



**Flanders**  
State of  
the Art

PUB. N°

**26**

# BTW in een circulaire economie

**CE CENTER**  
CIRCULAR ECONOMY  
POLICY RESEARCH CENTER

WE MAKE  
TOMORROW  
BEAUTIFUL  
**OVAM**

DEPARTMENT OF  
ECONOMY  
SCIENCE &  
INNOVATION



VLAANDEREN  
**CIRCULAIR**

# CE CENTER

CIRCULAR ECONOMY  
POLICY RESEARCH CENTER

## BTW in een circulaire economie

**Lorinde Massin**  
**Elly Van de Velde**

Law, Tax & Business Research Unit, Centrum voor Overheid  
& Recht, Universiteit Hasselt, Martelarenlaan 42, 3500  
Hasselt, Belgium

June 2023

CE Center publication N° 26

PUB. N°

26

Contact information:

**Luc Alaerts**

manager Policy Research Center

✉ [luc.alaerts@kuleuven.be](mailto:luc.alaerts@kuleuven.be)

☎ +32 16 324 969

**Gweny Thomassen**

manager Policy Research Center

✉ [gweny.thomassen@ugent.be](mailto:gweny.thomassen@ugent.be)

**Karel Van Acker**

promoter Policy Research Center

✉ [karel.vanacker@kuleuven.be](mailto:karel.vanacker@kuleuven.be)

☎ +32 16 321 271

# Inhoudsopgave

Inhoudsopgave .....	2
Executive Summary .....	6
Deel I : Begrippen .....	9
Deel II : Circulaire Economie .....	10
Hoofdstuk I. Algemeen .....	10
Hoofdstuk II. Praktijkvoorbeelden .....	14
Afdeling I. Bouwsector .....	14
Afdeling II. Voedingssector .....	15
Afdeling III. Transportsector .....	17
Afdeling IV. Textielsector .....	18
Deel III : Fiscaliteit .....	20
Hoofdstuk I. Europese bevoegdheid .....	21
Hoofdstuk II. Design and Production .....	24
Afdeling I. (Tijdelijk) verlaagde btw-tarieven voor energie: elektriciteit, gas, warmte, warmtepompen, etc. ....	25
§1. Huidige maatregelen .....	25
§2. Groene energie in een circulaire economie .....	28
A. Voordelen van verlaagde btw-tarieven op groene energie .....	29
B. Bedenkingen en problemen bij verlaagde btw-tarieven op groene energie .....	30
Afdeling II : Groene designs .....	32
§1. Autosector .....	33
§2. Kleding .....	34
§3. Bouwsector .....	37
A. Afbraak en heropbouw .....	38
1. Bestaande regeling .....	38
2. Wettelijkheid van verlaagd tarief onder het Europees recht .....	41
3. Circulaire economie .....	47
3.1. Cohousing .....	49
3.2. Design for Deconstruction, Reuse and Sustainability .....	52
B. Andere verlaagde btw-tarieven in de bouwsector .....	56
Hoofdstuk III. Distribution en sales .....	58
Afdeling I : Groene verpakkingsmaterialen .....	58
Afdeling II : Elektrische wagens en laadpalen .....	64

§1. Aankoop elektrische wagens .....	65
§2. Laadpalen .....	68
Afdeling III : Voedselafval .....	73
§1. Schenken van voedingsmiddelen aan voedselbanken .....	73
A. Administratieve tolerantie in België .....	74
B. Schenking van voedsel binnen het Europees recht.....	77
§2. Restaurant- en cateringdiensten .....	79
A. Bestaande regelgeving.....	80
B. Moeilijkheden bij de toepassing in de praktijk.....	81
C. Binnen een circulaire economie.....	82
Hoofdstuk IV. Consumption.....	83
Afdeling I : Tweedehands goederen .....	84
§1. In de praktijk .....	84
A. Vraagzijde : Tweedehands fietsen, auto's en kleding .....	84
B. Aanbodzijde: Aankoop van gebruikte goederen .....	86
§2. Verlaagde maatstaf van heffing: belastingheffing over de winstmarge.....	88
A. Bestaande regel .....	89
1. Principe .....	89
2. Gevolgen .....	93
B. Uitbreidingsmogelijkheden .....	94
1. Toepassingsgebied .....	94
1.1. Materieel toepassingsgebied .....	95
1.2. Personeelstoepassingsgebied.....	97
2. Gevolgen van de toepassing van de margeregeling .....	98
2.1. Groot verschil tussen aankoop- en verkoopprijs .....	98
2.2. Verlichten van administratieve verplichtingen .....	100
2.3. Uitsluiting toepassing verlaagde btw-tarieven .....	100
3. Conclusie.....	100
§3. Verlaagde btw-tarief en vrijstelling voor instelling met een erkend sociaal oogmerk .....	103
A. Verlaagd btw-tarief.....	103
1. Huidig regime.....	103
2. Uitbreiding toepassingsgebied.....	106
2.1. Algemeen .....	106
2.2. Ook in de bouwsector?.....	109
B. Vrijstelling .....	111

1. Huidig regime.....	111
2. Uitbreiding toepassingsgebied? .....	112
Afdeling II : Deeleconomie en huren .....	114
§1. Sharing economy .....	115
A. Deeleconomie of Platformeconomie .....	115
1. Bestaand regime .....	117
2. Bedenkingen .....	122
3. In een circulaire economie .....	124
B. Deelmobiliteit .....	126
§2. ‘Rent – Purchase relationships’ .....	128
Afdeling III : Herstelingsdiensten .....	131
§1. Bestaande verlaagde tarieven op herstellingen in België .....	131
A. Kleine hersteldiensten .....	131
B. Onderhoud en herstellingen .....	132
§2. Herstellingen binnen een circulaire economie.....	133
A. Voordelen van een verlaagd btw-tarief op herstellingen.....	133
B. Verlaagd btw-tarief op herstellingen toch niet feilloos.....	135
Hoofdstuk V. Collection and recycling .....	138
Afdeling I : Recuperatiestoffen en -producten .....	139
§1. Bestaande regeling .....	140
§2. Recuperatiestoffen en -producten in een circulaire economie.....	143
Afdeling II : Uitbreidingsmogelijkheden.....	145
§1. Verlaagd btw-tarief op het kuisen van straten, afvalinzameling en -verwerking ..	145
§2. Verlaagd btw-tarief op ecologische of klimaatvriendelijkere producten .....	147
A. Nut van het invoeren van een verlaagd btw-tarief .....	147
B. Ecologische producten in de praktijk .....	149
C. Rechtsgrond.....	151
1. Rechtsgrond 1: Btw-richtlijn .....	151
2. Rechtsgrond 2: Rechtspraak van Hof van Justitie.....	154
D. Bedenkingen omtrent het invoeren van een verlaagd btw-tarief op ecologische producten .....	156
1. In verband met het toepassingsgebied .....	156
2. Op Europees niveau .....	158
3. Nut van het invoeren van verlaagde btw-tarieven op klimaatvriendelijkere producten .....	160
Hoofdstuk IV. Afschaffing van verlaagde btw-tarieven.....	161

Conclusie .....	165
Bibliografie .....	167
Wetgeving en reglementering.....	167
Europese regelgeving .....	167
Belgische regelgeving .....	167
Belgische administratieve richtlijnen en commentaren .....	168
Vorbereidende werken.....	170
Rechtspraak.....	170
Vragen en antwoorden in de Kamer.....	171
Voorafgaande beslissingen.....	172
Rechtsleer.....	173
Belgische bronnen .....	173
Europese bronnen .....	177
Internationale bronnen .....	179
Krantenartikels .....	183
Websites.....	184

# Executive Summary

*Dit rapport illustreert de relatie tussen de btw en de circulaire economie en geeft een aantal indicaties waar btw een rol kan spelen bij de overstap van een lineair naar een circulair model. Concrete voorbeelden zijn herstellingsdiensten van kleding (textiel), fietsen en schoeisel, intensivering van gebruik van personenwagens en fietsen (transport), tweedehandsgoederen in het algemeen, alsook een aantal maatregelen in de bouw- en voedingsindustrie, etc. Het rapport gaat verder in op de verschillende technieken die in de btw worden toegepast (zoals een verlaagd btw-tarief, een verlaagde maatstaf van heffing, vrijstellingen, ...), en geeft ook aan op welk beleidsniveau een aanpassing in regelgeving mogelijk is (Lidstaat of EU).*

**BEGRIIP 'CIRCULAIRE ECONOMIE'** – In deze studie wordt circulaire economie begrepen als een model van productie en consumptie, waarbij bestaande materialen en producten zo lang mogelijk worden gedeeld, verhuurd, hergebruikt, hersteld, opgeknapt en gerecycleerd om meer waarde te creëren. Dit laat ook toe om de levenscyclus van producten uit te breiden waardoor o.a. het afval uit onze economie tot een minimum kan worden beperkt. De meeste huidige economiemodellen zijn evenwel 'lineair', waarbij wordt uitgegaan van een 'take-make-use-dispose' patroon. De nodige maatregelen zullen dus genomen moeten worden om deze overstap te kunnen maken, waarbij o.a. gekeken kan worden naar de fiscaliteit.

**CIRCULAIRE ECONOMIE EN FISCALITEIT** – Fiscaliteit is een breed thema dat zonder meer zowel in positieve als in negatieve zin een impact kan hebben op de transitie van onze (vaak lineaire) economie naar een circulaire model. Het biedt enorme kansen om de aankoop, het gebruik en/of het produceren van circulaire producten aan te moedigen. Fiscaliteit kan daarbij een breed gamma aan mogelijkheden, maatregelen en problemen inhouden. In dit onderzoeksproject is dan ook alleen ingegaan op de belasting op de toegevoegde waarde of btw. Hiertoe zijn in dit onderzoeksproject verschillende bestaande btw-regimes aangehaald om weer te geven waar al (soms beperkte) vooruitgang geboekt is in het kader van de mogelijke overgang naar een circulair model. Het gaat om maatregelen gaande van verlaagde btw-tarieven die in bepaalde situaties toegepast kunnen worden tot een mogelijks verlaagde maatstaf van heffing en zelfs een aantal vrijstellingen. Deze regimes hebben daarbij zowel hun voor- als nadelen die in detail zijn besproken.

**BTW IN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Bestaande maatregelen binnen de btw hebben dan in eerste instantie betrekking op de '**circulariteit**' van **producten en materialen** in onze economie. Tot op heden wordt bijvoorbeeld voorzien in een verlaagd btw-tarief van 6% op **herstellingsdiensten** met betrekking tot bepaalde goederen waaronder kleding, fietsen en schoeisel. Een tweede bestaand verlaagd btw-tarief van 6% heeft dan weer betrekking op **personenvervoer en vervoer per taxi**, wat toelaat om bestaande vervoersmiddelen intensiever en voor langere tijd te kunnen gebruiken en de grote hoeveelheden CO<sub>2</sub>-uitstoot kan helpen tegengaan. Bijkomend is dit tarief ook van toepassing op openbare fietsdeelsystemen. Daarnaast bestaat er een btw-techniek die toelaat om de maatstaf van heffing (of de belastbare basis waarop de btw wordt berekend) te verlagen op **(gebruikte) tweedehandsgoederen**, namelijk de belastingheffing over de winstmarge. Met betrekking tot deze tweedehandsgoederen kan ook gekeken worden naar het verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op bepaalde **activiteiten die verricht worden door instelling met een sociaal**



**oogmerk**, denk hierbij aan de Kringloopwinkel. Verder wordt er ook voorzien in een btw-vrijstelling in het kader van **maatschappelijk werk en sociale zekerheid**, waaronder ook vervoer van personen met verminderde mobiliteit, eet- of drankgelegenheid aangeboden door instellingen die bejaardenzorg of de gehandicaptenzorg, etc. Vervolgens bestaat er ook een 'uitsluiting' van enige btw-heffing voor **recuperatiestoffen en -producten**, ook wel de toepassing van een nultarief genoemd. Tenslotte, een laatste btw-regeling die hierbij ook aangehaald kan worden, is de vereenvoudigingsregeling van toepassing op de deeleconomie waarbij belastingplichtige natuurlijke personen die actief zijn in de **deeleconomie**, zich in principe niet moeten identificeren voor btw-doeleinden (en dus minder administratieve verplichtingen moeten naleven zoals het indienen van btw-aangiftes, etc.).

**BTW EN KLIMAATNEUTRALITEIT** – Het begrip 'circulaire economie' kan ook nog breder getrokken worden dan de loutere circulariteit. Zo kunnen ook btw-maatregelen hieronder geplaatst worden die eerder helpen bij '**klimaatneutraliteit**'. Er kan namelijk niet ontkend worden dat een klimaatverandering plaatsvindt met alle gevolgen van dien. Zo wordt er voorzien in een verlaagd btw-tarief van 6% op **elektriciteit, aardgas, warmte en de installatie van zonnepanelen, verwarmingsketels en warmtepompen**. Voor wat betreft deze installaties komt dat neer op een aanmoediging om meer gebruik te maken van groene energie. Een ander relevant verlaagd btw-tarief van 6% heeft betrekking op **afbraak en heropbouw van woningen**. Dit laat natuurlijk toe om oude gebouwen te vervangen met nieuwbouw die energie- en klimaatvriendelijker is. Verder wordt er ook voorzien in een administratieve tolerantie met betrekking tot schenkingen van voedsel aan **voedselbanken**, voedsel dat anders gewoon weggegooid zou worden. Zulke schenking zal namelijk niet beschouwd worden als een belastbare levering voor btw-doeleinden, mits voldoening van de nodige voorwaarden.

**TOEPASSING MAATREGELEN IN VERSCHILLENDE ASPECTEN EN SECTOREN VAN ONZE ECONOMIE** – Aangezien de circulaire economie een zeer breed begrip blijft, hebben **btw-maatregelen** betrekking hebben op **enerzijds verschillende aspecten en anderzijds meerdere sectoren in onze economie**. Zo moet enerzijds worden gedacht aan de manier waarop producten ontworpen worden, de manier waarop producten geproduceerd en geconsumeerd worden, en de manier waarop eventuele afvalstoffen dan gerecycleerd en hergebruikt worden, en anderzijds aan sectoren als de bouwsector, de transportsector, de textielsector, etc.

In dit werk is geprobeerd om de relatie tussen btw in deze verschillende aspecten en sectoren aan de ene kant en een circulaire economie aan de andere kant weer te geven en een indicatie te geven waar btw een rol speelt bij de overstap van een lineair naar een circulair model. Hieronder wordt het een en ander schematisch voorgesteld:



Bouwsector	Transportsector	Textielsector (bv. tweedehandsgoederen)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op elektriciteit, aardgas, warmte en de installatie van zonnepanelen, verwarmingsketels en warmtepompen;</li> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op afbraak en heropbouw;</li> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen (waaronder bv. ook het plaatsen van laadpalen voor elektrische auto's);</li> <li>• Verlaagde btw-tarieven van 6% of 12% op sociale huisvesting.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vereenvoudigingsregeling voor de deeleconomie of sharing economy;</li> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op personenvervoer, vervoer per taxi en fietsdeelsystemen;</li> <li>• Verlaagd btw-tarief op herstellingen van fietsen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op activiteiten die verricht worden door instelling met een sociaal oogmerk (kringloopwinkels);</li> <li>• Verlaagd btw-tarief van 6% op herstellingen van kleding;</li> <li>• Belastingheffing over de winstmarge (verlaging van de belastbare basis voor gebruikte goederen).</li> </ul>
	Voedingsindustrie	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administratieve tolerantie met betrekking tot schenkingen van voedsel aan voedselbanken;</li> <li>• Verlaagde btw-tarieven van toepassing op restaurant- en cateringdiensten.</li> </ul>	

# Deel I : Begrippen

Hieronder wordt een aantal begrippen uitgewerkt die verder in dit werk aan bod komen en die essentieel zijn in het licht van de belasting over de toegevoegde waarde:

- **Belastingplichtige:** *“eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.”* (zie artikel 4, §1 WBTW)
- **Belastbare handelingen:** Niet alle handelingen gesteld door een belastingplichtige zijn onderworpen aan btw, maar enkel de handelingen die beantwoorden aan de definities van het WBTW: levering van goederen, het verrichten van diensten, intracommunautaire leveringen en invoer.<sup>1</sup>
- **Maatstaf van heffing:** het bedrag waarover de verschuldigde btw moet worden berekend tegen het toepasselijke tarief.<sup>2</sup>
- **Belastbaar feit:** *“het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting.”* (zie artikel 1, §12, 1° WBTW)
- **Opeisbaarheid van de belasting:** *“het recht dat de Schatkist heeft om krachtens de wet de belasting vanaf een bepaald tijdstip te vorderen van de persoon die de belasting moet voldoen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”* (zie artikel 1, §12, 2° WBTW)
- **Onttrekking van een goed:** *“Door de toepassing van het aftrekmechanisme zijn de goederen die in de onderneming van de belastingplichtige aanwezig zijn, volledig of gedeeltelijk “belastingschoon”. De btw die de belastingplichtige op zijn aankopen betaalde, mag hij volledig of gedeeltelijk in aftrek brengen. In een aantal gevallen kan de belastingplichtige aan die goederen echter een bestemming geven waardoor ze in het eindverbruik komen zonder dat een “levering” plaatsvindt in de zin van het WBTW. Om te voorkomen dat deze goederen waarvoor reeds input-btw werd afgetrokken het stadium van het eindverbruik zouden bereiken zonder heffing van de btw, worden een aantal handelingen gelijkgesteld met een levering en aan de btw onderworpen. Concreet betekent dit dus dat de nieuwe bestemming aanleiding geeft tot een “fictieve” levering waarover btw is verschuldigd.”*<sup>3</sup>
- **Recht op aftrek:** *“Btw wil een eenmalige verbruiksbelasting zijn. Opdat de heffing van belasting volstrekt neutraal blijft tot in de eindfase van consumptie wordt aan elke belastingplichtige in de economische kringloop, die niet als eindverbruiker optreedt, het recht op aftrek van voorbelasting verleend. Dit mechanisme maakt het mogelijk om in iedere schakel van de economische kringloop de btw telkens opnieuw te heffen over een maatstaf die “btw-schoon” of btw-vrij is. Zodoende heeft de btw geen kostprijsverhogend effect en wordt de belasting uiteindelijk gedragen door de eindgebruiker, de verbruiker.”*<sup>4</sup>

<sup>1</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 115.

<sup>2</sup> J. HEIRMAN, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 291.

<sup>3</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 113-178.

<sup>4</sup> D. STAS en J. HEIRMAN, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 353-398.

# Deel II : Circulaire Economie

## Hoofdstuk I. Algemeen

1. **UITDAGINGEN IN ONZE ECONOMIE** – *“De uitdagingen op het vlak van klimaat en de steeds schaarser wordende grondstoffen zijn heden ten dage niet uit het nieuws weg te denken. Het lineaire consumptiemodel waarin slechts een beperkt aandeel van de geproduceerde afvalstoffen wordt hergebruikt of aangewend als secundaire grondstof, komt dan ook meer en meer onder druk te staan waarbij het streven en de omschakeling naar een circulaire aanpak steeds meer ingang vinden.”*<sup>5</sup>
2. **VAN LINEAIR...** – Het bestaande lineaire consumptiemodel of de lineaire economie wordt gekenmerkt door een proces van ‘take-make-use-dispose’.<sup>6</sup> In tijden waarin grondstoffen schaarser worden, de bevolkingsaantallen alleen maar toenemen en het klimaat verandert door de opwarming van de aarde, zal dergelijk model niet langer houdbaar blijven (in de mate dat het al niet langer houdbaar is).<sup>7</sup> Dit zet er dan ook toe aan om na te denken over duurzamere mogelijkheden die mee inspelen op deze veranderingen in onze maatschappij en economie. Dit wordt alleen des te meer benadrukt door onder andere de COVID-19-pandemie die veel mensen ertoe heeft aangezet om anders te gaan denken (i.e. meer mensen zijn online beginnen kopen, thuiswerken is ingeburgerd geraakt, etc.): *“De gezondheids crisis en politieke crisis [ten gevolge van die pandemie vormt hiertoe dan] ook een ‘window of opportunity’ om onze manier van samenleven te veranderen en onze maatschappij te hertekenen. Iedereen lijkt te beseffen dat we op een kruispunt staan waarin beleidsmakers belangrijke keuzes kunnen maken. Eén van de mogelijkheden die zich aandient, is het realiseren van de transitie richting een circulaire economie.”*<sup>8</sup>
3. **...NAAR CIRCULAIR** – Een circulaire economie kan als volgt gedefinieerd worden: *“Circulaire economie is een model van productie en consumptie, waarbij bestaande materialen en producten zo lang mogelijk worden gedeeld, verhuurd, hergebruikt, hersteld, opgeknapt en gerecycleerd om meer waarde te creëren. Op deze manier wordt de levenscyclus van producten uitgebreid. In de praktijk betekent dit dat het afval tot een minimum wordt beperkt. Wanneer een product het einde van zijn levensduur bereikt, worden de materialen zoveel mogelijk binnen de economie gehouden. Deze kunnen keer op keer productief worden*

---

<sup>5</sup> K. DE HORNOIS, “Van lineair naar circulair: overheidsaankopen als hefboom voor de circulaire economie en de uitdagingen voor de overheidsinkoper. Een aantal inleidende beschouwingen.”, M.E.R. 2019, nr. 1, 53-65.

<sup>6</sup> X, Circulaire economie: definitie, belang en voordelen, Nieuwsbericht van het Europees Parlement, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>

<sup>7</sup> X, Circulaire economie: definitie, belang en voordelen, Nieuwsbericht van het Europees Parlement, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>

<sup>8</sup> J. VOORTER, D. BIJNENS, “Naar een circulaire staatshervorming”, De Juristenkrant, 2020 (413), p. 16 -16.

*gebruikt, waardoor meer waarde wordt gecreëerd.”*<sup>9</sup> Het uiteindelijke doel van een circulaire economie zal dus zijn om zo veel mogelijk aan de ene kant de bestaande grondstoffen te hergebruiken en aan de andere kant de hoeveelheid afval te beperken. Het nut van een circulaire economie en het feit dat een lineair model niet langer tegemoet komt of zal komen aan de veranderingen in en noden van onze maatschappij en economie, wordt ook op verschillende beleidsniveaus beseft, van het Belgisch federaal en regionaal niveau tot ook hogere niveaus, zoals de Europese Unie<sup>10</sup>.

4. **BELGISCHE VERSNIPPERING VAN BEVOEGDHEDEN** – De regionalisering van bevoegdheden in België zal daarbij een rol spelen bij het tot stand brengen van de hierboven beschreven doelstellingen van een circulaire economie. Deze economie zal namelijk pas doeltreffender tot stand kunnen komen indien onze huidige economie een grondige systeemverandering ondergaat, aangezien de bevoegdheden op dit moment sterk versnipperd zijn tussen de verschillende Belgische overheden. *“Zo zit de reglementering rond afval en bodem op het regionale niveau. Een circulaire economie veronderstelt echter dat eventuele afvalstoffen zo snel mogelijk opnieuw kunnen worden gebruikt als nieuwe grondstoffen of producten. Hoewel het aan de gewesten toekomt om de vereisten vast te stellen waaraan afvalstoffen moeten voldoen om als grondstof te kunnen worden bestempeld, is de federale overheid op zijn beurt bevoegd om de regels rond de normering van producten aan te nemen. Ook de Europese regelgeving rond overheidsopdrachten wordt in eerste instantie op het federale niveau geïmplementeerd, maar de gewesten mogen die federale maatregelen aanvullen en toepassen om een eigen beleid te voeren, voor zover ze geen afbreuk doen aan het federale regelgevend kader. De verschuiving van de belastingdruk op arbeid naar het gebruik van hulpbronnen en producten moet eveneens op het federale niveau gebeuren, maar heeft vanzelfsprekend een sterke impact op het gevoerde beleid in de gewesten. Uiteraard zijn er op die afgelijnde bevoegdheidsblokken bijkomende uitzonderingen die de zaken verder bemoeilijken. Afval vormt, zoals gezegd, een Vlaamse bevoegdheid maar radioactief afval is nog steeds een federale aangelegenheid. De weergegeven versnippering van het bevoegdheidsrechtelijk landschap zorgt ervoor dat een succesvolle transitie richting een circulaire economie gepaard zou moeten gaan met intensief overleg en goede samenwerkingsverbanden tussen de verschillende beleidsniveaus.”*<sup>11</sup> Een

---

<sup>9</sup> X, Circulaire economie: definitie, belang en voordelen, Nieuwsbericht van het Europees Parlement, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>;

De definitie van een circulaire economie kan echter verschillen afhankelijk van welke bron gebruikt wordt. In de meeste gevallen komen dezelfde elementen terug, maar in het algemeen kan de term gekwalificeerd worden als een ‘umbrella term’. Dit komt doordat het begrip eerder beschouwd moet worden als een verzameling van verschillende ideeën en concepten. (zie voor verdere uitleg: J. VOORTER, A. IURASCU, S. VAN GARSSE, “The concept “Circular Economy”: Towards a more universal definition”, lus publicum network review report, 2021 (2) , p. 1 - 28). Andere bronnen: EMF. Towards the circular economy Vol. 1: an economic and business rationale for an accelerated transition. U.K.: Ellen MacArthur Foundation, <https://ellenmacarthurfoundation.org/towards-the-circular-economy-vol-1-an-economic-and-business-rationale-for-an>

<sup>10</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en)

<sup>11</sup> J. VOORTER, D. BIJNENS, “Naar een circulaire staatshervorming”, De Juristenkrant, 2020 (413) , p. 16 -16.

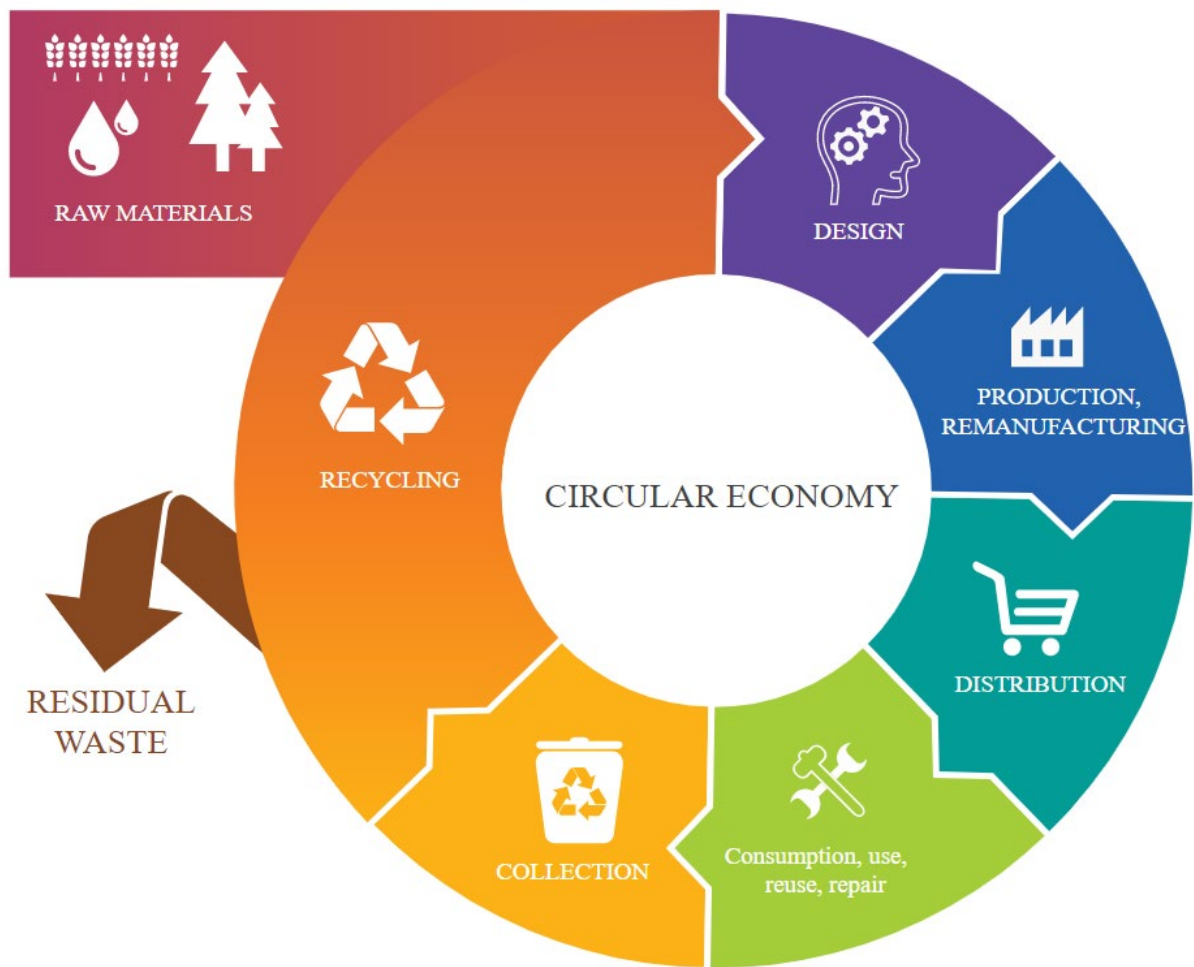
grondige systeemverandering kan dan ook alleen maar geschieden in de mate dat alle Belgische overheden meewerken.

5. **BEPERKTE BEVOEGDHEID VAN REGIONALE OVERHEDEN OP VLAK VAN BTW** – Hoewel een samenwerking tussen de verschillende Belgische overheden nodig zal zijn om een doeltreffende overgang naar een circulaire economie te kunnen bekomen, moet hierbij wel de opmerking gemaakt worden dat de regionale overheden op het vlak van btw niet veel assistentie zullen kunnen bieden bij het doorvoeren van nieuwe maatregelen. Zij zullen echter wel belangrijk blijven om aanvullende (fiscale) maatregelen te (kunnen) nemen die de maatregelen op het vlak van btw kunnen aanvullen om nog beter te kunnen inzetten op een overstap naar een circulaire economie. Dit aspect valt echter buiten het onderzoek naar aanleiding van deze nota en zal dan ook niet verder behandeld worden.
6. **CIRCULAIRE ECONOMIE EN FISCALITEIT** – Zoals al aangehaald werd, zal ook gekeken moeten worden naar eventuele fiscale beleidsinstrumenten om de overstap te kunnen maken naar een circulaire economie. *“Een goed opgezet belastingstelsel speelt een belangrijke rol bij de ondersteuning van de groene transitie. Het gebruik van belastingen als beleidsinstrument zal bijdragen aan het bereiken van klimaatneutraliteit in 2050 en aan de andere milieudoelstellingen van de Europese Green Deal. Daarbij zal het ook extra belastinginkomsten opleveren voor de overheidsbegrotingen om de slimme investeringen voor een groene transitie te ondersteunen. Milieubelastingen helpen om de juiste prijs signalen en de juiste prikkels te geven aan producenten, gebruikers en consumenten om minder vervuilende consumptie aan te moedigen en bij te dragen tot duurzame groei.”*<sup>12</sup>
7. **STRUCTUUR** – Los van de moeilijkheden die de bevoegdheidsverdeling binnen België met zich zal meebrengen, moet ook rekening gehouden worden met enerzijds de verschillende sectoren waarop een circulaire economie de meeste invloed zal hebben en anderzijds de verschillende fasen in de levenscyclus van producten. In de hieronder volgende hoofdstukken zullen eerst nog de belangrijkste sectoren kort besproken worden om een verder beeld te kunnen geven van de bestaande problemen in onze huidige (lineaire) economie, maar voor de verdere uitwerking zal gewerkt worden met een structuur volgens de verschillende fasen van de levenscyclus zoals deze aangeduid worden door de Europese Unie, zie afbeelding<sup>13</sup> hieronder:

---

<sup>12</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>13</sup> Circular economy: definition, importance and benefits, News of the European Parliament, dd. 2/12/2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20151201STO05603/circular-economy-definition-importance-and-benefits>.



## Hoofdstuk II. Praktijkvoorbeelden

8. **RELEVANTE SECTOREN VOLGENS VLAANDEREN** – De circulaire economie kan dan *de facto* toegepast worden in verschillende sectoren die alle ook hun eigen belangengroeperingen hebben. Vlaanderen maakt concreet een opsplitsing in zes verschillende thematische werkagenda's waarbij dezelfde problematische sectoren aan bod komen als de hieronder opgesomde praktijkvoorbeelden<sup>14</sup>:
- De werkagenda Bio-economie bouwt de strategische basis uit die het (circulaire) potentieel van de Vlaamse bio-economie ten volle realiseert;
  - De werkagenda Chemie/Kunststoffen helpt Vlaanderen naar een internationaal toonaangevende circulaire hub voor chemie en kunststoffen te evolueren;
  - De werkagenda Circulair Bouwen geeft vorm aan een toekomst waarin kwaliteitsvol wonen, werken en leven vooropstaat. Voor iedereen. En met respect voor mens en milieu;
  - De werkagenda Maakindustrie gaat ervoor om tegen 2030 meer dan de helft van de Vlaamse maakbedrijven (in de reguliere en sociale economie) actief met circulaire economie aan de slag te krijgen;
  - De werkagenda Voedselketen gaat voor een verlaging van de materiaalvoetafdruk en milieudruk van de agrovoedingsketen, terwijl het economische belang van het systeem in Vlaanderen minstens gelijk blijft. Dit door een optimaal gebruik van bio-grondstoffen, voedselproducten en reststromen;
  - De werkagenda Waterkringlopen gaat voor een versnelde toepassing van de principes van circulaire economie binnen het waterlandschap in Vlaanderen: waterverbruik verminderen, de juiste kwaliteit voor de juiste toepassing, water meermaals gebruiken waar mogelijk.
9. **PRAKTIJKVOORBEELDEN** – Om een beter inzicht te krijgen in waar eventuele problemen zitten in voorgenoemde sectoren, zal hieronder een aantal praktijkvoorbeelden uitgewerkt worden. Dit is slechts een eerste kennismaking, maar hierop zal verder in deze nota ook nog worden ingegaan.

### Afdeling I. Bouwsector

10. **VERVUILER, DAT IS DE BOUWSECTOR** – Een belangrijke sector die bijdraagt tot de problemen in de huidige lineaire economie en die zal moeten evolueren bij de overgang naar een circulaire economie, is de bouwsector. *“Cijfers van het United Nations Environment Programme (UNEP, 2004) tonen dat de bouwsector wereldwijd verantwoordelijk is voor zowat 40% van het energieverbruik en voor de helft van het globale grondstoffenverbruik.”*<sup>15</sup> *“Zo is de bouwsector*

---

<sup>14</sup> <https://www.vlaanderen-circulair.be/nl>

<sup>15</sup> OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/materiaalbewust-bouwen-in-kringlopen>, p. 7.



een enorme ver-/gebruiker van grondstoffen. 30 tot 50% van het totale materiaalgebruik (voornamelijk ijzer, aluminium, koper, klei, zand, grind, hout, kalkstenen en bakstenen) in Europa kan worden gerelateerd aan het bouwen van woningen. Daarnaast is de sector verantwoordelijk voor een groot deel van de jaarlijks in België gegenereerde afvalberg. In 2018 produceerde deze sector 22.658.151 ton aan afval, terwijl de huishoudens in België in hetzelfde jaar ‘slechts’ 4.885.123 ton toevoegden aan de totale Belgische afvalproductie.”<sup>16</sup>

11. **VERVUILING VERMINDEREN EN OVERGAAN TOT KLIMAATNEUTRALITEIT** – De bouwsector is dus een enorme vervuiler. *“Om onze ecologische voetafdruk te beheersen zal de Vlaamse bouwsector dus niet alleen energiebewuster moeten worden, maar ook verstandiger met grondstoffen moeten omgaan in de komende jaren.”*<sup>17</sup> *“Het bouwproces is een keten die verschillende schakels en actoren met elkaar verbindt. Om de ambitieuze doelstellingen van dit beleidsprogramma te bereiken, zijn inspanningen nodig in alle schakels van de bouwketen. Samenwerking tussen deelsectoren, tussen ontwerpers en producenten, tussen bouwheren en verwerkers, tussen wetenschap en beleid, wordt alleen maar belangrijker.”*<sup>18</sup> Het bereiken van de voornoemde doelstellingen zal dan bijdragen tot het bereiken van een klimaatneutraliteit op langere termijn, wat ook de Belgische en Europese energieafhankelijkheid en -zekerheid ten goede zal komen.<sup>19</sup>

## Afdeling II. Voedingssector

12. **VOEDINGSSECTOR, TWEEDE BELANGRIJKE VERVUILER** – Naast de bouwsector zijn er natuurlijk ook nog andere sectoren die instaan voor een grote hoeveelheid vervuiling. Een tweede sector die relevant is in het kader van de strijd tegen de klimaatopwarming en de overstap naar een circulaire economie, is de voedingssector. Deze sector is belangrijk op verschillende vlakken.
13. **PROBLEMEN AAN VRAAGZIJD** – Aan de ene kant is er namelijk de bevolkingsgroei met de daaraan verbonden toenemende vraag naar voedsel. *“De wereldbevolking zal naar verwachting in 2050 meer dan 9 miljard bedragen en in 2100 ongeveer 10 miljard (op basis van cijfers van 2011). Daarnaast verhoogt de economische groei de inkomens, vooral in ontwikkelingslanden, waar momenteel een tekort aan voedsel is. In dit opzicht zullen niet alleen de extra mensen moeten worden gevoed, maar zal ook de vraag per hoofd van de bevolking toenemen.”*<sup>20</sup> Deze

<sup>16</sup> K. ZEE en J. VOORTER, “Verlaagd tarief in verkooprecht bij sloop en herbouw. Een uitbreiding op losse schroeven”, *NJW* 2021, nr. 441, p. 330-337.

<sup>17</sup> OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, *Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020*, p. 7.

<sup>18</sup> OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, *Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020*, p. 7.

<sup>19</sup> Advies van het Europees Comité van de Regio's — Een renovatiegolf voor Europa — groenere gebouwen, meer banen, hogere levenskwaliteit, COM(2020) 662 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A52020IR2786&qid=1665131448177>.

<sup>20</sup> J. BAUHAUS, O. CHRISTEN, S. DABBERT, M. GAULY, A. HEIßENHUBER, J. HESS, F. ISERMEYER, D. KIRSCHKE, U. LATACZ-LOHMANN, A. OTTE, M. QAIM, R.M. SCHMITZ, A. SPILLER, A. SUNDRUM, P. WEINGARTEN, 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtsch. Verbraucherschutz (BMELV),

bestaande en toekomstige problemen doen zich echter niet alleen voor aan de vraagzijde. Ook de aanbodzijde kent zo zijn problemen.

14. **PROBLEMEN AAN AANBODZIJDE** – Ten eerste kent de aanbodzijde grote hoeveelheden van voedselverspilling, i.e. voedsel dat wel consumeerbaar zou zijn en ook broodnodig is om te voldoen aan de vraag ernaar. *“Een derde van al het voor menselijke consumptie geproduceerde voedsel gaat (namelijk) verloren of wordt verspild, wat naar schatting jaarlijks 990 miljard dollar kost.”*<sup>21</sup> *“Wereldwijd wordt (ook) nog steeds 14% van het geproduceerde voedsel verspild tussen de oogst en de verkoop.”*<sup>22</sup> Het is echter niet enkel de voedselverspilling die voor problemen zorgt aan aanbodzijde: *“De productiegroei dreigt (namelijk) achter te blijven bij de aanhoudende snelle groei van de vraag. Terwijl de maïsopbrengsten wereldwijd gemiddeld met meer dan 1,5% per jaar blijven groeien, zijn de tarwe- en rijstopbrengsten de afgelopen twee decennia met minder dan 1% per jaar gegroeid.”*<sup>23</sup> Tot overmaat van ramp zijn er dan ook nog eens de klimaatveranderingen. Deze veranderingen zullen ook alleen maar meer uitgesproken worden in de toekomst. *“Hoewel stijgende temperaturen in sommige delen van het noordelijk halfrond een positief effect kunnen hebben op de landbouw en de gewasopbrengsten, zullen met name ontwikkelingslanden ernstig negatief worden getroffen. Modelberekeningen tonen aan dat op mondiaal niveau de negatieve effecten waarschijnlijk groter zijn dan de positieve, zodat klimaatverandering waarschijnlijk de wereldvoedselproductie zal verminderen.”*<sup>24</sup>
15. **NOOD AAN MAATREGELEN IN HET KADER VAN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Deze trends van de vraagzijde en de aanbodzijde staan echter lijnrecht ten opzichte van elkaar. De beperkte mogelijkheden voor de groei van de voedselsector aan aanbodzijde gekoppeld met de grote verspilling zullen niet bij kunnen benen aan de nood aan meer voedsel door groeiende bevolkingsaantallen. In dit kader en rekening houdend met de overgang naar een circulaire economie zullen dus ook in de voedingssector sectormaatregelen nodig zijn om afval en verspilling tegen te gaan en het globaal grondstoffenverbruik binnen redelijke en haalbare hoeveelheden te houden.
16. **VOEDSELAFVAL VAN GEZINNEN** – Een eerste mogelijke piste om dit aan te pakken is door te kijken naar de voedselresten die weggegooid worden door gezinnen. Dit probleem doet zich vaker voor in het Westen aangezien men daar gemakkelijker en goedkoper toegang heeft tot bijna om het even welke voedselsoorten. *“Wanneer mensen zich door overvloed voedselverspilling kunnen veroorloven, kiezen consumenten er bewust voor om nog eetbare levensmiddelen weg te gooien. Een deel van het geproduceerde afval is afkomstig van voedsel dat niet eetbaar is,*

---

<https://bia.unibz.it/esploro/outputs/journalArticle/Ern%C3%A4hrungssicherung-und-nachhaltige-Produktivit%C3%A4tssteigerung-Stellungnahme-des/991005964948401241>.

<sup>21</sup> R. A. C. M. BROEKMEULEN, K. H. VAN DONSELAAR, “Quantifying the potential to improve on food waste, freshness and sales for perishables in supermarkets”, *International Journal of Production Economics*, Volume 209, March 2019, Pages 265-273, <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2017.10.003>.

<sup>22</sup> <https://www.eurofoodbank.org/food-banks-call-for-more-tax-incentives-in-the-fight-against-food-waste/>

<sup>23</sup> J BAUHUS, e.a., 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtsch. Verbraucherschutz (BMELV).

<sup>24</sup> J BAUHUS, e.a., 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtsch. Verbraucherschutz (BMELV).

zoals vleesbotten of eierschalen ("onvermijdelijke voedselverspilling"). Een deel van het afval is afkomstig van voedsel dat sommige mensen wel en anderen niet eten, zoals broodkorsten, of van voedsel dat op de ene manier wel en op de andere manier niet kan worden gegeten, zoals aardappelschillen ("mogelijk vermijdbare" voedselverspilling). Huishoudens gooien echter enorme hoeveelheden voedsel weg dat op een bepaald moment vóór de verwijdering perfect eetbaar was ("vermijdbaar voedselafval")."<sup>25</sup> Er kan dan ook gekeken worden naar maatregelen om deze bron van voedselafval aan te pakken.

17. **VOEDSELPRODUCTEN BIJ VERVALDATUM** – Naast de gezinnen kan ook nog gekeken worden naar een andere bron waaruit het soms onnodig weggooien van voedselproducten volgt, namelijk de producten die (bijna) hun vervaldatum hebben bereikt. Supermarkten slagen er soms niet in om alle producten 'tijdig' te kunnen verkopen. Veel consumenten zijn echter niet bereid om 'vervallen' producten nog te kopen. Supermarkten bieden deze producten dan ook al snel aan tegen korting, i.e. de zogenaamde 'snelverkoop'. Het gaat echter verder dan dat. Producten die er niet 'perfect' uit zien, blijven ook vaak achter in de rekken of komen er zelfs niet in terecht. Het weggooien van deze producten leidt bijgevolg tot onnodige afvalcreatie. Eén van de oplossingen om deze verspilling te kunnen beperken of voorkomen is door deze te doneren aan voedselbanken. Er ontstaan ook steeds meer bedrijven die deze producten aan de (eind)consumenten aanbieden. Deze producten zijn namelijk aantrekkelijk doordat ze aan een goedkopere prijs aangeboden worden aangeboden en ook duurzaam aangezien voedselverspilling hiermee wordt tegengegaan. Bedrijven die hiermee bezig zijn, zijn onder andere *Too Good To Go* en *Foodello*.<sup>26</sup> Er bestaan dus wel al wat initiatieven om onnodige voedselverspilling tegen te gaan. Eventuele bijzondere fiscale regimes met betrekking tot deze soorten van transacties worden *infra* behandeld in randnummer 131 e.v.

## Afdeling III. Transportsector

18. **OOK DE TRANSPORTSECTOR IS EEN ENORME VERVUILER** – Een derde sector die de nodige veranderingen zal moeten ondervinden in het kader van een circulaire economie en de klimaatveranderingen, is de transportsector. Daarbij kan in eerste instantie gedacht worden aan de typische transportbedrijven, maar het gaat ook verder dan dat. Veel bedrijven bieden namelijk vandaag nog steeds bedrijfswagens aan aan hun werknemers. Ook het gebruik van bepaalde soorten wagens door privé-eindgebruikers kan bepalend zijn in de strijd tegen de klimaatopwarming.
19. **KLIMAATOPWARMING** – Eerder werd al verwezen naar de gevolgen van de klimaatopwarming. Om deze opwarming dan tegen te gaan zullen maatregelen genomen moeten worden. *"Nu de klimaatverandering alle regio's van de wereld treft en de schaarste aan hulpbronnen nog*

---

<sup>25</sup> M. BORRELLO, F. CARACCILO, A. LOMBARDI, S. PASCUCCHI, L. CEMBALO, "Consumers' Perspective on Circular Economy Strategy for Reducing Food Waste", *Sustainability* 2017, 9, 141. <https://doi.org/10.3390/su9010141>.

<sup>26</sup> E. VAN LANENDONCK, "Bijna vervallen? 20, 30 of zelfs 50 procent korting! Voedselbanken zien met lede ogen aan hoe (web)winkels voedseloverschotten verkopen", *VRT nws*, dd. 20 oktober 2022, <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2022/10/19/web-winkels-zetten-steeds-meer-in-op-de-strijd-tegen-voedselver/>.

*wordt verergerd door de wereldbevolking, verstedelijking en economische groei, wordt een transitie die prioriteit geeft aan duurzaamheid als cruciaal en dringend beschouwd. In deze context heeft het Akkoord van Parijs van 2015 "tot doel de wereldwijde reactie op de dreiging van de klimaatverandering te versterken met inspanningen om de wereldwijde gemiddelde temperatuur te beperken tot minder dan 2 °C, bij voorkeur tot 1,5 °C boven het pre-industriële niveau", waarbij de uitstoot van broeikasgassen door antropogene oorzaken tegen 2050 met 40-50% moet zijn gedaald om te voorkomen dat de opwarming meer dan 2 °C bedraagt."*<sup>27</sup> De uitstoot ten gevolge van de transportsector is dan ook een element die in rekening genomen moet worden bij de strijd tegen de klimaatopwarming.

20. **CO<sub>2</sub> IN DE TRANSPORTSECTOR** – Het is niet te ontkennen dat het wegvervoer belangrijk is voor de stedelijke mobiliteit. Aan de andere kant is het echter ook een grootverbruiker van koolstofhoudende brandstoffen. Dat het gebruik van deze brandstoffen en de uitstoot in de transportsector, in de brede betekenis van het woord, ook te lijf gegaan zal moeten worden, blijkt duidelijk uit de cijfers. *"Meer dan 60% van alle in de wereld verbruikte olie gaat naar de vervoerssector, waarvan 76% naar het wegvervoer. Dit geldt vooral in een stedelijke context, aangezien 15% van de totale energie wereldwijd wordt gebruikt voor stedelijk personen- en goederenvervoer. Deze realiteit kan nog erger worden omdat naar schatting de stedelijke wereldbevolking tegen 2050 68% zal bereiken. In termen van directe CO<sub>2</sub>-emissies door brandstofverbranding is het vervoer verantwoordelijk voor 24%, waarbij wegvoertuigen bijna driekwart van dit totaal voor hun rekening nemen."*<sup>28</sup>
21. **OPLOSSING IN ELEKTRISCHE WAGENS?** – Een mogelijke denkpiste om deze uitstoot tegen te gaan is door te gaan kijken naar onder meer elektrische alternatieven.<sup>29</sup> Hoewel de markt nog niet volledig op punt staat, zoals ook zal blijken uit de verdere uiteenzetting van dit onderwerp in deze nota, is het wel al een stap in de goede richting in het kader van de overstap naar een circulaire economie.

## Afdeling IV. Textielsector

22. **TEXTIELSECTOR ALS VIERDE PROBLEMATISCHE SECTOR** – Een volgende sector waar ook enorme hoeveelheden afval en verspilling waar te nemen zijn, is de textielsector.<sup>30</sup> Textiel is de vierde

<sup>27</sup> V.H.S. DE ABREU, M.G. DA COSTA, V.X. DA COSTA, T.F. DE ASSIS, A.S. SANTOS, M.d.A. D'AGOSTO, "The Role of the Circular Economy in Road Transport to Mitigate Climate Change and Reduce Resource Depletion", *Sustainability* 2022, 14, 8951. <https://doi.org/10.3390/su14148951>.

<sup>28</sup> V.H.S. DE ABREU, M.G. DA COSTA, V.X. DA COSTA, T.F. DE ASSIS, A.S. SANTOS, M.d.A. D'AGOSTO, "The Role of the Circular Economy in Road Transport to Mitigate Climate Change and Reduce Resource Depletion", *Sustainability* 2022, 14, 8951. <https://doi.org/10.3390/su14148951>.

<sup>29</sup> V.H.S. DE ABREU, M.G. DA COSTA, V.X. DA COSTA, T.F. DE ASSIS, A.S. SANTOS, M.d.A. D'AGOSTO, "The Role of the Circular Economy in Road Transport to Mitigate Climate Change and Reduce Resource Depletion", *Sustainability* 2022, 14, 8951. <https://doi.org/10.3390/su14148951>.

<sup>30</sup> N. PENSUPA, S.Y. LEU, Y. HU, C. DU, H. LIU, H. JING, H. WANG, C.S.K. LIN, "Recent Trends in Sustainable Textile Waste Recycling Methods: Current Situation and Future Prospects" in C. LIN (eds) *Chemistry and Chemical Technologies in Waste Valorization. Topics in Current Chemistry Collections*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9_7).

categorie met de hoogste druk voor het gebruik van primaire grondstoffen en water, na voedsel, huisvesting en vervoer, en de vijfde voor de uitstoot van broeikasgassen.<sup>31</sup> *“Europeanen gooien elk jaar 4 miljoen ton kleding weg. (...) Vandaag wordt nauwelijks 1 procent van de vezels van Europese afdankertjes gerecycleerd tot nieuwe kledingstoffen.”*<sup>32</sup> *Elke Europeaan kocht in 2020 gemiddeld 9 kilogram kleding en schoenen, voor naar schatting 750 euro. Corona had een impact, want in 2019 was dat nog bijna 12 kilogram. Tegelijk dankt elke Europese consument per jaar ongeveer 11 kilo kleding en schoenentextiel af, goed voor 4 miljard kilogram. Het grootste deel daarvan verdwijnt in de restafvalzak en wordt verbrand. Slechts een kwart wordt ingezameld, vooral via de kledingcontainers van Oxfam, Spullenhulp of Wereldmissiehulp die in de straten staan. (...) Van de resterende helft wordt 10 procent verbrand. Slechts 40 procent wordt gerecycleerd.”*<sup>33</sup> Dit zijn cijfers die beter kunnen en ook moeten. De hoeveelheid nieuwe grondstoffen zal alleen maar verminderen door bijvoorbeeld de klimaatopwarming, maar aan de andere kant zal het bevolkingsaantal ook toenemen waardoor er meer vraag zal zijn naar kleding. Het zal in dit opzicht des te belangrijker zijn om de materialen die reeds in economische omloop zijn, zoveel als mogelijk te (her)gebruiken.

23. **RECYCLAGE EN HERGEBRUIK** – We zullen niet steeds de berg aan kleding- of textielafval kunnen verbranden of in Afrika dumpen. Er zal een nood komen, in de mate dat deze er niet ook al is, om die kleding of textiel in te zamelen en te sorteren. *“Reduce, re-use, recycle - verminder, hergebruik, recycleer - luidt het credo van de duurzaamheid. Volgens het rapport van het Europese Milieu- agentschap heeft de verlenging van de levensduur en het hergebruik van kleding het grootste potentieel om de milieu-impact van textielproductie te verminderen.”*<sup>34</sup> Om dit soort praktijken aan te moedigen kan onder andere ook gekeken worden naar de fiscaliteit als mogelijke beleidsmaatregel.

---

<sup>31</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>32</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>33</sup> T. MICHIELSEN, Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf, artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>.

<sup>34</sup> T. MICHIELSEN, Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>.

# Deel III : Fiscaliteit

1. **CIRCULAIRE ECONOMIE** – De circulaire economie bestaat uit meerdere deelaspecten die als geheel zullen instaan voor het delen, verhuren, hergebruiken, herstellen, opknappen en recyclen van de bestaande materialen, producten en grondstoffen. Met andere woorden, de levenscyclus van producten die zich al in de vrije economie begeven, kan op deze manier verlengd worden in tegenstelling tot de loutere ‘*take-make-use-dispose*’ van een lineaire economie.<sup>35</sup> Deze verlenging draagt dan bij tot de vermindering van het grondstoffengebruik en eindafval.
2. **NAAR EEN CIRCULAIRE ECONOMIE MET BEHULP VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE** – Om over te kunnen stappen naar een circulaire economie en om dit te stimuleren zullen meerdere (beleids-)maatregelen genomen moeten worden. Eén van de mogelijke instrumenten is daarbij de fiscaliteit. Echter, dit brengt nog steeds een breed gamma aan mogelijke maatregelen met zich mee. In deze nota zal dan ook enkel ingegaan worden op de maatregelen binnen de btw of binnen de belasting over de toegevoegde waarde.
3. **WAAROM BTW? TOEPASSINGSGEBIED BESTRIJKT ALLE ECONOMISCHE TRANSACTIES** – Het gebruik van het btw-stelsel om tegemoet te komen aan de reeds aangehaalde economische en maatschappelijke problemen en om de overstap te kunnen maken naar een circulaire economie, heeft zo zijn voordelen. Eén van die voordelen is dat het btw-stelsel een ruim toepassingsgebied heeft. Hiermee wordt in eerste instantie bedoeld dat de btw in principe tot doel heeft om *alle* economische transacties in de betrokken lidstaat te treffen. Hierin verschilt btw dus van bijvoorbeeld accijnzen die alleen van toepassing zijn op *bepaalde* goederen of diensten. Dit ruime toepassingsgebied maakt het mogelijk om de neutraliteit van de belasting over de verschillende economische sectoren te handhaven en de belastingopbrengsten veilig te stellen.<sup>36</sup> Bijgevolg kan het dan helpen om op een zo ruim mogelijke manier te kunnen inzetten op klimaatvriendelijke beleidsmaatregelen in een circulaire economie. Milieumaatregelen, hetzij in de vorm van belastingen, subsidies of regelgeving, worden tot op heden namelijk vaak beperkt tot specifieke kenmerken van bepaalde activiteiten of producten, alsof de concentratie op één dimensie voldoende is om het probleem van een negatieve ecologische voetafdruk in het algemeen op te lossen.<sup>37</sup> Deze laatste is echter vaak het gevolg van een veelheid van factoren. Hiertoe kan de verbreding van de grondslag, i.e. door middel van een ruim toepassingsgebied van de desbetreffende maatregel, de internalisering van negatieve externe gevolgen minder ingewikkeld en

---

<sup>35</sup> X, Circulaire economie: definitie, belang en voordelen, Nieuwsbericht van het Europees Parlement, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>.

<sup>36</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>37</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.



consistenter maker. Het voorkomt verder ook dat bepaalde producten worden gestigmatiseerd of ten onrechte worden beschermd.<sup>38</sup>

4. **WAAROM BTW? TOEPASSINGSGEBIED BESTRIJKT HET GEHELE ECONOMISCHE PROCES** – Naast het feit dat de btw tot doel heeft om alle economische transacties in de betrokken lidstaat te bestrijken, heeft zij ook als kenmerk dat zij op het gehele proces van productie en verhandeling van producten omvat. Het zijn namelijk juist *alle* fasen in het economisch proces waar onder andere het grondstoffenverbruik en afval beperkt moet worden in het kader van een circulaire economie. Het ligt dan ook voor de hand om te vertrouwen op de bestaande en goed functionerende structuur van de btw om de productie van negatieve externaliteiten te traceren, te informeren en uiteindelijk te betalen.<sup>39</sup> Dit heeft ook nog eens als bijkomend voordeel dat het gehele btw-systeem reeds ingevoerd is in veel landen en ondertussen ook gekend is bij zowel de producenten als consumenten. In de mate dat een ‘nieuwe’ milieubelasting ingevoerd zou moeten worden, dan zal dit lijden onder zijn nieuwigheid.<sup>40</sup>
5. **MAATREGELEN BINNEN DE BTW** – De maatregelen die dan binnen het btw-stelsel mogelijks kunnen helpen bij het tot stand brengen van een circulaire economie, kunnen onderverdeeld worden in verschillende categorieën. De meeste maatregelen hebben te maken met de *tarieven* die binnen het btw-regime van toepassing zijn. Zo kunnen verlaagde btw-tarieven gebruikt worden om bepaalde producten of materialen aantrekkelijk te maken. Ook het omgekeerde is waar, het gebruik van het standaard btw-tarief kan dan weer aanzetten tot vermindering in het gebruik van die goederen of diensten die bijvoorbeeld minder klimaatvriendelijk zijn. Naast de tarieven zijn er ook nog een aantal specifieke regimes die spelen bij het bepalen van de *maatstaf van heffing* waarop de btw berekend wordt. Tenslotte kan ook ingespeeld worden op de mogelijkheid om al dan niet een recht op aftrek te kunnen uitoefenen van de eigen afgedragen btw. De voornoemde categorieën van maatregelen zullen *infra* verder aan bod komen op basis van de verschillende stappen in de levenscyclus van producten in het economisch proces, zie hiervoor ook *supra* de afbeelding bij randnummer 7.

## Hoofdstuk I. Europese bevoegdheid

6. **EUROPESE BEVOEGDHEID** – Voordat ingegaan zal worden op de huidige en mogelijks toekomstige maatregelen binnen de btw die (kunnen) helpen bij het tot stand brengen van de circulaire economie, moet eerst nog de aandacht gevestigd worden op het belang van de Europese Unie op dit vlak. Lidstaten van de Europese Unie hebben namelijk niet de autonome bevoegdheid om zelf om het even welke aanpassingen te doen aan hun nationale btw-stelsels. Op basis van artikel 113 VWEU (of het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie) heeft

---

<sup>38</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>39</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>40</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.



de Europese Unie namelijk de bevoegdheid over: *“de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen , voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.”* Het huidige btw-regime is dan ook gebaseerd op het Europees recht, waarbij vooral de Europese basis btw-richtlijn van belang is, namelijk Richtlijn 2006/112/EG van de Raad d.d. 28.11.2006.<sup>41</sup>

7. **EUROPESE RICHTLIJNEN** – Europese richtlijnen worden gekenmerkt door het feit dat deze niet direct van toepassing zijn in de nationale rechtsordes en bijgevolg in eerste instantie nog omgezet moeten worden naar nationaal recht (en dit in tegenstelling tot verordeningen). Bij deze omzetting naar nationaal recht voorziet artikel 288 VWEU in een resultaatsverbintenis ten aanzien van de lidstaten. Volgens dit artikel is een richtlijn namelijk verbindend voor de lidstaten met betrekking tot het te bereiken resultaat of de doelstelling waarvoor deze richtlijn bestemd is. Hierbij wordt wel de bevoegdheid gelaten aan de nationale instanties om de vorm en middelen te kiezen om dat resultaat te bereiken.<sup>42</sup> Hoe ver de Lidstaten bij die keuze kunnen gaan is afhankelijk van of die richtlijn een minimale of maximale harmonisatie tot doel heeft.
8. **MAXIMALE VS. MINIMALE HARMONISATIE** – Het is dus belangrijk om bij richtlijnen steeds een onderscheid te maken tussen maximale (of volledige) harmonisatievereisten aan de ene kant en minimale harmonisatievereisten aan de andere kant. *“In het geval van minimale harmonisatie stelt een richtlijn minimumnormen vast, vaak als erkenning van het feit dat de rechtsstelsels in sommige lidstaten al hogere normen hebben. In dit geval hebben lidstaten het recht om hogere normen vast te stellen dan die in de richtlijn. In het geval van maximale harmonisatie (daarentegen) moeten lidstaten regels invoeren met minimum- en maximumnormen die in de richtlijn zijn vastgesteld.”*<sup>43</sup>
9. **MINIMALE HARMONISATIE IN DE BTW** – Op basis van voorgaande definities kan afgeleid worden dat de basis btw-richtlijn eerder gekwalificeerd moet worden als ‘minimale harmonisatie’ (hoewel dit afhankelijk kan zijn van de concrete maatregel of artikel). Zo worden wel de algemene regels opgenomen in Richtlijn 2006/112/EG, maar wordt er aan de andere kant beslissingsruimte gegeven aan de lidstaten bij de uitvoering van deze bepalingen. Een voorbeeld hiervan zijn de regels in verband met de btw-tarieven: het standaard btw-tarief mag namelijk niet minder zijn dan 15%, maar de Lidstaten kunnen zelf bepalen hoeveel hun standaard btw-tarief is (bijvoorbeeld<sup>44</sup>: België heeft een standaard tarief van 21%, terwijl Hongarije 27% heeft en Luxemburg 17%).<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1).

<sup>42</sup> <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/european-union-directives.html>.

<sup>43</sup> <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/european-union-directives.html>.

<sup>44</sup> [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_nl.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_nl.htm).

<sup>45</sup> Artikel 96 en 97 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad d.d. 28.11.2006: *“Artikel 96: De lidstaten passen een normaal BTW-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is. Artikel 97: Het normale tarief mag niet lager zijn dan 15 %.”*

10. ... **MAAR BTW BLIJFT EEN EUROPESE BEVOEGDHEID** – Ondanks het feit dat er in principe wat meer ruimte voorzien is in het btw-regime voor de Lidstaten om de precieze vorm en middelen te kiezen, neemt dit niet weg dat btw een Europese bevoegdheid blijft. Bijgevolg, verregaande veranderingen kunnen niet zomaar besloten en doorgevoerd worden door de nationale rechtsordes, maar zullen eerst op Europees niveau goedgekeurd moeten worden. Dit betekent dan ook dat het niet altijd eenvoudig is om veranderingen door te voeren. Een richtlijn kan namelijk alleen tot stand komen als daartoe ook het correcte legislatieve proces doorlopen wordt. Dit betekent concreet dat een richtlijn tot stand komt doordat de Raad van de Europese Unie deze aanneemt, op voorstel van de Europese Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement en van het EESC (i.e. Economisch en Sociaal Comité).<sup>46</sup>
11. **STEMMING BINNEN DE RAAD** – Bij de aanneming van een richtlijn en afhankelijk van de desbetreffende bevoegdheid stemt en beslist de Raad met gekwalificeerde meerderheid van de stemmen of met unanimité (ook wel eenparigheid van stemmen genoemd). In het eerste geval is er sprake van een gewone wetgevingsprocedure, terwijl de laatste een bijzonder wetgevingsprocedure is. In het geval van indirecte belastingen, waaronder dus ook de btw valt, is het volgende terug te vinden in artikel 113 VWEU (eigen aanduiding): *“De Raad stelt na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure, de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.”* Bijgevolg, indien men iets wil aanpassen aan of nieuw wil invoeren in de btw-richtlijn, dan kan dat alleen doorgevoerd worden indien *alle* lidstaten hiermee akkoord gaan.<sup>47</sup> Dit zorgt er dan ook voor dat nieuwe regels of aanpassingen niet zomaar doorgevoerd kunnen worden.
12. **BTW EN DE CIRCULAIRE ECONOMIE** – Hetgeen hierboven allemaal aangehaald wordt in verband met de Europese bevoegdheid, zal steeds in het achterhoofd gehouden moeten worden bij de hieronder aangehaalde en beschreven mogelijks toekomstige maatregelen. Zonder aanpassing van de btw-richtlijn zullen namelijk bepaalde maatregelen niet genomen kunnen worden. Dit neemt natuurlijk niet weg dat België wel nog steeds de mogelijkheid heeft om de desbetreffende maatregelen voor te stellen aan de andere lidstaten en dat deze maatregelen gerechtvaardigd kunnen zijn aangezien deze in lijn liggen met de doelstelling van de Europese Commissie in verband met het recent gepubliceerd actieplan voor de circulaire economie.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Artikel 59, lid 1 VWEU.

<sup>47</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>48</sup> X, Een nieuwe manier van produceren en consumeren: Een nieuw actieplan voor de circulaire economie wijst de weg naar een klimaatneutrale, concurrerende economie met sterkere consumenten, Persbericht van de Europese Commissie, dd. 11 maart 2020, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_20\\_420](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_20_420) ; X, Circulaire economie: definitie, belang en voordelen, Nieuwsbericht van het Europees Parlement, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>.

13. **BEVOEGDHEID VAN DE EU INZAKE ECOLOGISCHE** – In het kader van een circulaire economie kan tenslotte ook nog melding gemaakt worden van een ander artikel uit het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie. In dat Verdrag wordt namelijk ook voorzien in een artikel op grond waarvan de instellingen van de Unie (onder andere) fiscale maatregelen kunnen nemen om de volgende doelstellingen van het milieubeleid te verwezenlijken: “(1) *behoud, bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu; (2) bescherming van de gezondheid van de mens; (3) behoudzaam en rationeel gebruik van natuurlijke hulpbronnen; en (4) bevordering op internationaal vlak van maatregelen om het hoofd te bieden aan regionale of mondiale milieuproblemen, en in het bijzonder de bestrijding van klimaatverandering.*”<sup>49</sup> Tot op heden is echter nog geen enkel wetgevingsbesluit op belastinggebied op die basis aangenomen.<sup>50</sup>

## Hoofdstuk II. Design and Production

14. **PRODUCTIEPROCES ALS EERSTE FASE IN DE LEVENSCYCLUS VAN PRODUCTEN** – Zoals *supra* in randnummer 7 werd aangehaald, zal in deze nota gewerkt worden met de levenscyclus van producten als structuur. De eerste fase in die levenscyclus, zoals aangegeven door de Europese Commissie, heeft daarbij betrekking op het ontwerpen en produceren van goederen of materialen die in een latere fase op de markt gebracht zullen worden. Het productieproces bestaat uit verschillende factoren die samenwerken om ‘nieuwe’ producten tot stand te brengen. Het gaat daarbij om het gebruik van grondstoffen, energie, water, financiering en arbeid.<sup>51</sup> In deze fase kan dan gedacht worden aan het invoeren van milieuvriendelijkere productieprocessen waarbij gebruik gemaakt wordt van ‘groenere’ materialen of ontwerpen, en aan een toenemend gebruik van gerecycleerde grondstoffen in het kader van de circulaire economie.<sup>52</sup> Deze laatste sluit dan ook aan bij het hoofdstuk over de verzameling en recyclage van afval dat later aan bod zal komen (zie *infra* randnummer 286 e.v.). In dit hoofdstuk zal echter ingegaan worden op het eerste aspect, i.e. de productieprocessen en ontwerpen.
15. **BEDRIJVEN EN PARTICULIEREN** – Hoewel het productieproces eerder geassocieerd wordt met bedrijven, zal in dit hoofdstuk alles gegroepeerd worden met betrekking tot het gebruik van gas, elektriciteit, etc. Dit zorgt voor een overzichtelijkere uiteenzetting van de bestaande regels en verbeteringsmogelijkheden.

---

<sup>49</sup> Artikel 191 VWEU en artikel 192 VWEU.

<sup>50</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>51</sup> G. BRENNAN, M. TENNANT, F. BLOMSMA, “Business and production solutions: closing loops and the circular economy” in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>.

<sup>52</sup> G. BRENNAN, M. TENNANT, F. BLOMSMA, “Business and production solutions: closing loops and the circular economy” in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>.

## Afdeling I. (Tijdelijk) verlaagde btw-tarieven voor energie: elektriciteit, gas, warmte, warmtepompen, etc.

16. **ACHTERGROND** – Onder andere naar aanleiding van de oorlog in Oekraïne, de enorme stijging in de vraag naar energie en de gevolgen op de economie van de COVID-19-crisis, is een verlaagd btw-tarief voor energie bijna niet meer te missen. In heel de Europese Unie worden bedrijven en natuurlijke personen geconfronteerd met enorme toenames in de energieprijzen.<sup>53</sup> De gevolgen van deze prijsstijgingen zijn niet enkel te voelen in de energiefacturen zelf, maar zorgen onder andere ook voor een stijging in de prijzen van dagdagelijkse producten aangezien vervoerskosten en productiekosten stijgen waardoor ook de eindproducten duurder zijn geworden. Daarnaast beïnvloedt het ook de werkgelegenheid. De productie wordt namelijk duurder waardoor deze wordt teruggeschroefd, en bijgevolg zullen ook minder werknemers nodig zijn om de productie draaiende te houden.<sup>54</sup> Het is dan ook hierdoor dat een aantal dringende maatregelen genomen zijn vanuit de Europese Unie, aangezien het bestaande rechtskader niet voldoende was voor de lidstaten om hier zelf het hoofd aan te bieden.<sup>55</sup> Eén van die maatregelen heeft ook betrekking op de verlaging van het btw-tarief op (bepaalde) energieproducten.
17. **BEDRIJVEN EN PARTICULIEREN** – Het gebruik van energie is een belangrijk aspect in het productieproces van bedrijven, gaande van het produceren van goederen zelf tot het verwarmen en laten draaien van bedrijfskantoren. Daarbij zal de beschikbaarheid van de standaard energieproducten niet voldoende blijven om de volledige economie draaiende te kunnen houden, rekening houdend met de beperkte beschikbaarheid van grondstoffen zoals olie en de beperkte capaciteit van energiecentrales. Hoewel energie vanuit het perspectief van de privé-gebruiker eerder in de fase van consumptie thuis hoort, zal toch ook in dit hoofdstuk hierop ingegaan worden om de bespreking van dit onderwerp overzichtelijker te houden.

### §1. Huidige maatregelen

18. **TIJDELIJK VERLAAGDE BTW-TARIEVEN VOOR ENERGIE** – Eén van de maatregelen die lidstaten kunnen nemen naar aanleiding van het gewijzigde rechtskader op Europees niveau, bestaat uit de mogelijkheid om *“de btw op energieproducten te verlagen, mits zij de in de btw-richtlijn van de EU vastgestelde minima in acht nemen en advies vragen aan het btw-comité van de EU.”*<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten dd. 11.07.2022.

<sup>54</sup> 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 stijgende energieprijzen aanpakken: een toolbox met initiatieven en steunmaatregelen, Brussel, 13.10.2021, COM(2021) 660 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0660&from=EN>, p. 5-6.

<sup>55</sup> Mededeling van de Commissie, COM(2021) 660, p. 8 e.v.

<sup>56</sup> Mededeling van de Commissie –COM(2021) 660, p. 10.

Zo werden door de Belgische staat ook de een aantal (tijdelijk) verlaagde btw-tarieven ingevoerd voor meerdere energie gerelateerde producten.

19. **OP DE LEVERING VAN ELEKTRICITEIT** – Een eerste maatregel die in België werd ingevoerd, was het tijdelijk verlaagd btw-tarief van 6% op de levering van elektriciteit aan huishoudelijke afnemers.<sup>57</sup> Dit (tijdelijk) verlaagde tarief werd al tot en met 31 maart 2023 verlengd, nadat het eerst voorzien was tot het einde van 2022.<sup>58</sup> Recent werd echter vanuit de federale regering besloten om dit verlaagd tarief permanent in te voeren, in plaats van het louter tijdelijke regime. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat deze permanente verlaging van het btw-tarief gepaard zal gaan met een hervorming van de accijnzen.<sup>59</sup>
20. **OP DE LEVERING VAN AARDGAS EN WARMTE** – Naast elektriciteit is ook een tijdelijk verlaagd btw-tarief van 6% ingevoegd op de levering van aardgas en warmte tot en met 31 maart 2023.<sup>60</sup> Deze verlenging is enkel van toepassing op de residentiële contracten of de contracten met particulieren (i.e. B2C-situaties of ‘Business-to-Consumer’). Dit is het geval in de mate dat geen ondernemingsnummer werd meegedeeld door de afnemer-natuurlijke persoon aan zijn leverancier van aardgas en warmte via warmtenetten. Er is echter ook voorzien in een tijdelijke verlaging van het btw-tarief voor de professionele contracten, i.e. in B2B (‘Business-to-Business’) of B2G (‘Business-to-Government’) situaties, van 1 augustus 2022 tot en met 31 december 2022.<sup>61</sup> Er wordt voorzien in specifieke regels om te kunnen bepalen of bepaalde levering al dan niet onder het verlaagd btw-tarief kunnen vallen.

<sup>57</sup> X, “BTW-verlaging elektriciteit : verlenging en uitbreiding naar o.m. aardgas”, *Fiscoloog*, afl. 1739, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (23 maart 2022); I. MASSIN, “6 % BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen vanaf 1 april 2022”, *Fiscoloog*, afl. 1741, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (6 april 2022).

<sup>58</sup> S. ROMANS, “Btw op energie nog tot maart op 6 procent”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 31 augustus 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/federaal/btw-op-energie-nog-tot-maart-op-6-procent/10410566.html>; J. VAN HORENBEEK, “Overheid zal gebouwen niet boven 19 graden verwarmen: dit heeft de federale regering zelf al beslist”, Artikel uit *DeMorgen*, dd. 31 augustus 2022, <https://www.demorgen.be/nieuws/overheid-zal-gebouwen-niet-boven-19-graden-verwarmen-dit-heeft-de-federale-regering-zelf-al-beslist~b47140b0b/>.

<sup>59</sup> “Die lagere btw zal wel worden gecompenseerd met een aanpassing van het systeem van de accijnzen als de prijzen normaliseren. De accijnzen worden dan opgetrokken, maar het accijnstarief is zo opgemaakt dat er nooit meer moet worden betaald dan wat in 2021 is betaald met 21 procent btw. Met die hervorming kunnen toekomstige prijsschommelingen worden opgevangen. Want als de energieprijzen stijgen, stijgen de accijnzen niet mee, zoals de btw. Nog een voordeel is dat er met de accijnzen een onderscheid kan worden gemaakt tussen basisverbruik en meerverbruik. Bovendien is bepaald dat de accijnzen worden verlaagd als de prijzen boven een grenswaarde stijgen. Die is vastgelegd op 250 euro per megawattuur voor elektriciteit en op 100 euro per megawattuur voor gas. De meerinkomsten uit de btw worden dan gebruikt om de accijnzen te verlagen.” Uit W. VAN DE VELDEN, D. DUJARDIN, “Accijnshervorming energiefactuur is rond”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 11 oktober 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/federaal/accijnshervorming-energiefactuur-is-rond/10419398>.

<sup>60</sup> S. ROMANS, “Btw op energie nog tot maart op 6 procent”, Artikel in *DeTijd*, dd. 31 augustus 2022; J. VAN HORENBEEK, “Overheid zal gebouwen niet boven 19 graden verwarmen: dit heeft de federale regering zelf al beslist”, Artikel in *DeMorgen*, dd. 31 augustus 2022; X, “BTW-verlaging elektriciteit : verlenging en uitbreiding naar o.m. aardgas”, *Fiscoloog*, afl. 1739, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (23 maart 2022); I. MASSIN, “6 % BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen vanaf 1 april 2022”, *Fiscoloog*, afl. 1741, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (6 april 2022).

<sup>61</sup> Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten; Circulaire 2022/C/48 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit, voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten en de

21. **OP DE LEVERING VAN AARDGAS EN WARMTE: BELANG VAN DATUM VOORSCHOTFACTUUR** – Hiertoe is de datum van de facturering of aanrekening van de voorschotten voor de levering van aardgas en/of warmte via warmtenetten bepalend voor het btw-tarief dat op het voorschot van toepassing is. De gebruikelijke regels inzake opeisbaarheid van btw zijn bijgevolg niet van toepassing.<sup>62</sup> *“Het toe te passen btw-tarief voor de vanaf 1 september 2022 tot en met 31 december 2022 gefactureerde of aangerekende voorschotten is het tarief dat van kracht is op het tijdstip van de facturering of aanrekening van deze voorschotten, zelfs als die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een levering van aardgas of van warmte via warmtenetten vanaf 1 januari 2023.”*<sup>63</sup> In de mate dat het verbruik van aardgas en/of warmte via warmtenetten vóór 1 augustus 2022 en vanaf 1 januari 2023 plaatsvindt, dan wordt dit belast met toepassing van het normale btw-tarief van 21 %. Valt het verbruik echter binnen de voorziene termijn dan zal het verlaagd tarief van 6% toegepast worden.<sup>64</sup> Hiertoe zal ook een opsplitsing gemaakt moeten worden tussen het gedeelte van de maatstaf van heffing dat onder de 6% of 21% valt.

Bijvoorbeeld: Als de voorschotfactuur wordt uitgereikt op 27 maart 2022 en de periode waarop het voorschot betrekking heeft loopt van 27 maart tot en met 26 april, dan zal het standaard btw-tarief op de levering van toepassing zijn. Echter, als de voorschotfactuur dateert van 1 september 2022 met betrekking tot de periode 27 augustus tot 26 september, dan zal het verlaagd btw-tarief van 6% toegepast worden.<sup>65</sup>

22. **OP DE LEVERING VAN AARDGAS EN WARMTE: PROBLEMEN BIJ TOEPASSING IN PRAKTIJK** – Het is echter niet altijd evident voor de leveranciers om dit verlaagd tarief meteen operationeel te maken omwille van technische en administratieve beperkingen. Om die reden werd voorzien dat de leverancier, ondanks de tariefwijziging die ingegaan is op 1 augustus 2022, op de ten laatste op 31 augustus 2022 gefactureerde of aangerekende voorschotten het btw-tarief van 21% in rekening mag brengen, zelfs als die voorschotten geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een levering van aardgas en/of warmte gedaan met ingang van 1 augustus 2022. Dat verschil zal echter worden rechtgezet bij de eindafrekening met betrekking tot de verbruiksperiode

---

maandelijkse teruggaaf inzake btw; Koninklijk besluit van 27.06.2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 (BS van 30.06.2022).

<sup>62</sup> Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten; Circulaire 2022/C/48 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit, voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten en de maandelijkse teruggaaf inzake btw; Koninklijk besluit van 27.06.2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 (BS van 30.06.2022).

<sup>63</sup> Artikel 1bis/1, §2, tweede lid van KB nr. 20.

<sup>64</sup> Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten; Circulaire 2022/C/48 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit, voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten en de maandelijkse teruggaaf inzake btw.

<sup>65</sup> Voor meer voorbeelden zie Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten; Circulaire 2022/C/48 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit, voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten en de maandelijkse teruggaaf inzake btw.



met btw-wijziging.<sup>66</sup> Deze overgangsmaatregel heeft uitsluitend betrekking op de facturering of aanrekening van de voorschotten en is dus niet van toepassing op de eindafrekeningen noch op de maandelijkse afrekeningen die, voor bepaalde professionele contracten, soms de gangbare praktijk uitmaken in dergelijke commerciële verhoudingen.<sup>67</sup>

Bijvoorbeeld: Als de voorschotfactuur dateert van 1 augustus 2022 met betrekking tot de periode 27 juli tot en met 26 augustus, dan zal het verlaagd btw-tarief van toepassing zijn op de residentiële contracten. Op de professionele contracten kan dan 6% of 21% worden toegepast waarbij de eventuele toepassing van 21% rechtgezet zal worden bij de eindafrekening.<sup>68</sup>

23. **OP DE INSTALLATIE VAN ZONNEPANELEN, VERWARMINGSKETELS EN WARMTEPOMPEN** – Een laatste tijdelijk verlaagd btw-tarief van 6% werd ook ingevoerd vanaf 1 april 2022 tot en met 31 december 2023 met betrekking tot de installatie van zonnepanelen, verwarmingsketels en warmtepompen.<sup>69</sup> Het verlaagde tarief is echter niet alleen van toepassing op de installatiekosten, maar ook op alle bijkomende onderdelen en accessoires die specifiek nodig zijn voor het betrokken systeem (bv. grondwerkenkabels, leidingen, enz.) Het kan niet worden toegepast op een specifiek onderdeel van het verwarmings- of elektriciteitssysteem dat nodig is voor de distributie van de opgewekte energie in de woning (bv. installatie van vloerverwarming).

## §2. Groene energie in een circulaire economie

24. **ZONNEPANELEN BINNEN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Concreet, wat betreft het hierboven aangehaalde verlaagd btw-tarief op zonnepanelen, moet opgemerkt worden dat deze maatregel niet enkel helpt bij een tegemoetkoming naar aanleiding van de enorme energieprijzen, maar dat deze ook past in het kader van een circulaire economie. Als men denkt aan groene energie, denkt men namelijk al snel aan zonnepanelen. In de Richtlijn 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 waarmee het verlaagd btw-tarief op zonnepanelen werd ingevoerd, werd dan ook het volgende aangehaald hieromtrent: “*Het is zinvol*

---

<sup>66</sup> Artikel 1bis/1, § 2, eerste lid van KB nr. 20.

<sup>67</sup> Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten.

<sup>68</sup> Voor meer voorbeelden, zie Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten.

<sup>69</sup> Koninklijk besluit van 27 maart 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de fotovoltaïsche zonnepanelen, de thermische zonnepanelen en de zonneboilers, de warmtepompen, en de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebied betreft (<http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/bsluit/2022/03/27/2022031427/staatsblad> ) ; <https://financien.belgium.be/nl/Actueel/tijdelijk-verlaagd-btw-tarief-zonnepanelen-zonneboilers-warmtepompen>; X, “BTW en afbraak en heropbouw, zonnepanelen, enz.”, *Fiscoloog*, afl. 1740, p. 15 en <http://www.fiscoloog.be> (30 maart 2022); I. MASSIN, “6 % BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen vanaf 1 april 2022”, *Fiscoloog*, afl. 1741, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (6 april 2022); J. VAN DYCK, “Installatie warmtepompen met 6 % BTW : beperking vanaf 1 juli 2022”, *Fiscoloog*, afl. 1752, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (29 juni 2022); J. VAN DYCK, “FAQ over verlaagde BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen”, *Fiscoloog*, afl. 1751, p. 7 en <http://www.fiscoloog.be> (29 juni 2022).



*zonnepanelen in die lijst van zeven punten op te nemen conform de milieutoezeggingen van de Unie inzake decarbonisatie en de Europese Green Deal, alsook de lidstaten de mogelijkheid te bieden het gebruik van hernieuwbare energiebronnen ook door middel van verlaagde btw-tarieven te bevorderen. Om de transitie naar het gebruik van hernieuwbare energiebronnen te ondersteunen en de zelfvoorziening van de Unie op energiegebied te bevorderen, moeten de lidstaten de toegang van eindverbruikers tot groene energiebronnen kunnen verbeteren.”<sup>70</sup>*

Ook de Europese Unie is dus al bezig met het doorvoeren van maatregelen die het de lidstaten gemakkelijker moeten maken om de overstap te maken naar een duurzamere en klimaatvriendelijkere economie.

25. **ANDERE BTW-MAATREGELEN OP ENERGIEPRODUCTEN** – Hoewel de rest van de hierboven beschreven maatregelen niet allemaal meteen gelinkt zijn met de circulaire economie zelf, kan toch ook gedacht worden aan een vergelijkbare toepassing in dat kader. Het gebruik van energie is namelijk nog steeds een belangrijk aspect in het productieproces van bedrijven, gaande van het produceren van goederen zelf tot het verwarmen en laten draaien van bedrijfskantoren. Daarbij zal de beschikbaarheid van de standaard energieproducten niet voldoende blijven om de volledige economie draaiende te kunnen houden, rekening houdend met de beperkte beschikbaarheid van grondstoffen zoals olie en de beperkte capaciteit van energiecentrales. In dit opzicht kan dan gekeken worden naar fiscale maatregelen die het gebruik van groene energie en de investeringen daarin aanmoedigen. Dit kan zowel op het vlak van de bedrijven als voor de privé-eindgebruikers.

### ***A. Voordelen van verlaagde btw-tarieven op groene energie***

26. **VERLAGING VAN DE BTW-TARIEVEN OP ENERGIE** – De verlaging van de btw-tarieven op klimaatvriendelijkere energiebronnen kan voordelen opleveren voor zowel de bedrijven als voornaamste verbruikers als voor de particulieren of eindconsumenten. Hieronder zullen deze voordelen uiteengezet worden, maar zal ook een aantal bedenkingen worden gemaakt in dit opzicht.
27. **GROENE ENERGIE EN BEDRIJVEN** – In eerste instantie wordt gekeken naar de voordelen die verlaagde btw-tarieven op klimaatvriendelijkere energiebronnen kunnen hebben voor de bedrijven. In dit opzicht is er een belangrijk kenmerk van de btw waar rekening mee moet gehouden worden. De btw is namelijk neutraal zolang de levering van energie loopt over ondernemingen, omdat deze de btw op ongeacht welke vorm van geleverde energie kunnen aftrekken als voorbelasting. Toch zullen ook bedrijven voordelen kunnen halen uit dergelijke verlaagde tarieven. De prijsverlagingen die voortvloeien uit een eventuele verlaging van het btw-tarief dat van toepassing zou zijn op groene(re) energiebronnen, zouden het de ondernemingen dan mogelijk maken om hun producten of materialen op grotere schaal

---

<sup>70</sup> Randnummer 7 van de Aanhef van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

onder de consumenten te kunnen verspreiden.<sup>71</sup> Het geeft ook meer marge aan bedrijven om hun producten voordeliger en aantrekkelijker op de markt te brengen, aangezien de duurder geworden energieproducten, zoals bijvoorbeeld gas, bij het productieproces op deze manier vermeden kunnen worden.<sup>72</sup> Dit laat producenten ook toe om bijgevolg ook hun marktaandeel te vergroten. Dergelijke veranderingen zouden vervolgens dan ook kunnen leiden tot een daling van het energieverbruik en de CO<sup>2</sup>-uitstoot.<sup>73</sup>

28. **GROENE ENERGIE EN PARTICULIEREN** – De bedrijven zijn echter niet de enigen die voordelen kunnen halen uit de toepassing van verlaagde btw-tarieven op (bepaalde) energieproducten. Zoals hierboven al aangegeven werd, is de btw neutraal zolang de levering van energie loopt over ondernemingen omdat zij de btw op ongeacht welke vorm van geleverde energie kunnen aftrekken als voorbelasting. Dit heeft dan ook als gevolg dat tariefverschillen op zich een grotere impact zullen hebben op de privé-eindgebruikers. Zij beslissen dan zelf om te kiezen voor de aankoop van steenkool, gas, stookolie of wind- of zonne-energie, afhankelijk van verschillende elementen waaronder ook de totale prijs (waarin ook de btw zit). Tariefverschillen van btw tussen de leveringen van die verschillende energiebronnen maken hier namelijk een kostenverschil uit voor de privégebruiker op de eindprijs dat kan variëren van 0 tot 21 %. *“Als men met het sociaal verdelingseffect van deze tariefverschillen rekening zou houden, mag men ervan uitgaan dat de sociaal zwakkeren de meest vervuilende verwarmingsinstallaties hebben. Naargelang het inkomen stijgt, zullen kolenkachels, stookolieketels, gasketels en zonnepanelen gebruikt worden.”*<sup>74</sup> Het omgekeerde zal in dit opzicht dus ook waar zijn.

## **B. Bedenkingen en problemen bij verlaagde btw-tarieven op groene energie**

29. **GROENE ENERGIE EN PARTICULIEREN: HELPEN VERLAAGDE TARIEVEN EFFECTIEF?** – De vraag is dan of als de btw-tarieven dan zouden variëren, bijvoorbeeld in functie van CO<sub>2</sub>-uitstoot, i.e. kolen aan 21% en zonnepanelen aan 0%, er bij de sociaal zwakken ook effectief een versnelling zal zijn naar zonne-energie. *“Het is te verwachten dat degenen die nog kolen of stookolie gebruiken niet de financiële middelen hebben om op zon- en windenergie over te schakelen. Indien dat inderdaad het geval zou zijn, brengt een tariefvariatie geen zoden aan de dijk. Om effect te hebben, zou de tariefvariatie moeten aangevuld worden met een subsidieregeling voor het aanbrengen van zonnepanelen in functie van inkomen. Het subsidiebeleid in het verleden hield geen rekening met inkomen, waardoor gezinnen met een beperkt inkomen letterlijk in de kou zijn blijven staan om voor zonnepanelen in aanmerking te komen, omdat de subsidies hen niet*

---

<sup>71</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>72</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBFD.

<sup>73</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBFD.

<sup>74</sup> F. VANISTENDAEL, “Klimaatfiscaliteit”, *AFT* 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021).

*over de streep konden trekken. De klemtoon bij de zonnepanelen lag vooral op de ‘verdieneffecten’ voor gebruikers die de middelen hadden om zonnepanelen te installeren.”<sup>75</sup>*

30. **BEREIKEN CORRECTE PARTICULIEREN DOELGROEP?** – Naast deze bedenking inzake het effectief nut van het invoeren van een verlaagd btw-tarief op groene stroom in het kader van de circulaire economie, kan ook nog de vraag gesteld worden of de desbetreffende verlaagde tarieven ook de correcte doelgroepen (kunnen) treffen. Deze verlaagde btw-tarieven zouden namelijk moeten helpen bij de ondersteuning van de meest kwetsbare gezinnen en kleinere ondernemingen. Dit is des te belangrijker omdat energie beschouwd moet worden als ‘essentieel’. Echter, het nut van het verlagen van de btw-tarieven moet ook in perspectief gezet worden. Zo moet er rekening gehouden worden met het feit dat niet enkel de kwetsbare huishoudens en bedrijven van dat verlaagd btw-regime kunnen genieten, maar ook anderen die niet zo kwetsbaar zijn. Hierdoor kan de vraag gesteld worden of andere maatregelen, zoals bijvoorbeeld subsidies, niet beter in staat zouden zijn om de desbetreffende doelgroep(en) beter te kunnen helpen.<sup>76</sup>
31. **VERLAAGD BTW-TARIEF AFHANKELIJK VAN DE ENERGIEBRON? (1)** – Naast de bedenking die gemaakt kan worden over het feit of de verlaagde btw-tarieven ook effectief zouden kunnen bijdragen aan een circulaire economie door ook aan de zwakkeren in onze economie de mogelijkheid te geven om te investeren in klimaatvriendelijke energiebronnen, moet ook de vraag gesteld worden of zelfs maar een onderscheid gemaakt kan worden tussen btw-tarieven op energie afhankelijk van de bron van die energie. Zoals hierboven al werd aangehaald, bestaat er op heden een verlaagd btw-tarief op de levering van elektriciteit aan huishoudelijke afnemers. Hiertoe zal elektriciteit één van de belangrijkste groene alternatieven worden voor energie (in de mate dat het dit niet al is). Denk hierbij maar bijvoorbeeld aan elektrische verwarmingstoestellen in tegenstelling tot verwarming op gas of een mazouttank.<sup>77</sup> Elektriciteit kan evenwel op verschillende manier opgewekt worden. Zo kan de energiebron ervan liggen in groene windparken, maar ook in steenkool, stookolie of gas. Afhankelijk van de energiebron kan elektriciteit dus groener of slechter voor het klimaat zijn. Hiertoe wordt er op btw-technisch vlak wel geen onderscheid gemaakt afhankelijk van die energiebron. Dit ligt dan natuurlijk niet helemaal in lijn met een circulaire economie. Zou dan overwogen kunne worden om te werken met verschillende btw-tarieven afhankelijk van de energiebron waaruit de elektriciteit opgewekt wordt?
32. **VERLAAGD BTW-TARIEF AFHANKELIJK VAN DE ENERGIEBRON? (2)** – In de btw moet in principe eenzelfde product (elektriciteit in dit geval) ook slechts één tarief hebben. Er wordt dan ook niet in een tariefonderscheid voorzien naargelang de manier waarop het geleverde goed of dienst wordt geproduceerd. *“Zolang dat onderscheid niet wordt gemaakt voor de levering van elektriciteit*

<sup>75</sup> F. VANISTENDAEL, “Klimaatfiscaliteit”, AFT 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021).

<sup>76</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>.

<sup>77</sup> RUYSSCHAERT, S., “Ecologie en btw: over stookolietanks, elektriciteitsverwarming, warmtepompen, ...” in RUYSSCHAERT, S., Topics en belangrijke begrippen of noties in de vastgoedsector, XVII.X - 315 - XVII.X - 316 (2 p.).

*gewonnen uit steenkool, stookolie of gas, is het moeilijk te verdedigen om een tariefonderscheid op te leggen voor rechtstreekse leveringen van steenkolen, stookolie of gas aan de eindverbruiker. Btw is immers concurrentieneutraal en steenkool, stookolie en gas zijn onbetwistbaar concurrenten voor drijfkracht en verwarming van elektriciteit.”*<sup>78</sup> Aan de andere kant, de Europese Unie zet wel in op de overstap naar een circulaire economie die klimaatvriendelijker en duurzamer is. In dit opzicht is een tariefonderscheid tussen de levering van ‘schone’ of ‘groene’ elektriciteit en de levering van ‘vervuilende’ elektriciteit wel gerechtvaardigd. Dit is dan ondanks de eerder aangehaalde principiële concurrentiëneutraliteit van btw voor eenzelfde product.<sup>79</sup> Aangezien de btw met deze problemen kampt, kan ook gekeken worden naar andere (indirect) belastingen. In tegenstelling tot de btw kunnen accijnzen bijvoorbeeld ook rechtstreeks bepaald worden in functie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot veroorzaakt door de verbranding van het product.<sup>80</sup>

33. **VERLAAGDE BTW-TARIEVEN OP ENERGIE, MAAR OOK OP GROENE PRODUCTEN?** – Een laatste opmerking die nog gemaakt moet worden, is dat het in de voorgaande paragrafen enkel gesproken werd over de verlaagde btw-tarieven op de energie zelf. Echter, *“er zijn geen maatregelen ten gunste van groene producten die de efficiëntie van het energieverbruik verbeteren”*<sup>81</sup> en als er al bestaan dan zijn deze louter tijdelijk of beperkt in de toepassing. Dit is dus nog steeds een mogelijke piste die bewandeld kan worden.

## Afdeling II : Groene designs

34. **LANGER GEBRUIK VAN BESTAANDE PRODUCTEN** – Om het gebruik van nieuwe grondstoffen zoveel mogelijk te beperken zal onder andere gekeken moeten worden naar manieren om de levenscyclus van bestaande producten zoveel mogelijk uit te breiden. Goederen die vandaag geproduceerd worden, worden namelijk in de meeste gevallen nog steeds geproduceerd met een lineair economie in het achterhoofd. Met andere woorden, producenten gaan er nog steeds van uit dat na een eerste gebruik de goederen weggegooid zullen worden om vervolgens vervangen te worden met nieuwere versies. De levenscyclus van goederen kan dan in dit opzicht verlengd worden door het veranderen van de ontwerpen of designs van producten in de productiefase zodat deze duurzamer gebruikt kunnen worden. Dit kan onder andere door het opnemen van bepaalde strategieën of businessmodellen en door het verkopen van diensten in plaats van het fysieke product zelf.<sup>82</sup> Het laatste zal verder aan bod

<sup>78</sup> VANISTENDAEL, F., Klimaatfiscaliteit, AFT 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021).

<sup>79</sup> VANISTENDAEL, F., Klimaatfiscaliteit, AFT 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021).

<sup>80</sup> VANISTENDAEL, F., Klimaatfiscaliteit, AFT 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021).

<sup>81</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>82</sup> G. BRENNAN, M. TENNANT, F. BLOMSMA, “Business and production solutions: closing loops and the circular economy” in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>, p. 226.

komen in *Hoofdstuk IV: Consumption*. In deze afdeling zal ingegaan worden op de eerste, i.e. het verlengen van de levensduur van producten via ontwerpen en strategieën.

35. **VERLENGEN LEVENSDUUR PRODUCTEN VIA HERSTELLINGEN** – Ontwerpen en designs kunnen onder andere helpen bij het verlengen van de levensduur van producten door van bij het ontwerp al rekening te houden met latere herstellingsmogelijkheden. Eén van de barrières die mensen vandaag tegenhouden om te opteren voor het herstellen van hun producten in plaats van nieuwe aan te kopen, zijn deze die verband houden met een slecht ontwerp in de vorm demontageproblemen, materialen van lage kwaliteit, problematische sluitingen, lijmen en lassen, enz.<sup>83</sup> Deze problemen zorgen er namelijk voor dat de herstellingen een stuk duurder worden. Om het belang van een design verder uit te werken, zal gewerkt worden met een aantal praktijkvoorbeelden.

## §1. Autosector

36. **BELANG VAN HET ONTWERP IN DE AUTOSECTOR** – Een eerste praktijkvoorbeeld waaraan gedacht kan worden, is de autosector. De autosector wordt gekenmerkt door het feit dat wagens in het algemeen voor een kortere, i.e. middellange tot zelfs korte, termijn gebruikt worden.<sup>84</sup> Wagens verliezen daarbij meestal vrij snel gebruikswaarde doordat bepaalde onderdelen niet langer optimaal werken, bijvoorbeeld motor, accu, etc. In het kader van een circulaire economie kan dan gekeken worden of de wagen op een andere manier ontworpen kan worden zodat de vervanging van deze componenten minder duur wordt. Door wijzigingen in het ontwerp kunnen namelijk de desbetreffende onderdelen gemakkelijker, sneller en goedkoper worden vervangen. Een voorbeeld hiervan is voorzien in een verbreding van de motorruimte voor gemakkelijkere toegang tot de verbindingspunten, en het gebruik van snelsluitingen in plaats van schroefkoppelingen of boutverbindingen.<sup>85</sup> Dit laat toe om wagens over een langere termijn te gaan gebruiken.
37. **AANGEPAST DESIGN EN DE FISCALITEIT** – Belasting op de toegevoegde waarde zal rechtstreeks op zich geen grote rol spelen bij het aanmoedigen van klimaatvriendelijkere ontwerpen of designs. Echter, dit neemt niet weg dat op dit vlak andere maatregelen wel een aanmoedigende rol zouden kunnen spelen. Btw zal echter wel relevant kunnen zijn bij het aantrekkelijker maken van herstellingsdiensten van die nieuw ontworpen voertuigen. Als het ontwerp van de wagen een gemakkelijker en goedkopere herstelling mogelijk maakt met daaraan ook gekoppeld een verlaagd btw-tarief voor herstellingsdiensten, dan kan dit een

---

<sup>83</sup> N. TERZIOGLU, "Repair motivation and barriers model: Investigating user perspectives related to product repair towards a circular economy", *Journal of Cleaner Production*, Volume 289, 20 March 2021, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.125644>.

<sup>84</sup> EMF. Towards the circular economy Vol. 1: an economic and business rationale for an accelerated transition. U.K.: Ellen MacArthur Foundation, <https://ellenmacarthurfoundation.org/towards-the-circular-economy-vol-1-an-economic-and-business-rationale-for-an>.

<sup>85</sup> EMF. Towards the circular economy Vol. 1: an economic and business rationale for an accelerated transition. U.K.: Ellen MacArthur Foundation, <https://ellenmacarthurfoundation.org/towards-the-circular-economy-vol-1-an-economic-and-business-rationale-for-an>.

argument zijn om mensen meer aan te moedigen om hun wagen te laten herstellen. Daarnaast kunnen voordelige herstellingen ook helpen bij de overstap naar deelconcepten in plaats van de wagens steeds nieuw aan te kopen. Ook voor die deelconcepten kan de btw voorzien in een bijzonder regime om het aantrekkelijker te maken. Dit alles past volledig in de doelstellingen van een circulaire economie. Deze aspecten, i.e. herstellingsdiensten en deeleconomie, worden op andere plaatsen in deze nota behandeld. Tenslotte, dit neemt ook niet weg dat btw in andere sectoren wel een rol zou kunnen spelen.

## §2. Kleding

38. **KLEDING BESTAAT UIT VERSCHILLENDE MATERIALEN** – Naast de autosector kan ook de textielsector voordelen genieten van meer circulaire designs van bijvoorbeeld kledingstukken.<sup>86</sup> Eén van de grootste problemen bij het recyclen van kledingstukken vandaag is dat zij vaak bestaan uit verschillende soorten materialen zoals katoen, wol, polyester, etc. Deze verzameling van materialen zorgt er in de praktijk voor dat kledingstukken moeilijker opnieuw te herleiden zijn tot die oorspronkelijke materialen afzonderlijk en dus ook moeilijker gerecycleerd kunnen worden. Pas zodra dit op punt staat, zullen kledingstukken ook naar behoren gerecycleerd en hergebruikt kunnen worden.
39. **BESTAANDE MANIEREN VOOR HERLEIDING TOT OORSPRONKELIJKE MATERIALEN** – Er bestaan op vandaag wel al verschillende manieren om kledingstukken te kunnen herleiden tot hun oorspronkelijke materialen, zoals mechanische recyclage<sup>87</sup>, thermoplastische recyclage<sup>88</sup> of chemische recyclage<sup>89</sup>, maar deze processen ondervinden nog steeds *“hinder van prints, kleurstoffen en chemicaliën, die gebruikt worden om kleding waterdicht, brandwerend, vetafstotend - denk aan PFOS - winddicht of elastisch te maken.”*<sup>90</sup> Het is dan ook nodig om voor kledingstukken te gaan kijken naar het implementeren van ‘eco-designs’.
40. **DUURZAMERE KLEDING** – Door van bij aanvang kleding op een dergelijke manier te gaan ontwerpen dat de productie ervan minder afval en vervuilende uitstoot veroorzaakt, ze langer gebruikt kan worden en de stof nadat ze wordt afgedankt makkelijker uit elkaar te halen is

---

<sup>86</sup> N. PENSUPA, S.Y. LEU, Y. HU, C. DU, H. LIU, H. JING, H. WANG, C.S.K. LIN, “Recent Trends in Sustainable Textile Waste Recycling Methods: Current Situation and Future Prospects” in C. LIN (eds) *Chemistry and Chemical Technologies in Waste Valorization. Topics in Current Chemistry Collections*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9_7).

<sup>87</sup> Bij mechanische recyclage wordt een stof, bijvoorbeeld katoen, verscheurd en gekamd tot een vezelmassa die wordt gesponnen tot garens. (zie T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>).

<sup>88</sup> Bij thermoplastische recyclage worden kunststofgarens, zoals polyester, polyamide of polypropyleen gesmolten en opnieuw tot garens getrokken. (zie T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022).

<sup>89</sup> Bij chemische recyclage gaat men terug naar de onderliggende monomeren. Bij katoen worden de koolstofketens uit elkaar getrokken tot pulp. Dat wordt na droging viscose. Het procedé kan ook met houtpulp van de eucalyptusboom worden toegepast. Dat leidt tot lyocell, een stof die de voorbije jaren een steile opgang kende onder de merknaam Tencel. (zie T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022).

<sup>90</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022.



om te recyclen, zal hierbij al een grote stap gezet zijn om ook de textielsector in een circulaire economie te brengen.<sup>91</sup> Om efficiënt te kunnen recyclen zal in een eerste stap ervoor gezorgd moeten worden dat grote hoeveelheden kleren uit dezelfde (beperkt verschillende) materialen bestaan. *“De nood aan grote volumes gelijksoortig materiaal maakt dat de eerste grote recyclage inspanningen vandaag vooral komen uit de sector van de werkkledij, veeleer dan uit die van de sneller wisselende mode. Werkkledij zit bovendien bij een beperkt aantal grotere gebruikers - meestal bedrijven - wat de inzameling vergemakkelijkt. Zo heeft het Vlaamse Utexbel onder de naam Dr. Green in een volledig gesloten systeem een lijn ziekenhuiskledij gelanceerd die bestaat uit een mix van gerecycleerd polyester en katoen.”*<sup>92</sup> Daarbij moet ook nog overwogen worden om op de één of andere manier de basismaterialen op een voldoende verregaande wijze te kunnen bepalen. *“Voor stoffen die niet in één basismateriaal ontworpen kunnen worden, pleit Maes op zijn minst voor een duidelijk productpaspoort, het liefst digitaal in een RFID-chip in het weefsel. ‘De bestaande labels geven meestal onvoldoende informatie, waardoor sorteerdere en recycleerdere er meestal het raden naar hebben wat in een weefsel zit. Dan wordt het wel heel moeilijk.’”*<sup>93</sup> De nodige maatregelen voor de textielsector zullen uiteindelijk op verschillende vlakken moeten inspelen.

41. **BELEIDSMAATREGELEN** – Dit soort initiatieven, bijvoorbeeld het ontwerpen van duurzamere en later recycleerbare kledingstukken, het beperken van de hoeveelheid materialen en het invoeren materiaalpaspoorten, moet dan ook aangemoedigd worden. Dit kan onder andere ook met fiscale beleidsmaatregelen. *“Nu al staat vast dat alle Europese lidstaten uiterlijk tegen 2025 een systeem van aparte inzameling en sortering van textiel moeten opzetten. In Frankrijk bestaat het al, Nederland begint er volgend jaar mee. Hoe dat er in België zal uitzien - bijvoorbeeld via het containerpark of zakken die aan huis worden opgehaald - ligt nog niet vast, maar de afvalstoffenmaatschappij OVAM werkt eraan.”*<sup>94</sup> Ook de Europese Commissie is hier mee bezig. Zo werd onder andere in haar *Circular Economy Action Plan* (CEAP) ook in maatregelen/actieplan voorzien met betrekking tot deze sector. *“Die moet de komende jaren uitmonden in een pakket van adviezen, onderzoeksprojecten, subsidies, sturende fiscaliteit en regelgeving om de milieubelastende kledingindustrie- en consumptie meer circulair te maken.”*<sup>95</sup>
42. **ONDERSCHEIDEN BEHANDELING VAN DE VERSCHILLENDE ONDERDELEN** – Tot op heden bestaat er echter geen btw-regime dat een circulair ontwerp of een onderscheiden behandeling van de verschillende materialen zou kunnen aanmoedigen. Toch is het instaan voor een

<sup>91</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022; N. PENSUPA, S.Y. LEU, Y. HU, C. DU, H. LIU, H. JING, H. WANG, C.S.K. LIN, “Recent Trends in Sustainable Textile Waste Recycling Methods: Current Situation and Future Prospects” in C. LIN (eds) *Chemistry and Chemical Technologies in Waste Valorization. Topics in Current Chemistry Collections*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9_7).

<sup>92</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022.

<sup>93</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022.

<sup>94</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022.

<sup>95</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022.



onderscheiden behandeling van verschillende aspecten van eenzelfde product op fiscaal vlak niet overal onbekend, zie hiervoor bijvoorbeeld de jaarlijkse taks op verzekeringsverrichtingen, beter gekend als de premietaksen.<sup>96</sup>

43. **VERGELIJKING MET DE JAARLIJKSE TAKS OP VERZEKERINGSVERRICHTINGEN: VERSCHILLENDE TARIEVEN** – Ingevolge artikel 173 van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen (hierna: WDRT) zijn de verzekeringsverrichtingen waarbij het risico in België is gelegen aan een jaarlijkse taks onderworpen.<sup>97</sup> Het basistarief voor deze verzekeringsverrichtingen bedraagt 9,25%.<sup>98</sup> Echter, het is ook mogelijk om in bepaalde situaties te genieten van een verlaagd tarief, i.e. 4,40%.<sup>99</sup> Dit verlaagd tarief wordt voorzien voor een beperkt aantal soorten verzekeringen, zoals verzekeringen in geval van leven, verzekeringen in geval van overlijden, etc.<sup>100</sup> In bepaalde situaties wordt echter voorzien in een collectief plan (of een pensioentoezegging).
44. **VERGELIJKING MET DE JAARLIJKSE TAKS OP VERZEKERINGSVERRICHTINGEN: COLLECTIEF PLAN** – Collectieve plannen bestaan dan uit verschillende soorten verzekeringen die samen gesloten worden door een werkgever en/of vennootschap in het voordeel van de personeelsleden en/of bedrijfsleiders.<sup>101</sup> *“Elke toezegging begrepen in (die collectieve) plannen die worden uitgevoerd door de verzekeringsondernemingen of pensioeninstellingen (...), wordt onderworpen aan het tarief dat op die bepaalde toezegging van toepassing is mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan.”*<sup>102</sup> Met andere woorden, het verlaagd tarief kan nog steeds toegepast worden op de desbetreffende opgesomde verzekeringen ook al wordt een collectief plan afgesloten (i.e. een verzameling van verschillende soorten verzekeringen). Om dit verlaagd tarief te mogen toepassen, moet een aantal voorwaarden voldaan worden.
45. **VERGELIJKING MET DE JAARLIJKSE TAKS OP VERZEKERINGSVERRICHTINGEN: DIFFERENTIATIE TUSSEN ONDERDELEN** – Eén van die voorwaarden is dat de verschillende onderdelen van een collectief plan op *“een gedifferentieerde wijze (moeten worden) beheerd zodat te allen tijde voor elke belastingplichtige of belastingschuldige de toepassing van het specifieke regime inzake inkomstenbelastingen en met het zegel gelijkgestelde taksen kan worden gewaarborgd, zowel inzake de behandeling van de bijdragen of premies als van de uitkeringen.”*<sup>103</sup> Met andere woorden, verzekeringsondernemingen moeten te allen tijde kunnen voorzien in een onderscheiden behandeling van de verschillende onderdelen van een collectief plan dat zij aanbieden. Hoewel dit principe in een volledig andere rechtstak thuishoort, zou een

<sup>96</sup> SCHILDERMANS, C., “De fiscaliteit van verzekeringen niet-leven” in X., Kluwer's Verzekeringshandboek, III.1-01 - III.1-72 (72 p.) - september 2006.

<sup>97</sup> DEKNUDT, G., DELBOO, M., Burgerlijke maatschap en levensverzekering gecombineerd, AFT 2008, afl. 3, 4-18 en <http://www.monkey.be> (1 september 2008).

<sup>98</sup> Artikel 175/1, §1 WDRT.

<sup>99</sup> Artikel 175/1, §2 WDRT.

<sup>100</sup> Artikel 175/1, §2 WDRT.

<sup>101</sup> SCHILDERMANS, C., “De fiscaliteit van verzekeringen niet-leven” in X., Kluwer's Verzekeringshandboek, III.1-01 - III.1-72 (72 p.) - september 2006.

<sup>102</sup> SCHILDERMANS, C., “De fiscaliteit van verzekeringen niet-leven” in X., Kluwer's Verzekeringshandboek, III.1-01 - III.1-72 (72 p.) - september 2006.

<sup>103</sup> Artikel 175/1, §3 WDRT.

gelijkaardige voorwaarde ook in de textielsector uitwerking kunnen vinden. Bijvoorbeeld, een verlaagd btw-tarief (of andere belasting) kan verkregen worden door die producenten die het mogelijk maken om de verschillende materialen van hun producten te allen tijde te kunnen verzekeren (en dus ook bij de recyclage) waarvoor een aangepast design van de kleding voorzien moet worden. Verwacht wordt namelijk, met de evoluties op onder andere Europees niveau, dat in de regelgeving onder meer eco-design en een uitgebreid productpaspoort verplicht worden, en dat ook producenten meer verantwoordelijk zullen worden voor de inzameling, de recyclage, het hergebruik en de afvalverwerking van de producten die ze op de markt brengen.<sup>104</sup>

### §3. Bouwsector

46. **PRAKTIJKVOORBEELD: BOUWSECTOR** – Zoals ook al *supra* kort werd aangehaald in randnummer 10, blijkt uit *“cijfers van het United Nations Environment Programme (UNEP, 2004) (...) dat de bouwsector wereldwijd verantwoordelijk is voor zowat 40% van het energieverbruik en voor de helft van het globale grondstoffenverbruik.”*<sup>105</sup> *“Daarnaast is de sector verantwoordelijk voor een groot deel van de jaarlijks in België gegenereerde afvalberg. In 2018 produceerde deze sector 22.658.151 ton aan afval, terwijl de huishoudens in België in hetzelfde jaar ‘slechts’ 4.885.123 ton toevoegden aan de totale Belgische afvalproductie.”*<sup>106</sup> Het is dan ook logisch om ook in deze sector te gaan kijken om dat grondstoffenverbruik en afval te gaan verminderen. Daarbij zal in een eerste stap gekeken moeten worden naar de manier waarop onroerende goederen gebouwd en gesloopt worden, i.e. de ontwerpen en designs van gebouwen.
47. **FISCALE MAATREGELEN VOOR DE BOUWSECTOR** – Bij het bouwen van woningen en andere soorten onroerende goederen komt meer werk kijken dan vaak gedacht wordt. Het start bij het ontwerpen van een gebouw door een architect en gaat tot de keuze over het gebruik van bepaalde materialen. In deze afdeling zal ingegaan worden op het ontwerpen of de designs van gebouwen in het kader van een circulaire economie. Hiertoe wordt de mogelijkheid om aanpassingen aan woningen te doen en de mogelijkheid om woningen af te breken met daaropvolgende herop te bouwen in bepaalde gevallen vanuit een fiscaal perspectief al op heden aangemoedigd. Toch zijn er ook nog verbeteringsmogelijkheden.
48. **RECYCLAGE VAN BOUWMATERIALEN** – Bouwen is natuurlijk maar één kant van de levenscyclus van onroerende goederen. Naast het kijken naar ontwerp mogelijkheden om het grondstoffengebruik en afval te verminderen, kan ook gekeken worden naar de sloop van gebouwen en de gevolgen daarvan. Het zal hierbij voornamelijk gaan over de recyclagemogelijkheden van bouwmaterialen, zowel als het (her)gebruiken van materialen

---

<sup>104</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022.

<sup>105</sup> OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/materiaalbewust-bouwen-in-kringlopen>, p. 7.

<sup>106</sup> K. ZEE en J. VOORTER, “Verlaagd tarief in verkooprecht bij sloop en herbouw. Een uitbreiding op losse schroeven”, *NJW* 2021, nr. 441, 330-337.

die vrijkomen bij de sloop als tweedehandsbouwmaterialen die elders verkregen worden. Hierop zal *infra* ingegaan worden in randnummer 86 e.v. en 217 e.v.

## A. Afbraak en heropbouw

49. **AFBRAAK EN HEROPBOUW** – Voor *nieuwbouw* wordt vandaag vereist dat men zich moet houden aan vastgelegde eisen op het gebied van isolatie, ventilatie, energiezuinigheid, etc. Dit zijn de zogenaamde EPB-eisen.<sup>107</sup> Deze eisen worden ook steeds strenger met onder andere de klimaatveranderingen in het achterhoofd. *Bestaande* gebouwen zijn echter niet altijd meer aangepast aan die huidige vereisten voor duurzaamheid en klimaatvriendelijkheid. Het kan dan ook veel meer opportuun zijn om oudere gebouwen te slopen en te vervangen door nieuwe, moderne gebouwen die voldoen aan de huidige hoge normen inzake isolatie en energiezuinigheid.<sup>108</sup> Dit kan nuttig zijn voor oude woningen, maar ook voor volledige wijken. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het slopen van verouderde of leegstaande wijken. Het slopen van deze wijken en het afbreken van woningen om deze te vervangen door nieuwbouw heeft naast de klimaatvriendelijkere aanpassingen onder andere ook de volgende voordelen: het herstel van stadscentra, sociale cohesie en het verhogen van de efficiëntie van woongebouwen.<sup>109</sup> Er zijn dus duidelijk wel wat voordelen verbonden aan de afbraak van oude gebouwen om deze vervolgens herop te bouwen. Om dit dan aan te moedigen wordt in het huidige Belgische recht voorzien in een verlaagd btw-tarief van 6%.

### 1. Bestaande regeling

50. **AFBRAAK EN HEROPBOUW IN STADSGBIEDEN** – In rubriek XXXVII van KB nr. 20 wordt een verlaagd btw-tarief van 6% voorzien voor *“het werk in onroerende staat en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, die tot voorwerp hebben de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning.”* De toepassing van dit verlaagd tarief is daarbij aan enkele voorwaarden onderworpen.
51. **‘IN STADSGBIEDEN’** – Tot recent werd het verlaagd tarief enkel voorzien voor gebouwen die in de *stadsgebieden*<sup>110</sup> gelegen waren. Er werd echter wel al nagedacht om het

---

<sup>107</sup> Normen voor isolatie, ventilatie en energiezuinigheid bij nieuwbouw, <https://www.vlaanderen.be/een-nieuwe-woning-bouwen>.

<sup>108</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662>, p. 18 en 22.

<sup>109</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

<sup>110</sup> Voor de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief van 6% op de afbraak en heropbouw van woningen, moest ook rekening gehouden worden met het vervullen van de volgende voorwaarde: *“de handelingen moeten betrekking hebben op een woning die gelegen is in één 29[...]van de grote steden opgesomd in de koninklijke besluiten van 12 augustus 2000, 26 september 2001 en 28 april 2005 ter uitvoering van artikel 3 van de wet van 17 juli 2000 tot bepaling van de voorwaarden waaronder de plaatselijke overheden een financiële bijstand kunnen genieten van de Staat in het kader van het stedelijk beleid.”* (zie Rubriek XXXVIII in tabel A van KB

toepassingsgebied uit te breiden naar het volledige Belgische grondgebied (zie o.a. het klimaatplan van de Vlaamse regering van eind 2019<sup>111</sup>). Deze uitbreiding is ondertussen ook effectief ingevoerd naar aanleiding van de Covid-19-pandemie met als doelstellingen om een fiscale stimulus aan de bouwsector te geven, om de toegang tot een kwaliteitsvolle woning te vergemakkelijken voor de meest kwetsbare personen in onze maatschappij en om een boost te geven aan het vervangen van verouderde en energieverblindende woningen.<sup>112</sup> Met de programmawet van 20 december 2020 werd dan ook *“het territoriale toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief van 6 % voor afbraak en heropbouw van woningen, dat (tot dan beperkt was) tot 32 stedelijke gebieden, voor een periode van 2 jaar (uitgebreid) tot het hele Belgische grondgebied.”*<sup>113</sup> Deze tijdelijke maatregel werd ondertussen verlengd met een jaar tot 31 december 2023 mede door *“de noodzaak om op termijn de bevoorradingsonafhankelijkheid van België inzake energie te verzekeren, plus het relatief oude Belgische woningbestand.”*<sup>114</sup>

52. **AFBRAAK EN HEROPBOUW VAN EEN WONING** – Naast de voorwaarde van de ligging van het gebouw, is een tweede voorwaarde dat *“de handelingen (...) betrekking (moeten) hebben op een woning die, na de uitvoering van de werken, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk als privé-woning wordt gebruikt.”*<sup>115</sup> De oprichting van een gebouw kan dus slechts onder het 6%-tarief vallen voor zover het gaat om de heropbouw van een (privé)woning. Het is hierbij irrelevant wat de aanwending van het gebouw was vóór de afbraak (i.e. of het gebouw voor de afbraak al dan niet privéwoning was).<sup>116</sup>
53. **HANDELINGEN DOOR EENZELFDE BOUWHEER** – Het verlaagd tarief is van toepassing op de afbraak en heropbouw van gebouwen. *“De oprichting van een gebouw komt slechts in aanmerking voor*

---

nr. 20). Met de uitbreiding, zie artikel 1quater KB nr. 20, wordt alleen vereist dat de woning zich op het Belgische grondgebied bevindt.

<sup>111</sup> Vlaams energie- en klimaatplan 2021-2030. Algemeen kader voor de geïntegreerde nationale energie- en klimaatplannen, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/vlaams-energie-en-klimaatplan-2021-2030-algemeen-kader-voor-de-geintegreerde-nationale-energie-en-klimaatplannen>, p. 3.

<sup>112</sup> Circulaire 2021/C/18 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan (Bijgewerkt); Samengevoegde mondelinge parlementaire vragen nr. 55023243C van mevrouw Katrin Jadin en nr. 55024162C van de heer Tim Vandenput d.d. 19.01.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 661 d.d. 19.01.2022, blz. 36, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>113</sup> Circulaire 2021/C/18 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan (Bijgewerkt).

Zie ook: I. MASSIN, “Eerste 'FAQ' tijdelijk uitgebreide regeling afbraak en heropbouw”, *Fiscoloog*, afl. 1685, P. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (13 januari 2021); I. MASSIN, F. DEBELVA, “6 % BTW op afbraak-heropbouw : bijgewerkte 'FAQ' en rulings”, *Fiscoloog*, afl. 1707, p. 3 en <http://www.fiscoloog.be> (23 juni 2021); P. LUYSTERMAN, “6 % procent BTW voor slopen en herbouwen woning”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 15 februari 2009, <https://www.tijd.be/nieuws/binnenland/6-procent-BTW-voor-slopen-en-herbouwen-woning/8144592>.

<sup>114</sup> Circulaire 2022/C/45 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan.

<sup>115</sup> Rubriek XXXVIII in tabel A van KB nr. 20. Zie voor een verdere uitwerking van de handelingen waarop het verlaagd tarief van toepassing is, wordt verwezen naar onder andere de Aanschrijving dd. 23.04.1996 (nrs. 6 t.e.m. 9) en naar de Aanschrijving dd. 22.08.1986 (bijlage 1).

<sup>116</sup> M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*de toepassing van het tarief A voor zover het gaat om de heropbouw van een woning en voor zover de bouwheer met het oog op en voorafgaand aan die heroprichting, het gebouw op betreffend perceel zelf heeft afgebroken of heeft laten afbreken.”*<sup>117</sup> Met andere woorden de afbraak en heropbouw moet in principe gebeuren door eenzelfde bouwheer. Dit principe wordt wel ruim geïnterpreteerd, zie hieronder randnummer 79 e.v. Het verlaagde btw-tarief is dan van toepassing op het werk in onroerende staat en de andere handelingen die opgesomd worden in het KB nr. 20<sup>118</sup> die de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning tot voorwerp hebben. Handelingen die hieronder onder andere begrepen moeten worden, worden ook verder uiteengezet in de Aanschrijving dd. 23.04.1996 (nrs. 6 t.e.m. 9) en de Aanschrijving dd. 22.08.1986 (bijlage 1). Het gaat onder andere over de levering en aanhechting van centrale verwarming en airconditioning, van vaste toestellen voor sanitair gebruik, van kasten, (rol)luiken, etc.<sup>119</sup>

54. **TERMIJN VAN UITVOERING VAN DE WERKEN** – Een volgende voorwaarde is dat het verlaagd btw-tarief toegepast kan worden op alle (afwerkende) handelingen voor zover het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt op die handelingen, zich voordoet uiterlijk op 31 december van het jaar van de eerste ingebruikneming van het nieuw heropgebouwde gebouw.<sup>120</sup> In de mate dat er beroep gedaan wordt op het uitgebreide toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw, moet er ook rekening gehouden worden met het feit dat de btw ook opeisbaar geworden moet zijn binnen de termijn voorzien voor die uitbreiding, i.e. de uitbreiding van het toepassingsgebied naar het volledige Belgische grondgebied is van toepassing van 1 januari 2020 tot en met 31 december 2023. Bijgevolg, de btw moet ook opeisbaar geworden zijn binnen die termijn.<sup>121</sup>

Een voorbeeld dat hiervoor gegeven kan worden, is een rechtszaak daterend van toen het toepassingsgebied ook uitgebreid werd in de periode 1 januari 2009 tot en met 31 december 2010: De afbraakwerken gebeurden van 10 augustus 2010 tot 31 augustus 2010. De oprichtingswerken van het ganse project hebben geduurd tot eind 2012. De herbouwde woning werd voor het eerst in gebruik genomen op 15 december 2012. Omdat in dit geval de btw opeisbaar werd in 2011, 2012 en 2013, was de btw niet ten laatste opeisbaar op 31 december 2010, en kon het tarief A niet toegepast worden.<sup>122</sup>

---

<sup>117</sup> M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>118</sup> Rubriek XXXI, §3, 3° tot 6° van Tabel A als bijlage bij KB nr. 20.

<sup>119</sup> Aanschrijving dd. 22.08.1986 (bijlage 1).

<sup>120</sup> Rubriek XXXVIII in tabel A van KB nr. 20; M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>121</sup> Circulaire 2021/C/18 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan (Bijgewerkt); Circulaire 2022/C/45 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan.

<sup>122</sup> Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/2047, 27 februari 2018 (rolnr : 2016/AR/2047); M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

55. **FORMELE VEREISTEN: INDIENING VERKLARING EN VERMELDING OP FACTUUR** – Naast de hierboven beschreven voorwaarden om het verlaagd btw-tarief te kunnen toepassen op de afbraak en heropbouw van een woning, zijn er ook nog een aantal formele vereisten waaraan voldaan moet worden:

1. *“de bouwheer moet:*

- *vooraleer de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig de artikelen 22, § 1 en 22bis van het Wetboek, bij het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde van het ambtsgebied waarin het gebouw is gelegen een verklaring indienen. Deze verklaring dient te vermelden dat het gebouw dat hij laat afbreken en heroprichten bedoeld is om hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privé-woning te worden gebruikt en dient vergezeld te zijn van een afschrift van: de bouwvergunning en het (de) aannemingscontract(en).*
- *aan de dienstverrichter een afschrift van de verklaring bedoeld onder a) overhandigen.*

2. *de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van het afschrift bedoeld onder punt 4°, b), hiervoor, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast de verklaring van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.”<sup>123</sup>*

## *2. Wettelijkheid van verlaagd tarief onder het Europees recht*

56. **VOORWAARDEN ONDER HET EUROPEES RECHT** – Er mag niet vergeten worden dat EU-lidstaten alleen maar een verlaagd btw-tarief kunnen invoeren en toepassen als dat ook voorzien wordt op Europees niveau. Inzake afbraak en heropbouw is een verlaagd tarief in dit opzicht dan ook alleen maar mogelijk als dat plaatsvindt *“in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting.”*<sup>124</sup> Deze voorwaarde werd gerespecteerd bij de initiële invoering van het verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw.

57. **INITIËLE INVOERING VAN HET VERLAAGD TARIEF OP AFBRAAK EN HEROPBOUW** – Bij die initiële invoering in België werd het toepassingsgebied beperkt tot enkel grote steden, i.e. de stadskernen. Dit kon toen verdedigd worden als zijnde in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting aangezien men leegstand en onbewoonbaarheid van woningen hiermee te lijf

---

<sup>123</sup> Rubriek XXXVIII in tabel A van KB nr. 20.

<sup>124</sup> Artikel 98, lid 2 van de btw-richtlijn samen te lezen met puntje 10 van Bijlage III – Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.



wou gaan. Deze zones waren namelijk een bron van onveiligheid en vormden een bedreiging voor de menselijke waardigheid van de bewoners van de desbetreffende steden.<sup>125</sup> Het beperkt houden van het toepassingsgebied van dit verlaagd tarief was daarbij bewust om enige strijdigheid met de btw-richtlijn te voorkomen.<sup>126</sup>

58. **UITBREIDING NOG STEEDS MOGELIJK ONDER EUROPESE RICHTLIJN?** – Echter, zoals *supra* al werd aangegeven (zie *supra* randnummer 51), besloot de Belgische wetgever om het toepassingsgebied uit te breiden naar het volledige Belgische grondgebied met de programmawet van 20 december 2020. De vraag die dan gesteld moet worden, is of het verlaagd btw-tarief door die uitbreiding nog steeds toegelaten was onder punt 10 van Bijlage III van de btw-richtlijn waar voorzien wordt in *“levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting”*. Een eerste bron waarnaar gekeken kan worden om een antwoord op deze vraag te vinden, is de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie hieromtrent.
59. **HOF VAN JUSTITIE OVER HET BEGRIP ‘SOCIAAL BELEID’** – Het Europees Hof van Justitie heeft zich in het verleden uitgesproken over de draagwijdte van de punt 10 van Bijlage III van de btw-richtlijn. In een arrest van 4 juni 2015<sup>127</sup> oordeelde het Hof onder andere dat *“uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt (...) dat zij in de weg staat aan nationale maatregelen die erop neerkomen dat het verlaagde btw-tarief kan worden toegepast op de terbeschikkingstelling, bouw, renovatie en verbouwing van alle woningen, zonder rekening te houden met de beperking aan de maatschappelijke context waarin dergelijke operaties moeten plaatsvinden.”*<sup>128</sup> Op basis van deze uitspraak is de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw naar het volledige Belgische grondgebied niet meer te argumenteren in het kader van een sociaal beleid, zoals vereist wordt door de btw-richtlijn.<sup>129</sup> De Raad van State was dan ook kritisch bij haar advies bij het wetsontwerp tot invoering van de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief: *“Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naargelang de aard van de woning (sociale woning of niet) of van de personen die erin wonen. Zo wordt er geen onderscheid gemaakt naargelang*

<sup>125</sup> Vraag 1349 van de heer Vanvelthoven dd. 02.12.2016, Vr. en Antw., Kamer, 54, nr. 101, blz. 287-288.

<sup>126</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662>, p. 25.

<sup>127</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=164731&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=249887>.

<sup>128</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, punten 23.

Originele tekst: *“It must moreover be observed that Annex III refers in Category 10 thereof, regardless of language version, to the inclusion, in the category of services which may be subject to reduced rates of VAT, not of any provision, construction, renovation and alteration of housing, but only of such operations where they are related to housing or to services supplied as part of a social policy or to social housing. It is therefore apparent from the very wording of that provision that it precludes national measures which amount to permitting the application of the reduced rate of VAT to the provision, construction, renovation and alteration of all housing, with no account being taken of the restriction pertaining to the social context in which such operations must take place.”*

<sup>129</sup> Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 136.

*het inkomen van de inwoners, hun leeftijd, of op grond van enig ander criterium dat ertoe zou leiden dat diegenen die in het bijzonder moeilijkheden hebben om aan hun woonvereisten te voldoen, worden begunstigd.”*<sup>130</sup>

60. **TEGEMOETKOMING VAN WETGEVER AAN VEREISTE ‘SOCIAAL BELEID’?** – Het antwoord van de wetgever was echter dat er wel degelijk rekening gehouden werd met de vereist van een sociaal beleid. Er werden hiertoe een aantal voorwaarden opgenomen om het verlaagd tarief te kunnen toepassen. Door een onderscheid te maken tussen drie gevallen, was de wetgever namelijk van mening dat er wel degelijk voldaan was aan dit vereiste:
- Situatie 1: een enige en eigen woning met een totale bewoonbare oppervlakte van niet meer dan 200 m<sup>2</sup>, die bestemd is voor bewoning door de bouwheer-natuurlijke persoon en om er zijn domicilie te vestigen;
  - Situatie 2: een woning die bestemd is voor langdurig verhuur in het kader van het sociaal beleid, wat wil zeggen dat die woning door de bouwheer zal worden verhuurd aan een sociaal verhuurkantoor of zal worden verhuurd in het kader van een door de bouwheer aan een sociaal verhuurkantoor toegekend beheersmandaat;
  - Situatie 3: de overdracht van een woning en het bijhorende terrein, alsook op de vestiging, overdracht of wederoverdracht van bepaalde zakelijke rechten op de woning en het terrein door de belastingplichtige die de afbraak en de heropbouw heeft uitgevoerd, voor zover de woning valt onder één van de voorgaande situaties.
61. **REACTIE RAAD VAN STATE OP TOEPASSINGSGEVALLEN EN VOORWAARDEN** – Volgens de Raad van State garandeerden deze onderscheiden situaties echter niet allemaal dat er ook effectief sprake is van een werking van het verlaagd btw-tarief binnen een sociaal beleid (zie daarbij vooral situatie 1 en situatie 3).<sup>131</sup> *“Door een algemeen oppervlaktecriterium voorop te stellen dat losstaat van de verschillende bouwtypes (huis versus appartement) en van de samenstelling van de huishoudens (alleenstaande versus kroostrijk gezin), is de link met het sociaal huisvestingsbeleid allesbehalve evident. (...) Het oppervlaktecriterium is dienstig om grote woningen uit te sluiten, maar niet om, volgens de memorie van toelichting, de “toegang [tot een kwaliteitsvolle woning] te vergemakkelijken voor de meest kwetsbare personen”. (...) Zonder verdere verfijning van de gestelde voorwaarden, kan de vooropgestelde regeling niet in overeenstemming met het recht van de Europese Unie worden geacht.”*<sup>132</sup>
62. **ANTWOORD VAN DE MINISTER OP KRITIEK VAN DE RAAD VAN STATE** – Hoewel de Raad van State dus zeer kritisch<sup>133</sup> was over de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief voor

<sup>130</sup> Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 136.

<sup>131</sup> Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 137.

<sup>132</sup> Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 137-138.

<sup>133</sup> M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

afbraak en heropbouw naar het volledige Belgische grondgebied, reageerde de minister van Financiën, Vincent Van Peteghem, hierop dat *“de Raad van State haar vrees heeft uitgedrukt dat de sociale criteria in de praktijk onvoldoende effectief zouden zijn. De tekst voorziet evenwel verschillende toepassingsgevallen, die elk gebonden zijn aan specifieke sociale criteria die per geval desgevallend cumulatief zijn (bv. Enige en hoofdzakelijk eigen woning + domicilie + oppervlaktevereiste). Ondertussen is ook bij een analyse door het Vlaams energieagentschap gebleken dat de maatregel in de praktijk, rekening houdend met de opgelegde sociale voorwaarden, inderdaad slechts een gedeelte van de lopende en toekomstige afbraak- en heropbouwprojecten zal afdekken. Daaruit blijkt dus zonder meer dat de sociale criteria die werden ingeschreven wel degelijk een reële impact hebben in de praktijk bij de beperking van de draagwijdte van de maatregel. Die vaststelling wordt trouwens ook bevestigd door de sector zelf. De vrees van de Raad van State als zouden de criteria die werden weerhouden een onvoldoende sociale impact hebben, blijkt dus ongegrond. Het is uiteraard zo dat nog striktere sociale criteria zouden kunnen worden opgelegd, maar het is enkel vereist op grond van de Europese wetgeving dat er redelijke sociale criteria zijn die er niet toe leiden dat er in de praktijk geen redelijke beperking blijkt te zijn aan de draagwijdte van het verlaagde tarief. Uit de praktijk blijkt dat zulks niet het geval is.”*<sup>134</sup>

63. **AANSLUITING BIJ RECHTSPRAAK VAN HET HOF VAN JUSTITIE** – De uitleg van de minister kan ook aansluiting vinden bij het al eerder aangehaalde arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015. Ondanks het feit dat het Hof oordeelde dat een verlaagd btw-tarief in het kader van een sociaal beleid in principe niet toegepast kan worden op ‘alle’ woningen, vulde het Hof verder aan dat de btw-richtlijn aan de andere kant niet definieert wat verstaan moet worden onder diensten die beantwoorden aan sociale doelstellingen, noch wat diensten zijn die in het kader van het sociaal beleid worden verleend. Bijgevolg, de omschrijving van die doelstellingen of van dat kader is in beginsel een bevoegdheid van de Lidstaten. De concrete uitwerking is dan ook slechts aan controle door de Unie onderworpen in de mate dat dit door een verkeerde opvatting van die begrippen leidt tot maatregelen die, wat hun gevolgen en hun werkelijke doelstellingen betreft, buiten die doelstellingen of dat kader vallen.<sup>135</sup> Het Hof vervolledigde: *“Het Hof heeft reeds geoordeeld dat uit de bewoordingen van artikel 110 van de btw-richtlijn volgt dat de lidstaten zich kunnen beroepen op redenen van maatschappelijk belang, mits die redenen “welomschreven” zijn en het begrip maatschappelijk belang niet wordt verdraaid, dat wil zeggen voor andere dan sociale doeleinden wordt gebruikt (...). Er is geen reden om aan te nemen dat het Hof met betrekking tot de toepassing van de gecombineerde bepalingen van artikel 98 van de btw-richtlijn en punt 10 van bijlage III bij die richtlijn van een dergelijke beoordeling zou moeten afwijken.”*<sup>136</sup> Op basis van dit arrest kunnen dan ook argumenten

<sup>134</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662/010, dd. 15 december 2020, p. 42, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1662/55K1662010.pdf>.

<sup>135</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, punten 23 en 24; Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>.

<sup>136</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, punten 27.

gevonden worden om te zeggen dat het tegengaan van stedelijke plagen, i.e. leegstand en onbewoonbaarheid, die een bron zijn van onveiligheid en die een bedreiging vormen voor de menselijke waardigheid van de inwoners, bijdragen aan een sociaal beleid.<sup>137</sup>

64. **ENERGIEZUINIGE INVESTERINGEN ZIJN GEEN SOCIAAL BELEID** – Volgens het Hof van Justitie kon het verlaagd btw-tarief dus louter toegepast worden in de mate dat de genomen maatregelen welomschreven waren en ook werkelijk vallen binnen wat beschouwd kan worden als een sociaal beleid. In hetzelfde arrest oordeelde het Hof echter wel dat criteria van ecologie, duurzaamheid en energiezuinige investeringen niet geacht kunnen worden voldoende te zijn om aan de draagwijdte van de term sociale huisvesting in de zin van de btw-richtlijn te beantwoorden.<sup>138</sup> In het desbetreffende arrest argumenteerde het Verenigd Koninkrijk dat een verlaagd btw-tarief ingevoerd was voor het installeren van energiebesparende materialen en leveringen van dergelijke materialen, met als doel bij te dragen aan de verbetering van de kwaliteit van de huisvesting van mensen, krachtens haar legitieme recht om een alomvattend sociaal beleid te bepalen, waarbij de bescherming van de gezondheid van deze mensen een van de doelstellingen van dat beleid is.<sup>139</sup> Het Hof oordeelde hier echter over dat ongeacht hoe legitiem het recht was van het VK om hun sociaal beleid te bepalen en ongeacht het feit dat dergelijk beleid van woningverbeteringen weliswaar sociale gevolgen kan hebben, de toepassing van het verlaagde btw-tarief op alle leveringen van diensten van het plaatsen van energiebesparende materialen zonder daarbij het doel te hebben om te voorzien in het geven van een voordeel aan degenen die het moeilijker hebben om in de energiebehoeften van hun woning te voorzien, niet kan worden geacht te zijn vastgesteld om redenen van uitsluitend maatschappelijk belang of zelfs om redenen van overwegend maatschappelijk belang.<sup>140</sup>
65. **CONCLUSIE: UITBREIDING TOEPASSINGSGEBIED WEL MOGELIJK?** – Bijgevolg, in de mate dat de voorziene criteria/toepassingsgevallen ook *“wel degelijk een reële impact hebben in de praktijk bij de beperking van de draagwijdte van de maatregel”* op sociaal vlak, dan kan de uitbreiding van verlaagd btw-tarief ook vallen onder punt 10 van Bijlage III van de btw-Richtlijn. Aangezien de bijzondere voorwaarden die deel uitmaken van een woonbeleid met sociale inslag, ervoor zorgen dat niet om het even wie kan genieten van dit gunsttarief, maar enkel doelgroepen

---

Originele tekst: *“The Court has previously ruled that it follows from the wording of Article 110 of the VAT Directive that the Member States may invoke social reasons provided that they are ‘well defined’ and that the concept of social interest is not distorted, that is to say used for purposes other than social reasons (see judgment in Commission v Ireland, C-108/11, EU:C:2013:161, paragraph 38). There is no reason to consider that the Court should depart from such a finding as regards the application of the combined provisions of Article 98 of the VAT Directive and Category 10 of Annex III thereto.”*

<sup>137</sup> Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 135.

<sup>138</sup> RUYSSCHAERT, S., *De verkoop op plan: voorwaarden voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief van 6 % op de levering* in RUYSSCHAERT, S., *Topics en belangrijke begrippen of noties in de vastgoedsector*, XVII.X - 228 - XVII.X - 234 (7 p.)

<sup>139</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, punt 29.

<sup>140</sup> HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, punt 30 en 31.

bepaald aan de hand van afbakeningscriteria van sociale aard.<sup>141</sup> Dit neemt wel niet weg dat de nodige bedenkingen gemaakt kunnen worden over de wettelijkheid van de maatregel onder Europees recht. Ondanks die twijfels hoeft dit vandaag zeker niet een heikel punt te blijven.

66. **HERZIENING BTW-TARIEVEN OP EUROPEES NIVEAU** – In 2018 publiceerde de Europese Commissie een voorstel om de regeling met betrekking tot de btw-tarieven grondig te hervormen.<sup>142</sup> De regels die tot dan toegepast werden, waren ondertussen bijna dertig jaar oud en niet langer aangepast aan de evoluties in onze economie en maatschappij.<sup>143</sup> Op basis van dat voorstel werden een aantal wijzigingen aangenomen door de Raad op 7 december 2021.<sup>144</sup> *“De nieuwe regels houden rekening met de veranderende behoeften van de lidstaten en de veranderende beleidsdoelstellingen van de Europese Unie. Ze garanderen de lidstaten ook meer flexibiliteit bij de toepassing van de verlaagde btw-tarieven.”*<sup>145</sup> De herziene regels met betrekking tot de btw-tarieven zijn ondertussen in werking getreden op 6 april 2022.<sup>146</sup> Deze herziening wordt ook *infra* verder uiteengezet vanaf randnummer 319 e.v.
67. **UITBREIDING VAN VERLAAGD BTW-TARIEF VOOR AFBRAAK EN HEROPBOUW** – Ten gevolge van deze herziening is ook punt 10 van Bijlage III van de btw-Richtlijn aangepast. Waar oorspronkelijk enkel voorzien werd in een verlaagd tarief voor *“levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting”*, is deze bepaling nu uitgebreid naar: *“levering en bouw van in het kader van sociaal beleid verstrekte huisvesting, als omschreven door de lidstaten; renovatie en verbouwing, met inbegrip van afbraak en heropbouw, en herstelling van huisvesting en particuliere woningen; verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik.”*<sup>147</sup> Bijgevolg, er is niet langer vereist dat afbraak en heropbouw moeten geschieden binnen een sociaal beleid.

---

<sup>141</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, [https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662](https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cf m?lang=N&legislat=55&dossierID=1662).

<sup>142</sup> I. MASSIN, “Verlaagde BTW-tarieven : Commissie legt bal in kamp van de lidstaten”, *Fiscoloog* nr. 1551, p.7.

<sup>143</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608).

<sup>144</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608); Persmededeling van de Raad van de EU, “Raad bereikt akkoord over nieuwe regels voor btw-tarieven”, 7 december 2021, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2021/12/07/council-reaches-agreement-on-updated-rules-for-vat-rates/>; I. MASSIN, “Aanpassing Richtlijn opent poort naar verlaging BTW op fietsen”, *Fiscoloog*, afl. 1729, p. 3 en <http://www.fiscoloog.be> (12 januari 2022).

<sup>145</sup> Samengevoegde parlementaire vragen 55023243C en 55024162C van mevrouw Jadin en de heer Vandenput dd. 19.01.2022, Integraal Verslag, 2021-2022, Com 661, blz. 36-39.

<sup>146</sup> Artikel 5 van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32022L0542>.

<sup>147</sup> Punt 10 van de Bijlage III van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

68. **AFBRAAK EN HEROPBOUW OOK BINNEN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Deze herziening opent natuurlijk meer mogelijkheden, ook in het kader van een circulaire economie. Minister Van Peteghem zei hierover dan ook dat de herziene btw-tarieven een grondslag kunnen bieden voor de huidige Belgische maatregel die voorziet in een verlaagd btw-tarief voor afbraak en de heropbouw van een woning.<sup>148</sup> De minister vervulde wel dat *“deze maatregel (reeds) verenigbaar is met de huidige regels van de btw-richtlijn inzake tarieven, zoals de Raad van State ook heeft aangegeven toen het ontwerp van programmawet dat deze bepaling heeft ingevoegd hem voor advies werd voorgelegd. In elk geval vormt de btw-richtlijn, zowel in de huidige formulering als na de inwerkingtreding van de hervorming van de bepalingen inzake tarieven, een kader waarbinnen de lidstaten een of meer btw-tarieven kunnen maar niet moeten toepassen op bepaalde categorieën van handelingen die in de btw-richtlijn zijn vastgelegd. Deze hervorming van de btw-richtlijn inzake de verlaagde btw-tarieven houdt dus geen verlenging in van de Belgische maatregel door middel van een Europese reglementering. Ze wijzigt daarentegen wel het permanente rechtskader op Europees niveau waaraan deze maatregel reeds voldeed en zal blijven voldoen na de wijziging. Dat nieuwe Europese rechtskader zal meer flexibiliteit bieden voor de toepassing van verlaagde tarieven. Desalniettemin zal een dergelijk beleid zich op de reële behoeften moeten toespitsen en zal er daarbij rekening gehouden moeten worden met het beperkte budgettaire kader.”*<sup>149</sup>
69. **CONCLUSIE** – Hoewel kritische bedenkingen gemaakt kunnen worden bij het invoeren van de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief op afbraak en heropbouw naar het volledige Belgische grondgebied, neemt dit niet weg dat onder de herziene Europese regels met betrekking tot de btw-tarieven de grondslag wel verankerd is. Deze herziening zal ook in de toekomst meer mogelijkheden moeten bieden aan de Lidstaten om nog meer in te zetten op onder andere een circulaire economie en de klimaatveranderingen.

### 3. Circulaire economie

70. **VOORDELEN VAN EEN VERLAAGD BTW-TARIEF OP AFBRAAK EN HEROPBOUW** – De afbraak en daaropvolgende heropbouw van bestaande gebouwen heeft natuurlijk zijn voordelen. Dit laat toe om oude gebouwen te vervangen met nieuwbouw die energie- en klimaatvriendelijker is.<sup>150</sup> Verder helpt deze maatregel ook om de dorps- en stadskernen te verdichten en aantrekkelijker te maken.<sup>151</sup> Daarnaast geeft deze maatregel ook, zoals *supra* al werd

<sup>148</sup> Samengevoegde parlementaire vragen 55023243C en 55024162C van mevrouw Jadin en de heer Vandenput dd. 19.01.2022, Integraal Verslag, 2021-2022, Com 661, blz. 36-39.

<sup>149</sup> Samengevoegde parlementaire vragen 55023243C en 55024162C van mevrouw Jadin en de heer Vandenput dd. 19.01.2022, Integraal Verslag, 2021-2022, Com 661, blz. 36-39.

<sup>150</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662>, p. 22.

<sup>151</sup> K. ZEE en J. VOORTER, “Begrip ‘woning’ bij sloop en herbouw voldoende verruimd?”, *Fiscale Actualiteit* nr. 2022/07, pag. 3-7, week 24 februari - 2 maart 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Vlaams energie- en klimaatplan 2021-2030. Algemeen kader voor de geïntegreerde nationale energie- en klimaatplannen, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/vlaams-energie-en-klimaatplan-2021-2030-algemeen-kader-voor-de-geintegreerde-nationale-energie-en-klimaatplannen>, p. 3.



aangegeven, toegang tot kwaliteitsvolle woningen aan de meer kwetsbare personen in onze maatschappij. In het kader van circulair bouwen antwoordde de minister van Financiën dan ook op een vraag gesteld in de kamer in 2019: *“Zoals u ziet, ontmoedigt de huidige regelgeving inzake btw en de controle bouwwaarde het circulair bouwen niet, zodat men dergelijke projecten zonder belemmering op dat vlak kan realiseren.”*<sup>152</sup>

71. **NIET ONTMOEDIGEN VS. AANMOEDIGEN** – Natuurlijk is het niet ontmoedigen van circulair bouwen nog iets anders dan het aanmoedigen ervan. Het is namelijk belangrijk om een onderscheid te maken tussen het louter ‘niet ontmoedigen’ ten opzichte van het aanmoedigen van het gebruik van circulaire ontwerpen en/of materialen. Rekening houdend met onder andere de schaarser wordende grondstoffen, de groeiende bevolkingsaantallen en de opwarming van de aarde kan niet ontkend worden dat er beleidsmaatregelen genomen zullen moeten worden en ook nodig zijn om circulair bouwen aan te moedigen. Dit gaat echter een stuk verder dan het louter niet ontmoedigen ervan.
72. **SLOPEN CREËERT VEEL AFVAL** – Specifiek met betrekking tot het verlaagd btw-tarief op afbraak en heropbouw, kan de vraag gesteld worden of dat dit verlaagd btw-tarief ook effectief ten goede komt van de circulaire economie. Een gedeelte van de huidige problematiek met betrekking tot de bouwsector is dat deze onder andere instaat voor ongeveer de helft van globale grondstoffenverbruik (i.e. de materialen die gebruikt worden bij de bouw van woningen, etc.). Het aanmoedigen van de afbraak met de daaropvolgende heropbouw helpt daarbij niet meteen bij het verminderen van dat grondstoffenverbruik of het verminderen van de hoeveelheid eindafval dat daar uit volgt. De gebruikte bouwmaterialen kunnen vaak niet onbeschadigd afgebroken worden waardoor automatisch nieuwe materialen aangekocht moeten worden. Dit geeft alleen maar aanleiding tot meer onbruikbaar afval.<sup>153</sup> In dit opzicht kan overwogen worden om in plaats van de volledige afbraak van een gebouw te kiezen voor een renovatie en/of selectief slopen. Hierop zal *infra* verder ingegaan worden in randnummer 86 e.v.
73. **GEEN BESTAANDE VOORWAARDE VAN GEBRUIK KLIMAATVRIENDELIJKE DESIGNS** – Naast de bedenking of dat de afbraak altijd de beste oplossing is in het kader van de vermindering van het grondstoffenverbruik en de hoeveelheid afval, moet ook nog een bijkomende bedenking gemaakt worden. Hoewel *supra* al werd aangehaald dat het verlaagd btw-tarief kan helpen bij het maken van de keuze om oude gebouwen te gaan vernieuwen, hetgeen toelaat om de overstap te maken naar meer klimaatvriendelijkere woningen die voldoen aan de EPB-eisen, neemt dit niet weg dat het verlaagd tarief zelf niet gekoppeld is aan enige voorwaarde om de desbetreffende woningen effectief duurzamer te maken met bijvoorbeeld circulaire materialen of ontwerpen.
74. **REGISTRATIERECHTEN: VERLAAGD TARIEF BIJ WONINGEN MET INGRIJPEND ENERGETISCH RENOVATIE** – Hiertoe kan ook de vergelijking gemaakt worden met artikel 2.9.4.2.12 VCF. Sinds 1 januari 2022

<sup>152</sup> Vraag 2555 van 26 februari 2019 van de heer Van Hecke, Vr. en Antw., Kamer, 54, nr. 184, blz. 197-199.

<sup>153</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.

voorziet dit artikel in een verlaagd registratierecht van 1%<sup>154</sup> bij de aankoop van de enige eigen woning bestemd als hoofdverblijfplaats die men ingrijpend energetisch renoveert, zogenaamde 'IER'. De Vlaamse regering wou hiermee inzetten op een vergroening van de woonfiscaliteit en op het fiscaal stimuleren van duurzame, energievriendelijke renovatie.<sup>155</sup> Echter, kunnen bedenkingen gemaakt worden bij het belang van deze bepaling in een kader van een circulaire economie. *“Er wordt in het gewijzigde artikel 2.9.4.2.12 VCF (namelijk) op geen enkel ogenblik een link gelegd met de transitie naar de circulaire economie of de materiaalgerelateerde milieu-impact die ook in het Vlaams Energie- en Klimaatplan ter sprake komt. Er bestaat wel de verplichting om binnen een termijn van vijf jaar vanaf de datum van de authentieke aankoopakte een energieprestatiecertificaat bouw te verkrijgen (art. 2.9.4.2.12 §1, 2° VCF). Aan de andere kant vinden we in de betrokken bepaling geen enkele voorwaarde rond circulair materialenbeheer terug. Het gebrek aan circulaire voorwaarden is tweeledig. Enerzijds, bepaalt het artikel niets over de uit te voeren sloopwerkzaamheden. Anderzijds, krijgt de verkrijger ook vrij spel bij de geheel of gedeeltelijke herbouw. Circulair of veranderingsgericht bouwen wordt op geen enkele manier gestimuleerd, verplicht of vermeld waardoor de actuele stand van zaken (bijvoorbeeld verlijmen, geen rekening houden met demonteerbaarheid van materialen, etc.) wordt bestendigd en de decreetgever een unieke kans aan zich voorbij laat gaan om circulair bouwen een prominente(re) plaats te geven. Dit had nochtans tot een veel coherenter beleid kunnen leiden.”*<sup>156</sup>

75. **VOORWAARDE VAN GEBRUIK KLIMAATVRIENDELIJKE DESIGNS EN BTW?** – Toch zouden nieuwe designs of modellen kunnen bijdragen tot een verdere vermindering van de nood aan het gebruik van nieuwe grondstoffen of het creëren van onbruikbaar afval. In het kader van een circulaire economie kan dan ook overwogen worden om de toepassing van een verlaagd btw-tarief te koppelen aan het implementeren van meer klimaatvriendelijkere designs bij het bouwen van een woning (vergelijkbaar met wat hierboven werd aangehaald voor de toepassing van het verlaagd registratierecht bij woningen met ingrijpend energetisch renovatie). Enkele voorbeelden van deze designs en modellen zullen hieronder verder uitgewerkt worden.

### 3.1.Cohousing

76. **COHOUSING** – Een eerste klimaatvriendelijke optie is cohousing. In bepaalde situaties kan er namelijk beslist worden om te werken met *“een vorm van een vrijwillige gemeenschap die enkele families, echtparen, bewoners of groepen van bewoners samenbrengt , nadat zij "hebben beslist om hun middelen onderling te verdelen om samen hun huisvesting te ontwerpen, te realiseren en te financieren binnen een gebouw of een geheel van gebouwen*

<sup>154</sup> Sinds 1 januari 2020 werd reeds voorzien in een verlaagd tarief van 5%, maar dit is dus nog meer verlaagd. De Vlaamse regering wou hiermee inzetten op een vergroening van de woonfiscaliteit en op het fiscaal stimuleren van duurzame, energievriendelijke renovatie. (zie E. SPRUYT, “De hervorming van het Vlaams verkooprecht anno 2022 uit de startblokken”, *Flash registratierechten*, Nr. 4 - 31 januari 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ).

<sup>155</sup> E. SPRUYT, De hervorming van het Vlaams verkooprecht anno 2022 uit de startblokken, *Flash registratierechten*, Nr. 4 - 31 januari 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>156</sup> K. ZEE en J. VOORTER, “Verlaagd tarief in verkooprecht bij sloop en herbouw. Een uitbreiding op losse schroeven”, *NJW* 2021, nr. 441, 330-337.

*dat collectief wordt beheerd*", ook wel 'cohousing' genoemd.<sup>157</sup> De term verwijst dus naar een bijzondere vorm van gemeenschappelijk samenwonen waarin particuliere huisvesting en gemeenschappelijke diensten op een dergelijke manier worden gecombineerd dat tegelijkertijd het privéleven van elk individu en de behoefte aan gezelligheid worden vervuld. Hierdoor wordt een doeltreffend en efficiënt antwoord geboden op niet alleen bepaalde praktische problemen van het dagelijks leven, maar ook op de vraag naar veiligheid en solidariteit.<sup>158</sup>

77. **COHOUSING EN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Zoals al meerdere keren aangehaald werd, is de bouwsector verantwoordelijk voor een groot gedeelte van het energieverbruik, het globale grondstoffenverbruik en het afval in Europa.<sup>159</sup> *Cohousing* kan dan een oplossing bieden voor deze problemen om naar een circulaire economie op te bouwen. Bijvoorbeeld, wanneer een extra ruimte nodig is, is dat vaak maar tijdelijk of zou het financieel te zwaar wegen om de kosten ervoor alleen te dragen. Het kan dan gaan om een grotere werkruimte/atelier of een grote ruimte om meerdere gasten te kunnen ontvangen of een grote tuin. Het kan in deze situaties interessant zijn om eens te horen bij anderen zodat samen gezocht kan worden naar een oplossing en kosten gedeeld kunnen worden.<sup>160</sup> Het delen van ruimtes zorgt er namelijk voor dat er altijd wel iemand gebruik van kan maken waardoor de ruimte ook niet onderbenut blijft. Doordat *cohousing* dus toelaat om financiële middelen samen te brengen, kan ook sneller geopteerd worden voor klimaatvriendelijkere oplossingen bij de bouw. Het gaat echter verder dan dat. *Cohousing* staat ook toe om meer goederen te gaan delen waardoor minder nieuwe goederen nodig zijn. Zo wordt het interieur voor de gemeenschappelijke ruimtes daarbij automatisch gedeeld, maar het kan ook gaan over het lenen of delen van bepaalde goederen die anders aangekocht zouden moeten worden zoals bijvoorbeeld ook auto's hetgeen ook aanleiding geeft tot minder CO<sub>2</sub>-uitstoot. Afval zal gerichter gerecycleerd kunnen worden. Ook energie, gas, etc. kan verminderd worden aangezien er maar één ruimte opgewarmd dient te worden waar anders ieder koppel een eigen woning zou hebben. "*Het resultaat is sociale en milieuvoordelen voor de deelnemers, die betere sociale relaties en een*

---

<sup>157</sup> C. BUYSE, "Rulingcommissie detecteert 'misbruik' inzake BTW en registratierechten", *Fiscoloog*, afl. 1451, p.1 en <http://www.fiscoloog.be> (11 november 2015); X, "Btw-tarief van 6 % voor cohousing: minister versoepelt standpunt", *Fiscale Actualiteit* nr. 2019/37, pag. 10-11, week 14 - 20 november 2019; J. MAERTENS, "Medehuur, cohousing en kangoeroewonen in het Brussels en Vlaams Gewest", *NOT* 2020, nr. 6, p. 1-6.

<sup>158</sup> B. TEJERINA, C. MIRANDA DE ALMEIDA, I. PERUGORRIA (ed.), *International Conference Sharing Society - The Impact of Collaborative Collective Actions in the Transformation of Contemporary Societies*, dd. 23 May 2019, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, p. 248. ([https://sharingproject.org/wp-content/uploads/2018/11/SharingConference\\_Proceedings\\_Web.pdf#page=299](https://sharingproject.org/wp-content/uploads/2018/11/SharingConference_Proceedings_Web.pdf#page=299)).

<sup>159</sup> OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, *Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020*, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/materiaalbewust-bouwen-in-kringlopen>, p. 7; K. ZEE en J. VOORTER, "Verlaagd tarief in verkooprecht bij sloop en herbouw. Een uitbreiding op losse schroeven", *NJW* 2021, nr. 441, 330-337.

<sup>160</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, *Toekomstgericht (ver)bouwen*, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.

*gezondere en geruststellende omgeving zouden genieten dan de normen die de hedendaagse maatschappij biedt.”*<sup>161</sup>

78. **TOEPASSING VAN VERLAAGD BTW-TARIEF MOGELIJK** – Als er vandaag gekozen wordt om een *cohousing*-project te ondernemen, wordt al in de mogelijkheid voorzien om het verlaagd btw-tarief van 6% op afbraak en heropbouw van de desbetreffende gebouwen toe te passen.<sup>162</sup> Volgens de Rulingdienst verzet namelijk *“in het kader van een project van cohousing “niets” zich er tegen (...) om het verlaagd tarief toe te passen “vanaf het ogenblik dat duidelijk blijkt dat alle leden van de gemeenschap daadwerkelijk kunnen worden beschouwd als bouwheren ten opzichte van het nieuwe gebouw”. In het licht daarvan is het evenwel “noodzakelijk” dat “alle leden van de gemeenschap het project mee op touw zetten en ze bijgevolg bekend zijn en hun identiteit gekend is, vóór iedere juridische verbintenis, bij het architectenbureau of de eigenaar van het oude gebouw in het bijzonder”.*<sup>163</sup> Hieruit blijkt echter ook waar het pijnpunt van de toepassing in de praktijk zich bevindt.
79. **‘EENZELFDE BOUWHEER’ OOK IN HET KADER VAN COHOUSING?** – Eén van de voorwaarden om het verlaagd btw-tarief op afbraak en heropbouw te kunnen toepassen is dat eenzelfde bouwheer in principe moet instaan voor zowel de afbraak als de heropbouw van het project. In het kader van *cohousing* kan dit voor problemen zorgen in de praktijk doordat meerdere partijen als bouwheer betrokken kunnen zijn bij eenzelfde project.
80. **‘EENZELFDE BOUWHEER’ VOLGENS DE MINISTER** – De minister nam hierbij oorspronkelijk het standpunt in dat de leden alleen als bouwheer beschouwd konden worden, en dus van het verlaagd btw-tarief konden genieten, als hun identiteit gekend was vooraleer keuzes worden gemaakt en enige juridische verbintenis wordt aangegaan bij bijvoorbeeld het architectenbureau.<sup>164</sup> Volgens de minister is het *“met andere woorden noodzakelijk dat de leden van de cohousinggroep samen het project mee op touw zetten en mee beslissingen nemen zodat het project zal beantwoorden aan hun specifieke noden en verwachtingen, dat ze dus inspraak hebben in de diverse fasen van het project en dit van bij de totstandkoming tot aan de definitieve oplevering van de bouwwerken (de afbraak, bouwplannen, vergunningen, de dienstverrichters (aannemers, architecten, studiebureaus, enz.), enz.).”*<sup>165</sup>

---

<sup>161</sup> B. TEJERINA, C. MIRANDA DE ALMEIDA, I. PERUGORRIA (ed.), *International Conference Sharing Society - The Impact of Collaborative Collective Actions in the Transformation of Contemporary Societies*, dd. 23 May 2019, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, p. 248.

<sup>162</sup> Voorafgaande Beslissing van 13 november 2018, nr. 2018.0747; Voorafgaande beslissing van 23 oktober 2018, nr. 2018.0823; Vr. en Antw., Kamer, Vr. nr. 2593 van de heer De Vriendt van 27 maart 2019, QRVA, 30 april 2019, nr. 185, 201; Vr. en Antw., Kamer, Vr. nr. 11 van de heer Verherstraeten van 30 juli 2019, QRVA, 2 oktober 2019, nr. 003, 38; M. GOVERS, Bestemming van de gebouwen beoogd in de 'regeling voor renovatie- of verbouwingswerken', BTW Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); S. RUYSSCHAERT, “Cohousing en btw”, *FISCWEEK* 2020, nr. 105, 2-5.

<sup>163</sup> C. BUYSSE, “Rulingcommissie detecteert 'misbruik' inzake BTW en registratierechten”, *Fiscoloog*, afl. 1451, p.1 en <http://www.fiscoloog.be> (11 november 2015).

<sup>164</sup> Vr. nr. 2593 De Vriendt, 27 maart 2019, Vr. en Antw. Kamer 2018-19, afl. 185, 201; Parlementaire vraag nr. 11 van de heer Servais Verherstraeten d.d. 30.07.2019, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2019, QRVA 55/003 d.d. 02.10.2019, blz. 38.

<sup>165</sup> Vr. nr. 2593 De Vriendt, 27 maart 2019, Vr. en Antw. Kamer 2018-19, afl. 185, 201.

Dit betekende echter wel dat degene die pas later in het project zouden stappen, geen recht op dat verlaagd tarief hadden.

81. **‘EENZELFDE BOUWHEER VOLGENS DE RULINGDIENST** – Uiteindelijk nam de Rulingdienst een soepeler standpunt in rond deze materie<sup>166</sup>: *“de regel blijft dat toepassing van het tarief van 6 % voor het volledige project slechts kan worden aanvaard als duidelijk blijkt dat alle leden van de groep daadwerkelijk kunnen worden beschouwd als bouwheren. Daarvoor is het in elk geval noodzakelijk dat de leden van de groep samen de beslissingen nemen en dat iedereen inspraak heeft in de diverse fasen van het project.”*<sup>167</sup> Als ‘eenzelfde bouwheer’ kunnen dus aangemerkt worden zowel de personen die daadwerkelijk het initiatief tot het project hebben genomen (i.e. de initiatiefnemers die zich eigenlijk hebben verenigd via een maatschap) als de latere instappers-bouwheren/bewoners, in de mate dat zij samen met de oorspronkelijke initiatiefnemers de vereiste aanvraag om een omgevingsvergunning voor stedenbouwkundige handelingen indienen.<sup>168</sup>
82. **PROJECT MOET WERKELIJKHEID WEERSPIEGELEN** – De minister benadrukte wel nog dat het *cohousing*-project de werkelijkheid moet weerspiegelen en dat het dus niet louter opgezet mag worden omwille van het fiscaal voordeel.<sup>169</sup> Zo moet bijvoorbeeld de site aangekocht worden door (een deel van) de deelnemers die ook daadwerkelijk het initiatief tot het project genomen moeten hebben. De planning en de uitvoering van de bouwwerken moet bijvoorbeeld ook collectief gebeuren en wordt gedragen door de hele groep, die er de financiële verantwoordelijkheid voor neemt.<sup>170</sup> Met andere woorden, het blijft wel nog steeds een feitenkwesitie. Bij voldoening aan alle voorwaarden en bij een correcte weerspiegeling van de werkelijkheid, zal het tarief dan niet enkel op de privégedeelten toegepast mogen worden, maar op het gehele project.<sup>171</sup>

### 3.2.Design for Deconstruction, Reuse and Sustainability

83. **NIEUWE MODELLEN VOOR WONINGEN** – Naast *cohousing* zijn er ook nog andere klimaatvriendelijke opties die in rekening genomen kunnen worden bij de bouw en sloop van gebouwen. Zo werden in het verleden en worden vandaag veel woningen gebouwd op een manier waarop het op en later tijdstip moeilijk(er) zal zijn om materialen nog te kunnen recupereren bij afbraak en om de woning nog aan te passen naar nieuwe en latere wensen. Toch zouden

---

<sup>166</sup> Voorafgaande Beslissing van 13 november 2018, nr. 2018.0747; Voorafgaande beslissing van 23 oktober 2018, nr. 2018.0823.

<sup>167</sup> X, “Btw-tarief van 6 % voor cohousing: minister versoepelt standpunt”, *Fiscale Actualiteit* nr. 2019/37, pag. 10-11, week 14 - 20 november 2019.

<sup>168</sup> Parlementaire vraag nr. 11 van de heer Servais Verherstraeten d.d. 30.07.2019, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2019, QRVA 55/003 d.d. 02.10.2019, blz. 38; Voorafgaande beslissing nr. 2018.0823 d.d. 23.10.2018, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>169</sup> Parlementaire vraag nr. 11 van de heer Servais Verherstraeten d.d. 30.07.2019, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2019, QRVA 55/003 d.d. 02.10.2019, blz. 38; Voorafgaande beslissing nr. 2018.0823 d.d. 23.10.2018, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>170</sup> Voorafgaande beslissing nr. 2018.0823 d.d. 23.10.2018, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>171</sup> Voorafgaande beslissing van 23 oktober 2018, nr. 2018.0823; X, Btw-tarief van 6 % voor cohousing: minister versoepelt standpunt, *Fiscale Actualiteit* nr. 2019/37, pag. 10-11, week 14 - 20 november 2019.

(verregaandere) nieuwe designs of modellen kunnen bijdragen tot een verdere vermindering van de nood aan het gebruik van nieuwe grondstoffen of het creëren van onbruikbaar afval. Het huidige verlaagd tarief voor afbraak en heropbouw is hierbij echter niet gekoppeld aan enige voorwaarden om deze elementen mee in rekening te nemen bij de bouw. Hoewel dit tarief dus een stap in de goede richting is om oude gebouwen af te breken en om deze klimaatvriendelijker te maken<sup>172</sup>, i.e. de vereisten van nieuwbouw om te voldoen aan de EPB-eisen, zijn er dus wel nog verbeteringsmogelijkheden hieromtrent.

84. **ONTWERP VOOR LANGDURIG GEBRUIK VAN DE WONING: POLYVALENTE RUIMTES** – Ten eerste kan overwogen worden om van in het begin, i.e. bij de (herop)bouw zelf, te gaan werken met materialen en ontwerpen die het gemakkelijker maken om woningen op een later tijdstip nog te kunnen aanpassen zonder nood aan het afbreken ervan. Polyvalente ruimtes maken het bijvoorbeeld mogelijk om de functie van een bepaalde kamer in een handomdraai aan te passen naar noodzaak of wens. Door het gebruik van functieneutrale afmetingen, het welgericht plaatsen van lichtpunten en stopcontacten, etc. bij de bouw is het niet langer vereist om meteen te gaan slopen indien iets aangepast zou moeten worden aan de woning.<sup>173</sup>
85. **ONTWERP VOOR LANGDURIG GEBRUIK VAN DE WONING: OPDEELBARE WONING** – Een ander voorbeeld is het opdeelbaar maken van een woning.<sup>174</sup> Men bouwt snel rekening houdend met een mogelijk toekomstige uitbreiding van het gezin. Dit heeft echter tot gevolg dat de woning te ‘groot’ kan aanvoelen zodra kinderen het huis uitgaan om een eigen plekje te zoeken. Door bij de bouw onder andere na te denken over de plaatsing van gangen, verticale circulatie, elektrische kringen en wateraansluitingen, met andere woorden door een woning ‘opdeelbaar’ te maken, laat dit het gemakkelijker toe om de woning aan te passen op een dergelijke manier dat de kinderen toch ‘onafhankelijk’ kunnen wonen zonder dat zij het huis uit moeten. Een ander mogelijkheid zou zijn om een gedeelte van de te grote woning te verhuren als extra bron van inkomsten. Op deze manier wordt de woning nog steeds optimaal gebruikt. Dit zijn allemaal beslissingen die genomen kunnen worden bij de (herop)bouw van woningen en die een enorm verschil kunnen maken in het voorkomen van een latere (volledige) wederkerende afbraak, met het bijhorende ontstaan van bouwafval.
86. **DESIGN FOR DECONSTRUCTION, FOR REUSE, FOR ADAPTABILITY, ETC.** – Er bestaan ook verschillende design modellen die rekening houden met een circulair aspect tijdens de bouw. Dergelijke ontwerpmodellen zijn er op gericht om gebouwen op het moment van de bouw op een manier te gaan ontwerpen dat deze gemakkelijker aangepast kunnen worden aan latere wensen en dat de (gedeeltelijke) afbraak aanleiding geeft tot minder restafval. *Design for*

<sup>172</sup> Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662>, p. 22.

<sup>173</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.

<sup>174</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.



*Deconstruction* (DfD) is bijvoorbeeld een ontwerpmethode die het ontwerp van bouwmaterialen bevordert die gedeconstrueerd, geherfabriceerd en hergebruikt kunnen worden in nieuwe constructies. *Design for Reuse* (DfR) houdt dan weer rekening met het gebruik van hergebruikte onderdelen in het ontwerp van nieuwe constructies.<sup>175</sup> Er bestaan echter nog meer ontwerpmodellen die allemaal op verschillende vlakken inspelen op de doelstellingen van een circulaire economie, i.e. *Design for adaptability and flexibility*, *Design for standardisation*, *Design out waste* of *Design in modularity*.<sup>176</sup>

87. **CONCREET VOORBEELD VAN CIRCULAIRE ONTWERPMODELLEN: LEVENSDUURLAGEN** – Om een beter inzicht te geven in deze ontwerpmethodes kan als voorbeeld gebruikt worden om te bouwen volgens levensduurlagen. *“Dit concept zorgt er namelijk voor dat bouwcomponenten met een verschillende verwachte levensduur in verschillende lagen (georganiseerd worden). Die lagen worden zo georganiseerd dat een laag van componenten met een kortere levensduur onafhankelijk is van en beter toegankelijk is dan een laag van componenten met een langere levensduur. Op die manier wordt de integriteit van de componenten tijdens latere aanpassingen behouden.”*<sup>177</sup>
88. **CONCREET VOORBEELD VAN CIRCULAIRE ONTWERPMODELLEN: ONTWERP MET SELECTIEF SLOPEN IN HET ACHTERHOOFD** – Naast de levensduurlagen kan bij het ontwerp ook rekening gehouden worden met een latere selectief slopen, maar dit is ook een mogelijke oplossing zonder het specifiek daarvoor voorziene ontwerp. Het zorgt namelijk voor een meer circulaire oplossing.<sup>178</sup> Selectieve sloop *“betekent dat je zorgvuldig afzonderlijke materialen weghaalt. Zo scheid je gemakkelijker verschillende afvalstromen en maak je het mogelijk bepaalde materialen later opnieuw te gebruiken. Selectief slopen vraagt doorgaans wat meer tijd, maar naast de ecologische meerwaarde bespaar je mogelijk ook op nieuwe materialen.”*<sup>179</sup> De materialen die zo gespaard worden uit een selectieve sloop kunnen daarbij eventueel opnieuw gebruikt worden voor de eigen gedeeltelijke heropbouw of kunnen gebruikt worden door anderen.<sup>180</sup>

<sup>175</sup> C.P. GINGA, J.M.C. ONGPENG, M.K.M. DALY, “Circular Economy on Construction and Demolition Waste: A Literature Review on Material Recovery and Production.”, *Materials* 2020, 13, 2970. <https://doi.org/10.3390/ma13132970>.

<sup>176</sup> K.T. ADAMS, T. THORPE, M. OSMANI and J. THORNBACKE, Circular economy in construction: current awareness, challenges and enablers, *Proceedings of the Institution of Civil Engineers - Waste and Resource Management*, Volume 170 Issue 1, February, 2017, pp. 15-24, <https://doi.org/10.1680/jwarm.16.00011>.

<sup>177</sup> VUB Architectural Engineering - Circulaire Ontwerpkwaliteiten (2019.12): Bouwen voor een circulaire economie – Ontwerpkwaliteiten om architecten en opdrachtgevers te begeleiden en inspireren, [https://www.vub.be/arch/files/circular\\_design\\_qualities/VUB%20Architectural%20Engineering%20-%20Circulaire%20Ontwerpkwaliteiten%20\(2019.12\).pdf](https://www.vub.be/arch/files/circular_design_qualities/VUB%20Architectural%20Engineering%20-%20Circulaire%20Ontwerpkwaliteiten%20(2019.12).pdf).

<sup>178</sup> C.P. GINGA, J.M.C. ONGPENG, M.K.M. DALY, “Circular Economy on Construction and Demolition Waste: A Literature Review on Material Recovery and Production.”, *Materials* 2020, 13, 2970. <https://doi.org/10.3390/ma13132970>.

<sup>179</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.

<sup>180</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

Bijkomende materialen kunnen eventueel ook gerecupereerd worden via materialenbanken in de tweedehands bouwmarkt (zie randnummer 217).<sup>181</sup>

89. **OPLEGGEN ALS VOORWAARDE VOOR VERLAAGD BTW-TARIEF?** – Het is natuurlijk gemakkelijker gezegd dan gedaan om te zeggen dat er rekening gehouden moet worden met bovengenoemde ontwerpen bij het bouwen en dat dit aangemoedigd zou kunnen worden met fiscale beleidsmaatregelen. De vraag die dan gesteld moet worden, is of dit onder de huidige Europese regeling ook mogelijk zou zijn. Met andere woorden, kan het verplicht in rekening nemen van bovengenoemde ontwerpmethodes een voorwaarde zijn om te kunnen genieten van het verlaagd btw-tarief bij bijvoorbeeld afbraak en heropbouw? Het antwoord op die vraag zal gevonden moeten worden in het Europees btw-recht.
90. **VOORWAARDEN ONDER HET EUROPEES RECHT** – Zoals *supra* al werd aangehaald in randnummer 6 e.v., mag er niet vergeten worden dat EU-lidstaten alleen maar een verlaagd btw-tarief kunnen invoeren en toepassen als dat ook toegelaten wordt op Europees niveau.<sup>182</sup> Inzake afbraak en heropbouw was een verlaagd tarief tot recent alleen maar mogelijk als dat plaatsvond “in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting.”<sup>183</sup> Echter, zoals ook al *supra* uiteengezet is in randnummer 66 en *infra* uiteengezet zal worden 319 e.v., is het toepassingsgebied van de verlaagde btw-tarieven recent herzien. Bij deze herziening werd ook in de bouwsector de toepassing van het verlaagd btw-tarief uitgebreid tot onder andere afbraak en heropbouw van woningen op zich, zonder die bijkomende voorwaarde van in het sociaal beleid verstrekte huisvesting.<sup>184</sup> Ook de herstelling van huisvesting en particuliere woningen als verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik worden nu uitdrukkelijk voorzien in het nieuwe punt 10 van Bijlage III van de btw-richtlijn.<sup>185</sup> Dus dit aangepaste punt kan dan als grondslag dienen voor het behouden/verder uitwerken van de toepassing van het verlaagd btw-tarief op afbraak en heropbouw in het kader van een circulaire economie.
91. **ONDER VOORWAARDE VAN KLIMAATVRIENDELIJKE ONTWERPEN EN MATERIALEN?** – In een volgende stap moet dan nog gekeken worden of de toepassing van dat uitgebreid verlaagd btw-tarief ook bijvoorbeeld kan gebeuren onder voorwaarde van het gebruik of in rekening nemen van circulaire bouwontwerpen en/of -materialen. In de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie is hiertoe terug te vinden dat het de Lidstaten in principe toegelaten wordt om de toepassing van een verlaagd btw-tarief nauwkeuriger te bepalen en dit te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie uit Bijlage III, mits zij het aan het

---

<sup>181</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo/view>.

<sup>182</sup> J. HEIRMAN, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 319.

<sup>183</sup> Artikel 98, lid 2 van de btw-richtlijn samen te lezen met puntje 10 van Bijlage III – Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>184</sup> Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32022L0542>.

<sup>185</sup> Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32022L0542>.

gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen.<sup>186</sup> Onder dat principe is het niet toegelaten om soortgelijke goederen en/of diensten, die dus met elkaar concurreren, ongelijk te behandelen vanuit het oogpunt van de btw.<sup>187</sup> In een arrest van het Hof van Justitie van 6 mei 2010 oordeelde het Hof dat *“de aldus aan de lidstaten verleende mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen onder meer wordt gerechtvaardigd door het feit dat, aangezien dit tarief de uitzondering vormt, de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten in overeenstemming is met het beginsel dat vrijstellingen of derogaties restrictief moeten worden uitgelegd. Het Hof herinnert er vervolgens aan dat de uitoefening van deze mogelijkheid afhankelijk is van de dubbele voorwaarde dat, enerzijds, voor de toepassing van het verlaagde tarief alleen concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van leveringen worden afgezonderd en, anderzijds, het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen. Deze voorwaarden moeten ervoor zorgen dat de lidstaten slechts van deze mogelijkheid gebruik maken onder voorwaarden die een juiste en eenvoudige toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elke vorm van fraude, ontwijking of misbruik voorkomen.”*<sup>188</sup> Er zal met andere woorden concreet gekeken moeten worden naar de formulering van het onderscheid tussen de toegelaten goederen/diensten onder het verlaagd btw-tarief met het respecteren van het fiscaal neutraliteitsbeginsel.

## ***B. Andere verlaagde btw-tarieven in de bouwsector***

92. **VERLAAGDE TARIEVEN IN DE BOUWSECTOR** – Tot nu werd enkel ingegaan op één specifiek verlaagd btw-tarief in de bouwsector, namelijk het verlaagde tarief voor afbraak en heropbouw. Er is echter ook nog een aantal andere verlaagde tarieven die mogelijks toegepast kunnen worden. Vaak zullen echter dezelfde argumenten in het kader van de overgang naar een circulaire economie aangehaald kunnen worden voor deze tarieven. Bijgevolg zal er ook niet diepgaand op deze tarieven ingegaan worden.
93. **VERLAAGD BTW-TARIEF OP WERK IN ONROERENDE STAAT** – Naast het verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op afbraak en heropbouw, wordt onder bepaalde voorwaarden ook voorzien in een verlaagd tarief van 6% op werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen. Dit wordt voorzien in Rubriek XXXI van KB nr. 20. Het verlaagd btw-tarief kan daarbij enkel toegepast worden in de mate dat er ook voldaan is aan alle voorwaarden:
  - Welke handelingen begrepen kunnen worden onder werk in onroerende staat worden ook aangegeven in die Rubriek. Het moet meer bepaalde gaan om “de

---

<sup>186</sup> HvJ, arresten van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 38, en 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 25; HvJ, arrest van 3 februari 2022, C-515/20, B AG v. Finanzamt A; HvJ, arrest van 22 september 2022, C-330/21, The Escape Center BVBA v. Belgische Staat.

<sup>187</sup> Randnummer 21 en 22 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk; B. TERRA, J. KAJUS, *Introduction to European VAT - Chapter 14. Rates*, IBDF.

<sup>188</sup> HvJ, arrest van 6 mei 2010, C-94/09, Commissie v. Franse Republiek; B. TERRA, J. KAJUS, *Introduction to European VAT - Chapter 14. Rates*, IBDF.

*omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning tot voorwerp hebben.”*<sup>189</sup> Het kan bijvoorbeeld ook gaan om de levering en aanhechting van centrale verwarming en airconditioning, van sanitair, van kasten, etc.

- Verder moeten deze handelingen betrekking hebben op een *woning* die hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privéwoning wordt gebruikt.
- De woning moet voor het eerst in gebruik genomen zijn in de loop van een kalenderjaar dat ten minste tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur met betrekking tot die handelingen.
- De desbetreffende handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker. Die uitgereikte facturen maken melding van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagde tarief rechtvaardigen en bevatten hiertoe voorziene vermelding zoals opgenomen in Rubriek XXXI.

94. **RENOVATIE IN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Dit verlaagd btw-tarief beantwoord daarbij aan de aanmoediging van renovatie in plaats van een volledige afbraak met daaropvolgende heropbouw. *“Zelfs bij een aftandse woning is een deel van de aanwezige bouwelementen vaak nog in goede staat. De draagstructuur bijvoorbeeld. En die zorgt meteen voor het grootste deel van de milieu-impact van een woning. Een grondige renovatie hoeft bovendien energie-efficiëntie en wooncomfort niet in de weg te staan. De bouwsector heeft immers al veel ervaring met renoveren.”*<sup>190</sup> Renovatie laat dus toe om minder nieuwe materialen te moeten aankopen en gebruiken en het bouwafval voor een groot gedeelte te beperken.

95. **SOCIALE HUISVESTING: TWEE VERLAAGDE BTW-TARIEVEN** – Naast het verlaagde btw-tarief op werk in onroerende staat zijn er ook twee mogelijk verlaagde btw-tarieven toe te passen op sociale huisvesting. Op 1 april 1992 werd de regeling inzake sociale huisvesting in de btw-tariefstructuur opgenomen.<sup>191</sup> Deze regeling, die werd opgenomen in de rubriek X van de Tabel B van KB nr. 20, laat toe dat bepaalde onroerende handelingen met betrekking tot privéwoningen en woningcomplexen onderworpen zijn aan het verlaagd tarief van 12%. In 2006 kwam dan de invoeging van Rubriek XXXVI aan de Tabel A van KB nr. 20, waardoor bepaalde situaties van sociale huisvesting onder het 6% tarief kunnen vallen.<sup>192</sup> Het gaat meer bepaald om onder andere de leveringen (met verkoop of verhuur) van privéwoningen aan publiekrechtelijke lichamen zoals de provincies, de intercommunales en de gemeenten, maar ook om de leveringen aan de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft, en die door deze instellingen of maatschappijen

<sup>189</sup> Rubriek XXXI van Tabel A van Kb nr. 20.

<sup>190</sup> S. BRANCART, Y. HELSEN, L. MARYSSE en M. VANDENBROUCKE, Toekomstgericht (ver)bouwen, <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>.

<sup>191</sup> KB van 17 maart 1992, (BS, 19 maart 1992).

<sup>192</sup> B.S. van 28 december 2006, derde editie, werd de Programmawet (I) van 27 december 2006.

worden bestemd om te worden verhuurd of verkocht.<sup>193</sup> Het kan ook gaan om woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten en die worden geleverd en gefactureerd aan publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die in de desbetreffende sector actief zijn.<sup>194</sup>

96. **COMPLEXEN BEHEERD DOOR INSTELLINGEN VAN SOCIALE, EDUCATIEVE OF PSYCHIATRISCHE AARD** – Tenslotte werd bij KB van 30 september 1992 de rubrieken XXXII en XXXIII bij de Tabel A ingevoegd waardoor vanaf 1 oktober 1992 de onroerende handelingen met betrekking tot de huisvesting in de gehandicaptensector konden onderworpen worden aan het tarief A.<sup>195</sup> De rubrieken XXXII en XXXIII behandelen respectievelijk de privé-woningen en de woningcomplexen voor het huizen van gehandicapten. Voor beide soorten van huisvesting gelden specifieke afwijkende criteria inzake de categorieën van begunstigden van de regeling, alsook inzake de bestemming van de gebouwen van kracht zijn.<sup>196</sup> Met betrekking tot gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding wordt dan weer voorzien in een verlaagd btw-tarief van 6% in Rubriek XL van Tabel A van KB nr. 20. Het gaat onder andere meer bepaalde om de leveringen van gebouwen, bestemd voor het school- of universitair onderwijs en voor de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding.

## Hoofdstuk III. Distribution en sales

97. **TWEDE FASE VAN HET ECONOMISCH PROCES** – De eerste fase van het economisch proces of de levenscyclus van producten, i.e. *production fase*, werd behandeld in het voorgaande hoofdstuk. Op het moment dat de desbetreffende goederen geproduceerd zijn, dan zullen deze in een volgende fase verkocht worden aan de (eind)gebruikers (natuurlijke personen en ondernemingen) naar wie de goederen getransporteerd worden. In dit hoofdstuk zal dan ook ingegaan worden op de bestaande fiscale maatregelen met betrekking tot '*distribution and sales*' fasen en waar er eventuele knelpunten of verbeteringsmogelijkheden zijn.

### Afdeling I : Groene verpakkingsmaterialen

98. **VERVUILENDE PLASTIC** – Een circulaire economie vereist dat de hoeveelheid afval verminderd wordt door zoveel mogelijk grondstoffen te hergebruiken en zo veel mogelijk (onbruikbaar) afval te beperken. Eén van de grootste afvalsoorten die het gevolg zijn van onze dagelijkse consumptie, is plastic. "*Per uur belandt er een hoeveelheid plastic in zee waarmee je 11 olympische zwembaden zou kunnen vullen. Per jaar is dat 11 miljoen ton plastic en dit wordt*

---

<sup>193</sup> Rubriek X, §1, A), a) tot c) van Tabel B van KB nr. 20.

<sup>194</sup> Rubriek X, §1, A), d) van Tabel B van KB nr. 20.

<sup>195</sup> KB van 30 september 1992, B.S. 16 oktober 1992.

<sup>196</sup> M. GOVERS, "Artikel 37 - Tarief van de belasting - Privé-woningen en woningcomplexen voor de huisvesting van gehandicapten" in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*alsmaar meer. We hebben in de afgelopen 20 jaar evenveel plastic geproduceerd als in de 80 jaar ervoor. Dit zal in de komende 10 jaar verdubbelen als we nu geen actie ondernemen. Zwerfvuil in de oceanen komt soms uit containers die tijdens stormen van schepen vallen of het bestaat uit vistuig dat door de visserij verloren raakt. Maar de grootste boosdoener is vuilnis dat van straten via de rivieren naar zee stroomt. Ook komt er veel zwerfvuil van vuilstortplaatsen dat in rivieren lekt of van stortplaatsen die zelfs direct aan zee liggen.”<sup>197</sup>*

99. **VERPAKKINGEN** – Een grote bron van dat plasticafval is afkomstig van plastic verpakkingen. Dit gaat van de typische plastic drinkflesjes tot speelgoed. Echter, de problemen met verpakkingen gaan ook verder dan dat. De hoeveelheid materiaal die voor verpakkingen wordt gebruikt, neemt namelijk voortdurend toe. In 2017 bereikte het verpakkingsafval in Europa een record van 173 kg per inwoner, het hoogste niveau ooit.<sup>198</sup> De voorbije tien jaar steeg het volume aan verpakkingsafval met meer dan 20%.<sup>199</sup> *“Nu al gaat 40 procent van het plastic en de helft van het papier naar verpakkingen. Zonder bijkomende maatregelen zal het verpakkingsafval tegen 2030 met 19 procent toenemen, het plastic afval met 46 procent.”*<sup>200</sup>
100. **MAATREGELEN DOOR DE EUROPESE COMMISSIE** – Deze cijfers zijn ook gekend bij de Europese Commissie. In haar *Circular Economy Action Plan* (CEAP) worden dan ook al een aantal maatregelen opgenomen om ervoor te zorgen dat alle verpakkingen op de EU-markt op economisch verantwoorde wijze herbruikbaar of recycleerbaar zijn tegen 2030.<sup>201</sup> Volgende maatregelen worden bijvoorbeeld in dat Plan aangehaald: beperkingen op het gebruik van sommige verpakkingsmaterialen en de vermindering van de complexiteit van verpakkingsmaterialen.<sup>202</sup> Denk hierbij concreet aan bijvoorbeeld: de recyclage en hergebruik van bierflesjes tot koffiecapsules; het verbieden van wegwerpverpakkingen voor afhaalmaaltijden of fruit; etc.<sup>203</sup> Met dit in het achterhoofd kan dan ook gekeken worden naar fiscale beleidsmaatregelen die zulke doelstellingen helpen verwezenlijken en die het gebruik van plastic (niet-afbreekbare) verpakkingen kunnen doen verminderen.
101. **PLASTIC VERPAKKINGEN EN BTW?** – Een mogelijke piste van fiscale beleidsmaatregelen is de belasting over de toegevoegde waarde. De vraag kan echter gesteld worden of er ook maatregelen mogelijk of nodig zijn op btw-vlak hieromtrent. Er bestaan namelijk al andere

<sup>197</sup> <https://www.wwf.nl/wat-we-doen/focus/oceanen/vervuiling/plastic-soep>.

<sup>198</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>199</sup> K. VAN HAVER, “Tegen 2030 moet elke verpakking in Europa recycleerbaar zijn”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 30 november 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/europa/economie/tegen-2030-moet-elke-verpakking-in-europa-recycleerbaar-zijn/10431565.html>.

<sup>200</sup> K. VAN HAVER, “Tegen 2030 moet elke verpakking in Europa recycleerbaar zijn”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 30 november 2022.

<sup>201</sup> K. VAN HAVER, “Tegen 2030 moet elke verpakking in Europa recycleerbaar zijn”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 30 november 2022.

<sup>202</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en); Y. KALMYKOVA, M. SADAGOPAN, L. ROSADO, “Circular economy – From review of theories and practices to development of implementation tools”, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 135, August 2018, Pages 190-201.

<sup>203</sup> K. VAN HAVER, “Tegen 2030 moet elke verpakking in Europa recycleerbaar zijn”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 30 november 2022.



fiscale maatregelen die nuttiger en efficiënter zijn om de problemen op het vlak van plastic verpakkingen aan te pakken. In dit opzicht is in België al een geruime tijd geleden de verpakkingshoefting ingevoerd. Als men dan toch maatregelen zou willen nemen op het vlak van btw door bijvoorbeeld een verlaagd btw-tarief toe te passen op gerecycleerde verpakkingsmaterialen, dan kan wel inspiratie gehaald worden uit dit bestaande regime om te kunnen bepalen hoe een onderscheid gemaakt zou kunnen worden tussen klimaatvriendelijkere verpakkingen en die verpakking die dat niet zijn. Dit is des te belangrijker omdat onder andere punt 18 van Bijlage III van de btw-richtlijn werd recent herzien werd met betrekking tot de btw-tarieven waardoor ook een verlaagd btw-tarief toegepast kan worden op *“het verstrekken van diensten in verband met afvalwater, reiniging van de openbare weg, het ophalen van huisvuil en afvalverwerking of -recycling, andere dan de diensten die worden verstrekt door de in artikel 13 bedoelde lichamen.”*

102. **VERPAKKINGSHOEFTING EN ECOBONI IN BELGIË AL IN 2002** – In België werd in het verleden al voorzien in een systeem van verpakkingshoeftingen en ‘ecoboni’. *“Om het gebruik van herbruikbare drankverpakkingen te bevorderen, (had) de Wet van 30 december 2002 inzake de milieutaksen en de ecoboni enerzijds een “verpakkingshoefting” op wegwerp-drankverpakkingen ingevoerd en anderzijds voorzien in een systeem van “ecoboni” (bestaande in een vermindering van de accijnzen en een verlaging van het BTW-tarief naar 6 % uitsluitend voor niet-alcoholische dranken).”*<sup>204</sup> Aan de regeling werd herhaaldelijk gesleuteld en werd ook keer op keer uitgesteld, laatst door de Programmawet van 22 december 2003. Uiteindelijk trad de nieuwe regeling op 1 april 2004 toch van kracht.<sup>205</sup>
103. **ECOBONI IN BELGIË** – Met ingang van 1 april 2004 werd dus een verlaagd btw-tarief ingevoerd voor niet-alcoholische dranken.<sup>206</sup> Tot dan werden “dranken” (met enkele uitzonderingen, zoals gewoon natuurlijk water geleverd door middel van waterdistributie en melkdranken), in principe uitgesloten van het verlaagde tarief van 6%. Deze uitsluiting werd toen geschrapt en aangepast.<sup>207</sup> Hierdoor kunnen niet-alcoholische dranken dus onder het verlaagde btw-tarief vallen aangezien producten voor menselijke consumptie onder het 6% tarief vallen met als enige uitzondering hierop *“de bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol. en andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol.”*<sup>208</sup> Alcoholische dranken blijven dus - zoals voorheen - onderworpen aan het 21%-tarief, terwijl alle niet-alcoholische dranken (waaronder koffie, thee, vruchtensappen, groentesappen, minerale waters, enz.) vanaf dan onder het 6%-tarief vielen.<sup>209</sup> Hoewel deze

<sup>204</sup> X, “Verpakkingshoefting dranken : richtlijnen vanaf 1 april 2004”, *Fiscoloog* 2004, afl. 927, p. 7 en <http://www.fiscoloog.be> (10 maart 2004).

<sup>205</sup> X, “Verpakkingshoefting dranken : richtlijnen vanaf 1 april 2004”, *Fiscoloog* 2004, afl. 927, p. 7 en <http://www.fiscoloog.be> (10 maart 2004).

<sup>206</sup> K.B. 27 december 2002, B.S. 30 april 2003 en art. 371 van de Programmawet van 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

<sup>207</sup> Rubriek X van Tabel A van KB nr. 20; X, “Alcoholvrije dranken : 6 % BTW vanaf 1 april”, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (31 maart 2004).

<sup>208</sup> Rubriek X van Tabel A van KB nr. 20.

<sup>209</sup> X, “Alcoholvrije dranken : 6 % BTW vanaf 1 april”, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (31 maart 2004).

maatregel dus als 'ecoboni' werd benoemd, had het voor de rest niet veel te maken met ecologische doelstellingen. Deze doelstellingen konden echter wel teruggevonden worden in de verpakkingshoeft.

104. **VERPAKKINGSHOEFT IN BELGIË** – De verpakkingshoeft was oorspronkelijk alleen van toepassing op de drankverpakking voor eenmalig gebruik. In de mate dat het dan ging over herbruikbare drankverpakkingen, werden deze vrijgesteld van de hoeft. Die vrijstelling kon echter alleen ingeroepen worden voor zover men kon aantonen dat de individuele verpakkingen ook werkelijk "herbruikbaar" zijn. *"Dit bewijs (werd) geleverd "door het aanbrengen op de aangifte ten verbruik van het referentienummer van de machtiging toegekend door de directeur-generaal [der Douane en Accijnzen]" (waaruit blijkt dat de betrokken verpakking wordt erkend als herbruikbare verpakking). Het Besluit (regelde) ook de erkenningsprocedure. Ten slotte (moest) de aangifte ten verbruik nog andere vermeldingen bevatten, waaronder o.m. de woorden "vrijstelling van verpakkingshoeft", samen met de verwijzing naar de betrokken wettelijke bepaling (cf. art. 371 § 2 Gewone Wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur."*<sup>210</sup> Echter, de regeling ondervond ook de nodige problemen.
105. **OMZEILING REGELING DOOR CONSUMENTEN MET INKOMSTENVERLIES VOOR VERKOPERS EN OVERHEID TOT GEVOLG** – *"Een van de perverse effecten van de wet is dat de goedkoopste huismerken in niet-herbruikbare (plastic) drankverpakking aanzienlijk in prijs stijgen. Dat komt omdat de verpakkingshoeft een vaste som van bijna tien eurocent per liter bedraagt. Procentueel betekent dat dus een hogere stijging voor de goedkopere dranken, dan voor de duurere. Lage prijzen zijn voor Colruyt een belangrijk verkoopargument. Roelands betreurt dan ook dat de positieve effecten van de ecoboni (de accijnsverlaging of -afschaffing en de BTW-verlaging) voor de goedkope huismerken volledig worden tenietgedaan door de forfaitaire verpakkingshoeft. Net na de aankondiging van de bijgespijkerde wet hadden de distributieketens al gewaarschuwd voor de gevolgen voor hun minst bemiddelde klanten. 'Het is maar de vraag of die mensen overschakelen naar voordelige herbruikbare, glazen, flessen. Ik vrees dat velen hun drank in plastic flessen nu nog meer dan vroeger over de grens kopen', zegt Roelands."*<sup>211</sup> Dit had dan ook tot gevolg dat veel consumenten hun drank in het buitenland gingen kopen. Dit had dan weer tot gevolg dat veel supermarkten en kleinhandel veel inkomsten misliepen. Dat werd zelfs geschat op ten minste 500 miljoen euro per jaar oplopend tot een mogelijks 1 miljard euro. *"De federatie (Fedis) vergeleek de drankverkoop in winkels in Antwerpen, Brussel, Gent en Namen met die in winkels langs de Franse en Luxemburgse grens. Die 500 miljoen euro is een minimum, zegt Fedis. Een Belg die in een warenhuis in Frankrijk gaat kopen, komt ook met wijn naar huis, omdat hij denkt dat die daar goedkoper is, of gaat een dagje shoppen in een Franse stad en schaft zich kleren aan. (...) Fedis is er bovendien van overtuigd dat 'ecotaksvrij' mineraalwater dat in Frankrijk wordt*

<sup>210</sup> X., "Verpakkingshoeft dranken: nogmaals uitstel tot 1 april 2004", *Fiscoloog* 2003, afl. 917, 5 en <http://www.fiscoloog.be> (1 juli 2008).

<sup>211</sup> KVe, "Start ecotakswetgeving wordt prijzenkluwen voor consument", artikel uit *DeTijd*, dd. 22 maart 2002, [https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Start-ecotakswetgeving-wordt-prijzenkluwen-voor-consument/5368586?\\_sp\\_ses=13da567c-8aed-447e-8722-03ac206785fe](https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Start-ecotakswetgeving-wordt-prijzenkluwen-voor-consument/5368586?_sp_ses=13da567c-8aed-447e-8722-03ac206785fe).

*aangekocht, in het 'grijze circuit' van nacht- en andere winkels in Belgische steden te koop wordt aangeboden. Ook de overheid lijdt verlies, want de fiscus loopt op dat miljard ten minste 15 procent BTW en andere belastingen mis.”*<sup>212</sup> De problemen met de verpakkingshoefting stopten hier echter niet bij.

106. **ECOTAKSARREST VAN HET GRONDWETTELIJK HOF** – Het toenmalige Arbitragehof (huidige Grondwettelijk Hof) oordeelde in het zogenaamde ‘Ecotaksarrest’<sup>213</sup> van 2005 *“dat ook niet-herbruikbare verpakking van de hefting vrijgesteld moet kunnen worden als die een bepaalde hoeveelheid gerecycleerde grondstoffen bevat.”*<sup>214</sup> Het Hof legde de regering op om tegen een bepaalde datum te voorzien in een wettelijke regeling om drankverpakking met een hoog percentage recyclagemateriaal vrij te stellen van de verpakkingshoefting of ecotaks. Dit stootte alleen op het toen praktisch onmogelijke probleem om het recyclagegehalte van drankverpakking te controleren. *“Technisch is het onmogelijk te bepalen hoeveel gerecycleerde grondstoffen een plastic fles bevat. Enkel aan de hand van de boekhouding van de flessenproducent is het mogelijk te achterhalen hoeveel recyclagemateriaal is gebruikt. Als dat een Belgische producent is, is dat nog mogelijk. Maar hoe kan de Belgische fiscus de boekhouding van een verpakkingproducent in bijvoorbeeld Frankrijk of Chili controleren?”*<sup>215</sup>
107. **GEEN VRIJSTELLING, MAAR EEN NULTARIEF?** – Als antwoord op dit arrest werd de vrijstelling die van toepassing was op de herbruikbare verpakkingen afgeschaft zodat bijgevolg geen onderscheid meer gemaakt werd in de mogelijke toepassing van enige vrijstelling van de verpakkingshoefting.<sup>216</sup> Tegelijkertijd werd wel voor die herbruikbare verpakkingen een verlaging van het tarief door tot 0 EUR ingevoerd onder dezelfde voorwaarden waaronder zij voorheen van de hefting waren vrijgesteld.<sup>217</sup> De aangepaste regeling geldt met ingang van 1 juli 2006. De Raad van State, Afdeling Wetgeving had hierbij de nodige bedenkingen of hiermee tegemoet gekomen werd aan de kritiek van het Arbitragehof en het kreeg ook gelijk.<sup>218</sup> Het Arbitragehof nam namelijk geen genoegen met deze ‘oplossing’. *“Het Hof besliste de afschaffing van de vrijstelling voor herbruikbare verpakkingen en de vervanging ervan door een nultarief te schorsen (...). Het Hof is op de ingeslagen weg verdergegaan en heeft de maatregel nu ook vernietigd. Het Hof herhaalt dat de vervanging “van een vrijstelling door een hefting die gelijk is aan nul” niet de discriminatie doet verdwijnen (zoals die werd vastgesteld in het arrest van eind 2005). Uit de parlementaire voorbereiding blijkt verder*

<sup>212</sup> M. DEWEERDT, “Ecotaksarrest schept onoplosbaar probleem”, artikel uit *DeTijid*, dd. 16 december 2005, <https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Ecotaksarrest-schept-onoplosbaar-probleem/5392545>.

<sup>213</sup> Arbitragehof / GwH, arrest nr. 186/2005 dd. 14 december 2005, [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com) ; C. BUYSSE, “Niet-herbruikbare verpakkingen : wetgever krijgt tijd tot 30 juni 2006”, *Fiscoloog* 2006, afl. 1008, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (4 januari 2006).

<sup>214</sup> M. DEWEERDT, “Ecotaksarrest schept onoplosbaar probleem”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 16 december 2005, <https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Ecotaksarrest-schept-onoplosbaar-probleem/5392545>.

<sup>215</sup> M. DEWEERDT, “Ecotaksarrest schept onoplosbaar probleem”, artikel uit *DeTijid*, dd. 16 december 2005.

<sup>216</sup> X, “Herbruikbare verpakkingen : van vrijstelling naar nultarief”, *Fiscoloog*, 2006, afl. 1035, p. 14 en <http://www.fiscoloog.be> (9 augustus 2006).

<sup>217</sup> *Parl. St. Kamer* 2005-2006, nr. 2596/002, p. 3.

<sup>218</sup> *Parl. St. Kamer* 2005-2006, nr. 2596/001, p. 11; X, “Herbruikbare verpakkingen : van vrijstelling naar nultarief”, *Fiscoloog*, 2006, afl. 1035, p. 14 en <http://www.fiscoloog.be> (9 augustus 2006).

*nergens dat de wetgever een gunstigere regeling voor niet-herbruikbare verpakkingen zou hebben onderzocht en deze niet haalbaar zou hebben geacht.”*<sup>219</sup>

108. **GEEN VRIJSTELLING OF NULTARIEF, MAAR WEL EEN TARIEFDIFFERENTIATIE** – Uiteindelijk werd dit opgelost door geen vrijstelling of nultarief in te voeren voor de herbruikbare verpakkingen, maar door wel te werken met een tariefdifferentiatie: *“het tarief bedraagt 1,4100 EUR per hectoliter product verpakt in individuele (minstens 7 maal) herbruikbare verpakkingen tegenover 9,8600 EUR per hectoliter product verpakt in individuele niet-herbruikbare verpakkingen.”*<sup>220</sup> Volgens het Grondwettelijk Hof (i.e. vroegere Arbitragehof) werd hiermee het gelijkheidsbeginsel niet geschonden. Het onderscheid dat gemaakt werd tussen hergebruikbare verpakkingen aan de ene kant en verpakking die dat niet zijn aan de andere kant, berustte op de mate waarin de verpakking opnieuw gebruikt kan worden. Het hierboven aangehaalde lager tarief kan dan toegepast worden op verpakking die *“tenminste zevenmaal hervuld kan worden, dat deze verpakking wordt teruggenomen via een systeem van statiegeld en dat zij daadwerkelijk opnieuw wordt gebruikt.”*<sup>221</sup> Het Grondwettelijk Hof oordeelde hier het volgende over: *“Het onderscheid op basis van de gebruiksduur is 'pertinent', omdat het toelaat zowel de budgettaire doelstelling (het onderwerpen van alle verpakkingen aan de heffing) als de milieudoelstelling van de wetgever te bereiken (het voorzien "in een verhoudingsgewijs verminderd tarief voor de verpakkingen die performanter zijn, wat de productie van vast afval betreft, omdat zij minstens zevenmaal kunnen worden gebruikt"). Onder dergelijke omstandigheden heeft het Hof er ook geen probleem mee dat binnen de regeling voor niet-herbruikbare verpakkingen geen onderscheid wordt gemaakt tussen recycleerbare en niet-recycleerbare verpakkingen.”*<sup>222</sup>
109. **PLASTIC PACKAGING TAX** – Ook andere landen zijn bezig met het proberen te verminderen van de niet-herbruikbare of vervuilende verpakkingsmaterialen. Zij zetten daarbij specifiek in op het recyclagegehalte van de verpakkingsmaterialen en zouden dus ook als inspiratiebron gebruikt kunnen worden. Het Verenigd Koninkrijk heeft sinds april 2022 een ‘Plastic Packaging Tax’ ingevoerd. Dit is een nieuwe belasting die van toepassing is op plastic verpakkingen die zijn vervaardigd in of geïmporteerd in het VK en die niet voor ten minste 30% bestaan uit gerecycleerd plastic. Bijgevolg zullen Britse fabrikanten en importeurs van deze verpakkingen, hun zakelijke klanten, en consumenten die die verpakkingen of goederen in die plastic verpakkingen in het VK kopen, die nieuwe belasting verschuldigd zijn in de mate dat zij 10 ton plastic verpakkingen per jaar produceren of importeren.<sup>223</sup> Het Verenigd Koninkrijk is hier

<sup>219</sup> C. BUYSE, “Nultarief i.p.v. vrijstelling : na schorsing, vernietiging”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1054, p. 11 en <http://www.fiscoloog.be> (17 januari 2007).

<sup>220</sup> C. BUYSE, “Verpakkingsheffing : nieuw annulatieverzoek afgewezen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1112, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (16 april 2008).

<sup>221</sup> Artikel 2, c) van de Wet van 28 maart 2007 tot wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur.

<sup>222</sup> GwH, arrest nr. 53/2008 dd. 13 maart 2008, [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com) ; C. BUYSE, “Verpakkingsheffing : nieuw annulatieverzoek afgewezen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1112, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (16 april 2008).

<sup>223</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-plastic-packaging-tax-from-april-2022/introduction-of-plastic-packaging-tax-2021>.

echter lang niet de enige in. Zo voerde ook de Europese Unie maatregelen in om de plastic verpakkingen klimaatvriendelijker te maken. Vanaf 1 januari 2021 introduceerde het een heffing op niet-gerecycled plastic verpakkingsafval, die wordt geheven via bijdragen van de EU-lidstaten, om het economisch herstelplan van de EU te financieren. Het door elke Lidstaat verschuldigde bedrag zal worden berekend op basis van het gewicht van de niet-recycleerbare kunststofverpakkingen die op de markt van elke Lidstaat worden gebracht. Het tarief bedraagt 0,80 euro per kilogram (800 euro per ton). Elke Lidstaat kan kiezen hoe hij deze heffing wil financieren, hetzij door de kunststofsector rechtstreeks te belasten, hetzij via andere belastingmethoden.<sup>224</sup> Op basis van deze evoluties kan dan wel de vraag gesteld worden of er ook maatregelen mogelijk of nodig zijn op btw-vlak hieromtrent. De *plastic packaging tax* is namelijk ook een indirecte belasting, dus de bedenking kan gemaakt worden of btw hier een bijdrage kan leveren in de zin van de circulaire economie of dat andere beleidsmaatregelen hiertoe nuttiger zouden zijn.

## Afdeling II : Elektrische wagens en laadpalen

110. **DISTRIBUTION AND SALE FASE** – Naast de verpakking van producten kan ook een tweede onderwerp bekeken worden in de distributie fase van de economische levenscyclus. Het gaat meer bepaald om de laadpalen die nodig zijn om elektrische voertuigen te kunnen gebruiken.
111. **ANTWOORD OP BROEIKASGASSEN TE VINDEN IN ELEKTRISCHE VOERTUIGEN** – Als antwoord op de uitstoot van broeikasgassen, en tot op zekere hoogte lokale vervuiling en nationale energiezekerheid, is er momenteel een nieuwe golf van belangstelling voor elektromobiliteit waar te nemen. Dit is een wegvervoersysteem met voertuigen die elektriciteit gebruiken voor de aandrijving in plaats van de traditionele benzine wagens. Elektrische voertuigen zijn voertuigen die geheel of gedeeltelijk door elektromotoren worden aangedreven en omvatten verschillende soorten voertuigen zoals batterij-elektrische voertuigen, plug-in hybride voertuigen en elektrische voertuigen met verlengde actieradius.<sup>225</sup> Zij stoten minder CO<sup>2</sup> uit dan voertuigen met een verbrandingsmotor, vooral wanneer de energie wordt opgewekt uit hernieuwbare bronnen. Elektrische voertuigen zijn ook voordelig in termen van energie-efficiëntie, energiezekerheid, lagere gebruikskosten per km, lawaai en lokale luchtverontreiniging. *“Aangezien 80% van de toename van de CO2-emissies in de afgelopen 45 jaar afkomstig was van het wegvervoer, wordt de grootschalige wereldwijde invoering van elektromobiliteit beschouwd als een belangrijke maatregel om de broeikasgasemissies van de vervoerssector te verminderen.”*<sup>226</sup>

<sup>224</sup> S. VAN DONINCK, E. SIMS, “How Belgium is implementing the EU plastics tax measures”, [https://www.ey.com/en\\_be/tax/how-belgium-is-implementing-the-eu-plastics-tax-measures](https://www.ey.com/en_be/tax/how-belgium-is-implementing-the-eu-plastics-tax-measures).

<sup>225</sup> K.Y. BJERKAN, T.E. NORBECH, M.E. NORDTOMME, “Incentives for promoting Battery Electric Vehicle (BEV) adoption in Norway”, *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, Volume 43, March 2016, Pages 169-180, <https://doi.org/10.1016/j.trd.2015.12.002>.

<sup>226</sup> K.Y. BJERKAN, T.E. NORBECH, M.E. NORDTOMME, “Incentives for promoting Battery Electric Vehicle (BEV) adoption in Norway”, *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, Volume 43, March 2016, Pages 169-180, <https://doi.org/10.1016/j.trd.2015.12.002>.

112. **ELEKTRISCHE WAGENS IN BELGIË** – Het gebruik van (bedrijfs)wagens is ook niet weg te denken uit de huidige maatschappij en economie in België. Hoewel er al stemmen zijn opgegaan om het gebruik van (bedrijfs)wagens te gaan beperken naar aanleiding van de mobiliteitsproblemen in België en hoewel al stappen ondernomen zijn om meer over te stappen naar elektrische modellen naar aanleiding van de klimaatsopwarming in het algemeen, staat dit zeker nog niet volledig op punt. In dit opzicht, 49% van de nieuw bestelde bedrijfswagens was eind 2021 al een plug-inhybride of een volledig elektrische wagen.<sup>227</sup> Toch mag deze vooruitgang in het gebruik van elektrische bedrijfswagens niet overschat worden. *“Bedrijfswagens (hebben namelijk slechts) een relatief beperkte impact op het totale Belgische wagenpark (...). Van de 5,85 miljoen auto's in ons land zijn er ruwweg 1,1 miljoen ingeschreven als bedrijfswagens.”*<sup>228</sup> Dus de voordelen bij de aankoop en het gebruik van elektrische wagens zullen op meerdere vlakken moeten spelen.<sup>229</sup>
113. **BELEIDSMAATREGELEN BIJ AANKOOP EN GEBRUIK VAN ELEKTRISCHE WAGENS** – Om de aankoop van elektrische wagens te stimuleren kunnen verschillende maatregelen genomen worden. Eén van die maatregelen is het toepassen van een verlaagd btw-tarief op de aankoop van deze voertuigen zelf. De aankoop van een elektrische wagen is evenwel een eerste stap. Eens de wagen aangekocht is, moet deze daarna natuurlijk ook efficiënt gebruikt kunnen worden. Dit zal alleen mogelijk zijn in de mate dat het voertuig ook *opgeladen* kan worden.<sup>230</sup>

## §1. Aankoop elektrische wagens

114. **ECOLOGISCHE PRODUCTEN** – Het is niet te ontkennen dat voor bijna ieder nieuw product ook een klimaatvriendelijker alternatief bestaat. In het kader van de circulaire economie kan dan ingezet worden op klimaatvriendelijkere alternatieven. Een mogelijke piste die hierbij bewandeld zou kunnen worden, is om voor dezelfde soorten van producten te werken met verschillende btw-tarieven afhankelijk van of zij al dan niet klimaatvriendelijk of ecologisch zijn.
115. **ELEKTRISCHE WAGENS** – Elektrische wagens hebben geen uitstoot en kunnen vandaag een voldoende lange afstand afleggen (gecombineerd met het toenemende aantal van laadplaatsen) om een klimaatvriendelijker alternatief te bieden voor de standaard diesel of benzine wagens. Zoals eerder aangegeven, is er al een enorme verandering waar te nemen in de praktijk met betrekking tot elektrische bedrijfswagens. Bedrijfswagens hebben evenwel

---

<sup>227</sup> B. KURSTJENS, “Autosector vreest elektrische tweedeling samenleving in 2030”, *DeTijd* van 14 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/auto/autosector-vreest-elektrische-tweedeling-samenleving-in-2030/10366803>.

<sup>228</sup> B. KURSTJENS, “Autosector vreest elektrische tweedeling samenleving in 2030”, *DeTijd* van 14 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/auto/autosector-vreest-elektrische-tweedeling-samenleving-in-2030/10366803>.

<sup>229</sup> Vr. en Antw. Kamer 2007-10, 14 september 2009, nr. 52/147 (Vr. nr. 0147 P. LOGGHE).

<sup>230</sup> E. MASSET, “Je elektrische auto thuis opladen met een snellader: tegen welk btw-tarief?”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2019/20, nr. 380 - 20 mei 2019.



een relatief beperkte impact op het totale Belgische wagenpark.<sup>231</sup> Er zal dus ook gekeken moeten worden naar fiscale beleidsmaatregelen in hoofde van natuurlijke personen.

116. **FISCALE MAATREGELEN: INVOEREN VAN VERLAAGD BTW-TARIEF** – Eén van de huidige problemen van elektrische wagens is dat deze in het algemeen nog steeds duur uitvallen. Om bijgevolg bedrijven en natuurlijke personen aan te moedigen toch de overstap te maken naar een elektrische *fleet* of wagen, kan gedacht worden aan een verlaging van het btw-tarief op de aankoopprijs van deze klimaatvriendelijkere voertuigen. *“Een lager btw-tarief is voor bedrijven en particulieren zeer aantrekkelijk om het aankoopgedrag aan te passen. Uiteraard moet deze maatregel tijdelijk zijn. Een elektrische wagen maakt immers ook gebruik van de wegen en van onze infrastructuur. Maar een contingent van 1 miljoen elektrische wagens is hoogstnodig om onze luchtverontreiniging en de klimaatopwarming aan te pakken.”*<sup>232</sup> Als voorbeeld kan gekeken worden naar Noorwegen waar een geheel aan stimuli wordt voorzien waaronder ook een verlaging van de verschuldigde btw op de aankoop van elektrische wagens.
117. **FINANCIËLE EN FISCALE STIMULI IN NOORWEGEN** – Noorse consumenten worden al geruime tijd sterk gestimuleerd om elektrische voertuigen aan te kopen en te gebruiken. Aangezien Noorwegen, samen met Denemarken, de hoogste aanschafbelasting op nieuwe auto's ter wereld heeft, brengen verregaande financiële stimuli de aanschafkosten van een elektrisch voertuig op hetzelfde niveau als een vergelijkbare traditionele benzinewagen.<sup>233</sup> Een eerste fiscale maatregel die door de Noorse regering werd genomen is dat elektrische wagens vrijgesteld worden van registratiebelastingen. De belasting is daarbij ook nog eens gebaseerd op zowel het motorvermogen als de CO<sup>2</sup>-uitstoot waardoor zelfs voor hybride wagens de totale belastingwaarde ook beperkt blijft. Ten tweede zijn elektrische voertuigen ook vrijgesteld van btw, die in Noorwegen momenteel 25% bedraagt, met goedkeuring van de *EFTA Surveillance Authority* dat het verlaagd tarief goedgekeurd heeft tot eind 2022.<sup>234</sup> Ook deze maatregel is

---

<sup>231</sup> B. KURSTJENS, “Autosector vreest elektrische tweedeling samenleving in 2030”, *DeTijd* van 14 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/auto/autosector-vreest-elektrische-tweedeling-samenleving-in-2030/10366803>.

<sup>232</sup> J. DE SMET, “Verlaag de btw op elektrische wagens”, *Opinie in DeTijd* van 16 november 2018, <https://www.tijd.be/opinie/algemeen/Verlaag-de-btw-op-elektrische-wagens/10069826>.

<sup>233</sup> K.Y. BJERKAN, T.E. NORBECH, M.E. NORDTOMME, “Incentives for promoting Battery Electric Vehicle (BEV) adoption in Norway”, *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, Volume 43, March 2016, Pages 169-180, <https://doi.org/10.1016/j.trd.2015.12.002>; F. FIGENBAUM, T. ASSUM, M. KOLBENSTVEDT, “Electromobility in Norway: Experiences and Opportunities”, *Research in Transportation Economics*, Volume 50, August 2015, Pages 29-38, <https://doi.org/10.1016/j.retrec.2015.06.004>; E. FIGENBAUM, M. KOLBENSTVEDT, B. ELVEBAKK, “Electric vehicles - Environmental, economic and practical aspects - As seen by current and potential users”, *TØI report* 1329/2014, <https://www.toi.no/getfile.php/1337250-1411472277/Publikasjoner/T%C3%98I%20rapporter/2014/1329-2014/1329-2014-el.pdf>; S. HARDMAN, A. CHANDAN, G. TAL, T. TURRENTINE, “The effectiveness of financial purchase incentives for battery electric vehicles – A review of the evidence”, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* Volume 80, December 2017, Pages 1100-1111, <https://doi.org/10.1016/j.rser.2017.05.255>.

<sup>234</sup> *EFTA Surveillance Authority* houdt toezicht op de naleving van de regels van de Europese Economische Ruimte (EER) in IJsland, Liechtenstein en Noorwegen, waardoor zij kunnen deelnemen aan de Europese interne markt. Op 16 december 2020 gaf de autoriteit de goedkeuring aan Noorwegen aangezien de maatregel in overeenstemming is met de EER-doelstellingen inzake milieubescherming door een stimulans te creëren om elektrische emissievrije

dus een extra stimulans voor consumenten om over te stappen naar klimaatvriendelijkere voertuigen aangezien ze de aankoopkosten al voor een stuk verminderen. Een laatste maatregel is dat elektrische voertuigen ook het laagste tarief van de voertuigheffing genieten. Dit betekent een lagere besparing dan bij de andere fiscale stimulansen, maar daar staat wel een herhaling tegenover. Andere financiële stimuli voor elektrische voertuigen in Noorwegen omvatten vrijstelling van tolheffing en van het betalen van ticketgelden op veerboten in de meeste provincies, en gratis parkeren op gemeentelijke openbare parkeerplaatsen. Ten slotte hebben elektrische wagens ook toegang tot busbanen. Al deze maatregelen samen zorgen dan wel voor een aantrekkelijk plaatje om toch de overstap te maken naar een elektrisch alternatief.

118. **VERLAAGD BTW TARIEF OP ELEKTRISCHE FIETSEN** – Een goed alternatief voor het gebruik van de wagen kan ook gevonden worden in elektrische fietsen. Daarvoor werd met de reeds aangehaalde herziening van de btw-tarieven voorzien in de toepassing van 6% op de levering van fietsen, inclusief elektrische fietsen.<sup>235</sup> *“Ingevolge de wet van 13 april 2019 tot instelling van een verlaagd btw-tarief bij de aankoop van fietsen en elektrische fietsen, werd beslist om het btw-tarief van toepassing op de levering van fietsen en elektrische fietsen te verminderen tot 6 %. Aangezien het in 2019, op basis van de Europese btw-reglementering, enkel mogelijk was het normale tarief toe te passen op die categorieën van goederen, werd de inwerkingtreding van de wet van 13 april 2019 uitgesteld tot op het ogenblik dat de bijlage III van de btw-richtlijn op zodanige wijze zou zijn aangepast, dat rechtsgeldig een verlaagd btw-tarief zou kunnen worden ingevoerd op de levering van fietsen.”*<sup>236</sup> Hoewel oorspronkelijk wel voorzien werd in de mogelijke toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van (elektrische) fietsen, werd op de valreep bij in ministerraad overlegd KB evenwel beslist, de tariefverlaging ten aanzien van fietsen te schrappen (KB van 6 april 2022, aanpassing rubriek XXIII van tabel A van de bijlage bij KB nr. 20). *“De schrapping treedt in werking op dezelfde dag waarop het verlaagd tarief in werking zou treden (op 6 april 2022 dus, dag van publicatie van de aangepaste Bijlage III in het EU Publicatieblad). Blijkbaar is de schrapping in hoofdzaak ingegeven door de vrees, dat het voordeel van de tariefverlaging, gelet op de voortgalopperende inflatie, niet terecht dreigt te komen bij de consument, maar wel bij de fietsleveranciers die de btw-verlaging zouden kunnen gebruiken om als het ware geruisloos een prijsverhoging door te voeren (door hun geafficheerde prijzen, inclusief 21 % btw, zonder meer op hetzelfde niveau te behouden, maar dan wel met inclusief slechts 6 % btw). De levering van fietsen blijft bijgevolg*

---

voertuigen te kopen of te leasen in plaats van alternatieven op fossiele brandstof. De maatregelen zijn ook evenredig en geschikt om die doelstelling te verwezenlijken. De steunregeling levert wel een indirect voordeel op voor fabrikanten en dealers van elektrische auto's. De regeling discrimineert echter niet tussen autofabrikanten, aangezien alle modellen elektrische auto's voor steun in aanmerking komen. (Zie hiervoor: L. AMBAGTSHEER-PAKARINEN, EFTA Surveillance Authority Prolongs Norwegian VAT Exemption for Electric Zero-Emission Vehicles, IBDF; <https://www.eftasurv.int/>).

<sup>235</sup> Punt 25 van Bijlage III van de Btw-richtlijn; DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Goederen onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw , 742-762 (21 p.).

<sup>236</sup> DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Goederen onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw , 742-762 (21 p.).

*onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %.”*<sup>237</sup> Vandaag geldt er bijgevolg geen verlaagd btw-tarief voor elektrische fietsen in België. Toch blijft hiertoe de mogelijkheid onder Europees recht als België zou willen inzetten op bijkomende klimaatvriendelijkere alternatieven voor de traditionele benzineauto's.

## §2. Laadpalen

119. **LAADSTATIONS: LAADPALEN EN LAADPUNTEN** – Nadat een elektrische auto is aangekocht, moet men deze natuurlijk ook nog kunnen gebruiken. Daartoe zijn de nodige elektrische energievoorzieningen nodig. Elektrische voertuigen kunnen voorzien worden van (elektrische) energie via een laadstation, i.e. laadpalen en laadpunten, die bestaan uit een elektrische aansluiting met een stekker om aan het voertuig te koppelen. Laadpunten zijn stopcontacten die specifiek ontworpen zijn om elektrische auto's te kunnen opladen. Zij worden gewoonlijk op de muur van een onroerend goed geïnstalleerd waardoor zij ook kwalificeren als onroerende goederen uit bestemming. Het gevolg hiervan is dat laadpunten hun roerend karakter onder de btw-wetgeving behouden met alle gevolgen van dien (zie *infra* randnummer 129). Laadpalen daarentegen worden rechtstreeks in de grond ingelijfd waardoor deze kwalificeren als onroerende goederen uit hun aard.<sup>238</sup> Het verschil in gevolgen van deze kwalificaties wordt hieronder uiteengezet.
120. **TERBESCHIKKINGSTELLING LAADSTATIONS HEEFT FISCALE GEVOLGEN** – Veel bedrijven bieden de mogelijkheid aan om de auto's op hun terreinen op te laden en ook verschillende publieke laadpalen bevinden zich verspreid over het Belgische grondgebied en in het buitenland. Om het opladen van hun auto ten alle tijden te kunnen verzekeren kiezen werknemers er echter steeds vaker voor om ook een laadpaal bij hen thuis te laten plaatsen. Het is precies in dit geval dat er op btw-vlak nog verbeteringsmogelijkheden zijn. Dit staat dan nog los van andere (openstaande) vraagstukken of problemen op het vlak van andere belastingen.<sup>239</sup> Hierop zal verder echter niet worden ingegaan.
121. **INSTALLATIE VAN LAADPALEN IS WERK IN ONROERENDE STAAT** – Het plaatsen van een laadpaal is vaak niet goedkoop. Werkgevers bieden dan ook in bepaalde gevallen aan om de kost van de laadpaal in eerste instantie op zich te nemen. De werkgever zal de laadpaal dan laten installeren bij de werknemer thuis. Bij de installatie van het laadstation heeft het onderscheid tussen laadpunten en laadpalen dat hierboven werd aangehaald, weinig belang. De levering

---

<sup>237</sup> DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Goederen onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., *Btw*, 742-762 (21 p.).

<sup>238</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

<sup>239</sup> Voordeel alle aard (zie bijvoorbeeld: X, “Elektrische bedrijfswagen. Oplaadpunt bij werknemer thuis op kosten van werkgever. Eigendomsoverdracht naar werknemer”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1628, p. 14 en <http://www.fiscoloog.be> (16 oktober 2019); Voorafgaande beslissing nr. 2018.1058 van 19 februari 2019; zie ook voorafgaande beslissing nr. 2019.0158 van 30 april 2019 (randnr. 30)) of investeringsaftrek (zie bijvoorbeeld: L. MAES, “Nooit investeringsaftrek voor laadpalen op de thuisbasis?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1753, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (6 juli 2022); C. BUYSSE, L. MAES, “Verhoogde investeringsaftrek CO2-vrije vrachtwagens, enz. : al vanaf 2022”, *Fiscoloog* 2021, afl. 1721, p. 9 en <http://www.fiscoloog.be> (3 november 2021)).

met plaatsing van een laadpaal kwalificeert namelijk als een 'echt' werk in onroerende staat<sup>240</sup>, terwijl de levering met plaatsing van een laadpunt *gelijkgesteld* wordt met werk in onroerende staat.<sup>241</sup> Kortom, in beide gevallen betreft het dus wel een werk in onroerende staat.<sup>242</sup>

122. **INSTALLATIE VAN LAADPALEN AAN PRIVÉWONING KAN ONDER VERLAAGD TARIEF** – *“Werk in onroerende staat aan een privéwoning die ouder is dan 10 jaar en die hoofdzakelijk wordt gebruikt voor bewoning, is (dan) onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 6 % (rubriek XXXVIII van tabel A, van de bijlage bij het tarieven-KB nr. 20; zie in het bijzonder § 3, punt c) van deze rubriek). Het verlaagd tarief kan dus ook van toepassing zijn op de levering met plaatsing van een laadinstallatie in een privéwoning (Circ., punt 2.2.).”*<sup>243</sup> De administratie vereist hiertoe wel dat het laadstation wordt geïnstalleerd aan de woning zelf, aan de garage of carport, aan de toegangsweg tot de woning of op het buitenterras.<sup>244</sup> *“Indien het laadstation niet in de eigenlijke woning wordt geïnstalleerd of meer algemeen op een andere plaats dan hierboven vermeld, is het verlaagd tarief niet van toepassing op de levering en installatie ervan”. “Handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning zijn immers uitdrukkelijk uitgesloten van het verlaagd tarief”. Dit is bv. het geval wanneer de laadinstallatie wordt geplaatst in een afzonderlijke garagebox die in de buurt van de woning wordt gehuurd of is gekocht.”*<sup>245</sup> Als er dus effectief sprake is van de installatie aan de privéwoning van de werknemer die ouder is dan 10 jaar en die hoofdzakelijk gebruikt wordt als bewoning, dan kan het verlaagd btw-tarief toegepast worden ongeacht of de installatie wordt betaald door de werkgever en ongeacht of die het laadstation vervolgens al dan niet tegen betaling ter beschikking zou stellen van zijn werknemer.<sup>246</sup> Waar echter ook bijkomend belang aan gehecht moet worden is dat de woning hoofdzakelijk gebruikt moet worden als bewoning. *“Wanneer de woning (dan) gedeeltelijk voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, is het verlaagd btw-tarief niet van toepassing wanneer het beroepsmatige gebruik de overhand heeft, behalve wanneer het laadstation in het privégedeelte van de woning wordt geïnstalleerd. Het verlaagd btw-tarief is ook niet van toepassing wanneer het laadstation*

---

<sup>240</sup> Artikel 19, §2 WBTW.

<sup>241</sup> Circ., punt 2.1.; zie art. 20, § 2, tweede lid, 1°, c) KB nr. 1

<sup>242</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>243</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>244</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021; I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>245</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>246</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022) en zie, naar analogie, aanschrijving nr. 6/1986 van 22 augustus 1986, randnr. 50.

*wordt geplaatst in het gedeelte van de woning dat voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, zelfs wanneer het privégebruik overwegend is.”*<sup>247</sup>

123. **INSTALLATIE AAN ANDERE GEBOUWEN KUNNEN OOK ONDER VERLAAGD TARIEF** – Naast het verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op privéwoningen die ouder zijn dan 10 jaar, zijn er ook nog andere gevallen waarin een verlaagd btw-tarief van toepassing kan zijn op werk in onroerende staat. De installatie van een laadstation kan bijvoorbeeld ook onder een verlaagd btw-tarief als onroerende werken ten behoeve van sociale huisvestingsmaatschappijen (zie hiervoor rubriek XXXVI van tabel A, KB nr. 20) of ten behoeve van instellingen die o.m. wooncomplexen voor bejaarden, enz. uitbaten (zie hiervoor rubrieken X en XI, van tabel B).<sup>248</sup>
124. **EIGENAAR VAN DE LAADPAAL NA INSTALLATIE MET RECHT OP AFTREK?** – Stel dat de werkgever de laadpaal heeft laten installeren bij de werknemer thuis. Vanuit een juridisch perspectief heeft dit tot gevolg dat de laadpaal eigendom is van de werkgever zonder dat dit dan gekwalificeerd kan worden als een onderdeel van de elektrische installatie van de onderneming. Dit is namelijk enkel mogelijk in de mate dat de laadpaal op de terreinen van het bedrijf zelf geplaatst wordt. Deze kwalificatie is van belang om het recht op aftrek van de onderneming te bepalen.<sup>249</sup> In de mate dat het laadstation behoort tot de elektrische installatie van de onderneming dan zal dit tot gevolg hebben dat de installatiekosten volledig aftrekbaar zijn *“ingeval “het laadstation enkel wordt gebruikt door de bestuurders, zaakvoerders en werknemers van de belastingplichtige onderneming met volledig recht op aftrek”, of “wanneer klanten of leveranciers van deze belastingplichtige onderneming (al dan niet tegen betaling) het laadstation kunnen gebruiken in het kader van hun bezoek aan de belastingplichtige”, of nog, “wanneer derden het laadstation tegen betaling kunnen gebruiken”.* Aangezien deze kosten geen kosten zijn die betrekking hebben op de voertuigen zelf, zal de algemene aftrekbeperking voor auto’s<sup>250</sup> wel niet doorwerken.<sup>251</sup> Aangezien in het geval van een installatie van een laadstation bij de werknemer niet kan kwalificeren als een onderdeel van de elektrische installatie van de onderneming, betekent dit dat het recht op aftrek berekend zal moeten worden in de mate dat het laadstation beroepsmatig gebruikt wordt.<sup>252</sup>
125. **BEPALEN BEROEPSMATIG KARAKTER VAN HET GEBRUIK VAN DE LAADPAAL** – Om het beroepsmatig karakter van het gebruik van de laadpaal te bepalen moet een onderscheid gemaakt worden naargelang de laadpaal ter beschikking gesteld wordt aan de werknemer *om niet* of *onder*

<sup>247</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>248</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>249</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>250</sup> Artikel 45, §2 WBTW.

<sup>251</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022) en zie, naar analogie, inzake de kosten van parkings, Besl. nr. E.T.108.474 van 9 december 2004; (Circ., punt 2.4.1.).

<sup>252</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

*bezwarende titel*, i.e. een onderscheid naargelang ‘betaald’ wordt voor (het gebruik van) de laadpaal.<sup>253</sup> Onder een terbeschikkingstelling onder bezwarende titel moet begrepen worden zowel situaties waarin *“een werknemer het laadstation ter beschikking krijgt in ruil voor een vermindering van het nettoloon, maar ook de situatie waarbij een werknemer in het kader van een cafetariaplan met puntensysteem kan opteren voor een laadstation bij hem thuis, maar daardoor afziet van andere voordelen die hij in het kader van het cafetariaplan zou kunnen genieten.”*<sup>254</sup> Let wel, in de mate dat er sprake is van de vermindering van het brutoloon van de werknemer, dan zal er sprake zijn van een terbeschikkingstelling om niet.<sup>255</sup>

126. **TERBESCHIKKINGSTELLING OM NIET EN RECHT OP AFTREK** – Als het laadstation *om niet* ter beschikking gesteld wordt, i.e. als in principe geen vergoeding betaald moet worden door de werknemer, dan zal het recht op aftrek van de werkgever worden beperkt ten belope van het beroepsmatig gebruik van de wagen.<sup>256</sup> *“Het beroepsmatig gebruik van het laadstation wordt op dezelfde manier vastgesteld als het beroepsmatig gebruik van de elektrische wagen ter beschikking gesteld van de werknemer.”*<sup>257</sup> *“Bijgevolg wordt de btw-aftrek vastgesteld aan de hand van één van de drie methodes die gelden voor het voertuig zelf (waaronder de 'algemene' aftrekbeperking tot 35 %)*<sup>258</sup> (...). *Met dien verstande dat de algemene aftrekbeperking tot 50 % voor auto's ook hier niet doorwerkt.”*<sup>259</sup>
127. **TERBESCHIKKINGSTELLING ONDER BEZWARENDE TITEL EN RECHT OP AFTREK** – *“In de situatie waarbij de werknemer een vergoeding moet betalen aan de werkgever voor het bekomen van een laadstation bij hem thuis (i.e. een terbeschikkingstelling onder bezwarende titel), zijn de aftrekbeperkingen van de artikelen 45, § 1 en 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet van toepassing indien de terbeschikkingstelling van het goed gebeurt tegen een vergoeding die gelijk is aan de normale waarde (overeenkomstig artikel 32, van het Btw-Wetboek).”*<sup>260</sup> Dit is ook logisch aangezien de werkgever op de vergoeding ook btw zal moeten aanrekenen. Hier is dus geen beperking van het recht op aftrek nodig.<sup>261</sup>

<sup>253</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>254</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

<sup>255</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

<sup>256</sup> Artikelen 45, §1 en 45 §1quinquies van het Btw-Wetboek; I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>257</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

<sup>258</sup> Circ. AAFisc. nr. 36/2015 (nr. E.T.119.650) van 23 november 2015; Fisc., nr. 1455 , p. 4.

<sup>259</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>260</sup> Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021.

<sup>261</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).



128. **VERKOOP VAN LAADPALEN** – Bovenstaande regels zijn van toepassing in de mate dat de laadpaal eigendom blijft van de werkgever en waarbij de werknemer deze laat plaatsen tegen het al dan niet betalen van een vergoeding. Het is echter niet moeilijk in te beelden dat na verloop van tijd de werknemer het bedrijf zou verlaten. In dat geval zal de werknemer vaak willen opteren om het laadstation over te kopen van zijn werkgever. De vraag die dan gesteld moet worden is of deze (ver)koop onder btw kan of onder registratierechten moet.
129. **FISCALE GEVOLGEN VAN DE VERKOOP VAN DE LAADPAAL: REGISTRATIERECHT EN HERZIENING BTW?** – De laadpaal zal in principe gekwalificeerd moeten worden als onroerend uit zijn aard in de mate dat deze in de grond verankerd is, en dit in tegenstelling tot een kwalificatie als roerend vanuit een btw-perspectief wanneer er sprake is van laadpunten in de muur.<sup>262</sup> Uitgaande van een onroerende kwalificatie, betekent dit dan ook dat de verkoop in principe zal moeten gebeuren onder registratierechten (en dus niet onder btw). Het gevolg hiervan is dat de oorspronkelijk afgetrokken btw in hoofde van de werkgever niet langer aftrekbaar is en dat dus een herziening van de btw zal moeten gebeuren.<sup>263</sup> Let wel een herziening is enkel vereist in de mate dat de laadpaal *om niet* geïnstalleerd en ter beschikking gesteld werd.<sup>264</sup> De herziening zal gebeuren via een onttrekking wanneer het gaat om een roerend laadpunt, maar via een terugbetaling van een deel van de historische btw-aftrek.<sup>265</sup> In beide gevallen zal de herzieningstermijn 5 jaar of 15 jaar bedragen afhankelijk van de specifieke omstandigheden. Het laatste geval zal zich daarbij voordoen wanneer er sprake is van een nieuwbouw en waardoor dus ook geen verlaagd btw-tarief toegepast is geweest op installatie aangezien daar vereist werd dat de woning ouder was dan 10 jaar. *“Omdat ‘het voor een werkgever niet altijd duidelijk is in welke mate een laadstation geïnstalleerd bij een werknemer als roerend of onroerend kwalificeert, zal de administratie geen kritiek uiten indien de werkgever enkel overgaat tot een herziening’ (ook als in feite een ‘onttrekking’ zou moeten worden belast).”*<sup>266</sup> De circulaire vermeldt het verder niet, maar de voormelde herzieningsregels gelden enkel als de installatie van het laadstation meer kost dan 1.000 EUR.<sup>267</sup> Als dat niet het geval zou zijn, dan is er namelijk geen sprake van een ‘bedrijfsmiddel’ in hoofde van de werkgever.<sup>268</sup>

---

<sup>262</sup> S. RUYSSCHAERT, “Laadpalen en btw”, *FISCWEEK* 2022, nr. 40.

<sup>263</sup> Artikel 10, § 1, eerste lid, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3.

Let wel: *“Rekening houdende dat het voor een werkgever niet altijd duidelijk is in welke mate een laadstation geïnstalleerd bij een werknemer als roerend of onroerend kwalificeert, zal de administratie geen kritiek uiten indien de werkgever enkel overgaat tot een herziening in de zin van artikel 10, § 1, eerste lid, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3, zoals beoogd voor laadstations die onroerend uit hun aard zijn.”* (zie Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021).

<sup>264</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>265</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>266</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>267</sup> I. MASSIN, “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022).

<sup>268</sup> Artikel 1, 1° MB nr. 1.

130. **VOORSTEL: VERKOOP LAADSTATION ONDER BTW** – Een herziening is natuurlijk fiscaal niet interessant voor de werkgever en moedigt dus ook niet aan om te helpen overstappen naar het gebruik van elektrische wagens. Verder zal ook een notaris betrokken moeten worden bij de verkoop van de laadpaal onder registratierechten, hetgeen ook niet goedkoop is. Een mogelijke toekomstige oplossing hier zou dan ook kunnen zijn om de verkoop van de laadpaal aan de werknemer toch onder btw te kunnen laten gebeuren, zodat enige herziening niet nodig zou zijn en de verkoop zonder tussenkomst van de notaris zou kunnen gebeuren.

## Afdeling III : Voedselafval

131. **OOK DE VOEDINGSSECTOR ZORGT VOOR VEEL AFVAL** – Zoals *supra* al werd aangegeven in randnummer 12 e.v., gaat “een derde van al het voor menselijke consumptie geproduceerde voedsel (...) verloren of wordt verspild, wat naar schatting jaarlijks 990 miljard dollar kost.”<sup>269</sup> “Wereldwijd wordt nog steeds 14% van het geproduceerde voedsel verspild tussen de oogst en de verkoop.”<sup>270</sup> Ook in de voedselsector zijn dan ook maatregelen nodig om afval en verspilling tegen te gaan.
132. **VOEDSELRESTEN EN BTW** – Hiertoe kan onder andere ook gekeken worden of btw kan helpen bij het voorkomen van die grote hoeveelheden afvalresten. Btw is niet het beste of meest doeltreffende instrument om vermijdbare voedselverspilling te verminderen. Toch zou de btw-wetgeving een *impact* kunnen hebben op die (vermijdbare) voedselverspilling, althans waar het afval wordt geproduceerd.<sup>271</sup>

### §1. Schenken van voedingsmiddelen aan voedselbanken

133. **DONATIE VAN PRODUCTEN AAN VOEDSELBANKEN** – Zoals *supra* al kort aangehaald werd in randnummer 17, is één van de oplossingen om voedselverspilling en -afval tegen te gaan door bijna vervallen producten aan voedselbanken te geven. Een donatie aan voedselbanken heeft meerdere voordelen. Voedselbanken geven namelijk de mogelijkheid aan de zwakkere mensen en gezinnen in onze samenleving om kosteloos aan eten en andere levensmiddelen te geraken.<sup>272</sup> Niet iedereen heeft namelijk de economische middelen om aan zulke producten te geraken. Door voedselproducten aan voedselbanken te doneren worden niet enkel de zwakkeren in onze maatschappij geholpen, maar wordt ook het weggooien van nog steeds bruikbare of consumeerbare producten voorkomen. Dit ligt helemaal in lijn met het voorkomen van restafval in het kader van een circulaire economie. De btw-behandeling van donaties aan bijvoorbeeld voedselbanken genieten in België een bijzonder btw-regime.

---

<sup>269</sup> R. A. C. M. BROEKMEULEN, K. H. VAN DONSELAAR, “Quantifying the potential to improve on food waste, freshness and sales for perishables in supermarkets”, *International Journal of Production Economics*, Volume 209, March 2019, Pages 265-273, <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2017.10.003>.

<sup>270</sup> <https://www.eurofoodbank.org/food-banks-call-for-more-tax-incentives-in-the-fight-against-food-waste/>

<sup>271</sup> J. MARTHINSEN, P. SUNDT, O. KAYSEN, K. KIRKEVAAG, 2012. “Prevention of Food Waste in Restaurants, Hotels, Canteens and Catering”, Nordic Council of Ministers, Copenhagen, <http://norden.diva-portal.org/smash/get/diva2:701203/FULLTEXT01.pdf>.

<sup>272</sup> Belgische Federatie van Voedselbanken (BFVB), <https://www.foodbanks.be/nl>.

## A. Administratieve tolerantie in België

134. **DONATIE IS EEN LEVERING VOOR BTW-DOELEINDEN** – In de meeste gevallen zullen de goederen die de belastingplichtige besluit te schenken, zijn toegerekend aan zijn bedrijfsactiviteit. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de voorraden van supermarkten die producten aankopen met als doel deze weder te verkopen. Eenmaal de goederen in het btw-stelsel zijn ingevoerd, moeten de aangekochte goederen het ook verlaten. Met andere woorden, ze moeten onderworpen zijn aan een eindverbruik en dus in de regel aan belastingheffing. Als de producten niet worden aangewend voor bedrijfsdoeleinden (in het bijzonder een belastbare handeling als zodanig of een fictieve handeling), is de andere manier om het btw-stelsel te verlaten, om eraan te worden onttrokken.<sup>273</sup> In dit opzicht komt het doneren of 'gratis weggeven' van etenswaren door supermarkten op het vlak van btw in principe neer op een onttrekking van deze goederen en moet dit bijgevolg als een 'fictieve' levering of met een levering gelijkgestelde transactie worden aangemerkt (*cfr.* de definitie in Deel II: Begrippen).<sup>274</sup> Het gevolg hiervan is, dat op deze levering in de regel ook btw moet worden afgedragen. Een belastingplichtige die aan zijn bedrijf een goed 'onttrekt' om het weg te schenken, wordt namelijk geacht het goed te hebben 'geleverd', wanneer hij eerder voor dat goed ook de voorbelasting heeft afgetrokken.<sup>275</sup> Dit zorgde in het verleden tot situaties waarin het goedkoper was voor supermarkten om onverkochte (bijna) vervallen producten weg te gooien, dan deze weg te schenken aan instanties die deze producten wel nog konden gebruiken. Door deze producten weg te gooien was namelijk geen (bijkomend) btw-bedrag verschuldigd in de vorm van een herziening van het recht op aftrek.<sup>276</sup>
135. **ADMINISTRATIEVE TOLERANTIE LAAT DE BTW-HEFFING TOCH ACHTERWEGEN** – Dit zorgde in de praktijk voor bijkomende hoeveelheden verspilling van etenswaren die wel gebruikt/geconsumeerd zouden kunnen worden. Om dit tegen te kunnen gaan werd uiteindelijk in 2013 een administratieve tolerantie ingevoerd in België. *“Gelet op het humanitair doel van de Voedselbanken en de wil van producenten en distributiebedrijven in de voedingssector om onverkoopbare voedingswaren gratis weg te schenken met het oog op de gratis verdeling ervan onder de behoeftige personen, zal de btw-Administratie de heffing van btw over de onttrekkingen die hiermee gepaard gaan niet eisen, mits voldaan is aan de hierna bepaalde omstandigheden, modaliteiten en voorwaarden.”*<sup>277</sup>
136. **UITBREIDING TOLERANTIE** – De tolerantie werd verder uitgebreid in 2015. Met een tweede beslissing breidde de administratie deze toegeving namelijk uit tot schenkingen van

<sup>273</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.

<sup>274</sup> I. MASSIN, “Schenking aan Voedselbanken voortaan zonder BTW-kost”, *Fiscoloog*, nr. 1352, dd. 11 september 2013, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (11 september 2013).

<sup>275</sup> Zie artikel 12, § 1, al. 1, 2° WBTW.

<sup>276</sup> Btw-Handleiding, nr. 384, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>277</sup> Beslissing nr. E.T.124.417 van 31.07.2013, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be) ; I. MASSIN, “Schenking aan Voedselbanken voortaan zonder BTW-kost”, *Fiscoloog*, nr. 1352, dd. 11 september 2013, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (11 september 2013).

voedingsmiddelen, bestemd voor menselijke consumptie, aan lokale besturen en aan door deze lokale besturen erkende lokale caritatieve instellingen.<sup>278</sup> *“Er werd vastgesteld dat buurtwinkels en kleinere warenhuizen vaak veel kleinere voedseloverschotten hebben dan grootdistributiebedrijven en daarom minder een beroep doen op de nationale voedselbanken. Aangezien buurtwinkels en kleinere warenhuizen dicht bij de lokale bevolking staan, verkiezen zij doorgaans om lokale initiatieven op het gebied van voedselhulp en armoedebestrijding te steunen. Volgens de minister van Financiën is het daarom aangewezen om de begunstigden niet te beperken tot de erkende voedselbanken en de bedoelde administratieve toegeving dus uit te breiden naar andere distributiekkanalen.”*<sup>279</sup>

137. **VERVANGEN BIJ CIRCULAIRE** – Deze besluiten werden in een laatste stap opgeheven en vervangen bij Circulaire nr. 2020/C/116 van 9 september 2020<sup>280</sup> dat KB nr. 59<sup>281</sup> becommentarieert. In 2018 werden deze twee beslissingen namelijk verankerd in de wet, zodat het gratis verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen bestemd voor menselijk gebruik niet meer gelijkgesteld wordt met een levering onder bezwarende titel, mits naleving van bepaalde voorwaarden:<sup>282</sup>

- De geschonken voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken andere dan geestrijke dranken, moeten bestemd zijn voor menselijke consumptie en daartoe ook nog geschikt zijn.<sup>283</sup> Ze kunnen verder ook niet meer verkocht worden tegen de normale commercialisatievoorwaarden wegens één of meer van de vier omstandigheden die het KB vermeldt.<sup>284</sup> Dit kan bijvoorbeeld zijn omdat de houdbaarheidsdatum van het goed verstrijkt ten laatste vijf dagen na de datum van de onttrekking van het goed, maar ook omdat de verpakking van het goed is beschadigd of niet in

<sup>278</sup> I. MASSIN, “Schenking voedingswaren : BTW-neutrale regeling uitgebreid”, *Fiscoloog*, nr. 1435, dd. 17 juni 2015, p. 9 en <http://www.fiscoloog.be> (17 juni 2015).

<sup>279</sup> Beslissing Btw nr. E.T.127.958 dd. 21.05.2015, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>280</sup> Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020.

<sup>281</sup> Koninklijk besluit 59 van 18 mei 2020 met betrekking tot de onttrekking van handelsgeschenken van geringe waarde en de onttrekking voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft.

<sup>282</sup> Zie artikel 12, §1, lid 1, 2°, b) en derde lid WBTW.

<sup>283</sup> Artikel 3, 1° van KB nr. 59.

Hierbij is het van geen belang welk btw-tarief van toepassing is op de levering van de goederen. Bijgevolg, worden onder andere ook bedoeld: kaviaar, langoesten en oesters waarvan de levering onderworpen is aan het standaard btw-tarief van 21 %. (zie Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020; H. DESCHACHT, M. GOVERS, “Belastbare handelingen – Levering van goederen – Gelijktelling met levering – Onttrekking van een goed om het om niet te verstrekken” in *Btw in de praktijk 2022*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); E. GEERAERTS, K. DE JONGE, “Weggeven van handelsgeschenken en voedingsmiddelen”, Btw Brief nr. 2019/10, November 2019 en [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ).

Merk hierbij ook op dat dit onder de vroegere administratieve tolerantie anders was. Daarvan werd namelijk uitdrukkelijk uitgesloten: 'luxeproducten' die zijn uitgesloten van het btw-tarief van 6 %. (zie B. DEDECKER, “Aftrek van belasting (art. 45 - art. 49) - Artikel 45 - Aftrek van voorbelasting - Uitsluitingen van het recht op aftrek - Uitsluiting van het recht op aftrek voor kosteloze handelingen – Handelsgeschenken van geringe waarde” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ).

<sup>284</sup> Artikel 3, 2° van KB nr. 59.

overeenstemming met de commercialisatiestandaard van de fabrikant of handelaar; het voedingsmiddel niet beantwoordt aan de productiestandaard vastgelegd door de fabrikant; of de gebruikelijke commercialisatieperiode voor het goed is verlopen.

- De schenking moet gebeuren aan welbepaalde instanties: aan (1) een 'voedselbank' die aan de gestelde voorwaarden voldoet; (2) een lokale, gemeentelijke, intercommunale, provinciale, gemeenschaps-, gewestelijke of federale administratie of overheid, in het kader van hun opdrachten tot het verdelen van voedselhulp aan behoeftige personen; of (3) elke caritatieve organisatie erkend door een overheid bedoeld in puntje 2.<sup>285</sup>
- Ten slotte zijn er ook nog een aantal na te leven formaliteiten. *“Zij houden in dat, in principe per schenking, een document in twee exemplaren moet worden opgesteld waarin de gegevens worden vermeld zoals opgesomd in het KB, en dat “uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de levering van goederen werd verricht”. In afwijking daarvan kan evenwel worden gewerkt met een maandelijks “verzameldocument [...] waarin de leveringen verricht in de loop van een maand worden gegroepeerd” en dat wordt opgesteld “uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin die leveringen van goederen werden verricht”.”*<sup>286</sup>

138. **TOEPASSINGSVOORWAARDEN ZORGEN ECHTER NOG VOOR PRAKTISCHE PROBLEMEN** – Dit bijzonder regime dat van toepassing is op de schenkingen van voedingsmiddelen aan onder andere voedselbanken, komt daarmee al voor een stuk tegemoet aan de doelstellingen van de circulaire economie om restafval (waaronder dus ook voedselresten) zoveel mogelijk te verminderen en om zo zuinig mogelijk om te springen met onze grondstoffen. Toch kunnen er nog een aantal bedenkingen gemaakt worden bij de toepassing van dit regime. Zo is één van de voorwaarden om het bijzonder regime te kunnen toepassen dat de geschonken goederen niet meer verkocht kunnen worden tegen de normale commercialisatievoorwaarden omdat onder andere de houdbaarheidsdatum van het goed ten laatste vijf dagen na de datum van de onttrekking van het goed verstrijkt. Echter, werd in de kamer hiertoe aangehaald dat: *“Hierdoor wachten heel wat producenten tot de laatste vijf dagen om hun goederen te schenken terwijl ze dat vroeger bijvoorbeeld enkele maanden of weken op voorhand deden. Een periode van 5 dagen tussen de aanbieding van de producten door de schenker en de vervaldatum, is te kort om een tijdige verdeling mogelijk te maken. Het lijkt erop dat deze passage een ongewenst effect heeft veroorzaakt. Het werpt een extra drempel op voor de broodnodige schenking van levensnoodzakelijke goederen.”*<sup>287</sup> Hierop kwam als antwoord van minister Van Peteghem dat *“een verlenging van de voornoemde*

---

<sup>285</sup> Artikel 4 van KB nr. 59.

<sup>286</sup> X, “Handelsgeschenken : geen beperking meer van één geschenk per jaar?”, *Fiscoloog*, nr. 1618, dd. 3 juni 2019, p. 13.

Zie ook in meer detail: artikel 5 van KB nr. 59; Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020.

<sup>287</sup> Mondelinge parlementaire vraag nr. 55027073C van mevrouw Nahima Lanjri d.d. 18.05.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 791 d.d. 18.05.2022, blz. 56.

*termijn van vijf dagen naar vijftien dagen de beste oplossing is voor het logistieke probleem. Zo blijft de gunstmaatregel ook in overeenstemming met de Europese regelgeving ter zake en wordt het risico op fraude en parallelle circuits eveneens niet vergroot. Ik heb dan ook aan mijn administratie de opdracht gegeven om de wettelijk voorziene termijn te wijzigen van vijf naar vijftien dagen. De wijziging van het KB is in voorbereiding en zal zo snel mogelijk worden omgezet en gepubliceerd.”*<sup>288</sup> Toch kan misschien overwogen worden om de vermelding van een termijn volledig weg te laten. Zelfs 15 dagen is namelijk zeer kort om de distributie op een goede manier rond te krijgen en het legt alleen maar beperkingen op om voedselafval zoveel mogelijk te verminderen.<sup>289</sup>

## **B. Schenking van voedsel binnen het Europees recht**

139. **HET SCHENKEN VAN VOEDSEL EN DE EUROPESE UNIE** – Aangezien de btw-Richtlijn niet voorziet in een voorkeursbehandeling voor de btw die van toepassing is op liefdadigheidsschenken, worden deze beschouwd als leveringen van goederen volgens de nationale implementaties van artikel 16 van de btw-Richtlijn.<sup>290</sup> Dit is het artikel dat voorziet in de toepassing van de fictieve leveringen en dus de onttrekking van goederen uit de economische activiteit van de belastingplichtige. Het probleem dat voortvloeit uit de strikte btw-heffing op giften is dat het belastingplichtigen ontmoedigt om giften te doen aangezien zij de btw zullen moeten dragen. Het probleem komt vooral naar voren bij het vergelijken van de btw-behandeling van schenkingen en die van de vernietiging van goederen die (om welke reden dan ook) niet meer kunnen worden verkocht. Aangezien de vernietiging van goederen in de regel geen negatieve gevolgen heeft voor belastingplichtigen, i.e. er is geen btw-aftrek of aanpassing van de voorbelastingaftrek in dat geval, stimuleert het gemeenschappelijke btw-stelsel belastingplichtigen dus om hun goederen te vernietigen in plaats van ze te schenken. *“Dit is dan ook de reden waarom veel lidstaten moeite hebben om de btw-richtlijn te “corrigeren”, hetzij indirect (d.w.z. door een beleid toe te passen voor de interpretatie of toepassing van de btw-richtlijn op bijvoorbeeld de vaststelling van een maatstaf van heffing) of direct (d.w.z. door preferentiële bepalingen vast te stellen zonder uitdrukkelijke grondslag in de btw-richtlijn).”*<sup>291</sup>
140. **INDIRECTE VOORKEUREN VOOR HET TEGENGAAN VAN Vernietiging in plaats van schenking** – In het kader van de indirecte preferentiële btw-behandeling van liefdadigheidsschenken volgen Lidstaten in het algemeen twee benaderingen. De eerste benadering is het toepassen van de nulwaardebenadering. Deze eerste benadering komt erop neer dat hoewel de schenking belastbaar is, de maatstaf van heffing gelijk is aan of bijna nul is. Dit kan leiden tot een

<sup>288</sup> Mondelinge parlementaire vraag nr. 55027073C van mevrouw Nahima Lanjri d.d. 18.05.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 791 d.d. 18.05.2022, blz. 56.

<sup>289</sup> Mondelinge parlementaire vraag nr. 55027073C van mevrouw Nahima Lanjri d.d. 18.05.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 791 d.d. 18.05.2022, blz. 56.

<sup>290</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.

<sup>291</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.



economisch resultaat dat vergelijkbaar is met een ten minste gedeeltelijke btw-vrijstelling (met behoud van het recht op aftrek). De toepassing van deze benadering kan teruggevonden in landen zoals Oostenrijk, Tsjechië, Denemarken, Duitsland en Nederland. De tweede benadering is om het begrip ‘handelsgeschenken van geringe waarde’ uit te breiden tot liefdadigheidsschenken. Deze benadering kan teruggevonden worden in bijvoorbeeld Griekenland, Litouwen en de Slowaakse Republiek. *“Over het algemeen worden dergelijke maatregelen niet vastgesteld als wetgevende handelingen (d.w.z. noch wetten noch verordeningen), maar zijn ze afgeleid van het beleid dat door de belastingautoriteiten wordt aangenomen bij toepassing van het binnenlandse btw-kader. Daardoor zijn ze niet eenvoudig te traceren en kunnen er problemen ontstaan met betrekking tot de zekerheid voor de belastingplichtigen.”*<sup>292</sup>

141. **DIRECTE VOORKEUREN VOOR HET TEGENGAAN VAN Vernietiging in plaats van schenking** – Andere Lidstaten hebben dan weer besloten om oplossingen te zoeken waarin de btw-Richtlijn zelf niet voorziet:

- Een eerste oplossing is door te voorzien in de economische vernietiging van onverkoopbare goederen (i.e. België en Italië). Dit wordt toegepast wanneer goederen die onverkoopbaar maar nog geschikt voor gebruik zijn, worden geschonken aan instellingen met een algemeen nut (in dit geval worden de btw-gevolgen van schenking gelijkgesteld met die van vernietiging van de geschonken goederen);
- Een tweede mogelijke oplossing is door verschillende uitzonderingen te voorzien op de belastingregel voor eigen verbruik (i.e. Bulgarije, Kroatië, Frankrijk, Hongarije, Roemenië en Slovenië). Deze regel is vergelijkbaar met de bovenstaande oplossing, maar over het algemeen gebaseerd op andere criteria dan de staat van de geschonken goederen (bv. de jaarlijkse waarde van de schenkingen). Het wordt ook vaak gekoppeld aan een anti-afvalbeleid en voedselbanken; en
- Een derde oplossing voorziet btw-vrijstellingen voor schenkingen aan instellingen van algemeen nut (Italië, Polen en Portugal). In tegenstelling tot de twee bovenstaande oplossingen is de schenking vrijgesteld van btw zodat het recht op aftrek blijft bestaan.

*“Al deze opties kunnen worden bekritiseerd op grond van het feit dat de btw-richtlijn geen grondslag biedt voor dergelijke maatregelen en dat zij derhalve niet in overeenstemming zijn met de EU-wetgeving. Volgens de onderzoeksdiensten van de Duitse Bondsdag is het met name mogelijk dat de billijkheid van het gemeenschappelijke btw-stelsel geen enkele oplossing toelaat die eerder op billijkheid dan op het Europese rechtskader is gebaseerd, wat precies het tegenovergestelde is van de in België toegepaste aanpak.”*<sup>293</sup>

---

<sup>292</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.

<sup>293</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.

142. **SCHENKING VAN VOEDSEL PAST BINNEN HET EUROPEES BELEID** – Ondanks het feit dat de hierboven aangehaalde maatregelen vaak niet toegelaten zijn op basis van het recht van de Europese Unie, moet dit ook genuanceerd worden. Hoewel namelijk de vormen van preferentiële btw-behandeling van liefdadigheidsgiften bekend zijn, is er geen melding van inbreukprocedures die ingeleid zijn tegen de lidstaten die deze toepassen. Men zou dus kunnen stellen dat er sprake is van stilzwijgende aanvaarding van de preferentiële btw-behandeling van liefdadigheidsgiften.<sup>294</sup> Ten tweede moet ook opgemerkt worden dat in veel lidstaten de btw-behandeling van liefdadigheidsdonaties deel uitmaken van een anti-afvalbeleid. Dit wordt op zijn beurt niet alleen bepleit door de Europese Unie, maar wordt zelfs door hen opgelegd aan de lidstaten. *“In feite vormt de schenking van onverkoopbare goederen een redelijk alternatief voor de anderszins noodzakelijke vernietiging ervan. Bovendien is het, gezien de onverkoopbaarheid van de goederen en de situatie van de ontvangers, moeilijk te beweren dat dergelijke schenkingen de markt verstoren. Tegen deze achtergrond kan worden betoogd dat het doel van artikel 16 van de btw-richtlijn (over de afschaffing van onterechte btw-voordelen die voortvloeien uit btw-aftrek) niet betrekking heeft op de liefdadige schenking van onverkoopbare goederen.”*<sup>295</sup> Toch zou een wijziging van artikel 16 van de btw-Richtlijn in dit opzicht alle twijfels kunnen wegnemen.

## §2. Restaurant- en cateringdiensten

143. **RESTAURANTS EN CATERING** – Naast supermarkten is er ook nog een andere grote bron dat tot heel wat voedselafval leidt, namelijk de horecasector. *“Restaurants zijn sociaal en cultureel belangrijk. Vanuit sociaal oogpunt bieden ze een ruimte waar mensen zich kunnen ontspannen en kunnen genieten van verschillende vormen van interpersoonlijke uitwisseling (...), terwijl het nuttigen van gerechten uit verschillende landen de gemiddelde persoon een manier biedt om in contact te komen met andere culturen dan die waaraan hij gewoonlijk wordt blootgesteld (...). De restaurantsector is ook economisch belangrijk en biedt werk aan "ongeveer 9% van de beroepsbevolking in ontwikkelde landen" (...). Minder bekend is dat de sector schadelijk is voor het milieu. Het is niet verwonderlijk dat restaurants weinig aandacht hebben gekregen van milieubeschermers als je kijkt naar de milieugevolgen van mijnbouw of productie. Toch begint de slinger te draaien. De kwestie van voedselverlies en voedselverspilling, die vooral in de restaurantsector veel voorkomt, begint internationaal de aandacht te trekken en wordt erkend als een bron van sociale, economische en ecologische zorg.”*<sup>296</sup> Ook hier kan dus gekeken worden naar mogelijke maatregelen om voedselverspilling tegen te gaan in het kader van een circulaire economie.

---

<sup>294</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF.

<sup>295</sup> B. GRYZIAK, European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF

<sup>296</sup> K.L. CHRIST and R. BURRITT, (2017), "Material flow cost accounting for food waste in the restaurant industry", *British Food Journal*, Vol. 119 No. 3, pp. 600-612. <https://doi.org/10.1108/BFJ-07-2016-0318>.

## A. Bestaande regelgeving

144. **VERSCHILLENDE TOEPASSELIJKE BTW-TARIEVEN** – Afhankelijk van de concrete omstandigheden kunnen verschillende btw-tarieven van toepassing zijn op de levering van spijzen (en dranken) in de horecasector, i.e. 6%, 12% of 21%. Hierbij moet een onderscheid gemaakt worden naargelang de maaltijden ter plaatse geconsumeerd zullen worden of dat deze meegenomen zullen worden, met andere woorden bij *take-away*.<sup>297</sup>
145. **LEVERING VAN EEN TAKE-AWAY MAALTIJD** – In de mate dat er sprake is van een eenvoudige levering van spijzen en/of dranken die *niet ter plaatse* worden geconsumeerd, dan zal deze levering belast moeten worden tegen het btw-tarief dat van toepassing is op de desbetreffende geleverde ‘goederen’.<sup>298</sup> Bijvoorbeeld de standaard voedingswaren zoals vlees, melk, etc. zullen daarbij onderworpen worden aan het verlaagd btw-tarief van 6%. Het gaat hierbij bijvoorbeeld over maaltijden zoals pizza, chinees, frieten, etc. Het standaard btw-tarief van 21% zal nog steeds van toepassing zijn op alcoholische dranken en op luxegoederen zoals kaviaar, kreeft, truffel, etc.
146. **MAALTIJDEN VOOR GEBRUIK TER PLAATSE** – Wanneer een maaltijd *ter plaatse* wordt gebruikt, dan is er sprake van een restaurantdienst.<sup>299</sup> “Onder restaurant- en cateringdiensten wordt verstaan het verstrekken van bereide of onbereide spijzen (bijvoorbeeld kaas) of dranken dan wel beide, voor menselijke consumptie, in combinatie met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die spijzen of dranken.”<sup>300</sup> Dergelijke restaurantdiensten worden verstrekt in de ruimten van de dienstverrichter zelf (zoals bijvoorbeeld een zaal, tijdelijke of mobiele inrichting, etc.). Het moet hier met andere woorden gaan om een geheel van handelingen (diensten en levering van goederen) waarin het dienstenaspect de overhand heeft. Het gevolg van deze kwalificatie is dat op deze maaltijden het verlaagd btw-tarief van 12% toegepast zal worden.<sup>301</sup> Onder dit tarief zullen ook voorverpakte producten vallen, zoals een pakje chips, een reep chocolade, een worst, een ijsje, voorverpakte kaas- of salamiblokjes op voorwaarde dat deze ter plaatse worden verbruikt.<sup>302</sup> Een belangrijke uitzondering blijft

---

<sup>297</sup> Zie Btw-Commentaar, Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be); M. GOVERS, “Artikel 37 - Tarief van de belasting: Goederen en diensten onderworpen aan 12 % - Tarief B – Restaurant- en cateringdiensten” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>298</sup> Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>299</sup> “Het verschaffen van spijzen en dranken in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse’ wordt als een dienst aangemerkt bij toepassing van artikel 18, § 1, tweede lid, 11°, van het Btw-Wetboek.” (Zie Btw-Commentaar, Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be)).

<sup>300</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>301</sup> Rubriek I van Tabel B van KB nr. 20.

<sup>302</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be); Circulaire 2021/C/42 van 07.05.2021 betreffende het tijdelijk verlaagde btw-tarief van 6 % voor sommige restaurant- en cateringdiensten (nr. E.T. 138.345), nummer 4.

dat drank (ongeacht of deze alcohol bevat of niet) steeds onderworpen is aan 21% in de mate dat deze ter plaatse wordt geconsumeerd.<sup>303</sup>

## **B. Moeilijkheden bij de toepassing in de praktijk**

147. **MOEILIKHEDEN BIJ TOEPASSING IN PRAKTIJK** – Toch is het in de praktijk niet altijd evident om te bepalen welk btw-tarief concreet toegepast moet worden. De nalevingskosten kunnen behoorlijk oplopen voor de levensmiddelensector wegens het grote aantal producten, de verleidelijke neiging om gezonde en niet-gezonde levensmiddelen verschillend te behandelen en het bestaan van een grijze zone tussen de verkoop van levensmiddelen en bereide levensmiddelen.<sup>304</sup> Deze moeilijkheid is ook erkend geweest door de btw-administratie zelf: *“Ingevolge de invoering van het geregistreerd kassasysteem heeft de administratie vastgesteld dat onder andere de toepassing van het antwoord op de schriftelijke parlementaire vraag van mevrouw de volksvertegenwoordiger Veerle Wouters nr. 466 van 21.06.2012 (1) tot ongewenste effecten en praktische problemen leidt. De administratie heeft bovendien kennis van verschillende gevallen van concurrentievervalsing en rechtsmisbruik in de betrokken sector. Bijgevolg diende het administratief standpunt met betrekking tot het onderscheid tussen een levering van spijzen en/of dranken en een restaurant- of cateringdienst opnieuw te worden onderzocht.”*<sup>305</sup>
148. **TOEPASSING IN RECHTSpraak** – De moeilijkheden bij de kwalificatie van de diensten/levering van goederen blijkt ook uit de rechtspraak waar er bijvoorbeeld geoordeeld is over wanneer er sprake is van voldoende bijkomende diensten om te kunnen spreken van een restaurantdienst.<sup>306</sup> *“In dit verband houdt het Hof met name rekening met aspecten zoals de vraag of er kelners zijn, of er sprake is van bediening – die met name bestaat in het doorgeven van bestellingen aan de keuken, het vervolgens presenteren van de gerechten en het opdienen van deze gerechten aan tafel voor de klant –, of er gesloten en verwarmde, speciaal voor het nuttigen van de spijzen ingerichte ruimten ter beschikking worden gesteld, alsook of er garderobes en toiletten zijn en of er wordt gezorgd voor serviesgoed, meubilair en tafelgerei.”*<sup>307</sup>
149. **BELANG ONDERSCHIED TUSSEN DIENST VS. LEVERING VAN EEN GOED** – Het belang van het onderscheid tussen restaurant- en cateringdiensten aan de ene kant en een loutere levering van goederen aan de andere kant is echter niet te onderschatten. Zo is het niet alleen van belang voor het

---

<sup>303</sup> Rubriek I van Tabel B van KB nr. 20: *“Restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken.”*

<sup>304</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 6, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>305</sup> Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>306</sup> HvJ, Faaborg-Gelting Linien, zaak C-231/94, van 02.05.1996 en Bog (en andere), gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, van 10.03.2011.

<sup>307</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

bepalen van het toepasselijke btw-tarief, maar speelt onder andere ook een rol bij het bepalen van het overschrijden van de drempel waartoe de belastingplichtige over een geregistreerd kassasysteem dient te beschikken.<sup>308</sup> Daarnaast is het ook van belang in het kader van de plaatsbepaling van de handeling en van de aftrekbeperking.<sup>309</sup> Kosten van spijzen en dranken, in de mate dat het gaat om restaurant- en cateringdiensten, komen namelijk niet in aanmerking voor aftrek.<sup>310</sup>

### C. Binnen een circulaire economie

150. **IN HET KADER VAN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – De bestaande regels in verband met restaurants en catering in België werden hierboven uiteengezet, maar naar deze regels kan ook gekeken worden vanuit het perspectief van een circulaire economie. Naast het feit dat de kwalificatie al voor problemen in de praktijk zorgt, hetgeen op zich al aanleiding geeft tot bijkomende administratieve kosten voor de belastingplichtigen, kan verder ook de vraag gesteld worden of deze verlaagde tarieven ook ten goede komen van een circulaire economie.
151. **VERLAAGD TARIEF DRAAGT BIJ TOT VOEDSELVERSPILLING EN AFVAL?** – *“Btw-regels kunnen gevolgen hebben voor de structuur van de horecasector in het algemeen en dus ook voor de voedselverspilling in deze sector. In Noorwegen kan een stelsel met gedifferentieerde btw worden beschouwd als een discriminatie van de horecasector (25% btw) ten opzichte van de detailhandel en de dienstensector (15%). De btw-splitsing stimuleert "afhaalmaaltijden" ten opzichte van "restaurantmaaltijden". Afhalen van voedsel betekent ook een "meenemen" van voedselverspilling door de klant. Het btw-stelsel stimuleert het gebruik van wegwerpartikelen die niet onder een terugnamesysteem vallen, en zelfs vervuiling van zowel voedselafval als wegwerpartikelen.”*<sup>311</sup> Er kan dan ook overwogen worden om het verlaagd btw-tarief op *take-away* of in het algemeen het verlaagd tarief op etenswaren af te schaffen. Het verlaagde btw-tarief voor voedsel, kan namelijk contraproductief zijn voor een duurzaam gebruik van hulpbronnen.<sup>312</sup> Natuurlijk blijft voedsel een levensmiddel. In individuele gevallen, bij

<sup>308</sup> Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>309</sup> Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>310</sup> Artikel 45, § 3, 3°, van het Btw-Wetboek; Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>311</sup> J. MARTHINSEN, P. SUNDT, O. KAYSEN, K. KIRKEVAAG, 2012. “Prevention of Food Waste in Restaurants, Hotels, Canteens and Catering”, Nordic Council of Ministers, Copenhagen, <http://norden.diva-portal.org/smash/get/diva2:701203/FULLTEXT01.pdf>.

<sup>312</sup> J. BAUHUS, O. CHRISTEN, S. DABBERT, M. GAULY, A. HEIßENHUBER, J. HESS, F. ISERMEYER, D. KIRSCHKE, U. LATACZ-LOHMANN, A. OTTE, M. QAIM, R.M. SCHMITZ, A. SPILLER, A. SUNDRUM, P. WEINGARTEN, 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtsch. Verbraucherschutz (BMELV),

mogelijke sociale ontberingen, kan dan ook eerder gekeken worden naar het met gerichte inkomenssteun door de staat. De extra belastinginkomsten naar aanleiding van de afschaffing van het verlaagd btw-tarief/tarieven zouden hiervoor nieuwe financiële ruimte openen, evenals ruimte voor het nemen van andere doeltreffendere maatregelen.<sup>313</sup>

152. **VERSCHILLENDE TARIEVEN AFHANKELIJK VAN MILIEUEFFECT** – Aan de andere kant zijn er dan ook weer andere argumenten om te zeggen dat verschillende btw-tarieven toegepast moeten worden overeenkomstig de milieueffecten van de desbetreffende etenswaren. Hoge belastingtarieven zouden voor bijvoorbeeld vlees, zuivelproducten en kant-en-klare levensmiddelen kunnen worden gecompenseerd door lagere belastingtarieven voor minder milieubelastende producten zoals groenten en fruit.<sup>314</sup> De mogelijkheid om een onderscheid te maken op basis van de ecologische voetafdruk van etenswaren, ligt in lijn met de bedenkingen die *supra* gemaakt werden.
153. **BTW IN COMBINATIE MET ANDERE MAATREGELEN** – Natuurlijk zal btw op zich niet volstaan om een verandering in de aanpassing van het gedrag van mensen te bewerkstelligen. Er zal dus steeds een noodzaak zijn aan het nemen van een geheel van aanvullende maatregelen. Bijvoorbeeld, wordt *“in verschillende Europese landen (gewerkt met) “Pay-as-you-throw” (PAYT)-regelingen in de vorm van heffingen op basis van het gewicht van het huishoudelijk afval, het volume van de afvalbak of de frequentie waarmee deze wordt geleegd. Landen die gebruik maken van PAYT-regelingen presteren meestal beter op het gebied van afvalbeheer, in die zin dat de afvalproductie afneemt en de recycling toeneemt, dan landen waar de tarieven voor afvalinzameling gebaseerd zijn op de waarde van het onroerend goed, het aantal vierkante meter woning, de grootte van het huishouden of soortgelijke indicatoren.”*<sup>315</sup>

## Hoofdstuk IV. Consumption

154. **FASE 3: GEBRUIK OF CONSUMPTIE VAN GOEDEREN** – In de eerste twee hoofdstukken werden respectievelijk de productiefase en de ‘*distribution and sale*’-fase van goederen of materialen besproken met de nadruk op sectoren of onderwerpen die relevant zijn of kunnen zijn met betrekking tot de overstap naar een circulaire economie. De volgende en derde fase is dan

---

<https://bia.unibz.it/esploro/outputs/journalArticle/Ern%C3%A4hrungssicherung-und-nachhaltige-Produktivit%C3%A4tssteigerung-Stellungnahme-des/991005964948401241>.

<sup>313</sup> J. BAUHAUS, O. CHRISTEN, S. DABBERT, M. GAULY, A. HEIßENHUBER, J. HESS, F. ISERMEYER, D. KIRSCHKE, U. LATACZ-LOHMANN, A. OTTE, M. QAIM, R.M. SCHMITZ, A. SPILLER, A. SUNDRUM, P. WEINGARTEN, 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtschaft. Verbraucherschutz (BMELV), <https://bia.unibz.it/esploro/outputs/journalArticle/Ern%C3%A4hrungssicherung-und-nachhaltige-Produktivit%C3%A4tssteigerung-Stellungnahme-des/991005964948401241>.

<sup>314</sup> C. PRIEFER, J. JÖRISSEN, K.R. BRÄUTIGAM, “Food waste prevention in Europe – A cause-driven approach to identify the most relevant leverage points for action”, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 109, May–June 2016, Pages 155–165, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2016.03.004>.

<sup>315</sup> C. PRIEFER, J. JÖRISSEN, K.R. BRÄUTIGAM, “Food waste prevention in Europe – A cause-driven approach to identify the most relevant leverage points for action”, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 109, May–June 2016, Pages 155–165, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2016.03.004>.



het gebruik of de consumptie van de goederen. “Circulaire economie is (namelijk) een model van productie en consumptie, waarbij bestaande materialen en producten zo lang mogelijk worden gedeeld, verhuurd, hergebruikt, hersteld, opgeknapt en gerecycleerd om meer waarde te creëren.”<sup>316</sup>

155. **VERLENGING LEVENSCYCLUS** – Waar het productieproces een eerste stap is in het verlengen van de levenscyclus van goederen, zie randnummer 14 e.v., komt datzelfde doel ook hier terug. Het gaat in deze fase met andere woorden dus ook over het verlengen van de levenscyclus van goederen en producten die zich al in de vrije economie bevinden en bijgevolg dus ook al (voor een eerste maal) gebruikt zijn. Met deze doelstelling in het achterhoofd is het bijna niet weg te denken om onder andere over te stappen naar een uitgebreide(re) tweedehandsmarkt en deeleconomie. Goederen die voor één persoon niet langer nuttig of bruikbaar zijn, kunnen dat namelijk wel voor een ander zijn.

## Afdeling I : Tweedehands goederen

### §1. In de praktijk

156. **TOENEMENDE VRAAG EN AANBOD VAN TWEDEHANDSGOEDEREN** – Het toenemend belang van de tweedehandsmarkt is vandaag al waar te nemen.<sup>317</sup> Steeds meer consumenten zijn bereid, en verkiezen soms zelf, om goederen of producten tweedehands aan te kopen in plaats van te opteren voor het nieuwe alternatief. Het is niet enkel langs vraagzijde dat de tweedehandsmarkt aan het groeien is; steeds meer bedrijven beginnen namelijk ook in te zetten op deze markt.<sup>318</sup> De groei in de tweedehandsmarkt is dus waar te nemen aan zowel de vraag- als aanbodzijde.

### A. Vraagzijde : Tweedehands fietsen, auto's en kleding

157. **TWEDEHANDS FIETSEN** – Een eerste voorbeeld met betrekking tot de groei van de tweedehandsmarkt zijn (tweedehands) fietsen. “Tot een jaar of vijf geleden was er geen noemenswaardige markt: gebruikte fietsen waren doorgaans niet meer dan enkele tientallen

<sup>316</sup> <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>; De definitie van een circulaire economie kan verschillen afhankelijk van welke bron gebruikt wordt. In de meeste gevallen komen dezelfde elementen terug, maar in het algemeen kan de term gekwalificeerd worden als een ‘umbrella term’. Dit komt doordat het begrip eerder beschouwd moet worden als een verzameling van verschillende ideeën en concepten. (zie voor verdere uitleg: J. VOORTER, A. IURASCU, S. VAN GARSSE, “The concept “Circular Economy”: Towards a more universal definition”, Ius publicum network review report, 2021 (2), p. 1 -28).

<sup>317</sup> M.T. ISLAM, N. HUDA, A. BAUMBER, R. SHUMON, A. ZAMAN, F. ALI, R. HOSSAIN, V. SAHAJWALLA, “A global review of consumer behavior towards e-waste and implications for the circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 316, 20 September 2021, 128-297, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128297>.

<sup>318</sup> <https://www.zalando.be/pre-owned-mode-dames/>; <https://tweedehands.decathlon.be/>; <https://www.vinted.be/>; [https://www.deslegte.com/?gclid=Ci0KCQjwteOaBhDuARIsADBgRegfrC3z6Vx9tQB6W-U-j1VjtYd8OUIXBM-ETH3txb2ow2xPrB-Cu8UaAnnEEALw\\_wcB](https://www.deslegte.com/?gclid=Ci0KCQjwteOaBhDuARIsADBgRegfrC3z6Vx9tQB6W-U-j1VjtYd8OUIXBM-ETH3txb2ow2xPrB-Cu8UaAnnEEALw_wcB); etc.

*tot enkele honderden euro's waard.*"<sup>319</sup> Dit is echter langzaam aan het veranderen, in de mate dat het niet ook al veranderd is, door verschillende gebeurtenissen in de markt.

158. **RECENTE GEBEURTENISSEN EN VERANDERINGEN IN DE ECONOMIE EN MAATSCHAPPIJ** – Mede door de COVID-19 pandemie werd een achterstand opgelopen bij het leveren van de nodige grondstoffen/onderdelen om nieuwe fietsen te kunnen maken. Daartegenover stond dan dat de interesse in de aankoop van fietsen wel toenam. Dit zorgde dan ook voor (soms enorme) lange wachtlijsten voor en levertermijnen van nieuwe fietsen. Consumenten zochten hierdoor dan ook naar andere oplossingen om toch aan een fiets te kunnen geraken. Deze oplossing werd (onder andere) gevonden in tweedehands fietsen. Een tweede element dat heeft bijgedragen tot de toename in de vraag naar tweedehands fietsen, is ook de meer gangbare introductie van (dure) elektrische fietsen. Deze zijn zeker niet goedkoop waardoor een goedkoper tweedehands alternatief wel eens verkozen wordt.<sup>320</sup>
159. **AUTOSECTOR** – De toenemende interesse in tweedehandsmodellen is ook waar te nemen in de markt van tweedehands voertuigen. Deze markt werd en wordt namelijk ook getroffen door de COVID-19 pandemie, een tekort aan onderdelen dat ook aanleiding geeft tot langere levertermijnen, het bannen van de meest vervuilende wagens en de omschakeling naar hybride en elektrisch rijden.<sup>321</sup> Het verschil van cijfers van de verkoop van nieuwe auto's is enorm ten opzicht van die van de tweedehands varianten: *"De mobiliteitsfederatie Traxio maakte woensdag bekend dat in 2021 in ons land 709.605 gebruikte wagens werden ingeschreven. Dat is 7,5 procent meer dan in 2020 en bijna een record voor de jongste jaren. Bovendien was de spanning tussen beide markten nog nooit zo groot: de verkoop van twee-de-handsauto's lag vorig jaar 81 procent hoger dan die van nieuwe auto's. In december was dat cijfer al fors opgelopen, tot 270 procent."*<sup>322</sup>
160. **TEXTIELSECTOR** – Ook de textielsector ziet steeds meer interesse opkomen om tweedehandskleding te kopen. *"De jonge generaties (kiezen) steeds meer voor tweedehandskleding. Zowat 40 procent van de millennials (geboren tussen 1980 en 1995) en Gen Z'ers (geboren tussen 1995 en 2015) kocht volgens de Boston Consulting Group het voorbije jaar minstens een tweedehandskledingstuk. De bekendste exponent van die trend is Vinted, de laagdrempelige app om overbodige spullen snel te verkopen. De Litouwse scale-up haalde midden vorig jaar 250 miljoen euro op, waardoor hij 3,5 miljard euro waard is."* Deze trend is echter niet alleen in Europa waar te nemen, maar ook op andere plaatsen in de wereld. *"Waar Vinted het grootste tweedehandsplatform is in Europa, is Thredup dat in de VS. Sinds*

---

<sup>319</sup> B. KURSTJENS, "D'leteren stapt in boomende business van tweedehandsfietsen", Artikel in *DeTijd* van 20 oktober 2022.

<sup>320</sup> B. KURSTJENS, "D'leteren stapt in boomende business van tweedehandsfietsen", Artikel in *DeTijd* van 20 oktober 2022.

<sup>321</sup> B. BOENS, "Tekorten door verhitte markt tweedehandsauto's", Artikel in *DeTijd* van 5 januari 2022.

<sup>322</sup> B. BOENS, "Tekorten door verhitte markt tweedehandsauto's", Artikel in *DeTijd* van 5 januari 2022.

*vorig jaar staat het genoteerd op de Nasdaq-beurs.*<sup>323</sup> Hieruit blijkt duidelijk dat de evolutie en interesse in tweedehandsgoederen niet alleen aan de vraagzijde terug te vinden zijn.

## **B. Aanbodzijde: Aankoop van gebruikte goederen**

161. **BEDRIJVEN ZETTEN MEER IN OP DE VERKOOP VAN TWEDEHANDS GOEDEREN** – Waar vraag is, volgt aanbod meestal niet veel later. Steeds meer bedrijven beginnen dan ook in te zetten op de verkoop van tweedehandsgoederen. In dit onderdeel zullen hiervoor enkele voorbeelden uiteengezet worden.
162. **(TWEDEHANDS)FIETSEN** – Met betrekking tot de tweedehandshietsmodellen, kan onder andere gedacht worden aan bedrijven zoals de hietswinkeldochter van D'Ieteren, i.e. Lucien; Decathlon; Upway; Cowboy; etc.<sup>324</sup> Ook bedrijfsfietsen doen het de dag van vandaag goed. Steeds meer werknemers kiezen voor een milieuvriendelijkere optie om zich naar het werk te verplaatsen. In de praktijk ziet men hierbij dan ook nog eens dat veel leasefietsen overgekocht worden op het einde van de lease. *“99 procent van de mensen neemt zijn leasefiets aan het einde van het contract over”, zegt Daisy Romih van het Hasseltse fietsleasebedrijf Cyclis Bike Lease.*<sup>325</sup> Dit komt doordat het overnamebedrag op het einde van de lease vrij laag ligt. Het is natuurlijk een goede zaak dat steeds meer werknemers een fiets gebruiken om op het werk te geraken. Alleen zorgt deze afname op het einde van de lease er wel voor dat minder fietsen overblijven om op de tweedehandsmarkt verkocht te kunnen worden. Dit is dan ook één van de oorzaken waarom het aanbod niet mee kan met de vraag.<sup>326</sup>
163. **DECATHLON** – Hoewel Decathlon al een tijd bezig is met de aankoop van gebruikte goederen met als doel om deze weer een nieuw leven te kunnen geven (i.e. zo kocht het bedrijf al meer dan 26.000 producten terug in het afgelopen jaar), is de keten van plan om hier in de toekomst nog meer op in te zetten. Om dit nieuw businessmodel in tweedehandsgoederen te promoten, voerde de winkelketen van 10 oktober tot 25 november 2022 hiertoe zelfs specifieke campagnes. Voor die periode was de naam van de winkel omgekeerd te vinden op een aantal van haar vestigingen en online (i.e. nolhtaceD-logo). Het bedrijf wilde namelijk de volgende boodschap brengen: *“Je kent Decathlon vast als een bedrijf dat (nieuwe) sportartikelen verkoopt. Vandaag maak je kennis met nolhtaceD, een sportwinkel die het sportgerief terugkoopt dat jij niet langer gebruikt. Worden wij binnenkort jouw klant? In ruil voor je sportgerief krijg je van ons een waardebon die twee jaar geldig is op al onze nieuwe producten, al onze tweedehandspoducten, maar ook op alle diensten die worden aangeboden*

---

<sup>323</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijid*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>.

<sup>324</sup> B. KURSTJENS, “D'Ieteren stapt in boomende business van tweedehandshietsen”, Artikel in *DeTijid* van 20 oktober 2022.

<sup>325</sup> B. KURSTJENS, “D'Ieteren stapt in boomende business van tweedehandshietsen”, Artikel in *DeTijid* van 20 oktober 2022.

<sup>326</sup> B. KURSTJENS, “D'Ieteren stapt in boomende business van tweedehandshietsen”, Artikel in *DeTijid* van 20 oktober 2022.

*in onze ateliers.”*<sup>327</sup> Dit businessmodel past daarbij volledig in de visie van een circulaire economie. Decathlon is echter lang niet het enige bedrijf dat hiermee bezig is.

164. **ZALANDO** – Het standaard businessmodel van Zalando is ondertussen volledig ingeburgerd geraakt. Allerhande kleding, schoenen en producten worden online gekocht met de mogelijkheid om deze steeds zonder extra kosten terug te kunnen sturen indien deze toch niet naar wens zouden zijn. Wat misschien minder bekend is, is dat ook tweedehands kleding op de website gekocht kan worden en, zelfs nog meer, dat consumenten ook eigen kledingstukken terug kunnen verkopen aan Zalando.<sup>328</sup> De inzet op de tweedehandsmarkt, dezelfde evolutie als bij Decathlon, is dus ook hier waar te nemen. Zalando is hier echter lang niet de enige keten die inzet op tweedehandskleding. Eerder werden al reeds Vinted en Thredup al aangehaald, maar er zijn ook andere start-ups (zelfs voor luxegoederen). *“Rebag (VS), Fashionphile (VS), Vestiaire Collective (FR) en The Luxury Closet (Dubai), vier tweedehandspplatformen voor luxekleding en -accessoires, haalden in 2020 en 2021 samen 134 miljoen dollar kapitaal op. De grote distributieketens Zalando, H&M en Zara volgen in het zog van de nieuwe trend. ‘Er is geen enkele grote speler die nog denkt dat het om een tijdelijke trend gaat’, zegt Duhoux. Volgens een studie van het marktonderzoeksbureau Global Data zou de wereldwijde tweedehandskledingmarkt tussen 2021 en 2024 vervijfvoudigen van 7 naar 36 miljard dollar.”*<sup>329</sup>
165. **COLRUYT** – Ook de winkelketen Colruyt ziet toekomst in de tweedehandsmarkt. De keten probeert al enkele jaren voet aan grond te krijgen op de tweedehandsmarkt.<sup>330</sup> Meest recent werd ingezet op de tweedehandswinkel voor gebruikte baby- en kinderspullen. Hoewel het initiatief uiteindelijk op niets uitdraaiden, neemt dit niet weg dat Colruyt nog steeds toekomst ziet in deze markt: *“Toch is de stopzetting van de tweedehandsservice tijdelijk en heeft ze niets te maken met rendabiliteit, benadrukt Colruyt-woordvoester Silja Decock. Colruyt blijft sterk geloven in de tweedehandsmarkt en wil er ook verder in investeren, klinkt het.”*<sup>331</sup>
166. **TOENEMEND BELANG** – Voorgaande voorbeelden zijn slechts enkele van de vele toepassingsgevallen die in de huidige economie terug te vinden zijn. Er kan dan ook niet ontkend worden dat tweedehandsgoederen alleen maar belangrijker zullen worden in onze economie. De vraag kan dan ook gesteld worden welke fiscale regimes betrekking (kunnen) hebben op deze businessmodellen. Er bestaan vandaag namelijk al enkele regimes die helpen bij het aanmoedigen van zulke tweedehandsmarktpraktijken. Daarbij gaat het van verlaagde btw-tarieven in bepaalde situaties tot een ‘verlaging’ van de maatstaf van heffing waarop de btw berekend wordt. Deze regimes worden hieronder verder uiteengezet.

<sup>327</sup>

[https://www.decathlon.be/nl/c/well/decathlon-wordt-nolhtaced-da-s-eigenlijk-omgekeerd-shoppen\\_73ccc1e7-97c0-4a9d-b9ca-7713479d8a64](https://www.decathlon.be/nl/c/well/decathlon-wordt-nolhtaced-da-s-eigenlijk-omgekeerd-shoppen_73ccc1e7-97c0-4a9d-b9ca-7713479d8a64)

<sup>328</sup> <https://www.flair.be/nl/partners/pre-owned-kleding-kopen-verkopen-op-zalando-hoe-werkt-het/>

<sup>329</sup> T. MICHIELSEN, “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijds*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>.

<sup>330</sup> BELGA, “Colruyt doekt tweedehandswinkel bij Dreambaby al op”, Artikel in *DeTijds* van 30 augustus 2022.

<sup>331</sup> BELGA, “Colruyt doekt tweedehandswinkel bij Dreambaby al op”, Artikel in *DeTijds* van 30 augustus 2022.

## §2. Verlaagde maatstaf van heffing: belastingheffing over de winstmarge

167. **BTW STIMULEERT DE AANKOOP VAN NIEUWE PRODUCTEN** – Een kenmerk van tweedehandsgoederen is dat op het moment van eerste aankoop, en dus op het moment waarop deze goederen voor het eerst in het economisch verkeer terecht kwamen, al btw werd afgedragen. Echter, btw is en blijft in eerste instantie een gebruiksbelasting. Dit betekent dat btw in principe steeds afgedragen moet worden op het moment dat de desbetreffende goederen in gebruik genomen worden. Voor tweedehandsgoederen betekent dit in principe dat ook bij de doorverkoop van die gebruikte goederen ‘opnieuw’ btw betaald moet worden.<sup>332</sup> Dit principe geeft aanleiding tot een dubbele heffing van btw, soms tot zelfs meerdere heffingen, en een verstoring van de mededinging.<sup>333</sup> Dit gaat dan ook in tegen de basisdoelstelling van btw om slechts eenmalig btw te moeten afstaan in de eindfase van consumptie.<sup>334</sup> Daarnaast zorgt dit er ook voor dat tweedehandsgoederen, als circulaire producten, vaak duurder zijn dan hun lineaire alternatieven.<sup>335</sup> Btw stimuleert (voor een stuk) dan ook de aankoop van nieuwe producten ten opzichte van de milieuvriendelijkere alternatieven.<sup>336</sup>
168. **GEEN VERBOD OP EUROPEES NIVEAU** – Op Europees niveau, in de btw-Richtlijn, worden dubbele btw-heffingen echter in principe niet verboden. Het loutere gegeven dat bepaalde goederen reeds aan btw onderworpen zijn geweest in het verleden, houdt namelijk niet in dat deze automatisch vrijgesteld zullen worden van een btw-heffing in de toekomst. Dit is natuurlijk alleen in de mate dat deze verhandeld zouden worden in omstandigheden die btw (opnieuw) opeisbaar zouden maken. Om toch aan voorgenoemde basisdoelstelling tegemoet te kunnen komen, zijn bepaalde bijzondere regimes ingevoerd.<sup>337</sup> Eén regime heeft betrekking op een verlaging van de maatstaf van heffing bij de wederverkoop van (tweedehands)goederen.

---

<sup>332</sup> F. BORGER, M. GOVERS, Tweedehandse goederen – Beleggingsgoederen, BTW Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; K. VAN DER LAAN en COPPER8, Circular Revenue Models - Required Policy Changes for the Transition to a Circular Economy, [https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models\\_Guideline-Policymakers.pdf](https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models_Guideline-Policymakers.pdf) ; Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>333</sup> Randnummer 51 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; Reform of rules on EU VAT rates, Final Report TAXUD/2015/DE/333 FWC No. TAXUD/2015/CC/131, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat\\_rates\\_reform\\_2017\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat_rates_reform_2017_en.pdf), p. 162; Merks, M. (2021). A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods! EC Tax Review, 2021(2), 64-69; Parliamentary questions – VAT on second-hand goods, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission, P-6531/08, IBDF.

<sup>334</sup> W. HUBER, « Hoofdstuk IV - Bijzondere regeling in verband met gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten » in Vandenbergh, H. (ed.), BTW-Handboek 2019, 2e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 1293.

<sup>335</sup> Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>336</sup> Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019).

<sup>337</sup> W. HUBER, « Hoofdstuk IV - Bijzondere regeling in verband met gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten » in Vandenbergh, H. (ed.), BTW-Handboek 2019, 2e editie,

## A. Bestaande regel

169. **INVOERING BIJZONDERE REGIME** – Om voornoemde dubbele btw-heffingen te vermijden en om tegemoet te komen aan de desbetreffende basisdoelstelling, werd een bijzondere regeling ingevoerd voor tweedehandsgoederen in België met artikel 58, §4 van het Btw-Wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 53 van 23 december 1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

### 1. Principe

170. **BELASTINGHEFFING OVER WINSTMARGE: VERLAAGDE MAATSTAF VAN HEFFING** – De voornoemde bijzondere regeling laat toe om niet de *volledige* verkoopprijs te moeten nemen als maatstaf van heffing, maar enkel de *winstmarge* van de wederverkoper.<sup>338</sup> Met andere woorden, het bedrag waarop de btw berekend moet worden, wordt verlaagd onder dit regime. Dit wordt ook wel de ‘*belastingheffing over de winstmarge*’ genoemd. “*Deze winstmarge is (dan) gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs*”<sup>339</sup>, verminderd met de btw die in de winstmarge begrepen is.<sup>340</sup> Er zal dus enkel btw afgedragen moeten worden bij de wederverkoop van de desbetreffende goederen op het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de wederverkoper.
171. **VOORWAARDEN** – De bijzondere regeling over de winstmarge kan toegepast worden in de mate dat gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten door een belastingplichtige wederverkoper gekocht worden bij een leverancier die geen enkel recht op aftrek of teruggaaf van de belasting heeft kunnen uitoefenen bij de eigen aankoop van deze goederen en die deze goederen binnen de Europese Unie levert. De toepassing van de winstmargeregeling kan dus alleen in de mate dat er voldaan is aan een aantal voorwaarden.
172. **VOORWAARDE 1: GEBRUIKTE GOEDEREN, KUNSTVOORWERPEN, VOORWERPEN VOOR VERZAMELINGEN EN ANTIQUITEITEN** – De bijzondere margeregeling kan enkel toegepast worden op gebruikte goederen (inclusief tweedehandswagens), kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. De uitwerking van het regime dat van toepassing is op al deze voorwerpen, met uitzondering van tweedehandswagens, kan teruggevonden worden in

---

Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 1293; M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64.

<sup>338</sup> Artikelen 311 tot 343 van de richtlijn 2006/112/EG; Artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 53 van 23.12.1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten; Aanschrijving nr. 1/1995 van 02.01.1995 en Aanschrijving nr. 2/1995 van 02.01.1995.

<sup>339</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>340</sup> Artikel 2, § 1 KB nr. 53 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.



Aanschrijving nr. 1 van 2 januari 1995.<sup>341</sup> De tweedehandsvoertuigen kregen hun eigen uitwerking in Aanschrijving nr. 2 van 2 januari 1995.<sup>342</sup> Deze regimes gaan dus al een tijdje mee.

173. **‘GEBRUIKTE GOEDEREN’** – Eén van de doelstellingen van een circulaire economie is om goederen een langere levenscyclus te geven. Dit laat toe om de nodige grondstoffen en het afval te verminderen. In dit kader is het dan ook voornamelijk de definitie van ‘gebruikte goederen’ die belangrijk is. *“Als gebruikte goederen (...) worden beschouwd, de lichamelijke roerende goederen die in de staat waarin ze verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan (...) edele metalen, edelstenen en parels.”*<sup>343</sup> De nadruk wordt daarbij gelegd op *goederen*, en dus geen diensten<sup>344</sup>, die *meteen hergebruikt* kunnen worden of slechts *hersteld* moeten worden. Eenvoudige herstellingen sluiten goederen dus niet uit van de toepassing van deze bijzondere regeling.<sup>345</sup>
174. **TWEDEHANDSKLEDING EN PAARDEN** – Wat al dan niet onder ‘gebruikte goederen’ verstaan moet of kan worden, is voor een aantal soorten goederen uitdrukkelijk bevestigd of ontkend geweest. Zo is de mogelijkheid om de margeregeling toe te passen op tweedehandskleding uitdrukkelijk bevestigd in 2015. Volgens de toenmalige minister van Financiën zijn tweedehands kledingstukken *“reeds gebruikte goederen die in dezelfde staat of nadat ze een kleine herstelling hebben ondergaan opnieuw kunnen worden gebruikt.”*<sup>346</sup> De verkoop van deze goederen kan bijgevolg gebeuren onder de margeregeling in de mate dat ook voldaan is aan alle andere voorwaarden, i.e. *“als (de goederen) tegen betaling binnen de Europese Unie geleverd werden aan de belastingplichtige wederverkoper door een leverancier die geen enkel recht op aftrek of teruggaaf van de belasting heeft kunnen uitoefenen bij de aankoop, de*

---

<sup>341</sup> Aanschrijving nr. 1 van 2 januari 1995, nrs. 72, 2° en 76, BTW Rev., nr. 112, p. 31.

<sup>342</sup> Aanschrijving nr. 2 van 2 januari 1995, nrs. 67, 2° en 71, BTW Rev., nr. 112, p. 113.

<sup>343</sup> Artikel 1, a) van Koninklijk besluit 53 van 23 december 1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

<sup>344</sup> Volgens de Beslissing E.T.128.514 van 7 juli 2015 kan de verkoop van evenemententickets niet onder het toepassingsgebied van de margeregeling vallen: *“De verkoop van evenemententickets voor toegang tot culturele of sportieve evenementen of vermakelijkheidsfeesten (conferentie, spektakel, theater, bioscoop, voetbal-, tennis-, of volleybalmatch,...) wordt niet beschouwd als een levering van goederen maar als een dienstverrichting die bestaat uit het verlenen van toegang tot deze evenementen (art. 18, § 1, 12°, van het Wetboek).*

*Aangezien de verkoop van deze tickets niet kan worden beschouwd als een levering van goederen, mag de doorverkoop ervan in geen enkel geval gebeuren onder de winstmargeregeling.”*

De enige mogelijke uitzonderingen hierop hebben betrekking op tickets die geen toegang verschaffen, maar verzamelvoorwerpen uitmaken (i.e. *wanneer het evenement reeds heeft plaats gehad en het ticket gevalideerd is OF evenement definitief is geannuleerd en de eigenaar van het ticket de terugbetaling niet heeft gevraagd of het niet heeft omgeruild om een ander evenement bij te wonen maar hij dit ticket als souvenir heeft behouden*).

(zie ook: S. R EYNDERS, “Geen doorverkoop evenemententickets onder margeregeling, tenzij het collector’s items zijn”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 28, p. 15; S. R UYSSCHAERT, “Btw: de margeregeling geldt enkel voor leveringen van bepaalde goederen”, *Wekelijkse analyses Taxwin*, 11 februari 2017.)

<sup>345</sup> Vraag 94 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 107-108.

<sup>346</sup> Vraag 93 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 105-106.

*intracommunautaire verwerving of de invoer van deze goederen.”*<sup>347</sup> Ingevolge een administratieve beslissing kunnen ook paarden beschouwd worden als gebruikte goederen voor de toepassing van de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge, wanneer ze beantwoorden aan de definitie van gebruikte goederen.<sup>348</sup> Daarbij zijn wel in ieder geval uitgesloten: de slachtpaarden, veulens onmiddellijk verkocht na de geboorte, renpaarden of paarden bestemd voor vrijetijdsbesteding die werden verkocht vóór ze werden gebruikt als renpaard of in het kader van vrijetijdsbesteding.<sup>349</sup> In dit opzicht vallen ook verbruiksgoederen niet onder de definitie van gebruikte goederen.<sup>350</sup>

175. **VOORWAARDE 2: BELASTINGPLICHTIGE WEDERVERKOPER** – De verkoop van gebruikte goederen kan enkel onder de belastingheffing over de winstmarge vallen in de mate dat deze goederen aangekocht worden door een *belastingplichtige wederverkoper*. Dit is een belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit<sup>351</sup> voornoemde goederen aankoopt<sup>352</sup>, voor bedrijfsdoeleinden bestemt of invoert, met als doel om deze vervolgens weder te verkopen, ongeacht of die wederverkoper optreedt in eigen naam of als commissionair in de zin van artikel 13 van het Btw-Wetboek.<sup>353</sup>
176. **VOORWAARDE 3: LEVERING BINNEN EU EN DOOR BELASTINGPLICHTIGE ZONDER RECHT OP AFTREK** – De volgende voorwaarden zijn dat de relevante goederen aan de belastingplichtige wederverkoper geleverd moeten zijn binnen de Europese Unie door een leverancier die geen beroep heeft kunnen doen op enige vrijstelling<sup>354</sup> of teruggaaf van de belasting bij de eigen

<sup>347</sup> Vraag 93 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 105-106.

<sup>348</sup> HvJ, Arrest Förvaltnings AB Stenholmen, zaak C-320/02, van 01.04.2004; Schriftelijke parlementaire vraag nr. 566 van de heer Volksvertegenwoordiger Gilles Foret van 13.10.2015; Schriftelijke parlementaire vraag nr. 505 van de heer Volksvertegenwoordiger Gilles Foret van 05.08.2015; Btw-Commentaar, Boekwerk V: Bijzondere regelingen - Hoofdstuk 15: Bijzondere regelingen - Afdeling 6 - De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>349</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V: Bijzondere regelingen - Hoofdstuk 15: Bijzondere regelingen - Afdeling 6 - De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); Beslissing Btw Nr. E.T.84.991 dd. 28.09.1998, BTW-Revue nr. 142, blz. 485-487, nr. 1058; HvJ 1 april 2004, C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen, FJF, No. 2005/34.

<sup>350</sup> Vr. en Antw. Kamer 2000-01, nr. 62, p. 6.986-6.988 (Vr. nr. 471 Desimpel).

<sup>351</sup> De voorwaarde van het handelen binnen de economische activiteit van de belastingplichtige wederverkoper blijkt ook uit rechtspraak: Rb. Brussel (afd. Brussel) (NI.) (7e k.) nr. 2020/175/A, 13 december 2021: *“Uit de voorgelegde gegevens blijkt dat de belastingplichtige een ingenieursbureau is. Voorts blijkt dat in het jaar 2016 één verkoop van een voertuig werd vastgesteld, namelijk de verkoop van het voertuig Jaguar dat ter betwisting staat in deze zaak. De belastingplichtige bewijst niet dat de handel in (tweedehands) voertuigen binnen haar normale bedrijfsvoering valt, of dat het een secundaire activiteit betreft die ondergeschikt is aan de normale activiteit, namelijk ingenieursbureau, en is dan ook geen belastingplichtige wederverkoper.”*

<sup>352</sup> Bergen (burg.) (13e k.) nr. 2016/RG/302, 8 mei 2017: *“Toepassing van de margeregeling - Deze kan niet toegepast worden gezien er geen enkel bewijs geleverd is van de aankoop van de verkochte goederen.”*

<sup>353</sup> W. HUBER, « Hoofdstuk IV - Bijzondere regeling in verband met gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten » in Vandenbergh, H. (ed.), BTW-Handboek 2019, 2e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 1295-1296.

<sup>354</sup> Het gaat om de volgende vrijstellingen: artikel 44, §2, 13° WBTW (i.e. *“de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van dit artikel (artikel 44 WBTW) vrijgestelde activiteit werden aangewend als voor*

aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer van deze goederen. Het moet met andere woorden gaan om een leverancier die ofwel een niet-belastingplichtige persoon is (zoals bijvoorbeeld een particulier) of een belastingplichtige zonder recht op aftrek.<sup>355</sup>

177. **PRAKTISCHE UITWERKING VAN VOORWAARDE 3** – Het is echter niet altijd evident om te kunnen weten of de leverancier zelf niet heeft kunnen genieten van een recht op aftrek of vrijstelling. In dit opzicht treedt dan ook het weerlegbaar vermoeden van artikel 58 § 4, 12° WBTW in werking dat stelt dat in principe de wederverkoop had dienen te geschieden onder toepassing van de normale btw-regeling.<sup>356</sup> Daarnaast kan meteen ook opgemerkt worden dat indien de goederen in hoofde van de leverancier ook onderworpen werden aan de regeling over de winstmarge, dat deze leverancier ook beschouwd moet worden als een leverancier die geen beroep heeft kunnen doen op het recht op aftrek, waardoor de desbetreffende goederen bijgevolg dus opnieuw onderworpen kunnen worden aan de bijzondere margeregeling in hoofde van de wederverkoper.<sup>357</sup> Verder zal voorwaarde 3 niet vervuld zijn indien de wederverkoper zelf de goederen zou hebben ingevoerd onder de normale btw-regeling<sup>358</sup> of indien de leverancier een gedeeltelijk recht op aftrek heeft genoten<sup>359</sup>. Dit geldt ook in de mate dat het goed verkregen is van een gehandicapte of invalide persoon met recht op teruggave onder artikel 77, §2 WBTW.<sup>360</sup>
178. **VOORWAARDE 4: FORMALITEITEN** – *“Wanneer een belastingplichtige wederverkoper beroep wil doen op de margeregeling zoals voorzien in artikel 58, §4 van het W.B.T.W. bij de levering van*

---

*al deze goederen geen recht op aftrek is genoten; de overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, dat betrekking heeft op een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit; de levering van goederen waarvan de verkrijging of de bestemming het voorwerp heeft uitgemaakt van een uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 45, §3 van dit Wetboek”*); en artikel 56, §2 WBT (i.e. de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen). Bijgevolg, leveranciers die vrijstelling hebben genoten op basis van artikel 42 WBTW voldoen niet aan deze voorwaarde (Rb. Luik 4 maart 2004, FJF 2005/142, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)).

<sup>355</sup> Aanschrijving nr. 1 van 2 januari 1995, randnummer 8.

<sup>356</sup> Rb. Hasselt (11e k.) 8 december 2004 : *“Wanneer door de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper niet wordt bevestigd dat hij geen enkel recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de belasting heeft kunnen uitoefenen bij de aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer van het vervoermiddel dat hij aan de belastingplichtige wederverkoper levert treedt voor deze verkopen het weerlegbaar vermoeden van artikel 58 § 4, 12° W.B.T.W. in werking dat stelt dat in principe de wederverkoop had dienen te geschieden onder toepassing van de normale BTW-regeling.”*

<sup>357</sup>

[https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/btw/btw-plicht/regeling\\_van\\_belastingheffing\\_over\\_de\\_marge#q6](https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/btw/btw-plicht/regeling_van_belastingheffing_over_de_marge#q6)

<sup>358</sup> HvJ (3e k.) nr. C-203/10, 3 maart 2011 (Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna / Auto Nikolovi OOD): *“de winstmargeregeling niet van toepassing is op leveringen van gebruikte onderdelen voor motorvoertuigen die de belastingplichtige wederverkoper zelf onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde in de Unie heeft ingevoerd”*.

<sup>359</sup> HvJ (3e k.) nr. C-160/11, 19 juli 2012 (Bawaria Motors sp. z o.o. / Minister Finansów) : *“een belastingplichtige wederverkoper niet in aanmerking komt voor toepassing van de winstmargeregeling wanneer hij als gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de richtlijn beschouwde voertuigen levert die hij zelf belastingvrij heeft verworven van een andere belastingplichtige die de voorbelasting over de aankoop prijs van deze voertuigen gedeeltelijk heeft kunnen aftrekken. De omstandigheid dat een dergelijke uitlegging ertoe leidt dat de belastingplichtige wederverkoper gedeeltelijk dubbel wordt belast, is niet relevant voor de bepaling van de toepassingsvoorwaarden van de winstmargeregeling. Het behoort namelijk tot de bevoegdheid van de nationale wetgever om een einde te maken aan deze situatie.”*

<sup>360</sup> Rb. Luik 4 maart 2004, FJF 2005/142, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*auto's, dient hij aan een aantal verplichtingen te voldoen, zoals het uitreiken van een aankoopborderel, bewaring van een kopie van het inschrijvingsbewijs van de wagen, een aankoop- en vergelijkingsregister bijhouden, etc. Tevens moet hij van zijn leverancier een attest ontvangen waarin deze bevestigt dat hij geen enkel recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf heeft kunnen uitoefenen. Indien de belastingplichtige deze stukken niet kan voorleggen, kan hij door alle middelen van recht aantonen dat hij ertoe gerechtigd was de levering te verrichten met toepassing van de belastingheffing over de winstmarge. In elk geval rust dan op hem de bewijslast dat de wettelijke voorwaarden tot toepassing daarvan voldaan zijn. Slaagt hij daar niet in, dan wordt de levering geacht plaats te vinden onder de normale regeling van de btw.”<sup>361</sup>*

## 2. Gevolgen

179. **OPTIONEEL BIJZONDER REGIME** – Indien voldaan is aan alle hierboven beschreven voorwaarden, dan kan de wederverkoper opteren om de belastingheffing over de winstmarge toe te passen.<sup>362</sup> Dit bijzondere regime is dus louter optioneel en zal niet automatisch toegepast worden.<sup>363</sup>
180. **BEREKENING WINSTMARGE** – Indien de wederverkoper inderdaad geopteerd heeft voor de toepassing van dit regime, dan zal de maatstaf van heffing berekend worden zoals *supra* al werd aangegeven, i.e. het verschil tussen de aankoopprijs aan de ene kant en de verkoopprijs aan de andere kant. *“De totale winstmarge (dus de maatstaf van heffing voor de berekening van de verschuldigde BTW) wordt in principe vastgesteld per btw-aangiftetijdvak (art. 3 KB nr. 53). Is er voor een bepaald aangiftetijdvak een 'negatieve' marge (bv. wegens verkopen met verlies), dan komt de regeling er de facto op neer dat deze negatieve marge kan worden gecompenseerd met een 'positieve' marge van een volgend aangiftetijdvak binnen hetzelfde jaar (indien de totale winstmarge m.b.t. het laatste aangiftetijdvak van dat jaar negatief is, doet dit evenwel geen recht op overdracht van die marge naar een volgend jaar ontstaan).”*<sup>364</sup>
181. **ADMINISTRATIEVE TOLERANTIE BIJ BEREKENING TOTALE WINSTMARGE** – *“De Administratie staat (evenwel) toe dat belastingplichtige-wederverkopers die moeilijkheden ondervinden om de maatstaf van heffing per aangiftetijdvak vast te stellen (wegens de aard van hun economische activiteit of de organisatie van hun boekhouding), de maatstaf berekenen per levering, voor ieder goed afzonderlijk beschouwd (aanschrijving nr. 1 en nr. 2 van 2 januari 1995). Is er in dergelijk geval voor een bepaalde levering een 'negatieve' marge, dan is er volgens de minister*

<sup>361</sup> Rb. Hasselt (11e k.) nr. 01.0599/A, 11 februari 2004.

<sup>362</sup> HvJ (4e k.) nr. C-264/17, 29 november 2018 (Harry Mensing / Finanzamt Hamm): *“belastingplichtige wederverkoper kan kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op een levering van kunstvoorwerpen die hem in een eerder stadium door de maker of diens rechthebbenden zijn geleverd in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire levering, hoewel dezen niet behoren tot de in artikel 314 van die richtlijn opgesomde categorieën personen” & “belastingplichtige wederverkoper kan niet kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling (...) en tegelijkertijd aanspraak maken op een recht op aftrek van de in een eerder stadium betaalde belasting”*

<sup>363</sup> Artikel 6 van KB nr. 53.

<sup>364</sup> Cass. (1e k.) AR F.13.0026.N, 10 oktober 2014 (Belgische Staat / Auto Elektro Peeters bvba).

van Financiën evenwel geen recht op terugbetaling van de BTW en kan dit verlies evenmin worden overgedragen naar een andere levering met een 'positieve' marge.”<sup>365</sup> Het wegvallen van het recht op aftrek wanneer een negatieve marge bekomen werd, werd door het Hof van Cassatie bevestigd op basis van de relevante bepalingen van de btw-Richtlijn, het WBTW en het KB nr. 53.<sup>366</sup>

182. **MELDING OP FACTUUR EN RECHT OP AFTREK** – De wederverkoper zal verder ook melding moeten maken van het toegepaste bijzondere regime op de uitgereikte factuur. Tenslotte zal de btw op de aankoop in hoofde van de koper niet aftrekbaar zijn, maar ook de btw betaald door de wederverkoper is niet aftrekbaar in zijn hoofde.<sup>367</sup> De belastingplichtige wederverkoper kan dus niet kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling en tegelijkertijd aanspraak maken op een recht op aftrek van de in een eerder stadium betaalde belasting.<sup>368</sup>

## **B. Uitbreidingsmogelijkheden**

183. **AANMOEDIGING HERGEBRUIK VAN GOEDEREN** – Hoewel het bestaande regime van een belastingheffing over de winstmarge niet ingevoerd is geweest met een circulaire economie in het achterhoofd, komt het wel tegemoet aan de doelstelling om goederen voor een langere periode te gaan gebruiken. Dit past binnen één van de hoofddoelstellingen van een circulaire economie. De belastingheffing over de winstmarge laat daarbij toe om (voor een stuk) de dubbele btw-heffing tegen te gaan bij tweedehandsgoederen aangezien de wederverkoper enkel btw zal moeten afstaan op het verschil tussen zijn aankoopprijs en verkoopprijs (i.e. op zijn winst). Het tegengaan van deze dubbele btw-heffing maakt het dan ook aantrekkelijker en economisch interessanter om goederen te gaan verkopen op de tweedehandsmarkt.
184. **VERBETERINGSMOGELIJKHEDEN** – Hoewel niet te ontkennen is dat het bijzondere regime succesvol is geweest om dubbele btw-heffingen tegen te gaan<sup>369</sup>, is de belastingheffing over de winstmarge niet zonder nadelen of verbeteringsmogelijkheden. Deze zullen hieronder dan ook uiteengezet worden. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de problemen die zich voordoen bij het toepassingsgebied van de margeregeling en de pijnpunten ten gevolge van die toepassing.

### **1. Toepassingsgebied**

185. **PROBLEMEN OP HET VLAK VAN HET TOEPASSINGSGEBIED** – De belastingheffing over de winstmarge kan zonder meer toegepast worden op de eerder aangehaalde voorbeelden uit de praktijk. De businessmodellen van ketens zoals Decathlon en Zalando in verband met de aankoop en daaropvolgende (weder)verkoop van (tweedehands)goederen laten toe om enkel btw te

<sup>365</sup> Cass. (1e k.) AR F.13.0026.N, 10 oktober 2014 (Belgische Staat / Auto Elektro Peeters bvba).

<sup>366</sup> Cass. (1e k.) AR F.13.0026.N, 10 oktober 2014 (Belgische Staat / Auto Elektro Peeters bvba).

<sup>367</sup> J. HEIRMAN, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 312.

<sup>368</sup> HvJ (4e k.) nr. C-264/17, 29 november 2018 (Harry Mensing / Finanzamt Hamm).

<sup>369</sup> V. SEPULCHRE, “Le régime de la marge bénéficiaire en TVA – actualités européennes pour un régime précieux”, *RGFCP* 2017, nr. 6, p. 17.

moeten afdragen op de winstmarge. De reeds gebruikte goederen worden namelijk door Decathlon en Zalando, als zelfstandige ondernemingen, aangekocht van particulieren met als doel om deze weder te verkopen zonder dat deze goederen onderworpen worden aan verregaande wijzigingen. Toch bestaan er nog een aantal pijnpunten op het vlak van de praktische toepassing van de margeregeling.

### 1.1. Materieel toepassingsgebied

186. **DEFINITIE VAN ‘GEBRUIKTE GOEDEREN’ NIET ALLESOMVATTEND IN HET KADER VAN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Een eerste pijnpunt ligt in de definitie van ‘gebruikte goederen’. In die definitie wordt namelijk de nadruk gelegd op het feit dat goederen, om onder de bijzondere regeling te kunnen vallen, *meteen hergebruikt* moeten kunnen worden of slechts *hersteld* moeten worden.<sup>370</sup> Met andere woorden, goederen die een zodanige vernieuwing ondergaan dat ze als nieuw beschouwd moeten worden; goederen die zodanig hervormd zijn dat ze niet meer te linken zijn met het oorspronkelijke goed; goederen die tenietgaan na eerste gebruik; en goederen die niet opnieuw gebruikt kunnen worden, vallen buiten het toepassingsgebied van deze regeling.<sup>371</sup> Dit betekent dus dat goederen die gemaakt worden op basis van reeds bestaande goederen in de plaats van te werken met nieuwe grondstoffen, niet onder dit bijzonder regime kunnen vallen. Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om situaties waarbij bedrijven hun resterende overschotten (i.e. stoffen, etc.) voor een goedkopere prijs doorverkopen in plaats van deze gewoon weg te gooien.
187. **TOEPASSINGSGEBIED IS EEN FEITENKWESTIE IN DE RECHTSPRAAK (1)** – In principe kan de doorverkoop van onderdelen (van een wagen) ook onder de margeregeling vallen.<sup>372</sup> Volgens het Hof van Justitie in een arrest van 18 januari 2017 doet feit dat gebruikte goederen die deel uitmaken van andere goederen en daarvan gescheiden worden, niets af van de kwalificatie van de verwijderde goederen als ‘tweedehandsgoederen’, voor zover ze kunnen worden hergebruikt zoals ze zijn of na reparatie. Om te worden aangemerkt als ‘tweedehandsgoederen’ is het daarbij alleen vereist dat het gebruikte goed de functionaliteiten heeft behouden die het bezat toen het nieuw was.<sup>373</sup> Dit arrest ging specifiek over een autorecyclagebedrijf met als hoofdactiviteit de handel in gebruikte auto-onderdelen van wrakken. De weigering om de margeregeling toe te passen op deze activiteit zou daarbij leiden tot concurrentievervalsing op de markt voor de verkoop van tweedehands reserveonderdelen tussen belastingplichtige wederverkopers die reserveonderdelen doorverkopen na het verwijderen van autowrakken

<sup>370</sup> M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), 64-69.

<sup>371</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>372</sup> C. BUYSE, “‘Margeregeling’: zijn onderdelen van autowrakken ‘gebruikte goederen’?”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1507, p. 8 ; T. LAMPARELLI, “TVA et ventes de pièces détachées de véhicules hors d’usage: avec ou sans régime de la marge bénéficiaire pour les biens d’occasion?”, *Actualités fiscales* 2017, afl. 14, p. 1.

<sup>373</sup> HvJ (derde kamer), Sjelle Autogenbrug I/S v. Skatteministeriet, C-471/15, dd. 7 september 2015; B.TERRA, J. KAJUS, Samenvatting, C-471/15 Sjelle Autogenbrug, 18 januari 2017, IBDF, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji\\_c\\_471\\_15](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji_c_471_15).



aan de ene kant, en belastingplichtige dealers die zelf reserveonderdelen hebben aangeschaft aan de andere kant.<sup>374</sup> In een zelfde lijn heeft het Hof van Justitie ook al geoordeeld over kostbare metalen of edelstenen.<sup>375</sup> Toch moet deze uitspraak genuanceerd worden.

188. **TOEPASSINGSGEBIED IS EEN FEITENKWESTIE IN DE RECHTSPRAAK (2)** – Het antwoord op de vraag of de levering van auto-onderdelen onder de bijzondere margeregeling zal kunnen vallen, zal afhankelijk zijn van de concrete situatie waarbij het aan de nationale rechter zal zijn om, in licht van het toepasselijke nationale recht, te beslissen hoe de regeling van toepassing is in een concrete situatie.<sup>376</sup> In dit opzicht werd geoordeeld in een arrest van het Hof van Beroep van Luik van 1 maart 2019: *“Voor de twee wagens die niet werden verkocht als 'onderdelen' en die daadwerkelijk werden heringeschreven, is het hof van oordeel dat deze het voorwerp hebben uitgemaakt van een hergebruik en dat zij bijgevolg moeten worden beschouwd als gebruikte goederen in de zin van de winstmargeregeling. Alle andere wagens die als auto-onderdelen werden verkocht beantwoorden volgens het hof niet aan de definitie van een tweehandsgoed en hun verkoop kan dus niet worden onderworpen aan het gunstregime.”*<sup>377</sup> In dit arrest handelde de betrokken belastingplichtige niet in tweedehandsonderdelen, maar bestond zijn activiteit in de aankoop en doorverkoop van voertuigen van verzekeringsmaatschappijen en dus uit de handel van (tweedehands)auto's.<sup>378</sup> Ook de onderdelen werden hiertoe als 'autowrak' verkocht met het oog op de terbeschikkingstelling van de afzonderlijke onderdelen. Het gevolg hiervan was wel dat volgens het Hof van Beroep voor de verkochte auto's moest worden gecontroleerd of ze de functionaliteiten hebben behouden die ze bezaten in nieuwe staat, en dat ze als gevolg daarvan opnieuw kunnen worden gebruikt zoals ze zijn of na reparatie. Het loutere feit dat het de bedoeling was dat de onderdelen gebruikt zouden worden door de koper en niet de volledige auto, veranderde hier niets aan. De vraag kan hiertoe gesteld worden of dit gemaakte onderscheid terecht was.<sup>379</sup> Hiertoe kan onder andere ook verwezen worden naar het eerder aangehaalde arrest van het Hof van Justitie. In punt 36 van dat arrest preciseert het Hof namelijk ook dat is *“vastgesteld dat een auto bestaat uit een geheel van onderdelen, die zijn geassembleerd en die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling, kunnen worden gedemonteerd en wederverkocht”*. *“Als een auto een geheel van onderdelen is die kunnen worden beschouwd als gebruikte goederen,*

<sup>374</sup> B.TERRA, J. KAJUS, Samenvatting, C-471/15 Sjelle Autogenbrug, 18 januari 2017, IBDF, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji\\_c\\_471\\_15](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji_c_471_15).

<sup>375</sup> Het Hof van Justitie heeft geoordeeld in haar arrest SIA „E LATS” v. Valsts ienemumu dienests dat *“gebruikte goederen die edelmetalen of edelstenen bevatten niet onder het begrip „gebruikte goederen” vallen indien zij niet meer geschikt zijn om hun oorspronkelijke functie te vervullen en enkel nog de functionaliteiten overhouden die inherent zijn aan die metalen en stenen”* (cfr. HvJ (10e k.) nr. C-154/17, 11 juli 2018 (SIA „E LATS” / Valsts ienemumu dienests)). Met andere woorden, ook hier blijkt duidelijk dat het gaat over *herbruikbare* goederen in de zin dat de goederen opnieuw gebruikt moeten kunnen worden zonder dat verregaande veranderingen of herstellingen plaatsgevonden hebben.

<sup>376</sup> HvJ (tiende kamer), SIA 'E LATS' v. Valsts ienemumu dienests, C-154/17, dd. 11 juli 2018.

<sup>377</sup> Luik (burg.) (9e k. D) nr. 2016/RG/1479, 1 maart 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)

<sup>378</sup> Luik (burg.) (9e k. D) nr. 2016/RG/1479, 1 maart 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>379</sup> E. KOVACS, “Komen tweedehandsvoertuigen die als auto-onderdelen en wrakstukken worden verkocht, in aanmerking voor de toepassing van de winstmargeregeling op gebruikte goederen inzake btw?”, *Fisc.Koer.* 2019, afl. 14, 485-488 en <http://www.monkey.be/> (4 oktober 2019).

*zou men dan niet kunnen stellen dat een afgedankt voertuig dat ‘voor onderdelen’ wordt verkocht als geheel van deze gebruikte goederen, eveneens in zijn geheel een gebruikt goed is?’<sup>380</sup>*

### *1.2. Personeelstoepassingsgebied*

189. **AANKOOP GOEDEREN VAN BELASTINGPLICHTIGEN MET RECHT OP AFTREK** – De problemen met de bestaande regeling doen zich echter niet enkel voor op het vlak van het materieel toepassingsgebied (i.e. welke tweedehandsgoederen onder de bijzondere regeling kunnen vallen), maar ook op dat van het personeelstoepassingsgebied (i.e. wie zich kan beroepen op de bijzondere margeregeling). Eén van de voorwaarden om de margeregeling te kunnen toepassen, is dat de goederen aangekocht moeten worden van een leverancier die daarop zelf *geen* recht op aftrek van de door hem betaalde btw heeft kunnen toepassen, i.e. niet belastingplichtige personen (zoals particulieren) of belastingplichtigen zonder recht op aftrek.<sup>381</sup> Met andere woorden, wanneer de wederverkoper zijn goederen aankoopt bij een belastingplichtige leverancier met recht op aftrek van de oorspronkelijke betaalde btw, dan kan de belastingheffing over de winstmarge niet toegepast worden.<sup>382</sup> Bijgevolg situeert een tweede pijnpunt op het vlak van het toepassingsgebied zich in situaties waar ondernemingen hun resterende stock zouden willen doorverkopen (voor een lagere prijs) aan (tweedehands)winkels zodat deze voorraad niet weggegooid zou moeten worden, of situaties waar ondernemingen hun teruggezonden goederen aan een outlet zouden bezorgen in plaats van deze goederen te moeten weggooien. Het gaat dan over de zogenaamde outlets. Ook outlets spelen namelijk een belangrijke rol bij het sluiten van de bevoorradingsketen en kunnen ook een sleutelrol hebben bij het hergebruik, de opknapbeurt of de recyclage van producten.<sup>383</sup>
190. **AANKOOP MET DAAROPVOLGENDE WEDERVERKOOP** – Een volgende pijnpunt bij de belastingheffing over de winstmarge, is dat de aankoop van de tweedehandsgoederen moet gebeuren door een *wederverkoper*. Op het moment van de aankoop moet hierbij dus al vaststaan dat de goederen daaropvolgend weer verkocht zullen worden. Op het moment van de aankoop staat evenwel niet altijd *per se* vast dat de koper deze goederen op zijn beurt weer zal

---

<sup>380</sup> E. KOVACS, “Komen tweedehandstvoertuigen die als auto-onderdelen en wrakstukken worden verkocht, in aanmerking voor de toepassing van de winstmargeregeling op gebruikte goederen inzake btw?”, *Fisc.Koer.* 2019, afl. 14, 485-488 en <http://www.monkey.be/> (4 oktober 2019).

<sup>381</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); J. HEIRMAN, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 312.

<sup>382</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>383</sup> P. MHATRE, R. PANCHAL, A. SINGH, S. BIBYAN, “A systematic literature review on the circular economy initiatives in the European Union”, *Sustainable Production and Consumption*, Volume 26, April 2021, Pages 187-202, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.09.008>; M.T. ISLAM, N. HUDA, A. BAUMBER, R. SHUMON, A. ZAMAN, F. ALI, R. HOSSAIN, V. SAHAJWALLA, “A global review of consumer behavior towards e-waste and implications for the circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 316, 20 September 2021, 128-297, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128297>.

doorverkopen.<sup>384</sup> In de mate dat dit nog niet zou vaststaan, kan ook geen beroep gedaan worden op de bijzondere margeregeling. Dit zal dan ook tot gevolg hebben dat er geen (beperkte) tegemoetkoming zal gebeuren aan dubbele heffingen bij een eventuele latere (weder)verkoop.

## 2. Gevolgen van de toepassing van de margeregeling

191. **VERBETERINGSMOGELIJKHEDEN OP HET VLAK VAN DE GEVOLGEN** – Hierboven werden al de pijnpunten aangehaald die betrekking hebben op het toepassingsgebied van de bijzondere margeregeling. Er zijn ook verbeteringsmogelijkheden op het vlak van de gevolgen van dit bijzonder regime.

### 2.1. Groot verschil tussen aankoop- en verkoopprijs

192. **GRATIS ONTVANGEN GOEDEREN** – De winstmarge wordt berekend op basis van het verschil tussen de aankoop- en verkoopprijs. Een pijnpunt waarmee dan ook rekening moet worden gehouden, is wanneer kledij (of in het algemeen goederen) *gratis* worden overgedragen aan de wederverkoper.<sup>385</sup> Dit soort van situaties kan zich namelijk voordoen bij bijvoorbeeld kringloopwinkels of andere goede doelen. *“Wanneer kledij gratis wordt overgedragen aan de belastingplichtige wederverkoper, is er geen aankoopprijs van toepassing. Bovendien kunnen de algemene kosten zoals de kosten van inzameling, opslag, herstelling van de goederen de aankoopprijs niet vervangen. Bij gebrek aan een aankoopprijs stemt de maatstaf van heffing bijgevolg overeen met de verkoopprijs zoals dat het geval is onder de normale belastingregeling. In dat geval kan de wederverkoop van de tweedehandskleding niet vallen onder de bijzondere winstmargeregeling.”*<sup>386</sup>
193. **DONEREN VAN KLEDING** – Hierbij moet echter wel de opmerking gemaakt worden dat er een administratieve tolerantie bestaat voor het doneren van niet-voedingsmiddelen die tegemoetkomen aan levensnoodzakelijke behoeften waarvan de intrinsieke kenmerken verhinderen dat ze nog worden verkocht tegen de normale commercialisatievoorwaarden.<sup>387</sup> Deze bijzondere regeling is vergelijkbaar met de reeds aangehaalde regeling die van toepassing is op het doneren van voedingsmiddelen (zie *supra* randnummer 134 e.v.). Deze administratieve tolerantie laat toe dat de levering van deze goederen niet gelijkgesteld wordt

---

<sup>384</sup> M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

<sup>385</sup> Dit pijnpunt doet zich niet enkel in België voor, maar ook in onder andere Nederland: Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>386</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Vraag 93 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 105-106.

<sup>387</sup> Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020; F. BORGER, M. GOVERS, “Werkingsfeer (art. 9 - art. 25septies) – Levering van goederen - Artikel 12 - Handelingen gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel - Onttrekking aan het bedrijf van een goed om kosteloos te worden verstrekt (art. 12 § 1 eerste lid 2° WBTW) – Schenking levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

met een onttrekking die met een belastbare levering gelijkgesteld wordt.<sup>388</sup> Voor deze uitzondering komen slechts goederen in aanmerking die niet meer op duurzame wijze gebruikt kunnen worden (i.e. goederen waarvan hun wederverkoopwaarde aanzienlijk afneemt vanaf hun eerste gebruik) en die gratis weggeschonken worden voor liefdadigheidsdoeleinden.<sup>389</sup> Deze tolerantie geldt daardoor enkel indien de donatie gebeurt ten voordele van welbepaalde begunstigden (voedselbanken, erkende caritatieve organisaties, overheden in het kader van hun opdrachten tot het verdelen van materiële hulp of verdeelplatformen). Een voorbeeld hiervan is een kledingwinkel die licht beschadigde kledij doneert aan een erkende hulporganisatie.<sup>390</sup> Ook met betrekking tot dit bijzonder regime geldt dus een belangrijke beperking. Het heeft namelijk alleen betrekking op de limitatief opgesomde lijst van begunstigden aan wie geschonken kan worden, i.e. openbare instellingen of erkende instellingen.<sup>391</sup>

194. **GROOT VERSCHIL TUSSEN AANKOOPPRIJS EN VERKOOPPRIJS** – Zelfs al wordt er wel degelijk een aankoopprijs betaald, is het niet altijd evident om de margeregeling nuttig te kunnen toepassen. Om tweedehandsgoederen nog betaalbaar te houden worden deze namelijk vaak aan een niet te hoge prijs aangekocht, denk hierbij bijvoorbeeld aan *DeSlegte*. Daarnaast moeten deze goederen ook voldoende financiële middelen opbrengen zodat de onderneming kan blijven voortbestaan. Echter, dit kan ervoor zorgen dat het verschil tussen de aankoopprijs aan de ene kant en de verkoopprijs aan de andere kant groot uitvalt. Vanuit een btw-perspectief betekent dit dat er op een grotere maatstaf van heffing btw betaald zal moeten worden onder het regime van de belastingheffing over de winstmarge. De vraag kan dan ook gesteld worden of dit regime dan nuttig ingezet kan worden in het kader van een circulaire economie om een tweedehandsmarkt aan te moedigen, aangezien niet doeltreffend rekening gehouden wordt met dubbele btw-heffingen.

---

<sup>388</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 131.

<sup>389</sup> Artikel 12, §1, eerste lid, 2°, c) WBTW; Artikel 7 van KB nr. 59; Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020.

<sup>390</sup> Andere goederen die onder deze tolerantie (kunnen) vallen zijn basishygiëneproducten, huishoudelijke schoonmaakmiddelen, school- en kantooruitrusting, etc. (zie F. BORGER, M. GOVERS, “Werkingssfeer (art. 9 - art. 25septies) – Levering van goederen - Artikel 12 - Handelingen gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel - Onttrekking aan het bedrijf van een goed om kosteloos te worden verstrekt (art. 12 § 1 eerste lid 2° WBTW) – Schenking levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).)

<sup>391</sup> Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020.

De voorwaarden om erkend te kunnen worden zijn terug te vinden in artikel 8, tweede lid van KB nr. 59: “*in afwezigheid van een formele erkenningsprocedure door de bevoegde overheid, een caritatieve organisatie geacht worden erkend te zijn indien zij een verklaring kan voorleggen van de bevoegde overheid(10), waarin die bevestigt dat de organisatie:*

*1° zich inzet voor de strijd tegen de armoede en voor de bedeling van de bedoelde goederen;*

*2° in staat is om de bedoelde goederen in goede omstandigheden te verdelen;*

*3° zich ertoe verbindt om de bedoelde goederen niet voor commerciële doeleinden te gebruiken en ze uitsluitend te verdelen onder behoeftige personen zonder enige andere tegenprestatie dan een financiële bijdrage die niet hoger is dan de uitgaven die rechtstreeks verband houden met die verdeling.”*

## 2.2. Verlichten van administratieve verplichtingen

195. **ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN** – Om de margeregeling toe te kunnen passen, zijn verschillende administratieve vereisten gesteld, i.e. aankoopborderel, aankoopregister, vergelijkingsregister, afzonderlijke boekhouding, etc. Deze uitgebreide administratieve verplichtingen kunnen het moeilijker maken voor kleinere ondernemingen om deze bijzondere regeling te kunnen toepassen.<sup>392</sup> Het kan bijgevolg een optie zijn om te kijken naar het verlichten van deze administratieve verplichtingen waardoor het regime meer algemeen toegankelijk zou kunnen zijn.

## 2.3. Uitsluiting toepassing verlaagde btw-tarieven

196. **VERLAAGDE BTW-TARIEVEN** – Bij de toepassing van de bijzondere margeregeling zal de maatstaf van heffing beperkt worden tot de winst van de wederverkoper. De levering zal echter nog steeds gebeuren op het standaard btw-tarief van 21%. In de mate dat de bijzondere margeregeling toegepast wordt op de levering van bepaalde goederen, dan kunnen deze goederen namelijk niet langer onderworpen worden aan een verlaagde btw-tarief. De toepassing van de margeregeling sluit dan ook uitdrukkelijk de toepassing van enig verlaagd btw-tarief uit. Dit is zelfs in de btw-richtlijn voorzien.<sup>393</sup> In het kader van een circulaire economie kan dan gedacht worden aan het veranderen van dit principe. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het hanteren van een aangepast btw-tarief voor het hergebruiken van materialen en producten. Zo zouden ondernemers die een hoger gehalte van hergebruikte materialen gebruiken een lager btw-tarief kunnen toepassen.<sup>394</sup>

## 3. Conclusie

197. **CONCLUSIE: UITBREIDINGSMOGELIJKHEDEN** – Het is dus duidelijk dat het huidige regime van de belastingheffing over de winstmarge al een stap in de juiste richting is, maar dat het zeker nog niet volledig op punt staat en verbeterd kan worden met de circulaire economie in het achterhoofd. Zo zou er ook overwogen kunnen worden om met betrekking tot het gebruik van tweedehands, opgeknapte, gereviseerde of gerecycleerde producten te stimuleren, zelfs de toepassing van btw uit te sluiten of aanzienlijk (verder) te verlagen.<sup>395</sup>
198. **OPTIE 1: UITBREIDING MATERIEEL TOEPASSINGSGBIED** – De goederen waarop de bijzondere margeregeling toegepast kan worden, zijn dus beperkt. Een eerste mogelijkheid zou dan ook kunnen zijn om het toepassingsgebied van deze regeling uit te breiden zodat meer gerecycleerde- of tweehandsgoederen kunnen genieten van een verlaging van de maatstaf

---

<sup>392</sup> X, “Bijzondere regelingen (art. 56 - art. 58sexies) - Wijzen van vaststelling van de maatstaf van heffing voorzien door de Zevende btw-richtlijn” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>393</sup> Punt 11 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>394</sup> Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>395</sup> [https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models\\_Guideline-Policymakers.pdf](https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models_Guideline-Policymakers.pdf)

van heffing.<sup>396</sup> De opstapeling van dubbele btw-heffingen speelt namelijk niet alleen een rol voor herbruikbare producten, maar ook voor goederen die als basis of grondstof zullen dienen voor 'nieuwe' goederen.<sup>397</sup> De idee dat bij het gebruik van grondstoffen sprake zal moeten zijn van een nieuwe levenscyclus van een nieuw product past namelijk niet in het concept van een circulaire economie. Binnen een circulaire economie is er immers geen echte eindfase van een product en een beginfase van een nieuw product. Er is dan ook sprake van een continue cyclus.<sup>398</sup> De margeregeling is aan de andere kant ook niet zonder bijkomende problemen zoals ook uit het voorgaande blijkt. Het kan dan nuttig zijn om ook naar andere opties te kijken.

199. **OPTIE 2: VERLAAGD BTW-TARIEF** – Eén van die opties is voorzien in een verlaagd btw-tarief voor tweedehandsgoederen. Dit is nu mogelijk onder de herziene verlaagde btw-tarieven op Europees niveau. Met ingang van 1 januari 2022 traden de herziene regels met betrekking tot de btw-tarieven in werking. Bij die herziening werd onder andere ook de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten toegevoegd aan de lijst van Bijlage III waarop het verlaagde btw-tarief van 6% op toegepast kan worden.<sup>399</sup> Echter, hieronder vallen niet de 'gebruikte goederen' en hiervan wordt ook uitdrukkelijk uitgesloten die leveringen die onder de bijzondere margeregeling gebeuren.<sup>400</sup> Er zal met andere woorden gekozen moeten worden tussen de toepassing van de margeregeling aan de ene kant en een verlaagd btw-tarief aan de andere. De combinatie is hieronder niet mogelijk.
200. **OPTIE 3 VRIJSTELLING VAN BTW** – Een derde optie zou zijn om de leveringen van tweedehandsgoederen vrij te stellen van enige btw-heffing. Hierbij moet evenwel meteen opgemerkt worden dat in de mate dat in een vrijstelling voorzien wordt, dit restrictief zal moeten worden toegepast en dat dit enkel mogelijk is in de mate dat de vrijstelling voorzien wordt in artikel 132 van de btw-richtlijn. Hiertoe kan verwezen worden naar gestarte inbreukprocedures door de Europese Commissie in het kader van vrijstellingen die van toepassing zijn op ondernemingen zonder winstoogmerk en met een liefdadigheidsdoel. De btw-Richtlijn stelt namelijk een gemeenschappelijk btw-stelsel in dat onder meer is gebaseerd op een uniforme definitie van economische activiteit en belastbare handelingen. De Richtlijn voorziet daarbij in vrijstellingen van btw voor bepaalde categorieën van transacties in artikel 132. Deze vrijstellingen moeten restrictief geïnterpreteerd worden volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie. Er is dan ook sprake van een inbreuk op het EU-recht wanneer vrijstellingen toegekend zou worden waarin noch de btw-richtlijn voorziet, noch toegelaten

---

<sup>396</sup> M. MERKX, (2021). "A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!", *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

<sup>397</sup> M. MERKX, (2021). "A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!", *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

<sup>398</sup> M. MERKX, (2021). "A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!", *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

<sup>399</sup> Punt 11 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft; Rubriek XXI van Tabel A van KB nr. 20.

<sup>400</sup> Artikel 99 Btw-Richtlijn; R. WOLF, "European Union - A Great Reset of VAT Rates?", *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 2, IBDF.



door de Raad door middel van een derogatie. *“Dergelijke ongeoorloofde vrijstellingen zouden kunnen leiden tot concurrentievervalsing en zouden het onmogelijk maken om ervoor te zorgen dat de lidstaten op voet van gelijkheid bijdragen aan de eigen middelen van de Gemeenschap.”*<sup>401</sup> Artikel 132 van de btw-Richtlijn voorziet dan wel in een vrijstelling van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Daarin is echter geen vrijstelling van btw terug te vinden voor *elke* activiteit die wordt verricht in het algemeen belang, maar alleen voor die welke daarin zijn opgesomd en beschreven. Met dit in het achterhoofd is de Commissie in het verleden een inbreukprocedure gestart tegen onder andere Zweden.<sup>402</sup> In Zweden waren het namelijk alleen (onder andere) verenigingen zonder winstoogmerk die onderworpen waren aan de nationale inkomstenbelasting voor hun commerciële activiteiten, die ook als belastingplichtig voor btw-doeleinden konden kwalificeren. *“De criteria op grond van de nationale wetgeving inzake inkomstenbelasting verschillen echter van de criteria die worden gebruikt om vast te stellen of een activiteit economisch is op grond van de btw-richtlijn. Het gevolg hiervan is dat de activiteiten die door de Zweedse bepalingen in de praktijk buiten het toepassingsgebied van de btw worden geplaatst, een veel ruimere categorie betreffen dan de activiteiten die in de btw-richtlijn worden genoemd en als vrijgesteld worden omschreven.”*<sup>403</sup> De Commissie heeft soortgelijke procedures ingeleid tegen Denemarken<sup>404</sup>, Finland en Oostenrijk.<sup>405</sup>

201. **OPTIE 4: RECHT OP AFTREK** – In bepaalde situaties blijft het probleem van dubbele btw-heffingen zich dus in ieder geval nog voordoen. Dit komt mede ook doordat zowel de belastingplichtige wederverkoper als de koper, indien deze zelf een belastingplichtige is, geen recht op aftrek hebben van de betaalde btw op de bedoelde goederen. Als alternatief voor de winstmargeregeling kan dan eventueel gekeken worden naar het invoeren van een forfaitair of *flat-rate* recht op aftrek op het niveau van de wederverkoper.<sup>406</sup> Dit zou er namelijk voor zorgen dat in hoofde van de wederverkoper geen rekening meer gehouden moet worden met

<sup>401</sup> Parliamentary questions – VAT on second-hand goods, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission, P-6531/08, dd. 2 March 2009, IBDF.

<sup>402</sup> Parliamentary questions – VAT on second-hand goods, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission, P-6531/08, dd. 2 March 2009, IBDF; B. TERRA, J. KAJUS, The Commission asks Sweden, Denmark, Finland and Austria for information concerning the application of exemptions, EVD News, dd. 30 June 2008, IBDF.

<sup>403</sup> Parliamentary questions – VAT on second-hand goods, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission, P-6531/08, dd. 2 March 2009, IBDF.

<sup>404</sup> In Denemarken werden alle leveringen van liefdadigheidsinstellingen of andere verenigingen zonder winstoogmerk in verband met hun bedrijfsvoering vrijgesteld van btw. De Commissie was van mening dat de onbeperkte Deense vrijstelling onverenigbaar is met art. 132 van de btw-richtlijn. In Denemarken zijn leveringen van tweedehands goederen door winkels over het algemeen vrijgesteld van btw als de winst volledig wordt aangewend voor liefdadigheidsdoeleinden of voor doeleinden van algemeen belang. Andere vereisten voor toepassing van de vrijstelling zijn dat de winkel alleen tweedehands goederen verkoopt die hij gratis heeft gekregen en alleen onbetaald personeel in dienst heeft. De Commissie is van mening dat die vrijstelling niet wordt gedekt door art. 132 van de EU-btw-richtlijn. (zie R. OFFERMANN, EU Commission: Danish VAT exemptions for supplies by charities and for second-hand goods too broad, dd. 29 January 2010, IBDF).

<sup>405</sup> R. OFFERMANN, Commission requests Austria, Denmark, Finland and Sweden to provide information concerning the scope of their national VAT exemptions, dd. 27 June 2008, IBDF.

<sup>406</sup> M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

een dubbele btw-heffing waardoor deze beter in staat zou moeten zijn om in concurrentie te treden met de verkopers van nieuwe producten. Dit voorstel is wel niet zonder zijn risico's.<sup>407</sup> Om een forfaitair recht op aftrek te bepalen zal rekening gehouden moeten worden met de precieze feitelijk omstandigheden van de desbetreffende tweedehandsgoederen. Dit is echter niet altijd gemakkelijk te bepalen. Daarnaast kan dit ook een grond van fraude vormen. De aankoop met daaropvolgende verkoop door de wederverkoper is namelijk al voldoende om het recht op aftrek te claimen. Er zal dan gekeken moeten worden naar manieren om te voorkomen dat fictieve aankopen gerapporteerd worden om dat recht op aftrek te kunnen claimen bij de verkoop waarna de desbetreffende wederverkoper weer verdwijnt. Daarnaast is ook uit het verleden gebleken dat de introductie van een recht op aftrek niet evident is. Een recht op aftrek was namelijk voorzien in het oorspronkelijke voorstel waarin voorzien werd in de bijzondere margeregeling voor tweedehandsgoederen. Dit recht op aftrek zou alleen gelden voor bepaalde categorieën van goederen, i.e. (privé)auto's, trailers, brommers, (privé)vliegtuigen en plezierboten.<sup>408</sup> *“De beperking tot bepaalde soorten goederen had te maken met de praktische aspecten van de regeling en het feit dat het om geregistreerde goederen gaat. Het werd niet praktisch geacht om deze regeling op alle soorten goederen toe te passen, bijvoorbeeld omdat goederen kunnen zijn aangekocht op een tijdstip waarop zij nog niet aan de btw waren onderworpen of omdat zij deel uitmaakten van een grotere aankoop.”*<sup>409</sup>

### §3. Verlaagde btw-tarief en vrijstelling voor instelling met een erkend sociaal oogmerk

202. **TWEDEHANDSGOEDEREN EN VERLAAGDE BTW-TARIEVEN** – In deze afdeling van het *Hoofdstuk IV. Consumption* wordt de vraag gesteld welke fiscale regimes betrekking kunnen hebben op tweedehandsgoederen en dan meer specifiek op het vlak van btw. Er bestaan vandaag namelijk al enkele regimes die mogelijks kunnen helpen bij het aanmoedigen van deze tweedehandsmarktpraktijken. In het voorgaande onderdeel werd ingegaan op de verlaging van de maatstaf van heffing in bepaalde situaties, maar er bestaat ook een verlaagde btw-tarief en zelfs een vrijstelling die in bepaalde situaties toegepast kunnen worden.

#### A. Verlaagd btw-tarief

##### 1. Huidig regime

203. **NIEUWE CATEGORIE IN TABEL A** – Op 1 september 1999 werd een nieuwe categorie van leveringen van goederen onderworpen aan het verlaagde tarief van 6% (of tarief A). In rubriek XXIIIbis

<sup>407</sup> M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

<sup>408</sup> Proposal for a Seventh Council Directive on the Harmonization of the Laws of the Member States relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax to be applied to Works of Art, Collectors's Items, Antiques and Used Goods, COM 77/735 final, OJ C 26 (1 Feb. 1978), at 4.

<sup>409</sup> M. MERKX, (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), p. 64-69.

van Tabel A in de Bijlage bij het KB nr. 20 werd voorzien in de toepassing van het 6% btw-tarief op bepaalde activiteiten die verricht worden door *instelling met een sociaal oogmerk*.<sup>410</sup> Het gaat dan meer bepaald over instellingen zoals bijvoorbeeld Spullenhulp, Kringloopwinkel, etc. Deze uitbreiding van het 6%-tarief was gesteund op categorie 14 van de Bijlage H van de Zesde Richtlijn. Het ging meer bepaald om *“de levering van goederen en dienstverrichtingen door organisaties die door de lidstaten zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze prestaties niet zijn vrijgesteld op grond van artikel 13 van de Zesde Richtlijn”*.<sup>411</sup> Op heden is dit terug te vinden in punt 15 van Bijlage III van de btw-richtlijn.

204. **TOEPASSINGSGEBIED** – Het verlaagd btw-tarief kan dan toegepast worden op de levering van goederen *“die in het kader van de normale activiteit worden verricht door instellingen met een sociaal oogmerk en met betrekking tot hulpverlening aan minderbedeelden, die gezamenlijk erkend zijn door de minister van Financiën en door een federaal, regionaal of gemeenschapsminister die terzake bevoegd is, op voorwaarde dat deze instellingen worden bestuurd en beheerd door personen, die noch ten persoonlijke titel noch via tussenpersonen, enig direct of indirect persoonlijk financieel belang in het exploitatieresultaat hebben en dat de financiële opbrengsten die het resultaat zijn van deze leveringen van goederen volledig worden toegewezen aan de verwezenlijking van het sociaal voorwerp van de erkende instelling, voor zover hun statuten bepalen dat in geval van liquidatie het totaal van het nettoactief opnieuw geïnvesteerd wordt in een andere erkende instelling, zoals bepaald in onderhavige bepaling.”*<sup>412</sup> Uit deze definitie kunnen verschillende voorwaarden afgeleid worden.
205. **VOORWAARDE 1: INSTELLINGEN ZONDER WINSTOOGMERK** – Het verlaagd tarief is voorbehouden aan instellingen van Belgisch recht (of van het recht van andere lidstaten van de EER, i.e. de Europese Economische Ruimte) die geenszins het stelselmatig streven naar winstbejag tot doel hebben.<sup>413</sup> Dit betekent dan ook dat de statuten van de desbetreffende instelling moeten voorzien in een integrale bestemming van enige winst tot het handhaven of het verbeteren van de handelingen die door de instelling worden gesteld. De winst mag dus in geen geval worden uitgekeerd of verdeeld aan haar aandeelhouders, zaakvoerders, vennoten

---

<sup>410</sup> Rubriek XXIIIbis van Tabel A van KB nr. 20 voorziet daarbij in de toepassing van een verlaagd btw-tarief van 6% op leveringen van goederen door instellingen met een erkend sociaal oogmerk. Daarnaast wordt in een aparte rubriek, i.e. Rubriek XXXV, voorzien voor de diensten die door deze instellingen verricht worden en die dus ook onder een verlaagd btw-tarief kunnen gebeuren.

<sup>411</sup> M. GOVERS, “Tarief van de belasting – Goederen onderworpen aan 6% / tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk”, *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>412</sup> M. GOVERS, “Tarief van de belasting – Goederen onderworpen aan 6% / tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk”, *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>413</sup> Rubriek XXIIIbis van Tabel A van KB nr. 20; Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., *Btw*, 763-804 (42 p.) - september 2022.

of leden.<sup>414</sup> Ook in het geval van liquidatie zal het totaal van het netto-actief opnieuw geïnvesteerd moeten worden in een andere (nog steeds bestaande) instelling van dezelfde aard.

206. **VOORWAARDE 2: BEHEER EN DOEL VAN INSTELLING** – De instelling moet in hoofdzaak vrijwillig worden beheerd en bestuurd door personen die, noch voor zich persoonlijk noch via tussenpersonen, enig direct of indirect belang hebben in het exploitatieresultaat.<sup>415</sup> Het doel van de instellingen moet daarbij ook beoogd zijn door één van de in KB nr. 20 uitdrukkelijk opgesomde reglementeringen in verband met onder andere invoegbedrijven, inschakelingsbedrijven, etc. die bestaan in het tewerkstellen alsook in het verzekeren van de werkgelegenheid van de laag- of middelmatig geschoolde werkloze werkzoekenden die uit de traditionele arbeidscircuits zijn uitgesloten of bijzonder moeilijk bemiddelbaar zijn.<sup>416</sup>
207. **VOORWAARDE 3: ERKENDE INSTELLINGEN** – Zoals de titel van dit deel onder andere ook al aangaf, kunnen enkel daartoe *erkende* instellingen op dit verlaagd tarief beroep doen.<sup>417</sup> Om die erkenning te verkrijgen moet een aanvraag ingediend worden bij de minister van Financiën. Met deze aanvraag drukt de instelling de keuze uit die het verzoekend organisme doet voor de erkenning voorzien in rubriek XXIIIbis (i.e. levering van goederen), voor de erkenning voorzien in rubriek XXXV (i.e. levering van diensten) of voor de twee erkenningen tegelijk.<sup>418</sup> In de schriftelijke aanvraag moeten een aantal verplichte gegevens opgenomen worden zoals onder andere de naam en het adres van de instelling, de aard en het belang van de handelingen, etc. en de aanvraag moet vergezeld worden met een aantal bijkomende documenten zoals de statuten, lijst van de vennoten en de personen die gemachtigd zijn voor het beheer en het bestuur, etc. De minister van Financiën zal dan een met redenen omklede beslissing nemen die ofwel de erkenning toestaat ofwel de weigering ervan uitspreekt. Bij erkenning wordt, naast het lopende jaar, de toepassing van het verlaagd tarief toegestaan voor een periode van maximum drie opeenvolgende kalenderjaren. De beslissing kan wel meermaals verlengd worden.
208. **BIJKOMENDE VOORWAARDEN: BEPERKING IN HANDELINGEN EN PRIJZEN ZONDER CONCURRENTIEVERVALSING** – Deze instellingen moeten hun werkzaamheden verder uitsluitend beperken tot de diensten die voor het verlaagd tarief in aanmerking komen, i.e. verkoop van de beoogde goederen die

---

<sup>414</sup> Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>415</sup> Rubriek XXIIIbis van Tabel A van KB nr. 20; Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw, 763-804 (42 p.) - september 2022.

<sup>416</sup> Rubriek XXIIIbis van Tabel A van KB nr. 20; DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw, 763-804 (42 p.) - september 2022.

<sup>417</sup> Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>418</sup> M. GOVERS, “Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

zij gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen ophaalt of op een andere manier.<sup>419</sup> Zij moeten bovendien prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of nog, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de btw onderworpen zijn.<sup>420</sup> Daarnaast is vereist dat de toepassing van het verlaagd tarief niet tot concurrentievervalsing mag leiden ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de btw onderworpen zijn.<sup>421</sup>

## 2. Uitbreiding toepassingsgebied

### 2.1. Algemeen

209. **VERLIES VAN VERLAAGD TARIEF DOOR UITBREIDING GAMMA GOEDEREN EN/OF DIENSTEN** – Dat de voorwaarden en de gevolgen om het verlaagd btw-tarief te kunnen toepassen streng zijn, bleek al uit hetgeen eerder aan bod kwam. Het gaat echter nog verder dan dat. *“Het verlaagd tarief is van rechtswege niet meer van toepassing, niet alleen voor alle dienstprestaties maar ook voor alle leveringen van goederen vanaf het ogenblik dat de instelling die er de toepassing van inroept, niet meer voldoet aan het geheel van de ter zake vereiste voorwaarden.”*<sup>422</sup> Eén van die voorwaarden is dat de instelling enkel de voorziene handelingen mag stellen. Echter, om tegemoet te komen aan de maatschappelijke noden en behoeften bieden meer en meer van deze instellingen een ruimer gamma van handelingen aan. Dit leidt dan ook steeds meer tot het verlies van de toepassing van het verlaagd tarief op al de leveringen van goederen en diensten van die instellingen. *“Dit is onder meer het geval zodra deze instellingen hun werkzaamheden niet langer beperken tot de in de desbetreffende rubriek XXIIIbis of XXXV beoogde leveringen en diensten (bv. de verkoop van gratis verkregen kleding, het herstellen van fietsen, strijkdiensten), maar ook leveringen en diensten verrichten die uitdrukkelijk uitgesloten zijn van § 1 van de voornoemde rubrieken (zoals bv. de levering van bromfietsen, het verrichten van werk in onroerende staat) en/of leveringen verrichten van goederen die wel bedoeld zijn maar die aanvankelijk werden aangekocht en dus niet voldoen aan de*

---

<sup>419</sup> Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. GOVERS, “Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>420</sup> Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw, 763-804 (42 p.) - september 2022.

<sup>421</sup> DEBRUYNE, E., “[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %” in DEBRUYNE, E., Btw, 763-804 (42 p.) - september 2022.

<sup>422</sup> M. GOVERS, “Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*voorwaarde gesteld in § 3, 1,° van rubriek XXIIIbis (zijnde niet gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen opgehaald of op een andere manier)."*<sup>423</sup>

210. **ADMINISTRATIEVE TOLERANTIE** – Hiertoe wordt wel voorzien in een administratieve tolerantie sinds 1 januari 2016. De Administratie aanvaardt dat wanneer bijkomende (niet door de wet voorziene) handelingen worden gesteld en voor zover de andere voorwaarden van de desbetreffende rubrieken vervuld zijn, de instellingen niet langer de toepassing van het tarief A verliezen voor *alle* gestelde handelingen die tot die bepaalde rubriek behoren.<sup>424</sup> *"Enkel de in voormelde § 1 uitgesloten leveringen en diensten, alsook de leveringen van niet gratis verkregen goederen gaan vanaf dan hun eigen en afzonderlijk regime volgen (bv. 21 % voor de verkoop van bromfietsen; 21 % voor de verkoop van aangekochte kleding; een van de verlaagde btw-tarieven in de onroerende sector, voor zover de overige voorwaarden zijn vervuld, voor het verrichten van werk in onroerende staat)."*<sup>425</sup> Dit is echter geen perfecte oplossing.
211. **TOLERANTIE EIGENLIJK NIET WETTIG** – De hierboven vermelde tolerantie doet wel een probleem omtrent de onwettigheid ontstaan. De fiscus wijkt immers af van een voorwaarden die expliciet in het KB staan vermeld. Daarmee overschrijdt de fiscus eigenlijk zijn bevoegdheid. Om discussies te vermijden, is het dus raadzaam dat het toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief op erkende instellingen met een sociaal oogmerk zoals voorzien door KB nr. 20 op dat punt effectief zou worden aangepast.<sup>426</sup>
212. **UITBREIDING MOGELIJKE TE STELLEN HANDELINGEN** – Daarnaast neemt die tolerantie ook niet weg dat die evolutie, namelijk dat meer en meer van deze instellingen een ruimer gamma van handelingen aanbieden om tegemoet te komen aan de maatschappelijke noden en behoeften, alleen nog maar zal blijven toenemen in een economie en maatschappij die onderworpen zijn aan snelle en voortdurende evoluties en veranderingen. In dit opzicht zou een mogelijke denkpiste dan ook kunnen liggen in een uitbreiding van de mogelijk te stellen handelingen onder Rubriek XXIIIbis of XXXV van KB nr. 20.
213. **VERKOOP VAN TWEEDEHANDSKLEDING KAN NIET ONDER VERLAAGD TARIEF** – Een voorbeeld om de nood aan een uitbreiding kracht bij te zetten is de verkoop van kleding door het Rode Kruis. Deze handeling is namelijk onder het huidige regime onderworpen aan het standaard btw-tarief

---

<sup>423</sup> M. GOVERS, "Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk" in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Beslissing E.T.125.040 van 17 november 2015 (Rubrieken XXIIIbis en XXXV van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20.07.1970 inzake btw-tarieven - versoepeling toepassing § 4 van voormelde rubrieken) dd. 17.11.2015.

<sup>424</sup> Beslissing E.T.125.040 van 17 november 2015 (Rubrieken XXIIIbis en XXXV van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20.07.1970 inzake btw-tarieven - versoepeling toepassing § 4 van voormelde rubrieken) dd. 17.11.2015; Btw-Commentaar, Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting – Afdeling 3: Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>425</sup> Beslissing E.T.125.040 van 17 november 2015 (Rubrieken XXIIIbis en XXXV van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20.07.1970 inzake btw-tarieven - versoepeling toepassing § 4 van voormelde rubrieken) dd. 17.11.2015.

<sup>426</sup> DEBRUYNE, E., "[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %" in DEBRUYNE, E., *Btw*, 763-804 (42 p.) - september 2022.



van 21%.<sup>427</sup> Deze activiteit past echter volledig in het kader van bijstand, sociale zekerheid en liefdadigheidsdoelen, zoals vereist wordt door de btw-Richtlijn. Het Rode Kruis voert hiermee namelijk de strijd tegen armoede, wat een belangrijk thema voor onze samenleving is, en vervult ontegensprekelijk een belangrijke rol in deze strijd.<sup>428</sup> Het past tenslotte ook in de ontwikkeling van een sterker uitgebouwde circulaire economie. Er valt dus niet te ontkennen dat dit soort activiteiten aangemoedigd zouden moeten worden.

214. **TOEGELATEN ONDER EUROPEES RECHT** – Op basis van het Europees recht zou deze uitbreiding mogelijk moeten zijn.<sup>429</sup> Zoals *supra* al werd aangehaald in randnummer 91, is in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie hiertoe terug te vinden dat het de lidstaten in principe toegelaten wordt om de toepassing van een verlaagd btw-tarief nauwkeuriger te bepalen en dit te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie uit Bijlage III, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen.<sup>430</sup> Onder dat principe is het niet toegelaten om soortgelijke goederen en/of diensten, die dus met elkaar concurreren, ongelijk te behandelen vanuit het oogpunt van de btw.<sup>431</sup> Er zal met andere woorden concreet gekeken moeten worden naar de formulering van het onderscheid tussen de toegelaten goederen/diensten onder het verlaagd btw-tarief met het respecteren van het fiscaal neutraliteitsbeginsel.<sup>432</sup> Enige bereidheid tot aanpassing van het toepassingsgebied werd wel al door de minister van Financiën aangegeven.<sup>433</sup>
215. **GEEN ONNODIGE ONDERSCHIEDEN** – Een ander voordeel van een uitbreiding zou ook zijn dat er geen, of in ieder geval minder, artificiële onderscheidingen tussen gelijkaardige instellingen gemaakt zouden moeten worden. Dit probleem blijkt ook uit reeds gestelde vragen over het precieze toepassingsgebied. Zo werd al bepaald dat een beschutte werkplaats onder de huidige regeling niet aan het begrip ‘instelling met sociaal oogmerk’ kan voldoen.<sup>434</sup> Door deze beslissing wordt echter wel een onderscheid ingevoerd tussen beschutte en sociale werkplaatsen. *“Anders gezegd, een activiteit zoals groenzorg kan door een sociale werkplaats verricht worden aan het tarief van 6 %, terwijl dezelfde activiteit door een beschutte werkplaats aan 21 % moet verricht worden. Aangezien beide categorieën van werkplaatsen (met een uitgesproken sociaal karakter!) dezelfde doelgroep tewerkstellen voor hetzelfde werk, lijkt ons een gelijke btw-behandeling billijk. De zesde Europese richtlijn die elke vorm van*

<sup>427</sup> Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144.

<sup>428</sup> Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144.

<sup>429</sup> Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144.

<sup>430</sup> HvJ, arresten van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 38, en 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 25; HvJ, arrest van 3 februari 2022, C-515/20, B AG v. Finanzamt A; HvJ, arrest van 22 september 2022, C-330/21, The Escape Center BVBA v. Belgische Staat.

<sup>431</sup> Randnummer 21 en 22 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk; B. TERRA, J. KAJUS, *Introduction to European VAT - Chapter 14. Rates*, IBDF.

<sup>432</sup> Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144.

<sup>433</sup> Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144.

<sup>434</sup> Vraag 547 van de heer Herman van Rompuy dd. 22.12.2000, Vragen en Antwoorden, Kamer, 14 mei 2001, p. 8465.

*concurrentievervalsing wil uitsluiten, lijkt hier duidelijk met de voeten getreden.”<sup>435</sup> Ook met betrekking tot kringloopcentra wordt de mogelijke toepassing van een verlaagd btw-tarief streng bekeken. “Een kringloopcentrum dat wordt opgericht onder de vorm van een V.Z.W. door een O.C.M.W. is onderworpen aan de normale btw-regeling. De geregelde verkoop van ingezamelde tweedehandse goederen door die V.Z.W. is belastbaar met btw, in principe tegen het normale btw-tarief van 21 %, tenzij aan de voorwaarden voldaan is van de regeling voor instellingen met sociaal oogmerk en het verlaagde btw-tarief van 6 % toepassing kan vinden.”<sup>436</sup>*

216. **EFFECTIEVE CONCURRENTIE?** – Toch zou een verlaagd tarief voor onder andere kringloopwinkels niet per se moeten leiden tot het in concurrentie treden met andere belastingplichtigen. “Er is voorzien in een verlaagd btw-tarief, omdat de meeste van die ondernemingen geacht worden te werken met personen waarvan men aanneemt dat ze niet zullen presteren of geen adequaat rendement zullen halen. Bovendien is er na twee à drie maanden veel kans (met alle gevolgen van dien voor de kosten inzake opleiding van nieuw personeel) op een turnover van het door die ondernemingen ingezette personeel (omdat dit laatste niet geschikt is). Er zijn weinig situaties van concurrentie met de andere ondernemingen. Er zijn geen kringloopcentra in de privésector, aangezien die niet rendabel zouden zijn, zelfs met een btw-tarief van 0 %. De enige bestaande concurrentie is die met de beschuttende werkplaatsen; men kan er zich echter niet tegen verzetten en op zich is ze niet negatief. De waarheid is dat sommige grote ondernemingen hun productie-eenheden onderaanbesteden aan de beschuttende werkplaatsen, zodat ze in België kunnen blijven.”<sup>437</sup> Dit zou dan ook een extra argument kunnen zijn om kringloopwinkels toch voor een uitgebreider gamma van activiteiten onder het verlaagd btw-tarief te brengen.

## 2.2. Ook in de bouwsector?

217. **BOUWSECTOR: MATERIALENBANKEN** – De meest voor de hand liggende voorbeelden van leveringen van goederen die dan onder een (uitgebreid) toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief voor instelling met een sociaal oogmerk, zijn kleding, etc. Toch zijn er ook andere sectoren waarin dit verlaagd btw-tarief zou bijstaan in de overstap naar een meer circulaire economie. Zo kan een gelijkaardige redenering ook toegepast worden op materialenbanken. Materialenbanken geven bouwmaterialen een tweede leven.<sup>438</sup> Het principe is minder gekend, maar kan vergeleken worden met standaard kringloopwinkels die hetzelfde doen maar dan voor andere soorten goederen. Vergelijkbaar met tweedehands.be kan naar de website of fysieke locatie van een materiaalbank gegaan worden om binnengebrachte

---

<sup>435</sup> Vraag 547 van de heer Herman van Rompuy dd. 22.12.2000, Vragen en Antwoorden, Kamer, 14 mei 2001, p. 8465.

<sup>436</sup> M. GOVERS, “Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>437</sup> RIJKS MIDDELENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002 en ONTWERP VAN ALGEMENE UITGAVENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002, 14 december 2001, doc 1447/006, p. 443.

<sup>438</sup> Zie bijvoorbeeld de Materiaalbank in Leuven: <https://materiaalbankleuven.be/>.

materialen te browsen en kopen. Deze materialen kunnen in ieder geval in principe niet onder het begrip van ‘antiquiteiten’ vallen (zelfs indien deze ouder zijn dan 100 jaar), tenzij: *“Worden echter wel als antiquiteiten aangemerkt – voor zover ze ouder zijn dan 100 jaar - bepaalde individualiseerbare goederen, zoals schouwen, deuren, wandkasten die bestemd zijn om te worden ingelijfd in een gebouw.”*<sup>439</sup> Dit betekent dus dat in de meeste situaties ook (tweedehands)bouwmaterialen niet van een voordelig regime kunnen genieten.

218. **DUBBELE BTW-HEFFING** – Tweedehandsbouwmaterialen kennen in principe echter ook het probleem van een dubbele btw-heffing zoals al reeds werd uiteengezet bij de bespreking van het deel over de belastingheffing over de winstmarge (zie hiervoor *supra* randnummer 167 e.v.).<sup>440</sup> Aangezien de bouwsector verantwoordelijk is voor zowat 40% van het energieverbruik en voor de helft van het globale grondstoffenverbruik, zou het gebruik van tweedehandsbouwmaterialen aangemoedigd moeten worden wat echter niet gebeurt met dubbele btw-heffingen. *“Het zorgt ervoor dat het afvoeren van sloopmaterialen uit de bouw goedkoper is dan het opnieuw gebruiken van hout, wasbakken, ramen, deuren. Kom maar eens mee op de werf kijken.”*<sup>441</sup> Het verminderen van de primaire grondstoffen en het verlagen van de totale bouwsom zijn echter goede aanmoedigingen om toch over te stappen. Steeds meer bouwers en architecten zijn dan ook bereid om werken met gebruikte en opgewaardeerde materialen.<sup>442</sup> Deze manier van werken kan dan alleen maar meer aangemoedigd worden met fiscale beleidsmaatregelen. Dit blijkt ook uit de sector zelf: *“Ik ben een voorstander van 0 procent btw op circulaire bouwmaterialen. In mijn benadering gaat het mij vooral om materiaal dat bij Woonbedrijf vandaan komt en dus al van mij is. Waarom moet ik daar dan belasting over betalen, als het na een bewerking terugkomt naar mij? Waarover dan? Over de tijdbesteding, het materiaal, het vervoer; de hele rataplan? Het is mijn overtuiging dat de bouw een sector is die op zoek is naar financiële ruimte om de circulaire economie op gang te trekken. Met een 0 procent tarief heb je een fantastische incentive waarmee je innovatie daadwerkelijk kunt stimuleren. Er zijn gigantisch veel materialen in dit land herbruikbaar.”*<sup>443</sup> Dit zou bijvoorbeeld dan voor een stuk tegemoet kunnen komen aan veel van de andere problemen die de (tweedehands)bouwsector ondervindt: *“De slooptijd is vaak krap, waardoor er weinig tijd is om herbruikbare materialen heel uit een gebouw te halen. De arbeidskosten zijn hoog in Nederland, terwijl materialen en grondstoffen relatief goedkoop zijn. Er zijn opslag- en reparatiekosten voor herwonnen bouwmaterialen. Tenslotte*

<sup>439</sup> M. GOVERS, “Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten - Regeling van toepassing sedert 1 januari 1995”, *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>440</sup> P-Plus. Weg met dubbele BTW. P+ Special, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>.

<sup>441</sup> P-Plus. Weg met dubbele BTW. P+ Special, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>.

<sup>442</sup> P-Plus. Weg met dubbele BTW. P+ Special, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>.

<sup>443</sup> P-Plus. Weg met dubbele BTW. P+ Special, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>.

*wordt de restwaarde van de materialen in de bouw vaak overschat. Het is zelden voldoende om economisch rendabel te zijn.”*<sup>444</sup>

## **B. Vrijstelling**

### **1. Huidig regime**

219. **VERPLICHTE VRIJSTELLING IN HET KADER VAN MAATSCHAPPELIJK WERK EN SOCIALE ZEKERHEID** – Een belangrijke uitzondering op het hierboven beschreven verlaagd btw-tarief is dat het verlaagd tarief enkel toegepast kan worden in de mate dat de handelingen (i.e. leveringen van goederen en diensten) niet onder een bepaalde voorziene vrijstelling vallen. Die vrijstelling kan teruggevonden worden in artikel 132, lid 1, g) van de btw-Richtlijn: *“diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid , inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen , door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken Lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.”*<sup>445</sup> Dit artikel houdt een verplichting in tot omzetting naar de nationale rechtsorde voor de Lidstaten. Dit gebeurde ook naar artikel 44, §2, 2° van het Belgische Btw-Wetboek.
220. **VOORWAARDEN ONDER DE BTW-RICHTLIJN** – Hoewel verplicht wordt aan de Lidstaten om de vrijstelling in hun nationaal recht om te zetten, moet wel meteen opgemerkt worden dat meer vrijheid gegeven wordt over de toepassingsvoorwaarden van die vrijstelling. Zo voorziet onder andere artikel 133 van de btw-richtlijn in de optie voor de lidstaten om de *supra* beschreven vrijstelling aan bepaalde voorwaarden te onderwerpen:
- a) *“de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;*
  - b) *het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;*
  - c) *de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die*

---

<sup>444</sup> P-Plus. Weg met dubbele BTW. P+ Special, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>.

<sup>445</sup> Artikel 132, lid 1, g) van btw-richtlijn: “1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen: (...) g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;”

*welke voor soortgelijke aan de BTW onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;*

*d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.”*

221. **UITWERKING IN BELGIË** – Artikel 44, §2, 2° WBTW voorziet in België dan in een vrijstelling van btw voor de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren. Instellingen die gebruik kunnen maken van deze vrijstelling, kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn die of een formele erkenning genieten of die de diensten en nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen verrichten in overeenstemming met de voor die erkende instellingen geldende reglementering.<sup>446</sup> De Belgische wetgever heeft er ook voor gekozen om deze vrijstelling te verduidelijken door een aantal instellingen van sociale aard op te sommen in het Btw-Wetboek. Deze opsomming is echter niet exhaustief.
222. **BEPERKT TOEPASSINGSGBIED** – Deze vrijstelling wordt op heden toegepast in een vrij beperkt aantal situaties. Rechtspraak en administratieve beslissingen rond deze vrijstelling gaan vooral over de mogelijkheid om dezelfde diensten en goederen onder deze vrijstelling te laten plaatsvinden. Het gaat voornamelijk over de volgende handelingen: (1) diensten die worden verricht door advocaten, ministeriële ambtenaren en gerechtelijke mandatarissen, waaronder gerechtsdeurwaarders,<sup>447</sup>; (2) diensten verricht door sociaal tolken en sociaal vertalers<sup>448</sup>; (3) vervoer van personen met verminderde mobiliteit; (4) eet- of drankgelegenheid aangeboden door instellingen die bejaardenzorg of de gehandicaptenzorg tot doel hebben of door een lokaal dienstencentrum dat tot doel heeft de lokale gemeenschap informatie en advies te verstrekken, vormings- en vrijetijdsactiviteiten te organiseren en zorg op maat aan te bieden in het kader van het sociaal beleid van een gemeente of stad; etc. De mogelijkheid tot het plaatsen van bijvoorbeeld de levering van tweedehandsgoederen door instellingen zoals het Rode Kruis wordt hier niet meteen voorzien.

## *2. Uitbreiding toepassingsgebied?*

223. **KRINGLOOPCENTRA ONDER VRIJSTELLING?** – In het verleden werd al geprobeerd om de vrijstelling ook toe te passen op kringloopwinkels. In het algemeen worden kringloopcentra of kringloopwinkels namelijk gekenmerkt door het feit dat zij goederen en producten inzamelen

<sup>446</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk II, hoofdstuk 9, afdeling 9; DEBRUYNE, E., “[De eigenlijke vrijstellingen] Diensten m.b.t. maatschappelijk werk en sociale zekerheid” in DEBRUYNE, E., Btw, 1036-1048 (13 p.).

<sup>447</sup> DEBRUYNE, E., “[De eigenlijke vrijstellingen] Diensten m.b.t. maatschappelijk werk en sociale zekerheid” in DEBRUYNE, E., Btw, 1036-1048 (13 p.); GwH 25 april 2013, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), nr. GWH 13/0199; Aanschr. nr. 47/2013 (E.T. 124.411), 20 november 2013, nrs. 31-32; Circ. nr. 2018/C/30, 7 maart 2018; Aanschr. nr. 47/2013 (E.T. 124.411), 20 november 2013, nrs. 28-29; Besliss. E.T. 126.564, 18 juli 2014, nrs. 52-53; etc.

<sup>448</sup> DEBRUYNE, E., “[De eigenlijke vrijstellingen] Diensten m.b.t. maatschappelijk werk en sociale zekerheid” in DEBRUYNE, E., Btw, 1036-1048 (13 p.); Besliss. nr. E.T. 126.978, 27 november 2014; Besliss. nr. E.T. 127.709, 15 juni 2015; etc.

(o.a. gebruiksgoederen van huishoudens) om deze vervolgens te verkopen tegen lage prijzen (i.e. 10 tot 20% van de nieuwwaarde).<sup>449</sup> Dit laat toe om ook aan de meest kwetsbaren in de samenleving de mogelijkheid te bieden om toegang te hebben tot die producten en zorgt er gelijktijdig voor dat deze producten niet zonder meer bij het huishoudelijk afval terecht komen.<sup>450</sup> Er zou dan ook gezegd kunnen worden dat deze instellingen (diensten en) goederen leveren die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid wat vereist wordt om onder de vrijstelling te kunnen vallen.<sup>451</sup> Dit kan des te meer bevestigd worden doordat vaak ook laaggeschoolden en langdurig werklozen aangesteld worden in deze winkels.<sup>452</sup> Voorgaand aangehaalde argumenten zijn dan ook redenen om te argumenteren dat kringloopwinkels onder de vrijstelling zouden moeten kunnen vallen. De heer Bonte stelde dan ook op 8 juni 1998 al voor om kringloopwinkels ook onder die specifieke vrijstelling te brengen.<sup>453</sup>

224. **ACTIVITEITEN VAN KRINGLOOPCENTRA WORDEN VRIJGESTELD?** – Ondanks het gedane voorstel en de voorgaande argumenten werd dit uiteindelijk toch afgewezen. De reden hiervoor was dat artikel 13, lid 1, g) van de Zesde Richtlijn (i.e. het artikel waarin de desbetreffende vrijstelling wordt besproken) niet toegepast kan worden in die situaties die uitdrukkelijk uitgesloten worden door artikel 13, lid 2, b) van diezelfde Richtlijn. Daar is onder andere terug te vinden dat de vrijstelling niet toegepast mag worden in de mate dat de leveringen van goederen of diensten in directe concurrentie staan met andere belastingplichtigen.<sup>454</sup> Volgens de Parlementaire Stukken van de desbetreffende wet die deze bepaling ingevoerd heeft in het Wetboek Btw, was er inderdaad spraken van zulke concurrentie aangezien “*de kringloopcentra tweedehandsgoederen verhandelen en aldus directe concurrenten zijn van de handelaars in oude spullen, verkopers van tweedehands kledij enz.*”<sup>455</sup> Hoewel dat de vrijstelling uiteindelijk afgewezen werd op basis van het feit dat kringloopwinkels anders in concurrentie zouden treden met andere belastingplichtigen, moet dit ook genuanceerd worden aangezien ook het tegengestelde geargumenteed kan worden. “*(...) De meeste van die ondernemingen worden geacht te werken met personen waarvan men aanneemt dat ze*

<sup>449</sup> Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1, p. 1-2.

<sup>450</sup> Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1, p. 1.

<sup>451</sup> “*Samengevat kunnen we stellen dat kringloopcentra drie doelstellingen combineren, met name het hergebruik van grof vuil, de sociale tewerkstelling voor laaggeschoolden en langdurige werklozen en de verkoop van herbruikbare producten aan kansarmen.*” uit Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1, p. 2.

<sup>452</sup> Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1, p. 2.

<sup>453</sup> Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Ingediend door de heer Hans Bonte), *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1.

<sup>454</sup> Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1998-99, nr. 1949, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cf m?lang=N&legislat=49&dossierID=1949>, p. 70.

<sup>455</sup> Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1998-99, nr. 1949, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cf m?lang=N&legislat=49&dossierID=1949>, p. 70.



*niet zullen presteren of geen adequaat rendement zullen halen. Bovendien is er na twee à drie maanden veel kans (met alle gevolgen van dien voor de kosten inzake opleiding van nieuw personeel) op een turnover van het door die ondernemingen ingezette personeel (omdat dit laatste niet geschikt is). Er zijn weinig situaties van concurrentie met de andere ondernemingen. Er zijn geen kringloopcentra in de privésector, aangezien die niet rendabel zouden zijn, (...). De enige bestaande concurrentie is die met de beschuttende werkplaatsen; men kan er zich echter niet tegen verzetten en op zich is ze niet negatief. De waarheid is dat sommige grote ondernemingen hun productie-eenheden onderaanbesteden aan de beschuttende werkplaatsen, zodat ze in België kunnen blijven.”<sup>456</sup>*

225. **RESTRICTIEVE INTERPRETATIE** – Bij een uitbreiding van de vrijstelling naar kringloopwinkels moet daarnaast ook rekening gehouden worden met het Europese recht. Zoals *supra* al werd aangehaald in randnummer 91, zal een vrijstelling in principe restrictief moeten worden toegepast en zal enkel mogelijk zijn in de mate dat de vrijstelling ook voorzien wordt in artikel 132 van de btw-richtlijn. Hiertoe kan verwezen worden naar gestarte inbreukprocedures door de Europese Commissie in het kader van vrijstellingen die van toepassing zijn op ondernemingen zonder winstoogmerk en met een liefdadigheidsdoel tegen onder andere Denemarken. Denemarken stelde alle leveringen vrij die werden verricht door liefdadigheidsinstellingen of verenigingen zonder winstoogmerk in verband met hun bedrijfsvoering. De Commissie was van oordeel dat een dergelijke *algemene* vrijstelling verder ging dan wat was toegestaan op grond van de btw-richtlijn, dat een gedetailleerde, restrictieve beschrijving van de vrijgestelde activiteiten bevat en in sommige gevallen de vrijstelling ook afhankelijk stelt van de hoedanigheid van de persoon die ze moet uitoefenen uit. Denemarken voorzag ook een algemene vrijstelling voor goederen geleverd door tweedehandswinkels, indien het overschot volledig werd gebruikt voor liefdadigheidsdoeleinden of anderszins voor doeleinden van algemeen belang, op voorwaarde dat de winkel alleen tweedehandsgoederen verkoopt die hij gratis heeft ontvangen en dat de winkel alleen vrijwillig onbetaald personeel in dienst heeft. Volgens de Commissie heeft geen van de vrijstellingen van artikel 132 betrekking op dergelijke leveringen.<sup>457</sup> Er zal dus rekening gehouden moeten worden met eventuele veranderingen in het standpunt van de Europese Commissie voordat zomaar overgaan zou worden naar een algemenere uitbreiding van de vrijstelling voorzien door artikel 44, §2, 2° WBTW.

## Afdeling II : Deeleeconomie en huren

226. **CIRCULAIRE ECONOMIE – DEELCONCEPTEN** – Op zich zijn er meerdere mogelijkheden om goederen voor een langere termijn te gebruiken. Hierbij kan het onder andere gaan om tweedehandsgoederen hetgeen in de voorgaande afdeling al werd besproken. In deze

<sup>456</sup> RIJKSMIDDELENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002 en ONTWERP VAN ALGEMENE UITGAVENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002, 14 december 2001, doc 1447/006, p. 443.

<sup>457</sup> B. TERRA, J. KAJUS, “The Commission asks Sweden, Denmark, Finland and Austria for information concerning the application of exemptions”, *EVD News*, dd. 30 June 2008, IBDF.

afdeling zal dan ingegaan worden op een tweede manier om de levensduur van goederen te verlengen, i.e. door middel van deelconcepten zoals de (ver)huur van goederen of de deeleconomie. Deze deelconcepten laten namelijk toe om goederen intensiever, duurzamer en voor langere termijn te gaan gebruiken waardoor ook minder nieuwe producten en grondstoffen nodig zijn.<sup>458</sup> Dit ligt dan ook helemaal in lijn met de idee achter een circulaire economie.

227. **LEVERING VAN GOEDEREN VS. HET PRESTEREN VAN EEN DIENST** – Naast de hierboven aangehaalde deelconcepten kan ook de overstap gemaakt worden van de verkoop van goederen naar de verkoop van diensten. Het verkopen van de functie, het gebruik of de prestaties van een product als een dienst wordt ook wel een product-service systeem (PSS) genoemd.<sup>459</sup> Eén van de voordelen van de verkoop van diensten in de plaats van de verkoop van de goederen zelf, is dat de eerste de leverancier zelf ertoe gaat aanzetten om de goederen duurzamer te maken en te ontwerpen. Het is namelijk in zijn eigen voordeel als de goederen voor een langere termijn gebruikt kunnen worden.<sup>460</sup> Dit businessmodel zal dus op meerdere fasen in de economie voordelen kunnen leveren. De precieze economische afwegingen voor het toepassen van dit businessmodel gaat dit werk te buiten.<sup>461</sup>

## §1. Sharing economy

### A. Deeleconomie of Platformeconomie

228. **INLEIDING** – De bekendste voorbeelden van de deeleconomie zijn onder andere AirBnB en Uber. Dit zijn echter lang niet de enige platformen die hiermee bezig zijn. Zo zijn ook de volgende initiatieven in onze economie terug te vinden: Menu Next Door, FLAVR, Heetch, Bringr, ListMinut, Pwiic, Conceptz, Branpont, MY SHERPA, etc.<sup>462</sup> Al deze platformen maken het mogelijk om een kamer, een auto of zelfs kookkunsten online met andere te delen in ruil voor een vergoeding. *“Het gaat (hier eigenlijk) om een economische afweging: waarom een nieuwe kloppoor kopen voor 100 EUR als je ze maar 15 minuten nodig hebt? Waarom niet je wagen uitlenen die doordeweeks toch stilstaat? Waarom geen lekkere maaltijd bij je buurvrouw*

<sup>458</sup> Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>459</sup> G. BRENNAN, M. TENNANT, F. BLOMSMA, “Business and production solutions: closing loops and the circular economy” in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>, p. 226.

<sup>460</sup> G. BRENNAN, M. TENNANT, F. BLOMSMA, “Business and production solutions: closing loops and the circular economy” in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>, p. 226.

<sup>461</sup> Voor de geïnteresseerden kan er hieromtrent wel verwezen worden naar de werken van STAHEL: STAHEL, W. R. 2010. *The Performance Economy*, UK/USA, Palgrave Macmillan, [https://www.globe-eu.org/wp-content/uploads/THE\\_PERFORMANCE\\_ECONOMY1.pdf](https://www.globe-eu.org/wp-content/uploads/THE_PERFORMANCE_ECONOMY1.pdf).

<sup>462</sup> T. VANHEE, J. WIAME, J., De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen, *AFT* 2017, afl. 10, p. 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017); J. BOSSUYT, “Sharing is caring? [Voordelig fiscaal regime voor bepaalde inkomsten afkomstig uit de deeleconomie]”, *Juristenkrant* 2016, afl. 330, p. 11; G. BERETTA, ‘The Taxation of the “Sharing Economy”’, *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, no. 11, 2016, p. 1, IBFD [online database]; G. BERETTA, ‘VAT and the Sharing Economy’, *World Tax Journal*, vol. 10, no. 3, 2018, p. 383, IBFD [online database].

*bestellen in ruil voor het snoeien van haar haag?”*<sup>463</sup> Het is dan ook niet onlogisch dat de interesse in deelconcepten toegenomen zijn.<sup>464</sup> Dit blijkt ook uit de cijfers.

229. **TOENEMEND BELANG EN GEBRUIK VAN EEN DEELECONOMIE** – In 2016 was het duidelijk dat de deeleconomie een (belangrijke) rol ging spelen en al speelde in onze economie. In een studie schatte PWC dat er toen al bijna 9.000 start-ups aanwezig waren in de wereldmarkt van de deelconsumptie. Deze markt werd geraamd op 15 miljard dollar en zou zelfs gaan naar 335 miljard dollar tegen 2025.<sup>465</sup> Daarnaast vestigde de Franse Senaat op zijn beurt de aandacht op het feit dat in 2014 70% van de Franse internetgebruikers (of bijna 30 miljoen mensen) al gekocht en verkocht hadden op sites die particulieren met elkaar in contact brachten. Deze cijfers toonden dan ook het belang van de deeleconomie meer dan voldoende aan. Dit is ook logisch als gekeken wordt naar de voordelen die zulke deeleconomie met zich mee brengt: *“lagere tarieven, grotere transparantie, gebruiksvriendelijk karakter, bijkomende bron van inkomsten, bevorderen van sociale interactie en het uittreden uit sociaal isolement, een hogere belastingopbrengst, een positieve impact op verkeer, milieu en wegeninfrastructuur...”*<sup>466</sup> Om in te spelen op het toenemend gebruik en belang van de deeleconomie besloot ook België hiertoe een rechtskader te voorzien.
230. **DOELSTELLINGEN VAN HET INVOEREN VAN EEN RECHTSKADER OP HET VLAK VAN DE DEELECONOMIE** – Het invoeren van een rechtskader met betrekking tot de deeleconomie in België had verschillende doelstellingen. In de eerste plaats wou de wetgever hiermee activiteiten uit een grijze zone halen die toen nog ontsnapte aan elke vorm van controle en belasting. De wetgever wilde ook de toen nieuw opkomende vorm van deeleconomie en het ondernemerschap aanmoedigen en stimuleren.<sup>467</sup> Verder, aangezien elke nieuwigheid en elke sector in uitbreiding een reeks nieuwe vragen oproept en problemen met zich meebrengt, zowel op het vlak van de platformen als op dat van de gebruikers, was het noodzakelijk om te voorzien in fiscale, sociale en administratieve rechtszekerheid, zowel voor de gebruikers als voor de dienstleveranciers.<sup>468</sup> Het kwam er echter niet alleen op aan om de nieuwe vorm van

---

<sup>463</sup> S. RUYSSCHAERT, Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1), *FISCanalyses* 3 juni 2017, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).

<sup>464</sup> VAT Treatment of Sharing Economy, taxud.c.1(2015)4370160 – Working Paper No. 878, EUROPEAN COMMISSION, VALUE ADDED TAX COMMITTEE (Sept. 22, 2015), <https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf> ; K. PANTAZATOU, “Taxation of the Sharing Economy in the European Union” (December 20, 2017). Forthcoming, Cambridge Handbook of Law and Regulation of the Sharing Economy, Davidson, Infranca and Finck (eds.), CUP 2018, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3091281> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091281>.

<sup>465</sup> C. LIDSTRÖM, EU VAT and the sharing economy: The relationship between the concept of “taxable person” and Airbnb and Uber, Master’s Thesis in Tax Law 30 ECTS, Department of Law Fall Term 2020, Uppsala Universitet, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1477987/FULLTEXT01.pdf>; PWC, ‘The Sharing Economy’, Consumer Intelligence Series, 2015, p. 14, <https://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/publications/consumer-intelligence-series/assets/pwc-cis-sharing-economy.pdf>.

<sup>466</sup> J. BOSSUYT, “Sharing is caring? [Voordelig fiscaal regime voor bepaalde inkomsten afkomstig uit de deeleconomie]”, *Juristenkrant* 2016, afl. 330, p. 11.

<sup>467</sup> *Parl. St.*, Verslag met betrekking tot Ontwerp van programmawet, dd. 28 juni 2016, DOC 54 1875/008, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/1875/54K1875008.pdf>.

<sup>468</sup> *Parl. St.*, Verslag met betrekking tot Ontwerp van programmawet, dd. 28 juni 2016, DOC 54 1875/008, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/1875/54K1875008.pdf>.

economisch handelen aan te moedigen, maar ook om een oneerlijke concurrentie te voorkomen met het klassieke ondernemerschap.

### 1. Bestaand regime

231. **DEELECONOMIE EN OCCASIONELE DIENSTEN TUSSEN PARTICULIEREN** – Het huidige btw-regime in verband met de deeleconomie werd in België ingevoerd met de programmawet van 1 juli 2016. Met ingang van 1 januari 2018 werd dit toepassingsgebied uitgebreid tot de occasionele diensten tussen burgers. Het is dan ook nuttig om eerst te kijken naar het onderscheid tussen deze twee soorten van transacties. Wanneer er gesproken wordt van een deeleconomie dan gaat het over *“het ruilen en delen van ruimtes, goederen, werktuigen, geld, kennis en diensten, tussen particulieren, via een erkend elektronisch platform.”*<sup>469</sup> Het voornaamste verschil met de louter occasionele diensten tussen particulieren ligt in het feit dat deze laatste niet gebeurt via een elektronisch platform.<sup>470</sup> In het kader van de deeleconomie rekenen deze platformen dan een commissie aan voor hun tussenkomst, i.e. het samenbrengen van de mensen die bijvoorbeeld een deel van hun woning ter beschikking stellen, en degene die dat deel zouden willen gebruiken voor bepaalde tijd.<sup>471</sup>
232. **BIJZONDER REGIME VOOR ‘DEELECONOMIE’** - Bij de hierop volgende verdere uitwerking van het bijzonder btw-regime voor de deeleconomie en occasionele diensten tussen particulieren zal niet steeds een onderscheid gemaakt worden tussen deze twee begrippen. De regeling kent namelijk in grote mate dezelfde voorwaarden en toepassing. Waar eventuele verschillen zitten, zal wel het nodige onderscheid gemaakt worden.
233. **BESTAANDE BTW-REGIME: GEEN IDENTIFICATIE NODIG VOOR BTW-DOELEINDEN** – Het bijzonder regime dat van toepassing is op de deeleconomie, kan samengevat worden door te zeggen dat belastingplichtige natuurlijke personen die actief zijn in deze sector, zich in principe *niet* moeten identificeren voor btw-doeleinden.<sup>472</sup> Dit ‘principe’ kan alleen toegepast worden indien aan de nodige voorwaarden is voldaan.<sup>473</sup> De voorwaarden zullen hieronder verder uitgewerkt worden.
234. **VOORWAARDE 1: BELASTINGPLICHTIGE NATUURLIJKE PERSONEN** – Alleen de belastingplichtige natuurlijke personen die genieten van de vrijstellingsregeling van belasting beoogd voor kleine ondernemingen en die uitsluitend, via het elektronisch platform, diensten voor andere particulieren verrichten die niet vallen onder hun beroepsactiviteit, kunnen genieten van de

---

<sup>469</sup> Circulaire 2019/C/40 FAQ betreffende de deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers inzake Btw (met het erratum d.d. 04.07.2019).

<sup>470</sup> Circulaire 2019/C/40 FAQ betreffende de deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers inzake Btw (met het erratum d.d. 04.07.2019).

<sup>471</sup> J. BOSSUYT, “Sharing is caring? [Voordelig fiscaal regime voor bepaalde inkomsten afkomstig uit de deeleconomie]”, *Juristenkrant* 2016, afl. 330, p. 11.

<sup>472</sup> Artikel 50, §4 WBTW; Circulaire 2019/C/40 FAQ betreffende de deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers inzake Btw (met het erratum d.d. 04.07.2019).

<sup>473</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 85.

regeling deeleconomie, voor zover zij ook voldoen aan alle hieronder uitgewerkte voorwaarden.<sup>474</sup> Als kleine onderneming moet daarbij aangemerkt worden, de btw-plichtigen van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 EUR.<sup>475</sup> Het verschil tussen de twee regelingen (i.e. deeleconomie ten opzichte van de kleine ondernemingen) is dat de belastingplichtigen onder de deeleconomieregeling zich niet moeten registreren voor btw-doeleinden waar de kleine ondernemingen 'louter' een btw-vrijstelling genieten voor de levering van goederen en diensten die ze verrichten maar zich dus wel moeten registreren.<sup>476</sup>

235. **VOORWAARDE 2: DIENSTEN IN BELGIË** – Er is echter ook nog een tweede belangrijk onderscheid tussen de vrijstelling voor kleine ondernemingen en de deeleconomieregeling. De laatste kan namelijk enkel toegepast worden op diensten, en dus niet ook op de levering van goederen zoals de vrijstelling voor kleine ondernemingen. *“Bijgevolg zijn natuurlijke personen die bijvoorbeeld hun spullen (dus goederen) verkopen, of tegelijk goederen en diensten leveren, uitgesloten van de regeling. Zij kunnen natuurlijk wel nog steeds gebruik maken van de btw-regeling voor kleine ondernemingen.”*<sup>477</sup> Hiertoe geeft de memorie van toelichting een voorbeeld, i.e. het afhalen van maaltijden. *“Voor de inkomstenbelastingen is dit een typevoorbeeld van een dienst die onder het nieuwe regime valt. Maar de btw kent een eigen invulling van het begrip ‘dienst’ en dat zou tot gevolg kunnen hebben dat diezelfde maaltijd (zelfs een heel verzorgde) voor de btw niet onder het regime valt daar deze kwalificeert als een levering van een goed.”*<sup>478</sup> De diensten kunnen daarbij natuurlijk alleen onder de deeleconomieregeling vallen in de mate dat deze ook plaatsvinden in België. Het kan bijvoorbeeld gaan om de verhuur van een onroerend goed in België. Hieromtrent moet dan nog een bijkomende opmerking gemaakt worden omtrent de toepassing van het bijzonder regime voor de deeleconomie. In tegenstelling tot wat geldt voor het btw-regime inzake

---

<sup>474</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V. Bijzondere regelingen – Afdeling 4. Vrijstellingsregeling van belasting – 12. Deeleconomie, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); J. VANSLEMBROUCK, F. EERENS, « De regeling deeleconomie : overzicht en evaluatie », *T.F.R.*, 2018/6, nr. 538, p. 257-264.

<sup>475</sup> Artikel 56bis WBTW; H. DESCHACHT, M. GOVERS, Belastingplichtige - Belastingplichtigen die een bijzondere regeling genieten – De kleine ondernemingen, Btw in de praktijk 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>476</sup> Artikel 56bis WBTW; H. DESCHACHT, M. GOVERS, Belastingplichtige - Belastingplichtigen die een bijzondere regeling genieten – De kleine ondernemingen, Btw in de praktijk 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be> (24 oktober 2017).

<sup>477</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be> (24 oktober 2017).

<sup>478</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be> (24 oktober 2017).

kleine ondernemingen, worden werken in onroerende staat namelijk wél in aanmerking genomen voor het fiscale gunstregime inzake de deeleconomie.<sup>479</sup>

236. **VOORWAARDE 3: VOOR ANDERE DOELEINDEN DAN ECONOMISCHE ACTIVITEIT** – Om onder de deeleconomieregeling te kunnen vallen moet de belastingplichtige natuurlijke persoon dus diensten in België verrichten. Deze diensten mogen daarbij niets te maken hebben met de economische activiteit van de belastingplichtige. Dit is de volgende voorwaarde om onder de deeleconomieregeling te kunnen vallen. Deze voorwaarde lijkt in eerste instantie een contradictie te zijn met het feit dat de btw-regeling inzake de deeleconomie, als subcategorie van de regeling inzake de kleine onderneming<sup>480</sup>, slechts van toepassing kan zijn indien de dienstverrichter wel degelijk een economische activiteit uitoefent. Deze tegenstrijdigheid werd ook voorgelegd aan de minister: *“Uit de memorie van toelichting met betrekking tot het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016 blijkt bovendien dat de regeling deeleconomie vertrekt vanuit het concept beroepsactiviteit zoals dat geldt inzake directe belastingen. Dat concept blijft evenwel vreemd aan de btw wetgeving (...). De opname in de btw-wetgeving van de voorwaarde dat de diensten moeten worden verricht voor andere doeleinden dan die van de economische activiteit van de belastingplichtige dient dan ook vanuit dat oogpunt te worden begrepen. (...) (De btw-bepaling) kan dan ook slechts derwijze worden geïnterpreteerd dat het de handelingen viseert die voor de toepassing van de regels inzake directe belastingen niet als een beroepsactiviteit worden aangemerkt. Het begrip economische activiteit in de zin van artikel 50, § 4, 2°, van het Btw-Wetboek is bijgevolg een autonoom begrip met een eigen betekenis dat geenszins op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip economische activiteit bedoeld in artikel 4 van het Btw-Wetboek.”*<sup>481</sup>
237. **BEGRIP ‘ECONOMISCHE ACTIVITEIT’ KRIJGT AUTONOME BETEKENIS** – Met andere woorden: het begrip ‘economische activiteit’ krijgt voor de deeleconomieregeling niet de betekenis die dit begrip normaal wordt toegekend in de btw-sfeer.<sup>482</sup> Het begrip ‘economische activiteit’ moet hier dan ook worden gelezen als het begrip ‘beroepswerkzaamheid’ zoals het in de inkomstenbelasting is uitgelegd. Deze interpretatie heeft, enerzijds, tot doel de synergie met de regeling deeleconomie op het vlak van directe belastingen tot stand te brengen maar houdt, anderzijds, rekening met de specifieke terminologie die geldt op het vlak van btw.<sup>483</sup> *“De voor de fiscale gunstregeling van de deeleconomie kwalificerende dienstverrichter handelt*

<sup>479</sup> Art. 56bis, § 2, laatste lid WBTW; T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, AFT 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>480</sup> Parlementaire vraag nr. 1128 van mevrouw Griet Smaers d.d. 20.07.2016, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2016-2017, QRVA 54/103 d.d. 27.01.2017, blz. 243.

<sup>481</sup> Parlementaire vraag nr. 1128 van mevrouw Griet Smaers d.d. 20.07.2016, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2016-2017, QRVA 54/103 d.d. 27.01.2017, blz. 243.

<sup>482</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V. Bijzondere regelingen – Afdeling 4. Vrijstellingsregeling van belasting – 12. Deeleconomie, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>483</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V. Bijzondere regelingen – Afdeling 4. Vrijstellingsregeling van belasting – 12. Deeleconomie, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).



*dus wel in de hoedanigheid van een economische activiteit, maar niet in het kader van een beroepswerkzaamheid.”*<sup>484</sup>

238. **‘ECONOMISCHE ACTIVITEIT’ ONDER VRIJSTELLINGSREGIME KLEINE ONDERNEMINGEN** – Let wel op, als de belastingplichtige meerdere economische activiteiten heeft, dan zal rekening gehouden moeten worden met het totaalbedrag van al die activiteiten samen voor de ter zake geldende vrijstellingsdrempel van 25.000 EUR.<sup>485</sup> Bovendien, aangezien hij een belastingplichtige is onderworpen aan de vrijstellingsregeling van belasting (i.e. deeleconomieregeling is een onderdeel van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen), moeten de activiteiten van de belastingplichtige die geniet van de regeling deeleconomie overeenstemmen met handelingen die een belastingplichtige onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen mag verrichten. Daarbij dus ook rekening houdend met de uitsluitingen die in artikel 56bis, §2 en §3, van het Btw-Wetboek zijn opgenomen. Hierop gelden evenwel twee uitzonderingen die reeds hierboven aan bod kwamen: (1) alleen diensten kunnen verricht worden onder de deeleconomieregeling en (2) werken in onroerende staat vallen wel binnen het toepassingsgebied van de deeleconomie.<sup>486</sup>
239. **VOORWAARDE 4: ELEKTRONISCH PLATFORMEN EN AFNEMERS** – De belastingplichtige natuurlijke persoon moet dus diensten in België verrichten buiten zijn economische activiteit. Deze diensten moeten dan uitsluitend verricht worden aan natuurlijke personen die ze voor hun privégebruik bestemmen, in het kader van overeenkomsten die tot stand zijn gebracht door tussenkomst van een door de Koning erkend elektronisch platform of een platform dat door een overheid wordt georganiseerd. Deze (elektronische) platformen kennen daarbij toe of betalen de vergoeding van de gebruiker aan de leverancier van de diensten. Voor de occasionele diensten is de voorwaarde dan niet dat er sprake moet zijn van een overeenkomst met een erkend elektronisch platform, maar van een overeenkomst voor occasionele diensten tussen burgers bedoeld in Hoofdstuk 2 van Titel 2 van de Wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie. De desbetreffende diensten en de daarvoor ontvangen vergoeding zal wel worden geregistreerd in de elektronische toepassing bedoeld in artikel 25 van die wet.<sup>487</sup>

---

<sup>484</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>485</sup> Parlementaire vraag nr. 1128 van mevrouw Griet Smaers d.d. 20.07.2016, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2016-2017, QRVA 54/103 d.d. 27.01.2017, blz. 243; T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>486</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V. Bijzondere regelingen – Afdeling 4. Vrijstellingsregeling van belasting – 12. Deeleconomie, [www.monkey.be](http://www.monkey.be/); J. VANSLEMBROUCK, F. EERENS, « De regeling deeleconomie : overzicht en evaluatie », *T.F.R.*, 2018/6, nr. 538, p. 257-264.

<sup>487</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk I. Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 1. De belastingplichtige – Afdeling 11. Toepassingsgevallen – 11. Deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers, [www.monkey.be](http://www.monkey.be/); X, Wat heeft de nieuwe regering fiscaal allemaal in petto?, *Fiscoloog* 2020, afl. 1672, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be/> (7 oktober 2020); E. STRUYVEN, Ontheffing van de verplichting tot indiening van de aangifte "aanvang van activiteit" voor deelnemers aan de regelingen inzake deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be/); J. VAN DYCK, “[BTW] Belastingvrij bijklussen : hoe hoog is de jaargrens ? 6.130 of 6.250 EUR ?”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1617, 4-7 en <http://www.fiscoloog.be/> (9 juli 2019).

240. **VOORWAARDE 5: DREMPELBEDRAG** – De belastingplichtige natuurlijke persoon heeft enkel recht op de vrijstelling om zich voor btw-doeleinden te moeten registreren als de vergoeding die hij verkrijgt via de hierboven aangehaalde erkende (elektronische) platformen, het drempelbedrag van 6.540 EUR (i.e. het geïndexeerde bedrag voor 2022) niet overschrijdt.<sup>488</sup> *“Hoewel niet expliciet vermeld, moet de drempel in zijn geheel beschouwd worden, en niet per platform. Als een aanbieder via twee erkende platformen diensten aanbiedt, moet hij beide samenvoegen om te berekenen of de drempel overschreden is.”*<sup>489</sup>
241. **GEVOLGEN** – Zoals al werd aangehaald, zal een belastingplichtige natuurlijke persoon zich niet moeten identificeren voor btw-doeleinde en moeten ook geen btw aanrekenen over hun prestaties of btw-aangiften indienen in de mate dat er voldaan is aan de hierboven aangehaalde voorwaarden. Dit geldt zowel voor de belastingplichtige die gebruik maken van erkende elektronische platformen als die occasionele diensten tussen burgers verrichten. Daarnaast zal hij ook geen facturen moeten uitreiken aan zijn klanten en moet hij ook geen jaarlijkse klantenlisting indienen. Dit allemaal zorgt er dan natuurlijk voor dat de administratieve formaliteiten sterk beperkt worden. Daartegenover staat dan wel dat de belastingplichtige ook hier in geen enkel geval de btw die hij aan zijn leveranciers heeft betaald, in aftrek kan brengen.<sup>490</sup> Hij zal verder ook btw moeten afdragen op diensten die hij ontvangt vanuit het buitenland en waarvoor hij de btw verschuldigd is volgens de normale regels. *“Ook als hij intracommunautaire verwervingen uitvoert die de verwervingsdrempel van 11 200,00 EUR op jaarbasis overstijgen, of als hij ervoor opteert om zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, is hij btw verschuldigd. Voor deze situaties moet hij dan een bijzondere btw-aangifte indienen (i.e. aangifte nr. 629).”*<sup>491</sup>
242. **KEUZEREGELING** – Een laatste opmerking die nog gemaakt moet worden in verband met het bestaande regime voor de deeleconomie en de occasionele diensten tussen particulieren is dat belastingplichtigen de keuze hebben om te opteren voor de toepassing van dit regime. Hiertoe wordt verondersteld dat de belastingplichtige van wie het omzetcijfer 3.255 EUR (vóór indexering) of 6.540 EUR (geïndexeerd bedrag in 2022) niet overschrijdt, die aan alle voorwaarden van deze regeling voldoet en die zich niet voor btw-doeleinden heeft laten registreren onder de normale belastingregeling, gekozen heeft voor de regeling deeleconomie.<sup>492</sup>

---

<sup>488</sup> H. DESCHACHT, M. GOVERS, Belastingplichtige - Belastingplichtigen die een bijzondere regeling genieten – Andere bijzondere regelingen, Btw in de praktijk 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); J. VAN DYCK, “[BTW] Belastingvrij bijklussen : hoe hoog is de jaargrens ? 6.130 of 6.250 EUR ?”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1617, 4-7 en <http://www.fiscoloog.be/> (9 juli 2019).

<sup>489</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>490</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 85.

<sup>491</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>492</sup> Btw-Commentaar, Boekwerk V. Bijzondere regelingen – Afdeling 4. Vrijstellingsregeling van belasting – 12. Deeleconomie, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

## 2. Bedenkingen

243. **BEDENKINGEN BIJ HET BESTAANDE REGIME** – Nu het bestaande btw-regime uiteengezet is dat van toepassing is op de deeleconomie en de occasionele diensten tussen particulieren, zal ook ingegaan worden op een aantal bedenkingen die gemaakt kunnen worden bij deze toepassing. Deze bedenkingen worden hieronder uiteengezet.
244. **KWALIFICATIE RELATIE TUSSEN BELASTINGPLICHTIGE EN PLATFORM** – Ook al speelt de beperking van de administratieve formaliteiten in het voordeel van de belastingplichtige natuurlijke personen, toch is de regeling in de praktijk niet eenvoudig toe te passen waardoor ook het nut genuanceerd moet worden.<sup>493</sup> Zo zal de belastingplichtige steeds de juridische relatie met het platform moeten onderzoeken. *“De gunstregeling inzake de deeleconomie gaat er immers vanuit dat het erkende platform altijd moet optreden als lasthebber in naam en voor rekening van de dienstverlener of de verkrijger van de dienst. Indien bijgevolg niet wordt beantwoord aan deze juridische werkelijkheid is de dienstverlener mogelijk ab initio uitgesloten van de regeling en zal hij zich voor btw-doeleinden moeten registreren.”*<sup>494</sup>
245. **BIJZONDERE AANGIFTE VOOR FACTUREN MET VERLEGGING VAN HEFFING** – Als de relatie tussen de belastingplichtige en het platform dan al op de correcte manier gekwalificeerd kan worden om onder de deeleconomieregeling te kunnen vallen, dan heeft dit tot gevolg dat het platform normalerwijze ook op periodieke wijze een factuur zal richten aan de btw-plichtige voor de geïnde commissie. Echter, wanneer het platform dan niet in België is gevestigd, dan zal op deze factuur in principe een verlegging van heffing toegepast worden. *“De belastingplichtige afnemer kwalificeert immers als een btw-plichtige. Als gevolg van deze factuur zal de btw-plichtige toch een bijzonder btw-nummer moeten aanvragen en deze periodieke factuur rapporteren in een bijzondere btw-aangifte.”*<sup>495</sup>
246. **VERSCHIL TOEPASSINGSGBIED BTW VS. INKOMSTENBELASTING** – Tenslotte is er ook nog eens een onderscheid te maken in de toepassing van de bijzondere regeling op de deeleconomie onder enerzijds de btw en anderzijds de inkomstenbelasting. *“Zo zijn voor de inkomstenbelasting de verhuur van onroerende of roerende goederen uitgesloten van de regeling. Maar voor btw-doeleinden belet verhuur van onroerende of roerende goederen niet de toepassing van de regeling. Iemand die werktuigen verhuurt via een marktplaats, kan het regime dus niet toepassen voor de inkomstenbelasting maar wel voor de btw. Ook het omgekeerde is denkbaar: zo zal een belastingplichtige die met zijn wagen ritten aanbiedt van en naar Parijs*

---

<sup>493</sup> G. BERETTA, ‘The Taxation of the “Sharing Economy”’, *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, no. 11, 2016, p. 1, IBFD [online database]; G. BERETTA, ‘VAT and the Sharing Economy’, *World Tax Journal*, vol. 10, no. 3, 2018, p. 383, IBFD [online database]; C. LIDSTRÖM, EU VAT and the sharing economy: The relationship between the concept of “taxable person” and Airbnb and Uber, Master’s Thesis in Tax Law 30 ECTS, Department of Law Fall Term 2020, Uppsala Universitet, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1477987/FULLTEXT01.pdf>.

<sup>494</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>495</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

*voor inkomstenbelasting wel in aanmerking komen voor de gunstregeling, daar waar hij voor btw-doeleinden dan weer (gedeeltelijk) wordt uitgesloten.”*<sup>496</sup>

247. **PROBLEMEN VOOR DE PLATFORMEN** – De praktische uitwerking van de deeleconomieregeling zorgt echter niet alleen voor problemen voor de gebruikers van de platformen, maar ook voor de platformen zelf. Om dit beter aan te tonen kan bijvoorbeeld gekeken worden naar Uber. Uber bestaat in verschillende vormen, i.e. voor (privé en professioneel) transport maar ook het bestellen van eten. Afhankelijk van het soort dienst dat de belastingplichtige dan afneemt van Uber, zouden de inkomsten wel of niet onder het regime vallen. De transportdiensten kunnen namelijk ook bestaan uit professionele verplaatsingen zonder dat Uber dit noodzakelijk weet. Sommige van de chauffeurs zelf zijn dan ook nog eens professionele chauffeurs of zijn zelfstandige taxichauffeurs die een bijverdienste hebben. Deze inkomsten vallen niet binnen het toepassingsgebied van de deeleconomieregeling. Dit zorgt er dan ook voor dat Uber om aan de ficheverplichtingen te kunnen voldoen, een onderscheid zal moeten maken tussen deze verschillende gevallen. Dit zorgt echter voor extra lasten en het onderscheid is niet gemakkelijk te maken in de praktijk waardoor het bijna onmogelijk is voor de platformen om dit te kunnen controleren.<sup>497</sup> De hiervoor aangehaalde problemen voor de platformen zorgen er dan echter voor dat zij zich niet allemaal gaan aanmelden om zich te laten erkennen.<sup>498</sup> Daarnaast is het natuurlijk ook moeilijker om niet-Belgische platformen te dwingen om zich te laten registreren. Er zullen dus vermoedelijk veel niet-erkende elektronische platformen blijven bestaan.<sup>499</sup>
248. **TRAGE OPSTART VAN DE DEELECONOMIEREGELING** – Dit blijkt des te meer ook uit de langzame opstart van het gebruik van dit regime. *“Per 26 juni 2017 waren 12 platformen erkend. De eerste vier erkenningen dateren van 1 maart 2017. Bij aanvang had de regering gerekend op 40 miljoen EUR aan jaarlijkse opbrengsten voor de schatkist. Ze ging uit van 105.000 gebruikers en een bruto gemiddeld inkomen uit de deeleconomie van 3.750 EUR per jaar. Toen de eerste 8 platformen waren erkend, schatte de minister het aantal gebruikers op 6.500. Hoewel daar nadien onder meer Uber Eats als grote speler is bijgekomen, is het succes van de regeling toch duidelijk onder de verwachtingen gebleven.”*<sup>500</sup>
249. **CONCLUSIE** – Al de hierboven aangehaalde elementen maken het er echter niet gemakkelijker op voor natuurlijke personen om de bijzondere regeling voor de deeleconomie toe te passen

---

<sup>496</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>497</sup> J. BOSSUYT, “Sharing is caring? [Voordelig fiscaal regime voor bepaalde inkomsten afkomstig uit de deeleconomie]”, *Juristenkrant* 2016, afl. 330, p. 11.

<sup>498</sup> J. VANSLEMBROUCK, F. EERENS, « De regeling deeleconomie : overzicht en evaluatie », *T.F.R.*, 2018/6, nr. 538, p. 257-264.

<sup>499</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>500</sup> J. VANSLEMBROUCK, F. EERENS, « De regeling deeleconomie : overzicht en evaluatie », *T.F.R.*, 2018/6, nr. 538, p. 257-264.

in de praktijk.<sup>501</sup> Dit schiet dan echter wel voor een stuk de doelstellingen van de regeling voorbij, i.e. het aanmoedigen en stimuleren van de deeleconomie en het ondernemerschap, te voorzien in fiscale, sociale en administratieve rechtszekerheid, en de administratieve lasten te verlichten.

### 3. In een circulaire economie

250. **BEDENKINGEN IN HET KADER VAN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – In de voorgaande titel werd al ingegaan op een aantal bedenkingen bij het bestaande bijzondere btw-regime dat van toepassing is op de deeleconomie en de occasionele diensten tussen particulieren. Daarnaast kunnen echter ook nog bedenkingen of opmerkingen gemaakt worden specifiek in het kader van een circulaire economie. Deze zullen dan ook in deze titel aan bod komen.
251. **HET BEGRIP ‘SHARING ECONOMY’ OF ‘DEELECONOMIE’** – In hetgeen hierboven aan bod kwam is ingegaan op het bestaande btw-regime voor de deeleconomie in het kader van de opkomst van virtuele platformen die gebruik maken van nieuwe technologieën. Op die manier brengen ze consumenten moeiteloos in contact met particuliere producenten die goederen of diensten leveren. Toch gaat het concept van de deeleconomie verder dan dat.<sup>502</sup> De term kan namelijk ook gebruikt worden voor stelsels waarbij consumenten samen elkaars goederen en diensten kunnen gebruiken. In die situatie is er geen sprake van winstbejag, maar het ruilen en de wederkerigheid staat dan centraal. Het gaat dus om de platformeconomie aan de ene kant ten opzichte van het bredere concept van de deeleconomie.<sup>503</sup> Voorbeelden om dit onderscheid verder te benadrukken zijn Uber en AirBnB: *“Uber associeert men vaak met de term “deeleconomie”. Maar paradoxaal genoeg is er absoluut geen sprake van delen. Het gaat om een pure commerciële activiteit die wordt uitgevoerd met als doel het genereren van een inkomen voor de aanbieder. Wanneer een Uber-chauffeur een passagier vervoert, kan het lijken alsof hij een rit met hem deelt, terwijl hij in feite tegen betaling een dienst voor hem uitvoert. Spreken over deeleconomie creëert in dit geval dus enkel verwarring, die misschien wel doelbewust in stand wordt gehouden. Zoals Uber kan men over AirBNB zeggen dat het in wezen commerciële activiteiten zijn. Maar als sommige verhuurders gebruik van AirBNB om hun eigen huur te kunnen betalen (iets wat volgens een Brugse vrederechter recent beschouwd werd als onderverhuur, wat dus de toelating van de eigenaar vereist) verlaat men ook de weg van de commerciële activiteit, in de richting van deeleconomie.”*<sup>504</sup>
252. **DEELECONOMIE IN HET KADER VAN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – In het kader van een circulaire economie kan dan gekeken worden om in bijzondere fiscale regimes te voorzien voor een

<sup>501</sup> T. VANHEE, J. WIAME, “De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen”, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017).

<sup>502</sup> G. BERETTA, ‘The Taxation of the “Sharing Economy”’, *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, no. 11, 2016, p. 1, IBFD [online database]; G. BERETTA, ‘VAT and the Sharing Economy’, *World Tax Journal*, vol. 10, no. 3, 2018, p. 383, IBFD [online database].

<sup>503</sup> S. RUYSSCHAERT, “Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1)”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2017/22, nr. 288 - 5 juni 2017.

<sup>504</sup> S. RUYSSCHAERT, “Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1)”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2017/22, nr. 288 - 5 juni 2017.

uitgebreider gamma aan transacties. Het delen van goederen waardoor geen nieuwe aangekocht moeten worden, speelt namelijk alleen in het voordeel van het toepassen van het duurzaamheidsaspect.

- Een eerste mogelijkheid ligt in het aspect om niet alleen te kijken naar de C2C markt, maar ook meer in te zetten op deelconcepten in een B2C of zelfs een B2B markt. *“In bijvoorbeeld de agrarische sector, bij bouwbedrijven en ziekenhuizen, maar ook in de transport, logistiek en het vastgoed, blijkt veel productiecapaciteit ongebruikt en dus beschikbaar om verhuurd te worden. Ook personeel kan tijdelijk worden ingehuurd door andere bedrijven. Efficiëntere inzet van deze capaciteit door materieel of personeel te verhuren aan collega bedrijven, die het tijdelijk nodig hebben, levert financiële voordelen op. Bedrijven en instellingen verhogen de bezettingsgraad van hun materieel en personeel en daarmee hun omzet. Het rendement op investeringen verbetert. Het bespaart bovendien kosten, omdat we niet hoeven te investeren in de eigen aanschaf of in eigen personeel, maar kunnen volstaan met het in te huren van collega bedrijven. Flexibiliteit en vrijheid in ondernemen worden groter.”*<sup>505</sup>
- Daarnaast zijn er ook nog steeds die initiatieven tussen particulieren die nog steeds uit de boot vallen van de toepassing van een begunstigd fiscaal regime. Zo zijn er, zoals ook al eerder werd aangehaald, activiteiten die op zich geen vergoeding vereisen doordat ze uitgaan van wederkerigheid. In ruil voor een bijdrage kunnen aanbieders bijvoorbeeld in de toekomst zelf genieten van de door het netwerk aangeboden diensten. *“Peerby, een deelnetwerk voor spullen, en Couchsurfing, waar leden gratis kunnen overnachten bij andere leden, zijn goede voorbeelden.”*<sup>506</sup> Daarnaast zijn er ook deelinitiatieven waarbij de kosten van de dienst gedeeld worden. *“Bij Blablacar bijvoorbeeld, betalen passagiers een deel van de kosten van de bestuurder. De website legt echter op dat de vraagprijs voor een rit nooit de gemaakte kosten kan overschrijden. De bestuurder kan dus slechts de kosten van een rit drukken, maar er nooit winst uit slaan. Anders zou Blablacar zich kunnen ontpoppen tot een soort Uber, waardoor het in onze typologie buiten de deeleconomie zou vallen. Blablacar exploiteert gewoon de onbenutte capaciteit van een rit die sowieso zou plaatsvinden, maar trekt geen bestuurders aan die louter uit zijn op winst. Hetzelfde geldt voor Tapazz en Caramigo, virtuele platformen waarop mensen hun privéwagens kunnen verhuren aan geïnteresseerden. De huurprijs is nooit zo hoog dat de volledige kostprijs van de wagen kan worden gerecupereerd. Alleen de eigenaars die hun wagen zelf ook af en toe gebruiken, nemen deel.”*<sup>507</sup>

---

<sup>505</sup> S. RUYSSCHAERT, “Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1)”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2017/22, nr. 288 - 5 juni 2017.

<sup>506</sup> S. RUYSSCHAERT, “Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1)”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2017/22, nr. 288 - 5 juni 2017.

<sup>507</sup> S. RUYSSCHAERT, “Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1)”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2017/22, nr. 288 - 5 juni 2017.



253. **DEEECONOMIE IS DUURZAAM?** – Tenslotte moet ook het duurzaam karakter van de deeeconomie genuanceerd worden. Modellen van de deeeconomie worden dus voorgesteld als kaders die een duurzame aanpak van de economie bevorderen, waarbij de toegangsregeling ten opzichte van de eigendomsregeling het totale middelengebruik kan verminderen.<sup>508</sup> Het duurzaamheidsaspect van de deeeconomie berust daarbij op de idee dat door een model dat gebaseerd is op toegankelijkheid in plaats van eigendom, het goederenverbruik en de bijbehorende productie zullen afnemen. Bijgevolg zal ook het gebruik van hulpbronnen verbeteren. Toch moet dit genuanceerd worden om een correct beeld te kunnen geven van de deeeconomie in het kader van een duurzame en circulaire economie. De deeeconomie is namelijk niet standaard duurzaam. Zij kan ook de toegeeflijke consumptie bevorderen/versnellen of reboundeffecten veroorzaken door een grotere vraag tegen lagere prijzen of door meer inkomsten die kunnen worden besteed.<sup>509</sup> *“Een gemeenschappelijk kenmerk van deze argumenten over de relatie tussen een deeeconomie, circulaire economie en duurzaamheid is dat zij meer gericht zijn op consumentenpraktijken in plaats van op bedrijfspraktijken, (...). Bijgevolg kan de deeeconomie op zichzelf niet als meer of minder duurzaam worden beschouwd, wanneer het onderwerp alleen op zijn consumptie-effecten wordt bekeken. Door de deeeconomie en de circulaire economie met elkaar te verbinden, blijkt ook de fundamentele rol van instellingen bij het bevorderen van de deeeconomie als een bedrijfsmodel dat, in een circulair kader, milieuduurzaamheid kan bevorderen en ondersteunen.”*<sup>510</sup>

## B. Deelmobiliteit

254. **DEELMOBILITEIT IN EEN SHARING ECONOMY** – Hierboven werd dus al de deeeconomie op zich besproken in het kader van diensten via elektronische platformen en de occasionele diensten tussen particulieren. Zoals echter ook al werd aangehaald, gaat het begrip ‘sharing economy’ verder dan dat. Een voorbeeld hiervan is de deelmobiliteit. Hieronder valt zowel het openbaar vervoer als deelauto’s of -fietsen.<sup>511</sup> De fiscale behandeling van deze manieren van gedeeld transport zullen onder deze titel behandeld worden.
255. **VERLAAGD BTW-TARIEF VOOR PERSONENVERVOER** – In het Belgische recht wordt voorzien in een verlaagd btw-tarief voor personenvervoer waaronder ook het gemeenschappelijk personenvervoer en het vervoer per taxi.<sup>512</sup> Over het precieze toepassingsgebied van dit

<sup>508</sup> L. ALDIERI, M. BRAHMI, B. BRUNO, C.P. VINCI, “Circular Economy Business Models: The Complementarities with Sharing Economy and Eco-Innovations Investments.”, *Sustainability* 2021, 13, 12438. <https://doi.org/10.3390/su132212438>.

<sup>509</sup> L. ALDIERI, M. BRAHMI, B. BRUNO, C.P. VINCI, “Circular Economy Business Models: The Complementarities with Sharing Economy and Eco-Innovations Investments.”, *Sustainability* 2021, 13, 12438. <https://doi.org/10.3390/su132212438>.

<sup>510</sup> L. ALDIERI, M. BRAHMI, B. BRUNO, C.P. VINCI, “Circular Economy Business Models: The Complementarities with Sharing Economy and Eco-Innovations Investments.”, *Sustainability* 2021, 13, 12438. <https://doi.org/10.3390/su132212438>.

<sup>511</sup> Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>512</sup> Rubriek XXV van Tabel A in KB nr. 20.

verlaagd tarief is veel geschreven. Zo kunnen onder andere de volgende vervoersdiensten plaatsvinden onder 6%: (1) de terbeschikkingstelling van een vliegtuig met piloot aan een groepering om valschermspringers op hoogte te brengen<sup>513</sup>; (2) het ter beschikking stellen van een luchtballon met bestuurder voor luchtdopen<sup>514</sup>; (3) diensten van een zelfstandig chauffeur die in opdracht van een vennootschap het vervoer van personen verzorgt; (4) het vervoer van zieken en gewonden; (5) het rondrijden van personen op een paard, pony, ezel, muilnier, kameel, enz. (b.v. ter gelegenheid van een kermis of wijkfeest) onder begeleiding van de eigenaar van het dier of van een derde in opdracht van de eigenaar<sup>515</sup>; etc.

256. **FIETSDIELSYSTEEM** – In het kader van de deelmobiliteit en de circulaire economie is het vooral interessant om te gaan kijken naar de fiscale behandeling van deelsystemen van bijvoorbeeld fietsen of auto's. *"In een aantal steden en gemeenten bestaat de mogelijkheid om gebruik te maken van een openbaar fietsensysteem waarbij fietsen aan gebruikers tegen betaling worden ter beschikking gesteld via verscheidene onbemande fietsenstations, verspreid over het grondgebied van die stad of gemeente."*<sup>516</sup> Deze fietssystemen worden gekenmerkt doordat de onbemande fietsstations zich bevinden op een openbare plaats waarbij de fietsen in principe continue ter beschikking gesteld worden aan de gebruikers die zich voor het gebruik ervan op voorhand moeten registreren. Dit soort systemen passen volledig binnen het algemeen en geïntegreerd mobiliteitsbeleid van de regionale en lokale overheden aangezien ze een milieuvriendelijke aanvulling zijn op het openbaar vervoer.<sup>517</sup> *"Naast een vaste prijs voor een abonnement of gebruikerskaart of -pas, betalen de gebruikers een huurprijs in functie van de duurtijd van het gebruik van de fiets. Een gebruik voor meerdere uren of dagen wordt doorgaans ontmoedigd door een progressieve huurprijs. Het is immers de bedoeling om zoveel mogelijk gebruikers de kans te geven om het publiek fietsensysteem te gebruiken. Het gebruik voor een langere periode wordt bovendien aangemerkt als een oneigenlijk gebruik dat door de uitbaters kan worden beboet (door een geldboete en/of schrapping van de gebruiker uit het systeem). Het gebruik van de fiets voor een korte tijdspanne wordt daarentegen door het gering tarief aangemoedigd (het eerste halfuur is in bepaalde gevallen zelfs gratis), dit met de bedoeling om het openbare fietsensysteem voor iedereen toegankelijk te maken. Door de rechtstreekse samenwerking met de openbare vervoersmaatschappijen of omwille van de directe nabijheid van de fietsenstations met andere openbare vervoermiddelen, richt het openbaar fietsensysteem zich voornamelijk tot*

---

<sup>513</sup> Besliss. nr. E.T. 63.733 20 september 1988, onuitg.; M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)

<sup>514</sup> *"De loutere terbeschikkingstelling van een ballon zonder bestuurder is een roerende verhuur die is onderworpen aan het tarief N (Besliss. nr. E.T. 80.963 18 april 1994, onuitg.)."* (M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)).

<sup>515</sup> Beslissing E.T. 100.817 dd. 30.07.2001, B.T.W.-Revue, nr. 152, november-december 2001.

<sup>516</sup> M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>517</sup> Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*pendelaars en de lokale inwoners als een aanvulling op het bestaand aanbod inzake openbaar vervoer.”*<sup>518</sup>

257. **DEELFIETSEN ONDER VERLAAGD BTW-TARIEF** – Diensten die bestaan in de verhuur van fietsen zoals beoogd door dergelijk openbaar fietsensysteem, dat een aanvulling vormt op het openbaar vervoer, vallen binnen het toepassingsgebied van het 6% btw-tarief bij administratieve tolerantie in de Beslissing van 16 december 2016.<sup>519</sup> Deze tolerantie trad in werking vanaf 1 januari 2017. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat het voor zich spreekt dat er enkel btw dient te worden aangerekend wanneer de verhuur van dergelijke fietsen ingevolge de bepalingen van het Btw-Wetboek ook effectief belast moet zijn. Zo zal de verhuur van fietsen door openbare instellingen buiten het toepassingsgebied van de btw blijven in de mate dat er geen concurrentievervalsing is.<sup>520</sup> Dat laatste is volgens de administratie het geval wanneer de totale jaarlijkse omzet niet meer dan 25.000 EUR bedraagt.<sup>521</sup> Naast openbare instellingen dienen ook kleine ondernemingen geen btw aan te rekenen.<sup>522</sup>
258. **VERLAAGD BTW TARIEF OOK OP DE VERHUUR OF TERBESCHIKKINGSTELLING VAN ANDERE VERVOERSMIDDELEN?** – *“Elektrische steps zijn niet beoogd door de beslissing van 16 december 2016, nr. E.T. 131.027. Het gaat om een louter administratieve toegeving, in tegenstelling met de verhuur van fietsen door een instelling met een sociaal oogmerk, waarvoor een uitdrukkelijke wettelijke basis bestaat. Wat de initiatieven inzake autodelen (bv. Cambio, Poppy) en deelsteps (bv. Bird, Lime) betreft, is de minister van Financiën bereid om de Administratie te laten onderzoeken of de administratieve toegeving mag uitgebreid worden, rekening houdend met de concrete omstandigheden waaronder die initiatieven plaatsvinden, maar er moet aandacht zijn voor mogelijke concurrentievervalsende effecten (Vr. en Antw., Kamer, Vr. nr. 2602 van de heer Van den Bergh van 29 maart 2019, QRVA, 4 april 2019, nr. 184, 239).”*<sup>523</sup>

## §2. ‘Rent – Purchase relationships’

259. **OPKOMST NIEUWE BUSINESSMODELLEN** – Het is echter niet alleen de deeleconomie die als nieuw businessmodel opgekomen is. De traditionele businessmodellen van producent en koper worden in onze economie steeds meer vervangen door circulaire alternatieven. Zo is een overgang waarneembaar waarbij nieuwe businessmodellen steeds meer gaan inzetten op ‘rent-purchase’, huur, lease en ‘pay-per-use’ – modellen in plaats van de traditionele ‘produce-

<sup>518</sup> Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>519</sup> Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>520</sup> Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>521</sup> Circulaire AAFisc. nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) van 10.12.2015, hoofdstuk IV.

<sup>522</sup> Artikel 56bis WBTW; Circulaire AAFisc Nr. 34/2014 (nr. E.T.123.849) van 25.08.2014; Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>523</sup> M. GOVERS, Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen, Btw Vandewinckele, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

*sell* modellen.<sup>524</sup> Waar oorspronkelijk slechts één betaling plaatsvindt gepaard gaand met een onmiddellijke eigendomsoverdracht, verschuift dit naar meerdere betalingen over een langere periode en een (mogelijks) latere eigendomsoverdracht. Dit zorgt dan ook voor een verschillende behandeling op het vlak van btw. Om dit verschil beter te kunnen duiden zal gewerkt worden met een concreet voorbeeld.

260. **PRAKTIJKVOORBEELD: MODEWERELD** – Het huren van een maatpak is de normaalste zaak van de wereld vandaag. Wie koopt er namelijk een duur kostuum voor één speciale gelegenheid? Hoewel dit concept al gangbaar is voor duurdere kledingstukken, begint het zich langzaamaan ook uit te breiden naar meer dagdagelijkse kleding. *MUD Jeans* is een Nederlands bedrijf met een vestiging in België dat jeans verhuurt voor een vast bedrag per maand (na een eenmalige instapkost). De jeans zal daarbij in principe verhuurd worden over de periode van één jaar. Op het einde van dat jaar heeft de huurder dan meerdere mogelijkheden: zo kan het specifieke jeansmodel ingeruild worden voor een nieuwer model waarbij het bedrijf deze broek dan zal gebruiken om een nieuwe van te maken, of kan het definitief overgekocht worden. Tenslotte biedt *MUD Jeans* ook de mogelijkheid om de broek (gratis) te laten repareren indien het toch kapot zou zijn gegaan vóór het einde van het jaar.<sup>525</sup> Dit is een perfect voorbeeld van duurzame mode en past volledig binnen een circulaire economie.
261. **HUURKOOP VS. LEASE MET OPTIE** – *MUD Jeans* verhuurt dus jeansbroeken voor een bepaalde periode met op het einde van die periode de mogelijkheid om als huurder/leasingnemer de broek over te kopen. Dit concept kan in België in principe op twee manieren gekwalificeerd worden, afhankelijk van de precieze omstandigheden. In de mate dat de latere eigendomsoverdracht (i.e. de jeans wordt eigendom van de huurder) bij het begin van de huur al vaststaat, dan is er sprake van huurkoop.<sup>526</sup> Indien die latere eigendomsoverdracht een loutere optie is, dan is er sprake van een lease of huur met optie. Het belang van het onderscheid ligt in het feit dat deze twee verschillende regimes andere gevolgen hebben op btw-technisch vlak.
262. **BETALING BTW: HUURKOOP** – Een huurkoop wordt gekwalificeerd als een levering van een goed *op het moment dat de huur start*.<sup>527</sup> Dit betekent dan ook dat btw op het totale eindbedrag van de overeenkomst verschuldigd zal zijn op dat moment. De onderneming (verhuurder of leasinggever) zal de btw bijgevolg moeten *voorfinancieren*, aangezien de huurder nog niet het volledige bedrag heeft uitbetaald. Huurkoop zorgt dan ook voor problemen vanuit een *cashflow* perspectief. Dit probleem doet zich echter niet voor bij een lease of huur met optie.
263. **BETALING BTW: HUUR MET OPTIE** – In het geval van een lease of huur met optie is er sprake van een dienst en niet van de levering van een goed. Volgens artikel 18, §1, lid 2, 4° WBTW moet

---

<sup>524</sup> Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019).

<sup>525</sup> <https://mudjeans.nl/pages/lease-a-jeans-old>; Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019).

<sup>526</sup> Artikel 10, §2, b) WBTW.

<sup>527</sup> Artikel 10, §2, b) WBTW.

als dienst namelijk beschouwd worden “*de uitvoering van een contract dat tot voorwerp heeft: het genot van een ander dan in artikel 9, tweede lid bedoeld goed.*” Het gaat dus over de overdracht van, of het verlenen van rechten op, het genot van lichamelijk roerende goederen.<sup>528</sup> Onder deze definitie valt dus ook de verhuur van een goed. Voor deze diensten geldt dan een afwijkende regel voor de opeisbaarheid van de btw. Zo zal het belastbaar feit plaatsvinden bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft.<sup>529</sup> Daarbij zal de btw toch opeisbaar worden op het moment waarop de factuur wordt uitgereikt, i.e. iedere maand. Btw zal in het geval van een huur met optie dan ook pas betaald moeten worden op het moment dat de huurder de maandelijkse schijf effectief betaald heeft waardoor geen voorfinanciering van de btw moet gebeuren.

264. **FEITELIJKE OMSTANDIGHEDEN** – Het verbaast dus niet dat ondernemingen liever zouden kiezen voor de kwalificatie als huur met optie in tegenstelling tot een huurkoop. Echter, bij het bepalen van het toepasselijk regime zal rekening gehouden moeten worden met de feiten. In de mate dat de optie niet meer is dan een loutere formaliteit om te kunnen vallen onder de kwalificatie als huur met optie, dan zal deze geherkwalificeerd worden naar een huurkoop met alle gevolgen van dien. De optie moet met andere woorden een ‘echte’ optie zijn.
265. **TOEPASSING OP *MUD JEANS*** – In het concrete geval van *MUD Jeans* moet iedere maand een vast bedrag betaald worden. Indien op het einde van het jaar de keuze gemaakt zou worden om de broek toch over te kopen, dan zal de klant nog bijkomend vier maanden dat vast bedrag moeten (bij)betalen voordat de eigendom effectief zou overgaan.<sup>530</sup> Als gekeken wordt naar de prijzen vandaag voor het aankopen van een nieuwe jeans, dan zitten deze bijvoorbeeld rond de 100 tot 150 EUR. Bijgevolg, het aankopen van de jeans bij *MUD Jeans* zal een maandelijks bedrag van ongeveer 9 EUR gedurende een jaar zijn met nog een bijkomende vier maanden indien de optie wordt gelicht. Dit zorgt voor een totaal van 144 EUR (= (9\*12) + (9\*4)). Dit is een redelijk bedrag voor de aankoop van een jeans en kan bijgevolg ook gekwalificeerd worden als een effectieve huur met optie in plaats van een huurkoop. De btw zal dan ook pas betaald moeten worden verspreid over het hele jaar in plaats van volledig aan het begin.
266. **VERSCHIL MET NEDERLAND** – Nederland kent hierbij echter strengere regels dan in België. Daar wordt het onderscheid gemaakt tussen een huurkoop aan de ene kant en een huur met optie aan de andere kant niet *as such*. Bijgevolg zal hetzelfde businessmodel in Nederland aanleiding geven tot een verschuldigdheid van de btw op het volledig bedrag (i.e. de huurprijs voor 12 maanden) aan het begin van het contract. Vergelijkbaar met de huurkoop bij ons, betekent dit dus ook dat de onderneming de btw zal moeten voorfinancieren aangezien de huurder nog niet het volledig bedrag betaald heeft op het moment van opeisbaarheid van de

---

<sup>528</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 186.

<sup>529</sup> Artikel 22, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek; Btw-Commentaar, Hoofdstuk 3: Diensten - Afdeling 9. Belastbaar feit en opeisbaarheid van de belasting, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>530</sup> <https://www.hln.be/mode-en-beauty/duurzame-mode-huur-een-jeans-voor-5-euro-per-maand~a14ae0c0/>

btw.<sup>531</sup> Kleine ondernemingen die dan zouden willen inzetten op deze businessmodellen zullen het daardoor in de praktijk moeilijker hebben om te kunnen blijven voortbestaan, aangezien ze de voorfinanciering niet zonder meer kunnen (blijven) doen.

267. **HUURKOOP** – Een mogelijk optie om tegemoet te komen aan dit probleem van voorfinanciering is om te opteren voor de ‘*cash accounting scheme*’. Dit regime laat namelijk toe om de btw pas te moeten afdragen in de mate dat de onderneming ook effectief het geld ontvangen heeft van de klant. Dit zorgt er dan voor dat de onderneming niet gaat moeten voorfinancieren. Het probleem met dit regime is echter dat er voorwaarden vervuld moeten zijn voordat het toegepast kan worden.

## Afdeling III : Herstellingsdiensten

268. **HERSTELLINGSDIENSTEN BINNEN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Zoals al meerdere keren aangehaald is, is één van de doelstellingen van de circulaire economie om producten langer in economische omloop te houden. Dit betekent onder andere ook het maximaliseren van de gebruiksduur van producten door onderhoud, reparatie en hergebruik zoveel mogelijk aan te moedigen en mogelijk te maken.<sup>532</sup> In deze afdeling zal dan ook verder ingegaan worden op het gedeelte van de reparatie of herstellingsdiensten. Dit kan in feite opgesplitst worden tussen een eerste fase waarin goederen op een manier ontworpen worden waardoor het goedkoper en gemakkelijker wordt om deze te gaan herstellen. Dit kwam *supra* al aan bod in randnummer 34 e.v. Een tweede fase gaat dan in op de herstellingsmogelijkheden zelf, hetgeen hier besproken wordt.

## §1. Bestaande verlaagde tarieven op herstellingen in België

### A. Kleine hersteldiensten

269. **VERLAAGD BTW-TARIEF OP KLEINE HERSTELDIENSTEN** – Zoals al kort werd vermeld, heeft België een verlaagd btw-tarief voorzien voor herstellingen. In rubriek XXXIX van KB nr. 20 wordt voorzien in de toepassing van een verlaagd btw-tarief van 6% op *kleine hersteldiensten*. Tot 2011 werd al voorzien in een tijdelijk verlaagd tarief, maar in dat jaar werd besloten om van die tijdelijke maatregelen toch een definitieve te maken.<sup>533</sup> Het toepassingsgebied van dit verlaagd tarief is beperkt tot een aantal arbeidsintensieve herstellingsdiensten, i.e. de herstelling van fietsen, schoeisel, lederwaren, kleding en huishoudlinnen.

---

<sup>531</sup> Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019).

<sup>532</sup> N. TERZIOGLU, “Repair motivation and barriers model: Investigating user perspectives related to product repair towards a circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 289, 20 March 2021, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.125644>.

<sup>533</sup> Ontwerp van programmawet (I), BS 19/07/2011; Stukken van de Kamer van volksvertegenwoordigers, Verslag DOC 53 1481/004, p. 3, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=53&dossierID=1481>.



270. **KLEINE HERSTELDIENSTEN** – De nadruk moet gelegd worden op het feit dat er sprake moet zijn van *diensten*. Leveringen van goederen vallen dus buiten het toepassingsgebied van dit verlaagd tarief. Wanneer bijgevolg een herstelling ook het gebruik van onderdelen vereist, denk daarbij bijvoorbeeld aan een installatie of montage, dan kunnen zich moeilijkheden voordoen voor het bepalen van de aard van de handeling, i.e. gaat het om een dienst of de levering van een goed. In dat verband moet rekening gehouden worden met de volgende regels:
- *“als de waarde van de gebruikte benodigdheden en onderdelen kleiner is dan de helft van de totale prijs die gevraagd wordt aan de klant, is de handeling in zijn geheel een dienst die onderworpen is aan het tarief van 6%.*
  - *in de andere gevallen is de handeling in zijn geheel een levering van goederen die belast moet worden tegen het op de goederen toepasselijke btw-tarief.”*<sup>534</sup>
271. **KLEINE HERSTELDIENSTEN** – Om onder het verlaagd btw-tarief te kunnen vallen moet het niet enkel gaan om diensten, maar moet er sprake zijn van *hersteldiensten*. Hieromtrent worden ook een aantal voorbeelden en verduidelijkingen gevonden in de Btw-Commentaar.<sup>535</sup> Het poetsen, verven, oliën en waterdicht maken van schoeisel kan onder het 6%-tarief als dat gebeurt ter gelegenheid van de herstelling van het schoeisel. Wanneer dit daarentegen zou gebeuren zonder enige herstelling, dan zal het standaard btw-tarief van 21% op deze handelingen van toepassing zijn. Ook werd bijvoorbeeld beslist dat het klein onderhoud (denk hierbij bijvoorbeeld aan strijken) dat uitgevoerd wordt ter gelegenheid van de herstelling of het vermaken van kleding of huishoudlinnen en dat louter bijkomstig is ten opzichte van de herstelling of het vermaken, ook het verlaagde tarief kan genieten.

## **B. Onderhoud en herstellingen**

272. **VERLAAGD BTW-TARIEF OP ONDERHOUD EN HERSTELLINGEN** – Kleine hersteldiensten zijn echter niet de enige herstellingen waarop een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast. In rubriek XXVI van KB nr. 20 wordt namelijk ook voorzien in het een verlaagd tarief voor onderhoud- en herstellingswerken van bepaalde goederen.
273. **LIMITATIEVE OPSOMMING VAN GOEDEREN** – Vergelijkbaar met de kleine hersteldiensten, wordt ook in een limitatieve lijst voorzien van goederen waarop het verlaagd tarief van Rubriek XXVI toegepast kan worden. In het algemeen kan het toepassingsgebied samengevat worden door te verwijzen naar specifieke toestellen die voor medische doeleinden dienen. Het gaat hier meer bepaald over onder andere volgende goederen: automobielen voor personenvervoer voor invaliden; hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden en blinden, met

---

<sup>534</sup> Btw-Commentaar (01.11.2021), BOEKWERK II: Bepaling van de belastbare basis en het toepasselijke tarief - Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting - Afdeling 4 - Diensten onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 16. Kleine hersteldiensten, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be); Beslissing nr. E.T. 95.109 van 10.05.1999, BTW-Revue, nr. 145, blz. 139-140, nr. 1075.

<sup>535</sup> Btw-Commentaar (01.11.2021), BOEKWERK II: Bepaling van de belastbare basis en het toepasselijke tarief - Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting - Afdeling 4 - Diensten onderworpen aan het btw-tarief van 6% - 16. Kleine hersteldiensten, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

uitzondering van monturen, brilglazen en contactlenzen; infuuspompen voor pijnbestrijding; glucosemeters en toebehoren; etc.

274. **IN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE?** – Dit toepassingsgebied maakt het dan echter wel moeilijker om het verlaagd btw-tarief nuttig te kunnen inzetten om een circulaire economie aan te moedigen. Buiten een terloopse vermelding, aangezien het ook gaat over hersteldiensten, zal dit verlaagd tarief verder niet worden besproken.

## §2. Herstellingen binnen een circulaire economie

275. **BESTAANDE REGIMES OOK IN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE?** – In het voorgaande onderdeel werd louter ingegaan op de bestaande regimes met betrekking tot herstellingsdiensten in België. De vraag die dan echter gesteld moet worden is of een verlaagd btw-tarief ook kan helpen in het kader van het aanmoedigen van een circulaire economie. Deze vraag zal in dit onderdeel behandeld worden.
276. **BELANG VAN (EIND)GEBRUIKERS** – Op het vlak van herstellingen zullen de (eind)gebruikers de belangrijkste rol spelen. Het zijn namelijk normaal gezien die gebruikers die bepalen om de levensduur van een product te beëindigen, het product te hergebruiken of het terug te geven aan het economisch systeem. Daarbij zal de beslissing om te opteren voor een herstelling boven één van de andere mogelijkheden natuurlijk afhangen van de motivaties, percepties en keuzes van die gebruikers.<sup>536</sup> Hiertoe zijn er verschillende elementen die meespelen bij het maken van die keuze.

### A. Voordelen van een verlaagd btw-tarief op herstellingen

277. **AANMOEDIGING VAN HERSTEL BINNEN DE EUROPESE UNIE MET VERLAAGDE BTW-TARIEVEN** – Binnen de Europese Unie hebben onder andere België (zie *supra*), Nederland, Malta, Luxemburg, Polen en Zweden verlaagde btw-tarieven ingevoerd voor de kleine hersteldiensten van fietsen, schoeisel en lederwaren en kleding en huishoudlinnen.<sup>537</sup> In de fase van het productgebruik is een btw-verlaging voor hergebruik en/of reparatie namelijk een algemeen aanvaarde belastingmaatregel die tot doel heeft de betaalbaarheid en de beschikbaarheid van reparatiediensten te vergroten. Daarnaast stimuleert het ook hergebruik als een haalbare optie bij beslissingen van consumenten over wat te doen met hun oude producten. Een verlaagd btw-tarief voor herstellingen zou lokale winkels beter in staat moeten stellen herstellings- en onderhoudsdiensten aan te bieden, hetgeen in overeenstemming is met de

---

<sup>536</sup> N. TERZIOGLU, “Repair motivation and barriers model: Investigating user perspectives related to product repair towards a circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 289, 20 March 2021, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.125644>.

<sup>537</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) *Promoting the repair sector in Sweden*. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.

doelstelling om de economie als geheel efficiënter te maken.<sup>538</sup> Dit is ook terug te vinden in het EU-actieplan voor de circulaire economie. Daarin staat namelijk dat *“een van de belangrijkste factoren die van invloed zijn op aankoopbeslissingen (, de prijs is), zowel in de waardeketen als voor de eindgebruiker. De lidstaten worden derhalve aangemoedigd om stimulansen te bieden en economische instrumenten te gebruiken, zoals belastingheffing, om ervoor te zorgen dat de milieukosten beter in de prijzen van producten tot uiting komen. (...) Als een product eenmaal is aangeschaft, kan de levensduur ervan door hergebruik en reparatie worden verlengd, waarmee verspilling wordt vermeden. Hergebruik en reparatie zijn arbeidsintensieve sectoren en dragen derhalve bij tot de agenda voor banen en de sociale agenda van de EU.”*<sup>539</sup> Dit zijn echter niet de enige voordelen van een verlaagd btw-tarief op herstellingsdiensten.

278. **VERLAAGDE BTW TARIEVEN EN EXTERNE EFFECTEN** – Verlaagde btw-tarieven voor reparatie en hergebruik kunnen ook externe effecten aanpakken.<sup>540</sup> Door de levensduur van producten te verlengen kan aanzienlijk worden bespaard op materiaal- en energieverbruik en kan de nieuwe productie van consumptiegoederen gedeeltelijk worden gecompenseerd. Bovendien zullen verlaagde btw-tarieven naar verwachting geen negatieve gevolgen hebben voor de werking van de interne markt, aangezien de betrokken producten en diensten doorgaans niet over de EU-grenzen heen worden verhandeld.
279. **HERSTELDE GOEDEREN IN DE TWEEDEHANDSMARKT** – Een ander voordeel is dat de eenvoudige herstelling van een tweedehandsgoed door of in opdracht van een belastingplichtige wederverkoper de toepassing van de bijzondere winstmargeregeling niet uitsluit tussen wederverkoper en de koper van het herstellende tweedehandse goed.<sup>541</sup> Dit draagt dan ook bij tot een uitbreiding van de tweedehandsmarkt. Bijvoorbeeld kledingstukken en fietsen die niet langer gebruikt worden door hun eigenaars omdat deze kapot zijn, kunnen hierdoor onder een verlaagd tarief hersteld worden om vervolgens met een lagere maatstaf van heffing weer verkocht te worden. Voor een verdere uitwerking van de toepassing van de bijzonder margeregeling wordt verwezen naar randnummer 167 e.v. Een uitzondering hierop waarmee wel rekening dient te worden gehouden is dat indien de belastingplichtige wederverkoper

<sup>538</sup> L. MILIOS, “Towards a Circular Economy Taxation Framework: Expectations and Challenges of Implementation”, Circular Economy and Sustainability volume 1, p. 477–498 (2021), <https://link.springer.com/article/10.1007/s43615-020-00002-z>

<sup>539</sup> 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 – dd. 12 december 2015, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2015\)614&lang=nl](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2015)614&lang=nl).

<sup>540</sup> L. MILIOS, “Towards a Circular Economy Taxation Framework: Expectations and Challenges of Implementation”, Circular Economy and Sustainability volume 1, p. 477–498 (2021), <https://link.springer.com/article/10.1007/s43615-020-00002-z>

<sup>541</sup> Vraag 94 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 107-108.

voor de hersteldienst een beroep doet op een derde, het in die relatie gaat om een dienstprestatie die aan de normale btw-regels is onderworpen.<sup>542</sup>

280. **ALTERNATIEF: GEEN VERLAAGDE BTW-TARIEVEN, MAAR GERECHTELIJKE STAPPEN** – Een verlaagd btw-tarief op herstellingen is echter lang niet de enige manier om het verlengen van de levensduur van producten aan te moedigen. Italië heeft bijvoorbeeld gerechtelijke stappen ondernomen tegen geplande veroudering van producten door bedrijven. *“In 2018 heeft de Italiaanse mededingingsautoriteit de bedrijven Apple en Samsung bij afzonderlijke gelegenheden beboet in verband met oneerlijke handelspraktijken zoals vastgesteld in Richtlijn 2005/29/EG en vastgesteld dat het gaat om een overtreding van de Italiaanse consumentenwet, waardoor producten eerder dan nodig kapot gaan.”*<sup>543</sup> Het ging meer bepaald over software updates die de werking van bepaalde modellen van mobiele telefoons beïnvloedde.<sup>544</sup> Apple kreeg hiertoe een boete van 10 miljoen euro opgelegd en Samsung één van 5 miljoen euro. *“Hoewel de fundamentele onderliggende reden dat juridische stappen tegen Apple en Samsung konden worden ondernomen geen milieuoverwegingen waren, helpen de effecten zeker de weegschaal te kantelen in de richting van het beperken van geplande veroudering en het stimuleren van productkwaliteit.”*<sup>545</sup> Daarnaast kunnen herstellingen bijvoorbeeld ook aangemoedigd worden door het ontwikkelen van een platform waar consumenten gemakkelijker lokale reparatiecentra kunnen vinden.<sup>546</sup>

## **B. Verlaagd btw-tarief op herstellingen toch niet feilloos**

281. **NEGATIEVE PERCEPTIES VERBONDEN MET HERSTELDE PRODUCTEN (1)** – Ondanks alle voordelen van het invoeren van een verlaagd btw-tarief op herstellingsdiensten, zijn er ook elementen die mensen tegenhouden om de overstap te maken naar het herstellen van hun producten in de plaats van de onmiddellijke aankoop van een nieuwe versie. Een voorbeeld dat helpt om dit duidelijker te schetsen, is de kledingsector. In veel huishoudens wordt kleding weggegooid vanaf het moment dat er een scheur of vlek op zit. Echter, het is niet altijd moeilijk om deze scheur te herstellen. Het herstellen van de resultaten van dagelijkse *‘wear and tear’* met

---

<sup>542</sup> Vraag 94 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 107-108.

<sup>543</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund. p. 8; A.D. FRANCESCHI, 2018. “Planned Obsolescence challenging the Effectiveness of Consumer Law and the Achievement of a Sustainable Economy: The Apple and Samsung Cases.”, *Journal of European Consumer and Market Law*, 7(6), pp.217-221.

<sup>544</sup> A.D. FRANCESCHI, 2018. “Planned Obsolescence challenging the Effectiveness of Consumer Law and the Achievement of a Sustainable Economy: The Apple and Samsung Cases.”, *Journal of European Consumer and Market Law*, 7(6), pp.217-221.

<sup>545</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.

<sup>546</sup> Plan national de gestion des déchets et de ressources (Eng: National Waste and Resource Management Plan) (2018) van de Luxemburgse Environmental Administration); J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.

behulp van steektechnieken zoals bijvoorbeeld stoppen, knopen aannaaien en zomen, vereisen vaak slechts beperkte en goedkope apparatuur, basisvaardigheden en weinig tijd. Daarbij zijn de nodige technieken ook nog eens gemakkelijk online terug te vinden.<sup>547</sup> Toch wordt niet vaak gebruik gemaakt van deze technieken. In tijden waarin een toegang bestaat tot oneindig goedkope nieuwe alternatieven, zal namelijk vaker voor een nieuw model geopteerd worden.<sup>548</sup> Het blijft voor de meeste mensen nog steeds sneller om met een knop nieuwe kleren bij bijvoorbeeld Zalando te bestellen dan een ‘kapot’ kledingstuk te gaan herstellen of te laten herstellen.

282. **NEGATIEVE PERCEPTIES VERBONDEN MET HERSTELDE PRODUCTEN (2)** – Deze manier van denken heeft meerdere oorzaken.<sup>549</sup> Ten eerste is ‘*mass-produced fast fashion*’ zoals eerder aangegeven gemakkelijk en goedkoop te verkrijgen waardoor er vaak voor gekozen wordt. Daarbovenop bestaat *fast fashion* vaak niet uit duurzame materialen of designs die het mogelijk maken om deze voor langere termijn te gaan gebruiken en dus om zelfs maar te overwegen deze te gaan herstellen (zie hiervoor ook *supra* met betrekking tot het invoeren van eco-designs, randnummer 34 e.v.).<sup>550</sup> Tenslotte zijn er ook heel wat stigma’s verbonden aan herstellende kleren. Traditioneel worden imperfecte textieloppervlakken sterk geassocieerd met armoede en speelt het dragen van zichtbaar versleten of beschadigde kleding een belangrijke rol bij het karakteriseren van iemand die het economisch niet zo goed heeft. Andere mensen in de samenleving gebruiken deze tekens ook in hun beoordeling van iemand. Bij deze opsomming wordt dan ook nog maar beperkt rekening gehouden met het feit dat herstellingen niet altijd goedkoop zijn en dat er wel tijd in kan kruipen wanneer het zelf gedaan wordt. Dit zijn zeker niet alle oorzaken, maar het geeft wel een goed beeld van het feit dat de keuze om de overstap te maken naar herstelling van producten niet altijd evident is of zal zijn. Toch kan ook eens gekeken worden of dat fiscale (beleids)maatregelen (kunnen) helpen bij deze keuze.
283. **NUT VAN VERLAAGD BTW-TARIEF IN PRAKTIJK?** – Een verlaagd btw-tarief is zeker een stap in de goede richting aangezien het helpt om de prijs voor herstellingen naar beneden te brengen en het gat te dichten tussen goedkope(re) nieuwe goederen aan de ene kant en herstellende goederen aan de andere kant.<sup>551</sup> Toch moet het nut ervan niet overschat worden. Zoals *supra* al werd

<sup>547</sup> A. MCLAREN & S. MCLAUCHLAN, (2015). Crafting sustainable repairs: Practice-based approaches to extending the life of clothes. In *Product Lifetimes And The Environment (PLATE): Conference Proceedings* (Vol. 2015, pp. 221-228). Nottingham Trent University.

<sup>548</sup> N. TERZIOGLU, “Repair motivation and barriers model: Investigating user perspectives related to product repair towards a circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 289, 20 March 2021, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.125644>.

<sup>549</sup> A. MCLAREN & S. MCLAUCHLAN, (2015). Crafting sustainable repairs: Practice-based approaches to extending the life of clothes. In *Product Lifetimes And The Environment (PLATE): Conference Proceedings* (Vol. 2015, pp. 221-228). Nottingham Trent University.

<sup>550</sup> N. PENSUPA, S.Y. LEU, Y. HU, C. DU, H. LIU, H. JING, H. WANG, C.S.K. LIN, “Recent Trends in Sustainable Textile Waste Recycling Methods: Current Situation and Future Prospects” in C. LIN (eds) *Chemistry and Chemical Technologies in Waste Valorization. Topics in Current Chemistry Collections*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9_7).

<sup>551</sup> M. C. FRIANT, W. J.V. VERMEULEN, R. SALOMONE, Analysing European Union circular economy policies: words versus actions, *Sustainable Production and Consumption* Volume 27, July 2021, Pages 337-353, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.11.001>.

aangehaald, spelen er namelijk veel meer elementen bij de keuze van consumenten om hun producten te laten herstellen in de plaats van nieuwe te kopen. Daartoe kan de draagwijdte van het verlaagd btw-tarief niet overschat worden.

284. **STUDIE OP PRAKTIJKGEVOLGEN VAN VERLAAGD BTW-TARIEF** – Een studie die werd uitgevoerd door *Lund University* in Zweden, heeft onderzocht of onder andere het invoeren van een verlaagd btw-tarief op herstellingsdiensten een invloed had op de hoeveelheid klanten die bedrijven over de vloer kregen.<sup>552</sup> Er werden interviews gehouden met 22 reparateurs in vier verschillende sectoren: schoenen, fietsen, witgoed en IT-apparatuur. Uit die studie werden een aantal conclusies getrokken:

- Iets minder dan de helft van de reparateurs stelde een stijging vast in de hoeveelheid herstellingen die ze deden. Zij konden evenwel niet met zekerheid vaststellen dat die stijging ook beïnvloed was door de ingevoerde fiscale maatregelen, waaronder ook een verlaging van het btw-tarief;
- De waargenomen veranderingen verschilden ook van sector tot sector. Het was vooral herstellingen in fietsen en IT die waargenomen werden. *“Dat er in de witgoedsector geen veranderingen werden opgemerkt, zou, zoals één bedrijf het uitlegde, te maken kunnen hebben met het feit dat het niet afhangt van het feit of de belastingen laag zijn of niet, maar eerder van de hoge aankooprijzen voor witgoed. Voor schoenen zijn het vooral consumenten die schoenen van hoge kwaliteit kopen die ze naar de schoenmaker brengen, en zij worden waarschijnlijk niet erg beïnvloed door de prijs van de reparatie”*<sup>553</sup>;
- De meeste reparateurs haalden een aantal barrières aan die mensen tegenhouden om te kiezen voor herstellingen: *“gebrek aan kennis over de belastingwijzigingen, het geringe prijsverschil tussen reparatie en de aankoop van nieuwe producten, de kwaliteit van de producten, het extra werk om belastingaftrek aan te vragen en onherstelbare productontwerpen, en de lage prijs van nieuwe producten.”*<sup>554</sup>

Voor een verdere uiteenzetting van eventuele conclusies en een meer diepgaande uitwerking van de verschillende stappen van de studie verwijzen wij naar de studie zelf. Verder moet hierbij ook opgemerkt worden dat dit slechts één studie is in Zweden en daarmee niet per se een getrouw beeld hoeft weer te geven van de economische werkelijkheid in België. Toch zijn de conclusies interessant om mee in rekening te nemen.

285. **UITBREIDING GOEDEREN ONDER HET TOEPASSINGSGEBIED VAN VERLAAGD BTW-TARIEF** – Een laatste opmerking die gemaakt moet worden, is in het kader van het toepassingsgebied van het

---

<sup>552</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.

<sup>553</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.

<sup>554</sup> J. ALMÉN, M. ANEHAGEN, E. ENSTRÖM, C. HARTMAN, C. JONSSON, F. LINDBLADH, J. OHLSSON, C. DALHAMMAR, (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund.



verlaagde btw-tarief. “Alhoewel (...) reparaties op fietsen, textiel en schoenen al onder het lage btw-tarief vallen, zijn er veel soorten reparaties en onderhoudswerkzaamheden die onder het hoge tarief vallen. Hierdoor is het qua prijs vaak niet de moeite waard om iets te repareren. Denk aan reparaties van witgoed, elektronica, meubilair en muziekinstrumenten.”<sup>555</sup> In dit opzicht werd het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief op kleine herstellingsdiensten recent uitgebreid met de herziening van de btw-tarieven. In het oorspronkelijke punt 19 van Bijlage III werd het toepassingsgebied beperkt tot ‘kleine hersteldiensten’.<sup>556</sup> In het herziene punt is de verwijzing naar ‘kleine’ diensten weggelaten. Daarnaast zijn ook huishoudelijke apparaten toegevoegd aan de limitatieve lijst van goederen waarop het verlaagde btw-tarief toegepast kan worden. Hoewel dit ervoor zorgt dat meer goederen onder dit verlaagd tarief kunnen vallen, is in de toekomst misschien te kijken of dit nog uitgebreider kan in het kader van een circulaire economie. Dit is evenwel een actie die in eerste op Europees niveau genomen zal moeten worden.

## Hoofdstuk V. Collection and recycling

286. **LAATSTE FASE VAN DE LEVENSCYCLUS VAN GOEDEREN** – Een circulaire economie heeft uiteindelijk tot doel om een ‘closing the loop’-concept te introduceren van de levenscyclus van materialen/producten. Hiertoe zullen maatregelen genomen moeten worden die de hele levenscyclus van materialen bestrijkt. Het gaat dan van productie en gebruik tot uiteindelijke verwijdering en afvalbeheer.<sup>557</sup> In een laatste fase van die levenscyclus zal dan ook ingegaan worden op het verzamelen en recyclen van die materialen/producten. Het belang hiervan kan duidelijk afgeleid worden uit recente cijfers omtrent afvalproductie.
287. **TOENEMENDE HOEVEELHEDEN AFVAL** – De jaarlijkse afvalproductie van alle economische activiteiten in de EU bedraagt 2,5 miljard ton, of 5 ton per capita per jaar. Elke burger produceert daarbij gemiddeld bijna een halve ton huishoudelijk afval.<sup>558</sup> Dit zijn al slechte cijfers op zich, maar de toekomstverwachtingen schatten deze nog erger in. Het wereldwijde verbruik van materialen zoals biomassa, fossiele brandstoffen, metalen en mineralen zal de komende veertig jaar naar verwachting verdubbelen, terwijl de jaarlijkse afvalproductie tegen 2050 naar verwachting zelfs met 70% zal stijgen.<sup>559</sup> Om het vervullen van deze cijfers te

<sup>555</sup> Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>556</sup> Punt 9 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>557</sup> A. M. RAGOSSNIG, D.R. SCHNEIDER, “Circular economy, recycling and end-of-waste”, *Waste Management & Research: The Journal for a Sustainable Circular Economy* 2019, Vol. 37(2), p. 109 –111, <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0734242X19826776>.

<sup>558</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>559</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

voorkomen, zal onder andere gewerkt moeten worden aan afvalverzameling en recyclage aangezien goede recyclage afhankelijk is van een doeltreffende inzameling van afval.

288. **PRAKTIJKVOORBEELD: ELEKTRONISCHE APPARATEN** – Het huidige afvalprobleem is in meerdere sectoren terug te vinden. Denk daarbij bijvoorbeeld aan elektronisch afval. Elektronische apparaten bepalen het moderne leven. Van wasmachines en stofzuigers tot smartphones en computers, het is moeilijk om een modern leven in te beelden zonder deze producten erin. E-waste of elektronisch afval is de snelst groeiende afvalstroom in de EU, met huidige groeicijfers van 2%. Minder dan 40% van dat afval wordt effectief gerecycleerd.<sup>560</sup> Toch is de verzameling en recyclage van deze producten belangrijk. Afgedankte elektronische apparaten bevatten potentieel schadelijke materialen die het milieu vervuilen. Daarnaast bevatten ze ook veel zeldzame mineralen die nodig zijn in moderne technologie. Deze materialen komen vandaag evenwel vooral van landen die de mensenrechten niet (altijd) respecteren. Het recyclen van die zeldzame mineralen zal er dan ook voor zorgen dat het onbedoeld steunen van gewapende conflicten en mensenrechtenschendingen vermeden kan worden.<sup>561</sup> Een ander voordeel is dat de EU en haar lidstaten hierdoor ook in het algemeen minder afhankelijk zouden worden van de noodzaak om deze mineralen te moeten importeren.<sup>562</sup> Naast e-waste zijn ook de textielsector of de plasticsector grote bronnen van afvalcreatie, zoals *supra* al aangehaald werd in randnummer 22 e.v. respectievelijk randnummer 98 e.v.
289. **STRUCTUUR** – In dit hoofdstuk zal eerst ingegaan worden op eventuele regimes in het huidige Belgische recht. Dit wordt dan gevolgd door een overzicht van een aantal uitbreidingsmogelijkheden op het vlak van verzamelen en recyclen van afvalmaterialen.

## Afdeling I : Recuperatiestoffen en -producten

290. **CLOSING THE LOOP – IN HET KADER VAN HET 'closing the loop'-concept** voor de levenscyclus van materialen/producten kan gekeken worden naar verschillende bestaande regimes in het Belgische recht die met een eventuele aanpassingen, kunnen helpen tot het beperken van de hoeveelheid onbruikbaar restafval. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan de verkoop van tweedehandsgoederen, dat al eerder vanaf randnummer 156 e.v. aan bod kwam. Op een bepaald moment zullen de bestaande goederen toch niet nuttig meer gebruikt kunnen worden en dan gaat gekeken moeten worden om de grondstoffen waaruit die producten

---

<sup>560</sup> Europees Parlement, E-waste in the EU: facts and figures (infographic), Headlines dd. 23/12/2020, <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/society/20201208STO93325/e-waste-in-the-eu-facts-and-figures-infographic>; European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>561</sup> Europees Parlement, E-waste in the EU: facts and figures (infographic), Headlines dd. 23/12/2020, <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/society/20201208STO93325/e-waste-in-the-eu-facts-and-figures-infographic>.

<sup>562</sup> A. M. RAGOSSNIG, D.R. SCHNEIDER, "Circular economy, recycling and end-of-waste", *Waste Management & Research: The Journal for a Sustainable Circular Economy* 2019, Vol. 37(2), p. 109 –111, <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0734242X19826776>.

bestaan, te verzamelen en recycleren. Om dit aan te moedigen bestaat in België een verlaagd btw-tarief voor de *levering van recuperatiestoffen en -producten*.

## §1. Bestaande regeling

291. **RECUPERATIESTOFFEN EN -PRODUCTEN** – De levering van recuperatiestoffen en -producten kan onder bepaalde voorwaarden uitgesloten worden van enige btw-heffing waardoor er sprake is van de toepassing van een nul-tarief. Met Aanschrijving nr. 88 (gewijzigd met Aanschrijving nr. 120)<sup>563</sup> verleent de administratie namelijk een zekere tolerantie in verband met deze goederen:

*“Gelet op de bijzondere omstandigheden waarin het ophalen, het commercialiseren en het conditioneren van recuperatiestoffen en recuperatieproducten gebeurt, verleent de administratie aan zij die bedoelde stoffen en producten invoeren of hier te lande leveren, vergunning om de belasting die ter zake van die handelingen verschuldigd is niet te voldoen.”*<sup>564</sup>

292. **MATERIEEL TOEPASSINGSGBIED: LIMITATIEVE LIJST** – Het bijzonder regime voor recuperatiestoffen en producten kan enkel toegepast worden voor een bepaald aantal stoffen en producten. In de voornoemde Aanschrijving wordt daaromtrent een *limitatieve* lijst opgenomen. Bijgevolg kan het bijzonder regime voor recuperatiestoffen en -producten enkel toegepast worden op die stoffen en producten die in de lijst zijn opgenomen en op geen andere:

1. schroot, resten en afvallen van werken van onedele metalen;
2. slakken, walsschilfers, metaalassen en andere residuen die metaal of metaalverbindingen bevatten, met uitsluiting van hoogovenslakken en van fosfaatslakken;
3. beenderen en hoornpitten, ruw, vers, ontvet of eenvoudig voorbehandeld (doch niet in vorm gesneden), met zuur behandeld of ontdaan van gelatine, afval van die stoffen daaronder begrepen maar m.u.v. beenderpoeder;
4. pezen en zenen; snippers en dergelijk afval van ongelooide huiden en vellen;
5. snippers en ander afval van leder, van kunstleder of van perkament, niet bruikbaar voor de vervaardiging van lederwaren;
6. afval van papier of van karton; oude papier- of kartonwaren enkel geschikt voor het vervaardigen van papier of van karton;
7. lompen en vodden; afval en oud goed van bindgaren, van touw of van kabels, met uitsluiting van vodden en oud linnen die gewassen en ontsmet werden om te kunnen dienen als poetsvodden voor machines, werktuigen en gelijkaardige voorwerpen;
8. glasscherven en ander glasafval;
9. afval en snippers van rubber, resten van werken van rubber, uitsluitend geschikt voor het recupereren van rubber;

<sup>563</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971.

<sup>564</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971, p. 1.

10. afval en resten van werken van kunstmatige plastische stoffen, uitsluitend geschikt voor het recupereren van kunstmatige plastische stoffen;
11. ruwe konijnen- en hazenvellen.

293. **PERSONEEL TOEPASSINGSGBIED** – Hoewel de stoffen waarop het bijzonder regime van toepassing is, beperkt zijn, is het personeelstoepassingsgebied aan de andere kant wel ruim. *“De ontheffing van de verplichting de belasting te voldoen is niet alleen van toepassing op de leveringen door ophalers en groothandelaars -daaronder begrepen de verkoop aan een industrieel verbruiker - maar eveneens op de verkopen die gedaan worden aan een ophaler, b.v. door degene die de producten verkregen heeft als afval of bijproduct van een commerciële of industriële werkzaamheid, alsmede op de invoer door om het even wie.”*<sup>565</sup> Met andere woorden, de levering van de desbetreffende recuperatiestoffen en -producten gebeurt zonder btw ongeacht de hoedanigheid van de verkoper.<sup>566</sup> Dit gaat zelfs zo ver dat een *“buitenlandse belastingplichtige die hier niet gevestigd is, (...) eveneens het zogenaamde nultarief (kan) genieten voor zijn aankopen en verkopen van voornoemde goederen in België onder naleving van de terzake gestelde voorwaarden.”*<sup>567</sup>
294. **FORMALITEITEN** – Om het bijzonder regime voor recuperatiestoffen en -producten toe te passen moet geen aanvraag ingediend worden. Er wordt wel vereist dat op de desbetreffende factuur en invoerdocument melding gemaakt wordt van het toegepaste regime: *“Recuperatieproducten. BTW niet toegepast. Aanschrijvingen van 15 december 1970, nr. 88 en van 30 juli 1971, nr. 120.”*<sup>568</sup>
295. **GEVOLGEN** – Zoals *supra* al werd aangegeven, zal de toepassing van dit bijzonder regime aanleiding geven tot een uitsluiting van de btw-heffing op de verkoop van de desbetreffende productiestoffen en -producten. Daarbovenop *“de verkoper wiens werkzaamheid als belastingplichtige volledig betrekking heeft op de verkoop van recuperatieproducten is ervan ontheven periodieke btw-aangiften in te dienen.”* Dit heeft bijkomend tot gevolg dat de verkoper afziet voor het gehele lopende jaar van zijn recht op aftrek op de btw die geheven werd op de goederen of diensten die ontvangen werden.<sup>569</sup> Indien een verkoper wel periodieke aangiften blijft indienen, dan moet hij het bedrag van de leveringen onder dit regime *niet* in die aangiften opnemen. Indien hij dit wel zou doen (i.e. de bedragen van de verkopen van recuperatieproducten zou opnemen in zijn btw-aangifte), dan kan de maatstaf

---

<sup>565</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971, p. 2; Btw-Commentaar, Afdeling 6. Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 0 % en andere leveringen van goederen en diensten die onderworpen zijn aan een bijzondere regeling - Recuperatiestoffen en -producten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>566</sup> M. PEETERS, “Administratieve uitsluitingen en vereenvoudigingen ter zake van belastingplicht en van de daaraan verbonden verplichtingen - Regelingen waarbij de in een tussenstadium verschuldigde btw niet wordt voldaan maar de niet-voldoening geen of geen noemenswaardige invloed heeft op de btw die in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>567</sup> S. RUYSSCHAERT, “De verhandeling van recuperatiestoffen en recuperatieproducten”, FISCWEEK 2019, nr. 68, 6-8.

<sup>568</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971, p. 2

<sup>569</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971, p. 2

van heffing opgenomen worden in rooster 00 van de btw-aangifte.<sup>570</sup> Het recht op aftrek wordt evenwel behouden (i.e. de niet-heffing van de btw komt neer op de toepassing van het nultarief).<sup>571</sup>

296. **AFSCHAFFING REGIME VOOR VERKOOP VAN RECUPERATIESTOFFEN?** – Een belangrijk nadeel van dit regime is echter wel dat de geldigheid ervan in vraag gesteld kan worden. Volgens artikel 28, lid 3, b) van de Zesde Richtlijn<sup>572</sup> konden Lidstaten blijvend voorzien in de vrijstelling van onder andere de ‘verkoop van stoffen voor hergebruik en nieuw industrieel afval’ (opgenomen in punt 20 van bijlage F van de Zesde Richtlijn)<sup>573</sup> voor de overgangperiode van aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978.<sup>574</sup> Daaronder moest ook begrepen worden de ‘verkoop van recuperatiestoffen’ (zoals voorzien in Aanschrijving nr. 88). Uiteindelijk werd deze bepaling echter afgeschaft met ingang van 1 januari 1990 door de Achttiende Richtlijn.<sup>575</sup> *“De administratie is van mening dat deze afschaffing geen enkele invloed heeft op de bijzondere regeling voor het ophalen, commercialiseren en conditioneren van recuperatiestoffen en -producten. Deze regeling mag volgens de Administratie behouden blijven omdat ze onder de toepassing van art. 394 en 395 Btw-richtlijn (...) valt. Twijfel bestaat of deze mening wel gerechtvaardigd is. Vereenvoudigingen kunnen niet met vrijstellingen worden gelijkgesteld omdat oud art. 27 van de Zesde Richtlijn uitdrukkelijk bepaalt dat vereenvoudigingen geen noemenswaardige invloed mogen hebben op de in het stadium van het eindverbruik verschuldigde btw (...). Vrijstellingen uit de overgangsfase, (...) kunnen, zonder miskennis van de bepalingen van deze richtlijn, niet na de overgangsfase behouden blijven op grond van art. 27 van dezelfde richtlijn (...).”*<sup>576</sup>
297. **RICHTLIJN MET BETREKKING TOT AFVALSTOFFEN** – Hoewel er twijfel kan bestaan over de toepassing van het bijzonder btw-regime voor recuperatiestoffen en -producten, worden lidstaten niet volledig aan hun lot overgelaten. Zo is er namelijk de Richtlijn 2008/98/EG betreffende afvalstoffen (en tot intrekking van een aantal richtlijnen).<sup>577</sup> Deze richtlijn voorziet in

---

<sup>570</sup> E. STRUYVEN, “Bedrag van de handelingen (btw niet inbegrepen), gesplitst per tarief, waarvoor de btw moet worden voldaan door de aangever” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>571</sup> M. PEETERS, “Administratieve uitsluitingen en vereenvoudigingen ter zake van belastingplicht en van de daaraan verbonden verplichtingen - Levering van recuperatiestoffen en -producten”, in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>572</sup> Artikel 28, lid 3, b) van Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

<sup>573</sup> Bijlage F, punt 20 van Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977.

<sup>574</sup> Artikel 28, lid 4 van Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977.

<sup>575</sup> Achttiende Richtlijn 89/465/EEG van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG: “Artikel 1 Richtlijn 77/388/EEG wordt als volgt gewijzigd : (...) 2 . In bijlage F : a ) worden met ingang van 1 januari 1990 de in de punten 3, 14 en 18 tot en met 22 bedoelde handelingen geschrapt; (...)”

<sup>576</sup> M. PEETERS, “Administratieve uitsluitingen en vereenvoudigingen ter zake van belastingplicht en van de daaraan verbonden verplichtingen - Levering van recuperatiestoffen en -producten”, in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>577</sup> Richtlijn 2008/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen; <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/nl/sheet/76/efficient-gebruik-van-hulpbronnen-en-de-circulaire-economie>.

bevoegdheden voor Lidstaten om bepaalde maatregelen te nemen in verband met het garanderen van afvalstoffen verwerking. Verder blijft het inzamelen en recycleren van afval ook een belangrijke doelstelling voor de Europese Unie, dus in de toekomst zullen waarschijnlijk bijkomende maatregelen volgen, ook op fiscaal vlak.<sup>578</sup>

## §2. Recuperatiestoffen en -producten in een circulaire economie

298. **BEPERKINGEN IN HET TOEPASSINGSGEBIED VAN DIT BIJZONDER REGIME** – In het kader van een circulaire economie bevinden zich wel nog een aantal pijnpunten op het vlak van het toepassingsgebied van het bijzonder regime op recuperatiestoffen en -producten. Deze zullen hieronder kort uiteengezet worden.
299. **MATERIEEL TOEPASSINGSGEBIED: NIET-HERBRUIKBARE STOFFEN EN PRODUCTEN (1)** – Als algemeen uitgangspunt moet ten eerste genomen worden dat recuperatiestoffen en -producten als dusdanig *niet herbruikbaar* kunnen zijn.<sup>579</sup> Dit blijkt onder andere uit de definitie van ‘resten en afval van werken’: *“Onder ‘resten en afval van werken’ worden begrepen de resten en afval verkregen bij de vervaardiging of de mechanische bewerking van metaal, alsmede werken van metaal die als zodanig definitief onbruikbaar zijn geworden door breuk, versnijden, slijtage of dergelijke. Producten welke nog geschikt zijn om voor hun oorspronkelijk doel te dienen, hetzij als zodanig, hetzij na bewerking of herstelling, alsook deze, welke voor andere doeleinden kunnen gebruikt worden zijn daarentegen niet bedoeld. Producten welke verwerkt worden tot andere artikelen, en dit zonder vooraf te zijn hersmolten of hersmeed, zijn eveneens uitgezonderd.”*<sup>580</sup> De belangrijkste beperking die hieraan dan gekoppeld is in het kader van een circulaire economie, is dat dit regime niet toegepast kan worden op tweedehandsgoederen (i.e. tweedehandskleding, etc.) aangezien zij *“reeds gebruikte goederen zijn die in dezelfde staat of nadat ze een kleine herstelling hebben ondergaan, opnieuw kunnen worden gebruikt”*<sup>581</sup> en daarbij dus kwalificeren als ‘herbruikbare goederen’. Dit wordt ook uitdrukkelijk bevestigd in de Aanschrijving: *“Voor tweedehandse voorwerpen echter blijft de normale regeling van de BTW van toepassing.”*<sup>582</sup> Tweedehandsgoederen zullen dan ook in principe onder het 21% btw-tarief vallen. De enige uitzonderingen hierop zijn wanneer bijzondere regimes toegepast kunnen worden zoals het verlaagd btw-tarief dat

---

<sup>578</sup> European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en).

<sup>579</sup> Btw-Commentaar, Afdeling 6. Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 0 % en andere leveringen van goederen en diensten die onderworpen zijn aan een bijzondere regeling - Recuperatiestoffen en -producten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Vraag 93 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 105-106, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>580</sup> Btw-Commentaar, Afdeling 6. Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 0 % en andere leveringen van goederen en diensten die onderworpen zijn aan een bijzondere regeling - Recuperatiestoffen en -producten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>581</sup> Btw-Commentaar, Afdeling 6. Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 0 % en andere leveringen van goederen en diensten die onderworpen zijn aan een bijzondere regeling - Recuperatiestoffen en -producten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Vraag 93 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 105-106, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>582</sup> Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971, p. 2.



van toepassing is op instellingen met een erkend sociaal oogmerk (zie randnummer 202 e.v.) of de bijzondere winstmarge regeling voor onder andere gebruikte goederen (zie randnummer 167 e.v.).

300. **MATERIEEL TOEPASSINGSGBIED: NIET-HERBRUIKBARE STOFFEN EN PRODUCTEN (2)** – Een tweede categorie van goederen/materialen die dan niet onder dit bijzonder regime kunnen vallen, zijn die goederen die zelf gebruikt worden als grondstoffen of die verwerkt worden in andere artikelen. Het bijkomend probleem op dit vlak is dat deze goederen ook uitgesloten worden van bijvoorbeeld de bijzondere margeregeling waar uitdrukkelijk worden uitgesloten: goederen die een zodanige vernieuwing ondergaan dat ze als nieuw beschouwd moeten worden; goederen die zodanig hervormd zijn dat ze niet meer te linken zijn met het oorspronkelijke goed; goederen die tenietgaan na eerste gebruik; en goederen die niet opnieuw gebruikt kunnen worden.<sup>583</sup> Dit zorgt er in de praktijk wel voor dat veel van deze goederen toch buiten het toepassingsgebied van een bijzonder regime vallen, hoewel zij vaak duurzaam en klimaatvriendelijker zijn.
301. **LEVERINGEN OUDE MATERIALEN UITGESLOTEN VAN VRIJSTELLING VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN** – In het kader van de circulaire economie moet tenslotte nog de aandacht gevestigd worden op het feit dat belastingplichtigen die geregeld leveringen verrichten van *“oude materialen, van oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, van industrieel en niet-industrieel afval, van afval voor hergebruik, van gedeeltelijk verwerkt afval en van schroot”*<sup>584</sup> niet onder de vrijstelling voor kleine ondernemingen kunnen vallen voor hun volledige activiteit.<sup>585</sup> In de Richtlijn wordt deze uitdrukkelijke uitzondering niet voorzien in de artikelen voor de vrijstelling voor kleine ondernemingen. De Richtlijn laat wel toe aan Lidstaten om meer uitzonderingen te voorzien waarvan België dus gebruik heeft gemaakt.<sup>586</sup> Daarbovenop wordt ook voorzien in artikel 199 van de btw-Richtlijn dat een *“belastingplichtige die ook activiteiten of handelingen verricht die niet als belastbare leveringen van goederen of diensten overeenkomstig artikel 2 worden beschouwd, voor alle in lid 1 bedoelde voor hem verrichte diensten als belastingplichtige wordt aangemerkt.”*<sup>587</sup> Onder lid 1 van voormeld artikel is ook onder puntje d) terug te vinden *“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, overeenkomstig de*

---

<sup>583</sup> Btw Commentaar, Afdeling 6. De bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); Copper8, Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf>, p. 17 – 18.

<sup>584</sup> K. VYNCKE en F. DEBELVA, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, p. 83.

<sup>585</sup> Artikel 56bis, §2, lid 2, 3° WBTW; KB nr. 19; Btw-handleiding, Hoofdstuk XIII. Bijzondere regelingen (484 - 521/7) - Afdeling 2. Vrijstellingsregeling van belasting (498 - 508/2) - 499 Begrip “kleine onderneming”, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>586</sup> Artikel 283, lid 2 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>587</sup> Artikel 199, lid 3, a) van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

*lijst in bijlage VI.”*<sup>588</sup> Bijgevolg, (kleine) ondernemingen zullen als belastingplichtigen aangemerkt worden, maar geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling voor kleine onderneming. Dit kan misschien (zeker de kleinere) ondernemingen tegenhouden om toch in de afvalsector actief te zijn.

## Afdeling II : Uitbreidingsmogelijkheden

302. **GOEDEREN UIT GERECYCLEERDE MATERIALEN** – In een eerder hoofdstuk werd al ingegaan op het incorporeren van eco-designs of ontwerpen die bijvoorbeeld rekening houden met een langer gebruik van de desbetreffende goederen of die herstellingen gemakkelijker en goedkoper maken. Een bijkomend relevant element in het kader van een circulaire economie is dan ook om meer goederen te gaan maken met gerecycleerde materialen. In dit opzicht moet dan de vraag gesteld worden of er bepaalde (beleids)maatregelen kunnen helpen bij het aantrekkelijker maken van deze producten. Deze vraag zal in deze afdeling behandeld worden. Daartoe zal in eerste instantie kort ingegaan worden op het invoeren van een verlaagd btw-tarief op het kuisen van straten, afvalinzameling en -verwerking, om daaropvolgende de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op goederen die bestaan uit een zeker gehalte van gerecycleerde materialen, te behandelen.

### §1. Verlaagd btw-tarief op het kuisen van straten, afvalinzameling en -verwerking

303. **ACHTERGROND: PLASTICS** – Het is niet te ontkennen dat goedkoop en duurzaam plastic op grote schaal gebruikt wordt in onze huidige economie. Door dit enorm gebruik van plastic, nemen ook de hoeveelheden afval en zwerfvuil toe met bijgevolg ook de nodige impact op onze natuur en gezondheid. *“Jaarlijks wordt ongeveer 26 miljoen ton kunststofafval in de EU geproduceerd waarvan minder dan 30% wordt ingezameld voor recycling. De rest gaat naar de vuilstort, wordt verbrand of belandt op straat of in de natuur.”*<sup>589</sup> In het kader van een circulaire economie is het dan ook één van de aandachtspunten om het uiteindelijk afval zoveel mogelijk te beperken. Een eerste stap die daarbij gezet moet worden, is om het afval op voldoende wijze te verzamelen en vervolgens te hergebruiken. Om dit aan te moedigen kan onder andere ook gedacht worden aan verlagingen in toepasselijke btw-tarieven.
304. **TOEPASSINGSGEBIED: SOCIALE BEDRIJVEN** – Een verlaging van het btw-tarief kan bijvoorbeeld voorzien worden voor de recyclageactiviteiten van sociale bedrijven. Deze activiteiten hebben een aanzienlijke sociale waarde doordat (1) vaak voorzien wordt in de werkgelegenheid en opleiding van gemarginaliseerde groepen en (2) zulke activiteiten zorgen voor de levering van

---

<sup>588</sup> Artikel 199, lid 1, d) van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>589</sup> Europees Parlement – Nieuws – EU-strategie voor minder plastic afval: meer recyclage, verbod op microplastics, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/priorities/circulaire-economie-en-afvalvermindering/20180830STO11347/eu-strategie-voor-minder-plastic-afval-meer-recyclage-verbod-op-microplastics>.

goederen van goede kwaliteit tegen een fractie van de prijs van een nieuw artikel, waardoor deze producten toegankelijk worden voor mensen uit alle inkomensgroepen. Dit kan dan ook alleen maar verder aangemoedigd worden door deze activiteiten beter te ondersteunen met bepaalde maatregelen, waaronder verlaagde btw-tarieven of misschien zelfs een btw-nultarief.<sup>590</sup> Hieromtrent kan ook verwezen worden naar randnummer XXX waarin ingegaan wordt op het verlaagd btw-tarief op instellingen met een erkend sociaal oogmerk. Natuurlijk kan er nog verder gegaan worden in het toepassingsgebied van verlaagde btw-tarieven om nog meer in te zetten op de afvalinzameling en -verwerking.

305. **ARGUMENTEN** – De verlaging van het btw-tarief op activiteiten zoals het kuisen van straten, afvalinzameling en -verwerking heeft zowel *pro* als *contra* argumenten. Beide zullen dan ook hieronder op een rijtje gezet worden:

1. (+) *“Verlaagde tarieven zouden helpen om straatreiniging, afvalinzameling en afvalverwerking betaalbaar te houden voor de burgers, terwijl andere belastingen of lasten (bijvoorbeeld op het storten van afval) doeltreffender zouden zijn voor de uitvoering van de afvalpreventie.”*<sup>591</sup>
2. (+) Bedrijven blijven in principe nog steeds de grootste vervuilers. Bijgevolg, om het afval in het algemeen zoveel mogelijk te beperken zal het er dan ook in eerste instantie op aankomen om het afval van bedrijven te beperken. Verlaagde btw-tarieven kunnen bedrijven hierbij dan ook aansporen om meer in te zetten op een efficiënter (her)gebruik van grondstoffen en afvalbeheer. Dit is ook relevant vanuit een *business* perspectief: *“Reduced overhead costs, savings in time and money as well as the business benefits of being seen to be green are all motivating factors for small businesses to manage their waste strategically.”*<sup>592</sup> Bijkomend zal dit ook als gevolg hebben dat het afval dat uiteindelijk in de natuur terecht komt, zal verminderen.
3. (-) In veel gevallen hebben consumenten geen keuze bij de afvalverwijderingsmethode die zij gebruiken. Bijgevolg zal het belasten van een minder wenselijke methode tegen een hoger btw-tarief hierbij dus weinig stimulerend werken.
4. (-) Zodra er rekening moet worden gehouden met de toepassing van verschillende btw-tarieven, zal dit ook aanleiding geven tot een grotere administratieve last voor bedrijven om het correcte btw-tarief toe te passen in de correcte situatie. Dit zal

---

<sup>590</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 10-12.

<sup>591</sup> Originele tekst: *“Reduced rates would help to keep street cleaning, refuse collection and waste treatment at affordable prices for citizens, while other taxes or burdens (for instance, on landfill) would be more effective in implementing the waste prevention hierarchy.”* (uit European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates, p. 12).

<sup>592</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates, p. 11.

bijgevolg dan ook aanleiding geven tot meer discussiepunten met de fiscus (hetgeen op zich ook extra kosten voor zowel de bedrijven als de staat zal zorgen). Als tegenargument kan dan wel aangegeven worden dat in bepaalde situaties op vandaag gewerkt wordt met verschillende btw-tarieven en dat de loutere aanwezigheid van verschillende mogelijk toepasselijke tarieven niet *per se* aanleiding geeft tot een zwaardere last.

5. (-) *“Gedifferentieerde btw-tarieven zouden voor degenen die afvalbeheerdiensten kopen geen belangrijke stimulans zijn om aan preventie of recycling te doen. Preventie - het minimaliseren van het gebruik van materialen die uiteindelijk bestemd zijn om afval te worden - wordt voornamelijk bepaald door de kosten van aanschaf, vervoer en verwerking. Recycling wordt voornamelijk bepaald door de waarde van de materialen na opwerking en door wettelijk bindende doelstellingen.”*<sup>593</sup>

## §2. Verlaagd btw-tarief op ecologische of klimaatvriendelijkere producten

### A. Nut van het invoeren van een verlaagd btw-tarief

306. **HOE KUNNEN VERLAAGDE BTW-TARIEVEN MENSEN AANMOEDIGEN OM TE KIEZEN VOOR KLIMAATVRIENDELIJKERE ALTERNATIEVEN?** – Hoewel ook bedenkingen gemaakt kunnen worden bij het nut van de toepassing van verlaagde btw-tarieven op klimaatvriendelijke alternatieven (zie hiervoor onder andere randnummers 343 e.v.), kan aan de andere kant ook niet ontkend worden dat er aanmoediging in het produceren en gebruik van deze producten nodig is (in het kader van de circulaire economie en de klimaatveranderingen) en dat er ook voordelen aan verbonden zijn. Deze voordelen zullen in dit onderdeel uiteengezet worden.
307. **GOEDEREN BINNEN EEN CIRCULAIRE ECONOMIE** – Een circulaire economie zet aan om het grondstoffenverbruik en restafval te verminderen. In dit opzicht zal het dus des te belangrijker worden om meer te gaan werken met bijvoorbeeld gerecycleerde materialen. Tot op heden zijn er geen uitgebreide beleidsmaatregelen die het gebruik van deze materialen aanmoedigen. Dit is nochtans nodig, niet enkel voor de overstap naar een circulaire economie, maar ook om de klimaatveranderingen, etc. tegen te gaan. Vanuit deze perspectieven zal het gebruik van gerecycleerde materialen zeker nuttig zijn, maar er zijn ook andere voordelen aan verbonden.

---

<sup>593</sup> Originele tekst: *“It is also claimed that differential VAT rates would not serve as a significant incentive towards prevention or recycling for those purchasing waste management services. Prevention – minimising the use of materials ultimately destined to become waste – is mainly driven by procurement, transport and handling costs. Recycling is mainly driven by the value of the materials after reprocessing and by legally-binding targets.”* (uit European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates, p. 12).

308. **TEGENGAAN VAN REGRESSIEF EFFECT VAN BTW** – De keuze voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief gaat vaak gepaard met verdelingseffecten. Om dit verder aan te tonen zal gewerkt worden met de huishoudens als voorbeeld. Huishoudens met een laag inkomen geven een groter deel van hun inkomsten uit ten opzichte van de meer welgestelde huishoudens. Aangezien de hoeveelheid te betalen btw ten opzichte van het inkomen van huishoudens gerelateerd is aan het toegepaste btw-tarief aan de ene kant en het verbruikte volume aan de andere, kan geconcludeerd worden dat btw een regressief effect heeft. Regressieve belastingen, zoals btw, zijn namelijk belastingen die de armen relatief meer treffen dan de rijken aangezien ze een lager percentage van het inkomen verzamelen naarmate de persoon meer verdient. Dus hoe lager het btw-tarief, hoe minder significant de het regressief effect van de btw zal zijn. Een verlaagd btw-tarief dat wordt toegepast op producten die tot de eerste levensbehoeften behoren, kan dan dat effect enigszins compenseren aangezien de ‘extra’ kost voor de lagere inkomens daardoor lager zal liggen.<sup>594</sup>
309. **BEÏNVLOEDING BESLISSING VAN CONSUMENTEN** – Een andere reden om verlaagde btw-tarieven toe te passen is de mogelijkheid om de beslissingen van consumenten die hun uitgaven willen verminderen, te beïnvloeden. Een verlaging van het btw-tarief zou namelijk een effectieve hefboom zijn om de prijs van zogenaamde "*merit goods*" te verlagen en zo hun bredere verspreiding te vergemakkelijken.<sup>595</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan het verhogen van het btw-tarief op etenswaren met veel suiker in om hiermee de gezondheid van de bevolking te verbeteren en obesitas te verminderen of het verlagen van het btw-tarief op (de toegankelijkheid tot) sport.<sup>596</sup>
310. **ZELFDE REDENERING TOE TE PASSEN OP ECOLOGISCHE PRODUCTEN** – Het positieve effect dat verlaagde tarieven kunnen hebben op de verspreiding van deze *merit-goods* kan dan vergelijkbaar toegepast worden op de verlaagde btw-tarieven op groene producten en/of diensten, of met andere woorden bijvoorbeeld op het stimuleren van de consumptie van goederen met positieve externe effecten zoals energiebesparende goederen<sup>597</sup>. Zo had het Europees Parlement in 2011 al opgeroepen om "*een groene btw-strategie te ontwikkelen, gericht op verlaagde tarieven voor energie-efficiënte en milieuvriendelijke producten en diensten, die oneerlijke concurrentie tegengaan die het gevolg is van externe effecten die niet worden weerspiegeld in de prijs van een goed of onderhoud.*"<sup>598</sup> De prijsverlagingen die voortvloeien

<sup>594</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, International VAT Monitor, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>595</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, International VAT Monitor, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>596</sup> "Gezien de belangrijke maatschappelijke rol van sport en de sterke lokale verankering ervan zal de Commissie pleiten voor het behoud van de bestaande mogelijkheden om voor sport een verlaagd btw-tarief toe te passen." Uit Commissie van de Europese Gemeenschappen, Witboek Sport, COM(2007) 391, dd. 7 november 2007, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A52007DC0391>.

<sup>597</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>598</sup> "Calls for a Green VAT strategy to be devised, centred on reduced rates for energy-efficient and environmentally friendly products and services, counterbalancing unfair competition which results from externalities not reflected

uit een eventuele verlaging van het btw-tarief dat van toepassing zou zijn op groene(re) materialen en producten, zouden het dan mogelijk maken om deze goederen op grotere schaal onder de consumenten te kunnen verspreiden.<sup>599</sup> Dit zou producenten er ook toe kunnen aanzetten om hun producten groener te maken (om bijgevolg ook hun marktaandeel te vergroten). Een dergelijke verandering zou vervolgens ook kunnen leiden tot een daling van het energieverbruik en de CO<sup>2</sup>-uitstoot.<sup>600</sup> Bijvoorbeeld, lidstaten zouden consumenten kunnen aanmoedigen om koelkasten van een betere energie-efficiëntieklasse te kopen, door te zorgen voor een prijsverlaging door middel van een verlaging van hun btw-tarieven in vergelijking met het tarief dat van toepassing is op andere categorieën koelkasten. Er zijn echter ook andere voorbeelden te geven uit de praktijk.

## ***B. Ecologische producten in de praktijk***

311. **ECOLOGISCHE PRODUCTEN** – Het is niet te ontkennen dat voor bijna ieder nieuw product ook een klimaatvriendelijker alternatief bestaat. In het kader van de circulaire economie kan dan ingezet worden op deze klimaatvriendelijkere alternatieven. Een mogelijke piste die hierbij zou kunnen helpen, kan dan ook zijn om voor dezelfde soorten van producten te gaan werken met verschillende btw-tarieven afhankelijk van het feit of zij al dan niet klimaatvriendelijk of ecologisch zijn. Zo kan bijvoorbeeld onder andere gedacht worden aan de autosector.
312. **MOBILITEITSECTOR: ELEKTRISCHE (BEDRIJFS)WAGENS** – Elektrische wagens hebben geen uitstoot en kunnen vandaag een voldoende lange afstand afleggen (gecombineerd met het toenemende aantal van laadplaatsen) om een klimaatvriendelijker alternatief te bieden voor de standaard diesel of benzine wagens (zie hiervoor onder andere ook *supra* randnummer 114 e.v.). Eén van de huidige problemen van elektrische wagens (en fietsen) is evenwel dat deze in het algemeen nog steeds duur uitvallen. Bijgevolg kan om bedrijven aan te moedigen toch de overstap te maken naar een elektrische *fleet*, gedacht worden aan een verlaging van het btw-tarief op de aankoop prijs van deze klimaatvriendelijkere voertuigen. *“Een lager btw-tarief is voor bedrijven en particulieren zeer aantrekkelijk om het aankoopgedrag aan te passen. Uiteraard moet deze maatregel tijdelijk zijn. Een elektrische wagen maakt immers ook gebruik van de wegen en van onze infrastructuur. Maar een contingent van 1 miljoen elektrische wagens is hoogstnodig om onze luchtverontreiniging en de klimaatopwarming aan te pakken.”*<sup>601</sup> Hoewel bovenstaand voorbeeld gaat over de autosector, kan dezelfde denkpiste toegepast worden op andere sectoren.

---

*in the price of a good or service;”* uit European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI)), [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436\\_EN.html?redirect](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436_EN.html?redirect).

<sup>599</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>600</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBFD.

<sup>601</sup> J. DE SMET, “Verlaag de btw op elektrische wagens”, *Opinie in DeTijd* van 16 november 2018, <https://www.tijd.be/opinie/algemeen/Verlaag-de-btw-op-elektrische-wagens/10069826>.



313. **BOUWSECTOR** – Zo kan ook overwogen worden om in de bouwsector als één van de grootste grondstoffenverbruikers en afvalgeneratoren te werken met verschillende btw-tarieven, i.e. het toepassen van differentiatie van de btw-tarieven op energie-efficiënte producten of bouwproducten van gerecycleerde materialen die aannemers moeten kopen. Een lager btw-tarief voor bouwproducten van gerecycleerde materialen kan het prijsnadeel compenseren en de markttoegang voor dergelijke producten vergemakkelijken.<sup>602</sup> Als alternatief kan er ook gewerkt worden met een verlaagde btw-tarief voor alle materialen die in de productiecycclus van gebouwen worden gebruikt, maar een verdere verlaging voor producten met een merk dat zijn eco-duurzaamheid aantoont.<sup>603</sup>
314. **KUNSTSTOF RECYCLAAT** – De voorgenoemde principes kunnen ook toegepast worden in een bredere context. Er kan namelijk ook gekeken worden naar een diepere analyse van de gebruikte grondstoffen in het algemeen. Zo zijn grondstoffen die voor een bepaald percentage bestaan uit gerecycleerde goederen milieuvriendelijker dan hun volledig nieuwe alternatieven. Ook hier kan dan gekeken worden naar beleidsmaatregelen die het gebruik van gerecycleerde (kunst)stoffen aanmoedigen tegenover de producten die louter gemaakt worden op basis van nieuwe grondstoffen.
315. **PRAKTIJKVOORBEELD: INTERFACE** – Een goed voorbeeld hiervan is het bedrijf Interface. Interface produceert onder andere tapijttegels. Het bedrijf doet dit met een circulaire economie in het achterhoofd. *“Interface neemt uw gebruikte tapijttegels in en geeft ze een nieuwe bestemming, door ervoor te zorgen dat ze worden hergebruikt door liefdadigheidsinstellingen, lokale bedrijven en anderen die steun nodig hebben. Bovendien zijn onze producten zodanig ontworpen dat ze volledig recyclebaar zijn, om zo nieuwe tapijttegels voor de toekomst te maken. Er gaat niets naar de vuilstort.”*<sup>604</sup> De tapijttegels worden op zich al geproduceerd om voor een langere tijd mee te kunnen gaan, maar Interface zorgt er zelfs voor dat de reeds afgedankte tegels opnieuw gebruikt kunnen worden bij het maken van nieuwe tegels. Dit soort initiatieven zorgt voor een langere levenscyclus van de reeds bestaande goederen en voor minder eindafval. Natuurlijk, deze initiatieven vereisen investeringen om tot stand te kunnen brengen. Dit maakt de daaruit volgende tapijttegels niet goedkoper ten opzichte van de alternatieven die gemaakt kunnen worden zonder die extra investeringen. Om mensen en bedrijven aan te moedigen om te opteren voor de klimaatvriendelijkere producten, moet er bijgevolg voor gezorgd worden dat het verschil in prijs niet te groot wordt. Hieromtrent kan onder andere gekeken worden naar fiscale beleidsmaatregelen zoals verlaagde btw-tarieven voor goederen met hogere recycclaatgehaltes.<sup>605</sup>

---

<sup>602</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

<sup>603</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

<sup>604</sup> <https://www.interface.com/EU/nl-NL/sustainability/recycling.html>.

<sup>605</sup> Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019).

## C. Rechtsgrond

316. **NUT VAN VERLAAGD BTW-TARIEF OP ECOLOGISCHE OF GROENE PRODUCTEN** – Het kan dus nuttig zijn om een verlaagd btw-tarief op ecologische of groene producten in te voeren. De vraag die dan in eerste instantie gesteld zal moeten worden, is of er een rechtsgrond bestaat waarop zulke verlaagde tarieven gebaseerd kunnen worden. Er mag namelijk niet vergeten worden dat btw nog steeds een Europese bevoegdheid is. Er kan hiertoe mogelijks een rechtsgrond gevonden worden op twee vlakken: de btw-Richtlijn zelf en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

### 1. Rechtsgrond 1: Btw-richtlijn

317. **OORSPRONKELIJKE BTW-RICHTLIJN** – Op grond van de oorspronkelijke btw-Richtlijn konden lidstaten enkel een verlaagd btw-tarief invoeren voor bepaalde producten, bijvoorbeeld producten die voldoen aan vooraf vastgestelde milieucriteria, als deze producten onder één van de in bijlage III bij de btw-Richtlijn genoemde categorieën vielen. Echter, *“de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën goederen en diensten bevatten geen specifieke verwijzing naar goederen die volgens EU- of nationale normen als ecologisch worden beschouwd. Bijgevolg houdt de toepassing van een verlaagd btw-tarief in het algemeen geen verband met de milieukeurmerken van de betrokken goederen of diensten.”*<sup>606</sup>
318. **TOENEMEND BELANG VAN CIRCULAIRE EN KLIMAATVRIENDELIJKE CONCEPTEN** – Ondanks deze positie van de Europese Commissie in verband met het in rekening nemen van de klimaatvriendelijkheid van producten, is aan de andere kant ook een opmars gekomen van concepten van onder andere een circulaire economie en klimaatvriendelijkheid op Europees niveau. Denk hierbij onder andere ook aan de Europese Green Deal en Green Action Plan. Het is dan ook in dit kader dat er recent wijzigingen doorgevoerd zijn van de btw-tarieven waarbij het belang van de hiervoor aangehaalde concepten duidelijk naar voren komt (eigen aanduiding):
1. *“Bijwerking van de lijst van goederen en diensten waarop alle lidstaten verlaagde btw-tarieven mogen toepassen (bijlage III bij de btw-richtlijn). Producten en diensten die de volksgezondheid beschermen, goed zijn voor het milieu en de digitale transitie ondersteunen, worden aan de lijst toegevoegd. Zodra de regels van kracht worden, kunnen de lidstaten voor het eerst ook vrijstelling van btw verlenen voor bepaalde goederen en diensten die worden geacht in basisbehoeften te voorzien.*
  2. *Afschaffing (tegen 2030) van de mogelijkheid voor de lidstaten om verlaagde tarieven en vrijstellingen toe te passen op goederen en diensten die schadelijk worden geacht voor het milieu en voor de doelstellingen van de EU op het gebied van klimaatverandering.*

---

<sup>606</sup> European Commission, Parliamentary questions, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission – VAT on ecological products, E-0266/09, dd. 25 February 2009.

3. *Afwijkingen en vrijstellingen voor specifieke goederen en diensten, die momenteel om historische redenen in bepaalde lidstaten gelden, worden mogelijk in alle landen om gelijke behandeling te waarborgen en concurrentievervalsingen te voorkomen. Bestaande afwijkingen die niet worden gerechtvaardigd door andere doelstellingen van het overheidsbeleid dan die ter ondersteuning van de klimaatactie van de EU, moeten echter uiterlijk in 2032 worden opgeheven.*<sup>607</sup>

319. **WIJZIGING VAN BTW-TARIEVEN VANUIT DE EUROPESE UNIE** – In 2018 publiceerde de Europese Commissie een voorstel om de regeling met betrekking tot de btw-tarieven grondig te hervormen.<sup>608</sup> De regels die tot dan toegepast werden, waren ondertussen bijna dertig jaar oud en niet langer aangepast aan de evoluties in onze economie en maatschappij.<sup>609</sup> Op basis van dat voorstel werden een aantal wijzigingen aangenomen door de Raad op 7 december 2021.<sup>610</sup> De nieuwe regels met betrekking tot de herziening van de btw-tarieven houden onder andere rekening met de actuele EU-beleidsdoelstellingen, i.e. overgang naar een circulaire economie, de strijd tegen de klimaatverandering, etc.<sup>611</sup> Zo zal er ook geleidelijk aan een einde komen aan eventuele gunstregimes die van toepassing zijn op klimaatonvriendelijke goederen.<sup>612</sup> Deze herziening is dus zeker al een stap in de goede richting in het kader van de strijd tegen de klimaatopwarming en de overstap naar een circulaire economie. In de volgende paragrafen zal een overzicht gemaakt worden van btw-tarieven die passen binnen deze concepten. Deze kwamen ook reeds aan bod verspreid in de verschillende hoofdstukken van deze nota.
320. **CONCRETE UITWERKINGEN VAN DIE KLIMAATDOELSTELLINGEN: GROENE ENERGIE** – Een eerste concrete mogelijkheid die met de herziening van de btw-richtlijn op het vlak van de btw-tarieven is ingevoerd, is op het vlak van energie. *“Het is zinvol zonnepanelen in die lijst van zeven punten op te nemen conform de milieutoezeggingen van de Unie inzake decarbonisatie en de Europese Green Deal, alsook de lidstaten de mogelijkheid te bieden het gebruik van*

---

<sup>607</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608).

<sup>608</sup> I. MASSIN, “Verlaagde BTW-tarieven : Commissie legt bal in kamp van de lidstaten”, *Fiscoloog* nr. 1551, p.7.

<sup>609</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608).

<sup>610</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608); Persmededeling van de Raad van de EU, “Raad bereikt akkoord over nieuwe regels voor btw-tarieven”, 7 december 2021, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2021/12/07/council-reaches-agreement-on-updated-rules-for-vat-rates/>; I. MASSIN, “Aanpassing Richtlijn opent poort naar verlaging BTW op fietsen”, *Fiscoloog* nr. 1729, p. 3.

<sup>611</sup> Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608).

<sup>612</sup> Persmededeling van de Raad van de EU, “Raad bereikt akkoord over nieuwe regels voor btw-tarieven”, 7 december 2021, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2021/12/07/council-reaches-agreement-on-updated-rules-for-vat-rates/>.

*hernieuwbare energiebronnen ook door middel van verlaagde btw-tarieven te bevorderen. Om de transitie naar het gebruik van hernieuwbare energiebronnen te ondersteunen en de zelfvoorziening van de Unie op energiegebied te bevorderen, moeten de lidstaten de toegang van eindverbruikers tot groene energiebronnen kunnen verbeteren.”* Hiertoe werd in Bijlage III van de btw-richtlijn punt 10<sup>quater</sup> toegevoegd. Dit punt laat nu aan de lidstaten toe om een verlaagde btw-tarief van 6% toe te passen op de *“levering en installatie van zonnepanelen op en in de onmiddellijke nabijheid van particuliere woningen, huisvesting en openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang.”*<sup>613</sup> Naast de zonnepanelen worden nu ook verwarmingssystemen toegelaten onder het verlaagde btw-tarief onder het nieuwe punt 22 van Bijlage 3.<sup>614</sup> Deze kwamen ook al *supra* aan bod in randnummers 16 e.v.

321. **CONCRETE UITWERKINGEN VAN DIE KLIMAATDOELSTELLINGEN: BOUWEN** – Ook in de bouwsector werd de toepassing van het verlaagd btw-tarief uitgebreid tot onder andere afbraak en heropbouw van woningen waar dat vroeger enkel mogelijk was in het kader van sociaal beleid verstrekte huisvesting. Ook de herstelling van huisvesting en particuliere woningen als verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik worden nu uitdrukkelijk voorzien in punt 10 van Bijlage III. Dit kwam reeds aan bod in randnummers 46 e.v.
322. **CONCRETE UITWERKINGEN VAN DIE KLIMAATDOELSTELLINGEN: HERSTELLINGSDIENSTEN** – Verder werd ook het toepassingsgebied van de herstellingsdiensten uitgebreid. In het oorspronkelijke puntje 19 van Bijlage III werd het toepassingsgebied beperkt tot ‘kleine hersteldiensten’.<sup>615</sup> In het aangepaste puntje werd de verwijzing naar ‘kleine’ diensten weggelaten. Daarnaast werden ook huishoudelijke apparaten toegevoegd aan de limitatieve lijst van goederen waarop het verlaagd btw-tarief toegepast kan worden. Dit werd *supra* ook al behandeld in randnummer 268 e.v.
323. **CONCRETE UITWERKINGEN VAN DIE KLIMAATDOELSTELLINGEN: REST** – Tenslotte werden ook nog twee andere puntjes toegevoegd aan Bijlage III van de btw-richtlijn. De eerste heeft betrekking op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.<sup>616</sup> Hiertoe voorziet België al een verlaging van de maatstaf van heffing onder de bijzondere margeregeling. Dit wordt *supra* behandeld in randnummer 167 e.v. Het tweede heeft betrekking op de levering van fietsen, waaronder ook elektrische fietsen. Hierbij wordt ook uitdrukkelijk de huur en herstellingen van deze fietsen onder het verlaagd btw-tarief toegelaten.<sup>617</sup> Ook dit kwam reeds aan bod in randnummer 118. Tenslotte werd het

<sup>613</sup> Punt 3 van de Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>614</sup> Punt 11 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>615</sup> Punt 9 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>616</sup> Punt 11 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>617</sup> Punt 11 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

toepassingsgebied uitgebreid in verband met de diensten met betrekking tot afvalwater, reiniging van de openbare weg, het ophalen van huisvuil en afvalverwerking of -recycling.<sup>618</sup>

324. **MAAR WAT MET ECOLOGISCHE PRODUCTEN?** – Alle hierboven aangehaalde toevoegingen kunnen alvast helpen om beleidsmaatregelen te nemen in het kader van een circulaire economie en de strijd tegen de klimaatopwarming. Toch is geen uitdrukkelijke toepassing van een verlaagd btw-tarief voorzien voor ecologische producten of producten die gebruik maken van gerecycleerde materialen. Deze bedenking wordt *infra* verder uitgewerkt in randnummer 310 e.v.
325. **LOPEND EUROPEES BURGERINITIATIEF IN HET KADER VAN GROENE BTW** – Een laatste interessante opmerking die ook nog gemaakt kan worden, is in het kader van Europese Burgerinitiatieven. De Europese Commissie heeft namelijk een burgerinitiatief in het kader van groene btw geregistreerd met een uitvoeringsbesluit. Op 5 november 2021 werd namelijk een verzoek tot registratie van een Europees burgerinitiatief voor groene btw ingediend dat werd geregistreerd door de Commissie op 14 december 2021. Het doel van dat burgerinitiatief is *“om het initiatief te nemen voor belastingverlagingen voor ecologische, duurzaam geproduceerde en milieuvriendelijke producten in Europa, zodat alle lidstaten klimaat- en milieubescherming actief kunnen ondersteunen.”*<sup>619</sup> Deze burgerinitiatieven kunnen aanleiding geven tot het voorstellen van nieuwe wetten door de Europese Commissie. Zodra een initiatief één miljoen handtekeningen haalt, moet de Commissie beslissen wat er wordt ondernomen. Het burgerinitiatief in het kader van de groene btw blijft lopende tot 9 februari 2023.<sup>620</sup> Tot die datum is het mogelijk om het initiatief te ondersteunen.

## 2. Rechtsgrond 2: Rechtspraak van Hof van Justitie

326. **BESTAANDE RECHTSPRAAK VAN HET EUROPESE HOF VAN JUSTITIE** – Een tweede mogelijke rechtsgrond voor het invoeren van een verlaagd btw-tarief op ecologische of groene producten kan gevonden worden in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.<sup>621</sup> Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt namelijk dat lidstaten niet verplicht zijn hetzelfde btw-tarief toe te passen op een volledige categorie van bijlage III. Bijvoorbeeld, *“voor levensmiddelen die in categorie (1) van bijlage III worden genoemd, zouden de lidstaten (...) alleen een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op bepaalde levensmiddelen die als ecologisch worden beschouwd, en het normale tarief of een tweede verlaagd tarief op andere*

<sup>618</sup> Punt 9 van Bijlage bij RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

<sup>619</sup> UITVOERINGSBESLUIT (EU) 2021/2258 VAN DE COMMISSIE van 14 december 2021 betreffende het verzoek tot registratie van het Europees burgerinitiatief “Green VAT/Groene btw — Een groene EU-btw om duurzame en milieuvriendelijke producten en diensten te stimuleren” overeenkomstig Verordening (EU) 2019/788 van het Europees Parlement en de Raad, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021D2258&from=EN> ; L.A. DIAZ, European Commission Releases Initiative to Reduce VAT Rates for Green Products and Services, report on IBDF.

<sup>620</sup> [https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2021/000011\\_nl](https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2021/000011_nl).

<sup>621</sup> European Commission, Parliamentary questions, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission – VAT on ecological products, E-0266/09, dd. 25 February 2009.

soorten levensmiddelen.”<sup>622</sup> Dit is mogelijk in de mate dat lidstaten bij deze tariefdifferentiatie “het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, voor btw-doeleinden verschillend worden behandeld.”<sup>623</sup> Toch kunnen hier bedenkingen bij gemaakt worden op basis van de uitgewerkte voorwaarden in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 3 mei 2001.

327. **ARGUMENTATIE UIT HET ARREST VAN HOF VAN JUSTITIE** – Dit arrest van het Hof van Justitie had concreet betrekking op geneesmiddelen. In Frankrijk werd een verder verlaagd btw-tarief (van 2,1%) louter toegepast op geneesmiddelen die voor vergoeding door de sociale zekerheid in aanmerking kwamen, terwijl een verlaagd tarief van 5,5% toegepast werd op geneesmiddelen die daarvoor niet in aanmerking kwamen. Dit onderscheid was volgens het Hof toelaatbaar in de mate dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet miskent werd. Onder dat principe is het niet toegelaten om soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, ongelijk te behandelen vanuit het oogpunt van de btw. Bijgevolg moeten deze goederen in principe aan een uniform btw-tarief onderworpen worden.<sup>624</sup> Het Hof oordeelde in het arrest dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet werd geschonden aangezien geneesmiddelen die voor vergoeding in aanmerking komen en geneesmiddelen die daarvoor niet in aanmerking komen, immers geen soortgelijke producten zijn die met elkaar concurreren.<sup>625</sup> Het onderscheid wordt verder ook gemaakt op basis van objectieve criteria en is in overeenstemming met het gemeenschapsrecht.<sup>626</sup> Tenslotte werd het onderscheid ook ingevoerd met duidelijk omschreven redenen van sociaal en economisch belang en ten gunste van de eindgebruiker.<sup>627</sup> Het Hof van Justitie oordeelde dan ook dat het onderscheid tussen de twee tarieven van toepassing op geneesmiddelen toegelaten was.
328. **GELIJKAARDIGE REDENERING OP ECOLOGISCHE PRODUCTEN?** – Er kan dan eventueel gekeken worden of dat een onderscheid in btw-tarieven ingevoerd kan worden op basis van het gebruik van gerecycleerde materialen met het toepassen van de hiervoor aangehaalde principes. Er zullen zich hiertoe wel nog een aantal moeilijkheden voordoen. Een element dat hierbij waarschijnlijk voor de meeste problemen zal zorgen is het feit dat de (soortgelijke) goederen niet met elkaar in concurrentie mogen staan. De toepassing van een verschil in btw-tarief op soortgelijke goederen mag met andere woorden niet zorgen voor de begunstiging van één van die goederen ten opzichte van de andere. In het hierboven aangehaalde arrest van het Hof van Justitie werd dit namelijk nog uitdrukkelijk bevestigd: “*Wanneer immers een*

---

<sup>622</sup> European Commission, Parliamentary questions, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission – VAT on ecological products, E-0266/09, dd. 25 February 2009.

<sup>623</sup> European Commission, Parliamentary questions, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission – VAT on ecological products, E-0266/09, dd. 25 February 2009.

<sup>624</sup> Randnummer 21 en 22 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk, <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46327&pageIndex=0&doclang=NL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=68008>.

<sup>625</sup> Randnummer 25 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk.

<sup>626</sup> Randnummer 26 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk.

<sup>627</sup> Randnummer 32 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk.



*geneesmiddel op de lijst van voor vergoeding in aanmerking komende geneesmiddelen is opgenomen, is dit voor de consument een beslissend voordeel ten opzichte van een geneesmiddel dat niet voor vergoeding in aanmerking komt. Zoals de advocaat-generaal in punt 66 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zal de consument daarom de voorkeur geven aan geneesmiddelen uit de categorie die voor vergoeding in aanmerking komt, zodat zijn aankoopbeslissing niet door het lagere btw-tarief wordt bepaald. Het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen die voor vergoeding in aanmerking komen, heeft niet tot gevolg dat de verkoop daarvan wordt begunstigd ten opzichte van niet voor vergoeding in aanmerking komende geneesmiddelen.”<sup>628</sup>*

329. **AANVULLING MET ANDERE BELASTINGEN** – De toepassing van een tarief dat hoger is dan het normale tarief dat in de betrokken lidstaat wordt toegepast, is ook niet toegestaan. In dit opzicht kan misschien wel gekeken worden naar een speciale belasting die buiten het btw-stelsel om zou worden geheven op niet-ecologische goederen. Dit is toegestaan, voor zover daarbij, wat de fiscale aspecten betreft, artikel 401 van de btw-Richtlijn en artikel 90 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap gerespecteerd worden.<sup>629</sup>

## ***D. Bedenkingen omtrent het invoeren van een verlaagd btw-tarief op ecologische producten***

### ***1. In verband met het toepassingsgebied***

330. **(DIY) PRODUCTEN EN DIENSTEN?** – Het invoeren van (verder) verlaagde btw-tarieven komt echter met bijkomende vragen. Zouden de verlaagde btw-tarieven dan bijvoorbeeld ook toegepast kunnen worden op *DIY* (of *Do It Yourself*) producten of enkel op die duurzame goederen die samengaan met de installatie van die goederen? Zou het verlaagd btw-tarief daarbij eventueel afzonderlijk toegepast moeten kunnen worden op zowel de levering van de goederen aan de ene kant als de installatiediensten aan de andere kant? Eén van de elementen die zou kunnen meespelen bij deze denkpiste is dat een verlaagd tarief dat uitsluitend van toepassing is op energiebesparende producten, de eigenaars van bijvoorbeeld gebouwen ertoe zal aanzetten om renovatiewerkzaamheden op doe-het-zelfbasis of door zwartwerkers uit te laten voeren, waardoor illegale praktijken worden bevorderd en de staat zijn inkomsten misloopt.<sup>630</sup> Het argument is namelijk dat hoge belastingkloven (i.e. hoge inkomstenbelasting samen met hoge btw-tarieven) het zeer duur (kunnen) maken om bepaalde diensten op de markt te kopen. In deze situaties is het dan vaak aantrekkelijker om het gewoon zelf te doen. *“Het gevolg is dat hooggeschoolde professionals thuis tijd besteden*

<sup>628</sup> Randnummer 27 van HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk.

<sup>629</sup> European Commission, Parliamentary questions, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission – VAT on ecological products, E-0266/09, dd. 25 February 2009.

<sup>630</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15; Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 6, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

*aan laaggeschoold werk in plaats van tijd met hun gezin door te brengen of hun productievere arbeidsaanbod te vergroten. Lagere btw-tarieven dienen om deze ontwikkeling tegen te gaan. Uit simulaties blijkt dat de winst aan welvaart, productiviteit en BBP in alle lidstaten aanzienlijk is, ook al zal de winst verreweg het grootst zijn voor lidstaten met een grote belastingkloof. Verlaagde btw-tarieven zullen naar verwachting geen negatieve gevolgen hebben voor de werking van de interne markt, aangezien de betrokken producten doorgaans niet over de EU-grenzen heen worden verhandeld.”<sup>631</sup>*

331. **CRITERIA VOOR HET BEPALEN VAN DUURZAAMHEID** – Als dan al bepaald is op welke goederen en diensten de verlaagde tarieven eventueel zouden kunnen worden toegepast, dan moet nog altijd de vraag gesteld worden *hoe* een voldoende duurzaam karakter vastgesteld zou moeten worden. Hiertoe zijn verschillende mogelijkheden. Er zou gewerkt kunnen worden met een algemeen positieve lijst; of algemene criteria in combinatie met gecertificeerde bedrijven; of een categorisering van de relevante sub-sectoren of van het soort speciale werkzaamheden in combinatie met bepaalde verplichtingen voor klanten (geen contante betalingen, alleen bankbetalingen) om illegale arbeid of belastingfraude te bestrijden; of objectieve criteria voor de beste producten binnen afzonderlijke productfamilies.<sup>632</sup> Dit zijn louter een aantal opties, maar er zijn natuurlijk ook nog andere. Er zal dus gekeken moeten worden in de praktijk wat het meest haalbaar is en ook het beste werkt in het kader van een circulaire economie. Eén van de elementen waarmee dan rekening gehouden zal moeten worden is dat het in de praktijk niet altijd evident is om verlaagde btw-tarieven nauwkeurig toe te kunnen passen op basis van verschillende niveaus van duurzaamheid in nieuwe woningen. Milieueisen voor nieuwe woningen worden namelijk nog steeds vastgesteld zowel op nationaal als op lokaal overheidsniveau.<sup>633</sup>
332. **MATERIAALPASPOORTEN** – Het afhankelijk stellen van bepaalde voordeligere fiscale regimes aan de hoeveelheid recyclee dat gebruikt werd bij de productie ervan, betekent ook dat een manier gevonden moet worden om die hoeveelheid recyclee te kunnen bijhouden en bewijzen. Om dit in de praktijk dan op een goede manier te kunnen toepassen kan misschien gewerkt worden met het bijhouden van bepaalde informatie over de producteigenschappen van die specifieke klimaatvriendelijkere producten, bijvoorbeeld door het bijhouden van materiaalpaspoorten.<sup>634</sup> Zonder deze criteria of paspoorten zal het evenwel heel moeilijk

<sup>631</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 6, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>632</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

<sup>633</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.

<sup>634</sup> Copper8, K. VAN DER LAAN, & KPMG. Circular Revenue Models: Required Policy Changes. <https://www.copper8.com/en/circulaire-verdienmodellen-barrieres/> (2019); M. C. FRIANT, W. J.V. VERMEULEN, R. SALOMONE, Analysing European Union circular economy policies: words versus actions, Sustainable Production and Consumption Volume 27, July 2021, Pages 337-353, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.11.001>.

worden om een correct en werkbaar onderscheid te maken tussen producten op basis van de grondstoffen waaruit ze gemaakt zijn.<sup>635</sup>

333. **VERGELIJKING MET DE TOEPASSING VAN DE VERPAKKINGSHEFFING** – In verband met de toepassing van een verlaagd btw-tarief op goederen met een hoger gerecycleerd gehalte van materialen kan eventueel wel gekeken worden naar de reeds bestaande regimes die dat onderscheid al maken, bijvoorbeeld de verpakkingshoeft (hetgeen *supra* al aan bod kwam in randnummer 98 e.v.). De verpakkingshoeft berust vandaag op een onderscheid tussen herbruikbare verpakkingen aan de ene kant ten opzichte van verpakkingen die dat niet zijn. Hoewel het onderscheid gebaseerd is op hoeveel keer de verpakking opnieuw gebruikt kan worden, hetgeen op zich ook al past binnen een kader van een circulaire economie, en dus niet als dusdanig op het gerecycleerd gehalte van de verpakking, kan er wel inspiratie uit gehaald worden. Dit geldt des te meer door de herziening van de btw-tarieven op Europees niveau. Er wordt nu namelijk in de mogelijkheid voorzien dat Lidstaten ook op het vlak van recyclage meer gaan kunnen inzetten. Punt 18 van Bijlage III van de btw-richtlijn werd namelijk als volgt aangepast: *“het verstrekken van diensten in verband met afvalwater, reiniging van de openbare weg, het ophalen van huisvuil en afvalverwerking of -recycling, andere dan de diensten die worden verstrekt door de in artikel 13 bedoelde lichamen.”*

## 2. Op Europees niveau

334. **VERLAAGD BTW-TARIEF OP GROENE PRODUCTEN?** – In het verleden werden al meerdere pogingen ondernomen om verlaagde btw-tarieven mogelijk te maken op klimaatvriendelijkere producten. Het beste voorbeeld om dit aan te tonen en uit te werken is groene energie.
335. **GROENE ENERGIE** – Zoals *supra* al werd aangehaald in randnummer 16 e.v., bestaan vandaag (tijdelijke) verlaagd btw-tarieven op energie. Zo vallen de levering van elektriciteit, gas, etc. onder het 6% tarief. Aan de andere kant moet opgemerkt worden dat hoewel er wel gevallen zijn waarin een verlaagd tarief van toepassing is op energie als zodanig (bijvoorbeeld België, maar ook Ierland, Frankrijk, etc.)<sup>636</sup>, er in het algemeen geen maatregelen zijn ten gunste van

<sup>635</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>636</sup> “Een niet-uitputtende maar representatieve selectie van de verlaagde tarieven die van toepassing zijn op energieproducten onderstreept hun heterogene karakter. In België geldt een parkeertarief van 12% voor steenkool, cokes en bruinkool. In Ierland geldt een parkeertarief van 13,5% voor bepaalde energieproducten die bestemd zijn voor stroom, verwarming en licht. In Frankrijk is een verlaagd tarief van 5,5% van toepassing op doorlopende opdrachten (“abonnementen”) met betrekking tot de levering van elektriciteit, petroleumgas en vloeibaar petroleumgas, en op de levering van warmte-energie, op voorwaarde dat een minimum van 50% daarvan is geproduceerd uit hernieuwbare energiebronnen of met behulp van terugwinning. Ook in Frankrijk geldt een verlaagd tarief van 5,5% voor verbeteringen aan de energetische kwaliteit van woningen die meer dan 2 jaar geleden zijn gerealiseerd. In Litouwen wordt een verlaagd tarief van 9% toegepast op stadsverwarming. Tot 2012 paste Portugal een verlaagd tarief toe op het op de markt brengen van apparatuur ter ondersteuning van hernieuwbare energie. Evenzo paste het Verenigd Koninkrijk tot 1 oktober 2019 een verlaagd tarief toe op de levering en installatie van energiebesparende materialen in de niet-zakelijkvervoersector. Voordat Tsjechië toetrad tot de Europese Unie, paste de Tsjechische Republiek een verlaagd tarief toe op een aantal goederen die verband houden met hernieuwbare energie.” Uit C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

groene producten die de efficiëntie van het energieverbruik zouden kunnen verbeteren. In dit kader hadden de lidstaten de Europese Commissie 10 jaar geleden al de taak toevertrouwd om instrumenten te onderzoeken die het gebruik van groene goederen en materialen zouden kunnen stimuleren. De Commissie besloot toen echter dat voor milieuvriendelijke, energie-efficiënte en energiebesparende goederen een verdere diepgaande analyse nodig was voordat conclusies konden worden getrokken over de doeltreffendheid van de verlaagde tarieven. Deze diepgaande analyse is echter tot vandaag nog niet uitgevoerd.

336. **VERDERE EVOLUTIE** – In 2009 werd de lijst van producten en diensten die in aanmerking komen voor een verlaagd btw-tarief al uitgebreid. Die uitbreiding strekte zich echter niet uit tot groene producten of de installatie ervan. *“In 2011 heeft de Commissie een standpunt ingenomen ten gunste van btw als instrument van het milieubeleid dat duurzame groei kan ondersteunen, maar door dat standpunt in te nemen, heeft zij geen energie-efficiënte producten (d.w.z. groene producten) opgenomen in de lijst van goederen die kunnen profiteren van verlaagde tarieven. In 2012 heeft de Commissie de structuur van de btw-tarieven voorgelegd aan een openbare raadpleging, met name om de mening van belanghebbenden te bepalen over de bijdrage van verlaagde btw-tarieven aan de doelstellingen van de Europese Unie op het gebied van energie en klimaatverandering. In haar actieplan van 2016 presenteerde de Commissie twee opties om de btw-verlaging te herzien. Ten eerste overweegt het een periodieke herziening van de lijst van goederen en diensten die in aanmerking komen voor verlaagde tarieven en ten tweede overweegt het de lidstaten meer manoeuvreerruimte te geven, behoudens enkele beperkingen, door de lijst af te schaffen.”* In 2018 werd dan uiteindelijk het voorstel tot wijziging van de btw-tarieven ingediend. De Europese Unie is dus al geruime tijd bezig met het mogelijk proberen te maken van beleidsmaatregelen in het kader van de klimaatopwarming en, meer recent, in het kader van een circulaire economie. De vraag is dan wat er uiteindelijk uit deze voorgaande stappen finaal is overgebleven.
337. **UITEINDELIJKE HERZIENING IN 2021: MAAR WAT MET ECOLOGISCHE PRODUCTEN?** – De reeds aangehaalde toevoegingen aan de verlaagde btw-tarieven (zie supra randnummers 320 e.v.) kunnen alvast helpen om beleidsmaatregelen te nemen in het kader van een circulaire economie en de strijd tegen de klimaatopwarming. Toch moet hierbij ook opgemerkt worden dat geen uitdrukkelijke toepassing van een verlaagd btw-tarief voorzien wordt voor ecologische producten of producten die gebruik maken van gerecycleerde materialen. Een belangrijke beperking blijft dus dat *“de lidstaten nog altijd slechts (kunnen) voorzien in een verlaagd tarief voor de goederen en diensten die zijn opgelijst in bijlage III van de BTW-Richtlijn.”*<sup>637</sup> In het oorspronkelijke voorstel van de Europese Commissie werd getracht om *“in plaats van een uitbreiding van de al omvangrijke lijst van goederen en diensten waarvoor verlaagde btw-tarieven zijn toegestaan (bijlage III) (over te stappen naar) een “negatieve lijst” met rubrieken*

---

<sup>637</sup> I. MASSIN, “Aanpassing Richtlijn opent poort naar verlaging BTW op fietsen”, *Fiscooloog*, afl. 1729, p. 3.

waarvoor geen verlaagde tarieven mogen gelden.”<sup>638</sup> Dit zou meer mogelijkheden geboden hebben aan de Lidstaten om maatregelen te nemen in het kader van de overstap naar een circulaire economie.

### 3. Nut van het invoeren van verlaagde btw-tarieven op klimaatvriendelijkere producten

338. **IS EEN VERLAAGD BTW-TARIEF OOK NUTTIG?** – Er kunnen tenslotte ook bedenkingen gemaakt worden bij het nut van het invoeren van verlaagde btw-tarieven op klimaatvriendelijker producten. Daarbij kan verwezen worden naar de algemene tegenargumenten om verlaagde btw-tarieven in te voeren (ten opzichte van alleen te voorzien in een enkel btw-tarief), zie hiervoor *infra* randnummer 343 e.v. Daarnaast kunnen ook nog een aantal andere tegenargumenten gevonden worden.
339. **VERLAAGD BTW-TARIEF NIET (ALTIJD) VOLDOENDE OF NODIG** – De verlaging van het btw-tarief zal voor bepaalde consumenten mogelijks niet volstaat om het prijsverschil tussen het groene en het minder groene alternatief te overbruggen. Ook voor anderen kan de btw-verlaging slechts een meevaller zijn, aangezien zij ook zonder de stimulans voor de groenere producten zouden hebben gekozen voor het klimaatvriendelijker alternatief.<sup>639</sup>
340. **SLECHTS EEN RELATIEVE DALING** – Bovendien zou een verlaging van de btw-tarieven voor bijvoorbeeld energie-efficiënte goederen slechts een relatieve daling van het energieverbruik mogelijk maken. *“De reden hiervoor is in de eerste plaats dat lage prijzen overconsumptie in de hand werken. In het voorbeeld verbruikt de energie-efficiëntere koelkast die na de verlaging van het btw-tarief wordt gekocht, minder energie dan zijn voorganger, maar de prijsverlaging dreigt de aankoop van een koelkast met grotere afmetingen aan te moedigen, die bijgevolg in absolute cijfers evenveel - zo niet meer - energie verbruikt. Ten tweede zou het beperkte milieueffect van een verlaagd tarief ook verband houden met de door de Europese Unie ten uitvoer gelegde regeling voor de handel in emissierechten (ETS), die het grootste deel van de in Europa geproduceerde energie bestrijkt. Voor alle stationaire bronnen die onder het ETS vallen, zou een verlaging van het btw-tarief een verlaging van de prijzen, maar niet van de hoeveelheid geproduceerde CO<sup>2</sup> kunnen vergemakkelijken, aangezien het overschot aan emissiequota elders kan worden verkocht en verbruikt.”*<sup>640</sup>
341. **KANS OP FRAUDE** – *“Een ander nadeel van het uitbreiden van verlaagde tarieven naar energiezuinige producten is het risico op fraude. Voor energie-efficiënte goederen, producten die doorgaans vrij duur zijn en vaak relatief gemakkelijk te vervoeren, bestaat het risico van informele grensoverschrijdende transacties. Schijnbaar zou de fraude ook op binnenlands*

---

<sup>638</sup> Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0020&from=HR>.

<sup>639</sup> C.A. HERBAIN, “European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?”, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>640</sup> C.A. HERBAIN, “European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?”, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

*niveau kunnen plaatsvinden, met pogingen om niet-groene producten verkeerd te classificeren om ze te verkopen als in aanmerking komende producten onder het verlaagde tarief.”<sup>641</sup>*

342. **ALTERNATIEF AFSCHAFFING VAN VERLAAGDE BTW TARIEVEN?** – Rekening houdend met alle kritische bedenkingen op de toepassing van verlaagde btw-tarieven kan ook gekeken worden naar een alternatief. Er bestaat namelijk de mogelijkheid om verlaagde tarieven achterwege te laten.

## Hoofdstuk IV. Afschaffing van verlaagde btw-tarieven

343. **AFSTAPPEN VAN VERLAAGDE BTW-TARIEVEN** – In voorgaande hoofdstukken werd steeds gesproken over het uitbreiden van het toepassingsgebied van de verlaagde btw-tarieven en tot zelfs het toevoegen van verder verlaagde tarieven. Er kan echter ook overwogen worden om volledig af te stappen van enig verlaagd btw-tarief.
344. **BEPERKTE HARMONISATIE OP EUROPEES NIVEAU ZORGT VOOR VERSCHIL IN TOEPASSING** – Hoewel tot op heden de btw-tarieven geharmoniseerd zijn in de btw-Richtlijn, is deze harmonisatie minder doorgedreven dan andere bepalingen in de richtlijn. Dit zorgt er dan ook voor dat er enorme verschillen kunnen zijn tussen de Lidstaten van zowel de toepasselijke verlaagde tarieven als de leveringen van goederen en diensten waarop deze tarieven van toepassing zijn. De lidstaten kunnen het aantal toepasselijke tarieven en de hoogte ervan namelijk zelf bepalen, binnen de grenzen die worden opgelegd door de Btw-Richtlijn.<sup>642</sup>
345. **EENGEMAAKTE MARKT** – Het afvoeren van verlaagde btw-tarieven kan daarbij dan helpen tot verhelpen van ingebouwde verstoringen in het btw-stelsel die veroorzaakt worden door de huidige regeling omtrent verlaagde btw-tarieven, en tot het verzekeren van de duidelijkheid en de uniformiteit van het EU-btw-stelsel.<sup>643</sup> In deze situatie moet dan echter wel worden gekeken naar een verlaging van de normale btw-tarieven en naar de vaststelling van een maximum btw-tarief om mogelijkheden te creëren voor het gebruik van andere belastingen of EU-beleid of nationaal beleid.<sup>644</sup>
346. **BTW IS EEN ALGEMENE VERBRUIKSBELASTING** – Een volgend tegenargument is dat btw nog steeds een algemene verbruiksbelasting is op de levering van goederen en diensten die gebaseerd is op de beginselen van interne en externe neutraliteit. *“Externe neutraliteit houdt in dat op het*

<sup>641</sup> C.A. HERBAIN, “European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?”, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>642</sup> J. HEIRMAN, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 319.

<sup>643</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15; Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>644</sup> European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15



*eindverbruik van goederen en diensten geen andere btw mag worden geheven dan de btw die verschuldigd is op de goederen en diensten in het rechtsgebied waar de eindverbruiker is gevestigd of waar het eindverbruik plaatsvindt. Interne neutraliteit houdt in dat, hoewel de btw een belasting op meerdere fasen op de levering van goederen en diensten is, de door de eindverbruiker betaalde prijs geen andere btw mag omvatten dan de btw die in het laatste stadium van het distributieproces aan de eindverbruiker wordt aangerekend tegen het voor de betrokken goederen of diensten geldende tarief.”*<sup>645</sup> Met andere woorden, btw is in principe geen belasting op specifieke goederen en zal niet altijd een effectief instrument zijn om het verbruik van specifieke goederen en diensten te verhogen of te verlagen.

347. **MINIMALE EFFECTEN OP HET CONSUMENTENGEDRAG** – Een ander nadeel van verlaagde btw-tarieven is dan ook hun minimale effecten in termen van marktpenetratie en consumentengedrag.<sup>646</sup> *“Een rapport over arbeidsintensieve diensten, gepubliceerd door de Commissie in 2003*<sup>647</sup> *concludeerde dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief slechts een minimaal effect had. Hieruit bleek dat de btw-tariefverlaging qua prijsstelling nooit volledig wordt doorberekend aan de consument, maar dat een deel van de btw-tariefverlaging veelal dient om de marges van dienstverleners te vergroten. Bovendien, zelfs als de btw-verlaging tot gevolg heeft dat de prijs die aan de consument wordt aangerekend, wordt verlaagd, is een dergelijke btw-verlaging vaak slechts tijdelijk. Over het geheel genomen concludeerde de studie dat, deels vanwege het ontbreken van een substantieel en blijvend effect op de prijsstelling, de doelstellingen van het experiment, zijnde het bevorderen van het scheppen van banen en het terugdringen van de zwarte economie, niet werden bereikt. In 2008 bleek uit een verslag van de Commissie*<sup>648</sup> *over het gebruik van gedifferentieerde btw-tarieven om veranderingen in consumptie en innovatie te bevorderen, dat een dergelijke verlaging de prijzen onvoldoende deed dalen om het gedrag van de consumenten te veranderen.”*<sup>649</sup>
348. **RECHTSZEKERHEID EN FRAUDERISICO** – De volgende tegenargumenten voor het toepassen van verlaagde btw-tarieven zijn de rechtsonzekerheid en het frauderisico die beide verbonden zijn aan het hanteren van verschillende tarieven voor moeilijk te onderscheiden producten of diensten.<sup>650</sup> Zo werd in 2014 in een rapport van het Internationaal Monetair Fonds over btw

<sup>645</sup> H. KOGELS, “International - Would VAT Be an Effective Instrument for Supporting the Environment?”, *International VAT Monitor*, 2012 (Volume 23), No. 3, IBDF.

<sup>646</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>647</sup> Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, COM(2003) 309 final, Primary Sources IBFD.

<sup>648</sup> European Commission, The use of differential VAT Rates to Promote Changes in Consumption and Innovation: Final Report (25 Jun. 2008), available at [http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf) (accessed 17 Dec. 2019).

<sup>649</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>650</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF; H. KOGELS, “International - Would VAT Be an Effective Instrument for Supporting the Environment?”, *International VAT Monitor*, 2012 (Volume 23), No. 3, IBDF; E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

in IJsland geconcludeerd dat een substantieel verschil tussen het normale btw-tarief en het verlaagde btw-tarief het economische gedrag verstoren en belastingarbitrage, -ontduiking en -lobbying aanmoedigen.<sup>651</sup> *“In dezelfde geest merkte de studie van Copenhagen Economics<sup>652</sup> op dat het aan elke lidstaat de keuze geven om al dan niet een verlaagd btw-tarief toe te passen, zou kunnen leiden tot een aanzienlijke toename van niet-officiële grensoverschrijdende uitwisselingen.”*<sup>653</sup>

349. **ADMINISTRATIEVE LAST?** – Een ander nadeel aan het voorzien van verschillende btw-tarieven is dat het bepalen van het correct toe te passen btw-tarief extra administratieve lasten met zich meebrengt.<sup>654</sup> De toepassing van verlaagde btw-tarieven brengt namelijk een stijging van de nalevingskosten voor bedrijven met zich mee, vanwege de noodzaak om een gedifferentieerde btw-tariefstructuur te beheren. De kosten worden daarbij veroorzaakt door de complexere boekhouding en de noodzaak om specifieke producten te onderscheiden en natuurlijk het dragen van de gevolgen van verkeerde classificaties.<sup>655</sup> Dit geldt niet alleen voor de bedrijven maar ook voor de belastingdiensten. *“Dit komt vooral door de kostbare en middelenintensieve verduidelijking van de interpretatie in grensgevallen. Het zou moeilijk zijn het een van het ander te scheiden en precies vast te stellen welke activiteiten de hulpbronnefficiëntie verhogen en welke niet. De administratieve lasten zouden onevenredig zijn, met name voor het mkb. Daarom moeten de daarmee gepaard gaande complicatie van de belastingwetgeving en de kostenstijging in verhouding staan tot de doelstellingen die met de reductiedoelstellingen worden nagestreefd.”*<sup>656</sup> Aan de andere kant, moet ook aangehaald worden dat dergelijke moeilijkheden en extra lasten zich niet altijd voordoen bij het bepalen van het toepasselijke btw-tarief. Zo werd er uitdrukkelijk aangehaald in een rapport van de Europese Commissie *“dat er geen gevolgen zijn voor de administratieve lasten van bedrijven*

<sup>651</sup> International Monetary Fund Fiscal Affairs Dept., Iceland: Technical Assistance Report: Modernizing the Icelandic VAT, Country Report No. 14/291, p. 6 (23 Sept. 2014).

<sup>652</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 27, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), Primary Sources IBFD. See also p. 46 of the same document: “a complicated system of differentiated VAT rates creates compliance costs for enterprises and tax authorities”. The key findings from this study were published in Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates, COM(2007) 380, Primary Sources IBFD.

<sup>653</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF.

<sup>654</sup> E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>655</sup> C.A. HERBAIN, European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF; H. KOGELS, “International - Would VAT Be an Effective Instrument for Supporting the Environment?”, *International VAT Monitor*, 2012 (Volume 23), No. 3, IBDF.

<sup>656</sup> Originele tekst: *“This is mainly due to costly and resource-intensive clarification of interpretation in borderline cases. Separating one from the other and defining exactly which activities that increase resource efficiency and which do not would be difficult. The administrative burden would be disproportionate in particular for SMEs. Therefore, associated complication of tax laws and increase to costs must be proportionate to the objectives pursued by the reduction targets.”* (zie European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.)

*die energie-efficiëntiematerialen installeren, omdat het btw-stelsel eenvoudig te beheren is en bedrijven in de hele EU gewend zijn btw-aangiften in te vullen met gedifferentieerde btw-tarieven waar die van toepassing zijn. Het is derhalve onwaarschijnlijk dat de administratieve lasten voor deze bedrijven wezenlijk zullen toenemen.”*<sup>657</sup>

350. **INKOMSTEN VAN DE BELGISCHE STAAT** – Een laatste tegenargument, of toch zeker een bijkomend element dat in rekening genomen zal moeten worden bij de beslissing om meer verlaagde btw-tarieven in te voeren, is dat het verlagen van btw-tarieven ook steeds tot gevolg zal hebben dat de inkomsten van de Belgische Staat zullen dalen.<sup>658</sup> Deze daling kan aanzienlijk zijn. Lidstaten die nu al lagere btw-tarieven hanteren, lopen tot 8 procent van hun totale belastinginkomsten mis.<sup>659</sup> Bijgevolg moeten, als begrotingsneutraliteit een relevante beleidsdoelstelling is, de gederfde belastinginkomsten worden gecompenseerd door andere belastingen te verhogen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door de btw-tarieven op andere goederen te verhogen of de belasting op inkomen uit arbeid te verhogen. Dit zal evenwel alleen maar zorgen voor nog meer administratieve lasten voor de bedrijven om de veranderingen met betrekking tot de btw-tarieven correct te kunnen toepassen. Dit argument wordt er ook niet gemakkelijker op gemaakt omdat btw een federale bevoegdheid is en dus bijgevolg ook op federaal voor een tekort zal zorgen.
351. **BETERE ALTERNATIEVEN OM ECOLOGISCHE PRODUCTEN AAN TE MOEDIGEN** – Rekening houdend met alle hierboven aangegeven argumenten tegen het invoeren van verlaagde btw-tarieven op meer ecologische of klimaatvriendelijkere goederen, kan ook overwogen worden om eerder te gaan werken met andere beleidsinstrumenten om dit aan te moedigen. *“Met gerichte rechtstreekse begrotingssubsidies kunnen vaak betere resultaten worden bereikt tegen lagere kosten dan met verlaagde btw-tarieven.”*<sup>660</sup>

---

<sup>657</sup> Originele tekst: “A few respondents alleged that there is no impact on administrative burdens for companies installing energy efficiency materials because the VAT system is simple to administer, and businesses across the EU are quite used to completing VAT returns with differential rates of VAT where these apply. There is therefore unlikely to be any material impact on administrative burdens for these businesses.” (zie European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>, p. 13-15.)

<sup>658</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 12, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD; E. TRAVERSA, B. TIMMERMANS, “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”, *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871.

<sup>659</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 12, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

<sup>660</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD.

# Conclusie

Het doel van deze nota was om na te gaan waar de fiscaliteit zowel in positieve als in negatieve zin een impact kan hebben op de transitie van onze huidige lineaire economie naar een meer circulair alternatief. Een circulaire economie kan daarbij gedefinieerd worden als een model van productie en consumptie, waarbij bestaande materialen en producten zo lang mogelijk worden gedeeld, verhuurd, hergebruikt, hersteld, opgeknapt en gerecycleerd om meer waarde te creëren. Het doel is dus duidelijk om in te spelen op het schaarser worden van (nieuwe) grondstoffen, het toenemen van de hoeveelheden afval en het toenemen van de bevolkingsaantallen. Om deze overgang te kunnen aanmoedigen zijn ook beleidsinstrumenten nodig. Eén van de mogelijke pistes is dan door te gaan kijken naar de fiscaliteit en meer specifiek naar de belasting over de toegevoegde waarde. Het gebruik van de belasting over de toegevoegde waarde heeft namelijk zo zijn voordelen.

De btw heeft als voordeel dat het een ruim toepassingsgebied heeft. Deze belasting heeft namelijk tot doel om *alle* economische transacties in de betrokken lidstaat te treffen en om het gehele proces van productie en verhandeling van producten te omvatten. Dit ruime toepassingsgebied maakt het mogelijk om de neutraliteit van de belasting over de verschillende economische sectoren te handhaven en de belastingopbrengsten veilig te stellen. Het laat ook toe om doeltreffender te kunnen inzetten op verschillende dimensies van milieumaatregelen aangezien één beperkte dimensie niet voldoende is om het probleem van een negatieve ecologische voetafdruk in het algemeen op te lossen. Daarbij komt tenslotte ook nog eens kijken dat het gehele btw-systeem reeds ingevoerd is in veel landen en ondertussen ook gekend is bij zowel de producenten als consumenten. In de mate dat een 'nieuwe' milieubelasting ingevoerd zou moeten worden, dan zal dit lijden onder zijn nieuwigheid.

Hiertoe werden in deze nota verschillende bestaande btw-regimes aangehaald om weer te geven waar al (soms beperkte) vooruitgang geboekt is in het kader van de mogelijke overgang naar een circulair model. Het gaat om maatregelen gaande van verlaagde btw-tarieven die in bepaalde situaties toegepast kunnen worden tot een mogelijks verlaagde maatstaf van heffing en zelfs een aantal vrijstellingen. Deze regimes hebben daarbij zowel hun voor- als nadelen. Zo kan bijvoorbeeld het verlaagd btw-tarief op afbraak en heropbouw van woningen helpen om deze te updaten zodat voldaan wordt aan meer klimaatvriendelijke criteria zoals isolatie, etc. Aan de andere kant kan dan weer de vraag gesteld worden of dat afbraak altijd de beste oplossing is rekening houdend met de hoeveelheden afval dat het met zich meebrengt. Alternatieven zouden dan gevonden kunnen worden in selectief slopen of het werken met tweedehandsbouwmaterialen en circulaire bouwontwerpen. Er zijn dan ook nog meerdere mogelijkheden om de bestaande regimes nog verder uit te breiden of te verfijnen in het kader van de overstap naar een circulaire economie.

Een alternatieve denkpiste is het afvoeren van de verlaagde btw-tarieven. Deze hebben namelijk zo hun nadelen. In de btw-Richtlijn zijn geen opgelegde btw-tarieven terug te vinden. Lidstaten hebben hierdoor de mogelijkheid om zelf te beslissen over hun eigen tarieven. Dit zorgt voor (soms grote) verschillen in de praktijk. Daarnaast moeten bedrijven ook nog eens het correcte btw-tarief toepassen op de desbetreffende handelingen (i.e. levering van goederen

en/of diensten). Ook dit is niet altijd even evident te bepalen. Dit geeft dan ook aanleiding tot zwaardere administratieve lasten. Hetgeen in het nadeel van de kleine ondernemingen speelt. Dit zijn echter niet de enige bedenkingen die gemaakt kunnen worden in het kader van het gebruik van verlaagde btw-tarieven.

Hoewel niet ontkend kan worden dat btw als beleidsinstrument zijn voordelen heeft, moet aan de andere kant ook niet overschat worden wat de belasting over de toegevoegde waarde op zichzelf kan veroorzaken. Btw blijft slechts één beleidsinstrument dat om doeltreffend te kunnen zijn, samen met andere bijkomende maatregelen genomen zal moeten worden. Dit geldt des te meer omdat het ook nog steeds een Europese bevoegdheid is waardoor verregaande aanpassingen niet zonder unanimititeit doorgevoerd kunnen worden.

# Bibliografie

## Wetgeving en reglementering

### Europese regelgeving

- 1) Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (i.e. VWEU)
  - a. Artikel 59, lid 1 VWEU
  - b. Artikel 191 VWEU
  - c. Artikel 192 VWEU
  - d. Artikel 288 VWEU (zie <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/european-union-directives.html>)
- 2) Richtlijn 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1);
- 3) Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft;
- 4) Achttiende Richtlijn 89/465/EEG van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting - intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

### Belgische regelgeving

- 1) Btw-Wetboek (i.e. WBTW)
  - a. Artikel 10
  - b. Artikel 12
  - c. Artikel 19
  - d. Artikel 22
  - e. Artikelen 45
  - f. Artikel 50
  - g. Artikel 56bis
- 2) Wet van 28 maart 2007 tot wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur;
- 3) Programmawet van 22 december 2003, *B.S.* 31 december 2003;
- 4) Wet Diverse Rechten en Taksen (artikel 175/1);
- 5) Koninklijk besluit nr. 3, van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde;
- 6) Koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven



- a. Artikel 1bis/1
  - b. Artikel 1quater
  - c. Rubriek I
  - d. Rubriek X
  - e. Rubriek XXIIIbis
  - f. Rubriek XXV
  - g. Rubriek XXXI
  - h. Rubriek XXXVIII
- 7) Koninklijk besluit nr. 53, van 23 december 1994, met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten;
  - 8) Koninklijk besluit van 27 december 2002 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 30 april 2003;
  - 9) Koninklijk besluit 59 van 18 mei 2020 met betrekking tot de onttrekking van handelsgeschenken van geringe waarde en de onttrekking voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft;
  - 10) Koninklijk besluit van 27 maart 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de fotovoltaïsche zonnepanelen, de thermische zonnepanelen en de zonneboilers, de warmtepompen, en de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebied betreft (<http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/bsluit/2022/03/27/2022031427/staatsblad> );
  - 11) Koninklijk besluit van 27 juni 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 (*B.S.* 30 juni 2022);
  - 12) KB van 17 maart 1992;
  - 13) Ministerieel besluit nr. 1, van 2 september 1980, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde;
  - 14) RIJKSMIDDELENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002 en ONTWERP VAN ALGEMENE UITGAVENBEGROTING voor het begrotingsjaar 2002, 14 december 2001, doc 1447/006, p. 443.

## Belgische administratieve richtlijnen en commentaren

- 1) Circulaire AAFisc Nr. 34/2014 (nr. E.T.123.849) van 25.08.2014, betreffende vrijstellingsregeling van belasting, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 2) Circulaire AAFisc. nr. 36/2015 (nr. E.T.119.650) van 23 november 2015; Fisc., nr. 1455 betreffende het recht op aftrek van gemengd gebruikte bedrijfsmiddelen en andere

goederen en diensten. Herzieningen en andere regularisaties met betrekking tot de aftrek van voorbelasting, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);

- 3) Circulaire AAFisc. nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) van 10.12.2015, betreffende belastingplicht, publiekrechtelijk lichaam, handelen als overheid, concurrentievervalsing van enige betekenis, werk in onroerende staat, plaats van de dienst, subsidies, recht op aftrek, verplichtingen, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 4) Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem – Commentaar op de toepassingsvoorwaarden van de verplichting, voor btw-belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten, om te beschikken over een geregistreerd kassasysteem zoals voorzien in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 1, FOD Financiën, 06.11.2017, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 5) Circulaire 2018/C/30, betreffende de Btw- behandeling van de handelingen van gerechtsdeurwaarders, dd. 7 maart 2018, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 6) Circulaire 2019/C/40 FAQ betreffende de deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers inzake Btw (met het erratum d.d. 04.07.2019), [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 7) Circulaire 2020/C/116 betreffende het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen dd. 09.09.2020, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 8) Circulaire 2021/C/18 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan (Bijgewerkt), [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 9) Circulaire 2021/C/113 betreffende de installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations dd. 20.12.2021, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 10) Circulaire 2022/C/45 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 11) Circulaire 2022/C/48 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit, voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten en de maandelijksse teruggaaf inzake btw, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 12) Circulaire 2022/C/67 betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor de levering van elektriciteit en voor de levering van aardgas en warmte via warmtenetten dd. 11.07.2022, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 13) Aanschrijving dd. 23.04.1996 (nrs. 6 t.e.m. 9);
- 14) Aanschrijving dd. 22.08.1986 (bijlage 1);
- 15) Aanschrijving nr. 1 van 2 januari 1995, nrs. 72, 2° en 76, BTW Rev., nr. 112;
- 16) Aanschrijving nr. 2 van 2 januari 1995, nrs. 67, 2° en 71, BTW Rev., nr. 112;
- 17) Aanschrijving nr. 47/2013 (E.T. 124.411), 20 november 2013, nrs. 31-32;
- 18) Aanschrijving nr. 88 dd. 15.12.1970 en Aanschrijving nr. 120 d.d. 30.07.1971, BS 1 november 1971;

- 19) Vlaams energie- en klimaatplan 2021-2030. Algemeen kader voor de geïntegreerde nationale energie- en klimaatplannen, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/vlaams-energie-en-klimaatplan-2021-2030-algemeen-kader-voor-de-geintegreerde-nationale-energie-en-klimaatplannen>.

## Voorbereidende werken

- 1) Proposal for a Seventh Council Directive on the Harmonization of the Laws of the Member States relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax to be applied to Works of Art, Collectors's Items, Antiques and Used Goods, COM 77/735 final, OJ C 26 (1 Feb. 1978), at 4;
- 2) Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0020&from=HR>
- 3) Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662, dd. 15 december 2020, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=55&dossierID=1662>, p. 18 en 22;
- 4) Ontwerp van programmawet, Voorbereidende werken – Advies van de Raad van State, DOC 55 1662/001, blz. 131-141, <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/55/1662/55K1662001.pdf>, p. 136;
- 5) Ontwerp van programmawet, Verslag van de Kamer nr. 55/1662/010, dd. 15 december 2020, p. 42, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1662/55K1662010.pdf>;
- 6) Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2596/002;
- 7) Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2596/001;
- 8) Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 44, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl. St.* Kamer 1997-98, nr. 1592/1;
- 9) Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl. St.* Kamer 1998-99, nr. 1949, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=49&dossierID=1949>;
- 10) Parl. St. , Verslag met betrekking tot Ontwerp van programmawet, dd. 28 juni 2016, DOC 54 1875/008, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/1875/54K1875008.pdf>;
- 11) Ontwerp van programmawet (I), BS 19/07/2011; Stukken van de Kamer van volksvertegenwoordigers, Verslag DOC 53 1481/004, p. 3, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=53&dossierID=1481>.

## Rechtspraak

- 1) HvJ 4 juni 2015, C-161/14, Commissie v. Verenigd Koninkrijk, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=164731&pageInd ex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=249887>;

- 2) HvJ, arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314;
- 3) HvJ, arrest van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 25;
- 4) HvJ, arrest van 3 februari 2022, C-515/20, B AG v. Finanzamt A;
- 5) HvJ, arrest van 22 september 2022, C-330/21, The Escape Center BVBA v. Belgische Staat;
- 6) HvJ, Arrest (Zesde kamer) van 3 mei 2001, C-481/98, Commissie v. Frankrijk;
- 7) HvJ, arrest van 6 mei 2010, C-94/09, Commissie v. Franse Republiek;
- 8) HvJ, Faaborg-Gelting Linien, zaak C-231/94, van 02.05.1996 en Bog (en andere), gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, van 10.03.2011;
- 9) HvJ, Arrest Förvaltnings AB Stenholmen, zaak C-320/02, van 01.04.2004;
- 10) HvJ 1 april 2004, C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen, FJF, No. 2005/34;
- 11) HvJ (3e k.) nr. C-203/10, 3 maart 2011 (Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna / Auto Nikolovi OOD);
- 12) HvJ (3e k.) nr. C-160/11, 19 juli 2012 (Bawaria Motors sp. z o.o. / Minister Finansów);
- 13) HvJ (4e k.) nr. C-264/17, 29 november 2018 (Harry Mensing / Finanzamt Hamm);
- 14) HvJ (derde kamer), Sjelle Autogenbrug I/S v. Skatteministeriet, C-471/15, dd. 7 september 2015;
- 15) HvJ (10e k.) nr. C-154/17, 11 juli 2018 (SIA „E LATS” / Valsts ienemumu dienests);
- 16) Arbitragehof / GwH, arrest nr. 186/2005 dd. 14 december 2005, [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com);
- 17) GwH, arrest nr. 53/2008 dd. 13 maart 2008, [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com);
- 18) GwH 25 april 2013, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), nr. GWH 13/0199;
- 19) Cass. (1e k.) AR F.13.0026.N, 10 oktober 2014 (Belgische Staat / Auto Elektro Peeters bvba);
- 20) Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/2047, 27 februari 2018 (rolnr : 2016/AR/2047);
- 21) Rb. Brussel (afd. Brussel) (Nl.) (7e k.) nr. 2020/175/A, 13 december 2021;
- 22) Bergen (burg.) (13e k.) nr. 2016/RG/302, 8 mei 2017;
- 23) Rb. Luik 4 maart 2004, FJF 2005/142, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 24) Luik (burg.) (9e k. D) nr. 2016/RG/1479, 1 maart 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 25) Rb. Hasselt (11e k.) 8 december 2004;
- 26) Rb. Hasselt (11e k.) nr. 01.0599/A, 11 februari 2004.

## Vragen en antwoorden in de Kamer

- 1) Samengevoegde mondelinge parlementaire vragen nr. 55023243C van mevrouw Katrin Jadin en nr. 55024162C van de heer Tim Vandenput d.d. 19.01.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 661 d.d. 19.01.2022, blz. 36, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 2) Vraag 1349 van de heer Vanvelthoven dd. 02.12.2016, Vr. en Antw., Kamer, 54, nr. 101, blz. 287-288;

- 3) Vraag 2555 van 26 februari 2019 van de heer Van Hecke, Vr. en Antw., Kamer, 54, nr. 184, blz. 197-199;
- 4) Vr. en Antw., Kamer, Vr. nr. 2593 van de heer De Vriendt van 27 maart 2019, QRVA, 30 april 2019, nr. 185, 201;
- 5) Vr. en Antw., Kamer, Vr. nr. 11 van de heer Verherstraeten van 30 juli 2019, QRVA, 2 oktober 2019, nr. 003, 38;
- 6) Mondelinge parlementaire vraag nr. 55027073C van mevrouw Nahima Lanjri d.d. 18.05.2022, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2021-2022, CRIV 55 COM 791 d.d. 18.05.2022, blz. 56;
- 7) Vraag 94 van 7 januari 2015 van de heer Nollet dd. 07.01.2015, Vr. en Antw., Kamer, 2014-2015, nr. 011, blz. 107-108;
- 8) Schriftelijke parlementaire vraag nr. 566 van de heer Volksvertegenwoordiger Gilles Foret van 13.10.2015;
- 9) Schriftelijke parlementaire vraag nr. 505 van de heer Volksvertegenwoordiger Gilles Foret van 05.08.2015;
- 10) Vr. en Antw. Kamer 2000-01, nr. 62, p. 6.986-6.988 (Vr. nr. 471 Desimpel);
- 11) Vraag 739 van mevrouw Jadin dd. 25.11.2021, Vr. en Antw., Kamer, 55, nr. 077, blz. 142-144;
- 12) Vraag 547 van de heer Herman van Rompuy dd. 22.12.2000, Vragen en Antwoorden, Kamer, 14 mei 2001, p. 8465;
- 13) Parlementaire vraag nr. 1128 van mevrouw Griet Smaers d.d. 20.07.2016, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2016-2017, QRVA 54/103 d.d. 27.01.2017, blz. 243;
- 14) Vr. en Antw. Kamer 2007-10, 14 september 2009, nr. 52/147 (Vr. nr. 0147 P. LOGGHE).

## Voorafgaande beslissingen

- 1) Voorafgaande Beslissing van 13 november 2018, nr. 2018.0747;
- 2) Voorafgaande beslissing van 23 oktober 2018, nr. 2018.0823;
- 3) Voorafgaande beslissing nr. 2018.1058 van 19 februari 2019;
- 4) Voorafgaande beslissing nr. 2019.0158 van 30 april 2019;
- 5) Besl. nr. E.T.108.474 van 9 december 2004;
- 6) Beslissing nr. E.T.124.417 van 31.07.2013, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 7) Beslissing Btw nr. E.T.127.958 dd. 21.05.2015, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 8) Beslissing E.T.128.514 van 7 juli 2015;
- 9) Beslissing Btw Nr. E.T.84.991 dd. 28.09.1998, BTW-Revue nr. 142, blz. 485-487, nr. 1058;
- 10) Beslissing E.T.125.040 van 17 november 2015 (Rubrieken XXIIIbis en XXXV van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20.07.1970 inzake btw-tarieven - versoepeling toepassing § 4 van voormelde rubrieken) dd. 17.11.2015;
- 11) Besliss. E.T. 126.564, 18 juli 2014, nrs. 52-53;
- 12) Besliss. nr. E.T. 127.709, 15 juni 2015;
- 13) Besliss. nr. E.T. 63.733 20 september 1988, onuitg;

- 14) Beslissing E.T. 100.817 dd. 30.07.2001, B.T.W.-Revue, nr. 152, november-december 2001;
- 15) Beslissing E.T.131.027 dd. 16.12.2016, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be);
- 16) Beslissing nr. E.T. 95.109 van 10.05.1999, BTW-Revue, nr. 145, blz. 139-140, nr. 1075.

## Rechtsleer

### Belgische bronnen

- 1) Btw-Handleiding, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 2) Btw-Commentaar, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be);
- 3) BORGER, F., GOVERS, M., "Tweedehandse goederen – Beleggingsgoederen", *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 4) BOSSUYT, J., "Sharing is caring? [Voordelig fiscaal regime voor bepaalde inkomsten afkomstig uit de deeleconomie]", *Juristenkrant* 2016, afl. 330, 11;
- 5) BRANCART, S., HELSEN, Y., MARYSSE L., en VANDENBROUCKE, M., "Toekomstgericht (ver)bouwen", <https://drive.google.com/file/d/1c8OxG8sJLV5UzQFI-u940UJAvCKdIOo-/view>;
- 6) BUYSSE, C., MAES, L., "Verhoogde investeringsaftrek CO2-vrije vrachtwagens, enz. : al vanaf 2022", *Fiscoloog* 2021, afl. 1721, p. 9 en <http://www.fiscoloog.be> (3 november 2021);
- 7) BUYSSE, C., "'Margeregeling': zijn onderdelen van autowrakken 'gebruikte goederen'?", *Fiscoloog* 2017, afl. 1507, p. 8;
- 8) BUYSSE, C., "Rulingcommissie detecteert 'misbruik' inzake BTW en registratierechten", *Fiscoloog*, ed. 1451 van 11 november 2015;
- 9) BUYSSE, C., "Niet-herbruikbare verpakkingen : wetgever krijgt tijd tot 30 juni 2006", *Fiscoloog* 2006, afl. 1008, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (4 januari 2006);
- 10) BUYSSE, C., "Nultarief i.p.v. vrijstelling : na schorsing, vernietiging", *Fiscoloog* 2007, afl. 1054, p. 11 en <http://www.fiscoloog.be> (17 januari 2007);
- 11) BUYSSE, C., "Verpakkingsheffing : nieuw annulatieverzoek afgewezen", *Fiscoloog* 2008, afl. 1112, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (16 april 2008);
- 12) DEBRUYNE, E., "[Overzicht van de btw-tarieven] Goederen onderworpen aan het tarief van 6 %" in DEBRUYNE, E., *Btw*, 742-762 (21 p.);
- 13) DEBRUYNE, E., "[Overzicht van de btw-tarieven] Diensten onderworpen aan het tarief van 6 %" in DEBRUYNE, E., *Btw*, 763-804 (42 p.) - september 2022;
- 14) DEBRUYNE, E., "[De eigenlijke vrijstellingen] Diensten m.b.t. maatschappelijk werk en sociale zekerheid" in DEBRUYNE, E., *Btw*, 1036-1048 (13 p.);
- 15) DE HORNOIS, K., "Van lineair naar circulair: overheidsaankopen als hefboom voor de circulaire economie en de uitdagingen voor de overheidsinkoper. Een aantal inleidende beschouwingen.", *M.E.R.* 2019, nr. 1, p. 53-65;



- 16) DESCHACHT, H., GOVERS, M., “Belastingplichtige - Belastingplichtigen die een bijzondere regeling genieten – De kleine ondernemingen”, *Btw in de praktijk* 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 17) EYNDERS, S.R., “Geen doorverkoop evenemententickets onder margeregeling, tenzij het collector’s items zijn”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 28, p. 15;
- 18) GEERAERTS, E., DE JONGE, K., “Weggeven van handelsgeschenken en voedingsmiddelen”, *Btw Brief* nr. 2019/10, November 2019 en [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 19) GOVERS, M., “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Afbraak en heropbouw van gebouwen” in *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 20) GOVERS, M., “Bestemming van de gebouwen beoogd in de 'regeling voor renovatie- of verbouwingswerken’”, *BTW Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 21) GOVERS, M., “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Privé-woningen en woningcomplexen voor de huisvesting van gehandicapten” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 22) GOVERS, M., “Artikel 37 - Tarief van de belasting: Goederen en diensten onderworpen aan 12 % - Tarief B – Restaurant- en cateringdiensten” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 23) GOVERS, M., “Tarief van de belasting (art. 37 - art. 38ter) - Tarieven – Toepassingen - Goederen onderworpen aan 6 % - Tarief A - Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 24) GOVERS, M., “Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten - Regeling van toepassing sedert 1 januari 1995”, *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 25) GOVERS, M., “Artikel 37 - Tarief van de belasting - Diensten onderworpen aan 6 % - Tarief A - Vervoer van personen”, *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 26) HUBER, W., « Hoofdstuk IV - Bijzondere regeling in verband met gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten » in Vandenberg, H. (ed.), *BTW-Handboek* 2019, 2e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 1293;
- 27) KOVACS, E., Komen tweedehandsvoertuigen die als auto-onderdelen en wrakstukken worden verkocht, in aanmerking voor de toepassing van de winstmargeregeling op gebruikte goederen inzake btw?, *Fisc.Koer.* 2019, afl. 14, 485-488 en <http://www.monkey.be> (4 oktober 2019);
- 28) LAMPARELLI, T., “TVA et ventes de pièces détachées de véhicules hors d’usage: avec ou sans régime de la marge bénéficiaire pour les biens d’occasion?”, *Actualités fiscales* 2017, afl. 14, p. 1 ;
- 29) MAERTENS, J., “Medehuur, cohousing en kangoeroewonen in het Brussels en Vlaams Gewest”, *NOT* 2020, nr. 6, 1-6;
- 30) MAES, L., “Nooit investeringsaftrek voor laadpalen op de thuisbasis ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1753, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (6 juli 2022);
- 31) MASSET, E., “Je elektrische auto thuis opladen met een snellader: tegen welk btw-tarief?”, *Het Fiscaal Weekoverzicht*, 2019/20, nr. 380 - 20 mei 2019;
- 32) MASSIN, I., “Laadinstallaties en afname elektriciteit elektrisch voertuig : wat met de BTW ?”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1733, p. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (9 februari 2022);

- 33) MASSIN, I., "Schenking aan Voedselbanken voortaan zonder BTW-kost", *Fiscoloog*, nr. 1352, dd. 11 september 2013, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (11 september 2013);
- 34) MASSIN, I., "Schenking voedingswaren : BTW-neutrale regeling uitgebreid", *Fiscoloog*, nr. 1435, dd. 17 juni 2015, p. 9 en <http://www.fiscoloog.be> (17 juni 2015);
- 35) MASSIN, I., "Verlaagde BTW-tarieven : Commissie legt bal in kamp van de lidstaten", *Fiscoloog* nr. 1551, p.7 en <http://www.fiscoloog.be> (24 januari 2018);
- 36) MASSIN, I., "Aanpassing Richtlijn opent poort naar verlaging BTW op fietsen", *Fiscoloog* nr. 1729, p. 3 en <http://www.fiscoloog.be> (12 januari 2022);
- 37) MASSIN, I., "6 % BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen vanaf 1 april 2022", *Fiscoloog*, afl. 1741, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (6 april 2022);
- 38) MASSIN, I., "Eerste 'FAQ' tijdelijk uitgebreide regeling afbraak en heropbouw", *Fiscoloog*, afl. 1685, P. 8 en <http://www.fiscoloog.be> (13 januari 2021);
- 39) MASSIN, I., DEBELVA, F., "6 % BTW op afbraak-heropbouw : bijgewerkte 'FAQ' en rulings", *Fiscoloog*, afl. 1707, p. 3 en <http://www.fiscoloog.be> (23 juni 2021);
- 40) OVAM - Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij, Materiaalbewust bouwen in kringlopen - Preventieprogramma duurzaam materialenbeheer in de bouwsector 2014-2020, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/materiaalbewust-bouwen-in-kringlopen>;
- 41) PEETERS, M., "Administratieve uitsluitingen en vereenvoudigingen ter zake van belastingplicht en van de daaraan verbonden verplichtingen - Regelingen waarbij de in een tussenstadium verschuldigde btw niet wordt voldaan maar de niet-voldoening geen of geen noemenswaardige invloed heeft op de btw die in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is", *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 42) PWC, 'The Sharing Economy', Consumer Intelligence Series, 2015, p. 14, <https://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/publications/consumer-intelligence-series/assets/pwc-cis-sharing-economy.pdf>;
- 43) SPRUYT, E., "De hervorming van het Vlaams verkooprecht anno 2022 uit de startblokken", *Flash registratierechten*, Nr. 4 - 31 januari 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 44) RUYSSCHAERT, S., Btw-uitdagingen voor de deeleconomie als nieuw businessmodel (Deel 1), *FISCAnalyses* 3 juni 2017, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be);
- 45) RUYSSCHAERT, S., "De verhandeling van recuperatiestoffen en recuperatieproducten", *FISCWEEK* 2019, nr. 68, 6-8;
- 46) RUYSSCHAERT, S., "Cohousing en btw", *FISCWEEK* 2020, nr. 105, 2-5;
- 47) RUYSSCHAERT, S., "Ecologie en btw: over stookolietanks, elektriciteitsverwarming, warmtepompen, ..." in RUYSSCHAERT, S., Topics en belangrijke begrippen of noties in de vastgoedsector , XVII.X - 315 - XVII.X - 316 (2 p.);
- 48) RUYSSCHAERT, S., "Btw: de margeregeling geldt enkel voor leveringen van bepaalde goederen", *Wekelijkse analyses Taxwin*, 11 februari 2017;
- 49) RUYSSCHAERT, S., "Laadpalen en btw", *FISCWEEK* 2022, nr. 40.;

- 50) RUYSSCHAERT, S., "De verkoop op plan: voorwaarden voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief van 6 % op de levering" in RUYSSCHAERT, S., Topics en belangrijke begrippen of noties in de vastgoedsector , XVII.X - 228 - XVII.X - 234 (7 p.);
- 51) SEPULCHRE, V., "Le régime de la marge bénéficiaire en TVA – actualités européennes pour un régime précieux", *RGFCP* 2017, nr. 6, p. 17 ;
- 52) SCHILDERMANS, C., "De fiscaliteit van verzekeringen niet-leven" in X., *Kluwer's Verzekeringshandboek*, III.1-01 - III.1-72 (72 p.) - september 2006;
- 53) STRUYVEN, E., "Ontheffing van de verplichting tot indiening van de aangifte "aanvang van activiteit" voor deelnemers aan de regelingen inzake deeleconomie en occasionele diensten tussen burgers", *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 54) STRUYVEN, E., "Bedrag van de handelingen (btw niet inbegrepen), gesplitst per tarief, waarvoor de btw moet worden voldaan door de aangever", *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 55) VAN DYCK, J., "[BTW] Belastingvrij bijklussen : hoe hoog is de jaargrens ? 6.130 of 6.250 EUR ?", *Fiscoloog* 2019, afl. 1617, 4-7 en <http://www.fiscoloog.be/> (9 juli 2019);
- 56) VAN DYCK, J., "Installatie warmtepompen met 6 % BTW : beperking vanaf 1 juli 2022", *Fiscoloog*, afl. 1752, p. 1 en <http://www.fiscoloog.be> (29 juni 2022);
- 57) VAN DYCK, J., "FAQ over verlaagde BTW op installatie zonnepanelen en warmtepompen", *Fiscoloog*, afl. 1751, p. 7 en <http://www.fiscoloog.be> (29 juni 2022);
- 58) VANHEE, T., WIAME, J., De deeleconomie: gevolgen in de directe en indirecte belastingen, *AFT* 2017, afl. 10, 5-14 en <http://www.monkey.be/> (24 oktober 2017);
- 59) VANISTENDAEL, F., "Klimaatfiscaliteit", *AFT* 2021, afl. 9-10, 3-6 en <http://www.monkey.be/> (23 november 2021);
- 60) VOORTER, J., BIJNENS, D., "Naar een circulaire staatshervorming", *De Juristenkrant*, 2020 (413) , p. 16 -16;
- 61) VOORTER, J., IURASCU, A., VAN GARSSE, S. "The concept "Circular Economy": Towards a more universal definition", *Ius publicum network review report*, 2021 (2) , p. 1 -28;
- 62) VUB Architectural Engineering - Circulaire Ontwerpkwaliteiten (2019.12): Bouwen voor een circulaire economie – Ontwerpkwaliteiten om architecten en opdrachtgevers te begeleiden en inspireren, [https://www.vub.be/arch/files/circular\\_design\\_qualities/VUB%20Architectural%20Engineering%20-%20Circulaire%20Ontwerpkwaliteiten%20\(2019.12\).pdf](https://www.vub.be/arch/files/circular_design_qualities/VUB%20Architectural%20Engineering%20-%20Circulaire%20Ontwerpkwaliteiten%20(2019.12).pdf);
- 63) VYNCKE, K., MASSIN, I., STAS, D., DEBELVA, F., DE VLIET, D., HEIRMAN, J., VANBIERVELIET, F., *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, Brugge, die Keure / la Charte*, 2021, p. 677;
- 64) ZEE, K. en VOORTER, J. "Verlaagd tarief in verkooprecht bij sloop en herbouw. Een uitbreiding op losse schroeven", *NJW* 2021, nr. 441, 330-337;
- 65) ZEE, K. en VOORTER, J., "Begrip 'woning' bij sloop en herbouw voldoende verruimd?", *Fiscale Actualiteit* nr. 2022/07, pag. 3-7, week 24 februari - 2 maart 2022, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);

- 66) X, “Wat heeft de nieuwe regering fiscaal allemaal in petto?”, *Fiscoloog* 2020, afl. 1672, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be/> (7 oktober 2020);
- 67) X, “Handelsgeschenken : geen beperking meer van één geschenk per jaar?”, *Fiscoloog*, nr. 1618, dd. 3 juni 2019, p. 13;
- 68) X, “Bijzondere regelingen (art. 56 - art. 58sexies) - Wijzen van vaststelling van de maatstaf van heffing voorzien door de Zevende btw-richtlijn” in *Btw Vandewinckele*, [www.monkey.be](http://www.monkey.be);
- 69) X, “Verpakkingsheffing dranken : richtlijnen vanaf 1 april 2004”, *Fiscoloog* 2004, afl. 927, p. 7 en <http://www.fiscoloog.be> (10 maart 2004);
- 70) X, “Alcoholvrije dranken : 6 % BTW vanaf 1 april”, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, p. 2 en <http://www.fiscoloog.be> (31 maart 2004);
- 71) X, “Elektrische bedrijfswagen. Oplaadpunt bij werknemer thuis op kosten van werkgever. Eigendomsoverdracht naar werknemer”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1628, p. 14 en <http://www.fiscoloog.be> (16 oktober 2019);
- 72) X, “Btw-tarief van 6 % voor cohousing: minister versoepelt standpunt”, *Fiscale Actualiteit* nr. 2019/37, pag. 10-11, week 14 - 20 november 2019;
- 73) X, “Btw-tarief van 6 % voor cohousing: minister versoepelt standpunt”, *Fiscale Actualiteit* nr. 2019/37, pag. 10-11, week 14 - 20 november 2019;
- 74) X, “BTW-verlaging elektriciteit : verlenging en uitbreiding naar o.m. aardgas”, *Fiscoloog*, afl. 1739, p. 13 en <http://www.fiscoloog.be> (23 maart 2022);
- 75) X, “BTW en afbraak en heropbouw, zonnepanelen, enz.”, *Fiscoloog*, afl. 1740, p. 15 en <http://www.fiscoloog.be> (30 maart 2022).

## Europese bronnen

- 1) X, “Circulaire economie: definitie, belang en voordelen”, *Nieuwsbericht van het Europees Parlement*, dd. 2 december 2015, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/economy/20151201STO05603/circulaire-economie-definitie-belang-en-voordelen>;
- 2) European Commission, Circular Economy Action Plan (CEAP) – For a cleaner and more competitive Europe, [https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan\\_en](https://environment.ec.europa.eu/strategy/circular-economy-action-plan_en) ;
- 3) Advies van het Europees Comité van de Regio's — Een renovatiegolf voor Europa — groenere gebouwen, meer banen, hogere levenskwaliteit, COM(2020) 662 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A52020IR2786&qid=1665131448177>;
- 4) X, “Een nieuwe manier van produceren en consumeren: Een nieuw actieplan voor de circulaire economie wijst de weg naar een klimaatneutrale, concurrerende economie met sterkere consumenten”, *Persbericht van de Europese Commissie*, dd. 11 maart 2020, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_20\\_420](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_20_420);
- 5) 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 stijgende

energieprijzen aanpakken: een toolbox met initiatieven en steunmaatregelen, Brussel, 13.10.2021, COM(2021) 660 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0660&from=EN>, p. 5-6;

- 6) European Commission (2013), Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates. 8 October 2012 – 4 January 2013: <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Summary-Report-Public-consultation-Review-of-VAT-rates.pdf>;
- 7) Reform of rules on EU VAT rates, Final Report TAXUD/2015/DE/333 FWC No. TAXUD/2015/CC/131, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat\\_rates\\_reform\\_2017\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat_rates_reform_2017_en.pdf);
- 8) 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 – dd. 12 december 2015, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2015\)614&lang=nl](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2015)614&lang=nl);
- 9) Europees Parlement, E-waste in the EU: facts and figures (infographic), Headlines dd. 23/12/2020, <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/society/20201208STO93325/e-waste-in-the-eu-facts-and-figures-infographic>;
- 10) Europees Parlement – Nieuws – EU-strategie voor minder plastic afval: meer recyclage, verbod op microplastics, <https://www.europarl.europa.eu/news/nl/headlines/priorities/circulaire-economie-en-afvalvermindering/20180830STO11347/eu-strategie-voor-minder-plastic-afval-meer-recyclage-verbod-op-microplastics>;
- 11) Commissie van de Europese Gemeenschappen, Witboek Sport, COM(2007) 391, dd. 7 november 2007, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A52007DC0391>;
- 12) European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI)), [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436\\_EN.html?redirect](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436_EN.html?redirect);
- 13) Persbericht van de Europese Commissie, Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, 7 december 2021, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6608);
- 14) Persmededeling van de Raad van de EU, “Raad bereikt akkoord over nieuwe regels voor btw-tarieven”, 7 december 2021, <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2021/12/07/council-reaches-agreement-on-updated-rules-for-vat-rates/>;
- 15) UITVOERINGSBESLUIT (EU) 2021/2258 VAN DE COMMISSIE van 14 december 2021 betreffende het verzoek tot registratie van het Europees burgerinitiatief “Green VAT/Groene btw — Een groene EU-btw om duurzame en milieuvriendelijke producten en diensten te stimuleren” overeenkomstig Verordening (EU) 2019/788 van het

- Europees Parlement en de Raad, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021D2258&from=EN> ;
- 16) VAT Treatment of Sharing Economy, taxud.c.1(2015)4370160 – Working Paper No. 878, EUROPEAN COMMISSION, VALUE ADDED TAX COMMITTEE (Sept. 22, 2015), <https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf> ;
  - 17) VAN DER LAAN K., COPPER8, “Circular Revenue Models - Required Policy Changes for the Transition to a Circular Economy”, [https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models\\_Guideline-Policymakers.pdf](https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2019/10/Circular-Revenue-Models_Guideline-Policymakers.pdf);
  - 18) Copper8, “Gereedschapskist Circulaire Economie – Beleidsmaatregelen voor een wereld zonder afval”, <https://www.copper8.com/wp-content/uploads/2021/12/Copper8-Gereedschapskist-Def.pdf> ;
  - 19) P-Plus. “Weg met dubbele BTW.”, *P+ Special*, <https://www.p-plus.nl/resources/magazinefiles/WegmetdubbelebtwAVANS.pdf>;
  - 20) J BAUHUS, O. CHRISTEN, S. DABBERT, M. GAULY, A. HEIßENHUBER, J. HESS, F. ISERMEYER, D. KIRSCHKE, U. LATA CZ-LOHMANN, A. OTTE, M. QAIM, R.M. SCHMITZ, A. SPILLER, A. SUNDRUM, P. WEINGARTEN, 2012. Ernährungssicherung und nachhaltige Produktivitätssteigerung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung. Landwirtsch. Verbraucherschutz (BMELV), <https://bia.unibz.it/esploro/outputs/journalArticle/Ern%C3%A4hrungssicherung-und-nachhaltige-Produktiv%C3%A4tssteigerung-Stellungnahme-des/991005964948401241>.

## Internationale bronnen

- 1) ADAMS, K.T., THORPE, T., OSMANI, M., THORNBACK, J., “Circular economy in construction: current awareness, challenges and enablers”, *Proceedings of the Institution of Civil Engineers - Waste and Resource Management*, Volume 170 Issue 1, February, 2017, pp. 15-24, <https://doi.org/10.1680/jwarm.16.00011>;
- 2) ALDIERI, L., BRAHMI, M., BRUNO, B., VINCI, C.P., “Circular Economy Business Models: The Complementarities with Sharing Economy and Eco-Innovations Investments.”, *Sustainability* 2021, 13, 12438. <https://doi.org/10.3390/su132212438>;
- 3) ALMÉN, J., ANEHAGEN, M., ENSTRÖM, E., HARTMAN, C., JONSSON, C., LINDBLADH, F., OHLSSON, J., DALHAMMAR, C., (2020) In: Richter JL (ed) Promoting the repair sector in Sweden. The International Institute for Industrial Environmental Economics, Lund;
- 4) AMBAGTSHEER-PAKARINEN, L., “EFTA Surveillance Authority Prolongs Norwegian VAT Exemption for Electric Zero-Emission Vehicles”, IBDF; <https://www.eftasurv.int/>;
- 5) BERETTA, G., ‘The Taxation of the “Sharing Economy”’, *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, no. 11, 2016, p. 1, IBFD [online database];
- 6) BERETTA, G., ‘VAT and the Sharing Economy’, *World Tax Journal*, vol. 10, no. 3, 2018, p. 383, IBFD [online database];



- 7) BJERKAN, K.Y., NORBECH, T.E., NORDTOMME, M.E., "Incentives for promoting Battery Electric Vehicle (BEV) adoption in Norway", *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, Volume 43, March 2016, Pages 169-180, <https://doi.org/10.1016/j.trd.2015.12.002>;
- 8) BORRELLO, M., CARACCILO, F., LOMBARDI, A., PASCUCI, S., CEMBALO, L., "Consumers' Perspective on Circular Economy Strategy for Reducing Food Waste", *Sustainability* 2017, 9, 141. <https://doi.org/10.3390/su9010141>;
- 9) BRENNAN, G., TENNANT, M., BLOMSMA, F., "Business and production solutions: closing loops and the circular economy" in *Sustainability: Key Issues*, Routledge, 2015, <https://eprints.mdx.ac.uk/id/eprint/21177>;
- 10) BROEKMEULEN, R. A. C. M., VAN DONSELAAR, K. H., "Quantifying the potential to improve on food waste, freshness and sales for perishables in supermarkets", *International Journal of Production Economics*, Volume 209, March 2019, Pages 265-273, <https://doi.org/10.1016/j.iipe.2017.10.003>;
- 11) CHRIST, K.L. and BURRITT, R. (2017), "Material flow cost accounting for food waste in the restaurant industry", *British Food Journal*, Vol. 119 No. 3, pp. 600-612. <https://doi.org/10.1108/BFJ-07-2016-0318>;
- 12) Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* p. 5, Taxation Papers 13, D(2008) 33113 (European Union 2008), IBFD;
- 13) DE ABREU, V.H.S., DA COSTA, M.G., DA COSTA, V.X., DE ASSIS, T.F., SANTOS, A.S., D'AGOSTO, M.d.A., "The Role of the Circular Economy in Road Transport to Mitigate Climate Change and Reduce Resource Depletion", *Sustainability* 2022, 14, 8951. <https://doi.org/10.3390/su14148951>;
- 14) DIAZ, L.A., "European Commission Releases Initiative to Reduce VAT Rates for Green Products and Services", report on IBDF;
- 15) EMF. Towards the circular economy Vol. 1: an economic and business rationale for an accelerated transition. U.K.: Ellen MacArthur Foundation, <https://ellenmacarthurfoundation.org/towards-the-circular-economy-vol-1-an-economic-and-business-rationale-for-an> ;
- 16) FIGENBAUM, F., ASSUM, T., KOLBENSTVEDT, M., "Electromobility in Norway: Experiences and Opportunities", *Research in Transportation Economics*, Volume 50, August 2015, Pages 29-38, <https://doi.org/10.1016/j.retrec.2015.06.004>;
- 17) FIGENBAUM, F., KOLBENSTVEDT, M., ELVEBAKK, B., "Electric vehicles - Environmental, economic and practical aspects - As seen by current and potential users", *TØI report* 1329/2014, <https://www.toi.no/getfile.php/1337250-1411472277/Publikasjoner/T%C3%98I%20rapporter/2014/1329-2014/1329-2014-el.pdf>;
- 18) FRANCESCHI, A.D., 2018. "Planned Obsolescence challenging the Effectiveness of Consumer Law and the Achievement of a Sustainable Economy: The Apple and Samsung Cases", *Journal of European Consumer and Market Law*, 7(6), pp.217-221;

- 19) FRIANT, M.C., VERMEULEN, W.J.V., SALOMONE, R., “Analysing European Union circular economy policies: words versus actions”, *Sustainable Production and Consumption* Volume 27, July 2021, Pages 337-353, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.11.001>;
- 20) GINGA, C.P., ONGPENG, J.M.C., DALY, M.K.M., “Circular Economy on Construction and Demolition Waste: A Literature Review on Material Recovery and Production.”, *Materials* 2020, 13, 2970. <https://doi.org/10.3390/ma13132970>;
- 21) GRYZIAK, B., “European Union - Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis”, *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), No. 1, IBDF;
- 22) HARDMAN, S., CHANDAN, A., TAL, G., TURRENTINE, T., “The effectiveness of financial purchase incentives for battery electric vehicles – A review of the evidence”, *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, Volume 80, December 2017, Pages 1100-1111, <https://doi.org/10.1016/j.rser.2017.05.255>;
- 23) HERBAIN, C.A., “European Union - Should VAT Be the Next Environmental Policy Tool?”, *International VAT Monitor*, 2020 (Volume 31), No. 2, dd. 14 January 2020, IBDF;
- 24) ISLAM, M.T., HUDA, N., BAUMBER, A., SHUMON, R., ZAMAN, A., ALI, F., HOSSAIN, R., SAHAJWALLA, V., “A global review of consumer behavior towards e-waste and implications for the circular economy”, *Journal of Cleaner Production*, Volume 316, 20 September 2021, 128-297, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128297>;
- 25) KALMYKOVA, Y., SADAGOPAN, M., ROSADO, L., “Circular economy – From review of theories and practices to development of implementation tools”, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 135, August 2018, Pages 190-201;
- 26) KOGELS, H., “International - Would VAT Be an Effective Instrument for Supporting the Environment?”, *International VAT Monitor*, 2012 (Volume 23), No. 3, IBDF;
- 27) LIDSTRÖM, C., EU VAT and the sharing economy: The relationship between the concept of "taxable person" and Airbnb and Uber, Master's Thesis in Tax Law 30 ECTS, Department of Law Fall Term 2020, Uppsala Universitet, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1477987/FULLTEXT01.pdf>;
- 28) MARTHINSEN, J., SUNDT, P., KAYSEN, O., KIRKEVAAG, K., 2012. “Prevention of Food Waste in Restaurants, Hotels, Canteens and Catering”, Nordic Council of Ministers, Copenhagen, <http://norden.diva-portal.org/smash/get/diva2:701203/FULLTEXT01.pdf>;
- 29) MCLAREN, A., MCLAUCHLAN, S. (2015). “Crafting sustainable repairs: Practice-based approaches to extending the life of clothes”, *Product Lifetimes And The Environment (PLATE): Conference Proceedings*, Vol. 2015, pp. 221-228, Nottingham Trent University;
- 30) MERKX, M. (2021). “A New (Circular) Economy: A New Special Arrangement for Second-Hand Goods!”, *EC Tax Review*, 2021(2), 64-69;
- 31) MHATRE, P., PANCHAL, R., SINGH, A., BIBYAN, S., “A systematic literature review on the circular economy initiatives in the European Union”, *Sustainable Production and Consumption*, Volume 26, April 2021, Pages 187-202, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.09.008>;

- 32) MILIOS, L., "Towards a Circular Economy Taxation Framework: Expectations and Challenges of Implementation", *Circular Economy and Sustainability* volume 1, p. 477–498 (2021), <https://link.springer.com/article/10.1007/s43615-020-00002-z>;
- 33) OFFERMANN, R., "EU Commission: Danish VAT exemptions for supplies by charities and for second-hand goods too broad", dd. 29 January 2010, IBDF;
- 34) PANTAZATOU, K., "Taxation of the Sharing Economy in the European Union" (December 20, 2017). Forthcoming, *Cambridge Handbook of Law and Regulation of the Sharing Economy*, Davidson, Infranca and Finck (eds.), CUP 2018, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3091281> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091281>;
- 35) PENSUPA, N., LEU, S.Y., HU, Y., DU, C., LIU, H., JING, H., WANG, H., LIN, C.S.K., "Recent Trends in Sustainable Textile Waste Recycling Methods: Current Situation and Future Prospects" in C. LIN (eds) *Chemistry and Chemical Technologies in Waste Valorization. Topics in Current Chemistry Collections*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-90653-9_7);
- 36) PRIEFER, C., JÖRISSEN, J., BRÄUTIGAM, K.R., "Food waste prevention in Europe – A cause-driven approach to identify the most relevant leverage points for action", *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 109, May–June 2016, Pages 155-165, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2016.03.004>;
- 37) RAGOSSNIG, A.M., SCHNEIDER, D.R., "Circular economy, recycling and end-of-waste", *Waste Management & Research: The Journal for a Sustainable Circular Economy* 2019, Vol. 37(2), p. 109 –111, <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0734242X19826776>;
- 38) STAHEL, W. R. 2010. *The Performance Economy*, UK/USA, Palgrave Macmillan, [https://www.globe-eu.org/wp-content/uploads/THE\\_PERFORMANCE\\_ECONOMY1.pdf](https://www.globe-eu.org/wp-content/uploads/THE_PERFORMANCE_ECONOMY1.pdf);
- 39) TEJERINA, B., MIRANDA DE ALMEIDA, C., PERUGORRIA, I., (ed.), *International Conference Sharing Society - The Impact of Collaborative Collective Actions in the Transformation of Contemporary Societies*, dd. 23 May 2019, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, p. 248. ([https://sharingsocietyproject.org/wp-content/uploads/2018/11/SharingConference\\_Proceedings\\_Web.pdf#page=299](https://sharingsocietyproject.org/wp-content/uploads/2018/11/SharingConference_Proceedings_Web.pdf#page=299));
- 40) TERRA, B., KAJUS, J., *Introduction to European VAT - Chapter 14. Rates*, IBDF;
- 41) TERRA, B., KAJUS, J., "The Commission asks Sweden, Denmark, Finland and Austria for information concerning the application of exemptions", *EVD News*, dd. 30 June 2008, IBDF;
- 42) TERRA, B., KAJUS, J., "Samenvatting, C-471/15 Sjelle Autogenbrug, 18 januari 2017", IBDF, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji\\_c\\_471\\_15](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ecji_c_471_15);
- 43) TERZIOGLU, N., "Repair motivation and barriers model: Investigating user perspectives related to product repair towards a circular economy", *Journal of Cleaner Production*, Volume 289, 20 March 2021, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.125644>;

- 44) TRAVERSA, E., TIMMERMANS, B., "Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives", *Intertax*, Volume 49, Issue 11, Pages 871;
- 45) Parliamentary questions – VAT on second-hand goods, WRITTEN QUESTION by Jens Holm (GUE/NGL) to the Commission, P-6531/08, IBDF;
- 46) Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, COM(2003) 309 final, Primary Sources IBFD;
- 47) European Commission, The use of differential VAT Rates to Promote Changes in Consumption and Innovation: Final Report (25 Jun. 2008), available at [http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf);
- 48) International Monetary Fund Fiscal Affairs Dept., Iceland: Technical Assistance Report: Modernizing the Icelandic VAT, Country Report No. 14/291, p. 6 (23 Sept. 2014).

## Krantenartikels

- 1) BELGA, "Colruyt doekt tweedehandswinkel bij Dreambaby al op", Artikel in *DeTijd* van 30 augustus 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/retail/colruyt-doekt-tweedehandswinkel-bij-dreambaby-al-op/10410475.html> ;
- 2) BOENS, B., "Tekorten door verhitte markt tweedehandsauto's", Artikel in *DeTijd* van 5 januari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/auto/tekorten-door-verhitte-markt-tweedehandsauto-s/10357387.html> ;
- 3) DE SMET, J., "Verlaag de btw op elektrische wagens", Opinie in *DeTijd* van 16 november 2018, <https://www.tijd.be/opinie/algemeen/Verlaag-de-btw-op-elektrische-wagens/10069826>;
- 4) DEWEERDT, M., "Ecotaksarrest schept onoplosbaar probleem", Artikel uit *DeTijd*, dd. 16 december 2005, <https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Ecotaksarrest-schept-onoplosbaar-probleem/5392545>;
- 5) KURSTJENS, B., "Autosector vreest elektrische tweedeling samenleving in 2030", Artikel uit *DeTijd* van 14 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/auto/autosector-vreest-elektrische-tweedeling-samenleving-in-2030/10366803>;
- 6) KURSTJENS, B., "D'Ieteren stapt in boomende business van tweedehandsfietsen", Artikel in *DeTijd* van 20 oktober 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/transport/d-ieteren-stapt-in-boomende-business-van-tweedehandsfietsen/10421603.html>;
- 7) KVe, "Start ecotakswetgeving wordt prijzenkluwen voor consument", Artikel uit *DeTijd*, dd. 22 maart 2002, [https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Start-ecotakswetgeving-wordt-prijzenkluwen-voor-consument/5368586?sp\\_ses=13da567c-8aed-447e-8722-03ac206785fe](https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/Start-ecotakswetgeving-wordt-prijzenkluwen-voor-consument/5368586?sp_ses=13da567c-8aed-447e-8722-03ac206785fe);
- 8) LUYSTERMAN, P., "6 % procent BTW voor slopen en herbouwen woning", Artikel uit *DeTijd*, dd. 15 februari 2009, <https://www.tijd.be/nieuws/binnenland/6-procent-BTW-voor-slopen-en-herbouwen-woning/8144592>;

- 9) MICHIELSEN, T., “Kleding wordt de volgende grote recyclagewerf”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 9 februari 2022, <https://www.tijd.be/ondernemen/milieu-energie/kleding-wordt-de-volgende-grote-recyclagewerf/10365776.html>;
- 10) ROMANS, S., “Btw op energie nog tot maart op 6 procent”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 31 augustus 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/federaal/btw-op-energie-nog-tot-maart-op-6-procent/10410566.html>;
- 11) VAN DE VELDEN, W., DUJARDIN, D., “Accijnshervorming energiefactuur is rond”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 11 oktober 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/federaal/accijnshervorming-energiefactuur-is-rond/10419398>;
- 12) VAN HAVER, K., “Tegen 2030 moet elke verpakking in Europa recycleerbaar zijn”, Artikel uit *DeTijd*, dd. 30 november 2022, <https://www.tijd.be/politiek-economie/europa/economie/tegen-2030-moet-elke-verpakking-in-europa-recycleerbaar-zijn/10431565.html>;
- 13) VAN HORENBEEK, J., “Overheid zal gebouwen niet boven 19 graden verwarmen: dit heeft de federale regering zelf al beslist”, Artikel uit *DeMorgen*, dd. 31 augustus 2022, <https://www.demorgen.be/nieuws/overheid-zal-gebouwen-niet-boven-19-graden-verwarmen-dit-heeft-de-federale-regering-zelf-al-beslist~b47140b0b/>;
- 14) VAN LANENDONCK, E., “Bijna vervallen? 20, 30 of zelfs 50 procent korting! Voedselbanken zien met lede ogen aan hoe (web)winkels voedseloverschotten verkopen”, *VRT nws*, dd. 20 oktober 2022, <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2022/10/19/web-winkels-zetten-steeds-meer-in-op-de-strijd-tegen-voedselver/>.

## Websites

- 1) <https://www.vlaanderen-circulair.be/nl>
- 2) <https://www.vlaanderen.be/een-nieuwe-woning-bouwen>
- 3) <https://www.eurofoodbank.org/food-banks-call-for-more-tax-incentives-in-the-fight-against-food-waste/>
- 4) <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/european-union-directives.html>
- 5) <https://financien.belgium.be/nl/Actueel/tijdelijk-verlaagd-btw-tarief-zonnepanelen-zonneboilers-warmtepompen>
- 6) <https://www.wwf.nl/wat-we-doen/focus/oceanen/vervuiling/plastic-soep>
- 7) <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-plastic-packaging-tax-from-april-2022/introduction-of-plastic-packaging-tax-2021>
- 8) S. VAN DONINCK, E. SIMS, “How Belgium is implementing the EU plastics tax measures”, [https://www.ey.com/en\\_be/tax/how-belgium-is-implementing-the-eu-plastics-tax-measures](https://www.ey.com/en_be/tax/how-belgium-is-implementing-the-eu-plastics-tax-measures).
- 9) <https://www.eurofoodbank.org/food-banks-call-for-more-tax-incentives-in-the-fight-against-food-waste/>
- 10) Belgische Federatie van Voedselbanken (BFVB), <https://www.foodbanks.be/nl>.

- 11) <https://www.zalando.be/pre-owned-mode-dames/>;
- 12) <https://tweedehands.decathlon.be/>;
- 13) <https://www.vinted.be/>;
- 14) [https://www.deslegte.com/?gclid=Cj0KCQjwteOaBhDuARIsADBqRegfrC3z6Vx9tQB6W-U-j1VjtYd8OUIXBM-ETb3txb2ow2xPrB-Cu8UaAnnEEALw\\_wcB](https://www.deslegte.com/?gclid=Cj0KCQjwteOaBhDuARIsADBqRegfrC3z6Vx9tQB6W-U-j1VjtYd8OUIXBM-ETb3txb2ow2xPrB-Cu8UaAnnEEALw_wcB)
- 15) <https://www.flair.be/nl/partners/pre-owned-kleding-kopen-verkopen-op-zalando-hoe-werkt-het/>
- 16) [https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/btw/btw-plicht/regeling\\_van\\_belastingheffing\\_over\\_de\\_marge#q6](https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/btw/btw-plicht/regeling_van_belastingheffing_over_de_marge#q6)
- 17) Materiaalbank in Leuven: <https://materialenbankleuven.be/>
- 18) <https://mudjeans.nl/pages/lease-a-jeans-old>
- 19) <https://www.hln.be/mode-en-beauty/duurzame-mode-huur-een-jeans-voor-5-euro-per-maand~a14ae0c0/>
- 20) <https://www.interface.com/EU/nl-NL/sustainability/recycling.html>
- 21) [https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2021/000011\\_nl](https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2021/000011_nl).



# CE CENTER

CIRCULAR ECONOMY  
POLICY RESEARCH CENTER

**Disclaimer:**

This publication reflects the views only of the authors, and the Flemish Government cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.