

EUR Research Information Portal

Uitbreiding verleggingsregeling vanwege circulaire economie gewikt en gewogen

Publication status and date:

Published: 02/08/2021

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Merkx, M. (2021). Uitbreiding verleggingsregeling vanwege circulaire economie gewikt en gewogen. *NLFiscaal*, 2021(28), Article 28. <https://www.nlfiscaal.nl/nlfw2021/0028>

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

NLF-W 2021/28

Uitbreiding verleggingsregeling vanwege circulaire economie gewikt en gewogen

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

Henriette Scholte pleit in een eerder NLF-W-artikel voor een uitbreiding van de verleggingsregeling in het kader van de circulaire economie. Madeleine Merkx plaatst vraagtekens bij de effectiviteit van de uitbreiding van de verleggingsregeling om de door Scholte genoemde doelen te bereiken. Naar haar mening zou de uitbreiding van de verleggingsregeling voor oude meubels, gebruikte elektronica en andere apparaten in ieder geval gepaard moeten gaan met een drempelbedrag. Zij is geen voorstander van de uitbreiding van de verleggingsregeling in de bouw. Ook vraagt zij zich af of de verleggingsregeling daadwerkelijk leidt tot meer transparantie bij vergoedingen in natura. Ook alternatieven dienen naar haar mening te worden onderzocht.

Deze bijdrage is een referentie-artikel op 'Verleggingsregeling in de btw ter bevordering van het recyclen van materialen en de circulaire economie' van Henriette Scholte in NLF-W 2021/8. Onderaan dit artikel leest u een korte laatste reactie van Henriette Scholte.

1. Inleiding

Met deze bijdrage reageer ik op het artikel van Henriette Scholte in NLF-W 2021/8.¹ waarin zij een uitbreiding van de verleggingsregeling bepleit voor het bevorderen van het recyclen van materialen en de circulaire economie. Voor de uitleg wat een circulaire economie inhoudt, verwijs ik naar de bijdrage van Scholte. De opzet van deze bijdrage is als volgt. Allereerst geef ik in paragraaf 2 een samenvatting van de bevindingen en voorstellen van Scholte. Vervolgens zet ik in paragraaf 3 de relevante regelgeving uiteen aan de hand waarvan in paragraaf 4 de voorstellen tot uitbreiding van de verleggingsregeling van Scholte worden gewikt en gewogen. Ik sluit af met een conclusie in paragraaf 5.

2. Samenvatting bijdrage Scholte

Scholte is in haar bijdrage naar aanleiding van het arrest A Oy² ingegaan op de verleggingsregeling binnen de circulaire economie en de functie van recyclen binnen de circulaire economie. Naar haar mening zou een verleggingsregeling voor de verschuldigde btw bij sloop- en demontagediensten

1 H.M.P. Scholte, 'Verleggingsregeling in de btw ter bevordering van het recyclen van materialen en de circulaire economie', NLF-W 2021/8.

2 HvJ 10 januari 2019, C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12, NLF 2019/0181, met noot van Wolf.

en diensten in het kader van recycling kunnen bijdragen aan het vergroten van het hergebruik van materialen en het circulair gebruik daarvan. Een ruimere toepassing van de verleggingsregeling voor deze diensten en voor de levering van gebruikte goederen en materialen ten behoeve van hergebruik of recycling, zou volgens haar de ondernemer bewuster maken van de mogelijkheden van hergebruik en recycling. De gedachte is daarbij om de btw in te zetten met als doel het stimuleren van de transitie naar de circulaire economie. Zij wijst er in dit kader op dat, ook wanneer beide partijen ondernemer zijn en belaste prestaties verrichten, er vanuit bedrijfseconomisch oogpunt sprake kan zijn van een liquiditeitsnadeel en mogelijk zelfs financieringskosten, omdat de in rekening gebrachte btw moet worden gefinancierd. Daarbovenop komen nog de administratieve lasten van het btw-systeem zelf. Wanneer een verleggingsregeling wordt toegepast treedt het financierings- of liquiditeitsnadeel niet op. Ook lijkt zij in paragraaf 5 te stellen dat door de huidige verleggingsregeling uit te breiden, afbakeningsproblematiek wordt voorkomen waardoor een ondernemer die ten onrechte btw in rekening brengt, deze btw op grond van artikel 37 Wet OB 1968 toch verschuldigd is. De afnemer loopt daarbij het risico dat hij de btw niet in aftrek mag brengen.

Scholte stelt voor om artikel 199, lid 1, onderdeel d, Btw-richtlijn te verruimen voor zover er gepresteerd wordt door ondernemers aan ondernemers. De verleggingsregeling zou moeten gelden ongeacht of gebruikte goederen geschikt zijn voor hergebruik in dezelfde staat. Op zijn minst zou de verleggingsregeling naar haar mening bijvoorbeeld moeten gaan gelden voor oude meubels, gebruikte elektronica en andere apparaten. Een ruimere verleggingsregeling zou ervoor moeten zorgen dat zowel recyclen als hergebruik binnen Nederland aantrekkelijker zijn voor een ondernemer die oude productiemiddelen en afvalstoffen kwijt moet. Ook bepleit zij een verruiming van de verleggingsregeling voor de bouw door deze verleggingsregeling niet te beperken tot de relatie aannemer/eigenbouwer en onderaannemer. Daarnaast bepleit zij een toepassing van de verleggingsregeling op alle sloop- en recyclingdiensten, zodat bijvoorbeeld ook het recyclen van elektronische apparaten en oude meubels onder de verleggingsregeling valt.

Ook bij toepassing van de verleggingsregeling moeten partijen de maatstaf van heffing goed vaststellen. Scholte meent dat daarmee de waarde van de prestaties over en weer transparanter wordt. De ondernemer moet zich verdiepen in de waarde van de materialen en daarover met de afnemer in onderhandeling gaan. Naar haar mening draagt de grotere bewustheid van partijen van de mogelijkheden om materialen en afval te recyclen of te hergebruiken bij aan het stimuleren van het circulair gebruik van materialen en daarmee aan de transitie naar de circulaire economie. Een nadeel is volgens Scholten dat toepassing van de verleggingsregeling kan leiden tot misbruik van recht. Zij beoordeelt dit echter verder niet. Zij pleit niet voor toepassing van een vrijstelling of verlaagd tarief.

3. Huidige verleggingsregeling

De Nederlandse verleggingsregelingen zijn te vinden in artikel 12, lid 2, 3 en 5, Wet OB 1968. In deze bijdrage draait het om de binnenlandse verleggingen, dat wil zeggen verleggingen op specifieke leveringen of diensten die ook gelden indien de leverancier of dienstverrichter in Nederland is gevestigd. Overigens hoeft de afnemer ook niet in Nederland te zijn gevestigd om deze verleggingsregeling te kunnen toepassen. Deze nationale verleggingen zijn via een delegatiebepaling opgenomen in artikel 24b t/m 24bb Uitv.besl. OB 1968. Binnen het kader van de circulaire economie zijn met name de

verleggingen opgenomen in artikel 24bb Uitv.besl. OB 1968 van belang. Daarnaast bespreekt Scholte de verleggingsregeling in de bouw van artikel 24b Uitv.besl. OB 1968. Ik zal me daarom in deze bijdrage tot die bepalingen en hun basis in de Btw-richtlijn beperken.

3.1. Het doel van verleggingsregelingen

Uit de 42e overweging van de considerans van de Btw-richtlijn blijkt dat verleggingsregelingen lidstaten de mogelijkheid bieden om in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen de regelgeving te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking aan te pakken. Van belang is dat de verleggingsregeling dus slechts geldt voor bepaalde situaties of sectoren. Het uitgangspunt van het huidige btw-stelsel is immers de gefractioneerde betaling.³ Om de verleggingsregeling toe te passen dient er dus een rechtvaardiging te zijn voor een inbreuk op de gefractioneerde betaling. Zo blijkt uit r.o. 41 van de zaak *Envirotec Denmark*⁴ dat goud een hoge marktwaarde heeft in verhouding tot haar afmetingen. Het risico op belastingfraude neemt dan toe, omdat de waren waardevol zijn en gemakkelijk zijn te vervoeren,⁵ wat een verleggingsregeling rechtvaardigt. Problemen bij de inning of voldoening van btw rechtvaardigen ook een vereenvoudiging door middel van een verleggingsregeling.⁶

3.2. Verlegging oude materialen, afvalstoffen en bepaalde diensten

Artikel 24bb Uitv.besl. OB 1968 kent een verleggingsregeling voor oude materialen en afvalstoffen. De verleggingsregeling geldt voor leveringen en diensten aan ondernemers opgesomd in die bepaling. Het gaat dan om:

- a. de levering van resten van afval van ferro- en non-ferroproducten en oude materialen, halffabricaten daaronder begrepen, die het resultaat zijn van het verwerken, vervaardigen of smelten van ferro- en non-ferrometalen of legeringen daarvan;
- b. de levering van ferro- en non-ferrohalffabricaten en daarmee samenhangende verwerkingsdiensten;
- c. de levering van residuen en andere materialen voor hergebruik bestaande uit ferro- en non-ferrometalen, legeringen daarvan, slakken, assen, bladders en industriële residuen die metalen

3 In dat kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de derde overweging van de considerans van Richtlijn 2010/23 (Richtlijn 2010/23/EU van de Raad van 16 maart 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten, PbEU 2010, L 72, p. 1-2). Hieruit blijkt dat de verlegging niet mag afdoen aan de basisbeginselen van het btw-stelsel, zoals de gespreide betaling. Dit wordt in die richtlijn mijns inziens bewerkstelligd daar het ging om een tijdelijk toepasbare verleggingsregeling. Inmiddels is deze verleggingsregeling voor CO₂-emissierechten definitief in de Btw-richtlijn opgenomen. Het belang van de voorkoming van fraude moet nu geacht worden op te wegen tegen de inbreuk op het gefractioneerde stelsel.

4 HvJ 26 mei 2016, C-550/14 (*Envirotec Denmark*), ECLI:EU:C:2016:354.

5 Conclusie A-G Kokott 17 december 2015, C-550/14, ECLI:EU:C:2015:822, punt 49.

6 HvJ 13 juni 2013, C-125/12 (*Promociones y Construcciones BJ 200*), ECLI:EU:C:2013:392, r.o. 26 en 28 HvJ 26 maart 2015, C-499/13 (*Macikowski*), ECLI:EU:C:2015:201, r.o. 34 en HvJ 26 april 2017, C-564/15 (*Farkas*), ECLI:EU:C:2017:302, r.o. 24.

- of legeringen daarvan bevatten, alsmede de diensten bestaande in het scheiden, snijden, fragmenteren en samenpersen van deze producten;
- d. de levering van en verwerkingsdiensten met betrekking tot afval van ferro- en non-ferroproducten, alsmede snippers, schroot, resten en afval en oud materiaal en materiaal voor hergebruik bestaande uit glasscherven en glas, papier en karton, lompen, beenderen, leder, kunstleder, perkament, huiden en vellen, pezen en zenen, bindgaren, touw en kabel, rubber en kunststof;
 - e. de leveringen van de in deze opsomming genoemde materialen na bewerking in de vorm van reinigen, polijsten, scheiden, snijden, fragmenteren, samenpersen of gieten tot ingots;
 - f. de levering van resten en afval dat ontstaat bij de bewerking van grondstoffen.

Artikel 24bb, lid 3, Uitv.besl. OB 1968 bepaalt dat de verlegging niet van toepassing is in geval sprake is van een levering onder de margeregeling van artikel 28b Wet OB 1968. Dat is logisch, want anders zou de leverancier zijn marge moeten prijsgeven, zodat de afnemer het correcte bedrag aan belasting kan aangeven.

De verleggingsregeling voor oude materialen, afvalstoffen en bepaalde diensten is ingevoerd om de belastingheffing te vereenvoudigen en om fraude, waarbij de presterende ondernemer de btw niet voldoet, maar de afnemer deze wel in aftrek brengt, te voorkomen.⁷ De bepaling vindt zijn grondslag in artikel 199, onderdeel d, Btw-richtlijn. Op grond van deze bepaling mogen EU-lidstaten een verleggingsregeling invoeren voor de levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot en bepaalde goederen en diensten genoemd in bijlage VI van de Btw-richtlijn. Hoewel Nederland de keuze heeft om de verleggingsregeling voor een bepaald gedeelte van de in bijlage VI genoemde posten toe te passen, heeft Nederland gekozen voor een volledige toepassing van de verleggingsregeling. Binnen de verleggingsregeling zoals die er nu is, is dus geen ruimte voor uitbreiding. Wel kan naar mijn mening de vraag worden gesteld wat dient te worden verstaan onder oude materialen en afval en vanuit wiens perspectief dit dient te worden gezien. Omdat afzonderlijk wordt gesproken van 'oude materialen' en 'oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat' vallen ook oude materialen die geschikt zijn voor hergebruik mijns inziens onder de verleggingsregeling. De door Scholte genoemde oude meubels, elektronica en andere apparaten lijken mij echter niet gezien te kunnen worden als materialen. Daarnaast kan de vraag worden gesteld wat dient te worden verstaan onder het begrip afval. Wat voor de een afval is, kan voor de ander zeer goed bruikbaar zijn. In een objectieve belasting als de btw kan mijns inziens niet van het perspectief van één bepaalde persoon worden uitgegaan. Er zal naar mijn mening op zoek moeten worden gegaan naar de algemeen aanvaarde maatschappelijk opvatting.

3.3. Verleggingsregeling bouw

De verleggingsregeling in de bouw treffen we aan in artikel 24b Uitv.besl. OB 1968. De verleggingsregeling geldt in de volgende twee gevallen (artikel 24b, lid 5, Uitv.besl. OB 1968):

⁷ NvT bij besluit van 19 december 2006, Stb. 2006, 684.

- a. de uitvoering van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen (geheel of gedeeltelijk) door een onderaannemer aan een aannemer;
- b. het uitlenen van personeel dat werkzaam is bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard.

De verleggingsregeling geldt niet indien een werk dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen geheel of grotendeels wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd of als de uitvoering van het werk ondergeschikt is aan een tussen onderaannemer en aannemer gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak (artikel 24b, lid 7, Uitv.besl. OB 1968). Een eigenbouwer wordt op grond van artikel 24b, lid 3, Uitv.besl. OB 1968 met een aannemer gelijk gesteld, waardoor de verleggingsregeling ook van toepassing is op door de eigenbouwer ingeschakelde (onder)aannemers. Een eigenbouwer is degene die zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert.

Het doel van de verleggingsregeling in de bouw is de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.⁸ De regeling was oorspronkelijk gebaseerd op een machtiging om af te wijken van – destijds – de Zesde Richtlijn, maar thans biedt artikel 199, lid 1, onderdeel a en b, Btw-richtlijn hiervoor een grondslag. Deze verleggingsregeling is ruimer dan de Nederlandse verleggingsregeling zoals hiervoor besproken. Ingevolge lid 1, onderdeel a kan de verleggingsregeling worden toegepast op bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed. Ook de oplevering van een werk in onroerende staat valt onder die verleggingsregeling. Lid 1, onderdeel b biedt de mogelijkheid de verleggingsregeling toe te passen op de uitleen van personeel dat deze werkzaamheden verricht. De door Scholte voorgestelde uitbreiding waarbij de verleggingsregeling ook geldt buiten de relatie onderaannemer-aannemer/eigenbouwer is mijns inziens dus al binnen de huidige bevoegdheden die Nederland heeft op grond van artikel 199, lid 1, onderdeel a, Btw-richtlijn mogelijk, en zal dus slechts een nationale aanpassing behoeven.

4. Wel of geen verlegging ter stimulering recycling, hergebruik en circulaire economie?

Scholte bepleit diverse uitbreidingen van bestaande verleggingsregelingen ter stimulering van hergebruik, recycling en de circulaire economie. Dit vanuit het oogpunt dat daarmee de btw-heffing wordt vereenvoudigd (voorkomen liquiditeits- en financieringsnadeel en administratieve lasten en beperken van de afbakeningsproblematiek) en het creëren van meer bewustwording over de waarde van prestaties over en weer en de mogelijkheden tot recycling en hergebruik.

Vereenvoudiging is een doelstelling die wordt nagestreefd met de huidige verleggingsregelingen. Het is ook onmiskenbaar zo dat de betrokken partijen bij toepassing van een verleggingsregeling geen liquiditeitsvoordelen en -nadelen en financieringsvoordelen en -nadelen hebben. Of sprake is van financieringsvoordelen of -nadelen en hoe omvangrijk die zijn, hangt overigens af van verschillende factoren, zoals (i) de datum waarop de prestatie is verricht, (ii) de factuurdatum (die ook gekoppeld is aan het moment waarop de prestatie is verricht en uiterlijk moet worden

8 Kamerstukken II 1996/97, 25 035, 3, V-N 1996, p. 4207, punt 15 en besluit van 19 juni 1982, Stb. 1982, 357.

uitgereikt de 15e van de maand volgende op de maand waarin de prestatie is verricht, artikel 34g Wet OB 1968 – eerder mag uiteraard), (iii) het aangiftetijdvak van de belastingplichtige, (iv) de betaaltermijn en (v) het moment waarop de afnemer betaalt. Ook moet prudent worden omgegaan met de invoering van nieuwe verleggingsregelingen. In paragraaf 3.1 is al besproken dat de inbreuk op het btw-stelsel dat uitgaat van een gefractioneerde betaling gerechtvaardigd moet zijn, bijvoorbeeld door een hoge waarde van de goederen (en daardoor een hoog voor te financieren btw-bedrag) of inningsproblemen bij de belastingdienst. Ik krijg de indruk dat Scholte de rechtvaardiging voor een verleggingsregeling bij recycling en hergebruik en een circulaire economie ziet in het behalen van duurzaamheidsdoelstellingen van zowel de Nederlandse regering als de EU. Deze rechtvaardiging heeft, anders dan de hiervoor genoemde rechtvaardigingen, niet te maken met het btw-stelsel als zodanig en de daaruit voortvloeiende moeilijkheden en gevaren. Wat ik derhalve mis in het betoog van Scholte is een motivering dat specifiek in de door haar genoemde gevallen sprake is van moeilijkheden of gevaar voor verlies van belastinginkomsten en waarom dan uitbreiding van de verleggingsregeling gerechtvaardigd is. Mogelijk kan de verleggingsregeling de btw-behandeling van leveringen binnen Nederland en diensten die onder de voorgestelde uitbreiding vallen wel gelijk trekken met de situatie waarin sprake is van een intracommunautaire levering respectievelijk een verlegging omdat een dienst wordt verricht door een niet in Nederland gevestigde dienstverrichter. Mij is echter niet gebleken of de btw een reden is waarom bijvoorbeeld sloop in met name derde landen plaatsvindt. Ik kan me niet aan de indruk onttrekken dat minder stringente regelgeving de reden is waarom sloop in dergelijke landen plaatsvindt.

Anderzijds zou natuurlijk nagedacht kunnen worden over de inzet van de verleggingsregeling als instrument om duurzaamheidsdoelstellingen te bereiken. Ook de inzet van het verlaagde btw-tarief wordt als een dergelijk instrument bepleit. In de Green Deal wordt zelfs benadrukt dat de lidstaten snel het voorstel van de Europese Commissie moeten overnemen, zodat de lidstaten tarieven doelgerichter kunnen gebruiken voor milieuambities.⁹ Een voorwaarde voor uitbreiding van de verleggingsregeling op dergelijke gronden is mijns inziens wel dat een dergelijke vorm van fiscaal instrumentalisme daadwerkelijk effect heeft. Door het betoog van Scholte ben ik nog niet overtuigd dat de inzet van de verleggingsregeling als fiscaal instrument gewenst is. Maar zelfs al zijn daar – eventueel met nader onderzoek – goede argumenten voor te vinden, dan moet naar mijn mening nog met een aantal zaken rekening worden gehouden.

Allereerst bestaat bij de toepassing van de verleggingsregeling het risico dat particulieren zich gaan voordoen als ondernemer (eventueel met gebruikmaking van een btw-identificatienummer van een ander), zodat ze de goederen btw-vrij kunnen krijgen. Ook ondernemers zouden zich verleid kunnen voelen om zich bij privéaankopen voor te doen als ondernemer om zo goederen vrij van btw te kunnen aanschaffen.¹⁰ Het risico ligt dan bij de ondernemer die ten onrechte de goederen onder toepassing van

9 Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, De Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's (De Europese Green Deal), COM (2019) 640, p. 21.

10 Zie ook: Robert F. van Brederode and Sebastian Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', *International VAT Monitor* 2015 (Vol. 26), No. 3, p. 153 en 154 en Fabrizio Borselli, 'Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union', *International VAT Monitor* 2008 (Vol. 19), No. 5, p. 341.

de verleggingsregeling heeft geleverd. Hij zal dus moeten nagaan of degene die een goed of dienst bij hem koopt, handelt als ondernemer of niet. Hij dient onder andere het btw-nummer van zijn afnemer te controleren en dat op te slaan in zijn administratie. De vraag is of de administratieve lasten die dit met zich brengt beperkter zijn dan de administratieve lasten die het berekenen van btw met zich brengt (het factureren, voldoen en innen van de btw bij de afnemer) en de eventuele financieringsnadelen (als de btw eerder moet worden voldaan dan de ondernemer deze van de afnemer heeft ontvangen). Mogelijk zijn administratieve lasten bij toepassing van de verleggingsregeling zelfs hoger. Met name bij goederen die ook door particulieren kunnen worden aangeschaft, zoals de door Scholte genoemde oude meubelen, elektronica en oude apparaten, doet het risico zich voor dat particulieren zich als ondernemer presenteren. Ook als deze producten beschadigd of stuk zijn, zijn er particulieren die deze opknappen. Mijns inziens kan dit risico worden ondervangen door het hanteren van een drempelbedrag per aankoop, zoals thans het geval is voor de verleggingsregeling die van toepassing is bij de levering van mobiele telefoons en dergelijke van artikel 24ba, lid 1, onderdeel g, Uitv.besl. OB 1968. De btw-bedragen zijn dan ook groter, waardoor een eventueel financieringsnadeel eveneens groter is en er meer rechtvaardiging is voor een verleggingsregeling. Ook voorkomt een drempelbedrag dat bij elke verkoop moet worden nagegaan of sprake is van een ondernemer of particulier, hetgeen de administratieve lasten beperkt.

Ten aanzien van de door Scholte voorgestelde uitbreiding van de verleggingsregeling in de bouw merk ik op dat hoewel met een uitbreiding mogelijk fraude in de relatie opdrachtgever-aannemer kan worden voorkomen en de verleggingsregeling vereenvoudiging met zich brengt, de uitbreiding ook tot gevolg heeft dat talloze ondernemers incidenteel te maken krijgen met de verleggingsregeling. Denk daarbij ook aan ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten, maar incidenteel door de verleggingsregeling een btw-administratie moeten opzetten. Dat ligt anders bij de eigenbouwer die regelmatig dit soort werkzaamheden uitvoert en wel als afnemer in de verleggingsregeling wordt betrokken. De complexiteit van de regeling in combinatie met de incidentele toepassing ervan door de afnemer brengt mijns inziens met zich dat uitbreiding van de verleggingsregeling met de huidige opzet van de regeling niet wenselijk is. Overwogen kan worden de regeling zelf eenvoudiger te maken. Artikel 199, lid 1, onderdeel a en b, Btw-richtlijn lijken ruimte te bieden voor een uitgebreidere regeling. Toch stoot een uitbreiding mijns inziens nog steeds op bezwaren indien opdrachtgevers slechts incidenteel bepaalde diensten inkopen. In een sector, waar fraude aan de orde is, kan zich eenvoudig een situatie voordoen waarin de opdrachtgever zich niet realiseert dat de verleggingsregeling van toepassing is en de aannemer bewust btw in rekening brengt, maar deze niet voldoet aan de belastingdienst. Vervolgens kan de opdrachtgever de btw niet in aftrek brengen, omdat sprake is van ten onrechte berekende btw (artikel 37 Wet OB 1968),¹¹ terwijl afnemers die geen (volledig) recht op aftrek hebben daarnaast ook nog verplicht zijn de btw te voldoen via de verleggingsregeling, waarbij zij die btw niet (volledig) in aftrek kunnen brengen.

Ook voor sloop- en demontagediensten lijkt mij hetzelfde te gelden als voor de uitbreiding van de verleggingsregeling voor de bouw. Afnemers krijgen hier eveneens incidenteel mee te maken, waardoor de genoemde risico's en administratieve lastenverzwaring en complicaties zich voor kunnen doen. Wanneer het gaat om afnemers die regelmatig sloop- en demontagediensten afnemen, ligt dit anders en zie ik weinig bezwaar tegen een verleggingsregeling. Wel moet goed gedefinieerd worden wanneer

11 HvJ 13 december 1989, C-342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635.

sprake is van sloop of demontage en wanneer sprake is van een andere vorm van dienstverlening. Wanneer naast sloop ook reparatie of (op)bouw plaatsvindt zal aan de hand van de leer van de samengestelde prestaties moeten worden bepaald of sprake is van afzonderlijke prestaties dan wel één prestatie en in dat laatste geval of sprake is van een prestatie sui generis dan wel de sloop of demontage opgaat in de reparatie of (op)bouw dan wel omgekeerd de reparatie of (op)bouw opgaat in de sloop of demontage (tenzij die reparatie of opbouw – in combinatie met de sloop en de demontage – een werk van stoffelijke aard is ten aanzien van onroerende zaken of schepen en de afnemer een aannemer of eigenbouwer is).

Scholte merkt op dat zowel in de situatie waarin de verleggingsregeling van toepassing is als waarin dat niet het geval is, de prestaties in natura moeten worden gewaardeerd. Dat is juist. Er bestaat immers in een B2B-relatie de verplichting om de maatstaf van heffing op de factuur te vermelden ongeacht of de verleggingsregeling wel of niet geldt.¹² Volgens Scholte leidt dit tot meer transparantie als partijen jegens elkaar de verleggingsregeling moeten toepassen. De leverancier van de materialen moet zich verdiepen in de waarde van die materialen en daarover onderhandelen met de afnemer. Allereerst vraag ik me af of de jurisprudentie van het Hof van Justitie tot die onderhandeling noopt. Het lijkt er namelijk op dat de waarde die de ondernemer zelf toekent aan de materialen ook de maatstaf van heffing vormt voor zijn sloopdienst of daarvan onderdeel is indien ook nog een vergoeding in geld bestaat (terwijl dat eigenlijk, in de redenering van het HvJ zelf, de waarde moet zijn die de afnemer aan het restmateriaal toekent).¹³ Stel dat een ondernemer normaal gesproken 200 rekent voor een sloopdienst, maar verwacht voor 100 (rest)materialen te kunnen gebruiken of te verkopen. Hij brengt daarom maar 100 in rekening. De maatstaf van heffing is dan conform de jurisprudentie van het Hof van Justitie 200 (100 in geld en 100 in natura), ook als de opdrachtgever denkt dat de waarde van de (rest)materialen 75 is en hij dus eigenlijk in zijn beleving 175 betaalt. De maatstaf van heffing kan de sloper in de zaak A Oy vaststellen zonder medeweten van de opdrachtgever. Pas als de opdrachtgever de factuur ontvangt, ziet hij het bedrag van 200 staan en wordt hij met de hogere (of in voorkomend geval lagere) waarde geconfronteerd. Wellicht dat Scholte met haar argument bedoelt dat als de verleggingsregeling geldt, de opdrachtgever wel moet weten welke waarde de sloper toekent aan het (rest)materiaal, omdat dat onderdeel is van de maatstaf van heffing van de sloopdienst waarover hij de btw moet voldoen. Is de verleggingsregeling van toepassing dan ga ik er eerlijk gezegd van uit dat het Hof van Justitie dan redeneert dat de subjectieve waarde die de afnemer zelf toekent aan de materialen bepalend is voor de maatstaf van heffing. Dit is immers het bedrag dat hij bereid is te besteden en dus de subjectieve maatstaf van heffing. De afnemer is ook op de hoogte van dit bedrag en niet van de waarde die de sloper aan het materiaal toekent. In mijn voorbeeld levert de opdrachtgever dan voor 100 (rest)materialen en verricht de sloper een dienst van 175. Als beide partijen bovendien gebruikmaken van selfbilling¹⁴ dan

12 Aldus ook H.G.A. van Assen, 'Van sloopdienst naar een goederenlevering?', Btw-bulletin 2019/25.

13 Dit volgt uit: HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), ECLI:EU:C:1994:225, 21 en HvJ 10 januari 2019, C-410/17 (A Oy), ECLI:EU:C:2019:12, NLF 2017/2018. Zie ook: A.E. Spiessens, 'Belaste handelingen en de maatstaf van heffing voor de btw bij prestaties over en weer', WFR 2019/119, in onderdeel 4 wordt opgemerkt dat beide partijen uit dienen te gaan van dezelfde waarde.

14 H.G.A. van Assen, 'Van sloopdienst naar een goederenlevering?', Btw-bulletin 2019/25.

blijkt die waarde pas bij ontvangst van de factuur. De selfbillingfactuur is immers een factuur van de leverancier die hij zal moeten aanvaarden. Deze zal dan ook onderdeel vormen van de administratie van de leverancier. De afnemer zal dus in ieder geval een kopie van die selfbillingfactuur moeten verstrekken aan de leverancier. Een ondernemer die regelmatig zaken laat slopen zal op de hoogte zijn van de waarde van (rest)materialen. Een opdrachtgever die incidenteel laat slopen zal dat mogelijk niet zijn omdat hij pas met de waarde van de (rest)materialen bekend wordt bij de ontvangst van de factuur. Het schijnt mij toe dat hij dan niet meer kan onderhandelen over de prijs. Daarbij komt dat bij een omvangrijk sloopproject het niet altijd makkelijk zal zijn om vooraf een inschatting te maken van de hoeveelheid en de waarde van de restmaterialen. Om nog maar niet te spreken van de controleerbaarheid van de waarde die een sloper voor de restmaterialen behaalt of zou kunnen behalen. Echte transparantie zal dan sowieso aanzienlijke inspanning kosten.

In algemene zin kan nog als nadeel van een verleggingsregeling worden genoemd dat inkopen vrij van btw kunnen plaatsvinden, hetgeen een ingrediënt is voor het recept van btw-fraude. Wanneer de verleggingsregeling echter is gekoppeld aan de aard van het product, zoals gebruikte elektronica, lijkt een dergelijke fraude moeilijk voorstelbaar, omdat de verleggingsregeling dan ook in de volgende schakel van de keten geldt. In dat geval is er geen fraude mogelijk (behalve in de eindschakel). Wel geldt dat als de verleggingsregeling steeds van toepassing is in een productie- en distributieketen, het volledige btw-bedrag moet worden voldaan op het niveau van de kleinhandel. Wanneer de kleinhandelaar niet aan zijn verplichting voldoet, omdat hij dat niet kan (bijvoorbeeld faillissement) of wil (fraude), mist de belastingdienst meteen het gehele btw-bedrag dat de consument verschuldigd is.¹⁵ Dat is zonder toepassing van de verleggingsregeling door het stelsel van gefractioneerde betalingen niet het geval. Ik heb onvoldoende kennis van de productie- en distributieketens bij de door Scholte voorgestelde verleggingsregeling om te beoordelen of deze problemen spelen. Naar mijn mening moet wel goed worden gewikt en gewogen of de door Scholte voorgestelde verleggingen wenselijk zijn.

5. Gewikt en gewogen

Hoewel ik (fiscale) maatregelen ter stimulering van de circulaire economie, hergebruik en recycling van harte toejuich, ben ik nog niet geheel overtuigd van de voorstellen van Scholte. Allereerst is mij niet gebleken dat er in de door Scholte genoemde gevallen sprake is van moeilijkheden die een verleggingsregeling rechtvaardigen. De genoemde liquiditeits- en financieringsnadelen en administratieve lasten kunnen zich immers bij alle goederenleveringen en diensten voordoen. Ik mis een motivering waarom moeilijkheden zich specifiek voordoen bij de door Scholte genoemde gevallen. Wel zou de verleggingsregeling met zich brengen dat er geen verschil meer is qua btw-behandeling tussen binnenlandse leveringen en intracommunautaire leveringen en diensten van Nederlandse dienstverrichters aan Nederlandse opdrachtgevers en diezelfde diensten van een buitenlandse dienstverrichter. Ook hierbij is mij echter niet bekend of duidelijk geworden of de btw een factor is waardoor bijvoorbeeld voor sloop in een derde land wordt gekozen.

15 Petr Toman, 'Reverse charge in VAT – possibilities and limitations', in: Ministry of Finance of the Czech Republic, Closing VAT GAP through Reverse Charge Mechanism, Prague, December 2015, p. 46 en 47.

Het lijkt erop dat Scholte de verleggingsregeling als fiscaal instrument wil inzetten om duurzaamheidsdoelstellingen te bereiken. Dat kan op zich, maar dient een ander doel dan de huidige inzet van de verleggingsregeling. Mijns inziens is nader onderzoek nodig om te kijken of deze vorm van fiscaal instrumentalisme daadwerkelijk zou kunnen werken.

Specifiek ten aanzien van de voorgestelde uitbreiding van de verleggingsregeling tot bijvoorbeeld oude meubels, elektronica en oude apparaten, bestaat mijns inziens het risico dat particulieren zich gaan voordoen als ondernemer. Dat brengt voor de leverancier administratieve lasten ten aanzien van het controleren van zijn afnemers en risico's met zich. Daarmee moet mijns inziens rekening worden gehouden bijvoorbeeld door het hanteren van een drempelbedrag. Ik ben geen voorstander van de door Scholte voorgestelde uitbreiding van de verleggingsregeling in de bouw. In dat geval krijgen vele opdrachtgevers incidenteel te maken met de regeling met alle risico's en administratieve verplichtingen van dien. Of de verleggingsregeling leidt tot meer transparantie ter zake van prestaties over en weer vraag ik me ook af.

Kortom: wat mij betreft is het een goede zaak om te bezien of een verleggingsregeling kan bijdragen aan een circulaire economie, hergebruik en recycling, maar moeten we de voor- en nadelen goed wikken en wegen voordat we hiertoe kunnen overgaan.

Ook alternatieven moeten mijns inziens worden onderzocht. Een verlaagd tarief kan mijns inziens niet zonder meer worden afgeschreven louter omdat de consument hier mogelijk niet van profiteert. Uit onderzoek blijkt dat over het algemeen juist geldt dat in een markt met voldoende concurrentie de neiging bestaat een tariefverlaging volledig door te berekenen.¹⁶ Een vrijstelling zonder recht op aftrek lijkt mij door de cumulatie die zich kan gaan voordoen inderdaad niet gewenst, maar een vrijstelling met recht op aftrek (nultarief) zou ook kunnen worden onderzocht. Zowel het verlaagde btw-tarief als het nultarief hebben mijns inziens als voordeel dat het zowel voor B2B- als B2C-transacties kan worden overwogen. Het voert wat mij betreft buiten het bestek van deze reactie om verder op alternatieven in te gaan, maar door de opmerkingen in de conclusie van Scholte ben ik nog niet overtuigd of andere oplossingen niet beter zijn.

prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx
Erasmus Universiteit/BDO

Laatste reactie

Ik dank Madeleine Merkx voor haar uitgebreide reactie op mijn artikel en de kanttekeningen die zij maakt bij een ruimere toepassing van de verleggingsregeling voor prestaties gerelateerd aan het hergebruik en recyclen van materialen. Ik besteed kort aandacht aan een aantal van de punten die zij naar voren brengt.

16 Copenhagen Economics, 'Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union', 21 juni 2007, 6503 DG TAXUD, p. 9. Zie hierover bijvoorbeeld ook onderzoek van het CPB over de effecten van het verlaagd tarief op bepaalde arbeidsintensieve diensten. Het CPB concludeert dat 67% tot 81% van de tariefverlaging is doorberekend in de consumentenprijzen en als de maatregel niet tijdelijk zou zijn, maar definitief, 100% zou worden doorberekend. CPB, 'Contra-expertise effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten', 19 juni 2013, p. 10 t/m 12.

Merkx stelt dat de verleggingsregeling tot doel heeft om problemen met inning of voldoening van btw, met name als gevolg van fraude, te bestrijden en alleen in die gevallen een gerechtvaardigd middel is om het systeem van gefractioneerde heffing te doorbreken. Ik ben het op zich met haar eens. Echter, in mijn artikel bepleit ik een ruimer gebruik van de verleggingsregeling ter bevordering van de transitie naar de circulaire economie. Met een ruimere toepassing van deze verleggingsregeling voor het hergebruik en recycling van reeds gebruikte materialen, maakt de btw-wetgeving een onderscheid tussen prestaties ten aanzien van circulair gebruik van materialen en lineair gebruik van materialen. Een mooie eerste stap naar mijn mening.

Merkx noemt een aantal nadelen van een ruimer gebruik van de verleggingsregeling zoals ik die voorsta. Deze nadelen heb ik grotendeels reeds in mijn artikel behandeld. Zij wijst in het bijzonder op de mogelijkheid van misbruik van de verleggingsregeling door particulieren en ondernemers voor privédoeleinden. Merkx oppert dat de invoering van een drempelbedrag overeenkomstig artikel 24ba, lid 1, onderdeel g, Uitv.besl. OB 1968 een dergelijk misbruik kan voorkomen. Ik vind dit een goede suggestie omdat juist bij transacties tegen hogere bedragen dan € 10.000 de verschuldigde btw een substantieel liquiditeitsnadeel kan opleveren en de hoeveelheid geleverde materialen voor hergebruik of recycling van een behoorlijke omvang kan zijn.

Merkx lijkt een voorstander te zijn van het gebruik van de verlaging van btw-tarieven en het gebruik van een nultarief ter bevordering van de circulaire economie. Of een dergelijke maatregel zal helpen om de consument te verleiden om eerder te kiezen voor een tweedehands product dan voor een nieuw product, zal nader onderzocht moeten worden. In het kader van de hoogte van de belastingopbrengsten ontstaat, mijns inziens, het probleem dat met tariefverlagingen en een ruimer gebruik van het nultarief de belastinginkomsten structureel worden verlaagd. Een verruiming van de verleggingsregeling heeft dat nadeel niet.

In de discussie over de vergroening van ons belastingstelsel worden veranderingen in de btw meegenomen om verduurzaming en de circulaire economie te bevorderen.¹⁷ Zoals Merkx stelt, zullen ook deze voorstellen moeten worden gewikt en gewogen.

drs. H.M.P. Scholte
Belastingdienst / Vrije Universiteit

¹⁷ Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie; Routekaart 2021-2030, The Ex'tax Project, 2021.