, C-573/15 (Oxycure Belgium).

Parlementaire stukken

Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 januari 2009, nr. DV2009-23U, V-N 2009/7.35.

Brief Staatssecretaris van Financiën 9 mei 2018, nr. 2018-0000069166v, V-N 2018/33.2, vraag 100.

Brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat aan de Tweede Kamer van 29 mei 2020, IENW/BSK-2020/8045, p. 26.

Kamerstukken II 2017/2018, 22112, nr. 2496, par. 2 en 3.

Kamerstukken II 2017/2018, 22112, nr. 2652, par. 2.

Kamerstukken II 2019/2020, nr. 3455, vraag 4, 5 en 6.

Onderzoek

Belastingdienst 2019

Parameterbrief Belastingdienst, Belastingdienst 2019, p. 11.

Deloitte & Utrecht University 2017

Breaking the barriers to the Circular Economy, Deloitte & Utrecht University 2017, p. 3 en 4.

Ministerie van Financiën 2020

Fiscale vergroening en grondslagerosie, Ministerie van Financiën 2020, p. 12.

Rapporten

Belastingplan 2019

Nader Rapport inzake Belastingplan 2019 van 14 september 2018, 2018-0000147139, p. 13.

Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat 2019

Evaluatie verbod op gratis plastic draagtassen (november 2019), Enschede: Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en dienst directoraat-generaal Milieu en Internationaal, p. 6 en 9.

OECD 2018

OECD Economic Surveys NETHERLANDS, July 2018, p. 64.

Rijksoverheid 2020

Naar een economie zonder afval (20 april 2020), Den Haag: Rijksoverheid 2020, p.53 en 54.

Studiegroep Duurzame Groei 2016

Zie bijlage 4 bij het Rapport van de werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016, par. 2.3.2.

The Ex'tax Project 2016

New era. New plan. Europe. A fiscal strategy for an inclusive, circular economy (2016), Utrecht: Ex'tax project, p. 57 en 119.

TNO-rapport 2013

Kansen voor de circulaire economie in Nederland (TNO-rapport 2013), Delft: T. Bastein, E. Roelofs, E. Rietveld en A. Hoogendoorn, p. 2 en 63.

Wet- en regelgeving

Artikel 98 BTW-richtlijn.

Artikel 99 BTW-richtlijn.

Artikel 2 Klimaatwet.

Artikel 113 VWEU.

8 Bijlagen

8.1 Bijlage III van de BTW-richtlijn

Uit bijlage III volgt dat verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast op:

- “Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen;
- Waterdistributie;
- Farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw;
- Medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door de gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen;
- Vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben;
- Levering, ook bij uitlening door bibliotheken, van boeken, kranten en tijdschriften, ofwel op fysieke dragers of langs elektronische weg, of op beide wijzen (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken-, en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaand uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek;
- Het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen;
- De ontvangst van radio- en televisie-uitzendingen;
- Diensten door auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars;
- Levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting;
- Renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten;
- Glazenwassen en schoonmaken van particuliere woningen;
- Leveringen van goederen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen, zoals machines of gebouwen;
- Door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantieaccommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterrijnen en caravanplekken;
- Restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten, waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten;
- Het verlenen van toegang tot sportevenementen;
- Het recht gebruik te maken van sportaccommodaties;
- Levering van goederen en diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze handelingen niet krachtens de artikelen 132, 135 en 136 vrijgesteld zijn;
- Diensten verricht door lijkbezorgers en crematoria, alsmede de daarmee verband houdende leveringen van goederen;
- De verstrekking van medische en tandheekkundige verzorging, alsmede thermale behandeling, voor zover deze niet krachtens artikel 132, lid 1, punten b) tot en met e), vrijgesteld zijn;
- Diensten in verband met de reiniging van de openbare weg, het ophalen van huisvuil en de afvalverwerking, andere dan diensten die door de in artikel 13 bedoelde lichamen worden versterkt.
- Kleine hersteldiensten met betrekking tot fietsen, schoeisel en lederwaren, kleding en huishoudlinnen (ook herstellen en vermaken);
- Thuiszorg zoals hulp in de huishouding en zorg voor kinderen, ouderen, zieken of gehandicapten;
- *Kappersdiensten*” (Bijlage III BTW-richtlijn).

Negatieve lijst BIJLAGE III bis

Bijlage III bis

Lijst van leveringen van goederen en diensten als bedoeld in artikel 98, lid 3

Nummer	A Productcategorie	B CPA(*)-code	C Producten die van de in kolom A vermelde categorieën zijn uitgesloten	D CPA-codes van de in kolom C vermelde producten
(1)	Levering van aan btw onderworpen diensten overeenkomstig de in de artikelen 306 tot en met 310 bedoelde margeregeling voor reisbureaus en levering van reisdiensten door tussenpersonen overeenkomstig artikel 28	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Niet van toepassing
(2)	Levering van aan btw onderworpen goederen overeenkomstig de in de artikelen 312 tot en met 325 bedoelde margeregeling	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Niet van toepassing
(3)	Levering van aan btw onderworpen goederen overeenkomstig de in de artikelen 333 tot en met 341 bedoelde bijzondere regeling voor de verkoop op openbare veilingen	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Niet van toepassing
(4)	Levering van edele metalen, juwelen en sieraden	07.29.14 08.99.21 08.99.22 24.41 32.12 32.13 47.00.82	Geen	Geen
(5)	Levering van alcoholhoudende dranken	11.01 11.02 11.03 11.05 47.00.25	Geen	Geen
(6)	Levering van tabaksproducten	12 47.00.27	Geen	Geen
(7)	Levering, huur, onderhoud en herstel van vervoermiddelen	29 30 33.15 33.16 45 47.00.81 77.1 77.34 77.35 77.39.13	Levering, huur, onderhoud en herstel van fietsen, kinderwagens en invalidenwagens Levering van automobielen en andere motorvoertuigen hoofdzakelijk ontworpen voor het vervoer van minder dan 10 personen, stationwagens en racewagens daaronder begrepen, andere dan voertuigen met enkel een motor met vonkontsteking of met enkel een zuigmotor met zelfontsteking (diesel- of semidieselmotor)	30.92 33.17.19 47.00.65 47.00.75 77.21.10 77.29.19 95.29.12 29.10.24 45.11.2 45.11.3
(8)	Levering van stookolie en benzine; levering van smeerolie	19.20.2 47.00.81 47.00.85	Geen	Geen
(9)	Levering van wapens en munitie	25.4 47.00.65	Geen	Geen
(10)	Levering van informaticaproducten, elektronische en optische producten; levering van horloges	26 47.00.3 47.00.82 47.00.83 47.00.88	Geen	Geen
(11)	Levering van elektrische apparatuur	27 47.00.54 47.00.56 47.00.83	Geen	Geen
(12)	Levering van meubilair	31 47.00.55	Geen	Geen
(13)	Levering van muziekinstrumenten	32.2 47.00.58	Geen	Geen
(14)	Levering van kunstwerken	47.00.69 47.00.91 90.03.13 91.02.2	Geen	Geen
(15)	Levering van financiële diensten en verzekeringen	64 65 66	Geen	Geen
(16)	Levering van diensten in verband met loterijen en kansspelen	92	Geen	Geen