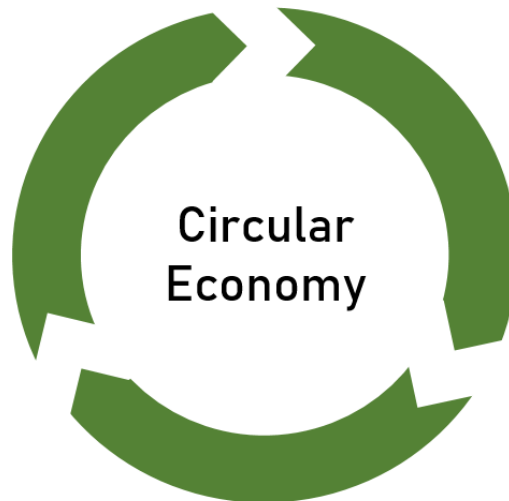


Een onderzoek naar een margeregeling die aansluit bij de
Circulaire economie



Afstudeerscriptie master Fiscale Economie 2020-2021

W.J.Q.M. (Wouter) Jansen

427255wj@student.eur.nl

Studentnummer: 427255

Woorden: 32897

Begeleider: prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Tweede beoordelaar: mr. drs. J. Gruson

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen.....	5
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding.....	6
COVID-19.....	6
Klimaatzaken	7
1.2 Rol Nederlandse Staat	8
Algemene rol overheid.....	8
Nederland Circulair in 2050	9
Transitie lineaire naar circulaire economie.....	9
Margeregeling	10
1.3 Probleemstelling en toetsingskader.....	11
1.4 Relevantie.....	11
Maatschappelijke Relevantie	11
Wetenschappelijke Relevantie.....	12
1.5 Opbouw	13
1.6 Afbakening	14
Hoofdstuk 2 Circulaire Economie.....	15
2.1 Inleiding.....	15
2.2 Aanleiding transitie naar circulaire economie	15
Grondstoffentekort	16
Afhankelijkheid door globalisatie van productieketens	17
CO ₂ -uitstoot.....	17
2.3 Circulaire economie	17
Reduction	19
Reuse	19
Recycling.....	20
Aanvullingen op de 3 r's.....	21
2.4 Businessmodellen in de circulaire economie.....	22
2.5 Beperkingen circulaire economie.....	24
Hulpmiddelen	25
2.6 Kansen circulaire economie	25
2.7 Transitie van lineaire naar circulaire economie	27
Maakindustrie	28
Consumptiegoederen.....	29
Internationale karakter circulaire economie	29

2.8 Deelconclusie	30
Hoofdstuk 3 Omzetbelasting	32
3.1 Inleiding	32
3.2 De omzetbelasting algemeen	32
3.3 Rechtskarakters omzetbelasting	33
3.4 Levering van een goed	35
Levering van een goed	35
Ondernemerschap	37
Bezwarende titel	38
3.5 Neutraliteitsbeginsel	39
3.6 Deelconclusie	41
Hoofdstuk 4 Margeregeling	43
4.1 Inleiding	43
4.2 Aanleiding en ratio	43
4.3 Chronologisch overzicht	44
Inruilregeling	45
Veilingregeling	46
4.4 Werking margeregeling	47
Voorwaarden	48
Globalisatieregeling	49
4.5 Begrippen binnen de margeregeling	50
Wederverkoper	50
Winstmarge	51
Gebruikte goederen	52
4.6 Internationale aspecten	54
4.7 Deelconclusie	56
Hoofdstuk 5 Margeregeling in de circulaire economie: beperkingen	57
5.1 Inleiding	57
5.2 Margeregeling versus alternatieven	57
5.3 Rechtvaardiging margeregeling	59
5.4 Beperkingen margeregeling	62
5.4.1 Restafval als nieuwe grondstof	62
5.4.2 Gebruikte goederen versus nieuwe goederen	65
5.4.3 Grensoverschrijdend	66
5.5 Nuancering margeregeling	69
5.5 Deelconclusie	71

Hoofdstuk 6 Margeregeling in de circulaire economie: mogelijke oplossingen	74
6.1 Inleiding	74
6.2 Aanpassen margeregeling binnen de EU	74
6.2.1 Hergebruik als grondstof en vervaardiging	74
6.2.2 Voorfinancieren en verrekenen btw	77
6.3 Margeregeling grensoverschrijdend	78
6.3.1 Margeregeling intracommunautair	78
6.3.2 Margeregeling bij invoer van buiten de Unie	80
6.5 Deelconclusie	83
Hoofdstuk 7 Conclusie.....	85
7.2 Wat zijn de kenmerken van (de transitie naar) een circulaire economie?	85
7.3 Wat is de ratio van de omzetbelasting en hoe werkt deze globaal uit?	86
7.4 Wat is de margeregeling en hoe werkt deze uit?	86
7.5 Welke beperkingen kent de margeregeling binnen het kader van de circulaire economie?	87
7.6 Welke aanpassingen aan de margeregeling zijn nodig om deze beter aan te laten sluiten bij de circulaire economie?	89
7.7 Hoofdvraag	91
Geraadpleegde Literatuur	92
Geraadpleegde jurisprudentie	96

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	advocaat-generaal
Art.	artikel
ATAD	Anti-Tax-Avoidance Directive
BBP	bruto binnenlands product
CBAM	Carbon Border Adjustment Mechanism
CO ₂	koolstofdioxide (een broeikasgas)
Concl.	conclusie
EU	Europese Unie
FTT	Financial Transaction Tax
Hof	gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
KOR	Kleine ondernemersregeling
MIA	Milieu Investeringsaftrek
m. nt.	met noot van
NGO	niet-gouvernementele organisatie
OSS	One-Shop-Stop
p.	pagina
par.	paragraaf
PBL	Planbureau voor de Leefomgeving
P-G	procureur-generaal
plv.	plaatsvervangend
Rb.	rechtbank
RLi	de Raad voor de leefomgeving en infrastructuur
r.o.	rechtsoverweging
richtlijn	btw-richtlijn
UNEP	VN-Milieuprogramma
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

COVID-19

Het jaar 2020 had in het teken moeten staan van de inwerkingtreding van het in 2016 door staatssecretaris Dijksma getekende klimaatakkoord van Parijs. Echter, de wereldwijde uitbraak van COVID-19 stal de spotlights. Minder dan een jaar na de stikstofcrisis legde deze pandemie de invloed van de mens op het klimaat wederom pijnlijk bloot. Zo zorgde de (corona) lockdown in India ervoor dat niet alleen de luchtkwaliteit met 33% is toegenomen, maar ook dat de sneeuwtoppen van de Himalaya weer zichtbaar waren vanaf plekken waar dat jarenlang onmogelijk was.¹ Ook in Nederland waren de gevolgen van de coronacrisis zichtbaar: uit cijfers van de ANWB Verkeersinformatie volgt dat de filezwaarte met 63% is gedaald ten opzichte van 2019.² Deze daling wordt grotendeels toegeschreven aan de oproep van het kabinet op vanuit huis te werken. Ook schatten wetenschappers de CO₂-uitstoot in 2020 7% lager dan in 2019.³

Niet alleen uit bovenstaande blijkt dat de coronacrisis voor velen een wake-up call is wat betreft het klimaat. Ook onderzoeken van ABN-AMRO en het Rodekruis tonen dit aan. Ruim een derde van de respondenten van deze onderzoeken geeft aan zich door de coronacrisis meer bewust te zijn geworden van de klimaatcrisis. Dat is maar goed ook, want voor een effectieve milieutransitie is maatschappelijk draagvlak noodzakelijk. Hoogleraar transitiekunde Rotmans stelt dat deze bewustwording ook noodzakelijk is om een COVID-25 te voorkomen.⁴ Hij meent namelijk dat COVID-19, net als de klimaatcrisis, te herleiden is naar het verwoestende gedrag van de mens. Rotmans geeft aan dat slechts 5 à 10 procent van de mensen het individuele gedrag aanpast na een crisis. Hij schat dat nu 15% van de bevolking klaar is voor een transitie die het klimaat ten goede komt. Ook verwacht Rotmans dat nog één grote crisis nodig is om het kantelpunt van het gedrag van de samenleving te bereiken. In mijn ogen is het wenselijk om dit kantelpunt te bereiken voordat een nieuwe crisis ontstaat. Immers, voorkomen is beter dan genezen.

¹ Nu.nl, 'Toppen Himalaya door lockdown voor eerst in decennia weer te zien', nu.nl 10 april 2020.

² ANWB, 'Thuiswerken leidt tot 63% minder files', anwb.nl 30 december 2020.

³ Le Quéré et al. (2020). Temporary reduction in daily global CO₂ emissions during the COVID-19 forced confinement.

⁴ EenVandaag, 'Klimaatop in Nederland tijdens coronacrisis belangrijker dan ooit: Covid-19 en klimaatverandering hebben dezelfde oorzaken', eenvandaag.avrotros.nl, 22 januari 2021.

Klimaatzaken

Reeds voor de coronacrisis bestond maatschappelijke onvrede over het beleid van de Nederlandse overheid op het gebied van klimaatverandering. Dit beleid vormde aanleiding voor Stichting Urgenda om – samen met bijna 900 burgers – de Nederlandse Staat voor de rechter te slepen. Reden hiervoor was dat ‘de overheid de urgentie van het klimaatprobleem weliswaar erkent, maar te weinig maatregelen neemt om gevaarlijke klimaatverandering daadwerkelijk te voorkomen’.⁵ In 2015 oordeelde de rechters van de Rechtbank in het voordeel van Stichting Urgenda en werd de Nederlandse Staat verplicht tot het reduceren van de uitstoot van broeikasgassen met ten minste 25% ten opzichte van 1990.⁶ Dit werd in december 2019 bevestigd door de Hoge Raad.

Als controlerende macht mag en kan de rechterlijke instantie geen wetgeving voorschrijven, maar deze alleen toetsen. Wel kan een rechter aangeven dat het uitblijven van wetgeving onrechtmatig is en de uitvoerende macht bevel geven maatregelen te nemen een bepaald doel te bereiken, zolang dit niet neerkomt op het opleggen van wetgeving.⁷ Dit gebeurt in de klimaatzaak Urgenda. De Nederlandse Staat had zelf afspraken gemaakt en ondertekend waarbij als doelstelling werd gesteld om de uitstoot van broeikasgassen in 2020 met 25% tot 40% te reduceren.⁸ Hierdoor bevestigde de Hoge Raad dat de Staat zich moet houden aan haar toezegging om minimaal 25% uitstoot te reduceren ten opzichte van 1990.⁹ Onderbouwing hiervoor was dat *‘het Hof op grond van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens heeft kunnen en mogen oordelen dat de staat verplicht is die reductie te behalen, vanwege het risico van een gevaarlijke klimaatverandering die ook de ingezetenen van Nederland ernstig kan treffen in hun recht op leven en welzijn’*.¹⁰

De klimaatzaak Urgenda trok wereldwijde aandacht. Het was voor het eerst dat burgers samen met een NGO door de rechter in het gelijk werden gesteld bij een klimaatzaak tegen een Staat welke onvoldoende maatregelen en acties ondernam om (de gevaren van) klimaatverandering tegen te gaan. Deze internationale belangstelling bleek ook uit het feit dat de voorzitter van de Hoge Raad het oordeel in het Engels herhaalde voor de in de rechtszaal aanwezige buitenlandse journalisten. In navolging van deze rechtszaak zijn wereldwijd rechtszaken aangespannen tegen regeringen die – in de ogen van burgers en Ngo’s – onvoldoende deden tegen klimaatverandering.¹¹

⁵ Urgenda, ‘Klimaatzaak tegen de Staat’, geraadpleegd op 24 april 2021.

⁶ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41, r.o. 2.3.1.

⁷ Concl. plv. P-G F.F. Langemeijer en A-G M.H. Wissink, ECLI:NL:HR:2019:2006, bij HR 20 december 2019, NJ 2020/41, m.nt. J. Spier (*Klimaatzaak Urgenda*), par 8.2.

⁸ Onder meer op klimaatconferenties in Doha in 2012 (COP-18), in Warschau in 2013 (COP-19), in Lima in 2014 (COP-20) en Parijs in 2015 (COP-21).

⁹ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41, r.o. 8.3.5

¹⁰ Concl. Hoge Raad bij HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41.

¹¹ Voor een uitgebreid overzicht van deze zaken verwijst ik naar de website van Stichting Urgenda.

De vraag is echter of Nederland voldoet aan de 25% reductie-eis die volgt uit klimaatzaak Urgenda. Uit cijfers van het CBS blijkt dat in 1990 een CO₂-equivalent¹² uitstoot bestond van 221,6 megaton. In 2019 was deze uitstoot slechts met zo'n 17 procent gereduceerd.¹³ Het CBS berekende dat in 2020 – ten opzichte van 1990 – een CO₂-reductie van 24,5% is gerealiseerd. Hoewel dit betekent dat voldaan is aan de eis uit de Urgendazaak dient dit genuanceerd te worden door de coronacrisis en de warme winter. Daarnaast geeft de CBS aan dat dit een eerste raming is en dat dit kleine verschil binnen de onzekerheidsbrandbreedte van broeikasgasemissies ligt.¹⁴ De vraag is dan ook of dit een structurele reductie is en of het doel wel echt gehaald is.

1.2 Rol Nederlandse Staat

Algemene rol overheid

Niet alleen kan een wetgever herverdelen van rijk naar arm, maar ook het gewenste gedrag (fiscaal) stimuleren en ongewenst gedrag ontmoedigen middels belastingen en accijnzen. Een voorbeeld van de sturende rol van de overheid is het invoeren van statiegeld op blikjes. Hiermee worden de kosten voor bijvoorbeeld een blikje frisdrank voor de consument hoger, waardoor de consumptie naar verwachting afneemt. Drie manieren waarop de wetgever producenten- en consumentengedrag kan beïnvloeden zijn Pigouviaanse belastingen, tariefdifferentiatie en het wegnemen van beperkingen.

Bij Pigouviaanse belastingen worden de kosten van externaliteiten alsnog betaald door degene die deze kosten veroorzaakt.¹⁵ Gevolg hiervan is dat degene die deze kosten daadwerkelijk veroorzaakt de kosten van de externaliteiten draagt. Ook vermindert – afhankelijk van de prijselasticiteit – de consumptie door de hogere prijs. Een voorbeeld hiervan zijn de hoge accijnzen op tabak, waarmee vervolgens de (maatschappelijke) zorgkosten als gevolg van roken worden bekostigd. Ook zou middels tariefdifferentiatie het gedrag van consumenten gestuurd kunnen worden door een lager tarief te koppelen aan (relatief) duurzame goederen. Lettend op de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 procent stimuleert de huidige wetgeving de circulaire economie niet. Bij het wegnemen van beperkingen kan gedacht worden aan problematiek in de huidige wetgeving. Zo stelt Merx dat de btw-richtlijn aangepast dien te worden voor de uitbreiding van het verlaagde btw-tarief.¹⁶ In dit onderzoek wordt voornamelijk gekeken naar het wegnemen van fiscale beperkingen.

¹² CBS rekent andere soorten broeikasgassen om naar CO₂-uitstoot om deze op te kunnen tellen. Eén kilogram CO₂-equivalent staat gelijk aan de broeikaswerking van 1 kilogram CO₂.

¹³ Rijksoverheid, 'Klimaat- en Energieverkenning 2020', <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/10/30/klimaat--en-energieverkenning-2020>, p. 7-8.

¹⁴ CBS, 'Uitstoot broeikasgassen 8 procent lager in 2020', cbs.nl 12 maart 2021.

¹⁵ A.C. Pigou, *The Economics of Welfare*, Macmillan, Londen: 1918.

¹⁶ Merx, *MBB* 2020/10-33.

Nederland Circulair in 2050

Bij de opening van de Week van de Circulaire Economie 2020 op 3 februari 2020 kaartten Stientje van Veldhoven en Frans Timmermans aan dat zonder de circulaire economie de klimaatdoelstelling niet gehaald worden. Daarnaast maakte bestuursvoorzitter Corien Wormann bekend dat pensioenfonds ABP een nieuw duurzaamheidsbeleid heeft met als doel een klimaat neutrale beleggingsportefeuille in 2050.¹⁷ Het middel waarmee de Nederlandse Staat klimaatverandering tegen wil gaan is het rijksbrede programma *Nederland circulair in 2050*. Aangegeven wordt dat doel van dit programma is om 'een perspectief te schetsen voor een toekomstbestendige, duurzame economie, ook voor toekomstige generaties'.¹⁸ Dit wil de Nederlandse Staat bewerkstelligen door middel van een transitie van een lineaire economie naar een circulaire economie.

De Sociaaleconomische Raad (hierna: SER) omschrijft een circulaire economie als 'een economie die binnen ecologische randvoorwaarden efficiënt en maatschappelijk verantwoord omgaat met goederen, materialen en hulpbronnen, zodat ook toekomstige generaties toegang tot materiële welvaart behouden'.¹⁹ Binnen een circulaire economie is het de bedoeling dat zo min mogelijk restafval ontstaat. Voorbeelden hiervan zijn het hergebruiken van afval en recycling. Herbruikbaar afval wordt binnen een circulaire economie gezien als een nieuw soort grondstof. Ook de keuze om meer duurzame grondstoffen te gebruiken voor nieuwe goederen draagt bij aan de doelstelling om circulair te worden.

Transitie lineaire naar circulaire economie

Huishoudens zijn goed voor ongeveer een vijfde deel van de uitstoot.²¹ Met het verminderen van uitstoot van huishoudens alleen worden de klimaatdoelen niet behaald. Hoewel ik maatregelen/besparingen op huishoudniveau aanmoedig, valt de echte winst te behalen in sectoren als de landbouw, industrie en energie. Bedrijven dienen (fiscaal) ondersteund en gestimuleerd te worden om de transitie van een lineaire bedrijfsuitoefening naar een circulaire door te maken. In de praktijk lukt de transitie naar een circulaire economie deels, bijvoorbeeld bij bedrijven als Dura Vermeer en Philips. Toch is deze transitie voor genoeg bedrijven niet rendabel dan wel realistisch. In mijn ogen ligt ervoor de regering een taak in het ondersteunen en stimuleren van bedrijven (en consumenten) in de transitie naar de circulaire economie.

¹⁷ Rijkswaterstaat, Verslag nationale conferentie 3 februari 2020, file:///C:/Users/User/Downloads/verslag_nationale_conferentie_ce_3-feb-2020.pdf, p.1.

¹⁸ Rijksoverheid, 'Nederland circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire Economie', <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050>, p. 7.

¹⁹ SER, 'Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen', <https://www.ser.nl/-/media/ser/downloads/adviezen/2016/circulaire-economie.pdf>, p. 11.

²¹ CBS, CO2 uitstoot, geraadpleegd via <https://www.cbs.nl/nl-nl/reeksen/co2-uitstoot>.

Margeregeling

Het huidige belastingstelsel is grotendeels ingericht op de lineaire economie. Aanpassingen zijn vereist om belastingplichtigen te helpen bij de transitie naar een circulaire economie. Een voorbeeld hiervan is de huidige omzetbelasting. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting waarbij belasting geheven wordt bij consumptie of bij waardetoevoeging in het productieproces. Doel is consumptieve bestedingen van particulieren te belasten.²² Een ondernemer die BTW belast levert, kan de BTW die aan hem in rekening is gebracht in aftrek brengen. Hierdoor draagt een ondernemer de facto alleen over de waardetoevoeging belasting af. De huidige wetssystematiek is zodanig vormgegeven dat eindverbruik plaatsvindt wanneer het goed naar de consumptieve sfeer gaat. Aangezien de consument geen btw in aftrek kan brengen draagt de consument bij de aankoop de volledige btw over het goed.²³ Hierna drukt geen btw meer op het goed respectievelijk de dienst en is deze in principe waardeloos voor btw-doeleinden.²⁴

Echter, bij een circulaire economie bestaat geen afval en keren goederen uit de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. Aangezien bij de aankoop door de consument een soort eindafrekening van omzetbelasting heeft plaatsgevonden, is een dergelijk goed 'vrij' van omzetbelasting. Aangenomen kan worden dat de in door de consument betaalde btw bij de verkoop terug aan een ondernemer verdisconteerd zit in de prijs. Bij een latere wederverkoop is de ondernemer btw verschuldigd. Hierdoor is over de waarde van de terugkoop tweemaal btw verschuldigd: bij de oorspronkelijke verkoop van producent aan consument en bij de wederverkoop door de producent. Aangezien een ondernemer alleen omzetbelasting in vooraftrek kan brengen die hem in rekening is gebracht door een andere ondernemer is het (relatief) duurder om een dergelijk goed in te kopen bij een consument. Bovendien is sprake van btw-cumulatie. Aangezien de oorspronkelijke btw verdisconteerd zit in de inkoopprijs, wordt hierover ook btw berekend wanneer de wederverkoper het goed wederverkoopt.

Door toepassing van de margeregeling wordt bovenstaande dubbele heffing respectievelijk cumulatie voorkomen. Kort gezegd hoeft de wederverkoper alleen over de winstmarge van de doorverkoop btw in rekening te brengen.²⁵ Hierdoor is over de inkoopprijs bij wederverkoop geen btw verschuldigd. Hoe deze regeling specifiek werkt, wat knelpunten zijn met de circulaire economie en hoe deze te overkomen zijn komt aan bod in het vervolg van dit onderzoek.

²² Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.3.1.

²³ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.3.1.

²⁴ Tenzij de consument dit goed weer als ondernemer verkoopt, zie bijvoorbeeld artikel 7 lid 6 Wet OB 1968.

²⁵ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 2.1.10.1.

1.3 Probleemstelling en toetsingskader

In een circulaire economie keren goederen vanuit de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. De huidige btw-regelgeving kent met de margeregeling al een bepaling om btw-cumulatie en concurrentievervalsingen te voorkomen. Deze regeling is echter gebaseerd op een lineaire economie. Doelstelling van deze scriptie is dan ook om te onderzoeken of, en zo ja, hoe deze margeregeling aansluit bij een circulaire economie. De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt dan ook als volgt:

‘Wat zijn de beperkingen van de huidige margeregeling in het licht van de circulaire economie en hoe kan de margeregeling aangepast worden om beter aan te sluiten op de circulaire economie?’

Dit wordt onderzocht aan de hand van de volgende deelvragen:

- I. Wat zijn de kenmerken van (de transitie naar) een circulaire economie?
- II. Wat is de ratio van de omzetbelasting en hoe werkt deze globaal uit?
- III. Wat is de margeregeling en hoe werkt deze uit?
- IV. Welke beperkingen kent de margeregeling binnen het kader van de circulaire economie?
- V. Welke aanpassingen aan de margeregeling zijn nodig om deze beter aan te laten sluiten bij de circulaire economie?

Hierbij wordt specifiek gekeken naar (een uitbreiding van) het toepassingsgebied van de margeregeling. Doel is te onderzoeken hoe bedrijven fiscaal-economisch geholpen en gestimuleerd kunnen worden in de transitie naar een circulaire economie. Hierbij worden bestaande beperkingen gesignaleerd en worden oplossingen aangedragen om deze knelpunten te verhelpen.

1.4 Relevantie

Maatschappelijke Relevantie

De transitie naar een circulaire economie is voor heel de maatschappij van belang. Dit blijkt niet alleen uit hetgeen genoemd is in paragraaf 1.1. Ook het bouwprotest en de boerenprotesten volgende op de Stikstofcrisis laten zien dat belangen spelen binnen de samenleving. Daarnaast worden grote Nederlandse multinationals als KLM en Shell gewezen op hun *corporate social responsibility*. Zo heeft de Rechtbank Den Haag op 9 december 2020 uitspraak gedaan omtrent de voorwaarden voor het KLM-Steunpakket van de Nederlandse staat.³⁰ Greenpeace daagde de Staat voor de rechter met als inzet hogere klimaateisen aan het steunpakket voor KLM. De CO₂-uitstoot van KLM is nagenoeg helemaal het gevolg van internationale luchtvaart, waardoor een beroep op het Urgenda-arrest niet opgaat. Daarnaast eist Greenpeace strengere restricties dan internationaal is afgesproken. Aangezien de

³⁰ Rb. Den Haag 9 december 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:12440.

Nederlandse Staat milieueisen heeft gesteld verder strekken dan de geldende klimaatdoelstellingen voor internationale luchtvaart stelt de rechter Greenpeace in het ongelijk.³¹ Tevens is milieudefensie samen met zes andere ngo's en ruim 17.000 Nederlandse burgers een klimaatzaak begonnen tegen Shell. Milieudefensie meent dat Shell zich niet houdt aan het Klimaatakkoord en eist dat Shell zijn uitstoot met 45% verminderd in 2030 ten opzichte van 2019. Shell meent dat bij de vraag naar gas en olie bij consumenten nog steeds aanwezig is en dat consumenten anders wel naar een ander bedrijf gaan. Dit ligt in lijn met hetgeen ik zal citeren van Jacobs in paragraaf 2.6: vanuit economisch oogpunt werkt een nationale aanpak niet. Ik betwijfel of deze rechtszaak eenzelfde uitkomst kent als het Urgenda-arrest. Immers, Shell is zelf bezig met een transitie naar duurzaamheid en heeft het Klimaatakkoord niet zelf ondertekend. Op 26 mei 2021 heeft de rechter geoordeeld dat Shell haar CO₂-uitstoot eind 2030 met 45% moet hebben verminderd ten opzichte van haar CO₂-uitstoot in 2019.³² Inmiddels is bekend dat Shell in hoger beroep is gegaan tegen dit oordeel van de rechtbank.³³ Ik verwacht een jarenlange juridische procedure voordat de Hoge Raad duidelijkheid heeft verstrekt.³⁴ Bovenstaande laat zien dat de maatschappij het niet langer meer accepteert en actie verwacht van zowel de Staat als het bedrijfsleven. Doel van dit onderzoek is om te onderzoeken of en hoe (een aanpassing van) de margeregeling een bijdrage kan leveren aan de (transitie naar) de circulaire economie.

Wetenschappelijke Relevantie

Merkx draagt een aantal oplossingen aan om de margeregeling te assimileren met de circulaire economie.³⁵ Ze stelt een uitbreiding van de margeregeling naar vervaardiging van nieuwe goederen en naar grensoverschrijdende gevallen voor. Zo meent Merkx dat deze regeling in internationale handel binnen het systeem van afstandsverkopen en intracommunautaire leveringen verwerkt kan worden. Hierbij dient de leverancier de btw op deze verwerving aan te geven via de One Stop Shop-aangifte (hierna: OSS). Ook schijnt Merkx haar licht op de alternatieven waar De Wit mee aankomt: een verlaagd btw-tarief invoeren in plaats van btw te berekenen over de marge en om iedereen btw-ondernemer te maken en alles als een dienst aan te merken.³⁶ Merkx' voorkeur gaat uit naar een forfaitaire aftrek van voorbelasting en roept op tot een herbeoordeling van de margeregeling in de huidige tijdsgeest, waarbij een forfaitaire aftrek meegenomen moet worden. In de vorm van deze scriptie geef ik antwoord op de oproep van Merkx.

³¹ Rb. Den Haag 9 december 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:12440.

³² Rb. Den Haag 26 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:5337.

³³ NOS, 'Shell in beroep tegen uitspraak in klimaatzaak', nos.nl 20 juli 2021.

³⁴ Zie bijvoorbeeld: <https://www.nrc.nl/nieuws/2021/06/24/milieudefensie-nodigt-shell-uit-voor-gesprek-hoopt-hoger-beroep-te-voorkomen-a4048650>.

³⁵ Merkx, *MBB* 2020/10-33.

³⁶ De Wit, *BTW-bulletin* 2014/2.

1.5 Opbouw

Ik voer mijn onderzoek uit aan de hand van deelvragen. Deze deelvragen vormen de structuur van mijn onderzoek. In elk hoofdstuk wordt eerst de betreffende deelvraag geïntroduceerd. Vervolgens wordt dit vraagstuk in het betreffende hoofdstuk onderzocht. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie, waarin een antwoord wordt geformuleerd op de deelvraag en de belangrijkste bevindingen worden herhaald. Om de hoofdvraag en deelvragen correct te kunnen bestuderen en beantwoorden wordt in deze scriptie de volgende opzet aangehouden:

Het eerste hoofdstuk van deze scriptie is de introductie van het onderwerp. Eerst heb ik de aanleiding tot het schrijven van deze scriptie beschreven. . Aansluitend zijn de onderzoeksvraag en de deelvragen – aan de hand waarvan de onderzoeksvraag wordt onderzocht – geïntroduceerd. Vervolgens heb ik de maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie van dit onderzoek toegelicht. Tot slot bevat het eerste hoofdstuk ook de afbakening van dit onderzoek.

In het tweede hoofdstuk komt de circulaire economie aan bod. Dit hoofdstuk schetst niet alleen een beeld van de noodzaak van een circulaire economie, maar ook hoe deze gerealiseerd wordt. Hierbij worden de beweegredenen van de overheid om te kiezen voor een circulaire economie genoemd. Ook de beperkingen, hulpmiddelen en kansen die een circulaire economie met zich meebrengt komen aan bod. Tot slot worden ook circulaire businessmodellen belicht.

Hoofdstuk drie zet de voor dit onderzoek belangrijkste kenmerken en aspecten van de btw uiteen. Hierbij kan gedacht worden aan welke handelingen kwalificeren als de levering van een goed, maar ook aan de ratio en aan rechtskarakter van een omzetbelasting. Tevens behandel ik in dit hoofdstuk het bestemmingsland- en neutraliteitsbeginsel.

Aansluitend komt in hoofdstuk vier de werking van de huidige margeregeling aan bod. Hierbij benoem ik eerst de aanleiding en ratio van de margeregeling. Vervolgens geef ik een chronologisch overzicht van de totstandkoming. Ook zet ik de werking uiteen. Hierbij leg ik de focus op aspecten als de kwalificatie van margoederen, het bepalen van de winstmarge en de toepassing van de margeregeling in grensoverschrijdende situaties.

Vervolgens schijnt hoofdstuk vijf zijn licht op de werking van de margeregeling binnen de circulaire economie. Hierbij wordt gekeken naar beperkingen van deze regeling. Allereerst zet ik uiteen waarom aanpassingen van de margeregeling mijn voorkeur genieten boven de in de literatuur aangedragen alternatieven. Vervolgens schets ik een drietal beperkingen van de margeregeling binnen de circulaire economie. Dit hoofdstuk eindigt met een nuance op de toepasselijkheid van de margeregeling binnen een circulaire economie.

In hoofdstuk zes draag ik een tweetal aanpassing van de margeregeling aan. Ook noem ik hier mijn aanbevelingen. Tot slot wordt in het zevende hoofdstuk een conclusie gevormd. Hierbij wordt door middel van beantwoording van de deelvragen een antwoord op de hoofdvraag geformuleerd.

1.6 Afbakening

Een kenmerk van de omzetbelasting is dat het een verbruiksbelasting is. Het is interessant om te onderzoeken hoe dit te rijmen valt met het karakter van hergebruik binnen de circulaire economie. Omwille van de omvang van dit onderzoek wordt niet de gehele omzetbelasting onderzocht. Gekozen is specifiek te kijken naar de margeregeling. Reden hiervoor is dat interessant is om te onderzoeken of een regeling uit 1995 goed aan de circulaire economie te koppelen valt. Ook gaf de wetgever bij de invoer van de aan dat dat de margeregeling ‘het karakter van een algemene gebruikte-goederen regeling heeft’.³⁷ Hierdoor lijkt deze regeling meer aan te sluiten bij een circulaire economie dan bij een lineaire.

Zoals in hoofdstuk vier meer uitvoerig aan bod komt is de margeregeling van toepassing op onder meer gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Aangezien dit onderzoek gericht is op de circulaire economie wordt in deze scriptie voornamelijk de margeregeling in combinatie met gebruikte goederen onderzocht. Dit betekent dat kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten buiten het onderzoeksveld liggen. Ook de deeleconomie wordt buiten beschouwing gelaten in deze scriptie. Ik wil graag voorbijgaan aan de discussie of de fiscaliteit het middel is waarmee verduurzaming gestimuleerd dient te worden. Ik ben van mening dat het fiscale stelsel dit in ieder geval niet zou moeten tegenwerken, zoals nu op sommige gebieden het geval is.³⁸ Ook focus ik me in dit onderzoek puur op de levering van goederen. Het verrichten van diensten komt zeer beperkt terug in deze scriptie.

³⁷ *Kamerstukken II 1994/95, 23 952, nr. 3, p. 2-4.*

³⁸ Denk hierbij aan de relatief hoge belasting op arbeid en relatief lage belasting op grondstoffen.

Hoofdstuk 2 Circulaire Economie

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komt de circulaire economie aan bod. In het eerste hoofdstuk heb ik de noodzaak, wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie van de transitie naar een circulaire economie beschreven. Dit hoofdstuk vangt aan met een paragraaf die de aanleiding voor de transitie naar een circulaire economie omschrijft. Hier behandel ik de kenmerken respectievelijk probleempunten van de huidige lineaire economie alvorens in paragraaf 2.3 de circulaire economie uit te leggen. Ook komt aan bod hoe een circulaire economie verschilt van een lineaire economie. Paragraaf 2.4 schetst een overzicht van verschillende businessmodellen binnen de circulaire economie. Vervolgens geeft paragraaf 2.5 een overzicht van de beperkingen die een circulaire economie met zich meebrengt en welke hulpmiddelen het kabinet heeft om deze beperkingen te overkomen. Hierna noem ik in paragraaf 2.6 enkele kansen die de circulaire economie met zich meebrengt. Paragraaf 2.7 zet de aspecten waarmee dit onderzoek specifiek rekening houdt uiteen. Tot slot eindigt dit hoofdstuk met een deelconclusie waarin antwoord wordt gegeven op de vraag wat een circulaire economie inhoudt en waarom een dergelijke economie wenselijk dan wel noodzakelijk is voor de verduurzaming van Nederland.

2.2 Aanleiding transitie naar circulaire economie

Aangezien de huidige omzetbelasting een verbruiksbelasting is, met als doel het uiteindelijke gebruik te belasten, sluit deze goed aan bij de traditionele lineaire economie. Zo vindt voor btw-doeleinden eindverbruik plaats op het moment dat een goed overgaat naar de consumptieve sfeer, oftewel op het moment dat een goed geleverd wordt aan een consument. De gedachte hierachter is dat een goed na eindverbruik waardeloos is geworden. Dit sluit aan bij de omschrijving die het CBS geeft aan de lineaire economie: een verticaal proces, waarbij met grondstoffen goederen worden gemaakt, welke worden verbruikt en aan het einde van hun levensduur waardeloos zijn en als restafval worden beschouwd.³⁹ Kenmerkend is het verbruik van grondstoffen en het niet hergebruiken van materialen, zoals emissies en restafval.

Volgens het Planbureau voor de Leefomgeving (hierna: PBL) zorgt een verkeerde omgang – lees verbruik in plaats van hergebruik – van grondstoffen tot natuur- en milieuproblemen. De huidige omgang van grondstoffen zorgt dat vervuilende stoffen in de lucht, in het water en in de bodem terecht komen. Dit leidt tot negatieve externaliteiten in de vorm van klimaatverandering, aantasting van ecosystemen, afvalbergen, plasticsoep in oceanen en verlies van biodiversiteit.⁴⁰ Mede door een groei

³⁹ CBS, 'Circulaire economie in Nederland', cbs.nl november 2016.

⁴⁰ PBL, 'Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021', <https://www.pbl.nl/publicaties/integrale-circulaire-economie-rapportage-2021>, p.14.

van de wereldbevolking neemt de vraag naar grondstoffen toe, waardoor deze problemen de komende jaren toenemen. Daarnaast zorgen internationale productieketens voor meer risico's omtrent de leveringszekerheid, wat weer kan leiden tot een hogere prijsvolatiliteit. In het Rijksbrede programma 'Nederland Circulair in 2050' wordt gesteld dat de Nederlandse economie vervlochten is in de internationale economie.⁴¹ Hierbij kan gedacht worden aan internationale grondstofstromen en internationale markten. Door globalisering is sprake van een wereldmarkt. Een voorbeeld hiervan zijn de wereldprijzen voor goud en olie. Ook de blokkade van het Suezkanaal – waar jaarlijks circa 30% van de wereldhandel doorheen gaat – door het schip de *Ever Given* in maart 2021 laat zien dat Nederland afhankelijk is van de wereldhandel. Gevolgen waren onder andere lege schappen in de supermarkt en verstoringen in productieprocessen.⁴² Het typische verbruikskenmerk van de lineaire economie leidt tot diverse knelpunten. Zo vormen de explosieve stijging van de vraag naar grondstoffen, afhankelijkheid van andere landen voor grondstoffen en de CO₂-uitstoot de belangrijkste argumenten voor Nederlandse overheid om een circulaire economie na te streven.⁴³ Ook zorgt het niet hergebruiken voor een overschot aan restafval. Hierna worden elk van deze knelpunten verder uitgewerkt.

Grondstoffentekort

Volgens het PBL is, ondanks dat steeds efficiënter wordt omgegaan met grondstoffen, het grondstoffengebruik van Nederland nagenoeg gelijk gebleven. Wel gebruikt Nederland relatief weinig grondstoffen voor consumptie. Deze efficiënte inzet van grondstoffen is mede te danken aan de relatief hoge bevolkingsdichtheid en aan de Nederlandse economie. Door de hoge bevolkingsdichtheid worden de voor de infrastructuur benodigde grondstoffen relatief efficiënt gebruikt. Ook kent Nederland een diensteneconomie en geen maakeconomie. Hierdoor wordt relatief veel waarde gecreëerd zonder veel grondstoffen te verbruiken.⁴⁴ Het PBL stelt dat het invoeren van eisen omtrent grondstoffengebruik, net als eisen omtrent productontwerp en -repareerbaarheid, op EU-niveau dient te gebeuren om het gelijke speelveld tussen lidstaten te waarborgen.

De Nederlandse overheid noemt de stijging van de vraag naar grondstoffen als belangrijkste knelpunt van de lineaire economie. Ze berekende het VN-Milieuprogramma (hierna: UNEP) in 2011 dat aan het begin van de 21^e eeuw jaarlijks 34 keer zo veel materialen worden gebruikt, 27 keer meer mineralen, 12 keer meer fossiele brandstoffen en 3,6 keer meer biomassa.⁴⁵ Dit wordt naar verwachting versterkt

⁴¹ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 19.

⁴² Customs Support, 'De blokkade van het Suezkanaal en de gevolgen voor de logistiek', 29 maart 2021.

⁴³ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 11-12.

⁴⁴ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.27-28.

⁴⁵ UNEP (2011), *Decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth: a report of the working group on decoupling to the International Resource Panel*, Nairobi: United Nations Environment Programme, p.10.

door de groei van de wereldpopulatie naar circa 9 à 10 miljard in 2050, de snelheid waarmee de middenklasse in de *emerging markets*⁴⁶ groeit en de specifieke grondstoffen die nodig zijn voor nieuwe technologieën, zoals kobalt voor accu's en batterijen. Deze groei is niet alleen niet houdbaar, ook zorgt dit voor uitputting van de natuurlijke grondstoffen, verlies aan biodiversiteit en klimaatverandering.⁴⁷

Afhankelijkheid door globalisatie van productieketens

De blokkade van het Suezkanaal maakte de afhankelijkheid van wereldwijde productieketens pijnlijk duidelijk. Het PBL geeft aan dat deze afhankelijkheid het grootste is in de maakindustrie, waar zeldzame aardmetalen nodig zijn voor machines en elektronica. Ook de afhankelijkheid van mineralen als kobalt, welke we gebruiken voor accu's en batterijen in computers, auto's en telefoons, is zorgelijk.⁴⁸ De EU importeert 90% van de 54 kritieke metalen. Dit zijn schaarse grondstoffen met een lage leveringszekerheid die volgens de Nederlandse overheid cruciaal zijn voor bepaalde industriesectoren. Uit cijfers van het CBS uit 2011 blijkt dat Nederland circa 68% van de grondstoffen uit het buitenland importeert.⁴⁹ Aangezien deze grondstoffen redelijk schaars zijn, gevoelig zijn voor geopolitieke spanningen en meer risico's omtrent de leveringszekerheid kennen, bestaat de kans op een hogere prijsvolatiliteit. Dit kan zorgen voor instabiliteit op de Europese en Nederlandse economie en voor ongelijke verdeling van grondstoffen.⁵⁰

CO₂-uitstoot

Het derde knelpunt van de lineaire economie is de enorme CO₂-uitstoot die dit met zich meebrengt. Het delven en gebruiken van grondstoffen kost veel energie en draagt aanzienlijk bij aan de CO₂-uitstoot. Met het Parijsakkoord is afgesproken deze uitstoot te verminderen. Een lineaire economie draagt niet bij aan een dergelijke vermindering. De Nederlandse overheid geeft nog aan dat klimaatbeleid en de circulaire economie niet per definitie hand in hand gaan. Als voorbeeld wordt het opwekken van energie middels biomassa of kritieke metalen genoemd.⁵¹

2.3 Circulaire economie

Het kabinet bestempelt de circulaire economie als 'een economie die voorziet in behoeften zonder onaanvaardbare milieudruk en zonder uitputting van natuurlijke hulpbronnen'.⁵² Het PBL stelt dat 'een circulaire economie gaat over het aanzienlijk efficiënter inzetten van alle beschikbare grondstoffen in de economie [...] en bijdraagt aan meerdere doelen, zoals het tegengaan van klimaatverandering, het

⁴⁶ Landen zoals Polen, welke van (economisch) ontwikkelingsland uitgroeien tot economisch ontwikkeld land.

⁴⁷ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p.11.

⁴⁸ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.14.

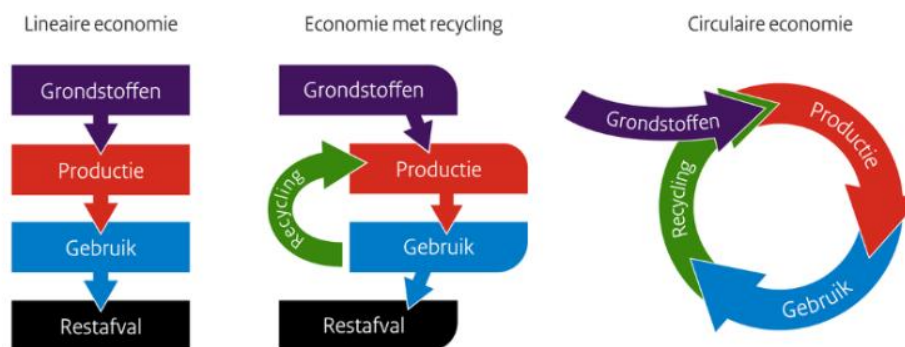
⁴⁹ CBS, Environmental accounts of the Netherlands 2011, geraadpleegd via <https://www.cbs.nl/en-gb/publication/2012/48/environmental-accounts-of-the-netherlands-2011>.

⁵⁰ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p.11.

⁵¹ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p.12.

⁵² Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 8.

verlies van biodiversiteit door onder andere stikstofdeposities en plasticsoep in oceanen, en het verminderen van leveringsrisico's'.⁵³ Ook de Ellen MacArthur Foundation definieert de circulaire economie: 'een industrieel systeem dat Herstellend en regeneratief is bedoeld en ontworpen. Het einde levensduurconcept wordt vervangen door herstel, verschuift naar het gebruik van herbruikbare energie, elimineert het gebruik van giftige chemicaliën, welke hergebruik belemmeren, en streeft naar de eliminatie van afval door een superieur ontwerp van materialen, goederen, systemen en bedrijfsmodellen hierbinnen'.⁵⁴ Figuur 1 is een grafische weergave van de circulaire economie ten opzichte van een lineaire economie en een economie met recycling.



Figuur 1: Overzicht verschil in soort economie, geraadpleegd via Rijksoverheid.nl

Een lineaire economie gekenmerkt als een 'take-make-waste' economie. Hierin is economische groei gekoppeld aan het verbruiken van grondstoffen. In de economie met recycling worden restmaterialen in verschillende vormen hergebruikt. Denk aan cascadering, reparatie, hergebruik van grondstoffen en recycling. Een voordeel ten opzichte van de lineaire economie is dat door hergebruik de vraag naar grondstoffen en de uitstoot van emissies afneemt. Bovendien is economische groei niet meer volledig afhankelijk van het verbruiken van grondstoffen. Echter ontstaat nog steeds restafval. Tot slot is de ideale situatie een economie zonder restafval. Goederen dienen dusdanig ontworpen te worden dat geen restafval ontstaat, maar dat het 'afval' na gebruik kan kwalificeren als grondstof voor nieuwe goederen. In een dergelijke economie staat de economische groei volledig los van het verbruik van natuurlijke hulpbronnen. In het ideale geval zouden economische groei en de toename van natuurlijke grondstoffen positief met elkaar zijn gecorreleerd.⁵⁵

In mijn ogen kan de lineaire economie beschouwd worden als een verticale lijn. Boven op deze lijn worden grondstoffen gewonnen/onttrokken. Vervolgens worden deze grondstoffen ofwel als

⁵³ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.17.

⁵⁴ Ellen MacArthur Foundation, 'Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition', <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/Ellen-MacArthur-Foundation-Towards-the-Circular-Economy-vol.1.pdf> (geraadpleegd op 28 mei 2021), p. 7.

⁵⁵ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 17.

brandstof verbruikt ofwel gebruikt om goederen te maken. Na verbruik blijft aan de onderkant van deze lijn restafval over. In mijn ogen zou de lineaire productieketen niet alleen circulair gemaakt dienen te worden, maar dient deze ook te worden ingekort, zodat het onttrekken van grondstoffen en het overhouden van afval wordt voorkomen dan wel drastisch vermindert. In de literatuur wordt de circulaire economie gekenmerkt door de Engelstalige *3R's Principles: reduction* (minimaliseren), *reuse* (hergebruik) en *recycle* (hergebruik van afval).⁵⁶ In de volgende subparagrafen worden deze principes uitgewerkt.

Reduction

Reduction omvat 'alle maatregelen die worden genomen voordat een stof, materiaal of product afvalstof is geworden, ter vermindering van:

- a) de hoeveelheid afvalstoffen, inclusief via het hergebruik van producten of de verlenging van de levensduur van producten;
- b) de negatieve gevolgen van de geproduceerde afvalstoffen voor het milieu en de menselijke gezondheid; of
- c) het gehalte aan schadelijke stoffen in materialen en producten'.⁵⁷

Het doel van de circulaire economie is het beperken van afval. Met het reduceren van het grondstoffengebruik ontstaat automatisch minder afval. Dit kan door minder grondstoffen te gebruiken. Ook kan slimmer worden omgegaan met de grondstoffen die gebruikt worden, kunnen goederen ontworpen worden die langer meegaan of gemakkelijk hergebruikt kunnen worden. Hierdoor kan voorkomen worden dat afval ontstaat en dat bij recycling of afvalverwerking arbeid en energie verloren gaat.⁵⁸ Dit efficiëntere gebruik van grondstoffen kan gerealiseerd worden met nieuwe technologieën, lichtere en compactere goederen en verpakkingen en simpelere onderdelen en functies. De producent kan dit realiseren door ofwel minder grondstoffen per onderdeel te gebruiken ofwel door niet-duurzame componenten te vervangen voor duurzame componenten.⁵⁹

Reuse

De Europese Commissie omschrijft hergebruik als 'elke handeling waarbij goederen of componenten die geen afvalstoffen zijn opnieuw worden gebruikt voor hetzelfde doel als dat waarvoor zij waren bedoeld'.⁶⁰ Figuur 1 laat zien kent een circulaire economie geen afval. Het reduceren van afval is

⁵⁶ A. Murray, K. Skene & K. Haynes, 'The Circular Economy: An Interdisciplinary Exploration of the Concept and Application in a Global Context', *Journal of Business Ethics*, Vol. 140, No. 3, februari 2017, p. 371.

⁵⁷ Art. 3 lid 12 van Richtlijn 2008/95/EG, PB L van 22.11.2008.

⁵⁸ Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition, reeds aangehaald, p. 7.

⁵⁹ P. Ghisellini, C. Cialani & S. Ulgiati, 'A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems', *Journal of Cleaner Production* 2016/114, p. 15.

⁶⁰ Art. 3 lid 13 van Richtlijn 2008/95/EG, PB L van 22.11.2008.

misschien wel het belangrijkste kenmerk van een circulaire economie. Het zorgt immers voor minder grondstoffenverbruik en kost minder arbeid en energie ten opzichte van het produceren van goederen met nieuwe materialen. Om de consumentenvraag naar gebruikte goederen te stimuleren is het wenselijk dat de kwaliteitsstandaard van deze goederen van een vergelijkbaar niveau is als die van nieuwe goederen. Ook dient in de ontwerpfase van goederen rekening gehouden te worden met het feit dat deze meerde productie- en levenscycli mee dienen te gaan. Tot slot zouden bedrijven gestimuleerd moeten worden om goederen terug te kopen van consumenten en om geherfabriceerde goederen te vermarkten.⁶¹ Voor circulariteit dient onderscheid gemaakt te worden tussen duurzame en niet-duurzame onderdelen van een goed. Verbruiksproducten dienen biologisch afbreekbaar te zijn, terwijl niet-verbruiksproducten als computers en machines ontworpen dienen te zijn voor hergebruik.⁶²

Recycling

De Europese commissie definieert recycling als volgt: 'het in een productieproces opnieuw verwerken van afvalmaterialen voor het oorspronkelijke doel of voor andere doeleinden, met inbegrip van organische recycling maar uitgezonderd terugwinning van energie'.⁶³ Deze definitie rept niet over het bestaan van verschillende vormen van recycling. Zo is sprake van *downcycling* indien het nieuwe materiaal minder is in kwaliteit en in functionaliteit ten opzichte van het oude materiaal. Bij *upcycling* is dit precies andersom: het nieuwe materiaal is juist van hogere kwaliteit en ook de functionaliteit is toegenomen.⁶⁴ Aangezien circa 80% van het restafval wordt gerecycled lijkt Nederland binnen de EU voorop te lopen op het gebied van recycling. Echter, slechts circa 8% van de materiaalinput in Nederland bestaat uit hergebruikte grondstoffen: de Nederlandse economie verbruikt meer materiaal dan dat afval ontstaat. Ook kan bij het hergebruik van grondstoffen die gebruikt worden in de voedselindustrie of voor het opwekken van energie nooit een rendement van 100% worden behaald.⁶⁵ Bovendien zegt het recyclingpercentage van 80% niks over de kwaliteit van het gerecyclede product. In Nederland betreft recycling in overwegende mate downcycling. Het PBL geeft aan dat in 2014 de recyclingwaarde in Nederland gelijk is aan 0,65.⁶⁶ De recyclingwaarde heeft het PBL overgenomen van Di Maio en Rem. Deze waarde is gelijk aan de verhouding tussen de door de recycler gecreëerde

⁶¹ A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems, reeds aangehaald, p. 15-16.

⁶² Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition, reeds aangehaald, p. 7.

⁶³ Art.3 lid 7 van Richtlijn 94/62/EG, PB L 365 van 31.12.1994.

⁶⁴ Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition, reeds aangehaald, p. 25.

⁶⁵ PBL, 'Circular economy: what we want to know and can measure. Framework and baseline assessment for monitoring the progress of the circular economy in the Netherlands', <file:///C:/Users/User/Downloads/circular-economy-what-we-want-to-know-and-can-measure-2018-netherlands.pdf>, p. 14.

⁶⁶ Circular economy: what we want to know and can measure, reeds aangehaald, p. 52.

waarde en de inputwaarde van materialen.⁶⁷ Dit betekent dat 35% van de waarde van alle materiaalwaarde die gerecycled wordt verloren gaat.⁶⁸ Het PBL geeft als voorbeelden van laagwaardige recycling het verwerken van gebruikt beton in wegfunderingen in plaats van in nieuwe gebouwen en het gebruik van plasticflesjes om bempaaltjes te maken in plaats van nieuwe plasticflesjes. Met een juiste inzameling en recycling is milieuwinst te behalen, doordat materialen vaker en goedkoper – zowel economisch als in mate van de belasting op het milieu – gerecycled kunnen worden.⁶⁹ Voor de transitie naar de circulaire economie dient deze downcycling aan de hand van circulaire innovaties omgezet te worden naar upcycling en dient Nederland het recycling percentage van 80% naar 100% te verhogen.⁷⁰ In de visie van het kabinet wordt in Nederland in 2050 grootschalig geupcycled.⁷¹

Aanvullingen op de 3 r's

Hergebruik en herstel komen regionaal het best tot hun recht. Zo worden transportkosten, verpakkingskosten en transactiekosten als gevolg van de overgang van het recht om als eigenaar over een goed te beschikken bespaard. Recycling is daarentegen doeltreffender en doelmatiger op een globale schaal. Dit wordt veroorzaakt door schaalvoordelen die daarbij behaald kunnen worden.⁷² Wel is recycling waarschijnlijk het minst duurzame principe op het gebied van grondstoffengebruik. Immers, niet alle grondstoffen kunnen oneindig gerecycled worden, waardoor op den duur afval ontstaat. UNEP geeft aan dat recycling door het ontbreken van schaalvoordelen vooral bij schaarse aardmetalen lastig is. Daarnaast kunnen 'gemixte plastics' niet altijd gerecycled worden doordat het lastig is vervuilde chemicaliën en giftige stoffen te scheiden van de recyclebare onderdelen. Een oplossing hiervoor zou zijn om wereldwijd tot een bepaalde kwaliteitsstandaard van gemixte plastics te komen, bijvoorbeeld een maximumpercentage giftige stoffen per kg plastic. Ook biedt de ontwikkeling van nieuwe duurzame plastics uitkomst.⁷³

De Ellen MacArthur Foundation noemt drie aanvullingen op dit model. Allereerst wordt de noodzaak voor een passend ontwerp genoemd. Door goederen strategisch te ontwerpen wordt landfilling voorkomen. Landfilling is het proces waarbij afval gecontroleerd gestort wordt op of in het land.⁷⁴

⁶⁷ Di Maio and Rem, 'A robust indicator for promoting circular economy through recycling', *Journal of Environmental Protection*, Vol. 6, No 10, oktober 2015, p. 1099.

⁶⁸ Aangezien het puur om de ratio van recycling gaat, wordt restafval niet meegenomen in deze berekening.

⁶⁹ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p. 124.

⁷⁰ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.27-28.

⁷¹ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 56.

⁷² A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems, p. 16.

⁷³ A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems, reeds aangehaald, p. 15-16

⁷⁴ Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition, reeds aangehaald, p. 25.

Daarnaast dienen materialen ingedeeld worden in technische materialen, zoals plastics en metalen, en biologische niet-giftige voedingsstoffen. Waar de technische materialen hergebruikt dienen te worden, kan de tweede categorie veilig terug de natuur in of in een cascade van opeenvolgend gebruik. Als derde aanvulling benadrukt de Ellen MacArthur Foundation de noodzaak van herbruikbare energie. Hiermee kan het gebruik van fossiele brand- en grondstoffen teruggedrongen worden. Naar verwachting gaat dit ook stijgende olieprijs en olielekken tegen.⁷⁵

2.4 Businessmodellen in de circulaire economie

Producenten in een lineaire economie zijn erbij gebaat om goederen met een hoge omloopsnelheid te produceren. Immers, alleen bij de verkoop worden winsten behaald. Hierdoor zorgt een lange levensduur voor een minder winstgevend product. Een ander aspect waar lineaire producenten winst op behalen zijn complementaire goederen. Een voorbeeld hiervan zijn opladers. Vaak werken deze niet bij nieuwere versies of bij producten van concurrenten, waardoor consumenten gedwongen zijn een nieuwe oplader te kopen.

Het PBL is van mening dat voor de transitie naar een circulaire economie innovaties nodig zijn. Deze innovaties zijn op dit moment nog te veel gericht op recycling, waardoor nog steeds meer aangesloten wordt bij een lineaire dan bij een circulaire economie. Ondanks dat recycling een cruciale bijdrage levert aan de circulaire economie, is recycling slechts een deel van de oplossing. Het PBL geeft aan dat naast deelplatformen en een aangepast consumptiegedrag nieuwe businessmodellen nodig met een betere aansluiting bij de circulaire economie.⁷⁶ Bij deze businessmodellen kan gedacht worden aan *product-as-a-service* (hierna: PSS-model) en het *buyback-model*. Het PBL geeft aan dat dergelijke modellen belemmerd worden door bijvoorbeeld accountingregels. Ook dienen circulaire bedrijfsmodellen relatief zwaar belastende goederen en grondstoffen met een korte levensduur te vermijden.

Uit data van de OESO blijkt dat circulaire businessmodellen alleen in de automotive- en muziekindustrie een marktaandeel van minimaal 50% hebben. In andere sectoren ligt dit percentage lager.⁷⁸ In praktijk is sprake van een kanteling van goederenleveringen naar een diensteneconomie. Bij een PSS-model gaan goederen niet langer onder bezwarende titel over, maar blijven deze in eigendom van de producent. De producent verhuurt zijn goed aan de gebruiker en het goed komt aan het einde van de levensduur dan wel looptijd van de verhuur terug bij de producent. Voordeel hiervan is dat de

⁷⁵ A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems, p. 16.

⁷⁶ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.15.

⁷⁸ OECD (2019), *Business Models for the Circular Economy: Opportunities and Challenges from a Policy Perspective*, Policy Highlights <https://www.oecd.org/environment/waste/policy-highlights-business-models-for-the-circular-economy.pdf>, p. 8.

producent niet eenmalig inkomsten ontvangt, maar bijvoorbeeld per tijdseenheid of per gebruik. Hierdoor is de producent gebaat bij een lange levensduur van het goed. Ook een restwaarde of hergebruik van het goed is onder dit model waardevol voor de producent. In PSS-modellen gaat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken niet over, waardoor geen sprake is van de belaste levering van een goed. Wel wordt middels het ter beschikkingstellen van het gebruiksrecht van een goed een dienst verricht. Hierdoor is bij PSS-modellen nog steeds sprake van een belastbaar feit voor de omzetbelasting, maar sluit de margeregeling niet goed aan op deze modellen.⁸² Vandaar dat dergelijke modellen naar verwachting niet bijdragen aan het antwoord op de onderzoeksvraag van deze scriptie.

Binnen het buyback-model is wel sprake van de levering van een goed. Binnen het buyback-model kan gedacht worden aan een goederen waarbij de producent het goed na verbruik door de consument terugkoopt. Dit zou ook kunnen aan de hand van een korting op een nieuwe besteding door de consument bij de producent. Een bekend voorbeeld hiervan zijn de inleveracties waarbij een consument in ruil voor het inleveren van zijn of haar telefoon en/of auto korting krijgt op de aanschaf van een nieuw(er) model. Merkx kaart aan dat in de literatuur onder andere *second-hand-corners*, *reversed-retailing* en het *repair café* terugkomen.⁸³ Bij het second-hand-corner model kopen producenten goederen die consumenten niet meer gebruiken terug om deze opnieuw te verkopen aan andere consumenten. Bij reversed-retailing wordt hetzelfde gedaan alleen worden de ingekochte goederen niet aan consumenten doorverkocht, maar aan andere producenten die deze goederen recyclen. Bij een repair café – zoals Stichting Repair Café⁸⁴ – kunnen consumenten hun kapotte goederen laten repareren, verbeteren of inleveren voor wederverkoop door het café. Hiermee wordt de levensduur van dergelijke goederen verlengd en wordt restafval voorkomen. Merkx geeft aan deze drie modellen niet terug te zien komen en hier verder geen aandacht aan te besteden. Ook stelt ze dat de btw-problematiek rondom second-hand-corners en reversed-retailing overeenkomt met het buyback-model.⁸⁵ Naar mijn mening lijken deze businessmodellen aansluiting te (kunnen) vinden bij de margeregeling aangezien het eigendom na verbruik door consument overgaat naar een ondernemer. Een toename van dergelijke modellen verhoogt het belang van (aanpassingen aan) de margeregeling.

⁸² Dit wordt later in deze scriptie meer uitvoerig besproken.

⁸³ Merkx, *MBB* 2020/10-33, p. 408 en daar aangehaalde literatuur.

⁸⁴ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 18.

⁸⁵ Merkx, *MBB* 2020/10-33, p. 408.

2.5 Beperkingen circulaire economie

De Raad voor de leefomgeving en infrastructuur (hierna: RLi) benoemt deels dezelfde beperkingen voor de circulaire economie als het kabinet. Allereerst noemt het RLi institutionele beperkingen. Doordat de markt gericht is op de traditionele economie bestaat een ongelijk speelveld voor circulaire innovaties. Ook houdt de gevestigde orde verandering tegen. In de lineaire economie heeft hun verdienmodel zich immers al bewezen. Ook meent het RLi dat het bruto binnenlands product (hierna: BBP) een te beperkte vooruitgangsindicator is.¹⁰⁰ Zo houdt het BBP geen rekening met uitstoot, vervuiling en uitputting. Ten tweede kaart het RLi aan dat huidige wet- en regelgeving niet in overeenstemming is met de circulaire economie. Zo wordt afval niet gezien als grondstof, wordt arbeid relatief hoog belast en zijn de huidige juridische regels vooral gericht op eigendom.¹⁰² Daarnaast kan fiscaal veelal worden afgeschreven tot een restwaarde van nihil. In de circulaire economie vertegenwoordigt een goed aan het einde van de afschrijvingsperiode dan wel levensduur nog een economische restwaarde.¹⁰³ Als derde worden economische beperkingen aangevoerd. Hierbij kan gedacht worden aan de lage kosten van primaire grondstoffen, het niet in de kosten meerekenen van externaliteiten en hoge investeringskosten voor de transitie naar de circulaire economie. Neem bijvoorbeeld auto's op waterstof. Zolang slechts op een beperkt aantal plaatsen waterstof getankt kan worden, kopen weinig consumenten auto's op waterstof. Echter, als weinig auto's op waterstof rijden, bieden weinig tankstations waterstof aan. Dit vergt immers hoge investeringskosten voor weinig afnemers. Zonder (overheids)investeringen houdt dit systeem zichzelf in stand. Daarnaast bestaan maatschappelijke beperkingen. Dit uit zich in de vorm van een gebrek aan bewustzijn en kennis. Ook ontbreekt het besef van urgentie.¹⁰⁴ Ik meen dat deze urgentie inmiddels niet meer ontbreekt. De maatschappij beseft de noodzaak van verandering steeds meer. De laatste beperking die het RLi noemt is het ontbreken van kennis en innovatie. Ook de SER ziet bovenstaande beperkingen. Zij vult hierbij aan dat bedrijven vaak korte termijnperspectief hebben en dat de transitie naar een circulaire economie veel onzekerheden en transactiekosten met zich meebrengt.¹⁰⁵ Daarnaast noemt de SER een gebrek aan vraag naar circulaire goederen, een tekort aan personeel dat gekwalificeerd is voor de circulaire economie en hoge investeringskosten voor onzekere opbrengsten. Dit laatste zorgt vooral bij startups ervoor dat de vaak geringe investeringen om de circulaire bedrijfsactiviteiten draaiende te krijgen ontbreken.¹⁰⁶

¹⁰⁰ Raad voor de leefomgeving en infrastructuur, 'Circulaire Economie van wens naar uitvoering', juni 2015, https://www.rli.nl/sites/default/files/rli028-1_wtk_advies_circ_eco_interactief_2.pdf, p. 75-77.

¹⁰² Circulaire Economie van wens naar uitvoering, reeds aangehaald, p. 77-79.

¹⁰³ Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 48.

¹⁰⁴ Circulaire Economie van wens naar uitvoering, reeds aangehaald, p. 81.

¹⁰⁵ Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 48.

¹⁰⁶ Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 48.

Hulpmiddelen

Allereerst wil het kabinet niet alleen belemmerende wet- en regelgeving wegnemen, maar vooral ook duurzame innovatie juridisch en economisch stimuleren. Bestaande wet- en regelgeving is vooral gericht op de lineaire economie. Dit zorgt dat integratie van sectoren en ketens en hergebruik veel verplichtingen en nalevingskosten met zich meebrengen. Dit kan voorkomen worden door geleidelijk de wet- en regelgeving beter aan te laten sluiten bij de circulaire economie.¹⁰⁷ Ten tweede dient de markt met slimme prikkels gestimuleerd te worden. Door vanuit de overheid de vraag naar biobased materialen en recyclaten te stimuleren, worden circulaire innovaties en bedrijfsmodellen ook gestimuleerd. Als voorbeeld van een dergelijke stimulerende prikkel noemt het kabinet de fiscale regelingen als de Milieu Investeringsaftrek (hierna: MIA) en de regeling willekeurige afschrijving milieu-investeringen (hierna: Vamil) . Dit geeft gelijk het derde hulpmiddel aan. Circulaire innovaties vergen hoge kapitaalinjecties. De financiële sector en ondernemers hebben geringe kennis van en ervaring met de circulaire economie. Hierdoor ligt een rol van de overheid in het helpen financieren van circulaire businessmodellen. Aangezien de circulaire economie nog in de spreekwoordelijke kinderschoenen staat, ontbreekt voldoende kennis en kennisoverdracht. Het kabinet is van plan kennisontwikkeling en -uitwisseling binnen en tussen sectoren en netwerken te ondersteunen. Als laatste hulpmiddel acht de overheid een internationale aanpak noodzakelijk. Hierbij dienen internationale condities voor een circulaire economie gecreëerd te worden, zonder dat verantwoordelijkheid wordt afgewenteld. Ook blijft het van belang dat Nederland een koploper wordt op de internationale markt binnen de circulaire economie.¹⁰⁸

2.6 Kansen circulaire economie

De Europese Commissie ziet in de transitie naar een circulaire economie 'de gelegenheid om onze economie te transformeren en nieuwe en duurzame concurrentievoordelen voor Europa te genereren'.¹²⁷ De Ellen MacArthur Foundation berekende dat de transitie naar een circulaire economie de lidstaten van de EU vanaf 2030 € 600 miljard per jaar kunnen besparen op primaire materialen, € 500 miljard op externaliteiten en € 700 miljard aan overige kostenbesparingen. Samen met nieuwe businessmodellen kan dit zorgen voor een toename van een economische groei in 2030 van 11% ten opzichte van de economische groei binnen de lineaire economie. Het besteedbaar inkomen van een gemiddeld Europees huishouden zou in de circulaire economie in 2030 met 18% en in 2050 met 44% op vooruitgaan, tegenover een vooruitgang van 7% en 24% zonder transitie naar een circulaire

¹⁰⁷ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 25.

¹⁰⁸ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 25-44.

¹²⁷ 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 final.

economie.¹²⁸ Op EU-niveau zou de transitie naar een circulaire economie in de bouw-, voedsel- en mobiliteitssector zorgen voor een CO₂-reductie van 48% in 2030 en 83% in 2050.¹²⁹ Dit zou een flinke stap zijn in de richting van het waarmaken van de doelstelling van de Green Deal. Ook op nationaal niveau is veel te winnen met een overgang naar de circulaire economie. Zo berekenden Rood & Hanemaaijer dat dit Nederland – naast een jaarlijkse verhoging van het BNP met €7,3 miljard – 54.000 extra banen op kan leveren. Ook zorgt dit voor een vermindering van de grondstoffenimport van 25%. Deze economische voordelen komen boven op de ecologische voordelen van een CO₂-reductie van 10% en een vermindering van het watergebruik met 20%.¹³⁰ Overige ecologische voordelen zijn het behoud van natuurgebieden en vitale bodem, lucht en waterlichamen. Een circulaire economie verlaagt de materiaalkosten, creëert een stabielere leveringszekerheid van materialen en verhoogt de klantloyaliteit.¹³¹

Ook het kabinet ziet met banen en baten, CO₂-reductie en veiligheid en gezondheid dezelfde economische en ecologische kansen.¹³² Duurzame innovaties zorgen voor nieuwe kennis en kunde, welke weer geëxporteerd kunnen worden. Door grondstoffentekorten en de omslag naar duurzaamheid, is wereldwijd vraag naar circulaire productieketens. Het kabinet wil dat Nederland op het gebied van circulaire ontwerpen een internationaal toonaangevende rol inneemt. Ook zorgt de circulaire economie voor een verbeterde volksgezondheid. Door minder restafval te creëren en door minder schadelijke stoffen uit te stoten hoeft minder uitgegeven te worden aan gezondheids-, opruimings- en waterzuiveringskosten. Het kabinet schets een voorbeeld in de vorm van de Nederlandse uitvinding om textiel te verven met CO₂ in plaats van met water. Dit zorgt voor grondstoffenbesparing doordat minder water, energie en chemicaliën gebruikt hoeven te worden, maar bespaart ook waterzuiveringskosten op het oorspronkelijk te lozen afvalwater. Door toepassing van deze uitvinding wordt het energieverbruik met circa 60% gereduceerd, wordt de carbon footprint met 25% gereduceerd en is de verftijd met 40% afgenomen.¹³³

¹²⁸ Ellen MacArthur Foundation, 'Growth within: a circular economy vision for a competitive Europe', https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/EllenMacArthurFoundation_Growth-Within_July15.pdf (geraadpleegd op 28 mei 2021), p. 32.

¹²⁹ Growth within: a circular economy vision for a competitive Europe, reeds aangehaald, p. 34.

¹³⁰ T. Rood & A. Hanemaaijer, 'Waarom een circulaire economie?', PBL Planbureau voor de leefomgeving, Den Haag.

¹³¹ Het Groene Brein, 'Nederland Circulair!', <https://kenniskaarten.hetgroenebrein.nl/kenniskaart/circulaire-economie/>.

¹³² Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 12-14.

¹³³ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 12-14.

2.7 Transitie van lineaire naar circulaire economie

De inkt op het akkoord van Parijs is inmiddels droog. De als gevolg van de Urgendzaak verplichte CO₂-reductie is – mede door COVID-19 – op het randje behaald. Ook is de formatie van een nieuw kabinet in volle gang. Daarom is dit het moment dat Nederland stappen kan zetten in de transitie naar een circulaire economie. Ook de in 2019 beklonken klimaatwet en Europese Green Deal staan deze transitie niet in de weg. Daarbovenop komt nog dat de komende jaren in het teken staan van het herstel van de coronacrisis. Dat dit het juiste moment is blijkt ook uit de woorden van Winston Churchill: ‘never waste a good crisis’. Kortom, nu de doelen vaststaan is de tijd van praten en onderhandelen voorbij: geen woorden maar daden.

Het PBL meent dat met vrijwillige en vrijblijvende afspraken als het Plastic Pact¹³⁴ en het Betonakkoord¹³⁵ de circulaire doelstellingen niet behaald worden. Daarom komt het PBL met een aantal aanbevelingen. Ten eerste dient milieuschade in de prijs te worden verdisconteerd en dienen wet- en regelgeving circulaire innovaties niet tegen te werken. Als voorbeeld wordt genoemd dat recyclaten vaak duurder zijn dan primaire grondstoffen. Bovendien is het vertrouwen in circulaire goederen lager, doordat duidelijkheid omtrent de kwaliteit ontbreekt. Als tweede beveelt het PBL aan om meer gebruik te maken van ‘sturende en regulerende economische en juridische instrumenten’. Denk hierbij aan heffingen en subsidies. Ten derde dient de overheid bij aanbestedingen en inkoop circulariteitseisen te intensiveren. Een voorbeeld hiervan is dat het een producent een minimaal upcyclingpercentage in plaats van een minimaal recyclingpercentage heeft. Tot slot wordt aanbevolen concrete doelen te stellen. Deze doelen dienen keten- of sectorspecifiek te zijn en dienen de transitie naar een circulaire economie te bewerkstelligen.¹³⁶ De Nederlandse overheid stelt dat de transitie naar een circulaire economie met technische, sociale en systeeminnovaties gerealiseerd kan worden.¹³⁷

Ook concludeert het PBL dat middels onder andere de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (hierna: WBSO) en de Vamil de circulaire economie financieel en fiscaal is gestimuleerd, maar dat dit niet voldoende is. Zo is het aandeel van bedrijven met een circulaire bedrijfsstrategie ten opzichte van het aantal bedrijven relatief achteruitgegaan. Ook komt deze circulaire bedrijfsstrategie voornamelijk neer op reparatie, recycling en hergebruik. In de ogen van het PBL zou de focus bij de transitie naar een circulaire economie meer op innovaties moeten liggen. Hiermee kan grondstoffengebruik verminderd worden.¹³⁸ Ik leid hieruit af dat het PBL van mening is dat het grondstoffen- en afvalprobleem al eerder in de productieketen moet worden aangepakt. Bedrijven zouden in de

¹³⁴ Voor meer informatie, zie: <https://www.plasticpact.nl/>.

¹³⁵ Voor meer informatie, zie: <https://www.betonakkoord.nl/>.

¹³⁶ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.16.

¹³⁷ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 8.

¹³⁸ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.14.

ontwikkelings- en ontwerpfase al na moeten denken over wat de waarde van het goed na gebruik is. Ik deel deze conclusie van harte en ben ook voorstander van een meer proactieve in plaats van reactieve aanpak. Immers, oplossingen omtrent reeds bestaand restafval en verbruikte grondstoffen is belangrijk, maar neemt toekomstige afvalstromen nog niet weg. Door al bij het ontwerp van een goed na te denken over potentieel hergebruik worden toekomstige afvalstromen voorkomen. Ik ben van mening dat het beter is om eerst de spreekwoordelijke grondstoffen- en restafval-kraan dicht te draaien, alvorens de reeds aanwezige berg restafval op te lossen. Dit doet mijns inziens niet af aan het feit dat de reeds aanwezige berg restafval en de reeds gewonnen grondstoffen ook prioriteit hebben.

Om de transitie naar een circulaire economie te realiseren heeft het kabinet drie strategische doelen opgesteld. Allereerst meent het kabinet dat voor een toekomst zonder schaarste van voedsel en noodzakelijke goederen efficiënter omgegaan dient moet worden met grondstoffen. Ten tweede dienen duurzaam geproduceerde, hernieuwbare en algemeen beschikbaar grondstoffen de fossiele, kritiek en niet-duurzaam geproduceerde grondstoffen te vervangen. Ten slotte is van belang dat nieuwe productiemethodes worden ontwikkeld, dat nieuwe goederen worden ontworpen, dat een nieuwe manier van consumeren wordt gestimuleerd en dat gebieden anders ingericht worden.¹³⁹ De Nederlandse overheid wijst in overeenstemming met de Europese Commissie een vijftal prioriteiten aan voor de transitie naar een circulaire economie. Dit betreffen Biomassa en voedsel, Bouw, Kunststoffen, Maakindustrie en Consumptiegoederen. De drie strategische doelen zijn vormgegeven in concrete doelstelling per prioriteit. Hierna wordt specifiek gekeken naar de Maakindustrie en Consumptiegoederen. Reden hiervoor is dat de prioriteiten Biomassa en voedsel, Bouw en Kunststoffen naar mijn mening minder relevant zijn voor de margeregeling.

Maakindustrie

De maakindustrie bestaat uit de elektronica-, machine- en systeemindustrie, lucht- en ruimtevaartindustrie, automobiellindustrie, maar ook uit de industrie van elektrisch vervoer en duurzame energie. Kenmerkend voor deze industrieën is de toenemende vraag naar goederen, waardoor het grondstoffengebruik toeneemt.¹⁴⁰ Het PBL geeft aan dat internationale afhankelijkheid binnen productieketens het grootste is in de maakindustrie, waar zeldzame aardmetalen nodig zijn voor machines en elektronica. Ook de afhankelijkheid van mineralen is zorgelijk.¹⁴¹ De visie van het kabinet voor 2050 is dat aan de vraag naar grondstoffen voldaan kan worden met de grondstoffen die reeds in omloop zijn. Van belang is dat materialen worden geupcycled in plaats van gerecycled of gedowncycled. Ook worden minder grondstoffen geïmporteerd, worden grondstoffen efficiënter

¹³⁹ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 17.

¹⁴⁰ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 55.

¹⁴¹ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.14.

gebruikt en worden niet-duurzame grondstoffen vervangen voor hernieuwbare.¹⁴² Om dit te bewerkstelligen heeft het kabinet concrete doelstellingen binnen de maakindustrie opgesteld. Allereerst dienen manieren gevonden te worden om algemeen beschikbare grondstoffen in de plaats van niet-duurzame grondstoffen te gebruiken. Daarnaast dient de efficiëntie en het duurzame hergebruik van metalen en mineralen verhoogd te worden. Ook dienen nieuwe manieren van productie en consumptie ontwikkeld te worden. Een voorbeeld hiervan zijn reeds bestaande deelplatformen als *Felyx* en *Greenwheels*. Ook dient de vraag naar circulaire goederen gestimuleerd te worden en dienen fossiele grondstoffen zoals koolstof vervangen te worden voor hernieuwbare grondstoffen als kort cyclische koolstoffen.¹⁴³ Het kabinet is van plan een *urban mine* te creëren. Hierbij worden de materialen in woningen, infrastructuur, elektronisch afval en goederen uit de stad lokaal hergebruikt.

Consumptiegoederen

Ook voor consumenten is een belangrijke rol weggelegd. Circa 80% van het restafval dat in Nederland wordt verbrand komt van burgers en bedrijven.¹⁴⁴ De meeste consumenten zien hun consumptiegoederen na consumptie als waardeloos en gooien deze goederen veelal weg. Om hoogwaardige grondstoffen voor producenten te leveren dient te worden geïnvesteerd in innovatie, inzameling-, sorteer- en verwerkingssystemen. Hierbij speelt ook de ontwikkeling en het ontwerp van goederen een cruciale rol. De consument moet duidelijk hebben dat zijn restafval waarde heeft en moet weten waar hij deze in kan leveren.¹⁴⁵ Het kabinet heeft als visie dat in 2050 geen (zwerf)afval meer bestaat als gevolg van een efficiënte omgang met grondstoffen en hoogwaardige upcycling naar nieuwe goederen aan de hand van slimme inzamelsystemen. Aangezien het loont om klanten en werknemers te faciliteren bij afvalscheiding en -preventie helpen bedrijven hierbij.¹⁴⁶ De concrete doelen die het kabinet stelt zijn in 2020 een reductie naar maximaal 100kg huishoudelijk restafval per persoon per jaar, in 2022 een halvering van het restafval van bedrijven dat vergelijkbaar is met huishoudelijk restafval ten opzichte van 2012 en in 2025 dienen consumptiegoederen in de kringloop te blijven, zonder dat restafval achterblijft.

Internationale karakter circulaire economie

Een van de discussiepunten in de klimaatzaak Urgenda betrof de vraag of individuele staten een deelverantwoordelijkheid hebben voor klimaatverandering. Het Hof oordeelt – in de ogen van de Hoge Raad terecht – dat reductie die geldt voor de groep landen waar Nederland toebehoort, ook voor

¹⁴² Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 56.

¹⁴³ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 56.

¹⁴⁴ Afvalverwerking in Nederland, gegevens 2014, Werkgroep Afvalregistratie, november 2015.

¹⁴⁵ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 65.

¹⁴⁶ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 65.

Nederland an sich geldt.¹⁴⁷ Ook verwerpt het Hof de argumenten dat de bijdrage van Nederland aan de wereldwijde uitstoot van broeikasgassen slechts gering is en dat andere landen zich ook niet aan de afspraken houden. Geoordeeld wordt dat de Nederlandse Staat verantwoordelijk is om zijn uitstoot van broeikasgassen te reduceren.¹⁴⁸ Ik kan me volledig vinden in het oordeel van de Hoge Raad dat geen enkele reductie verwaarloosbaar is.¹⁴⁹ Immers, als alle landen menen dat hun bijdrage zo gering is dat ‘het toch niet uitmaakt’, wordt de gewenste reductie van broeikasgassen nooit behaald. In die situatie zit de hele wereld met de spreekwoordelijke gebakken peren. Ook vind ik het moreel bezwaarlijk om te verwachten dat op EU-niveau wel aan de afspraken gehouden wordt, maar dat een individuele lidstaat deze niet zou hoeven na te komen. Hierdoor bestaat het risico dat bedrijven meer uit gaan stoten in een andere lidstaat. Immers, als Nederland van mening is dat haar bijdrage gering is en minder maatregelen treft, terwijl België deze uitstootmaatregelen wel treft bestaat de kans dat bedrijven hun CO₂-hevige activiteiten verplaatsen naar Nederland. Denk hierbij aan bedrijven in de haven van Rotterdam en Antwerpen. Als in Antwerpen de kosten omhooggaan of als de regelgeving toeneemt, dan worden de werkzaamheden deels verschoven naar Rotterdam en vice versa. Hierdoor blijft de totale uitstoot gelijk, maar de economische voordelen verschuiven naar een andere lidstaat, wat kan leiden tot een *‘race to the bottom’*. Jacobs legt dit als volgt uit: *‘het is niet makkelijk om het grote, energie-intensieve bedrijfsleven zwaarder te belasten. Zij vertrekken naar het buitenland als de energiebelastingen daar lager zijn. Wanneer Nederlandse bedrijven vertrekken naar het buitenland, gaan de vervuiling en de opwarming van de aarde in hetzelfde tempo door. De Nederlandse poging om grote bedrijven milieubelasting te laten betalen heeft dan geen merkbaar effect op de mondiale uitstoot van CO₂ en luchtvervuiling. En de wind waait gewoon onze kant op. Nederlandse werknemers zijn ondertussen werkloos geworden en ons nationaal inkomen is geslonken’*.¹⁵⁰ Naar mijn mening legt Jacobs hier de vinger op de zere plek: indien Nederland als enige land stappen onderneemt tegen klimaatverandering, verhuizen winst georiënteerde bedrijven naar omringende landen, waar de uitstoot vrolijk hervat wordt. Om dit tegen te gaan is een internationale aanpak noodzakelijk. Landen an sich dragen zeker bij in de strijd tegen klimaatverandering, maar de grootste winst wordt behaald door internationale samenwerking op EU- of OESO-niveau.

2.8 Deelconclusie

Doel van dit hoofdstuk was antwoord te geven op de vraag wat een circulaire economie inhoudt en waarom een dergelijke economie wenselijk dan wel noodzakelijk is voor de verduurzaming van Nederland. Aanleiding voor de transitie naar een circulaire economie zijn de knelpunten van het

¹⁴⁷ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41, punt 60.

¹⁴⁸ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41, r.o. 5.8.

¹⁴⁹ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41, r.o. 5.7.8.

¹⁵⁰ Jacobs, ‘De prijs van gelijkheid’, p. 280.

typische verbruikskarakteristiek van de lineaire economie. Zo vormen de explosieve stijging van de vraag naar grondstoffen, afhankelijkheid van andere landen voor grondstoffen en de CO₂-uitstoot de belangrijkste argumenten voor Nederlandse overheid om een circulaire economie na te streven. Ook zorgt het niet hergebruiken voor een overschot aan restafval.

Een circulaire economie voorziet in behoeften zonder onaanvaardbare milieudruk en zonder uitputting van natuurlijke hulpbronnen: het doel van een circulaire economie is het voorkomen dan wel drastisch verminderen van grondstoffengebruik en ontstaan van restafval. In de literatuur wordt de circulaire economie gekenmerkt door de Engelstalige 3R's Principles: reduction (minimaliseren), reuse (hergebruik) en recycle (hergebruik van afval). De Ellen MacArthur Foundation noemt drie aanvullingen op deze 3R's: strategisch ontwerpen van goederen, indeling per materiaaltype en het gebruik van herbruikbare energie.

Als eerste businessmodel binnen de circulaire economie heb ik product-as-a-service genoemd. Bij dergelijke modellen gaat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken niet over, waardoor geen sprake is van de belaste levering van een goed. Hierdoor sluit de margeregeling niet goed aan op deze modellen. Circulaire businessmodellen waarbij de margeregeling wel goed lijkt aan te sluiten zijn buyback-modellen, second-hand-corners, reversed-retailing en het repair café.

Het Rli en het kabinet noemen beperkingen voor de transitie naar een circulaire economie: institutionele beperkingen, wet- en regelgeving, economische beperkingen, maatschappelijke beperkingen en gebrek aan kennis en innovatie. Hulpmiddelen van het kabinet om deze beperkingen te overwinnen en de circulaire doelen te behalen zijn stimulerende wet- en regelgeving, slimme marktprikkels, financieren van circulaire businessmodellen, het ondersteunen van kennisontwikkeling en -uitwisseling binnen en tussen sectoren en netwerken en tot slot de internationale samenwerking.

Ook ziet het kabinet met banen en baten, CO₂-reductie en veiligheid en gezondheid economische en ecologische kansen in de transitie naar een circulaire economie. Om de transitie te realiseren heeft het kabinet strategische doelen opgesteld. Allereerst dient efficiënter omgegaan te worden met grondstoffen. Ook dienen duurzame beschikbaar grondstoffen de niet-duurzaam geproduceerde grondstoffen te vervangen en dienen nieuwe productiemethodes te worden ontwikkeld.

Binnen dit onderzoek ligt de focus binnen de transitie vooral op de maakindustrie en consumptiegoederen. Aangezien dit twee industrieën zijn waar hergebruik (meer) gestimuleerd zou kunnen worden, verdient het de aandacht om de rol van de margeregeling binnen deze industrieën te onderzoeken. Door globalisatie en wereldwijde productie- en consumptieketens dient ook een internationale aanpak nader onderzocht te worden.

Hoofdstuk 3 Omzetbelasting

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden allereerst worden de algemene kenmerken en de ratio van de omzetbelasting onderzocht. Aansluitend noem ik in paragraaf 3.3 de rechtskarakters van een omzetbelasting. Vervolgens zet paragraaf 3.4 de kernpunten van de levering van een goed uiteen. Dit wordt gedaan aan de hand van de vereisten om te kwalificeren als belaste handeling. Paragraaf 3.5 schijnt zijn licht over het neutraliteitsbeginsel. Tot slot sluit dit hoofdstuk af met een deelconclusie waarin antwoord wordt geformuleerd op de vraag wat de ratio is van de omzetbelasting en hoe deze uitwerkt.

3.2 De omzetbelasting algemeen

De belastingsystematiek kent directe en indirecte belastingen. Directe belastingen als de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting heffen over inkomsten. Indirecte belastingen als de btw en accijnzen heffen over uitgaven en werken kostprijsverhogend.¹⁵¹ Belastingstelsels herverdelen inkomen van rijk naar arm. Bijvoorbeeld via progressieve tarieven in arbeidsbelastingen.¹⁵² Bovendien leveren arbeidsbelastingen het Rijk het meeste op, waardoor makkelijk op grote schaal kan worden herverdeeld.¹⁵³ Aangezien de omzetbelasting heft op consumptie, drukt deze ook op niet-werkenden en op lage inkomens. Hierdoor ontbreekt de inkomensherverdelingsfunctie in de omzetbelasting.¹⁵⁴

Ook beïnvloedt het belastingstelsel het consumptie- en productiegedrag. Dit komt vooral terug binnen accijnzen en milieubelastingen, welke externe effecten in de prijs van consumptie opnemen. Door het internaliseren van externe effecten wordt maatschappelijk schadelijk gedrag ontmoedigt. Ook zorgt dit ervoor dat voldaan wordt aan het 'de vervuiler betaalt' principe. In het bouwstenenrapport wordt aangegeven dat de btw door toepassing van verschillende tarieven en vrijstellingen consumptie- en productiekeuzes verstoort.¹⁵⁵ Ik zou deze herverdelingsfunctie van de omzetbelasting willen gebruiken om te herverdelen van vervuilende naar duurzame consumptie en productie.

Per 1 januari 1934 werd in Nederland de omzetbelasting ingevoerd. Doel was om de economische gevolgen van de economische crisis tegen te gaan met de opbrengsten uit de omzetbelasting.¹⁵⁷ Een omzetbelasting heft over goederenleveringen. Een omzetbelasting wordt gekenmerkt door het rechtskarakter van een productiebelasting, verkeersbelasting en van een verbruiksbelasting.¹⁵⁸

¹⁵¹ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.1.

¹⁵² Ministerie van Financiën, 'De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/de-nederlandse-belastingmix>, p. 16-17.

¹⁵³ De Nederlandse belastingmix, reeds aangehaald, p. 4&16.

¹⁵⁴ De Nederlandse belastingmix, reeds aangehaald, p. 52.

¹⁵⁵ De Nederlandse belastingmix, reeds aangehaald, p. 52.

¹⁵⁷ *Kamerstukken II 1932/33 305*, nr. 3, p. 8.

¹⁵⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 4.

3.3 Rechtskarakters omzetbelasting

Allereerst is het goed het heffingsobject bij de productiebelasting. Deze manier van heffen is gebaseerd op het profijtbeginsel, waarbij 'belasting wordt geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft getrokken uit de door de overheid bekostigde voorzieningen'.¹⁵⁹ Dit betekent dat de ondernemers die gebruik maken van overheidsuitgaven en die externaliteiten veroorzaken belast worden. Hierdoor komt de prijs die de consument uiteindelijk voor het goed betaalt overeen met de totale productiekosten van het goed. Op basis van het oorsprongslanbeginsel heft een productiebelasting daar waar de kosten zijn gemaakt. Dit betekent dat binnen een dergelijke belasting geen invoerheffingen betaald dienen te worden en dat bij uitvoer geen teruggaaf van belasting bestaat. Aangezien bij de productiebelasting de belastingdestinataris en belastingschuldige dezelfde ondernemer zijn, is sprake van een subjectieve en directe belasting. Dit brengt met zich mee dat eventuele vrijstellingen en tariefdifferentiaties gebonden zijn aan de ondernemer en niet aan het goed of aan de dienst.¹⁶⁰

Ook kan een omzetbelasting het rechtskarakter van een verkeersbelasting kennen. Hierbij wordt belasting geheven over rechtshandelingen. Een voorbeeld hiervan is de overdrachtsbelasting, waarbij belastingplicht ontstaat bij het verkrijgen van (rechten op) in Nederland gelegen onroerende zaken.¹⁶¹ Het belasten van een specifieke rechtshandeling hoeft niet het doel te zijn van de belasting. Door deze rechtshandeling als aanknopingspunt aan te grijpen kan een ander uiteindelijk doel – bijvoorbeeld het belasten van verbruik – worden bereikt.¹⁶² De verkeersbelasting is een objectieve belasting aangezien het een rechtshandeling volgt. Vrijstellingen en tariefdifferentiaties volgen het object.

Als laatste rechtskarakter wordt de verbruiksbelasting genoemd. Hier wordt geheven over het verbruik van goederen. Een algemene verbruiksbelasting betreft alle consumpties in de heffing. De Nederlandse Wet OB 1968 is een voorbeeld hiervan. Als slechts specifieke goederen in de heffing betrokken worden is sprake van een bijzondere verbruiksbelasting. Een voorbeeld hiervoor zijn accijnzen op alcohol, tabak en benzine.¹⁶³ Juridisch is een verbruiksbelasting een indirecte belasting: heffing geschiedt bij de ondernemer die een goed levert aan een consument. Als deze belasting wordt doorberekend in de prijs – en dus wordt afgewenteld op de consument – is dit vanuit economisch perspectief een directe belasting op consumptie. Verschil met andere directe belastingen is dat voldoening op het bestedingsmoment plaatsvindt. De consument betaalt de belasting bij aankoop aan de ondernemer, welke deze later afdraagt aan de fiscus. De consument doet niet aan het einde van

¹⁵⁹ Stevens & de Smit 2018, p. 14.

¹⁶⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 6-7.

¹⁶¹ Zie Wet van 24 december 1970, zoals laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2020, 545.

¹⁶² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 5.

¹⁶³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8-9.

een tijdvak aangifte over al zijn consumpties in het betreffende tijdvak. Dit gebeurt bijvoorbeeld wel met winsten in de vennootschapsbelasting. Hierdoor wordt geen rekening gehouden met de feitelijke consumptie, welke gedurende een langere periode plaats kan vinden. Toch geven Van Hilten en Van Kesteren aan dat feitelijk verbruik voor belastingdoeleinden irrelevant is en dat consumptie belast wordt op het moment van besteding.¹⁶⁴

Ook Reugebrink en Sullivan bestempelen dit rechtskarakter als een bestedingsbelasting.¹⁶⁷ Van Hilten en Van Kesteren omschrijven een verbruiksbelasting 'als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren'.¹⁶⁸ Zij menen dat de heffingsmaatstaf van consumptie gesteld dient te worden op de objectieve waarde of op de uitgave van de consument. Hun voorkeur gaat uit naar dit laatste, aangezien dit het bedrag is dat de consument over heeft voor de consumptie. Veelal volgt consumptie snel na de aankoop. Echter, bij duurzame goederen als auto's, telefoons en computers gaat dit niet op. In verband met de praktische uitvoerbaarheid wordt bij deze goederen bij de besteding belast.¹⁶⁹ Voor belastingdoeleinden geldt de aanschaf van een product als verbruik en niet de daadwerkelijke consumptie. Wat vervolgens met het goed gedaan wordt, wordt voor belastingdoeleinden genegeerd. Als een consument een computer koopt en deze vervolgens in de doos laat zitten en nooit gebruikt, is belastingtechnisch geconsumeerd. Dat feitelijke consumptie vervolgens niet plaatsvindt leidt niet tot teruggaaf van betaalde belasting.¹⁷⁰

In tegenstelling tot een productiebelasting vindt de belastingheffing bij een verbruiksbelasting plaats in het land van verbruik. Dit is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. Hierbij is irrelevant of een goed in het land van consumptie is geproduceerd of in een ander land. Aangezien de fiscale binnengrenzen in de EU zijn afgeschaft, verlaten goederen een lidstaat belastingvrij. Bij de lidstaat van ontvangst wordt geheven tegen het aldaar geldende tarief. Deze zorgt dat de belastingdruk op de geïmporteerde goederen gelijk is aan de belasting die drukt op de in dat land geproduceerde goederen. Dit wordt ook wel een compenserende heffing genoemd.¹⁷¹ Voor deze compenserende heffing wordt in de Wet OB 1968 een onderscheid gemaakt tussen particulieren en ondernemers. Zo betaalt een Nederlandse particulier die in Duitsland goederen koopt Duitse btw. Wanneer deze particulier de goederen onbelast naar Nederland meeneemt, vindt de daadwerkelijke consumptie in Nederland plaats. Aangezien de belasting op deze consumptie in Duitsland wordt voldaan, wordt aangesloten bij het oorspronglandbeginsel in plaats van het bestemmingslandbeginsel. Bij intracommunautaire

¹⁶⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8-9.

¹⁶⁷ Reugebrink 1990, p. 6 en Sullivan 1967, p. 13.

¹⁶⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8 en aldaar verwezen literatuur.

¹⁶⁹ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.1.

¹⁷⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8.

¹⁷¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 10.

leveringen en bij in- en uitvoer wordt wel aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel.¹⁷² Ditzelfde geldt bij de afstandsverkopenregeling, waarop in paragraaf 4.6 verder wordt ingegaan. Door de afschaffing van fiscale binnengrenzen heeft de Unie als geheel een fiscale grens met derde landen. Bij de invoer van goederen van buiten de Unie wordt geen onderscheid gemaakt tussen ondernemers en particulieren.

Net als bij een verkeersbelasting sluit de verbruiksbelasting aan bij een juridische handeling in het rechtsverkeer. Het doel is niet om deze handeling te belasten, maar om middels deze handeling consumptie te belasten. Ook bij een verbruiksbelasting volgen vrijstellingen en tariefdifferentiaties het belastingobject en niet het subject. Dit betekent dat soortgelijke consumptie soortgelijk belast dient te worden.¹⁷³ Oftewel, het is irrelevant wie consumeert, wat betekent dat bijvoorbeeld privéonttrekkingen ook belast moeten worden.¹⁷⁴

3.4 Levering van een goed

De omzetbelasting kent een viertal belastbare feiten, welke worden genoemd in artikel 1 wet OB 1968. Deze scriptie richt zich specifiek op leveringen van goederen, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.¹⁷⁵ In de volgende subparagrafen worden de drie eisen uit bovenstaande feit uitgewerkt.

Levering van een goed

In de Wet OB 1968 wordt voor de definitie van de levering van goederen en van het verrichten van diensten aangesloten bij de btw-richtlijn. Alle prestaties welke niet kwalificeren als de levering van een goed zijn diensten.¹⁷⁶ In beginsel is een levering van een goed de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Het HvJ heeft bepaald dat een dergelijke overdracht niet tot de juridische eigendom beperkt blijft.¹⁷⁷ Dat de juridische eigendom van de zaak niet hoeft worden overgedragen, bevestigt de Hoge Raad in BNB 1990/272 en BNB 1992/215.¹⁷⁸ De Hoge Raad stelt dat sprake is van een overdracht van de macht om als eigenaar over de zaak te kunnen beschikken 'wanneer de juridisch eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak, of wanneer de juridische eigenaar zich jegens de economische

¹⁷² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 10 en Stevens & de Smit 2018, p. 390.

¹⁷³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 11.

¹⁷⁴ Art. 3 lid 3 sub a Wet OB 1968.

¹⁷⁵ Artikel 1 Wet OB 1968 noemt nog drie soorten belastbare feiten, maar voor deze scriptie is voornamelijk het genoemde belastbare feit van belang.

¹⁷⁶ Art. 4 lid 1 Wet OB 1968 en art. 24 lid 1 btw-richtlijn.

¹⁷⁷ HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*).

¹⁷⁸ HR 4 juli 1990, nr. 24 942, ECLI:NL:HR:1990:BH7227, BNB 1990/272 en HR 21 november 1990, nr. 25 864, ECLI:NL:HR:1990:BH7575, BNB 1992/215.

eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde'.¹⁷⁹ Als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgaat, is ook zonder de overdracht van de juridische eigendom sprake van de levering van een goed.

Ook huurkoop wordt aangemerkt als de levering van een goed.¹⁸⁰ Van huurkoop is sprake als een goed wordt verhuurd alvorens de eigendom wordt overgedragen. Van Hilten en Van Kesteren hadden het niet opmerkelijk gevonden als een huurkoop als twee verschillende prestaties zou worden beschouwd. Omwille van de neutraliteit behandelt de richtlijngever alle overeenkomsten die leiden tot de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken op dezelfde wijze.¹⁸¹

Eveneens kwalificeert de vervaardiging van een nieuw goed als een levering van een goed. Uit HvJ Van Dijk's Boekhuis volgt dat sprake is van een vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond. Van belang is hierbij dat de essentiële kenmerken van het goed zijn gewijzigd.¹⁸² In het besluit margeregeling stelt de staatssecretaris dat sprake moet zijn van een goed dat – aan fysieke toestand voorbijgaande – nog niet bestond. Vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument dient te worden nagegaan of goederen gelijk van soort zijn.¹⁸³ Goederen zijn soortgelijk als ze 'overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen'.¹⁸⁴ Hierbij is het gebruik de maatstaf. Wanneer de verschillen tussen goederen de beslissing van de consument om het goed te kopen niet aanmerkelijk beïnvloeden zijn de goederen soortgelijk.

Daarnaast kwalificeert de aanbrenging van een goed aan een ander goed ook als levering van een goed. Van belang is hierbij dat het aangebrachte goed onderwerp uitmaakt van de overeenkomst.¹⁸⁵ Wanneer een fietsenmaker een band plakt, is deze met de eigenaar van de fiets overeengekomen om de band te plakken en niet om dit te doen met een specifiek stuk rubber. Hierdoor vormt het stuk rubber dat op de band wordt geplakt niet het onderwerp van de overeenkomst. Van Hilten en Van Kesteren verwachten dat geen sprake is van de levering van een goed, maar dat deze levering op gaat in de dienst.¹⁸⁶ Dit is een voorbeeld van een samengestelde prestatie. Bij deze samengestelde prestatie is het plakken van de band de hoofdprestatie met als een bijkomstige prestatie de levering van het stuk rubber. Ook wanneer de fietsenmaker de kosten van het rubber apart van de arbeidsuren in rekening brengt, is voor de omzetbelasting sprake van één prestatie.

¹⁷⁹ HR 23 november 2007, nr. 40 142, ECLI:NL:HR:2007:BB8432, V-N 2007/57.20 en HR 30 november 2007, nr. 37 641, ECLI:NL:PHR:2007:BB9006, V-N 2007/57.21.

¹⁸⁰ Art. 3 lid 1 sub b Wet OB 1968.

¹⁸¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 129.

¹⁸² HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*), BNB 1985/335, r.o. 14 en 20

¹⁸³ HvJ EU 9 november 2017, C-499/16, ECLI:NL:EU:C:2017:846 (*Az*), r.o. 31-32.

¹⁸⁴ HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:NL:EU:C:2014:2207 (*K*), r.o. 25

¹⁸⁵ Art. 3 lid 1 sub f Wet OB 1968.

¹⁸⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 136.

Tot slot kan ook bij leaseovereenkomsten sprake zijn van de levering van een goed. Er bestaan twee vormen van leasing: operationele lease en financial lease. Bij operationele lease blijft het waarderisico bij de lessor. Voor de omzetbelasting treedt de lessee dan op als huurder. Bij financial lease gaat het waarderisico van het goed wel over op de lessee. Ook zijn alle periodieke vergoedingen bij elkaar opgeteld ongeveer gelijk aan de contante waarde van het goed. Hierdoor komt financial lease materieel overeen met huurkoop en koop op afbetaling.¹⁸⁷ Echter, belangrijk verschil is dat bij financial lease de macht om als eigenaar over het goed te beschikken niet automatisch naar de lessee overgaat aan het einde van de leaseovereenkomst.¹⁸⁸

Het HvJ bevestigt dat financial leaseovereenkomsten als levering van een goed gezien dienen te worden.¹⁸⁹ Dit is het geval 'wanneer de leaseovereenkomst bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de leasingnemer, of dat de leasingnemer alsdan beschikt over wezenlijke attributen van de eigendom, met name omdat het merendeel van de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's overgaat op de leasingnemer en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed'.¹⁹⁰

Ondernemerschap

Tevens is van belang dat het belastbare feit door een 'als zodanig handelende ondernemer' wordt verricht. In BNB 1984/295 bevestigt de Hoge Raad dat waar de Nederlandse wet het heeft over een ondernemer, dit overeen komt met de term belastingplichtige die gehanteerd wordt in de btw-richtlijn.²⁰⁴ Hierdoor is de jurisprudentie van het HvJ omtrent de 'belastingplichtige' uit artikel 9 btw-richtlijn direct toepasbaar op het ondernemingsbegrip uit de Nederlandse wet OB 1968. Uit de arresten Tolsma en Hong-Kong Trade volgt dat een ondernemer een meer dan symbolische vergoeding moet bedingen voor de te verrichten dienst of levering.²⁰⁵ Ook kunnen publiekrechtelijke lichamen en anderen dan ondernemers bij fictie als ondernemer kwalificeren. Dit is het geval als een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie treedt met ondernemers of bij de levering van een nieuw vervoersmiddel.²⁰⁶

Voor het toetsten of sprake is van ondernemerschap wordt gekeken naar waar een bepaalde vergoeding mee samenhangt of mee beoogt samen te hangen. Een persoon kwalificeert vanaf de

¹⁸⁷ Bruins Slot, *WFR* 2018/99.

¹⁸⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 131.

¹⁸⁹ HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjmont*).

¹⁹⁰ HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjmont*) punt 40.

²⁰⁴ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295.

²⁰⁵ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*) en HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong-Kong Trade Development Council*).

²⁰⁶ Art. 7 lid 3 respectievelijk lid 6 Wet OB 1968.

eerste investeringshandeling gericht op toekomstige economische activiteiten als ondernemer.²⁰⁷ Dit geldt ook indien het voornemen om te ondernemen in de tijd verdwijnt, bijvoorbeeld doordat een bepaalde activiteit niet winstgevend blijkt te zijn en hiervan wordt afgezien.²⁰⁸ In artikel 7 van de Wet OB 1968 heeft de wetgever opgenomen wanneer een persoon kwalificeert als ondernemer: ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Zelfstandigheid houdt in dat geen gezagsverhouding bestaat. Zonder zelfstandigheid is eerder sprake van een dienstverband. Volgens het HvJ is bij een dienstverband geen sprake van ondernemerschap.²⁰⁹ Ditzelfde geldt voor werkzaamheden verricht door een participant van een samenwerkingsverband. Voor werkzaamheden verricht namens het samenwerkingsverband, kwalificeert participant niet als ondernemer. Als een participant werkzaamheden verricht aan het samenwerkingsverband kwalificeert deze wel als ondernemer.²¹⁰

A-G van Soest geeft aan dat het begrip 'ieder' ruim dient worden uitgelegd. Hij stelt dat uit jurisprudentie volgt dat 'het begrip ieder niet beperkt is tot natuurlijke personen en rechtspersonen, maar mede combinaties omvat, die geen rechtspersoon zijn, maar wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid hebben'.²¹¹ Van Hilten en Van Kesteren stellen dat uit jurisprudentie blijkt dat 'een bedrijf een organisatie van kapitaal en arbeid is, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen'.²¹² Ook voor het begrip 'bedrijf' heeft de wetgever – ondanks de andere bewoording – toch beoogd aan te sluiten bij 'economische activiteit' uit de btw-richtlijn.²¹³ Artikel 9 btw-richtlijn kwalificeert als ondernemer eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Waarbij als economische activiteit wordt aangemerkt alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen.

Bezwarende titel

Van een bezwarende titel is sprake indien een vergoeding betaald wordt voor een verrichte prestatie en tussen de door de verrichter daadwerkelijk ontvangen vergoeding en de verrichte prestatie een rechtstreeks verband is.²¹⁵ Hierbij moet sprake zijn van een meer dan symbolische vergoeding.²¹⁶ Ook uit het arrest Tolsma volgt dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de

²⁰⁷ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/86, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*).

²⁰⁸ HvJ 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (*INZO*).

²⁰⁹ HvJ EG 18 oktober 2007, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*).

²¹⁰ HvJ EG 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (*Heerma*).

²¹¹ HR 23 juni 1982, nr. 20 728, ECLI:NL:PHR:1982:AW9433 (concl. A-G Van Soest), BNB 1982/232.

²¹² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 75.

²¹³ HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, ECLI:NL:HR:1985:BH2064, BNB 1985/316.

²¹⁵ Soltysik & Spiessens, *WFR* 2017/44.

²¹⁶ HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong-Kong Trade Development Council*).

verrichte prestatie en de ontvangen tegenwaarde. In casu vroeg en ontving een orgeldraaier geld van voorbijgangers in ruil voor zijn muziek.²¹⁷ Aangezien voorbijgangers zelf konden bepalen of en hoeveel geld ze betaalden was geen sprake van een vergoeding die samenhang met de verrichte prestatie. Het feit dat Tolsma in ruil voor het orgeldraaien op de openbare weg geld vroeg, opbrengsten verwachtte en daadwerkelijk geld ontving zorgde er niet voor dat dit kwalificeerde als een dienst onder bezwarende titel. Hiervan is pas sprake indien bij een transactie tussen partijen een prijs of tegenwaarde is bedongen. Dit is het geval indien een particulier een laptop koopt in de winkel. Dit leidt tot een overeenkomst die de winkel verplicht een laptop aan de particulier te leveren en die de particulier verplicht een specifiek geldbedrag te betalen aan de winkelier.

In *Apple & Pear Development Council* behartigde een vereniging in ruil voor contributie de belangen van haar leden.²¹⁸ Hier was de betaalde contributie niet te koppelen aan prestaties jegens een individueel lid en oordeelt het HvJ dat geen sprake is van een bezwarende titel. Daarentegen oordeelt het HvJ in het arrest *Kennemer Golf & Country Club* dat de jaarlijkse contributies van een sportvereniging wel een bezwarende titel vormen.²¹⁹ De belaste prestatie is het permanent ter beschikking stellen van een sportcomplex en behorende faciliteiten. Het is dus niet van belang of leden van de Golfclub daadwerkelijk gebruik maken hiervan. Ook in *Air France-KLM* zag de verkoop van vliegtickets op het in staat stellen van de consument om van de diensten gebruik te maken.²²⁰ Wederom is niet van belang of daadwerkelijk gebruik gemaakt wordt, maar dat gebruik gemaakt mag worden en dat dit gebruik gefaciliteerd wordt door de dienstverrichter. Echter, in het arrest *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains* oordeelde het HvJ dat het ingehouden voorschot na annulering van een hotelreservering niet kwalificeerde als bezwarende titel. Het HvJ oordeelt dat 'het voorschot niet de vergoeding is die een hotelexploitant daadwerkelijk ontvangt als tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst die hij voor zijn klant heeft verricht', maar een compensatie voor door de annulering geleden schade. Een dergelijke schadevergoeding is geen vergoeding voor een dienst verricht onder bezwarende titel.²²¹ Van belang is te onderzoeken wat precies de prestatie is en voor wie deze verricht wordt.

3.5 Neutraliteitsbeginsel

Naast de in de wet opgenomen regels kent de omzetbelasting in de vorm van beginselen ook ongeschreven regels. Het HvJ noemt deze beginselen veelvuldig in haar oordelen. Het belangrijkste beginsel is het beginsel van fiscale neutraliteit, maar ook het vertrouwensbeginsel en het

²¹⁷ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

²¹⁸ HvJ EG 8 maart 1988, ECLI:EU:C:1988:120 (*Apple & Pear Development Council*).

²¹⁹ HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*).

²²⁰ HvJ EU 23 december 2015, C-250/14, ECLI:EU:C:2015:841 (*Air France-KLM*), V-N 2016/2.12, r.o. 27 & 28.

²²¹ HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440 (*Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*), r.o. 35.

gelijkheidsbeginsel worden genoemd.²³⁹ Alvorens het neutraliteitsbeginsel uiteen te zetten, worden hierna eerst het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel geduid.

Allereerst stelt het HvJ dat 'het algemene gelijkheidsbeginsel vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is'.²⁴⁰ Van Hilten en Van Kesteren geven aan dit neerkomt op gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden. Ook dienen ongelijke gevallen ongelijk behandeld worden, voor zover zij ongelijk zijn.²⁴¹ Daarnaast betekent het vertrouwensbeginsel dat een ondernemer naast de wet ook zijn wetgevende macht dient te kunnen vertrouwen. Wanneer de wetgevende macht een bepaald vertrouwen heeft gewekt, dit vertrouwen nagekomen moet worden. Ook als dit in strijd is met de wet. In het arrest *Elmeka* antwoorde de Griekse belastingautoriteit bevestigend op de vraag of een ondernemer het nultarief kon toepassen.²⁴³ Omdat deze activiteiten op basis van de Zesde richtlijn niet onder het nultarief vielen, hief de Griekse fiscus toch na. Het vertrouwensbeginsel is van toepassing als een belastingplichtige op 'redelijkerwijze kon aannemen dat de betrokken beschikking door een bevoegde instantie was gegeven'.²⁴⁴ Mijns inziens houdt dit in dat een belastingplichtige niet op alles wat een overheidsinstantie mededeelt blind kan vertrouwen, maar zelf ook dient te bedenken of sprake is van een redelijke uitwerking van de wet.

Opmerkelijk is dat het beginsel van fiscale neutraliteit een grote rol in de omzetbelasting heeft gekregen. Immers, belastingen beïnvloeden per definitie het economisch handelen. Van Hilten en Van Kesteren menen dat neutraliteit een relatief begrip is, welke afhangt van het rechtskarakter van de belasting. Zij stellen dat neutraliteit binnen de omzetbelasting betekent dat de belasting geen last voor de ondernemer mag zijn en proportioneel en zonder verstoringen tussen ondernemers dient plaats te vinden.²⁴⁵ Het neutraliteitsbeginsel bestaat uit inwendige en uitwendige neutraliteit. Bij de inwendige neutraliteit merkt de ondernemer niks van de omzetbelasting. In praktijk uit zich dit in het recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor drukt de btw niet op de ondernemer. Ook wordt voorkomen dat ondernemers de btw voorfinancieren voor de consument.²⁴⁶ Administratieve lasten als gevolg van de omzetbelasting brengen in de praktijk een nuancering aan op deze inwendige neutraliteit. Uitwendige neutraliteit houdt in dat alle consumptie evenredig wordt belast. Het maakt voor de consument niet uit wat, waar en bij wie hij consumeert. De belastingdruk van soortgelijke goederen respectievelijk diensten hoort gelijk te zijn. Ook wordt voor toepassing van het verlaagde tarief en vrijstellingen

²³⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 51.

²⁴⁰ HvJ EG 10 april 2008, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211 (*Marks & Spencer*), punt 51.

²⁴¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 61.

²⁴³ HvJ EG 14 september 2009, C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563 (*Elmeka NE*).

²⁴⁴ HvJ EG 14 september 2009, C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563 (*Elmeka NE*), punt 36.

²⁴⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 52-53.

²⁴⁶ Zie onder meer HvJ 14 februari 1985, nr. 268/86, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*) en HvJ 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (*INZO*).

aangesloten bij de aard van de prestatie en niet bij de ondernemer. Deze objectieve in plaats van subjectieve benadering zorgt voor economische, juridische en externe neutraliteit.

Juridische neutraliteit betekent dat vergelijkbare prestaties vergelijkbaar belast worden. Concreet betekent dit dat eenzelfde belastingtarief gehanteerd wordt voor vergelijkbare prestaties.²⁴⁷ Met externe neutraliteit wordt neutraliteit ten opzichte van andere jurisdicties bedoeld. Van belang is dat de belastingdruk op ingevoerde goederen gelijk is aan de belastingdruk op binnenlands geproduceerde goederen. Binnen de EU uit dit zich in de systematiek van intracommunautaire leveringen. Een goed gaat tegen 0% de grenzen over. Hierdoor is geen belasting verschuldigd in het land van vertrek. In het land van aankomst wordt dit goed tegen het aldaar geldende tarief belast.²⁴⁸ Als een goed van buiten de EU wordt ingevoerd, is btw verschuldigd in het land van invoer tegen het aldaar geldende tarief. ook bij uitvoer van goederen naar buiten de EU bestaat een recht op teruggaaf van belasting. Deze systematiek zorgt dat concurrentievervalsingen met non-EU-jurisdicties voorkomen worden.

Economische neutraliteit houdt in dat concurrentieneutraliteit tussen ondernemers bestaat. Dit betekent dat vergelijkbare prestaties voor de heffing van de btw niet verschillend worden behandeld. Ongeacht wie deze prestaties verricht.²⁴⁹ In de literatuur wordt geopperd dat hiervan afgeweken mag worden wanneer een rechtmatige verdeling van belastingheffing over consumenten om dergelijke maatregelen vraagt. Hierbij dienen bewust en openlijk maatregelen getroffen te worden, welke de bestaande concurrentieverhoudingen schenden en de afwentelingsmogelijkheden verkleinen.²⁵⁰ Op het eerste oog lijken vrijstellingen en de toepassing van verlaagde tarieven een inbreuk op het economische neutraliteitsbeginsel. Echter, het merendeel van de vrijstellingen en tariefdifferentiaties zijn gebaseerd op de aard van de prestatie en niet op de ondernemer. Dit maakt volgens dat dergelijke vrijstellingen en tariefdifferentiaties in lijn liggen met het karakter van een verbruiksbelasting.²⁵¹

3.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik een beeld geschetst van enkele aspecten van de omzetbelasting in zijn algemeenheid. Hierbij heb ik de ratio van de omzetbelasting behandeld, alsmede de rechtskarakters en vereisten omtrent de levering van een goed. Allereerst wordt een omzetbelasting gekenmerkt als productiebelasting, verkeersbelasting en als een verbruiksbelasting. Producenten hebben profijt van door de overheid bekostigde voorzieningen. Op basis van het profijtbeginsel belast een productiebelasting deze producenten. Een verkeersbelasting belast bepaalde rechtshandelingen. Een voorbeeld is de overdrachtsbelasting op de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken.

²⁴⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 57.

²⁴⁸ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, Wegwijs in de BTW 2019, par. 1.2.2.1.

²⁴⁹ HvJ 11 september 2014, C-219/13 (K Oy), V-N 2014/47.19, r.o. 24

²⁵⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 53.

²⁵¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 54.

Tot slot wordt bij een verbruiksbelasting belasting geheven over het verbruik van goederen en of diensten.

De levering van een goed wordt aangemerkt als een belaste handeling. Hierbij zijn een aantal zaken van belang. Zo dient een goed geleverd te worden op een van de in artikel 3 Wet OB 1968 genoemde manieren. Daarnaast dient de levering verricht te worden door een als zodanig handelende ondernemer: eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Bij fictie kunnen publiekrechtelijke lichamen en anderen dan ondernemers ook als ondernemers kwalificeren. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de levering van een nieuw vervoermiddel. Tot slot dient een goed onder bezwarende titel over te gaan. Van een bezwarende titel is sprake indien een meer dan symbolische vergoeding daadwerkelijk ontvangen wordt voor een verrichte prestatie die hiermee een rechtstreeks verband kent.

In de laatste paragraaf ben ik ingegaan op het neutraliteitsbeginsel. Deze neutraliteit uit zich in meerdere vormen. Zo geldt bij inwendige neutraliteit dat de ondernemer niks merkt van de omzetbelasting. Bij uitwendige neutraliteit wordt alle consumptie evenredig belast. Het zou voor de consument niet uit mogen maken wat, waar en bij wie hij consumeert. Juridische neutraliteit betekent vergelijkbare prestaties vergelijkbaar belast worden. Met externe neutraliteit wordt neutraliteit ten opzichte van andere jurisdicties bedoeld. Tot slot houdt economische neutraliteit in dat concurrentieneurality tussen ondernemers bestaat. Dit betekent dat vergelijkbare prestaties, ongeacht door wie ze verricht worden, voor de heffing van de btw niet verschillend worden behandeld.

Hoofdstuk 4 Margeregeling

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komt de werking van de huidige margeregeling aan bod. Allereerst werkt paragraaf 4.2 de aanleiding en de ratio van de regeling uit. Hierna komt met de inruilregeling de nationale voorloper van de margeregeling aan bod. Ook de veilingregeling wordt besproken. Vervolgens beschrijft paragraaf 4.4 de werking van de margeregeling. Hierna worden in paragraaf 4.5 de begrippen welke voor de margeregeling van belang zijn uitgewerkt. Deze worden deels verduidelijkt aan de hand van voorbeelden. Aansluitend schijnt paragraaf 4.6 zijn licht op internationale aspecten. Tot slot eindigt dit hoofdstuk met een deelconclusie waarin een antwoord wordt geformuleerd op de vraag wat de margeregeling is en hoe deze uitwerkt.

4.2 Aanleiding en ratio

De omzetbelasting wordt niet alleen bestempeld als verbruiksbelasting, maar kwalificeert ook als een indirecte belasting. Dit betekent dat de belastingdestinataris niet dezelfde is als degene die de belasting afdraagt.²⁵² Anders gezegd, de belasting drukt op de afnemer, maar de leverancier draagt de belasting af. In het algemeen werkt de omzetbelasting als volgt: een ondernemer die een belaste levering verricht draagt hierover belasting af, maar kan de door een andere ondernemer aan hem in rekening gebrachte btw terugvragen. Hierdoor draagt een ondernemer louter over de door hem toegevoegde waarde belasting af. Aangezien de consument geen btw in aftrek kan brengen betaalt de consument bij de aankoop de volledige btw over het goed.²⁵³ Hierna drukt geen btw meer op het goed en is deze waardeloos voor btw-doeleinden.²⁵⁴ Dit sluit goed aan bij de lineaire economie aangezien goederen daarbinnen geen restwaarde hebben.

Echter, in de circulaire economie is afval onwenselijk en keren goederen veelal van de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. Bij de levering van een particulier aan een ondernemer kwalificeert de particulier niet als ondernemer en is geen sprake van een belaste prestatie. Als de ondernemer dit goed vervolgens doorverkoopt is wel sprake van een belaste prestatie. Aangezien de ondernemer btw-vrij heeft ingekocht van de consument, heeft de ondernemer geen recht op vooraftrek. Gevolg hiervan is dat sprake is van cumulatie van btw.²⁵⁵ Immers, de consument heeft in eerste instantie de volledige btw betaald, zonder iets in aftrek te kunnen brengen. Bij de verkoop terug aan een ondernemer zit de betaalde btw in de prijs verdisconteerd. Als de ondernemer dit goed hierna belast doorverkoopt wordt btw over btw berekend. In de Memorie van Toelichting geeft de wetgever

²⁵² Wijtvliet, *MBB* 2014/10-02, p. 407.

²⁵³ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, *Wegwijs in de BTW* 2019, par. 1.3.1.

²⁵⁴ Tenzij de consument dit goed weer als ondernemer verkoopt, zie bijvoorbeeld artikel 7 lid 6 Wet OB 1968.

²⁵⁵ Merx, *MBB* 2020/10-33, p. 408.

aan dat deze cumulatie onwenselijk is.²⁵⁶ Om de neutraliteit van het belastingstelsel te waarborgen en om te voorkomen dat bepaalde sectoren door deze financiële verzwaring buiten spel worden gezet dient btw-cumulatie te worden voorkomen. Ook zou cumulatie van btw kunnen zorgen voor een hogere prijs en daarmee de concurrentieverhoudingen verstoren. Doordat ondernemers recht op vooraftrek hebben, wordt cumulatie voorkomen en feitelijk slechts geheven over de door een ondernemer toegevoegde waarde. Wanneer een ondernemer een goed inkoopt van een niet-ondernemer dan wel een ondernemer die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht, bestaat geen recht op vooraftrek.²⁵⁷ Hierdoor wordt btw-cumulatie niet voorkomen. De margeregeling heeft als doel om deze btw-cumulatie tegen te gaan.²⁵⁸ Om te voorkomen dat bij de terugkeer uit de consumptieve sfeer naar de productieketen 'rest-btw' op een goed belast wordt, wordt onder het regime van de margeregeling bij wederverkoop btw geheven over de winstmarge en niet over de verkoopprijs.²⁵⁹ De margeregeling gaat btw-cumulatie tegen in de gevallen waarin een goed van de consumptieve sfeer terugkeert naar de productieve sfeer.²⁶⁰

een niet-ondernemer, een ondernemer die de btw bij aanschaf van het goed niet in aftrek heeft kunnen brengen en waarvan de levering op grond van artikel 11 lid 1 sub r Wet OB 1968 is vrijgesteld, een ondernemer die gebruik maakt van de kleine ondernemers vrijstelling, een ondernemer of wederverkoper uit een andere lidstaat die geen btw in rekening mag brengen of door andere wederverkopers die gebruik maken van de margeregeling

4.3 Chronologisch overzicht

Voor de invoer van de Wet OB 1968 kende Nederland een cumulatief cascade stelsel. Hierbij draagt iedere schakel in het productieproces een vast percentage van de verkoopprijs aan belasting af. De aan de voorgaande schakel betaalde belasting kon niet in vooraftrek worden gebracht., waardoor btw-cumulatie ontstaat.²⁶¹ Dit kan verduidelijkt worden aan de hand van een simpel voorbeeld: een houthakker levert planken aan een meubelmaker voor € 100. De meubelmaker maakt een kast van dit hout en verkoopt deze aan een consument voor € 200. In dit voorbeeld zijn – voor het rekengemak – beide leveringen belast tegen 20%. In een situatie met aftrek van voorbelasting dient de meubelmaker € 20 aan btw te betalen over het ontvangen hout. Vervolgens dient bij de verkoop van de kast aan de consument € 40 aan btw te worden betaald. Echter, de meubelmaker kan de oorspronkelijke € 20 betaalde btw hiervan aftrekken, waardoor uiteindelijk feitelijk € 40 betaald wordt over een totale

²⁵⁶ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 2.

²⁵⁷ Een levering door een dergelijke leverancier is immers ook niet belast met btw.

²⁵⁸ Teeuwssen, in: *Commentaar NL Fiscaal*, art. 28b Wet OB (online, bijgewerkt 2 november 2020).

²⁵⁹ Vossen, in: *Sdu Commentaar Omzetbelasting*, art. 28b, (online, bijgewerkt 17 maart 2021).

²⁶⁰ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 4.

²⁶¹ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 1.

waarde van € 200, hetgeen overeenkomt met de situatie waarin alleen geheven zou worden over het eindproduct. Daarnaast betekent dit dat de meubelmaker feitelijk € 100 en geen € 120 heeft betaald voor het hout. Onder het cascadesysteem bestaat geen recht op vooraftrek. Er kan vanuit worden gegaan dat een ondernemer een gelijke winst nastreeft als onder het systeem met vooraftrek. Dit betekent dat om een winst van € 100 te realiseren de kast voor € 220 verkocht dient te worden. De btw die hierop drukt is € 44. Dit laat zien dat door het ontbreken van een recht op vooraftrek een btw-cumulatie ter grootte van € 4 ontstaat. De wetgever gaf aan dat deze cumulatie voorkomen werd met een overgang naar een belasting over de toegevoegde waarde. De btw is niet de enige belastingvariant die over de toegevoegde waarde wordt geheven, maar vanuit het oogpunt van de harmonisatie van de EU werd de keuzevrijheid van lidstaten ontnomen en de btw middels een richtlijn opgelegd.²⁶² In de tweede helft van de 20^e eeuw kreeg de fiscale eenwording van Europa vorm. Rond 1970 stapten veel lidstaten over op de btw. Ondanks dat dit systeem in grote lijnen overeenkwam veroorzaakten dispariteiten nog steeds beperkingen voor het intracommunautaire handelsverkeer.²⁶⁴ Deze dispariteiten werden voorkomen met de invoer van de Europese verkeersvrijheden en de afschaffing van de fiscale binnengrenzen per 1 januari 1993. Om een goede werking van de interne markt te behalen en het intracommunautaire handelsverkeer te stimuleren was harmonisatie noodzakelijk. Met het afschaffen van de fiscale grenzen werd de interne markt een feit. Pas na het afschaffen van de fiscale grenzen werd een uniewijde oplossing gevonden voor de btw-cumulatie als gevolg van hergebruik van goederen. Dit resulteerde in Richtlijn 94/5/EEG welke lidstaten verplichtte om per 1 januari 1995 een margeregeling in de nationale wet te hebben opgenomen.²⁶⁷

Inruilregeling

Vóór 1995 kende Nederland met de inruilregeling al een soortgelijke, maar niet identieke, bepaling, welke gelijktijdig met de invoer van de margeregeling is komen te vervallen. Al bij de invoer van de Wet OB 1968 werd aangekaart dat nog steeds cumulatie van btw plaatsvindt in situaties van wederverkoop van antiques, ²⁶⁸ bij veilingen en bij de verkoop van gebruikte goederen en kunstproducten zoals (gebruikte) postzegels.²⁶⁹ Om (de kritiek op) deze cumulatie tegen te gaan werd de inruilregeling ingevoerd.²⁷⁰ De inruilregeling was van toepassing indien een gebruikt goed wordt ingeruild voor een soortgelijk goed. Als gevolg van deze regeling werd bij de levering van het nieuwe goed slechts over de betaling bovenop de inruil van het oude goed btw berekend. Bij wederverkoop van het ingeruide goed wordt geheven over de vergoeding die de wederverkoper ontvangen heeft bij

²⁶² *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 1.

²⁶⁴ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, *Wegwijs in de BTW 2019*, par. 1.3.1 en 1.3.2.

²⁶⁷ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 4.

²⁶⁸ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 6, p. 45.

²⁶⁹ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 5, p. 31.

²⁷⁰ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 8.

deze wederverkoop. Doordat het ingeruilde goed belastingvrij aan de wederverkoper wordt geleverd, wordt dit goed ontlast van eventuele rest-btw, wat btw-cumulatie voorkwam.²⁷¹ De Hoge Raad stelt dat indien de in het maatschappelijk verkeer gangbare functie van goederen overeenkomt, sprake is van soortgelijke goederen.²⁷² Ondanks deze ruime opvatting is het vereiste van een soortgelijke functie voor het ingeruilde en nieuw te ontvangen goed een beperking ten opzichte van de margeregeling.

Veilingregeling

In artikel 3 lid 5 Wet OB 1968 is de veilingregeling opgenomen.²⁷⁴ Wanneer goederen via een veiling verkocht worden, is sprake van twee opeenvolgende leveringen. De eerste betreft de levering van verkoper aan het veilinghuis en de tweede levering is die van het veilinghuis aan de koper. Zonder de veilingregeling verricht het veilinghuis een dienst, namelijk het aan elkaar koppelen van koper en verkoper. Wanneer ondernemers goederen verkopen via een veilinghuis heeft dit – door het recht op vooraftek – geen gevolgen voor de belastingdruk op deze goederen. Echter, indien niet-ondernemers via een veilinghuis goederen verkopen, neemt als gevolg van deze regeling de belastingdruk toe. Immers, zonder veilinghuis is de levering van een niet-ondernemer aan een consument onbelast. Onder werking van de veilingregeling is de levering door een particulier aan het veilinghuis (nog steeds) onbelast, terwijl de levering van het veilinghuis aan de consument wel belast is. Hierdoor ontstaat een extra belaste levering ten opzichte van de situatie waarin een niet-ondernemer direct levert aan een particulier. Ook ontbreekt bij de kopers het recht op vooraftek.²⁷⁵ Zonder veilingregeling zou het veilinghuis alleen btw verschuldigd zijn over de door haar toegevoegde waarde: de marge van het veilinghuis. Anders gezegd, doordat de levering van een goed via een veilinghuis opgesplitst wordt in twee leveringen, ontstaat in geval van levering door een particulier een hogere belastingdruk. Om deze hogere belastingdruk tegen te gaan is besloten de veilingregeling optioneel te maken.²⁷⁶ Het ontstaan van btw-cumulatie onder toepassing van de veilingregeling in situaties waarin zonder tussenkomst van het veilinghuis geen btw verschuldigd zou zijn vormde mede aanleiding voor de invoering van de margeregeling.²⁷⁷

²⁷¹ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, par. 2.4.

²⁷² HR 30 augustus 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4096, BNB 1990/3, r.o. 4.2

²⁷⁴ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 31.

²⁷⁵ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 31.

²⁷⁶ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 6, p. 45.

²⁷⁷ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, *Wegwijs in de BTW 2019*, par. 2.11.

4.4 Werking margeregeling

De margeregeling uit artikel 28b tot en met 28i Wet OB 1968 en is de Nederlandse implementatie van artikel 311 tot en met 325 van de btw-richtlijn, waarbij artikel 312 tot en met 315 als belangrijkste bepalingen gelden.²⁷⁸ Richtlijn 94/5/EG bepaalde dat uniewijd eenzelfde regeling voor gebruikte goederen dienden te worden ingevoerd. Bij de implementatie van de margeregeling is de concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven een drijfveer geweest om te opteren voor kanbepalingen zoals het verlaagde btw-tarief en de globalisatieregeling.²⁷⁹

Als hoofdregel in de omzetbelasting geldt dat de maatstaf vastgesteld wordt op de vergoeding.²⁸¹ De margeregeling wijkt hiervan af door de maatstaf te beperken tot de winstmarge. Op de maatstaf en enkele andere afwijkingen na werkt de margeregeling hetzelfde uit als een 'normale' situatie onder de Wet OB 1968.²⁸² De algemene uitwerking van de bepaling is als volgt: indien een ondernemer ervoor kiest gebruik te maken van de margeregeling dient bij de verkoop van een margegoed slechts btw afgedragen te worden over de winstmarge. Deze marge wordt bepaald door de ontvangen vergoeding te verminderen met de betaalde vergoeding. Ook ontbreekt bij de margeregeling het recht op vooraftrek.²⁸³ Nu passen we de margeregeling toe op het voorbeeld van de meubelmaker uit paragraaf 3.3. Na de kast een aantal jaren in bezit te hebben gehad besluit de consument de kast terug te verkopen aan de meubelmaker voor € 150. De meubelmaker repareert deze kast en verkoopt hem na de opknopbeurt voor € 250 aan een andere particulier. Ervan uitgaande dat de consument slechts eenmalig een kast verkoopt aan de meubelmaker, ontbreekt een duurzaam opbrengsttoogmerk voor de consument en kwalificeert deze niet als ondernemer. Als gevolg hiervan is bij de verkoop van consument aan meubelmaker geen sprake van een belaste levering en heeft de meubelmaker bij wederverkoop van deze kast geen recht op vooraftrek voor deze transactie. Dit resulteert onder de normale wetsuitwerking in een heffingsmaatstaf van € 250. Indien de meubelmaker gebruik maakt van de winstmargeregeling kan de inkoopprijs afgetrokken worden van de verkoopprijs om de winstmarge te bepalen. De winstmarge van € 100 geldt dan als maatstaf. Hierdoor wordt alleen over de toegevoegde waarde geheven. Zonder deze bepaling zou niet alleen tweemaal geheven worden over dezelfde waarde, maar zou ook cumulatie van btw ontstaan. Immers, over de ingekochte kast is al belasting geheven op het moment van de oorspronkelijke verkoop van de meubelmaker aan de eerste consument. In het volgende stuk worden onderdelen van deze regeling meer in detail uiteengezet.

²⁷⁸ Teeuwssen, in: Commentaar NL Fiscaal, art. 28b Wet OB (online, bijgewerkt 2 november 2020).

²⁷⁹ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 6.

²⁸¹ Art. 8 lid 1 Wet OB 1968.

²⁸² Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.1.

²⁸³ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 8.

Ook op een aantal andere vlakken wordt afgeweken van de normale heffing om het doel van de margeregeling te bewerkstelligen.²⁸⁴ Zo kan de afnemer van het margegoed de in de verkoopprijs begrepen btw niet aftrekken, heeft de wederverkoper geen recht op aftrek van voorbelasting en mag de btw niet afzonderlijk worden gefactureerd. Ook geldt onder de margeregeling een verbod op het verleggen van de heffing van goederen die door een buitenlandse ondernemer worden geleverd. Tot slot vindt de heffing plaats volgens het oorsprongslidbeginsel en wordt – zoals bij aankoop door particulieren normaliter wel het geval is²⁸⁵ – niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel.²⁸⁶ De keuze voor toepassing van de margeregeling blijkt uit de administratie van de wederverkoper. Deze dient duidelijk en overzichtelijk te zijn en een overzicht te bevatten van de in- en verkopen van margegoederen, waarmee de winstmarge per goed of per belastingtijdvak gemakkelijk te bepalen is. Ook dient de wederverkoper een door de leverancier getekende inkoopverklaring te kunnen aanleveren. Een verzoek voor toepassing van de bepaling hoeft niet ingediend te worden. Het feit dat de belastingdienst dit eenvoudig kan controleren in de boekhouding is voldoende.²⁸⁷

Voorwaarden

Om aanspraak te kunnen maken op de margeregeling moet zijn voldaan aan een zestal voorwaarden. Allereerst dient de wederverkoper een (marge)goed te leveren. Hiervan is sprake als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgaat of als de wederverkoper een goed in het bezit van zijn bedrijf overbrengt naar een andere lidstaat zonder het eigendom hierbij af te staan.²⁸⁸ Daarnaast moet het gaan om een margegoed. Hieronder kwalificeren gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Goederen die kwalificeren als kunstvoorwerp, voorwerp voor verzameling of antiquiteit zijn opgenomen in bijlage IX van de btw-richtlijn. Voor gebruikte goederen is wel een definitie opgenomen in de wet: ‘roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na hertstelling daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt’.²⁸⁹ Niet als gebruikte goederen kwalificeren kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, alsmede nieuwe vervoermiddelen die vanuit of naar een andere lidstaat worden verzonden en bij ministeriële regeling aangewezen edele metalen of edelstenen. Ten derde dient het margegoed door de wederverkoper van een in artikel 28b lid 2 Wet OB 1968 genoemde leverancier verkregen zijn. Aangezien de margeregeling belastingcumulatie tegengaat, dient de levering aan de wederverkoper verricht te worden door een niet-ondernemer, een ondernemer die de btw bij aanschaf van het goed niet in aftrek heeft kunnen brengen en waarvan de levering op grond van artikel 11 lid 1 sub r Wet OB

²⁸⁴ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.1.

²⁸⁵ Van Slooten, Van Dongen & Soltysik, *Wegwijs in de BTW 2019*, par. 1.3.2.2.

²⁸⁶ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.1.

²⁸⁷ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 6.

²⁸⁸ Art. 3 respectievelijk art. 3a Wet OB 1968.

²⁸⁹ Art. 2a lid 1 sub L Wet OB 1968.

1968 is vrijgesteld, een ondernemer die gebruik maakt van de kleine ondernemers vrijstelling, een ondernemer of wederverkoper uit een andere lidstaat die geen btw in rekening mag brengen of door andere wederverkopers die gebruik maken van de margeregeling.²⁹⁰ De reden hiervoor is dat bij de inkoop van een dergelijke leverancier geen sprake is van een belaste levering. Hierdoor heeft de wederverkoper geen recht op vooraf trek en kan – zonder margeregeling – belastingcumulatie optreden. Ook dient de levering van een dergelijk goed tot de normale bedrijfsuitoefening van de wederverkoper te behoren. Hierbij hoeft de normale bedrijfsuitoefening niet puur te bestaan uit het in- en verkopen van gebruikte goederen. Het feit dat een margegoed wordt ingekocht, aansluitend in de bedrijfsuitoefening wordt gebruikt en tot slot wordt verkocht belemmert de toepassing van de margeregeling niet.²⁹¹ Tot slot moet het margegoed binnen de Unie aan de wederverkoper geleverd zijn en mag de wederverkoper de btw niet afzonderlijk op de factuur vermelden. Indien de btw wel afzonderlijk op de factuur wordt vermeld wordt dit beschouwd als het bewust afzien van de margeregeling en opteren voor het bepalen van de heffingsmaatstaf conform de hoofdregel van artikel 8 lid 1 Wet OB.²⁹²

Globalisatieregeling

In plaats van de marge per goed te bepalen, kan ook geopteerd worden voor de globalisatieregeling. Dan wordt de winstmarge niet bepaald op het verschil tussen de inkoop- en verkoopprijs van een specifiek goed, maar op de winstmarge in een bepaald belastingtijdvak. Hierbij wordt de som van de bij verkoop ontvangen vergoedingen verminderd met het totaal aan vergoedingen dat door de wederverkoper in dat tijdvak moet worden voldaan.²⁹³ Voor beide wordt alleen rekening gehouden met de opbrengsten en kosten van goederen waarop de margeregeling van toepassing is. Ook worden de goederen per tarief ingedeeld, waardoor de winstmarge van een goed dat tegen het verlaagde tarief wordt belast niet opgeteld mag worden bij goederen die tegen het reguliere tarief worden belast. Bij een negatieve winstmarge van een tariefgroep wordt geen belasting teruggegeven. Ook kan dit niet verrekend worden met de winstmarge van een andere tariefgroep. Wel kan deze negatieve winstmarge doorgeschoven worden naar een volgend belastingtijdvak. Er wordt niet gerept over een carry-back. Ik verwacht dat dit niet kan aangezien het tegen de ratio van de margeregeling ingaat om belasting terug te geven. Van de globalisatieregeling wordt gebruik gemaakt in het geval niet per goed een vergelijking van de inkoop- en verkoopprijs gemaakt kan worden of indien sprake is van negatieve marges voor individuele goederen. De globalisatieregeling is niet verplicht. Zo kan ook geopteerd worden voor de margeregeling en kan de winstmarge alsnog per goed worden bepaald. Ook kan nog

²⁹⁰ Besluit van 20 december 2019, nr. 25271, (*Stcrt.* 2019, 66217), par. 3.5.

²⁹¹ HvJ EG 8 december 2005, C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753 (*Jyske Finans*), punt 42-40.

²⁹² Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.2.

²⁹³ Art. 28d Wet OB 1968.

steeds geopteerd worden voor normale belastingheffing. De toepassing van de globalisatieregeling gaat op verzoek, waarbij de wetgever in artikel 4c, lid 1 sub van de uitvoeringsbeschikking a priori de toepassing heeft goedgekeurd voor een aantal margegoederen.²⁹⁴ Om af te zien van de globalisatieregeling dient op schriftelijke wijze kennisgegeven te worden aan de inspecteur. Met ingang van het volgende kalenderjaar is de globalisatieregeling voor minimaal vijf kalenderjaren niet meer van toepassing. Om daarna weer gebruik te kunnen maken van de globalisatieregeling dient wederom een schriftelijk verzoek te worden ingediend bij de inspecteur. Bij het afzien van de globalisatieregeling kan wel gebruik gemaakt worden van de margeregeling. Daarnaast kan niet selectief worden afgezien van de globalisatieregeling.

4.5 Begrippen binnen de margeregeling

Wederverkoper

Ook het begrip ‘wederverkoper’ is gedefinieerd in de wet: ‘de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzameling of antiques’.²⁹⁵ Tussen het moment van aankoop en wederverkoop kan een goed ook in gebruik worden genomen voor de normale bedrijfsuitoefening. Te denken valt aan bedrijven die kunstvoorwerpen verhuren. Indien een dergelijk bedrijf tweedehands kunstvoorwerpen opkoopt bij particulieren en – alvorens deze kunstvoorwerpen weer door te verkopen – aansluitend verhuurt, kan gebruik gemaakt worden van de margeregeling.²⁹⁶ Ook bij het leasen van gebruikte auto’s kan succesvol een beroep worden gedaan op de margeregeling.²⁹⁷ In deze gevallen geldt wel dat een voornemen van de wederverkoper tot uiteindelijke verkoop al op moment van aankoop vaststaat. Het feit dat de verhuur van de goederen de primaire bedrijfsactiviteit is en de wederverkoop ondergeschikt is, doet hier niets aan af.²⁹⁸ Zoals in paragraaf 3.3 vermeld geldt onder gevolg van artikel 3 lid 5 Wet OB 1968 dat bij verkoop via een veiling sprake is van twee opeenvolgende leveringen. Ook geldt dat de in- en verkoop van goederen tot de normale bedrijfsuitoefening van een veilinghuis horen, waardoor een veilinghuis kwalificeert als wederverkoper.²⁹⁹ Ook binnen de levering van gas en elektriciteit wordt gesproken over wederverkopers. Ondernemers met als hoofdactiviteit het opkopen van gas, warmte of koude of elektriciteit, waarvan het eigen gebruik verwaarloosbaar is kwalificeren als wederverkopers.³⁰⁰ Belangrijk te vermelden is dat hier sprake is van een ander soort wederverkoper, welke in beginsel niet kwalificeert als wederverkoper voor de margeregeling.

²⁹⁴ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 4.1.

²⁹⁵ Art. 2a lid 1 sub K Wet OB 1968.

²⁹⁶ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.3.

²⁹⁷ HvJ EG 8 december 2005, C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753 (*Jyske Finans*).

²⁹⁸ *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 28b Wet OB 1968, aant. 26.31.4 (online, bijgewerkt 1 januari 2021).

²⁹⁹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.3.

³⁰⁰ Art. 5b lid 2 Wet OB 1968.

Winstmarge

De winstmarge is 'het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan'.³⁰¹ Aangezien de over de verkoop verschuldigde btw niet apart gefactureerd mag worden, zit de btw in de verkoopprijs inbegrepen. Om tot de betaalde btw te komen dient de verkoopprijs verminderd te worden met de inkoopprijs, om dit vervolgens te vermenigvuldigen met 21/121 respectievelijk 9/109. De daadwerkelijke winstmarge komt dan neer op de verkoopprijs minus de inkoopprijs minus de betaalde btw. Door het verschil tussen de verkoop- en inkoopprijs te vermenigvuldigen met 100/121 respectievelijk 100/109 kan ook in één keer de behaalde winstmarge exclusief btw bepaald worden. Ook dit kan verduidelijkt worden aan de hand van een voorbeeld. Stel een meubelmaker koopt een kast in van een particulier voor € 100. Na wat reparatie en herstelwerkzaamheden verkoopt de meubelmaker deze kast aan een andere particulier voor € 342. Het verschil tussen verkoop- en inkoopprijs bedraagt dan € 242. Hiervan is € 42 verschuldigd aan btw en bedraagt de winstmarge exclusief btw € 200.³⁰² Voor zowel de inkoopprijs als de verkoopprijs wordt aangesloten bij de daadwerkelijke vergoeding. Deze vergoeding wordt bepaald volgens artikel 8 lid 2 Wet OB 1968 en komt neer op de totale waarde van de tegenprestatie. Mij lijkt dat in het geval bij inkoop is afgesproken om de inkoopprijs te verhogen met een percentage van de verkoopprijs, dit percentage bij de inkoopprijs dient te worden opgeteld. Ook toekomstige tegenprestaties – zoals kortingen bij toekomstige aankopen – vallen onder de inkoopprijs.³⁰³

Het is opmerkelijk dat gesproken wordt over een winstmarge, aangezien het verschil tussen de verkoopprijs en inkoopprijs niet gelijk is aan de winst. Stel dat de meubelmaker uit het voorbeeld om de kast te herstellen voor wederverkoop € 50 aan kosten heeft gemaakt voor verf. In het besluit margeregeling geeft de staatssecretaris expliciet aan dat de inkoopprijs niet verhoogd wordt met herstellkosten. Wel kan de op deze kosten drukkende btw worden afgetrokken.³⁰⁴ Dit laat zien dat deze winstmarge niet aansluit bij de daadwerkelijke, commerciële winstmarge. Desondanks wordt vanuit het perspectief van de btw gesproken van een margeregeling dan wel gebruikte-goederenregeling. De verklaring hiervoor ligt in het feit dat in de btw-winstmarge gelijk is aan de verkoopprijs minus de aankoopprijs minus de btw over deze marge. Tot slot is het is goed te vermelden dat de winstmarge minimaal nihil bedraagt. Als gevolg van de margeregeling kan geen sprake zijn van een teruggaaf van btw.³⁰⁵ Bij een negatieve marge of een marge van nul wordt onder de margeregeling dus geen belasting

³⁰¹ Art. 28b, lid 1 Wet OB 1968.

³⁰² $21/121 * € 242 = € 42$ en $100/121 * € 242 = € 200$.

³⁰³ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.6.

³⁰⁴ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.13.

³⁰⁵ *Kamerstukken II* 1994/95, 23 952, nr. 3, p.12.

geheven, terwijl in een soortgelijke situatie zonder de margeregeling wel geheven zou worden over de verkoopprijs.

Gebruikte goederen

Bij de invoering van de margeregeling gaf de wetgever aan dat een verschil met de inruilregeling gelegen is in het feit dat de margeregeling meer 'het karakter van een algemene gebruikte-goederen regeling heeft'.³⁰⁶ Hierdoor lijkt deze regeling beter aan te sluiten bij een circulaire economie dan bij een lineaire. Naast kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzameling of antiquiteiten kwalificeren 'roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na hertstelling daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt' als gebruikte goederen.³⁰⁷ De gedachte achter de regeling is dat de goederen – eventueel na herstel – voor het oorspronkelijke doel hergebruikt kunnen worden. Hierdoor behoren (onderdelen van) goederen die als grondstof of halffabricaat gebruikt kunnen worden buiten de reikwijdte van de margeregeling. Ditzelfde geldt als de wederverkoper iemand goederen laat vervaardigen.³⁰⁸ Wel kwalificeren enkele merkwaardige goederen als gebruikt goed. Zo oordeelde het HvJ dat een gedemonteerd (auto)onderdeel op zichzelf kan kwalificeren als gebruikt goed. Voorwaarde hiervoor is dat het onderdeel eenzelfde functie gaat vervullen als het oorspronkelijke onderdeel en dat het – eventueel na herstel – opnieuw kan worden gebruikt in de staat waarin het op moment van levering aan wederverkoper verkeert.³⁰⁹ Uit het arrest Stenholmen³¹⁰ volgt dat ook dieren kunnen kwalificeren als margegoed. In casu kocht een Zweedse paardentrainer veulens van particulieren om deze vervolgens te trainen tot rijpaard alvorens de volledige getrainde paarden door te verkopen. Het HvJ stelde dat het doel van de margeregeling is om cumulatieve btw te voorkomen. Voor de uitsluiting van dieren bestaat geen wettelijke grondslag. Bovendien gaat dit in tegen het doel van de margeregeling. Dieren kunnen dan ook wel kwalificeren als gebruikte goederen.³¹¹

In navolging van het arrest Sjelle Autogenbrug keurt de staatssecretaris het gebruik van de margeregeling bij gedemonteerde goederen onder de in het arrest geldende voorwaarden goed.³¹² Het gaat in tegen de ratio van de margeregeling om nieuw vervaardigde goederen ook onder deze bepaling te laten vallen. Uit HvJ Van Dijk's Boekhuis volgt dat sprake is van een vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond. Van belang is hierbij dat de essentiële kenmerken van het goed zijn gewijzigd.³¹³ In het besluit margeregeling stelt de staatssecretaris dat

³⁰⁶ *Kamerstukken II* 1994/95, 23 952, nr. 3, p. 2-4.

³⁰⁷ Art. 2a lid 1 sub L Wet OB 1968.

³⁰⁸ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.4.

³⁰⁹ HvJ EU 18 januari 2017, C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20 (*Sjelle Autogenbrug*).

³¹⁰ HvJ EG 1 april 2004, C-230/02, ECLI:EU:C:2004:213 (*Stenholmen*).

³¹¹ HvJ EG 1 april 2004, C-230/02, ECLI:EU:C:2004:213 (*Stenholmen*).

³¹² Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.14.

³¹³ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*), BNB 1985/335, r.o. 14 en 20

sprake moet zijn van een goed dat – aan fysieke toestand voorbijgaande – nog niet bestond. Vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument dient te worden nagegaan of goederen gelijk van soort zijn.³¹⁴ Goederen zijn soortgelijk als ze ‘overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden’.³¹⁵

Goederen kunnen ook worden samengevoegd zonder dat sprake is van vervaardiging van een nieuw product. De staatssecretaris noemt een schilderij plus lijst als voorbeeld. Stel de wederverkoper heeft een lijst aangeschaft voor € 200 en een schilderij voor € 1.000. Wanneer de margeregeling op beide goederen van toepassing is, wordt de inkoopprijs gesteld op de som van beide goederen: € 1.200. De inkoopprijs is € 1.000 als de margeregeling slechts op het schilderij van toepassing is. De wederverkoper heeft in dit laatste geval wel recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de aangeschafte lijst (mits deze belast is geleverd). Zonder verrekening van voorbelasting zou cumulatie optreden aangezien de € 200 van de lijst al belast was bij de aanschaf van de lijst.

Indien een wederverkoper meerdere goederen heeft ingekocht voor één gezamenlijke prijs, dient deze prijs – binnen de grenzen der redelijkheid – verdeeld te worden over alle goederen. In beginsel komt dit neer op een verdeling naar rato van de te verwachten verkoopopbrengst.³¹⁶ Ook keurt de Staatssecretaris met toepassing van de hardheidsclausule goed om de margeregeling toe te passen bij de gezamenlijke verkoop van goederen die wel en goederen die niet onder de margeregeling vallen. Alleen de inkooprijzen van de goederen waarvoor geen recht op aftrek bestond worden toegerekend aan de totale inkooprijzen. Stel dat de wederverkoper uit bovenstaande voorbeeld twee schilderijen met lijst verkoopt voor in totaal € 3.000, waarbij de twee schilderijen en één van de twee lijsten onder de margeregeling vallen. Dan wordt de verkrijgingsprijs gesteld op de som van de verkrijgingsprijzen van alle margegoederen. Hierdoor is de verkrijgingsprijs gelijk aan € 2.200.³¹⁷ De verkrijgingsprijs van € 200 die betaald is voor de lijst die niet onder de margeregeling aangekocht is, wordt bij verkoop door de wederverkoper volledig tot het belastbare bedrag van de wederverkoper gerekend. Wel is sprake van recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot die € 200 indien bij inkoop door de wederverkoper aan deze wederverkoper btw in rekening is gebracht. Voor de volledigheid dient

³¹⁴ HvJ EU 9 november 2017, C-499/16, ECLI:NL:EU:C:2017:846 (Az), r.o. 31-32.

³¹⁵ HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:NL:EU:C:2014:2207 (K), r.o. 25

³¹⁶ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.17.

³¹⁷ Verkrijgingsprijs twee schilderijen plus één lijst: 1.000 + € 1.000 + € 200 = € 2.200.

vermeld te worden dat de margeregeling ook bij (ont)voeging in de fiscale eenheid en overdracht van een onderneming onder gevolg van artikel 37d Wet OB 1968 meegenomen kan worden.³¹⁸

4.6 Internationale aspecten

De margeregeling vindt geen toepassing bij de invoer van goederen door of voor een wederverkoper.³¹⁹ In dergelijke gevallen is sprake van een belastbaar feit op grond van artikel 1 sub d Wet OB 1968 en is btw verschuldigd over de douanewaarde.³²⁰ In het geval van uitvoer naar een land buiten de EU of in het geval waarin goederen onder het stelsel van douane-entrepots worden gebracht wordt geheven tegen 0%. Een ondernemer kan hier echter ook de margeregeling toepassen. Aangezien een ondernemer door toepassing van de margeregeling zijn recht op aftrek van voorbelasting kwijtraakt, kan het aantrekkelijk zijn om bij uitvoer te opteren voor de normale wetsuitwerking en af te zien van de margeregeling.

Bij intracommunautaire leveringen kan ook geopteerd worden voor de margeregeling.³²¹ Als hiervoor wordt geopteerd wordt de levering in de lidstaat van de wederverkoper belast alsof het een binnenlandse levering betreft. Dit betekent dat die lidstaat geen intracommunautaire leveringen tegen 0% ziet, maar dat de winstmarge tegen het aldaar geldende tarief wordt belast. Aangezien de andere lidstaat met betrekking tot deze levering geen intracommunautaire verwerving ziet, is de verkrijger in die lidstaat geen btw verschuldigd.³²² Ook gaat de margeregeling voor de afstandsverkopenregeling.³²⁵ Op basis van de afstandsverkopenregeling wordt, als een ondernemer een goed levert aan een particulier in een andere lidstaat, de plaats van levering verplaatst naar de plaats van aankomst van het goed. Hiermee wordt het 'tariefshoppen' door particulieren tegengegaan.³²⁶ Eis hierbij is dat de goederen direct of indirect door of voor rekening van de ondernemer vervoerd worden of door diens indirecte tussenkomst. Dit betekent dat als een particulier uit lidstaat A de goederen zelf ophaalt uit lidstaat B, gewoon btw verschuldigd is in lidstaat B. Tot 1 juli 2021 diende een ondernemer te opteren voor toepassing van de afstandsverkopenregeling dan wel het drempelbedrag per lidstaat te overschrijden.³²⁷ Per 1 juli 2021 is deze drempel Uniewijd verlaagd naar € 10.000. Hierdoor vallen ondernemers sneller onder de afstandsverkopenregeling. De intracommunautaire levering en

³¹⁸ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.18-3.19.

³¹⁹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.11.

³²⁰ Art. 19 Wet OB 1968.

³²¹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.9.

³²² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

³²⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

³²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 447.

³²⁷ Merx, *Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland*, (online bijgewerkt 6 maart 2021).

afstandsverkopenregeling sluiten aan bij het bestemmingslandbeginsel. De margeregeling sluit aan bij het oorsprongslaanbeginsel.³²⁸

Ter verduidelijking is het volgende voorbeeld geschetst: een Duitse ondernemer koopt voor € 100 een kast van een Duitse particulier. Vervolgens verkoopt hij deze kast voor € 200 (exclusief btw) aan een Nederlandse afnemer.

- Wanneer de afnemer een ondernemer is, is sprake van een intracommunautaire levering. Gevolg is dat de kast tegen het reguliere tarief van 21% in Nederland wordt geleverd.
- Wanneer de afnemer een particulier is en de kast op eigen kosten haalt of laat bezorgen, is de plaats van levering in Duitsland en wordt de kast aldaar tegen 19% belast.
- Als de afnemer een particulier is en de kast op kosten van de Duitse ondernemer laat verzenden naar Nederland, is op basis van de afstandsverkopenregeling de plaats van levering in Nederland alwaar 21% btw verschuldigd is.

In bovenstaande situaties heeft de Duitse ondernemer recht op vooraftrek.³²⁹ Stel de margeregeling wordt toegepast op bovenstaande verkoop. In alle drie de situaties heeft de Duitse ondernemer een winstmarge exclusief btw van € 100 en draagt € 19 aan Duitse btw af.³³⁰ Als gevolg van de toepassing van de margeregeling gaat het recht op aftrek van voorbelasting verloren. Ook wordt de plaats van levering verplaatst naar Duitsland, waardoor niet meer wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Afhankelijk van het tarief in het land van de afnemer kan het verstandig zijn om wel of niet te opteren voor de margeregeling. Als nagenoeg zeker is dat de uiteindelijke afnemer van het gebruikte goed een ondernemer is – en de afnemer dus niet getroffen wordt door de btw –, is het verstandig af te zien van de margeregeling en te opteren voor de normale belastingheffing. Indien nagenoeg zeker is dat de uiteindelijke afnemer een particulier is of indien de uiteindelijke afnemer onbekend is, is het verstandig te opteren voor de margeregeling.³³¹

De regeling omtrent de levering van nieuwe vervoersmiddelen heeft daarentegen wel voorrang ten opzichte van de margeregeling. Indien een nieuwe vervoersmiddel geleverd wordt in een andere lidstaat van de Unie is ook btw verschuldigd over de verkoopprijs en niet over de winstmarge.³³² Ook in het geval waarin een wederverkoper een goed van zijn eigen bedrijf overbrengt naar een andere lidstaat, is sprake van een fictieve levering en dient als vergoeding de kostprijs van het goed ten tijde

³²⁸ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 527, nr. 3, p. 3.

³²⁹ Resulteert alsnog in geen aftrek doordat de kast onbelast is ingekocht door de Duitse ondernemer.

³³⁰ $19/119 * € 119 = € 19$.

³³¹ Vossen, in: *Sdu Commentaar Omzetbelasting*, art. 28b, (online, bijgewerkt 17 maart 2021).

³³² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

van de fictieve levering dan wel de historische kostprijs gehanteerd te worden.³³³ Voor de volledigheid merk ik op dat als de historische kostprijs gehanteerd wordt, de winstmarge nihil bedraagt.

4.7 Deelconclusie

De ratio van de margeregeling is het voorkomen van cumulatie van belasting. In een circulaire economie is afval onwenselijk en keren goederen veelal van de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. Bij de levering van een consument aan een ondernemer kwalificeert de consument niet als ondernemer en is geen sprake van een belaste prestatie. Als de ondernemer vervolgens dit goed doorverkoopt is wel sprake van een belaste prestatie. Aangezien de ondernemer btw-vrij heeft ingekocht van de consument, heeft de ondernemer geen recht op vooraftrek. Doordat btw verdisconteerd zit in de inkoopprijs, is sprake van btw-cumulatie. Om te voorkomen dat bij de terugkeer uit de consumptieve sfeer naar de productieketen 'rest-btw' op een goed belast wordt, wordt onder het regime van de margeregeling bij wederverkoop btw geheven over de winstmarge en niet over de verkoopprijs. De gedachte achter de regeling is dat de goederen – eventueel na herstel – voor het oorspronkelijke doel hergebruikt kunnen worden. Hierdoor vallen (onderdelen van) goederen die als grondstof of halffabricaat gebruikt worden buiten de reikwijdte van de margeregeling.

Voor de margeregeling dient een gebruikt goed geleverd te worden door een wederverkoper. Deze wederverkoper dient dit goed onbelast te hebben verkregen binnen de Unie op een van de manieren die genoemd wordt in artikel 28b lid 2 Wet OB 1968. De wederverkoper mag bij de wederverkoop geen factuur uitreiken met daarop de btw vermeld. De wederverkoop van margegoederen dient tot de normale bedrijfsbeoefening van de wederverkoper te behoren. Een wederverkoper hoeft bij toepassing van de margeregeling alleen btw te voldoen over zijn winstmarge: het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan. In plaats van de marge per goed te bepalen, kan in sommige gevallen ook geopteerd worden voor de globalisatieregeling. In dergelijke gevallen wordt de winstmarge niet bepaald op het verschil tussen de inkoop- en verkoopprijs van een specifiek goed, maar op de winstmarge in een bepaald belastingtijdvak.

De margeregeling vindt geen toepassing bij de invoer van goederen door of voor een wederverkoper. Bij uitvoer naar een land buiten de EU of in het geval waarin goederen onder het stelsel van douane-entrepots worden gebracht kan, net als bij een levering naar een andere lidstaat, de wederverkoper opteren voor de margeregeling. Als hiervoor wordt geopteerd gaat het recht op aftrek van voorbelasting verloren. Ook wordt de plaats van levering verplaatst naar de lidstaat waar de wederverkoper is gevestigd, waardoor niet meer wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel.

³³³ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.10.

Afhankelijk van het tarief in het land van de afnemer kan het verstandig zijn om wel of niet te opteren voor de margeregeling. Ook gaat de margeregeling voor op de afstandsverkoopregeling, waardoor laatstgenoemde geen toepassing vindt. De regeling omtrent de levering van nieuwe vervoersmiddelen heeft daarentegen wel voorrang ten opzichte van de margeregeling

Hoofdstuk 5 Margeregeling in de circulaire economie: beperkingen

5.1 Inleiding

Het doel van dit hoofdstuk is te onderzoeken hoe de margeregeling binnen de circulaire economie past en om de bijkomende beperkingen aan te kaarten. Allereerst werk ik in paragraaf 5.2 uit waarom specifiek naar de circulaire economie in combinatie met de margeregeling – en dus niet naar andere in de literatuur aangedragen oplossingen – wordt gekeken, alvorens in het vervolg van dit hoofdstuk te toetsten hoe de margeregeling aansluit bij de circulaire economie. Ik vang in paragraaf 5.3 aan met de rechtvaardiging van de margeregeling. Hierbij wordt bestudeerd of deze in de ogen van de consument vergelijkbaar zijn en wat voor beperkingen dit al dan niet met zich meebrengt. Vervolgens benoem ik een drietal beperkingen voor de margeregeling binnen de circulaire economie. Zo komen allereerst de fiscaal-economische beperkingen inzake afval als grondstof aan bod. Vervolgens benoem ik de problematiek omtrent het voorschieten van btw in combinatie met negatieve winstmarges. Als derde worden beperkingen als gevolg van internationale afvalstromen en productie- en consumptieketens verduidelijkt. Aansluitend wordt in paragraaf 5.5 met betrekking tot de rol van de margeregeling in de circulaire economie een nuancering aangebracht. Deze nuancering betreft de problematiek van de verschuiving van leveringen van goederen naar het verrichten van diensten. Het is van belang om deze nuancering te behandelen gezien dit de toegevoegde waarde van de margeregeling zou kunnen beperken. Tot slot wordt een antwoord geformuleerd op de vraag welke beperkingen de huidige margeregeling kent binnen het kader van de circulaire economie.

5.2 Margeregeling versus alternatieven

Friedman stelde in 1970 al dat de rol van een CEO is om in de belangen van de aandeelhouders te voorzien: als ergens geld mee te verdienen valt zonder dat het illegaal is, is een CEO ten opzichte van zijn aandeelhouders verplicht dit te doen.³³⁶ Naar mijn mening past deze gedachtegang niet meer in de huidige tijdsgeest. Met wereldwijd bosbranden, watertekorten en overstromingen op grote schaal wordt de mens pijnlijk duidelijk gemaakt dat de opwarming van de aarde een realiteit is. Uit de in hoofdstuk 1 genoemde Urgendazaak en klimaatzaak tegen Shell blijkt dat burgers actie en verantwoordelijkheid willen zien. Ik zou de stelling van Friedman onder de huidige tijdsgeest dan als volgt interpreteren: het belang van de aandeelhouder is niet meer puur winst maken, maar heeft een

³³⁶ M. Friedman, 'The social responsibility of business is to increase its profits', New York Times Magazine, 13 september 1970.

wisseling gemaakt naar duurzaamheid en circulariteit.³³⁷ Deze transitie naar een duurzaam en circulair bedrijfsmodel lukt (nog) niet alle bedrijven. Daarom zie ik een belangrijke rol weggelegd voor de (Nederlandse) overheid om het bedrijfsleven te stimuleren richting een circulaire economie.

Tot nu toe wordt in de beleidsvoering veel aandacht besteed aan het reduceren van de CO₂-bijdrage van burgers. Denk hierbij aan het verlagen van de maximumsnelheid van 130 naar 100 km/uur, subsidies voor elektrische auto's en het verduurzamen van woningen. Aangezien slechts circa een vijfde deel van de uitstoot toewijsbaar is aan huishoudens,³³⁹ lijkt de grote winst is te behalen binnen het bedrijfsleven. Zo is Tata Steel alleen al verantwoordelijk voor circa 7% van de jaarlijkse CO₂-uitstoot.³⁴⁰ Belangrijk is dat bedrijven gestimuleerd worden om de transitie van een lineaire naar een circulaire economie te ondergaan. Toch bestaat voldoende overlap in uitstoot tussen bedrijfsleven en huishoudens. Uit het rapport *Uitstoot broeikasgassen in Nederland* van CE Delft blijkt dat van de 20 ton aan CO₂ die een gemiddeld huishouden uitstoot, circa 7,5 ton is toe te wijzen aan vervoer en wonen. De resterende uitstoot komt voornamelijk door aankoop van goederen en voeding.³⁴¹ Wat opvalt in dit rapport is dat de uitstoot door goederen en voeding vooral indirecte broeikasgassen zijn. De indirecte broeikasgassen bevatten de uitstoot die gepaard gaan met het maken van een goed. Voorbeelden hiervan zijn energie en grondstoffenverbruik. Ik meen dat het verbruik van energie en grondstoffen vermindert wanneer meer goederen na verbruik (als grondstof) hergebruikt worden. Dit betekent dat goederen van de consumptieve sfeer terugkeren naar de productieve sfeer. De margeregeling lijkt bij uitstek een bepaling die dit kan helpen realiseren, aangezien de margeregeling btw-cumulatie tegengaat in de gevallen waarin een goed van de consumptieve sfeer terugkeert naar de productieve sfeer.³⁴² Ook voorkomt de margeregeling hogere prijzen voor gebruikte goederen. Zonder toepassing van de margeregeling heeft een ondernemer alleen recht op aftrek wanneer een gebruikt goed wordt ingekocht bij een andere ondernemer. Aangezien dit aftrekrecht ontbreekt bij inkoop van bijvoorbeeld een particulier, is de inkoopprijs relatief lager dan wanneer ingekocht wordt bij een andere ondernemer. Dit vormt een beperking voor de circulaire economie die wordt weggenomen door de margeregeling.³⁴³

³³⁷ Zie bijvoorbeeld Stout, L. A. (2012). *The shareholder value myth: How putting shareholders first harms investors, corporations, and the public*. Berrett-Koehler Publishers.

³³⁹ CBS, CO₂ uitstoot, geraadpleegd via <https://www.cbs.nl/nl-nl/reeksen/co2-uitstoot>.

³⁴⁰ CE Delft, 'Uitstoot broeikasgassen in Nederland. Een analyse van de sectoren en bedrijven met de meeste uitstoot', <https://ce.nl/publicaties/uitstoot-broeikasgassen-in-nederland/>, p. 2-7.

³⁴¹ Uitstoot broeikasgassen in Nederland, reeds aangehaald, p. 21.

³⁴² *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 4.

³⁴³ Merx, *MBB 2020/10-33*, p. 410 en daar aangehaalde literatuur.

In een recent verschenen rapport gaan stemmen op om onder het motto ‘belast vervuiling, niet mensen’ de belastingdruk te verschuiven van arbeid naar vervuiling.³⁴⁴ Doel is om een prijs te plakken op deze externaliteiten en zo de vervuiler te laten betalen. Gevolg is dat het niet alleen duurder wordt om te vervuilen, waardoor de vervuiling naar verwachting afneemt, maar ook dat degene die de kosten maakt voor deze kosten opdraait. Naar mijn mening zou niet alleen de vervuiler belast en bestraft moeten worden, maar zou circulariteit en duurzaamheid ook beloond moeten worden. De door mij aangedragen oplossingen beogen effectief aanpassingen in de wetgeving door te voeren, welke zich richten op het wegnemen van fiscale drempels in (de transitie naar) een circulaire economie.

In de literatuur worden ook andere oplossingen dan de margeregeling genoemd. Zo is een in de literatuur genoemd alternatief een verlaagd btw-tarief voor circulaire goederen. De Wit ziet hier geen oplossing in en stelt dat dit niet kan onder de huidige btw-richtlijn. Ook wordt de btw-cumulatie niet weggenomen, maar slechts verkleint.³⁴⁷ Daarnaast stelt De Wit dat een alternatief in de vorm van een ‘Belasting op Onttrokken Waarde’ – waarbij elke schakel belasting betaalt over de door die schakel onttrokken grondstoffen – niet de oplossing is. Zo bestaat in een circulaire economie geen afval en gaan grondstoffen niet verloren. Dit betekent dat geen grondstoffen onttrokken worden, waardoor belastingopbrengsten ontbreken. Bovendien verwacht De Wit dat het bepalen van de onttrokken waarde per schakel praktisch onuitvoerbaar is.³⁴⁸ De Wit draagt zelf nog twee alternatieven aan: alles als dienst aanmerken of iedereen kwalificeert als btw-ondernemer. Merx ziet in beide aangedragen alternatieven meer na- dan voordelen. en stelt dat een forfaitaire aftrek het beste alternatief voor de knelpunten binnen de margeregeling lijkt en beveelt aan om een dergelijk alternatief verder te onderzoeken.³⁴⁹ In hoofdstuk zes zal deze forfaitaire aftrek nader bestudeerd worden. Al het bovenstaande overwogen maakt dat onderzocht dient te worden hoe (aanpassingen aan) de margeregeling de genoemde knelpunten in de vorm van btw-cumulatie en relatief hogere prijzen bij wederverkoop van gebruikte goederen kunnen wegnemen.

5.3 Rechtvaardiging margeregeling

Zoals in paragraaf 3.3 aangekaart is een verschil in de fiscale behandeling van vergelijkbare prestaties in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Het HvJ stelt dat goederen vergelijkbaar zijn als deze in de ogen van de gemiddelde consument vergelijkbaar zijn. Prestaties zijn onvergelijkbaar als een verschil tussen beide van doorslaggevend belang is voor de gemiddelde consument bij het maken van de keuze op te

³⁴⁴ The Ex'taks Project (et al.) (2021), Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie. Routekaart 2021-2030, p. 6.

³⁴⁷ De Wit, *Btw-bulletin* 2014/2.

³⁴⁸ De Wit, *Btw-bulletin* 2014/2.

³⁴⁹ Merx, *MBB* 2020/10-33, p. 412.

consumenten.³⁵⁸ Merx stelt onder verwijzing naar jurisprudentie aan dat wanneer op biologisch fruit een verlaagd tarief wordt toegepast, maar dit verlaagde tarief niet op niet-biologisch fruit wordt toegepast, sprake is van schending van het neutraliteitsbeginsel.³⁵⁹ Daarnaast oordeelde het HvJ dat Luxemburg door digitale boeken net als papieren boeken tegen het verlaagde btw-tarief van 3% te belasten in strijd handelt met het EU-recht.³⁶⁰ Uit bovenstaande concludeer ik dat het bepalen of iets van doorslaggevende invloed is op de keuze van een consument niet zo gemakkelijk is.

Ook de SER stelt op basis van het neutraliteitsbeginsel dat het niet mogelijk is om verlaagde tarieven te hanteren voor gebruikte goederen zonder dit verlaagde tarief ook toe te passen op nieuwe goederen: gelijke goederen moet gelijk worden behandeld.³⁶¹ Ik vraag me wel af of zo standvastig gesteld kan worden dat beide goederen gelijk zijn. Zo geeft de SER in hetzelfde advies aan dat consumenten nieuwe goederen prefereren boven tweedehands goederen.³⁶² Hieruit kan opgemaakt worden dat de keuze van de gemiddelde consument beïnvloed wordt door het wel of niet eerder in gebruik zijn geweest van het goed. Dit betekent dat gebruikte goederen en nieuwe goederen geen concurrerende goederen zijn, wat een andere behandeling rechtvaardigt. Stel een verschillende behandeling tussen gebruikte en nieuwe goederen leidt tot schending van het neutraliteitsbeginsel. Dan is het de vraag of de margeregeling in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel is. Dit aangezien de margeregeling alleen wordt toegestaan op de wederverkoop van gebruikte goederen, wat voor een wederverkoper een verschil in fiscale behandeling zorgt tussen inkoop bij een ondernemer en inkoop van een particulier. Op het eerste oog lijkt het opmerkelijk dat verschillende tarieven geweigerd worden op grond van het neutraliteitsbeginsel, maar dat de margeregeling wel slechts op gebruikte goederen van toepassing kan zijn.

In *K Oy* herhaalt het HvJ dat het in strijd is met neutraliteit om vergelijkbare (concurrerende) goederen verschillend te behandelen voor de heffing van de btw.³⁶³ In de literatuur wordt geopperd dat van een vergelijkbare behandeling afgeweken mag worden door bewust en openlijk maatregelen te treffen die inbreuk maken op de bestaande concurrentieverhoudingen en de afwentelingsmogelijkheden verkleinen. Eis hierbij is dat een rechtmatige verdeling van belastingheffing over consumenten om dergelijke maatregelen vraagt.³⁶⁴ De margeregeling gaat btw-cumulatie tegen in de gevallen waarin een goed van de consumptieve sfeer terugkeert naar de productieve sfeer. Dit zorgt voor een rechtmatige belastingheffing en gelijke effectieve belastingdruk voor gebruikte en nieuwe

³⁵⁸ HvJ EU 9 november 2017, C-499/16, ECLI:NL:EU:C:2017:846 (*Az*), r.o. 31-32

³⁵⁹ Merx, *MBB* 2020/10-33, p. 418.

³⁶⁰ HvJ EU 5 maart 2015, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143 (*Commissie/Luxembourg*).

³⁶¹ Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 161.

³⁶² Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 49.

³⁶³ HvJ 11 september 2014, C-219/13 (*K Oy*), *V-N* 2014/47.19, r.o. 24

³⁶⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 53.

goederen.³⁶⁵ Hiermee wordt het verschil in behandeling gerechtvaardigd. Sterker nog, zonder toepassing van de margeregeling zou de neutraliteit juist geschonden worden. Zo treedt een particulier niet als ondernemer op bij de verkoop van een gebruikt goed aan een wederverkoper. Gevolg is dat deze wederverkoper geen aftrekrecht heeft. Wanneer deze wederverkoper hetzelfde goed had ingekocht bij een andere ondernemer bestond dit aftrekrecht wel. In dit geval maakt het uit bij wie de wederverkoper een goed heeft ingekocht en is sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Bovenstaande rechtvaardigt de toepassing van de margeregeling op louter gebruikte goederen.

Het PBL geeft aan dat circulaire bedrijfsactiviteiten als de tweedehands-, reparatie- en revisiemarkten en de deeleconomie slechts voor circa 4% van de toegevoegde waarde en werkgelegenheid in Nederland zorgt.³⁶⁶ Ook blijkt de levensduur van veel goederen – gedacht kan worden aan meubels, kleding en elektrische apparaten – af te nemen. Redenen hiervoor zijn dat consumenten een goed functionerend apparaat vervangen voor een nieuwer model en een toename van technische problemen, zoals een afnemende batterijduur.³⁶⁷ Ook wordt op bovenstaande goederen fiscaal afgeschreven tot een restwaarde van nihil. Hierdoor wordt vanuit fiscaal perspectief ervan uitgegaan dat het goed aan het einde van de levensduur geen waarde meer vertegenwoordigt. Dit lijkt mij onjuist gezien (onderdelen van) goederen vaak nog in goede staat zijn en hergebruikt kunnen worden, desnoods als grondstof. Hieruit kan opgemaakt worden dat niet alleen consumenten nieuwe goederen prefereren boven tweedehands goederen, maar vanuit fiscaal perspectief ervan wordt uitgegaan dat tweedehands goederen niet gelijk zijn aan nieuwe goederen of zelfs waardeloos zijn na verbruik.

Kortom, het is de vraag of consumenten gebruikte goederen en nieuwe goederen als vergelijkbare goederen gaan zien. Ik kan mij voorstellen dat gebruikte goederen allereerst van minderwaardig, naar gelijkwaardig gaan. Met de doelstelling om in 2050 CO₂-neutraal te zijn in het achterhoofd kan ik me voorstellen dat gebruikte goederen in de toekomst zelfs de voorkeur boven nieuwe goederen verkrijgen. Denk hierbij aan EU ETS-rechten die steeds duurder worden, waardoor nieuwe goederen zwaarder worden belast en dus relatief duurder worden. Echter, de kans bestaat ook dat juist voor nieuwe goederen wordt gekozen. Dit is bijvoorbeeld het geval als de uitstoot bij productie en gebruik lager ligt dan bij hergebruik of recycling van het bestaande goed. Een voorbeeld hiervan zijn oude, vaak vervuilende, auto's. Doordat deze door middel van milieuzones uit steden worden geweerd en aangezien deze meer benzine verbruiken en dus duurder rijden, verwacht ik dat consumenten meer voor nieuwe auto's opteren.

³⁶⁵ *Kamerstukken II 1994/95*, 23 952, nr. 3, p. 4.

³⁶⁶ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p. 124.

³⁶⁷ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p. 97 en daar aangehaalde bronnen.

5.4 Beperkingen margeregeling

In de volgende subparagrafen worden een drietal beperkingen van de margeregeling in combinatie met de circulaire economie uiteengezet. In hoofdstuk zes worden oplossingen voor betreffende beperkingen aangedragen.

5.4.1 Restafval als nieuwe grondstof

Scott geeft aan dat het begrip circulaire economie gebruikt wordt om het concept van een economie zonder afval te beschrijven. In deze economie wordt gebruik gemaakt van biologische en technische materialen, welke op natuurlijke wijze afgebroken worden of welke onbeperkt hergebruikt kunnen worden, zonder afval te creëren.³⁶⁸ In een circulaire economie is geen plaats voor restafval. Sterker nog, afval wordt zelfs gezien als een grondstof, waardoor goederen veelal van de consumptieve sfeer terugkeren naar de productieve sfeer. De levering van een goed door een consument aan een ondernemer is geen belaste prestatie aangezien de consument niet als ondernemer kwalificeert. Wanneer de ondernemer aansluitend dit goed doorverkoopt is wel sprake van een belaste prestatie. Aangezien de ondernemer btw-vrij heeft ingekocht van de consument, heeft de ondernemer geen recht op vooraftrek. Gevolg hiervan is dat sprake is van cumulatie van btw.³⁶⁹ De margeregeling gaat deze btw-cumulatie tegen in de gevallen waarin een goed van de consumptieve sfeer terugkeert naar de productieve sfeer.³⁷⁰ Hierdoor lijkt de margeregeling op het eerste oog goed aan te sluiten bij de circulaire economie.

De afvalproductie in de industrie, in de bouw en in het MKB lag in 2020 significant lager dan voorheen. Daar staat tegenover dat huishoudens – mede door de coronacrisis – naar verwachting meer afval hebben geproduceerd.³⁷¹ Het PBL geeft aan dat sinds 2014 steeds meer afval gestort wordt en dat zes van de zeven nationale afvaldoelen niet behaald worden als niet wordt ingegrepen.³⁷² Zoals in hoofdstuk twee aangegeven wordt in Nederland circa 80% van het afval gerecycled. Het PBL kaart aan dat dit vooral downcycling betreft en dat dit voor de transitie naar de circulaire economie aan de hand van circulaire innovaties omgezet dient te worden naar upcycling. Verder dient Nederland het recycling percentage van 80% naar 100% te verhogen.³⁷³ Ook in de visie van het kabinet voor 2050 worden kritieke metalen grootschalig geupcycled.³⁷⁴

De vraag is hoe de margeregeling aansluit op recycling en meer specifiek het upcyclen. Mijns inzien ligt de crux in de wettelijke bewoording van een gebruikt goed: ‘alle roerende lichamelijke zaken die

³⁶⁸ Scott 2015, p. 6.

³⁶⁹ Merx, *MBB* 2020/10-33, p. 408.

³⁷⁰ *Kamerstukken II* 1994/95, 23 952, nr. 3, p. 4.

³⁷¹ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, 108 en daar aangehaalde literatuur.

³⁷² *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p.77.

³⁷³ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p.27-28.

³⁷⁴ *Nederland circulair in 2050*, reeds aangehaald, p. 56.

in de staat waarin zij verkeren na gebruik of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt'.³⁷⁵ De staatssecretaris stelt dat als een goed slechts als grondstof, hulpstof of halffabricaat dient voor een nieuw goed, geen sprake is van een gebruikt goed en dat toepassing van de margeregeling achterwege blijft.³⁷⁶ Dit betekent dat de margeregeling alleen van toepassing kan zijn indien een gebruikt goed hergebruikt wordt voor eenzelfde functie. Ook geeft de staatssecretaris aan dat een goed kwalificeert als een gebruikt goed indien deze bij weder gebruik overeenkomstig de oorspronkelijk bestemming te gebruiken is.³⁷⁷ Hierbij kan ook een onderdeel van een goed kwalificeren voor de margeregeling. Zo oordeelde het HvJ dat een gedemonteerd (auto)onderdeel op zichzelf kan kwalificeren als gebruikt goed, mits het onderdeel eenzelfde functie gaat vervullen als het oorspronkelijke onderdeel en dat het – eventueel na herstel – opnieuw kan worden gebruikt in de staat waarin het op moment van levering aan wederverkoper verkeert.³⁷⁸ Hieruit maak ik op dat de margeregeling alleen toepassing vindt als bijvoorbeeld de batterij van een gebruikte telefoon opnieuw gebruikt worden voor eenzelfde soort batterij. De margeregeling vindt geen toepassing als de grondstoffen uit (de batterij van) deze oude telefoon worden gehaald om vervolgens voor iets anders dan een soortgelijke batterij te worden gebruikt. Hierdoor kan onder toepassing van de margeregeling geen waarde toegevoegd worden. Van upcycling is sprake wanneer het hergebruikte goed van hogere kwaliteit en functionaliteit is.³⁷⁹ Daarom valt de door het PBL gewenste upcycling – naar mijn mening – niet onder de toepassing van de margeregeling.

Dit volgt ook uit het antwoord van A-G Rantos op de prejudiciële vragen inzake *Icade Promotion*.³⁸² Belanghebbende is een Franse ontwikkelaar welke onbelast, niet-bouwrijp gemaakte terreinen heeft verworven. Na het opsplitsen en het verrichten van aanlegwerkzaamheden voor nutsvoorzieningen, verkocht belanghebbende deze kavels als bouwterreinen bedoeld voor woningbouw aan natuurlijke personen. Hierbij heeft belanghebbende in overeenstemming met artikel 392 van de btw-richtlijn alleen btw afgedragen over haar winstmarge.³⁸³ Vervolgens verzocht belanghebbende om teruggaaf van deze btw omdat op basis van nationale wetgeving de levering van bouwterreinen aan particulieren met het oog op de bouw van woningen vrijgesteld was van btw. Daarnaast beperkte deze nationale regeling het aftrekrecht op de werving van onroerende goederen die bij wederverkoop onder de Franse winstmargeregeling vielen.

³⁷⁵ Art. 311 lid 1 onder 1 btw-richtlijn respectievelijk art. 2a lid 1 sub I Wet OB 1968.

³⁷⁶ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.4.

³⁷⁷ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.4.

³⁷⁸ HvJ EU 18 januari 2017, C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20 (*Sjelle Autogenbrug*).

³⁷⁹ Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition, reeds aangehaald, p. 25.

³⁸² HvJ (EU (A-G) 20 mei 2021, C-299/20, ECLI:EU:C:2021:413 (*Icade Promotion*)).

³⁸³ HvJ (EU (A-G) 20 mei 2021, C-299/20, ECLI:EU:C:2021:413 (*Icade Promotion*)), punt 12.

Belangrijkste argument van belanghebbende was dat de oorspronkelijke aankoop van onbebouwde terreinen bedoeld was voor onbebouwde verkoop, terwijl, na het opsplitsen van de kavels en het verrichten van werkzaamheden voor de aanleg van nutsvoorzieningen, de kavels als bouwterrein met het oog op woningbouw verkocht werden aan natuurlijke personen. De verwijzende rechter vraagt aan het HvJ of de toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van bouwterreinen kan worden uitgesloten in het geval dat i) een bouwterrein oorspronkelijk als onbebouwd terrein is verworven of in het geval dat ii) de kenmerken van het bouwterrein zijn gewijzigd tussen het moment van aankoop en wederverkoop.

A-G Rantos stelt dat de btw-richtlijn een onderscheid maakt tussen onbebouwde terreinen en bouwterreinen. Aangezien in artikel 392 btw-richtlijn gesproken wordt van bouwterreinen valt het eerste geval – waarbij de juridische kwalificatie wijzigt – buiten de werking van de winstmargeregeling. Rantos onderzoekt theoretisch ook het tweede geval. Hij geeft aan dat de Franse autoriteiten van mening zijn dat alle wijzigingen op een bouwterrein die niet als gebouw worden aangemerkt niet zorgen voor een wijziging die invloed heeft op de kwalificatie als bouwterrein respectievelijk de toepassing van artikel 392 btw-richtlijn. Rantos meent echter dat uit jurisprudentie volgt dat een waarde toevoegende ingrijpende wijziging – een wijziging van meer dan puur de commerciële kenmerken van het betrokken goed – volledig belast dient te worden.³⁸⁴ Daarnaast interpreteert Rantos de tekst ‘welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht’ als dat geen ingrijpende werkzaamheden aan het goed zijn verricht tussen het moment van aankoop en wederverkoop. Rantos meent dan ook dat de winstmargeregeling van artikel 392 btw-richtlijn niet van toepassing kan zijn bij een waarde toevoegende ingrijpende wijziging van een goed.³⁸⁵

Andersen geeft aan dat onderzoek naar de transitie naar de circulaire economie zich vooral heeft gefocust op de stroom van fysieke goederen in plaats van geldstromen.³⁸⁶ Zo wordt bij recycling nooit een rendement van 100% behaald. Ook kan het hergebruik niet oneindig doorgaan. Verder kaart het PBL aan dat in 2014 een recyclingwaarde van 0,65 werd behaald.³⁸⁷ Zoals aangekaart dient Nederland de downcycling aan de hand van circulaire innovaties om te zetten naar upcycling en het recycling percentage te verhogen van 80% naar 100%.³⁸⁸ Ook in de visie van het kabinet wordt in Nederland in 2050 grootschalig geupcycled.³⁸⁹

³⁸⁴ Onder verwijzing naar HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), punt 32-33.

³⁸⁵ HvJ (EU (A-G)) 20 mei 2021, C-299/20, ECLI:EU:C:2021:413 (*Icade Promotion*).

³⁸⁶ M.S. Andersen, ‘An introductory note on the environmental economics of the circular economy’, *Sustainability Science*, Vol. 2, No. 1.

³⁸⁷ Circular economy: what we want to know and can measure, reeds aangehaald, p. 52.

³⁸⁸ Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021, reeds aangehaald, p.27-28.

³⁸⁹ Nederland circulair in 2050, reeds aangehaald, p. 56.

Kortom, afval wordt economisch (nog) niet als grondstof gezien en met een recyclingwaarde van 0,65 in 2014 ook nog niet efficiënt genoeg gebruikt. Op basis van de huidige bewoordingen van de wet kan, wanneer afval als grondstof voor nieuwe goederen beschouwd wordt, geen gebruik gemaakt worden van de margeregeling. Hierdoor blijft bij hergebruik van afval btw-cumulatie optreden. Een ander risico is het feit dat bij upcycling waarde aan een goed wordt toegevoegd via ingrijpende wijzigingen. Hierdoor valt upcycling buiten het toepassingsveld van de margeregeling. De huidige wet- en regelgeving stimuleert het hergebruik van afval onvoldoende en werkt met het buiten het toepassingsgebied van de margeregeling laten vallen potentiële waardetoevoeging tegen.

5.4.2 Gebruikte goederen versus nieuwe goederen

Cijfermatig werkt de margeregeling als volgt uit. Wanneer een wederverkoper een goed onbelast voor € 121 inkoop van een particulier en vervolgens onder toepassing van de margeregeling voor € 242 verkoopt, is over deze laatste transactie € 21 btw verschuldigd.³⁹⁸ Wanneer deze wederverkoper eenzelfde goed bij een ondernemer inkoop voor € 121 inclusief btw en aansluitend voor € 242 inclusief btw verkoopt, drukt dankzij het aftrekrecht nog steeds € 42 btw op het goed. Naast de € 21 btw die de wederverkoper verschuldigd is bij inkoop, is bij de verkoop € 42 btw verschuldigd.³⁹⁹ Echter, de bij inkoop betaalde btw van € 21 kan als vooraf trek geclaimd worden,⁴⁰⁰ waardoor netto op € 42 btw uitgekomen wordt. Ik meen dat dit verschil gerechtvaardigd wordt door het karakter van de btw: het belasten van gebruik respectievelijk de toegevoegde waarde. Indien een goed ingekocht wordt bij een particulier is over die waarde dan wel inkoop prijs al btw betaald door de particulier toen deze het betreffende goed in eerste instantie aanschafte. Het is aannemelijk dat deze – door de particulier bij de oorspronkelijke inkoop betaalde – btw verdisconteerd zit in de prijs waarvoor de particulier het goed verkoopt aan de wederverkoper. Hierdoor zit in de € 121 in theorie € 21 aan btw.⁴⁰¹ In totaal is ook in deze situatie € 42 aan btw betaald. Uit dit voorbeeld volgt dat de belastingdruk op de door een ondernemer toegevoegde waarde in beide situaties gelijk is.

Dit is anders wanneer de ondernemer met ingrijpende wijzigingen waarde toevoegt aan het product. Dan is sprake van vervaardiging en is de margeregeling niet meer van toepassing.⁴⁰² In dit geval drukt, bij dezelfde aan- en verkoopprijzen, nog steeds € 42 btw op de waardetoevoeging als het goed verkregen is van een ondernemer. Als het goed van een particulier wordt ingekocht, is bij verkoop btw verschuldigd over de verkoopprijs van € 221. Aangezien de margeregeling niet van toepassing is en het recht op aftrek van voorbelasting ontbreekt, drukt € 42 btw op de door de ondernemer toegevoegde

³⁹⁸ € 242 – € 121 = € 121, € 121 * 21/121 = € 21.

³⁹⁹ Verkoopprijs maal belastingtarief: € 200 * 21% = € 42.

⁴⁰⁰ Inkoop prijs maal belastingtarief: € 100 * 21% = € 21.

⁴⁰¹ Uitgaande van de situatie waarin particulier de betaalde btw perfect verdisconteerd in de prijs.

⁴⁰² HvJ (EU (A-G) 20 mei 2021, C-299/20, ECLI:EU:C:2021:413 (*Icade Promotion*)).

waarde.⁴⁰³ In dit geval treedt btw-cumulatie op als de particulier de btw die hij bij de oorspronkelijke aankoop van het goed heeft betaald, verdisconteerd heeft in de € 121 waarvoor hij het gebruikte goed levert aan de ondernemer. Deze btw-cumulatie zit al verwerkt in de € 42 btw, maar gaat tegen de ratio van de btw in. Immers, btw wordt geheven over in het verleden betaalde btw en niet puur over de toegevoegde waarde.

Ander knelpunt is dat de wederverkoper onder toepassing van de margeregeling de btw als het ware voor de toekomstige afnemer voorfinanciert. Bij een btw-belaste inkoop kan een wederverkoper de in rekening gebrachte voorbelasting aftrekken voordat het goed aan de afnemer is geleverd. Hierdoor is geen sprake van voorfinanciering van btw door een wederverkoper voor de afnemer.⁴⁰⁶ Immers, er drukt geen btw op het goed tussen het moment van in- en verkoop. In de prijs die de particulier aan de wederverkoper rekent zit niet-aftrekbare btw verdisconteerd. Aangezien deze btw niet-aftrekbaar is, staan de goederen met een btw-druk in het magazijn. In dit geval is als het ware sprake van voorfinanciering van btw door de wederverkoper voor de toekomstige afnemer. Dit zorgt voor een liquiditeitsnadeel voor de wederverkoper. Niet alleen corrigeert de margeregeling pas voor de door de particulier bij de oorspronkelijke aankoop betaalde btw op het moment van de wederverkoop, ook wordt alleen gecorrigeerd als de wederverkoper op een goed een winstmarge van minimaal nihil behaalt. Immers, de btw die op het goed drukt tijdens het moment van in- en verkoop wordt niet volledig verrekend door de margeregeling.

5.4.3 Grensoverschrijdend

Intracommunautaire transacties

Bij grensoverschrijdende transacties kan geopteerd worden voor toepassing van de margeregeling. De wederverkoper moet beschikken over een zogenoemde kav-vergunning.⁴⁰⁹ Indien een wederverkoper met een dergelijke vergunning afziet van toepassing van de margeregeling dan wordt de grensoverschrijdende transactie belast volgens de normale btw-regelgeving, maar kan de voorbelasting pas in aftrek worden gebracht in het tijdvak waarin de btw verschuldigd wordt.⁴¹⁰ Hierdoor zal de wederverkoper de btw voorfinancieren voor de afnemer. In de intracommunautaire handel van nieuwe vervoermiddelen kan niet voor de margeregeling geopteerd kan worden.⁴¹¹ Indien voor de margeregeling wordt geopteerd is de fiscale behandeling van het geleverde goed anders dan bij een reguliere intracommunautaire levering: namelijk als een binnenlandse levering. De lidstaat van

⁴⁰³ Verkoopprijs maal belastingtarief: € 200 * 21% = € 42.

⁴⁰⁶ Zie o.a. HvJ 14 februari 1985, nr. 268/86, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*) en HvJ 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (*INZO*).

⁴⁰⁹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 5.3.

⁴¹⁰ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 5.4.

⁴¹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 511.

de afnemer ziet met betrekking tot deze levering geen intracommunautaire verwerving, waardoor in de lidstaat van verwerving geen btw verschuldigd is. In de lidstaat waar de wederverkoper gevestigd is, wordt de winstmarge belast tegen het aldaar geldende tarief.⁴¹² Hierdoor wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Afhankelijk van het tarief in het land van de afnemer kan het verstandig zijn om wel of niet te opteren voor de margeregeling.

Bovendien wordt de neutraliteit tussen lidstaten geschonden. Zo kan onder toepassing van de margeregeling goedkoper een goed gekocht worden in een lidstaat met een lager tarief. Dit 'tariefshoppen' wordt tegengegaan door de afstandsverkopenregeling, waarbij in die situatie dat een ondernemer gevestigd in lidstaat A een goed levert aan een particulier in een lidstaat B, de plaats van levering verplaatst naar lidstaat B.⁴¹³ Op die manier maakt niet uit in welke lidstaat een particulier uit lidstaat B het goed inkoop: uiteindelijk wordt het belast tegen het in lidstaat B geldende tarief. De margeregeling gaat – net als bij de reguliere intracommunautaire levering – voor op de afstandsverkopenregeling, waardoor laatstgenoemde geen toepassing vindt.⁴¹⁴ Hierdoor wordt de schending van het neutraliteitsbeginsel en het tariefshoppen niet meer tegengewerkt.

Intracommunautaire overbrenging

Bij fictie is sprake van een levering als een wederverkoper voor zijn bedrijf goederen naar een andere lidstaat overbrengt. Onder toepassing van de hardheidsclausule staat de staatssecretaris toe dat de bij een dergelijke overgang gehanteerde vergoeding gelijk is aan de historisch inkoopprijs, waardoor de winstmarge nihil bedraagt.⁴¹⁶ Op basis van deze goedkeuring kan een wederverkoper uit lidstaat A haar goederen onder toepassing van de margeregeling overbrengen naar lidstaat B, zonder hier in lidstaat A over belast te worden.⁴¹⁷ Als de wederverkoper ten slotte het goed vanuit lidstaat B met toepassing van de margeregeling levert aan een afnemer in lidstaat C, wordt de winstmarge belast tegen het tarief in lidstaat B. Hierdoor kunnen wederverkopers wederom gebruik maken van tariefverschillen tussen lidstaten. Door goederen te verschuiven naar laagbelastende lidstaten alvorens deze intracommunautair te leveren, worden ondernemers goedkoper voor consumenten. De goederen kennen immers een lagere btw druk.

Invoer van buiten de Unie

In paragraaf 3.11 van het besluit margeregeling geeft de staatssecretaris aan dat de margeregeling geen toepassing vindt wanneer een wederverkoper goederen invoert of indien goederen zijn

⁴¹² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

⁴¹³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 447.

⁴¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

⁴¹⁶ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.10.

⁴¹⁷ Aangezien de vergoeding op historische inkoopprijs gesteld mag worden, wordt de wederverkoper op deze overbrenging belast over een winstmarge van nul.

ingevoerd om aan de wederverkoper geleverd te worden.⁴¹⁸ Op verzoek kan de margeregeling wel toepassing vinden bij de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.⁴¹⁹ Wanneer een binnen de Unie gevestigde wederverkoper goederen invoert die ingekocht zijn bij een particulier van buiten de Unie, vindt de margeregeling geen toepassing en resulteert een heffing van 21% over de douanewaarde.⁴²⁰ Reden van deze invoerheffing is het beschermen van producenten die binnen de Unie gevestigd zijn. Zo is op basis van het bestemmingslandbeginsel omzetbelasting verschuldigd daar waar consumptie plaatsvindt. Ook brengt externe neutraliteit mee dat de belastingdruk op geïmporteerde goederen net zo hoog moet zijn als goederen die in het land zelf geproduceerd worden. Hierdoor worden goederen die een lidstaat van de Unie binnenkomen belast tegen het in die lidstaat geldende tarief.⁴²¹

Aangezien bij de invoer van overige gebruikte goederen de margeregeling niet kan worden toegepast, ontstaat de kans op cumulatie van btw of een daarmee vergelijkbare belasting. Wanneer de oorspronkelijke aankoop door de betreffende particulier belast is met (een met de) btw (vergelijkbare belasting), is sprake van btw-cumulatie. Deze cumulatie wordt weggenomen indien de margeregeling wel toepassing vindt. Probleem is dat het lastig te bepalen is of bij de oorspronkelijke aankoop (een met een) btw (vergelijkbare belasting) betaald is. Ook zorgt dit dat voor de toepassing van de margeregeling afhankelijk is van het nationale belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties. Hiervoor moet informatie worden uitgewisseld met en het derde land.

Uit het arrest SK Telecom blijkt dat het HvJ het onwenselijk acht dat lidstaten met betrekking tot de heffing afhankelijk zijn van nationale belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties.⁴²² Het betreft hier een Zuid-Koreaanse telecomaandier die haar klanten die tijdelijk in Oostenrijk verblijven roamingdiensten aanbiedt. Tegen een vergoeding plus Oostenrijkse btw kan SK Telecom gebruik maken van het netwerk van een Oostenrijkse netwerkexploitant. SK Telecom brengt bij haar klanten roamingkosten in rekening voor het gebruik van dit Oostenrijkse netwerk. Belanghebbende 's verzoek om teruggaaf van Oostenrijkse btw wordt door de Oostenrijkse belastingautoriteiten geweigerd aangezien de activiteiten van belanghebbende in Zuid-Korea niet onderworpen zijn aan een met de Oostenrijkse btw vergelijkbare belasting. Om niet-heffing van belasting binnen de Unie te voorkomen rechtvaardigt artikel 59bis btw-richtlijn Oostenrijk om de activiteiten van belanghebbende naar Oostenrijks grondgebied te verleggen.⁴²³

⁴¹⁸ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.11.

⁴¹⁹ Art. 28c Wet OB 1968.

⁴²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 517.

⁴²¹ *Vakstudie Omzetbelasting*, art 18 Wet OB 1968, aant. 1.4 (online, bijgewerkt 24 juni 2021).

⁴²² HvJ EU 15 april 2021, C-593/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*).

⁴²³ HvJ EU 15 april 2021, C-593/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*), punt 91.

Het HvJ oordeelt dat de activiteiten van belanghebbende diensten zijn waarvan het werkelijke gebruik op Oostenrijks grondgebied heeft plaatsgevonden. De roamingkosten zijn afzonderlijk aangegeven en in rekening gebracht en vinden alleen plaats als klanten van belanghebbende in Oostenrijk zijn. Daarom zijn de roamingdiensten onderscheidbaar en onafhankelijk van andere telecomdiensten van SK Telecom. Wanneer het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van een dienst die buiten de Unie ligt op haar grondgebied plaatsvond en hiermee dubbele heffing, niet-heffing of verstoring van de mededinging wordt voorkomen, kan een lidstaat kiezen om de plaats waar de dienst is verricht naar haar grondgebied te trekken.⁴²⁴ Om niet-heffing te voorkomen oordeelde het HvJ dat Oostenrijk de plaats van dienst naar zich toe mocht trekken. Hierbij wordt louter gekeken naar heffing van btw binnen de Unie. Reden hiervoor is dat lidstaten anders afhankelijk zijn van het nationale belastingrecht van derde landen. Het HvJ veronderstelt dat afhankelijkheid van het nationale belastingrecht van derde landen niet de bedoeling van de Uniewetgever kan zijn geweest en geeft aan dat het raadgevende btw-comité heeft aangegeven dat het keuzerecht om de plaats van dienst naar haar grondgebied te trekken 'niet afhangt van de fiscale behandeling waaraan deze diensten buiten de Unie zijn onderworpen'.⁴²⁵

Daarnaast brengt het toestaan van de margeregeling bij invoer risico op fraude mee. Zo kunnen binnen de Unie gevestigde ondernemers aangeven dat ze van niet-ondernemers buiten de Unie hebben ingekocht om zo van de margeregeling gebruik te kunnen maken. Vergelijkbare situaties van btw-fraude in grensoverschrijdende situaties waren aan de orde bij arrest R⁴²⁶ en het arrest-Italmoda.⁴²⁷ In hoofdstuk 6 kom ik terug op bovenstaande arresten.

5.5 Nuancering margeregeling

Om een beroep te kunnen doen op de margeregeling is van belang dat een goed door een niet-ondernemer wordt geleverd aan een wederverkoper, welke ditzelfde goed vervolgens doorverkoopt. Bij de door de OESO genoemde businessmodellen deeleconomie en product as a service gaat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken niet over.⁴³² Zodoende is binnen deze businessmodellen geen sprake van een belaste levering van een goed en kan geen beroep gedaan worden op de margeregeling. De toename van deze modellen – denk aan *AirBnB* en *Philips Lighting* – zorgt voor een transitie van bezit naar gebruik en van de overgang van de levering van goederen naar het verrichten van diensten. TNO geeft aan dat uit een onderzoek van *Motivaction* volgt dat de zogenoemde

⁴²⁴ Art. 59bis sub b btw-richtlijn

⁴²⁵ HvJ EU 15 april 2021, C-539/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*), punt 49.

⁴²⁶ HvJ EU 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*).

⁴²⁷ HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

⁴³² Business Models for the Circular Economy: Opportunities and Challenges from a Policy Perspective, reeds aangehaald, p. 4.

generatie Y, ten opzichte van voorgaande generaties, minder waarde hecht aan bezit. Gesteld wordt dat dit kan helpen in de transitie naar een circulaire economie.⁴³³ Een voorbeeld hiervan is Swapfiets. Bij Swapfiets kunnen fietsen worden geleased. Indien (een onderdeel van) de fiets defect is, kan de consument na dit te melden een afspraak inplannen om de fiets gratis te laten repareren dan wel te laten vervangen. Huurders bezitten niet hun eigen fiets, maar hoeven ook niet zelf voor het onderhoud te zorgen. Hierdoor wordt de fiets goed onderhouden en gaat deze langer mee.

Naast bovengenoemde businessmodellen is leasing een andere vorm van het vermijden van de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Zoals reeds vermeld in paragraaf 3.3 bestaan twee soorten lease, waarbij operationele lease vergelijkbaar is met verhuur en financial lease vergelijkbaar is met huurkoop.⁴³⁴ Het HvJ bevestigt dat financial leaseovereenkomsten als levering van een goed gezien kunnen worden als de macht om als eigenaar over het goed te beschikken aan het einde van de leaseovereenkomst over gaat op de leasingnemer. Ook als de economische voordelen en risico's van het goed bij de lessee liggen is sprake van een levering van een goed.⁴³⁵ Aangezien de levering van een goed onder de margeregeling zou kunnen vallen, zou financial lease, in tegenstelling tot operationele lease, wel onder de margeregeling kunnen vallen. Hierom is het van belang om duidelijk onderscheid te maken tussen beide leasevormen. Daarnaast is bij financial lease in één keer btw over de verkrijging verschuldigd en niet per termijnbetaling. Voordeel van dergelijke gebruiksrechten in plaats van eigendomsrechten is dat de producent verantwoordelijk blijft voor onderhoud en hergebruik van de goederen. Nadeel is echter wel dat het langer duurt voordat de producent zijn investeringskosten heeft terugverdient. Hier staat een constante geldstroom tegenover. Dit doordat de producent het bedrag in termijnen ontvangt gedurende de gehele loop van de leaseovereenkomst, in plaats van eenmalig de gehele verkoopsom te ontvangen.⁴³⁶

Toch lijkt het onwaarschijnlijk dat alle vormen van bezit en eigendom vervangen worden voor (rechten op) gebruik. Zo blijven mensen waarde hechten aan de status en modegevoeligheid van bezit en worden nieuwe goederen veelal geprefereerd boven tweedehands goederen.⁴³⁷ Denk aan de status die mensen ervaren bij het bezit van luxegoederen als auto's en huizen. Ook bij verbruiksproducten is bezit lastig te vervangen voor gebruiksrechten. Bij dergelijke goederen is het lastig om niet het goed te verkopen, maar het recht op het gebruik ervan. Immers, een brood kan niet twee keer geconsumeerd worden. Bovenstaande transitie naar een diensteneconomie gaat voorbij aan de

⁴³³ TNO, 'Kansen voor de circulaire economie in Nederland', 11 juni 2013, TNO 2013 R10864, p. 67.

⁴³⁴ Bruins Slot, *WFR* 2018/99.

⁴³⁵ HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjmont*).

⁴³⁶ OECD (2019), 'Business Models for the Circular Economy: Opportunities and Challenges from a Policy Perspective', Parijs: OECD Publishing p. 34.

⁴³⁷ Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen, reeds aangehaald, p. 49.

margeregeling. Hoe groter de rol van dergelijke businessmodellen in de circulaire economie, hoe kleiner de rol van de margeregeling wordt. Op dit vlak helpt de margeregeling dan ook niet in de transitie naar een circulaire economie.

Een circulair businessmodel waar wel nog sprake is van (weder)overdracht van goederen is het buyback-model. Daarnaast speelt bij de circulaire businessmodellen second-hand-corners en reversed-retailing dezelfde btw-problematiek.⁴³⁸ Naar mijn mening lijken deze businessmodellen aansluiting te (kunnen) vinden bij de margeregeling aangezien het eigendom na verbruik door consument overgaat naar een ondernemer. Binnen het buyback-model kan gedacht worden aan een producent die het goed na verbruik door de consument terugkoopt. Dit zou ook kunnen aan de hand van vouchers of via een korting op een nieuwe besteding door de consument bij de producent, al dan niet aan een ander soort goed. Dergelijke businessmodellen brengen problematiek omtrent het bepalen van de maatstaf van heffing met zich mee. Omwille van de omvang van deze scriptie wordt niet verder ingegaan op dergelijke businessmodellen en de bijkomende problematiek met het bepalen van de maatstaf van heffing. Wel is het noemenswaardig te vermelden dat bij een toename van dergelijke modellen binnen een circulaire economie, de rol van de margeregeling binnen de circulaire economie ook toeneemt.

5.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht hoe de margeregeling aansluit op de circulaire economie. Hoewel slechts ongeveer een vijfde deel van de uitstoot toewijsbaar is aan huishoudens, lijkt de grote winst te behalen binnen het bedrijfsleven. Toch is veel van deze uitstoot indirecte uitstoot als gevolg van consumptie van goederen en voeding. Hergebruik van dergelijke goederen zorgt voor een lagere uitstoot en minder afval. Vereist hiervoor is dat goederen terugkeren vanuit de consumptieve naar de productieve sfeer. Aangezien de margeregeling in dergelijke gevallen de btw-cumulatie voorkomt, lijkt deze regeling goed aan te sluiten bij de circulaire economie. In de literatuur worden ook andere oplossingen dan de margeregeling genoemd. Voorbeelden hiervan zijn een verlaagd btw-tarief voor circulaire goederen, belasting op onttrokken waarde, alles al dienst aanmerken of iedereen kwalificeert als ondernemer. Elk van deze alternatieven brengt zijn eigen problematiek met zich mee. Hiervoor verwijs ik naar paragraaf 5.2.

De vraag is of de toepassing van de margeregeling in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Dit komt door de verschillende kijk van de gemiddelde consument op een gebruikt goed en een nieuw goed. Nu gebruikte goederen, zeker door jongere generaties, meer geaccepteerd en gewaardeerd worden kan de vraag ontstaan of het fiscaal verschillend behandelen van gebruikte en nieuwe goederen in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Echter, de margeregeling zorgt voor een rechtmatige belastingheffing

⁴³⁸ Merx, *MBB 2020/10-33*, p. 408.

en gelijke effectieve belastingdruk voor gebruikte en nieuwe goederen. Hiermee wordt het verschil in behandeling gerechtvaardigd. Sterker nog, zonder toepassing van de margeregeling zou de neutraliteit juist geschonden worden. Indien een wederverkoper inkoopt bij een particulier, heeft dat deze wederverkoper geen aftrekrecht. Wanneer deze wederverkoper hetzelfde goed had ingekocht bij een andere ondernemer bestond dit aftrekrecht wel. In dit geval maakt het uit bij wie de wederverkoper een goed heeft ingekocht en is sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Bovenstaande rechtvaardigt de toepassing van de margeregeling op louter gebruikte goederen.

Als eerste beperking heb ik het gebruik van afval als grondstof aangedragen. Als een (onderdeel van een) gebruikt goed als grondstof wordt gebruikt in een ander goed vindt de margeregeling geen toepassing. Ditzelfde geldt indien een goed bij hergebruik meer dan hersteld wordt. In dat geval is immers sprake van vervaardiging van een nieuw goed. Hierdoor kan bij upcycling geen gebruik worden gemaakt van de margeregeling. Dit is niet in lijn met de wens van het kabinet en het PBL om de huidige recycling om te zetten naar upcycling.

Wanneer een wederverkoper belast inkoopt bij een andere ondernemer kan de betaalde btw gelijk afgetrokken kunnen worden. Echter, wanneer een wederverkoper inkoopt bij een particulier kan dit niet. De goederen staan tussen het in- en verkoopmoment met een btw-druk in het magazijn. Dit komt doordat de margeregeling pas corrigeert voor de in de inkoopprijs verdisconteerde btw op het moment van wederverkoop. Niet alleen brengt dit een liquiditeitsnadeel mee, ook wordt bij een negatieve winstmarge niet volledig rekening gehouden met deze verdisconteerde btw. Deze tweede beperking zorgt voor een ongelijke behandeling tussen inkoop bij particulieren en ondernemers.

Laatste beperking is de toepassing van de margeregeling bij grensoverschrijdende goederenleveringen. Bij intracommunautaire leveringen kan geopteerd worden voor de margeregeling. Hiermee gaat het karakter van de intracommunautaire levering verloren. Aangezien de margeregeling voor de afstandsverkoopregeling gaat en reguliere intracommunautaire levering gaat, wordt een dergelijke levering behandeld als een levering binnen de lidstaat van de wederverkoper. Hierdoor wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Bovendien wordt de neutraliteit tussen lidstaten geschonden. Zo is het voor consumenten aantrekkelijker om onder toepassing van de margeregeling een goed te kopen in een lidstaat met een lager tarief. Onder toepassing van de hardheidsclausule staat de staatssecretaris toe dat de bij een wederverkopers bij een overbrenging conform artikel 3a Wet OB 1968 een vergoeding gelijk aan de historisch inkoopprijs hanteren. Hierdoor bedraagt de winstmarge nihil en kan een wederverkoper goederen onbelast overbrengen naar laagbelastende lidstaten alvorens deze intracommunautair te leveren aan afnemers.

Bovendien vindt de margeregeling geen toepassing op ingevoerde goederen. Op basis van het bestemmingslandbeginsel en om de externe neutraliteit te waarborgen geldt een invoerheffing gelijk aan het in de lidstaat van invoer geldende tarief. Wanneer een wederverkoper een goed inkoopt bij een particulier uit een derde land, welke bij de oorspronkelijke aanschaf (een met de) btw (vergelijkbare belasting) betaald heeft, ontstaat cumulatie. Deze cumulatie kan weggenomen worden door toepassing van de margeregeling. Het is echter lastig te bepalen of bij de oorspronkelijke aankoop (een met een) btw (vergelijkbare belasting) betaald is. Hiervoor moet informatie worden uitgewisseld met en het derde land. Niet alleen de informatie-uitwisseling levert problemen op. Ook maakt dit lidstaten voor hun heffing afhankelijk van belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties. Daarnaast brengt het toestaan van de margeregeling bij invoer risico op fraude mee. Zo kunnen binnen de Unie gevestigde ondernemers aangeven dat ze van niet-ondernemers buiten de Unie hebben ingekocht om zo van de margeregeling gebruik te kunnen maken.

Verder dient de nuancering gemaakt te worden dat binnen de circulaire economie meer gebruik gemaakt wordt van diensten in plaats van bezit. Een voordeel hierbij is dat de producent baat heeft bij een goed met een lange levensduur heeft, lage onderhoudskosten of aan het einde van de levensduur gemakkelijk hergebruikt kan worden. Bij een dergelijke dienstverlening gaat het eigendom niet over. Hierdoor is geen sprake van een levering van een goed en vindt de margeregeling geen toepassing. Hoe groter de rol van dergelijke businessmodellen in de circulaire economie, hoe kleiner de rol van de margeregeling.

Hoofdstuk 6 Margeregeling in de circulaire economie: mogelijke oplossingen

6.1 Inleiding

Het doel van dit hoofdstuk is te onderzoeken hoe de in het voorgaande hoofdstuk genoemde beperkingen verholpen kunnen worden. Hierbij stel ik aanpassingen van de margeregeling voor, zodat deze beter aansluit bij de circulaire economie. Allereerst worden in paragraaf 6.2 aanpassingen aan de margeregeling binnen de EU onderzocht. Aansluitend zet paragraaf 6.3 uiteen hoe de aangedragen aanpassingen werken in relatie met derde landen. Tot slot eindigt dit hoofdstuk met een deelconclusie, waarin beknopt de aangedragen oplossingen worden samengevat.

6.2 Aanpassen margeregeling binnen de EU

De aanpassingen aan de margeregeling die ik voorstel, zijn gericht op het gebruikte goed en op grensoverschrijdende handel. Kort gezegd beveel ik aan om (onderdelen van) goederen welke als grondstof, hulpstof of halffabricaat voor een nieuw goed gebruikt worden, ook onder de margeregeling te laten vallen. Daarnaast opper ik het uitbreiden van de margeregeling naar intracommunautaire leveringen en afstandsverkopen. Voor invoer van buiten de Unie voorzie ik nog obstakels die uit de weg genomen dienen te worden. In de volgende subparagrafen werk ik deze twee componenten verder uit.

6.2.1 Hergebruik als grondstof en vervaardiging

In een circulaire economie wordt afval gezien als grondstof en hebben goederen een restwaarde. Hierdoor keren goederen veelal van de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. Omdat een consument niet als ondernemer kwalificeert is deze overgang van consument naar ondernemer geen belaste prestatie. Aangenomen kan worden dat btw die de particulier bij de oorspronkelijke aanschaf heeft betaald verdisconteerd zit in de prijs die de wederverkoper aan de particulier betaald, waardoor ongewenste btw-cumulatie ontstaat bij belaste wederverkoop door de wederverkoper.⁴³⁹ De margeregeling gaat deze btw-cumulatie tegen.⁴⁴⁰ De gedachte achter de regeling is dat de goederen voor het oorspronkelijke doel hergebruikt kunnen worden. Slechts de door de wederverkoper toegevoegde waarde wordt dan belast. Goederen en onderdelen van goederen die als grondstof of halffabricaat gebruikt worden vallen buiten de reikwijdte van de margeregeling.⁴⁴¹ Dit geldt ook voor de vervaardiging van nieuwe goederen. Indien de batterij uit een oude telefoon gebruikt wordt als batterij in een nieuwe telefoon kan de batterij op zichzelf kwalificeren als gebruikt goed. Voorwaarde hiervoor is dat het onderdeel eenzelfde functie gaat vervullen als het oorspronkelijke onderdeel en dat

⁴³⁹ *Kamerstukken II 1994/95, 23 952, nr. 3, p. 2.*

⁴⁴⁰ *Kamerstukken II 1994/95, 23 952, nr. 3, p. 4.*

⁴⁴¹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.4 en 3.16.

het opnieuw kan worden gebruikt in de staat waarin het op moment van levering aan wederverkoper verkeert.⁴⁴² Daarbij vraag ik me af hoe gekeken dient te worden naar nieuwere versies en modellen. Zo is in de ogen van de gemiddelde consument de nieuwste telefoon beter dan een oudere telefoon. Ik vraag me af of hier dan sprake van de vervaardiging van een nieuw goed, of kwalificeert de batterij nog steeds als batterij? En wordt de batterij nog steeds gekwalificeerd als gebruikt goed als de levensduur van de batterij aangepast wordt door nieuwe technologieën?

Uit HvJ Van Dijk's Boekhuis volgt dat sprake is van een vervaardiging van een nieuw goed indien een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond. Van belang is dat de essentiële kenmerken van het goed zijn gewijzigd.⁴⁴³ Het HvJ oordeelde dat vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument dient te worden nagegaan of goederen gelijk van soort zijn.⁴⁴⁴ Goederen zijn soortgelijk als ze 'overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen'.⁴⁴⁵ Wanneer de verschillen tussen goederen de beslissing van de consument om het goed te kopen niet aanmerkelijk beïnvloeden zijn de goederen soortgelijk. Het PBL kaart aan dat afvalrecycling in Nederland vooral downcycling betreft. Aan de hand van circulaire innovaties dient dit voor de transitie naar de circulaire economie omgezet te worden naar upcycling.⁴⁴⁶ Upcycling betekent dat het hergebruikte goed van hogere kwaliteit en functionaliteit is dan het oude goed.⁴⁴⁷ Hierdoor verwacht ik dat de door het PBL gewenste upcycling niet onder de huidige toepassing van de margeregeling vallen.⁴⁴⁸ Dit heeft tot gevolg dat btw-cumulatie niet wordt weggenomen indien (een onderdeel van) een goed wordt geupcycled. Dit heeft tot gevolg dat upcycling, door de hogere btw-druk, relatief duurder dan het gebruik van nieuwe grondstoffen.

Het is het onaantrekkelijk om onderdelen als grondstof te hergebruiken, omdat de winstmarge op wederverkoop van gebruikte goederen lager is dan de kosten voor het hergebruiken van onderdelen.⁴⁴⁹ Door de margeregeling toe te passen wordt btw-cumulatie voorkomen. Bovendien zorgt dit voor een lagere btw-druk op dergelijke goederen, waardoor ofwel de prijs omlaag kan, ofwel de winstmarge toeneemt en dergelijk hergebruik aantrekkelijker wordt voor de ondernemer. Daarom stel ik – met het oog op de gewenste transitie naar circulaire economie – voor het toepassingsbereik van de margeregeling te verruimen naar (onderdelen van) gebruikte goederen die als grondstof,

⁴⁴² HvJ EU 18 januari 2017, C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20 (*Sjelle Autogenbrug*).

⁴⁴³ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*), BNB 1985/335, r.o. 14 en 20

⁴⁴⁴ HvJ EU 9 november 2017, C-499/16, ECLI:NL:EU:C:2017:846 (*Az*), r.o. 31-32.

⁴⁴⁵ HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:NL:EU:C:2014:2207 (*K*), r.o. 25

⁴⁴⁶ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p.27-28.

⁴⁴⁷ *Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition*, reeds aangehaald, p. 25.

⁴⁴⁸ *Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021*, reeds aangehaald, p.27-28.

⁴⁴⁹ *Kansen voor de circulaire economie in Nederland*, reeds aangehaald, p. 62.

hulpstof of halffabricaat dienen voor nieuwe goederen. Het beginsel van neutraliteit rechtvaardigt mijn voorstel. Zo heeft een ondernemer die inkoopt bij een particulier geen aftrekrecht. Wanneer deze ondernemer hetzelfde goed inkoopt bij een andere ondernemer bestaat dit aftrekrecht wel. Hierdoor is het voor een wederverkoper relatief duurder om bij een particulier in te kopen, wat de circulariteit niet ten goede komt. Aangezien het uitmaakt bij wie de wederverkoper een goed heeft ingekocht is sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Als een wederverkoper inkoopt bij een andere ondernemer bestaat immers wel recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor wordt effectief alleen geheven over de waarde die de wederverkoper toevoegt. Deze waardetoevoeging komt overeen met de winstmarge, waardoor een gelijke belastingdruk aanwezig is als in de situatie dat gebruik wordt gemaakt van de margeregeling. Dit rechtvaardigt de toepassing van de margeregeling op gebruikte goederen.

Mijns inziens dient dat deze lijn doorgetrokken te worden naar gebruikte goederen welke als grondstof of halffabricaat waarde toevoegen aan een nieuw goed. Wanneer dergelijke goederen als grondstof of halffabricaat bij een andere ondernemer worden ingekocht bestaat recht op aftrek. In het geval dat dit bij een particulier wordt ingekocht, heeft de wederverkoper noch recht op aftrek van voorbelasting – de particulier levert onbelast, waarbij de oorspronkelijke btw in prijs verdisconteerd zit – noch recht op toepassing van de margeregeling. Hierdoor treedt btw-cumulatie op over de in de inkoopprijs verdisconteerde btw en is de inkoopprijs bij particulieren relatief hoger. Daarnaast zal de wederverkoper als het ware btw voor de toekomstige afnemer voorfinancieren. Immers, in de prijs die de particulier aan de wederverkoper rekent, zit niet-aftrekbare btw verdisconteerd. Dit zorgt voor een liquiditeitsnadeel voor de wederverkoper. In mijn optiek maakt dit het voor de wederverkoper aantrekkelijker om in te kopen bij een andere ondernemer, waardoor het beginsel van neutraliteit geschonden wordt. Bovendien zou de toepassing van de winstmarge ook in het geval van een vervaardiging van een nieuw goed of in het geval de wederverkoper waarde toevoegt in lijn zijn met de ratio van de btw. In dat geval wordt namelijk alleen de door de wederverkoper toegevoegde waarde – de winstmarge – belast. Zonder toepassing van de margeregeling is de wederverkoper ook btw verschuldigd over de inkoopwaarde, welke bij de oorspronkelijke inkoop al belast is.

Bovenstaande kan verduidelijkt worden aan de hand van een praktisch voorbeeld. Wanneer een particulier een oude telefoon verkoopt aan een ondernemer en deze ondernemer de materialen van deze oude telefoon gebruikt om een laptop te maken, is sprake van vervaardiging van een nieuw goed. Immers, een laptop en telefoon zijn (nog) geen goederen van gelijke soort. De margeregeling vindt geen toepassing, waardoor btw-cumulatie kan optreden, de ondernemer een deel van de btw voor de afnemer voorfinanciert en relatief veel btw op deze laptop drukt. Indien deze ondernemer de materialen van een andere ondernemer inkoopt, kan de voorbelasting afgetrokken worden. Hierdoor

wordt geen btw voorgefinancierd, vindt geen btw-cumulatie plaats en is de btw-druk relatief beperkt. Dit maakt dat het goedkoper is om materialen, grondstoffen en halffabricaten in te kopen bij andere ondernemers dan om (onderdelen van) goederen te hergebruiken als grondstof of halffabricaat. Dit is niet in lijn met de circulaire economie en kan weggenomen worden door het toepassingsbereik van de margeregeling te verruimen naar (onderdelen van) gebruikte goederen die als grondstof, hulpstof of halffabricaat dienen voor nieuwe goederen.

6.2.2 Voorfinancieren en verrekenen btw

Wanneer een wederverkoper belast inkoop bij een andere ondernemer kan de betaalde btw gelijk afgetrokken kunnen worden. Echter, wanneer een wederverkoper inkoop bij een particulier kan dit niet. Wel kan met toepassing van de margeregeling de btw-cumulatie worden voorkomen. Echter, de margeregeling corrigeert pas voor de in de inkoopprijs verdisconteerde btw op het moment van wederverkoop. Hierdoor staan goederen tussen het in- en verkoopmoment met een btw-druk in het magazijn. Dit brengt een liquiditeitsnadeel met zich mee. Ook corrigeert de margeregeling de verdisconteerde btw niet volledig wanneer sprake is van een negatieve winstmarge. Dit zorgt voor een ongelijke behandelingen tussen inkoop bij particulieren en ondernemers, wat voor een schending van het neutraliteitsbeginsel zorgt. Sterker nog, aangezien het aantrekkelijker is om in te kopen bij andere ondernemers dan bij particulieren ligt dit niet in lijn met de circulaire economie.

Merx noemt als oplossing voor deze beperking een systeem van forfaitaire aftrek. Bij dit alternatief kunnen wederverkopers een forfaitaire btw aftrekken bij inkoop bij particulieren, waardoor voorfinanciering voorkomen wordt. Dit betekent dat op de inkoop door een wederverkoper bij een particulier eenzelfde aftreksysteem zit als op de inkoop bij andere ondernemers. Voordelen hiervan zijn dat geen btw drukt op goederen tussen het in- en verkoopmoment. Ook wordt bij een verlieslijdende verkoop rekening gehouden met negatieve marges. Tot slot wordt cumulatie voorkomen. Nadeel is echter dat lastig te bepalen is wat de daadwerkelijke forfaitaire aftrek zou moeten zijn. Zo voldoet het vaak niet om 21/121 uit de aan de consument betaalde prijs te halen.⁴⁵⁰ Ook is een systeem van forfaitaire aftrek fraudegevoelig. Merx geeft aan dat een ondernemer met fraudeleuze bedoelingen fictieve inkopen kan aangeven om zo de forfaitaire aftrek te claimen alvorens te verdwijnen. Hierdoor is een dergelijk systeem niet feilloos.⁴⁵¹ Wel stelt ze dat goederenstromen met bijvoorbeeld blockchaintechnologie gevolgd kunnen worden. Met blockchaintechnologie worden alle transacties opgeslagen. Hierdoor is fraude beter te ontdekken en kan bij het bepalen van het forfaitaire aftrekbedrag beter aansluiting gevonden worden bij de werkelijkheid.⁴⁵² Post noemt als

⁴⁵⁰ Merx, *MBB 2020/10-33*, p. 411 en daar aangehaalde literatuur.

⁴⁵¹ Merx, *MBB 2020/10-33*, p. 411.

⁴⁵² Merx, *MBB 2020/10-33*, p. 412.

voordelen van blockchaintechnologie de betrouwbaarheid, veiligheid, gebruik van één versie van de waarheid en het reduceren van mogelijke fraude.⁴⁵³ Merx en Verbaan bevestigen dit laatste voordeel door te zeggen dat blockchaintechnologie BTW-fraude zou kunnen achterhalen en voorkomen.⁴⁵⁴ Wel constateren Merx en Verbaan dat de blockchaintechnologie een grote investering vereist. Zij verwachten dat bedrijven eerder investeren in deze technologie als de EU mee investeert – bijvoorbeeld in de vorm van een subsidie – of als blockchaintechnologie ook gebruikt wordt in andere bedrijfsuitoefeningen.⁴⁵⁵ Echter, het lijkt mij onwaarschijnlijk dat deze investeringen economisch haalbaar zijn voor alle ondernemers. Ook is maar de vraag of de economische voordelen van een systeem van forfaitaire aftrek opwegen tegen de hoge investeringskosten. Gezien de hoge investeringskosten die een systeem als de blockchaintechnologie – een dergelijk systeem is noodzakelijk om de forfaitaire aftrek bij de werkelijkheid aan te laten sluiten – met zich meebrengt, krijgt deze oplossing niet mijn voorkeur. Ik beveel verder onderzoek naar oplossingen voor de genoemde beperkingen aan. Voor vervolgonderzoek zou gekeken kunnen worden naar alternatieven van de forfaitaire aftrek. Ook zou onderzocht kunnen worden hoe in het systeem van de forfaitaire aftrek, op een betaalbare wijze, beter bij de werkelijkheid aangesloten kan worden.

6.3 Margeregeling grensoverschrijdend

6.3.1 Margeregeling intracommunautaire

Wanneer bij een intracommunautaire levering voor de margeregeling wordt geopteerd, is de fiscale behandeling ongelijk aan de reguliere intracommunautaire levering. De lidstaat van de afnemer ziet met betrekking tot deze levering geen intracommunautaire verwerving, waardoor in de lidstaat van verkrijging geen btw verschuldigd is. In de lidstaat waar de wederverkoper gevestigd is, wordt de winstmarge belast tegen het aldaar geldende tarief.⁴⁷² Hierdoor wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Afhankelijk van het tarief in het land van de afnemer kan het verstandig zijn om wel of niet te opteren voor de margeregeling. Onder toepassing van de margeregeling kan een goed goedkoper gekocht worden in een lidstaat met een lager tarief. Normaliter wordt dit tariefshoppen tegengegaan door de afstandsverkopenregeling: vanwege het feit dat de levering belast wordt in het land van de afnemer maakt niet uit in welke lidstaat een particulier een goed aanschaft. De margeregeling gaat – net als de reguliere intracommunautaire levering – voor op de afstandsverkopenregeling, waardoor laatstgenoemde geen toepassing vindt.⁴⁷³ Ook keurt de staatssecretaris goed dat wanneer een wederverkoper voor zijn bedrijf goederen naar een andere

⁴⁵³ Post, *Blockchain, crypto-munten en fiscaliteit*, (online bijgewerkt 2 februari 2021).

⁴⁵⁴ M. Merx & N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT fraud?*, EC Tax Review 2019-6, p. 300-306.

⁴⁵⁵ M. Merx & N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT fraud?*, EC Tax Review 2019-6, p. 300-306.

⁴⁷² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

⁴⁷³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 518.

lidstaat overbrengt, de gehanteerde vergoeding gelijk is aan de historisch inkoopprijs, waardoor de winstmarge nihil bedraagt.⁴⁷⁴ Door goederen te verschuiven naar laagbelastende lidstaten alvorens deze intracommunautair te leveren, worden ondernemers goedkoper voor consumenten en kunnen wederverkopers wederom gebruik maken van tariefverschillen tussen lidstaten. Dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel en speelt tariefshoppen door ondernemers in de kaart. Beide gevolgen zijn onwenselijk.

Ook brengen intracommunautaire leveringen risico's op fraude mee. Zo verkocht een Portugese burger als bestuurder van een Duitse onderneming auto's aan autobedrijven in Portugal. Door op de factuur van de intracommunautaire levering de naam en het btw-nummer van Portugese bedrijven andere dan de daadwerkelijke afnemers te vermelden, kon R de auto's tegen 0% Duitsland uitvoeren zonder dat de afnemers btw betaalden over de intracommunautaire verwerving. Door deze fraude kon R goedkoper leveren aan haar afnemers.⁴⁷⁵ Uiteindelijk oordeelde het HvJ dat – ondanks dat R zich aan de Duitse btw-regelgeving gehouden heeft – R geen recht heeft op het 0% tarief dat bij een intracommunautaire levering hoort, en dat R verplicht was Duitse btw te betalen.⁴⁷⁶ In het arrest-*Italmoda* bepaalt het HvJ dat een lidstaat de toepassing van het recht op aftrek, een vrijstelling of teruggaaf van btw bij een intracommunautaire levering mag weigeren, ondanks dat hier in de nationale wetgeving geen regelgeving voor is opgenomen en ondanks dat de fraude in een andere lidstaat is gepleegd. Hiervoor is wel vereist dat belastingplichtige wist of had moeten weten dat via deze levering deelgenomen werd aan btw-fraude. In een dergelijke situatie is het beroep van belanghebbende op het vertrouwens- of rechtszekerheidsbeginsel tevergeefs.⁴⁷⁷

Om potentiële fraude te voorkomen dienen lidstaten informatie uit te wisselen omtrent de levering door een ondernemer dan wel niet-ondernemer. Ook dient tariefshoppen omwille van de neutraliteit te worden voorkomen. Ik zie een oplossing in de vorm van de OSS. Per 1 juli 2021 kunnen ondernemers btw-aangifte over hun afstandsverkoop doen in de lidstaat waar ze gevestigd zijn via de OSS.⁴⁷⁸ Bij een OSS hoeft een ondernemer slechts in de lidstaat van vestiging btw-aangifte te doen en btw af te dragen. Hierbij geeft de ondernemer ook de btw aan die in andere lidstaten verschuldigd is. Vervolgens deelt betreffende lidstaat deze aangifte met alle lidstaten waar de ondernemer btw-belaste prestaties verricht heeft. Ook zorgt de lidstaat ervoor dat de betaalde btw in de lidstaat waar de ondernemer

⁴⁷⁴ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.10.

⁴⁷⁵ HvJ EU 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*).

⁴⁷⁶ HvJ EU 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*).

⁴⁷⁷ HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*), r.o. 60 en daar aangehaalde jurisprudentie.

⁴⁷⁸ *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 5a Wet OB 1968, aant. 2.4 (online, bijgewerkt 21 juli 2021).

btw verschuldigd is terecht komt.⁴⁷⁹ Voordeel hiervan is dat een ondernemer zich niet meer in elke lidstaat hoeft te registreren om de verschuldigde btw aan te geven en af te dragen.⁴⁸⁰ Naar mijn mening dient onderzocht te worden of met de margeregeling aangesloten kan worden bij de OSS. Ik stel voor de afstandsverkoopregeling ook van toepassing te laten zijn op de margeregeling. Dan kan aangifte gedaan worden via de OSS. Om te voorkomen dat een wederverkoper zijn winstmarge prijsgeeft, kan wederverkoper zowel de intracommunautaire levering als verwerving aan kunnen geven. De afnemer ziet dan alleen de betaalde prijs. Wanneer een wederverkoper vanuit lidstaat A margegoederen verkoopt in lidstaat B, geeft deze wederverkoper dit aan en draagt hij dit af – tegen het in de andere lidstaat geldende tarief – bij zijn btw-aangifte in lidstaat A. Lidstaat A zorgt ervoor dat de betaalde btw terecht komt in lidstaat B. Hiermee wordt tariefshoppen tegengegaan en wordt beter aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. De eventuele samenloop van de globalisatieregeling en de OSS verdient vervolgonderzoek.

6.3.2 Margeregeling bij invoer van buiten de Unie

Klimaatverandering en de opwarming van de aarde kennen geen grenzen, maar zijn een mondiaal probleem. Aangezien productie- en consumptieketens niet beperkt zijn tot de EU, meen ik dat een margeregeling die slechts toepasbaar is bij intracommunautaire handel niet volledig is. Aangezien bij uitvoer geopteerd kan worden voor de margeregeling zie ik hier geen knelpunten. De huidige margeregeling vindt echter geen toepassing bij invoer van goederen door of voor een wederverkoper van buiten de Unie naar binnen de Unie.⁴⁸¹ In dergelijke gevallen dient over de invoerwaarde btw betaald te worden, waardoor kans op btw-cumulatie ontstaat. Ik kan me vinden in het oordeel van het HvJ inzake SK Telecom dat afhankelijkheid van nationale belastingwetgeving van derde landen onwenselijk is en door de wetgever niet bedoeld moet zijn.⁴⁸² Het is lastig aantonen dat goederen van een niet-ondernemer van buiten de Unie zijn verkregen en dat deze niet-ondernemer hier (een met de) btw (vergelijkbare belasting) over heeft betaald bij de oorspronkelijke aankoop.

Echter, binnen de directe belastingen bestaan fiscale ontwikkelingen omtrent belastingheffing met derde landen. Met de komst van de *Carbon Border Adjustment Mechanism* (hierna: CBAM) lijkt mij een onderzoek naar de toepasbaarheid van de margeregeling in relatie tot derde landen op zijn plaats. Kortgezegd houdt de CBAM het volgende in. Binnen de Unie worden EU ETS-rechten afgegeven. Een EU ETS geeft recht op één ton CO₂-uitstoot. Doordat deze rechten verhandelbaar zijn, kunnen bedrijven hun overbodige emissierechten verkopen en bij een tekort de emissierechten van andere

⁴⁷⁹ Merx, *Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland*, (online bijgewerkt 6 maart 2021).

⁴⁸⁰ *Kamerstukken II 2019/20*, 35 527, nr. 3, p. 7.

⁴⁸¹ Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546/M, (*Stcrt.* 2014, 21054). par. 3.11.

⁴⁸² HvJ EU 15 april 2021, C-539/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*).

bedrijven bijkopen. Doordat CO₂-uitstoot binnen de Unie duurder wordt gemaakt, worden bedrijven financieel gestimuleerd minder CO₂ uit te stoten.⁴⁸³ Een risico van een dergelijke regeling is dat bedrijven buiten de Unie gaan produceren om deze goederen vervolgens alsnog in de Unie te voeren. Dit is onwenselijk aangezien de uitstoot in een dergelijk geval gelijk blijft – of zelfs toeneemt door uitstoot van het transport – en de economische voordelen als werkgelegenheid naar buiten de Unie verplaatsen. Ook benadeelt een dergelijke bepaling de concurrentiepositie van producenten binnen de Unie ten opzichte van producenten in derde landen. Om de externe neutraliteit te waarborgen is besloten de CBAM in te voeren.⁴⁸⁴ Het is lastig vaststellen hoeveel CO₂-uitstoot heeft plaatsgevonden bij productie in derde landen. Daarom wordt per ton ingevoerd materiaal een vaststaande CO₂-invoerheffing betaald, tenzij een producent kan aantonen dat met minder uitstoot is geproduceerd.

Overwogen zou kunnen worden om iets dergelijks ook in te voeren voor de toepassing van de margeregeling bij invoer. De vraag is echter hoe gemakkelijk en betrouwbaar de informatie-uitwisseling met derde landen uitpakt. Dat informatie-uitwisseling een knelpunt is volgt onder meer uit de uitspraak van het HvJ omtrent de mogelijkheden tot een grensoverschrijdende kleine ondernemersregeling (hierna: KOR) in het arrest *Ingrid Schmelz*.⁴⁸⁵ Belanghebbende is een inwoner van Duitsland met de Duitse nationaliteit. Belanghebbende verhuurt haar woning in Oostenrijk en meent een beroep te kunnen doen op de Oostenrijkse KOR. Belanghebbende heeft geen andere omzet gehaald binnen de EU. De Oostenrijkse KOR heeft als eis dat de ondernemer in Oostenrijk dient te wonen dan wel gevestigd dient te zijn. Op basis daarvan onthouden de Oostenrijkse belastingautoriteiten belanghebbende het gebruik van de Oostenrijkse KOR. De Oostenrijkse rechter meent dat de woon- of vestigingseis mogelijk strijdigheden met de Europese vrijheden kan opleveren en stelt derhalve prejudiciële vragen aan het HvJ. Ook vraagt de verwijzende rechter of voor toepassing van de KOR gekeken dient te worden naar de omzet behaald op het nationale grondgebied of naar de omzet behaald in de gehele Unie.

Beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Unie zijn verboden ten aanzien van onderdanen van lidstaten.⁴⁸⁶ Hieraan doet de duur of de frequentie van een dienst niets af.⁴⁸⁷ Aangezien de verhuur van onroerend goed kwalificeert als een dienstverrichting tegen vergoeding zou dit niet belemmerd mogen worden. Doordat buiten Oostenrijk gevestigde kleine ondernemers geen gebruik kunnen maken van de KOR, is het voor dergelijke ondernemers minder aantrekkelijk om in

⁴⁸³ EU, 'EU Emission Trading Systems (EU ETS)', https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en.

⁴⁸⁴ Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on the establishment of a Carbon Border Adjustment Mechanism ('CBAM').

⁴⁸⁵ HvJ 26 februari 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Ingrid Schmelz*).

⁴⁸⁶ Artikel 49 EG, thans: artikel 56 VwEU.

⁴⁸⁷ HvJ 26 februari 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Ingrid Schmelz*), punt 42.

Oostenrijk diensten te verrichten. Hierdoor wordt het vrij verrichten van diensten binnen de EU belemmerd.

Het HvJ kaart aan dat rechtvaardigingsgronden om een dergelijke beperking te rechtvaardigen kunnen bestaan. Wel dient een dergelijke rechtvaardigingsgrond proportioneel en noodzakelijk te zijn. In casu wordt aangevoerd dat de beperking de 'noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controle te waarborgen' nastreeft. Kleine ondernemingen bewaren hun documenten betreffende hun economische activiteiten in beginsel op hun vestigingsplaats. Dit maakt het voor de lidstaat waar de diensten verricht worden onmogelijk een doeltreffende controle van de grensoverschrijdende dienstverrichting uit te voeren. Kleine ondernemingen zijn in de lidstaat van vestiging vrijgesteld van registratieplicht voor de btw.⁴⁸⁸ Hierom meent het HvJ dat de regels inzake administratieve bijstand geen nuttige uitwisseling van gegevens kunnen verzekeren betreffende kleine ondernemingen die grensoverschrijdende activiteiten verrichten in een lidstaat die een btw-vrijstelling toepast.⁴⁸⁹ Dit gebrek aan informatie zou kunnen worden verholpen door de administratieve lastenverlichting voor kleine ondernemers terug te draaien. Echter, deze lastenverlichting is erop gericht om de oprichting, activiteit en concurrentievermogen van kleine ondernemingen te stimuleren.⁴⁹⁰ Ook dient een balans te zijn tussen de administratieve lasten en de te verwachten beperkte belastinginkomsten.

Om de doeltreffendheid van de fiscale controles van de omzet van kleine ondernemingen behaald in andere lidstaten dan de lidstaat van vestiging te waarborgen zouden hoge administratieve lasten voor zowel de kleine ondernemingen als voor de lidstaten ontstaan. Ook wordt zo voorkomen dat ondernemingen in meerdere lidstaten activiteiten verrichten en onder de drempel van de vrijstelling blijven om zo belastingplicht te voorkomen. Het HvJ concludeert dan ook dat 'het waarborgen van de doeltreffendheid van fiscale controles ter bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken alsmede de doelstelling van de regeling voor kleine ondernemingen, die ertoe strekt het concurrentievermogen van die ondernemingen te versterken, rechtvaardigen dat de btw-vrijstelling enkel van toepassing is op de activiteiten van de kleine ondernemingen die zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd'.⁴⁹¹ Uit dit arrest volgt dat het lastig is om informatie uit te wisselen omtrent kleine ondernemingen. Ik ben van mening dat deze conclusie ook opgaat voor niet-ondernemers buiten de Unie.

Kortom, de afhankelijkheid van belastingstelsel van derde landen en de moeilijkheden omtrent informatie-uitwisseling en administratieve bijstand met derde landen maakt het lastig om de

⁴⁸⁸ Artikel 272 lid 1 sub d btw-richtlijn.

⁴⁸⁹ Zoals opgenomen in verordening 1798/2003 en richtlijn 77/799.

⁴⁹⁰ HvJ 26 februari 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Ingrid Schmelz*), punt 63.

⁴⁹¹ HvJ 26 februari 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Ingrid Schmelz*), punt 71.

margeregeling ook toepassing te laten vinden bij invoer. Zo zou per belasting en per jurisdictie bepaald moeten worden of de belasting kwalificeert als een (met de) btw (vergelijkbare belasting). Ook zou informatie vereist zijn omtrent de afnemer en of deze afnemer daadwerkelijk (met de) btw (vergelijkbare belasting) betaald heeft. Hierdoor is een lidstaat afhankelijk van de belastingautoriteiten en belastingstelsels van derde landen, wat volgens het HvJ niet de bedoeling van de Uniewetgever kan zijn geweest. Daarbovenop heeft het raadgevende btw-comité aangegeven dat het keuzerecht om de plaats van dienst naar haar grondgebied te trekken 'niet afhangt van de fiscale behandeling waaraan deze diensten buiten de Unie zijn onderworpen'.⁴⁹² Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat beide probleempunten bij de margeregeling niet zouden spelen. Daarnaast kent de EU alleen met Noorwegen⁴⁹³ en het Verenigd Koninkrijk⁴⁹⁴ een verdrag ter uitwisseling van informatie en bijstand in belastingzaken. Ook is niet met alle landen een verdrag ter uitwisseling van informatie en bijstand in belastingzaken van kracht. Hierdoor is het lastig/niet mogelijk om dergelijke informatie van derde landen te verkrijgen.

6.5 Deelconclusie

Voor toepassing van de margeregeling dient een goed – eventueel na herstel – opnieuw te worden gebruikt in de staat waarin het op moment van levering aan wederverkoper verkeert. Een onderdeel van een goed dient eenzelfde functie te vervullen als het oorspronkelijke onderdeel van het goed. Indien een wederverkoper een goed meer dan herstelt, is sprake van vervaardiging en vindt de margeregeling geen toepassing. Aangezien upcycling inhoudt dat het hergebruikte goed van hogere kwaliteit en functionaliteit is dan het oude goed, verwacht ik dat de door het PBL gewenste upcycling niet onder de huidige toepassing van de margeregeling valt. Wanneer een wederverkoper een goed inkoopt en waarde toevoegt, is het aantrekkelijker dit goed in te kopen bij een andere ondernemer. In dit geval wordt het neutraliteitsbeginsel geschonden. Gevolg is dat btw-cumulatie optreedt, het goed relatief duurder wordt door de relatief toegenomen belastingdruk en dat de wederverkoper een deel van de btw voor de afnemer voorfinanciert. Deze nadelen van circulaire inkoop bij particulieren kunnen worden weggenomen door de margeregeling ook toepassing te laten vinden indien de ondernemer waarde toevoegt. Dit sluit beter aan bij het neutraliteitsbeginsel en de ratio van het btw-stelsel.

⁴⁹² HvJ EU 15 april 2021, C-539/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*), punt 49.

⁴⁹³ Overeenkomst tussen de Europese Unie en het Koninkrijk Noorwegen betreffende administratieve samenwerking, bestrijding van fraude en invordering van schuldvorderingen op het gebied van de btw (*PbEU* 2018, L 195/3).

⁴⁹⁴ Handels- en samenwerkingsovereenkomst tussen de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, enerzijds, en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, anderzijds (*PbEU* 2020 L 444/14).

De margeregeling corrigeert pas voor de in de inkoopprijs verdisconteerde btw op het moment van wederverkoop. Hierdoor staan goederen tussen het in- en verkoopmoment met een btw-druk in het magazijn. Dit brengt een liquiditeitsnadeel met zich mee. Ook corrigeert de margeregeling de verdisconteerde btw niet volledig wanneer sprake is van een negatieve winstmarge. Meest realistische aanpassing is de invoeringen van een systeem van forfaitaire aftrek. Bij dit alternatief kunnen wederverkopers een forfaitaire btw aftrekken bij inkoop bij particulieren, waardoor voorfinanciering voorkomen wordt. Een dergelijk systeem sluit lastig aan bij de werkelijkheid, waardoor dit niet mijn voorkeur geniet. De door Merckx aangedragen oplossing in de vorm van blockchaintechnologie acht ik, in verband met bijkomende kosten, niet toereikend. Ik beveel aan om een betaalbaar alternatief op of uitwerking van de forfaitaire aftrek te onderzoeken.

Tot slot stel ik voor de margeregeling ook bij intracommunautaire leveringen toe te passen. Aangezien de margeregeling voor gaat op de intracommunautaire levering, is belasting verschuldigd in de lidstaat van de wederverkoper. Bij het bestemmingslandbeginsel wordt hiermee niet aangesloten. Ditzelfde geldt voor de afstandsverkopenregeling. Ook bij de levering aan een particulier in een andere lidstaat wordt het bestemmingslandbeginsel geschonden. Dit werkt tariefshoppen in de hand en is in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Particulieren en ondernemers kunnen onder toepassing van de margeregeling goedkoper inkopen in lidstaten met een laag btw-tarief. Eenzelfde risico bestaat bij overbrenging van goederen. Hierbij kan een vergoeding gelijk aan de historisch inkoopprijs worden gehanteerd, waardoor de winstmarge nihil bedraagt. Risico bestaat dat ondernemers goederen verschuiven naar laagbelastende lidstaten alvorens deze intracommunautair te leveren. Zo worden de schending van het neutraliteitsbeginsel en het tariefshoppen niet meer tegengewerkt. Naar mijn mening dient onderzocht te worden of met de margeregeling bij intracommunautaire leveringen en afstandsverkopen aangesloten kan worden bij de OSS. Zo wordt fraude voorkomen, aan het bestemmingslandbeginsel voldaan en wordt tariefshoppen tegengegaan.

Ook dient toepassing van de margeregeling bij invoer van buiten de Unie onderzocht te worden. Echter, is lastig te bepalen of bij de oorspronkelijke aankoop (een met een) btw (vergelijkbare belasting) betaald is. Hiervoor moet informatie worden uitgewisseld met en het derde land. Niet alleen de informatie-uitwisseling levert problemen op. Ook maakt dit lidstaten voor hun heffing afhankelijk van belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties. Daarnaast brengt het toestaan van de margeregeling bij invoer risico op fraude mee. Zo kunnen binnen de Unie gevestigde ondernemers aangeven dat ze van niet-ondernemers buiten de Unie hebben ingekocht om zo van de margeregeling gebruik te kunnen maken. Ook is niet met alle landen een verdrag ter uitwisseling van informatie en bijstand in belastingzaken van kracht. Hierdoor is het lastig/niet mogelijk om dergelijke informatie van derde landen te verkrijgen.

Hoofdstuk 7 Conclusie

Het doel van een circulaire economie is het voorkomen dan wel drastisch verminderen van het onttrekken van grondstoffen en het overhouden van afval. Dit betekent dat goederen vanuit de consumptieve sfeer terugkomen in de productieve sfeer. De huidige btw-regelgeving kent met de margeregeling al een bepaling om btw-cumulatie en concurrentieverstoringen te voorkomen. Deze regeling is echter gebaseerd op de lineaire economie. Doelstelling van deze scriptie is dan ook om te onderzoeken hoe deze margeregeling aansluit bij een circulaire economie. Dit is onderzocht aan de hand van de volgende hoofdvraag:

‘Wat zijn de beperkingen van de huidige margeregeling in het licht van de circulaire economie en hoe kan de margeregeling aangepast worden om beter aan te sluiten op de circulaire economie?’

In de volgende paragrafen worden allereerst de deelvragen behandeld, alvorens ik in paragraaf 7.7 een antwoord op de hoofdvraag formuleer.

7.2 Wat zijn de kenmerken van (de transitie naar) een circulaire economie?

De aanleiding voor de transitie naar een circulaire economie ligt in het typische verbruikskenmerk van de lineaire economie leidt tot diverse knelpunten. Zo vormen de explosieve stijging van de vraag naar grondstoffen, afhankelijkheid van andere landen voor grondstoffen en de CO₂-uitstoot de belangrijkste argumenten voor Nederlandse overheid om een circulaire economie na te streven. Ook zorgt het niet hergebruiken voor een overschot aan restafval. Het doel van een circulaire economie is het voorkomen dan wel drastisch verminderen van het grondstoffenverbruik en het ontstaan van afval. In de literatuur wordt de circulaire economie gekenmerkt door de Engelstalige 3R's Principles: reduction (minimaliseren), reuse (hergebruik) en recycle (hergebruik van afval).

De Raad voor de leefomgeving en infrastructuur en het kabinet noemen beperkingen voor de transitie naar een circulaire economie: institutionele beperkingen, wet- en regelgeving, economische beperkingen, maatschappelijke beperkingen en gebrek aan kennis en innovatie. Om deze beperkingen te overwinnen en haar circulaire doelen te behalen komt het kabinet met hulpmiddelen: stimulerende wet- en regelgeving, slimme marktprikkels, financieren van circulaire businessmodellen, het ondersteunen van kennisontwikkeling en -uitwisseling binnen en tussen sectoren en netwerken en tot slot de internationale samenwerking. Ook ziet het kabinet met banen en baten, CO₂-reductie en veiligheid en gezondheid economische en ecologische kansen in de transitie naar een circulaire economie. Om de transitie naar een circulaire economie te realiseren heeft het kabinet drie strategische doelen opgesteld. Allereerst dient efficiënter omgegaan te worden met grondstoffen. Ten

tweede dienen duurzame beschikbaar grondstoffen de niet-duurzaam geproduceerde grondstoffen te vervangen. Ten slotte dienen nieuwe productiemethodes te worden ontwikkeld.

7.3 Wat is de ratio van de omzetbelasting en hoe werkt deze globaal uit?

Allereerst heeft een omzetbelasting het rechtskarakter van een productiebelasting, verkeersbelasting en verbruiksbelasting. Ondernemers maken gebruik van door de overheid bekostigde voorzieningen. Bij een productiebelasting worden deze ondernemers belast omdat ze profijt hebben gehad van deze voorzieningen. Dit wordt ook wel het profijtbeginsel genoemd. Een verkeersbelasting heft belasting bij bepaalde rechtshandelingen. Tot slot wordt bij een verbruiksbelasting belasting geheven over het verbruik van goederen en of diensten.

De levering van een goed wordt aangemerkt als een belaste handeling. Hierbij zijn een aantal zaken van belang. Zo dient een goed onder bezwarende titel over te gaan. Hiervan is sprake indien een meer dan symbolische vergoeding daadwerkelijk ontvangen wordt voor een verrichte prestatie die hiermee een rechtstreeks verband kent. Daarnaast dient de levering verricht te worden door een als zodanig handelende ondernemer: eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Bij fictie kunnen publiekrechtelijke lichamen en anderen dan ondernemers ook als ondernemers kwalificeren. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de levering van een nieuw vervoermiddel.

Ook kent het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol in de btw. Zo geldt bij inwendige neutraliteit dat de ondernemer niks merkt van de omzetbelasting. Bij uitwendige neutraliteit wordt alle consumptie evenredig belast. Het zou voor de consument niet uit mogen maken wat, waar en bij wie hij consumeert. Juridische neutraliteit betekent dat de belasting op vergelijkbare prestaties vergelijkbaar belast wordt. Met externe neutraliteit wordt neutraliteit ten opzichte van andere jurisdicties bedoelt. Tot slot houdt economische neutraliteit in dat concurrentiëneutraliteit tussen ondernemers bestaat. Dit betekent dat vergelijkbare prestaties, ongeacht door wie ze verricht worden, voor de heffing van de btw niet verschillend worden behandeld.

7.4 Wat is de margeregeling en hoe werkt deze uit?

De ratio van de margeregeling is het voorkomen van cumulatie van belasting. In een circulaire economie is afval onwenselijk en keren goederen veelal van de consumptieve sfeer terug naar de productieve sfeer. Bij de levering van een consument aan een ondernemer kwalificeert de consument niet als ondernemer en is geen sprake van een belaste prestatie. Als de ondernemer aansluitend dit goed doorverkoopt is sprake van een belaste prestatie. Aangezien de ondernemer btw-vrij heeft ingekocht van de consument, heeft de ondernemer geen recht op vooraftrek. Gevolg hiervan is dat sprake is van cumulatie van btw. Om te voorkomen dat bij de terugkeer uit de consumptieve sfeer naar de productieketen 'rest-btw' op een goed belast wordt, wordt onder het regime van de margeregeling

bij wederverkoop btw geheven over de winstmarge en niet over de verkoopprijs. De gedachte achter de regeling is dat de goederen – eventueel na herstel – voor het oorspronkelijke doel hergebruikt kunnen worden. Hierdoor vallen (onderdelen van) goederen die als grondstof of halffabricaat gebruikt kunnen worden buiten de reikwijdte van de margeregeling.

Voor de margeregeling dient een gebruikt goed geleverd te worden door een wederverkoper. Deze wederverkoper dient dit goed onbelast te hebben verkregen binnen de Unie op een van de manieren die genoemd wordt in artikel 28b lid 2 Wet OB 1968. De wederverkoper mag bij de wederverkoop geen factuur uitreiken met daarop de btw vermeld. De wederverkoop van margegoederen dient tot de normale bedrijfsbeoefening van de wederverkoper te behoren. Een wederverkoper hoeft bij toepassing van de margeregeling alleen btw te voldoen over zijn winstmarge: het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan. In plaats van de marge per goed te bepalen, kan in sommige gevallen ook geopteerd worden voor de globalisatieregeling. In dergelijke gevallen wordt de winstmarge niet bepaald op het verschil tussen de inkoop- en verkoopprijs van een specifiek goed, maar op de winstmarge in een bepaald belastingtijdvak.

De margeregeling vindt geen toepassing bij de invoer van goederen door of voor een wederverkoper. Bij uitvoer naar een land buiten de EU of in het geval waarin goederen onder het stelsel van douane-entrepots worden gebracht kan, net als bij een levering naar een andere lidstaat, de wederverkoper opteren voor de margeregeling. Als hiervoor wordt geopteerd gaat het recht op aftrek van voorbelasting verloren. Ook wordt de plaats van levering verplaatst naar de lidstaat waar de wederverkoper is gevestigd, waardoor niet meer wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel doordat margegoederen buiten het stelsel van intracommunautaire transacties en afstandsverkopen blijven. Afhankelijk van het tarief in het land van de afnemer kan het verstandig zijn om wel of niet te opteren voor de margeregeling. De regeling omtrent de levering van nieuwe vervoersmiddelen heeft daarentegen wel voorrang ten opzichte van de margeregeling.

7.5 Welke beperkingen kent de margeregeling binnen het kader van de circulaire economie?

Hergebruik van goederen zorgt voor een lagere uitstoot en minder restafval. Hiervoor is vereist dat goederen terugkeren vanuit de consumptieve naar de productieve sfeer. Aangezien de margeregeling in dergelijke gevallen btw-cumulatie voorkomt, lijkt deze regeling goed aan te sluiten bij de circulaire economie. Uit de beperkingen die ik heb genoemd volgt dat de huidige margeregeling onvoldoende is. In de literatuur worden andere oplossingen dan de margeregeling genoemd. Voorbeelden hiervan zijn een verlaagd btw-tarief voor circulaire goederen, belasting op onttrokken waarde, alles al dienst aanmerken of iedereen kwalificeert als ondernemer. Elk van deze alternatieven brengt zijn eigen

problematiek met zich mee, waardoor deze niet mijn voorkeur kennen. Voor verdere onderbouwing hiervan verwijs ik naar paragraaf 5.2.

Nu gebruikte goederen, zeker door jongere generaties, meer geaccepteerd en gewaardeerd worden kan de vraag ontstaan of het fiscaal verschillend behandelen van gebruikte en nieuwe goederen in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Echter, de margeregeling zorgt voor een rechtmatige belastingheffing en gelijke effectieve belastingdruk voor gebruikte en nieuwe goederen. Hiermee wordt het verschil in behandeling gerechtvaardigd. Sterker nog, zonder toepassing van de margeregeling zou de neutraliteit juist geschonden worden. Indien een wederverkoper inkoopt bij een particulier, heeft dat deze wederverkoper geen aftrekrecht. Wanneer deze wederverkoper hetzelfde goed had ingekocht bij een andere ondernemer bestond dit aftrekrecht wel. In dit geval maakt het uit bij wie de wederverkoper een goed heeft ingekocht en is sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Bovenstaande rechtvaardigt de toepassing van de margeregeling op louter gebruikte goederen.

Als eerste beperking heb ik het gebruik van afval als grondstof genoemd. Als een (onderdeel van een) gebruikt goed als grondstof wordt gebruikt in een ander goed vindt de margeregeling geen toepassing. Ditzelfde geldt indien een goed bij hergebruik meer dan hersteld wordt. In dat geval is immers sprake van vervaardiging van een nieuw goed. Hierdoor kan valt de door het PBL en de overheid gewenste upcycling, niet onder de margeregeling. Wanneer een wederverkoper belast inkoopt bij een andere ondernemer kan de betaalde btw direct afgetrokken kunnen worden. Echter, wanneer een wederverkoper inkoopt bij een particulier kan dit niet. De goederen staan tussen het in- en verkoopmoment met een btw-druk in het magazijn. Dit komt doordat de margeregeling pas corrigeert voor de in de inkoopprijs verdisconteerde btw op het moment van wederverkoop. Niet alleen brengt dit een liquiditeitsnadeel mee, ook wordt bij een negatieve winstmarge niet volledig rekening gehouden met deze verdisconteerde btw. Deze tweede beperking zorgt voor een ongelijke behandeling tussen inkoop bij particulieren en ondernemers.

Laatste beperking is de toepassing van de margeregeling bij grensoverschrijdende goederenleveringen. Bij intracommunautaire leveringen kan geopteerd worden voor de margeregeling. Hiermee gaat het karakter van de intracommunautaire levering verloren. Aangezien de margeregeling voor de afstandsverkoopregeling en de intracommunautaire levering gaat, worden dergelijke leveringen behandeld als een levering binnen de lidstaat van de wederverkoper. Hierdoor wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Bovendien wordt de neutraliteit tussen lidstaten geschonden. Zo is het voor consumenten aantrekkelijker om onder toepassing van de margeregeling een goed te kopen in een lidstaat met een lager tarief. De Staatssecretaris staat toe dat

wederverkopers bij een overbrenging een vergoeding gelijk aan de historisch inkoopprijs hanteren. Hierdoor bedraagt de winstmarge nihil en kan een wederverkoper goederen onbelast overbrengen naar laagbelastende lidstaten, alvorens deze intracommunautair te leveren aan afnemers.

Bovendien vindt de margeregeling geen toepassing op ingevoerde goederen. Op basis van het bestemmingslandbeginsel en om de externe neutraliteit te waarborgen, geldt een invoerheffing gelijk aan het in de lidstaat van invoer geldende tarief. Wanneer een wederverkoper een goed inkoop bij een particulier uit een derde land, welke bij de oorspronkelijke aanschaf (een met de) btw (vergelijkbare belasting) betaald heeft, ontstaat cumulatie. Deze cumulatie kan weggenomen worden door toepassing van de margeregeling.

Verder dient de nuancering gemaakt te worden dat binnen de circulaire economie meer gebruik gemaakt wordt van diensten in plaats van bezit. Een voordeel hierbij is dat de producent baat heeft bij een goed met een lange levensduur, met lage onderhoudskosten en dat aan het einde van de levensduur gemakkelijk hergebruikt kan worden. Echter, bij een dergelijke dienstverlening gaat het eigendom niet over. Gedacht kan worden aan businessmodellen als product-as-a-service. Er is geen sprake van een levering van een goed en de margeregeling vindt geen toepassing. Hoe groter de rol van dergelijke businessmodellen in de circulaire economie, hoe kleiner de rol van de margeregeling is. Circulaire businessmodellen waarbij de margeregeling wel goed lijkt aan te sluiten zijn buyback-modellen, second-hand-corners, reversed-retailing en het repair café.

7.6 Welke aanpassingen aan de margeregeling zijn nodig om deze beter aan te laten sluiten bij de circulaire economie?

De eerste aanpassing die ik aandraag is de margeregeling ook toe te passen op de vervaardiging van nieuwe goederen en op (onderdelen van) goederen welke als grondstof, hulpstof of halffabricaat voor nieuwe goederen dienen. Hiermee kan de margeregeling ook toegepast worden wanneer restafval als grondstof gebruikt wordt in nieuwe goederen en sprake is van de in de circulaire economie gewenste upcycling. Voor toepassing van de margeregeling dient (een onderdeel van) een goed dient eenzelfde functie te vervullen als het oorspronkelijke onderdeel van het goed. Indien een wederverkoper een goed meer dan hersteld vindt de margeregeling geen toepassing. Aangezien upcycling inhoudt dat het hergebruikte goed van hogere kwaliteit en functionaliteit is dan het oude goed, verwacht ik dat de door het PBL gewenste upcycling niet onder de huidige toepassing van de margeregeling valt. Dit maakt het aantrekkelijk een goed in te kopen bij een andere ondernemer wanneer een wederverkoper waarde toevoegt. In dit geval wordt het neutraliteitsbeginsel geschonden doordat op de inkoop bij ondernemers recht op aftrek bestaat, terwijl de margeregeling geen toepassing vindt in het geval ingekocht wordt bij een particulier. Gevolg is dat btw-cumulatie optreedt, het goed relatief duurder wordt door de relatief toegenomen belastingdruk en dat de wederverkoper een deel van de btw voor

de afnemer voorfinanciert. Deze nadelen van circulaire inkoop bij particulieren kunnen worden weggenomen door de margeregeling ook toepassing te laten vinden indien de ondernemer waarde toevoegt. Dit lijkt beter aan te sluiten bij het neutraliteitsbeginsel en de ratio van het btw-stelsel.

De margeregeling corrigeert pas voor de in de inkoopprijs verdisconteerde btw op het moment van wederverkoop. Hierdoor staan goederen tussen het in- en verkoopmoment met een btw-druk in het magazijn. Dit brengt een liquiditeitsnadeel met zich mee. Ook corrigeert de margeregeling de verdisconteerde btw niet volledig wanneer sprake is van een negatieve winstmarge. Meest realistische aanpassing is de invoeringen van een systeem van forfaitaire aftrek. Bij dit alternatief kunnen wederverkopers een forfaitaire btw aftrekken bij inkoop bij particulieren, waardoor voorfinanciering voorkomen wordt. Een dergelijk systeem sluit lastig aan bij de werkelijkheid, waardoor dit niet mijn voorkeur geniet. De door Merckx aangedragen oplossing in de vorm van blockchaintechnologie acht ik, in verband met bijkomende kosten, niet toereikend. Ik beveel aan om een alternatief op de forfaitaire aftrek te onderzoeken. Ook dient een betaalbare manier om aansluiting te vinden bij de werkelijkheid geanalyseerd te worden.

Tot slot stel ik voor de margeregeling ook bij intracommunautaire leveringen toe te passen. Aangezien de margeregeling voor gaat op de intracommunautaire levering, is belasting verschuldigd in de lidstaat van de wederverkoper. Bij het bestemmingslandbeginsel wordt hiermee niet aangesloten. Ditzelfde geldt voor de afstandsverkopenregeling. Ook bij de levering aan een particulier in een andere lidstaat wordt het bestemmingslandbeginsel geschonden. Dit werkt tariefshoppen in de hand en is in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Particulieren en ondernemers kunnen onder toepassing van de margeregeling goedkoper inkopen in lidstaten met een laag btw-tarief. Eenzelfde risico bestaat bij overbrenging van goederen. Hierbij kan een vergoeding gelijk aan de historisch inkoopprijs worden gehanteerd, waardoor de winstmarge nihil bedraagt. Risico bestaat dat ondernemers goederen verschuiven naar laagbelastende lidstaten alvorens deze intracommunautair te leveren. Zo worden de schending van het neutraliteitsbeginsel en het tariefshoppen niet meer tegengewerkt. Naar mijn mening dient onderzocht te worden of met de margeregeling bij intracommunautaire leveringen en afstandsverkopen aangesloten kan worden bij de OSS. Zo wordt fraude voorkomen, aan het bestemmingslandbeginsel voldaan en wordt tariefshoppen tegengegaan.

Ook dient toepassing van de margeregeling bij invoer van buiten de Unie onderzocht te worden. Echter, is lastig te bepalen of bij de oorspronkelijke aankoop (een met een) btw (vergelijkbare belasting) betaald is. Hiervoor moet informatie worden uitgewisseld met en het derde land. Niet alleen de informatie-uitwisseling levert problemen op. Ook maakt dit lidstaten voor hun heffing afhankelijk van belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties. Daarnaast brengt het toestaan van de margeregeling bij

invoer risico op fraude mee. Zo kunnen binnen de Unie gevestigde ondernemers aangeven dat ze van niet-ondernemers buiten de Unie hebben ingekocht om zo van de margeregeling gebruik te kunnen maken. Ook is niet met alle landen een verdrag ter uitwisseling van informatie en bijstand in belastingzaken van kracht. Hierdoor is het lastig/niet mogelijk om dergelijke informatie van derde landen te verkrijgen.

7.7 Hoofdvraag

Aan de hand van onderstaande hoofdvraag heb ik in deze scriptie onderzocht hoe de margeregeling aansluit bij een circulaire economie:

‘Wat zijn de beperkingen van de huidige margeregeling in het licht van de circulaire economie en hoe kan de margeregeling aangepast worden om beter aan te sluiten op de circulaire economie?’

Samenvattend heb ik drie beperkingen gesignaleerd. Te weten het gebruik van afval als grondstof, de margeregeling bij negatieve winstmarges en het als het ware voorfinancieren van btw door de wederverkoper en de toepassing van de margeregeling bij grensoverschrijdende leveringen. Om deze beperkingen weg te nemen beveel ik aan om de margeregeling ook toe te passen op (onderdelen van) goederen welke als grondstof, hulpstof of halffabricaat voor nieuwe goederen dienen en bij de vervaardiging van nieuwe goederen. Hiermee kan de margeregeling ook toegepast worden wanneer restafval als grondstof gebruikt wordt in nieuwe goederen en sprake is van de in de circulaire economie gewenste upcycling. Daarnaast opper ik het uitbreiden van de margeregeling naar grensoverschrijdende goederen leveringen. Naar mijn mening zou dit uitvoerbaar moeten zijn voor intracommunautaire leveringen binnen de Unie, bijvoorbeeld via de OSS. Voor invoer van buiten de Unie voorzie ik met gebrekkige informatie-uitwisseling, risico op fraude en afhankelijkheid van belastingstelsels van niet-EU-jurisdicties nog obstakels die uit de weg genomen dienen te worden. Ik meen dat de toepassing van de margeregeling bij invoer van buiten de EU vervolgonderzoek verdient. Ook de beperking negatieve winstmarges en het als het ware voorfinancieren van btw voor de toekomstige afnemer heb ik genoemd. De forfaitaire aftrekmethode die in de literatuur wordt genoemd acht ik een te dure aangelegenheid. Ik beveel aan om een alternatief op deze forfaitaire aftrek te onderzoeken. Ook dient een betaalbare manier om aansluiting te vinden bij de werkelijkheid geanalyseerd te worden.

Geraadpleegde Literatuur

Bruins Slot, WFR 2018/99

W. Bruins Slot, 'De commerciële en fiscale gevolgen voor de jaarwinstberekening van de introductie van IFRS 16', *WFR* 2018/99

De Wit, Btw-bulletin 2014/2

S. de Wit, 'Circulaire economie gaat niet over toegevoegde waarde', *Btw-bulletin* 2014/2.

Jacobs 2015

B. Jacobs, *De prijs van gelijkheid*, Amsterdam: Prometheus 2015.

Merkx, Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland

M.M.W.D. Merkx, *Grensoverschrijdende btw: Goederen of diensten (ver)kopen in het buitenland*, (Navigator Thema's), Deventer: Wolters Kluwer, navigator.nl/thema/1009.

Merkx, MBB 2020/10-33

M.M.W.D. Merkx, 'Btw in de circulaire economie – round peg in a square hole', *MBB* 2020/10-33.

Monsma, MBB 2020/10-34

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

Post, Blockchain, crypto-munten en fiscaliteit

D.R. Post, *Blockchain, crypto-munten en fiscaliteit*, (Navigator Thema's), Deventer: Wolters Kluwer, navigator.nl/thema/1198.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2021/2.22.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Btw-richtlijn uitgebreid met vrijstelling Covid-19-vaccin', *V-N* 2021/2.22.

Reugebrink 1990

J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 1990.

Scott 2015

Scott, J.T., *The sustainable business: A practitioner's guide to achieving long-term profitability and competitiveness*, Sheffield: Greenleaf Publishing 2015.

Van Slooten, van Dongen & Soltysik 2019

G.J. van Slooten, A. van Dongen & M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: SDU Uitgever 2019.

Soltysik & Spiessens, WFR 2017/44.

M.W.C. Soltysik & A.E. Spiessens, 'De bezwarende titel en onzekere betalingen in de BTW', *WFR* 2017/44.

Smit 2018

D.S. Smit, 'The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)' in: Terra/Wattel. *European Tax Law*. Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Stout 2012

Stout, L. A. (2012). *The shareholder value myth: How putting shareholders first harms investors, corporations, and the public*. Berrett-Koehler Publishers.

Sullivan 1967

C.K. Sullivan, *Indirect Taxation and goals of the European Community in: Shoup, Fiscal Harmonization in Common Markets*, 9Vol. II), New York: 1967.

Teeuwsen, in Commentaar NL Fiscaal 2020

H. Teeuwsen, commentaar op art. 28b Wet OB 1968 (online, bijgewerkt 2 november 2020).

Vakstudie Omzetbelasting

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & E.M. Vrouwenvelder (red.), Omzetbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 6), Deventer: Wolters Kluwer.

Van Arendonk, MBB 2008/03.

H.P.A.M. van Arendonk, 'Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje', *MBB 2008/03*.

Van Hilten & Van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2014.

Visser, Een kapitaalmarkt voor Europa (VDHI nr. 146) 2017/12.5.

E. Visser, 'Financial Transaction Tax (*Serie Van der Heijden Instituut nr. 146*)', Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Wijtvliet, MBB 2014/10-02

L.W.D. Wijtvliet, 'Direct versus indirect: een diffuse dichotomie. Een verkenning van de betekenis en invulling van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen,' *MBB 2014/10-02*.

Online artikelen

ANWB, 'Thuiswerken leidt tot 63% minder files', anwb.nl 30 december 2020.

CBS, 'Environmental accounts of the Netherlands 2011', cbs.nl 2011

CBS, 'Circulaire economie in Nederland', cbs.nl november 2016.

CBS, 'Uitstoot broeikasgassen 8 procent lager in 2020', cbs.nl 12 maart 2021.

Customs Support, 'De blokkade van het Suezkanaal en de gevolgen voor de logistiek', customssupport.com 29 maart 2021.

EenVandaag, 'Klimaatop in Nederland tijdens coronacrisis belangrijker dan ooit: Covid-19 en klimaatverandering hebben dezelfde oorzaken', eenvandaag.avrotros.nl, 22 januari 2021.

Europa Nu, 'Relatie EU – Verenigd Koninkrijk', geraadpleegd op 24 april 2021.

Kenniscentrum Circulaire Economie via

NOS, 'Shell in beroep tegen uitspraak in klimaatzaak', nos.nl 20 juli 2021.

Nu.nl, 'Toppen Himalaya door lockdown voor eerst in decennia weer te zien', nu.nl 10 april 2020.

Urgenda.nl, 'Klimaatzaak tegen de Staat', geraadpleegd op 24 april 2021.

Rapporten

A. Murray, K. Skene & K. Haynes, 'The Circular Economy: An Interdisciplinary Exploration of the Concept and Application in a Global Context', *Journal of Business Ethics* Vol. 140, No. 3 (February 2017), p. 371.

Afvalverwerking in Nederland, gegevens 2014, Werkgroep Afvalregistratie, november 2015.

CE Delft, 'Uitstoot broeikasgassen in Nederland. Een analyse van de sectoren en bedrijven met de meeste uitstoot', <https://ce.nl/publicaties/uitstoot-broeikasgassen-in-nederland/>.

CE Delft, 'Kosten en effecten van statiegeld op kleine flesjes en blikjes', <https://ce.nl/publicaties/kosten-en-effecten-van-statiegeld-op-kleine-flesjes-en-blikjes/>.

Ellen MacArthur Foundation, 'Growth within: a circular economy vision for a competitive Europe', <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/EllenMacArthurFoundation-Growth-Within-July15.pdf>.

Ellen MacArthur Foundation, 'Towards the Circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition', <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/Ellen-MacArthur-Foundation-Towards-the-Circular-Economy-vol.1.pdf>.

EU, 'EU Emission Trading Systems (EU ETS)', https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en.

Het Groene Brein, 'Nederland Circulair!', <https://kenniskaarten.hetgroenebrein.nl/kenniskaart/circulaire-economie/>.

Le Quéré, C., Jackson, R. B., Jones, M. W., Smith, A. J., Abernethy, S., Andrew, R. M., ... & Peters, G. P. (2020). Temporary reduction in daily global CO₂ emissions during the COVID-19 forced confinement. *Nature Climate Change*, 10(7), 647-653.

M. Friedman, 'The social responsibility of business is to increase its profits', *New York Times Magazine*, 13 september 1970.

M. Merx & N. Verbaan, Technology: A Key to Solve VAT fraud?, *EC Tax Review* 2019-6, p. 300-306.

M.S. Andersen, 'An introductory note on the environmental economics of the circular economy', *Sustainability Science*, Vol. 2, No. 1.

OECD (2019), 'Business Models for the Circular Economy: Opportunities and Challenges from a Policy Perspective', Parijs: OECD Publishing.

OECD (2019), *Business Models for the Circular Economy: Opportunities and Challenges from a Policy Perspective*, Policy Highlights, <https://www.oecd.org/environment/waste/policy-highlights-business-models-for-the-circular-economy.pdf>.

OESO, 'OESO-richtlijnen voor Multinationale Ondernemingen', <https://www.oesorichtlijnen.nl/oeso-richtlijnen/algemene-informatie-oeso-richtlijnen>.

P. Ghisellini, C. Cialani & S. Ulgiati, 'A review on circular economy: the expected transition to a balanced interplay of environmental and economic systems', *Journal of Cleaner Production* 2016/114.

PBL, 'Circular economy: what we want to know and can measure. Framework and baseline assessment for monitoring the progress of the circular economy in the Netherlands', <file:///C:/Users/User/Downloads/circular-economy-what-we-want-to-know-and-can-measure-2018-netherlands.pdf>.

PBL, 'Integrale Circulaire Economie Rapportage 2021', <https://www.pbl.nl/publicaties/integrale-circulaire-economie-rapportage-2021>.

Pigou, A. C. (2013). *The economics of welfare*. Palgrave Macmillan.

Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on the establishment of a Carbon Border Adjustment Mechanism ('CBAM').

Raad voor de leefomgeving en infrastructuur, 'Circulaire Economie van wens naar uitvoering', juni 2015, https://www.rli.nl/sites/default/files/rli028-1_wtk_advies_circ_eco_interactief_2.pdf.

Richtlijn (EU) 2020/2020 van de Raad van 7 december 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft tijdelijke maatregelen inzake de belasting over de toegevoegde waarde van toepassing op COVID-19-vaccins en medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek, in reactie op de COVID-19-pandemie.

Rijksoverheid, 'Klimaat- en Energieverkenning 2020', <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/10/30/klimaat--en-energieverkenning-2020>.

Rijksoverheid, 'Nederland Circulair in 2050. Rijksbreed programma Circulaire Economie', <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/circulaire-economie/documenten/rapporten/2016/09/14/bijlage-1-nederland-circulair-in-2050>.

Sociaal-Economische Raad, 'Financiële instrumenten voor een circulaire economie', <https://www.ser.nl/-/media/ser/downloads/adviezen/2018/circulaire-economie-fin.pdf>, mei 2018.

Sociaal-Economische Raad, 'Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen', <https://www.ser.nl/-/media/ser/downloads/adviezen/2016/circulaire-economie.pdf>, Den Haag, juni 2016.

TNO, 'Kansen voor de circulaire economie in Nederland', 11 juni 2013, TNO 2013 R10864.

T. Rood & A. Hanemaaijer, 'Waarom een circulaire economie?', PBL Planbureau voor de leefomgeving, Den Haag.

UNEP (2011), *Decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth: a report of the working group on decoupling to the International Resource Panel*, Nairobi: United Nations Environment Programme.

Parlementaire stukken

Europese Unie

Handels- en samenwerkingsovereenkomst tussen de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, enerzijds, en het Verenigd koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, anderzijds (*PbEU* 2020 L 444/14).

Overeenkomst tussen de Europese Unie en het Koninkrijk Noorwegen betreffende administratieve samenwerking, bestrijding van fraude en invordering van schuldvorderingen op het gebied van de btw (*PbEU* 2018, L 195/3).

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad en de Raad – Naar een meer efficiënte en democratische besluitvorming in het fiscale beleid van de EU, Straatsburg, 15 januari 2019 COM (2019) 8 final.

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

Staatssecretaris van Financiën

Besluit van 20 december 2019, nr. 25271, (*Stcrt.* 2019, 66217),

Besluit van 17 juli 2014, BLKB 2014/546M (*Stcrt.* 2014, 21054).

Kamer

Kamerstukken II 2020/21, antwoord op vraagnummer 2020Z17240, nr. 226.

Kamerstukken II 2019/20, 35 527, nr. 3.

Kamerstukken II 2018/19, 35 241, nr. 3.

Kamerstukken II 1994/95, 23 952, nr. 3.

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3.

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 5.

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6.

Kamerstukken II 1932/33, 305, nr. 3.

Geraadpleegde jurisprudentie

Europese Hof van Justitie

HvJ EU 15 april 2021, C-539/19, ECLI:EU:C:2021:281 (*SK Telecom*).

HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*).

HvJ EU 9 november 2017, C-499/16, ECLI:NL:EU:C:2017:846 (*Az*).

HvJ EU 18 januari 2017, C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20 (*Sjelle Autogenbrug*).

HvJ EU 23 december 2015, C-250/14, ECLI:EU:C:2015:841 (*Air France-KLM*).

HvJ EU 5 maart 2015, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143 (*Commissie/Luxembourg*).

HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:NL:EU:C:2014:2207 (*K*).

HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjmnt*).

HvJ EU 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*).

HvJ EU 26 februari 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Ingrid Schmelz*).

HvJ EG 10 april 2008, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211 (*Marks & Spencer*).

HvJ EG 18 oktober 2007, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*).

HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440 (*Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*).

HvJ EG 14 september 2009, C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563 (*Elmeka NE*).

HvJ EG 8 december 2005, C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753 (*Jyske Finans*).

HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*).

HvJ EG 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (*Heerma*).

HvJ 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (*INZO*).

HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*).

HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*).

HvJ 14 februari 1985, nr. 268/86, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*).

HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong-Kong Trade Development Council*).

Hoge Raad

HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006, NJ 2020/41.

HR 17 augustus 2018, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1318, BNB 2018/192.

HR 24 november 2017, nr. 16/00961, ECLI:NL:HR:2017:2983, BNB 2018/38.

HR 30 november 2007, nr. 37 641, ECLI:NL:PHR:2007:BB9006, V-N 2007/57.21.

HR 23 november 2007, nr. 40 142, ECLI:NL:HR:2007:BB8432, V-N 2007/57.20.

HR 25 januari 1995, nr. 29 652, ECLI:NL:HR:1995:AA3041, BNB 1995/216.

HR 4 juli 1990, nr. 24 942, ECLI:NL:HR:1990:BH7227, BNB 1990/272.

HR 21 november 1990, nr. 25 864, ECLI:NL:HR:1990:BH7575, BNB 1992/215.

HR 30 augustus 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4096, BNB 1990/3.

HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, ECLI:NL:HR:1985:BH2064, BNB 1985/316.

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295.

HR 23 juni 1982, nr. 20 728, ECLI:NL:PHR:1982:AW9433, BNB 1982/232.

Rechtbank

Rb. Den Haag 26 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:5337.

Rb. Den Haag 9 december 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:12440.