

21. Kan de honger naar nieuwe verbruiksbelastingen worden gestild?

MR. I. VAN DEN EIJNDE

In dit artikel toetst de auteur twee doelstellingen voor een verbruiksbelasting op vlees langs het integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving. Het betreft het financieel compenseren van milieuschade door Nederlandse vleesproductie enerzijds en het ontmoedigen van Nederlandse vleesconsumptie door een financiële prikkel anderzijds. De auteur constateert in beide gevallen veel knelpunten. De meest zorgwekkende knelpunten zien ten eerste op de ICT-capaciteit van de Belastingdienst, in het bijzonder de benodigde voorbereidingstijd. Daarnaast bestaan zorgen over de complexiteit omtrent een verbod op afwenteling, in het bijzonder op andere producten daar waar de belasting op hoort te drukken. De auteur concludeert dat een verbruiksbelasting op vlees op nationaal niveau de zogenaamde 'HUF'-toets niet succesvol doorstaat. De aanbevelingen luiden om te kijken naar – op lange termijn – een Europese, geharmoniseerde variant. Op kortere termijn kan worden gezien of relevante betrokken partijen een zogenaamde 'vleescode' kunnen opstellen (naar de bestaande alcoholcode), waarin bijvoorbeeld een verbod op reclame of exorbitante kortingen kan worden geregeld.

1. Inleiding

Milieubelastingen en specifieke aan gezondheid gerelateerde belastingen lijken steeds hogere plekken in te nemen op de agenda van zowel Nederland als de EU. Op 1 januari 2021 zijn de eigen middelen van de EU uitgebreid met een heffing ten aanzien van niet-gerecycled plastic¹, en er liggen nog meer plannen². De EU sloot een zogeheten 'Green Deal', dat voorziet in een actieplan voor een schone, circulaire economie en herstel van de biodiversiteit.³ Ook nationaal regent het de afgelopen tijd nieuwe instrumentele milieu- en gezondheidsbelastingen. Het Verenigd Koninkrijk introduceerde nog vóór vertrek uit de EU een belasting op suikerhoudende dranken⁴, Polen volgde⁵ niet veel later. Duitsland overweegt een verhoging van het btw-tarief op vlees en zuivel⁶ en Nederland introduceerde onlangs tegelij-

kertijd een vliegbelasting⁷ en een nationale CO₂-heffing⁸ (in aanvulling op het bestaande EU Emissions Trading System (EU ETS)).

Hoog tijd om de juridische aspecten van een nieuwe verbruiksbelasting eens onder de loep te nemen. In paragraaf 1 zullen het integraal afwegingskader en de instrumentele doelstellingen die daaraan worden getoetst, worden besproken. In paragraaf 2 zal vervolgens het fiscaal-juridische kader worden weergegeven, waarbinnen een nieuwe verbruiksbelasting moet worden ontworpen. In paragraaf 3 worden twee verschillende mogelijkheden om een verbruiksbelasting op vlees vorm te geven, nader uitgewerkt. De knelpunten die kunnen worden geïdentificeerd bij deze scenario's worden samengevat in paragraaf 4. Tot slot wordt in paragraaf 5 afgesloten met een conclusie en beknopte aanbeveling.

1.1 Integraal afwegingskader voor totstandkoming beleidsmaatregelen

Beleidskeuzes moeten worden gebaseerd op een deugdelijke motivering.⁹ Hieruit volgt dat voorafgaand aan de intro-

1 <https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf>.
 2 Bijvoorbeeld een 'carbon border adjustment mechanism' die producten die in het buitenland op milieuvriendelijke wijze tot stand gekomen zijn, extra moet gaan belasten bij invoer.
 3 https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_nl.
 4 <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>.
 5 <https://www.politico.eu/article/poland-coke-pepsi-price-sugar-tax/#:~:text=The%20new%20levy%20hits%20drinks,on%20the%20amount%20of%20sugar>.
 6 <https://iede.news/internationaal/duitse-vleesbelasting-niet-kwestie-van-of-maar-hoe-en-wanneer/>.

7 <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/milieubelastingen/vliegbelasting>.
 8 <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingplan/belastingwijzigingen-voor-ondernemers/co2-heffing#:~:text=Bedrijven%20in%20de%20industrie%20met,uitstoot%20voor%20mens%20en%20milieu>.
 9 Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK), toetsingskader belastinguitgaven en art. 3.1 Comptabiliteitswet.

ductie van een nieuwe regeling, eerst de aanleiding en het probleem helder moeten zijn, waarna bepaald kan worden welk doel wordt nagestreefd.¹⁰ Vervolgens is het van belang dat wordt uitgewerkt waarom de overheid het probleem moet oplossen. Blijkt interventie van de overheid wenselijk, bijvoorbeeld vanwege marktfalen, dan pas kan men overgaan tot het in kaart brengen van de verschillende beleidsinstrumenten die kunnen worden ingezet om de doelstelling te bereiken.¹¹ Hieruit volgt dat eerst de aanleiding en het probleem¹² helder moeten zijn, vervolgens de doelstelling van een nieuwe maatregel wordt vastgesteld en pas daarna het meest geschikte beleidsinstrument wordt gekozen. De overheid heeft een breed scala aan beleidsinstrumenten tot haar beschikking; belastingheffing is daar slechts één van.

In dit artikel zijn drie mogelijke instrumentele doelstellingen geformuleerd die ten grondslag kunnen liggen aan een nieuwe verbruiksbelasting op vlees(producten), die nader worden besproken.¹³

1.2 Instrumentele doelstellingen van een verbruiksbelasting op vlees(producten)

Overheden over de hele wereld overwegen hoe zij het best maatregelen kunnen nemen om het gebruik van specifieke producten die schadelijk kunnen zijn voor het milieu, de menselijke gezondheid of de samenleving, te verminderen en het gebruik van alternatieven aan te moedigen. Bestaande Nederlandse voorbeelden daarvan zijn de accijns op alcohol, sigaretten en minerale oliën¹⁴, de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken¹⁵, de bijdrage aan het Afvalfonds Verpakkingen in verband met het recyclen van verpakkingen en de belastingvoordelen voor het rijden van een elektrische auto.

1.2.1 Compenseren van milieuschade door productief consumptie van vlees en vleesproducten

Bij de productie van vlees (en melk en/of eieren) komen emissies, zoals broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur, vrij, die kunnen zorgen voor negatieve milieueffecten. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) heeft de negatieve milieueffecten van de Nederlandse voedselproductie voor 2015 gekwantificeerd.¹⁶ Aan de landbouw wordt in dit

onderzoek € 6,5 miljard schade toegerekend, waarvan zo'n 40% wordt toegerekend aan veeteelt.

Volgens het PBL zullen de volgende punten het grootste effect hebben op het verminderen van milieuschade door vleesproductie/-consumptie:

- duurzamer eten; een vermindering van de vleesconsumptie, als gevolg van aanpassing van het dieet¹⁷; en/of
- efficiënter en zorgvuldiger produceren van vlees; dit houdt in dat veehouderijen ernaar zouden moeten streven nutriëntenkringlopen in de voeding van het vee te verkleinen en de overgang naar integraal en emissiearme stal- en houderijsystemen te realiseren, zodat emissies van broeikasgassen, ammoniak, geur en fijnstof worden verlaagd, en zo het leefmilieu voor mens en dier wordt verbeterd.¹⁸

Een mogelijke doelstelling van een verbruiksbelasting op vlees kan in dat kader bestaan uit het 'de vervuiler betaalt'-principe. Opmerkelijk is dat het CBS onlangs een onderzoek publiceerde waaruit blijkt dat dit principe in Nederland zeer gematigd wordt toegepast. Het onderzoek concludeert dat het aandeel van milieubelastingen, in de totale belastingen en premies, in 2019 lager is dan in 2009 (ondanks een stijgende lijn in de afgelopen zeven jaar).¹⁹ Deze doelstelling, dat wil zeggen het door middel van een belasting willen verhogen van de consumentenprijs om de ontstane milieuschade te compenseren, komt het meest overeen met de doelstelling achter bijvoorbeeld een vliegbelasting.

1.2.2 Beïnvloeden van de vleesconsumptie van de Nederlandse bevolking

Volgens onderzoek van de Wageningen University eet de gemiddelde Nederlander 39 kilo vlees per jaar. Dat komt neer op 750 gram per week en 107 gram per dag.²⁰ Van de totale vleesconsumptie is ruim de helft rood vlees, zoals rundvlees en varkensvlees.

Het eten van (te) veel vlees brengt risico's voor de gezondheid met zich mee. Rood en met name bewerkt vlees zoals vleeswaren worden in verband gebracht met beroerte,

10 www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/4-wat-het-doel.

11 www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument61/index.

12 www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/3-wat-het-probleem.

13 Dit artikel is gebaseerd op het onderzoeksrapport 'De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees'. Dit rapport is in samenwerking met prof. dr. W. de Wit & R.M.T. van Winden LL.M tot stand gekomen in opdracht van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Het rapport is openbaar en te downloaden via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/02/01/de-onmogelijkheden-van-een-verbruiksbelasting-op-vlees>.

14 Wet op de accijns 1991.

15 Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken 2016.

16 Driessen & Vollebergh, *Monetaire milieuschade in Nederland*, PBL 2018.

17 Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, pagina 5, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedsel-systeem-2638.pdf>.

18 Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, pagina 6, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedsel-systeem-2638.pdf>.

19 <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/de-nederlandse-economie/2020/aandeel-milieubelastingen-kleiner-dan-tien-jaar-geleden>.

20 www.wur.nl/nl/nieuws/We-eten-opnieuw-meer-vlees.htm.

diabetes type 2 en kanker.²¹ Onbewerkt mager vlees past in een gezond eetpatroon, vooral vanwege de eiwitten, vitamines en mineralen. Het advies van het Voedingscentrum is om niet meer dan 500 gram vlees per week (zo'n 70 gram per dag) te eten, waarvan maximaal 300 gram rood vlees.²² Hoewel de hoeveelheid van het voedingscentrum al aanzienlijk onder het huidige consumptieniveau van Nederland ligt, heeft de EAT Lancet Commissie een nog strengere aanbeveling. De aanbeveling is om niet meer dan 300 gram vlees per week (zo'n 43 gram per dag) te eten, waarvan maximaal 100 gram rood vlees.²³

Het verminderen van de Nederlandse vleesconsumptie kan in het kader van de volksgezondheid een reden zijn om, middels een verbruiksbelasting, de prijzen en daarmee het consumentengedrag te beïnvloeden. Deze doelstelling komt het meest overeen met de doelstelling achter de bestaande accijns op bijvoorbeeld alcoholhoudende dranken en tabaksproducten.

1.2.3 Verhogen van de overheidsinkomsten in verband met hoge uitgaven

In 2020 heeft de overheid enorm hoge uitgaven gedaan in het kader van de economische crisis, als gevolg van de maatregelen die zij hebben getroffen ter bestrijding van de coronapandemie.²⁴ Het genereren van inkomsten voor de overheid om deze uitgaven te compenseren, kan een doelstelling voor belastingheffing vormen. Deze doelstelling komt het meest overeen met de doelstelling achter de Nederlandse inkomstenbelasting en/of de omzetbelasting (btw).

Met betrekking tot deze doelstelling merk ik op dat er veel beter geschikte – en minder complexe – middelen beschikbaar zijn om meer overheidsinkomsten te genereren. Een voorbeeld daarvan is het verhogen van het standaard btw-tarief met één of enkele procentpunt(en). Vanwege het suboptimale karakter van het introduceren van een verbruiksbelasting met als doel het genereren van inkomsten voor de overheid *sec*, wordt deze doelstelling in dit artikel niet verder besproken.

2. Fiscaal-juridisch kader

2.1 Btw

Op dit moment vallen alle voedingsmiddelen en ingrediënten voor menselijke consumptie onder het verlaagde btw-tarief (9%).²⁵ In het verleden zijn al vaker moties²⁶ ingediend om onder meer een (nog) lager btw-tarief toe te passen op groente en fruit, of om het standaard btw-tarief (21%) toe te passen op vlees en vleesproducten. Tot dusver hebben deze moties (nog) niet geleid tot een aanpassing van het btw-tarief op groente en fruit, of op vlees en vleesproducten.

De heffing van btw vloeit voort uit een de Btw-richtlijn die door lidstaten moet worden omgezet in nationale wetgeving. De Btw-richtlijn laat ruimte aan lidstaten om de wetgeving op bepaalde punten zelf of nader in te vullen. Op basis van de Btw-richtlijn zou het Nederland wel zijn toegestaan om een onderscheid te maken tussen voedingsmiddelen waar een verlaagd btw-tarief op wordt toegepast en voedingsmiddelen waar een standaard btw-tarief op wordt toegepast. Op dit moment vallen alle voedingsmiddelen in Nederland onder het verlaagde btw-tarief (9%). Tariefdifferentiatie komt (veel) voor in andere EU landen. België past onder meer het verlaagde btw-tarief van 6% niet toe op luxeproducten zoals kreeft en kaviaar (21%) en margarine (12%). Duitsland maakt hoofdzakelijk onderscheid tussen de verkoop van voedsel/boodschappen (7%) en dineren in een restaurant of afhalen (19%). Zowel het Verenigd Koninkrijk als Hongarije heeft een significant ingewikkeldere verdeling van btw-tarieven en werkt met diverse lijsten van types goederen waarop het verlaagde, standaard of een speciaal btw-tarief van toepassing is. Hongarije sluit daarbij aan bij de Gecombineerde Nomenclatuur²⁷ van goederen. Het Verenigd Koninkrijk heft bijvoorbeeld 0% op brood, crackers en zuivel, maar 20% op chocolade en ijs. Doordat in het Verenigd Koninkrijk hoofdzakelijk gebruik wordt gemaakt van beschrijvingen van goederen in plaats van de codes uit de Gecombineerde Nomenclatuur, is het btw-tarief op onder meer koekjes en biscuitjes regelmatig onderwerp van discussie.²⁸

21 Zie voor WHO: <https://www.who.int/news-room/q-a-detail/cancer-carcinogenicity-of-the-consumption-of-red-meat-and-processed-meat>; en voor Voedingscentrum Nederland: [https://www.voedingscentrum.nl/nl/service/vraag-en-antwoord/gezonde-voeding-en-voedingsstoffen/vergroot-rood-vlees-de-kans-op-kanker.aspx#:~:text=De%20World%20Health%20Organisation%20\(WHO,17%25%20hoger%20risico%20op%20darmkanker.](https://www.voedingscentrum.nl/nl/service/vraag-en-antwoord/gezonde-voeding-en-voedingsstoffen/vergroot-rood-vlees-de-kans-op-kanker.aspx#:~:text=De%20World%20Health%20Organisation%20(WHO,17%25%20hoger%20risico%20op%20darmkanker.)

22 www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/vlees.

23 Summary report of the EAT-Lancet Commission – Healthy diets from sustainable food systems, p. 10.

24 Het gaat tot 16 december 2020 over aanvullende uitgaven ter hoogte van meer dan 45 miljard euro; zie: https://www.rijksfinancien.nl/overheidsfinancien-coronatijd?language_content_entity=nl.

25 Zie tabel I behorende bij de Wet OB 1968.

26 Onder meer door de leden Renkema en Ploumen (32793-421, verworpen) en Thieme en Klaver (34775-38, verworpen). Wij merken op dat de vraag waarom deze moties zijn verworpen hoofdzakelijk van politieke aard is en niet van juridisch-fiscale aard.

27 Deze 'GN' vindt de wettelijke basis in Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987, PB L 256 en wordt jaarlijks geüpdatet aan de hand van de (technologische of andere) ontwikkelingen. De laatste wijziging is die bij Uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987, PB L 361.

28 <https://www.insider.co.uk/news/guide-what-biscuits-sweets-you-re-10523340>.

Zoals in het rapport ‘Bouwstenen voor een beter belastingstelsel’²⁹ ook al aan de orde werd gesteld, moet het uitsluiten van bepaalde subgroepen van het verlaagde tarief wel voldoen aan het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel houdt kort gezegd in dat soortgelijke producten niet verschillend mogen worden belast. Goederen (en/of diensten) zijn soortgelijk indien zij vergelijkbare eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden, waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is. De eventuele verschillen die soortgelijke producten vertonen, mogen geen aanmerkelijke invloed hebben op de beslissing van de consument om het ene of het andere goed te kopen. De wijze waarop landen om ons heen tariefdifferentiatie toepassen, lijkt op het eerste oog verdedigbaar vanuit dit neutraliteitsbeginsel. Een verschil in belasting op enerzijds vlees en anderzijds andere (dierlijke) proteïnen, zoals bijvoorbeeld vis, is naar mijn mening minder evident. Beide producten voorzien op het oog in dezelfde behoefte, namelijk (eiwitrijke) menselijke consumptie. In aanvulling daarop blijkt onder meer uit onderzoek dat een ‘accijns’ (verbruiksbelasting) op vlees in vergelijking met een btw-tariefdifferentiatie een veel geschikter belastingmiddel is. Ook bij een accijns moet rekening gehouden worden met fiscale neutraliteit, maar op een andere wijze dan de strikte wijze zoals deze bij btw-tariefdifferentiatie van toepassing is.

2.2 Accijnzen en specifieke verbruiksbelastingen

Op EU-niveau zijn sinds 1992 afspraken gemaakt over producten die worden aangemerkt als ‘accijnsgoederen’; meer specifiek: tabaksproducten, alcoholhoudende dranken, minerale oliën en energie (elektriciteit). De horizontale accijnsrichtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om zelf verbruiksbelastingen in te voeren op andere producten dan accijnsgoederen.³⁰ De richtlijn stelt twee voorwaarden aan dergelijke verbruiksbelastingen.

Allereerst mag de belasting niet het karakter van een omzetbelasting hebben.³¹ Een omzetbelasting (btw) is een belasting met een algemene strekking, evenredig aan de prijs van de goederen en/of diensten, die wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, over de toegevoegde waarde. Uit jurisprudentie volgt dat aan deze voorwaarde in ieder geval wordt voldaan indien een belasting geen van deze kenmerken heeft.³² Daarnaast is het ontbreken van een algemene strekking voldoende om een ander karakter als dat van een omzetbelasting aan te nemen. Dat betekent dat een verbruiksbelasting wel gebaseerd mag zijn op de prijs van producten. Zodra de algemene strekking ontbreekt, hoeven de andere kenmerken

niet meer onderzocht te worden.³³ Daarnaast mag de belasting in het handelsverkeer tussen lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het oversteken van een grens.³⁴ Dit houdt in dat het invoeren van een dergelijke belasting geen belemmering mag opleveren in het kader van het beginsel van het vrije verkeer van goederen tussen lidstaten.³⁵ In dat kader mogen er bijvoorbeeld geen heffingen en controles aan de grens worden opgelegd.

In tegenstelling tot accijnzen, ziet een specifieke verbruiksbelasting op ‘niet-accijnsgoederen’; dus op goederen die niet via de richtlijn geharmoniseerd worden belast. Zo is er in het geval van een verbruiksbelasting op vlees en vleesproducten op dit moment geen richtlijn die belastingen op vlees en vleesproducten harmoniseert. Dit houdt in dat voor wat betreft verdere eisen aan fiscale neutraliteit, terug wordt gevallen op het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in het bijzonder op art. 110³⁶ dat ziet op fiscale discriminatie. Fiscale discriminatie is bijvoorbeeld aan de orde indien producten niet op basis van objectieve kenmerken worden belast, met als gevolg dat er feitelijk geografisch wordt gediscrimineerd. Ter illustratie mag bijvoorbeeld wél een onderscheid worden gemaakt tussen het tarief op mousserende en niet-mousserende wijnen, aangezien dat verschil uitsluitend ziet op de aan- en afwezigheid van een bruis (wat een objectief kenmerk is). Er mag daarentegen géén onderscheid worden gemaakt tussen mousserende wijnen en champagne. Zo’n discriminatie heeft namelijk tot gevolg dat alleen mousserende wijn die in de Franse champagneregio wordt geproduceerd, wordt gediscrimineerd ten opzichte van andere mousserende wijnen.

In vergelijkbare zin is een verbruiksbelasting op vlees, of een tariefdifferentiatie ten gunste van bepaalde vleessoorten of ten gunste van biologisch gecertificeerd vlees, hooguit niet toegestaan als het helemaal niet of alleen in Nederland zou worden geproduceerd. Beide situaties doen zich niet voor en op basis daarvan zou een eventuele tariefdifferentiatie zijn toegestaan.

3. Vormgeving van een nieuwe verbruiksbelasting op vlees(producten)

Zoals toegelicht in paragraaf 1.2 worden in dit artikel een tweetal instrumentele doelstellingen voor een verbruiks-

29 Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheid gerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>.

30 Art. 1 lid 2 en 3 aanhef en onderdeel a Richtlijn 2008/118/EG.

31 Art. 1 lid 3 onderdeel b Richtlijn 2008/118/EG.

32 HvJ 16 december 1992, C-208/91 (*Beaulande*), ECLI:EU:C:1992:524.

33 HvJ 17 september 1997, C-130/96 (*Solisnor-Estaleiros Navais*), ECLI:EU:C:1997:416.

34 Art. 1 lid 3 laatste volzin van Richtlijn 2008/118/EG.

35 Art. 28 VWEU en HR 28 maart 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008, *BNB* 2001/241 (*Verbruiksbelasting alcoholvrije dranken*).

36 Art. 110 VWEU: De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd. Zie ook: HvJ 14 januari 1981, 46/80 (*Vinal/Orbat*), ECLI:EU:C:1981:4 en HvJ 2 april 1998, C-213/96 (*Outokumpu Oy*), ECLI:EU:C:1998:155.

belasting op vlees(producten) besproken. De eerste betreft het compenseren van milieuschade die is ontstaan door vleesproductie en/of -consumptie. De vormgeving van een dergelijke belasting zal zo veel mogelijk gericht zijn op het (financieel) compenseren of doorbelasten van milieuschade die kan worden toegerekend aan de Nederlandse (pluim) veehouderij, zoals de uitstoot van CO₂, en/of het stimuleren van efficiëntere en zorgvuldigere productie van vlees. Dit wordt verder uitgewerkt in paragraaf 3.1. De tweede doelstelling ziet op het bevorderen en/of beschermen van de menselijke gezondheid. De vormgeving van een dergelijke belasting zal met name gericht zijn op de afname van vleesconsumptie door de Nederlandse consument, ongeacht de herkomst van de vleesproducten. Dit wordt verder uitgewerkt in paragraaf 3.2.

3.1 Vormgeving van een milieubelasting op vlees

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite alleen de producten die zijn ontstaan en daarbij in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, in de belastingheffing worden betrokken. Dat betekent dat er geen ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten). Het produceren van deze goederen heeft immers een negatieve impact op het Nederlandse milieu. Om diezelfde reden ligt het niet voor de hand om een belasting te heffen op de import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt.

3.1.1 Moment, object en subject van heffing

Ten behoeve van de complexiteit en uitvoerbaarheid van een belasting is het van belang om zo dicht mogelijk op het moment waarop de milieuschade vast komt te staan, te heffen. Wij verwijzen daarbij naar het rapport ‘Bouwstenen voor een beter belastingstelsel’³⁷, waarin een optie wordt aangedragen om de slacht van productiedieren te belasten. Eén van deze bezwaren ziet op het feit dat niet alle productiedieren in Nederland (primair) worden gehouden ten behoeve van de slacht of het vlees. Het zou minder logisch zijn om enkel productiedieren die gehouden worden ten behoeve van de slacht of het vlees, te belasten, omdat productiedieren die bijvoorbeeld worden gehouden voor de zuivelproductie evengoed zorgen voor milieuschade. Door het belasten van de slacht in Nederland wordt dit bezwaar weggenomen, omdat daardoor de belasting wordt geheven ongeacht de functie van een productiedier (de productie van zuivel, eieren of vlees).

Door te kiezen voor een belasting op het slachten van productiedieren, staan het object en subject van heffing min of meer meteen vast. Aangesloten zal worden bij de daadwerkelijke slacht van productiedieren (object van heffing)

en logischerwijs zullen (gecertificeerde) slachthuizen worden aangewezen als belastingplichtigen (subject van heffing).

3.1.2 Maatstaf van heffing en tarief

Voor het vaststellen van de maatstaf van heffing en het tarief ligt het vervolgens voor de hand om aan te sluiten bij de daadwerkelijke milieuschade die is ontstaan door het houden van het desbetreffende productiedier. Een belasting op de waarde, ofwel van de dienst die bestaat uit de slachting, ofwel van de waarde van het resultaat van de slachting, is daarmee zo goed als uitgesloten. De prijs van een product staat tot op zekere hoogte los van de milieuschade³⁸ die is ontstaan bij de productie ervan. Hooguit kan een verband worden gelegd tussen een hogere prijs en méér milieuschade³⁹, op basis van de aanname dat voor de productie van biologisch vlees meer grondstoffen en middelen nodig zijn dan voor de productie van conventioneel vlees. Maar zelfs dan komt een prijs subjectief tot stand, zowel door invloed van de producent als van de consument (vraag en aanbod). Voor de maatstaf van heffing ligt het voor de hand om de belasting te baseren op het aantal geslachte productiedieren, of eventueel het gewicht van het geslachte productiedier.

Voor de vaststelling van de structuur en hoogte van het tarief is het van belang dat deze zo worden vormgegeven dat de kosten van deze schade worden doorberekend in de prijs van de geproduceerde goederen. Het berekenen van de exacte milieuschade die moet worden doorberekend is geen onderdeel van dit onderzoek. Voor wat betreft een schatting kan worden aangesloten bij de berekeningen die CE Delft in haar rapport ‘De echte prijs van vlees’⁴⁰ heeft gemaakt.

Op basis daarvan moet het tarief dat het best bij een milieudoelstelling past, als volgt worden opgebouwd, in euro’s per kilogram. Het belastingtarief is daarbij gemakshalve afgerond naar het dichtstbijzijnde ronde bedrag.

Vlees-soort	Varkens-vlees	Rundvlees	Kip	Overig
Geschatte milieu- en klimaat-schade	4,08 € / kg	4,89 € / kg	1,80 € / kg	Niet onderzocht
Voor-gesteld belasting-tarief	4,00 € / kg	5,00 € / kg	2,00 € / kg	2,00 € / kg ¹

1 Meer in het algemeen kunnen vraagtekens worden geplaatst bij de legaliteit van een belasting op een product waarvan de gemiddelde milieu- en klimaatschade niet is of kan worden vastgesteld.

38 Zie hiervoor onder meer de uitgebreide resultaten van dit Duitse onderzoek: <https://www.nature.com/articles/s41467-020-19474-6>.

39 Zie onder meer: <https://www.ad.nl/nieuws/milieuactivist-en-ecoloog-stop-met-bio-producten~a3e6d1b4/>.

40 CE Delft, *De echte prijs van vlees*, Delft, maart 2018, <https://www.ce.nl/publicaties/download/2521>.

37 Rapport *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijks-overheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>.

Ik merk op dat accijns en verbruiksbelasting doorgaans de maatstaf van heffing voor btw verhogen en daarmee dus een cumulatief effect hebben op de consumentenprijs. Door het toepassen van deze tarieven gaan de consumentenprijzen dus met een hoger percentage omhoog dan staat vermeld in het rapport van CE Delft, omdat de verbruiksbelasting in dit scenario al bij het slachthuis in rekening wordt gebracht en vanaf daar de kostprijs in iedere schakel tot aan de consument verhoogt. Op de export van deze vleesproducten drukt geen (Nederlandse) btw, maar zal in het land van consumptie de lokale omzetbelasting worden toegepast.

Het kan aanbeveling verdienen om deze starttarieven op jaarlijkse of tweejaarlijkse basis te verhogen, met een vooruitblik van vijf tot tien jaar. Het starttarief is afhankelijk van de vraag op welke termijn volledige milieuschade moet worden gecompenseerd en in hoeverre jaarlijkse of tweejaarlijkse verhogingen aan de orde en/of wenselijk zijn. Hierbij zal ook aandacht moeten zijn voor de concurrentiepositie van Nederlandse vleesproducenten.

3.1.3 Vrijstellingen

Hoe meer uitzonderingen, hoe groter de complexiteit en in voorkomende gevallen hoe fragieler de fraudebestendigheid van een belasting. Het hoofddoel van eventuele vrijstellingen zou moeten zijn het ofwel beter laten aansluiten van wetgeving bij de doelstelling, of het wegnemen van onnodige complexiteit.

Voor de huidige Nederlandse indirecte belastingen, met andere woorden de btw, accijns en verbruiksbelasting, zijn exportvrijstellingen van toepassing. Deze vrijstellingen houden in dat een product bij export niet wordt belast, met de achterliggende gedachte dat consumptie niet in Nederland plaatsvindt en op die gronden niet moet worden belast. Voor de btw gaat het om een nultarief op intracommunautaire of exportleveringen, met behoud van het recht op aftrek van voorbelasting. Voor accijns en verbruiksbelasting gaat het ofwel om een schorsing van Nederlandse belasting, ofwel om een teruggaaf van reeds betaalde Nederlandse belasting bij bewijs van export of transport naar andere EU-landen. Het implementeren van een exportvrijstelling voor de belasting op vlees(producten) ligt alleen voor de hand als de belasting tot doel heeft de consumptie van vlees in Nederland te belasten, en dus niet als de belasting tot doel heeft de in Nederland veroorzaakte milieuschade te compenseren.

De enige vrijstelling, of teruggaafmogelijkheid, waar met het oog op maatschappelijke wenselijkheid nog aan kan worden gedacht, betreft een donatie aan voedselbanken. Veel supermarkten doneren goederen aan voedselbanken, met een dubbel doel: enerzijds het ondersteunen van mensen met een minimum- of lager inkomen, anderzijds

het redden van voedsel van verspilling. Het is de vraag of een kostprijsverhoging van vlees(producten) afkomstig van in Nederland geslachte productiedieren niet op gespannen voet staat met de doelstelling die de voedselbanken nastreeft. Om te voorkomen dat supermarkten verbruiksbelasting moeten betalen over de vlees(producten) die zij aan voedselbanken doneren, kan worden gedacht aan een vrijstelling. De gedachte achter zo'n vrijstelling bestaat dan in het feit dat de supermarkt geen vergoeding ontvangt voor de producten en dat het belasten van een dergelijke donatie deze kan ontmoedigen. Er kan dan concreet worden gedacht aan een teruggaaf, vergelijkbaar met de teruggaaf van accijns op minerale oliën die nu mogelijk is als de minerale oliën worden gebruikt voor elektriciteitsopwekking.⁴¹ Ook voor die teruggaaf is namelijk niet vereist dat de persoon die de belasting heeft afgedragen, overeenkomt met de persoon die de teruggaaf verzoekt. Teruggaaf kan plaatsvinden op basis van daadwerkelijk gedoneerde hoeveelheden/gewichten, onder de voorwaarde dat die in de administratie worden geregistreerd.

Andere vrijstellingen dan deze zijn in het licht van de doelstelling niet nodig of niet gepast.

3.1.4 Wet slachtbelasting

Op 5 maart 2021 opende de internetconsultatie⁴² van de Wet slachtbelasting. De doelstelling van deze initiatiefwet wordt omschreven als 'het verhalen van een deel van de milieuschade in Nederland op de veroorzakers', door middel van het doorbelasten van externe kosten in de prijs van in Nederland geslachte productiedieren. In de memorie van toelichting op de initiatiefwet wordt echter ook gewezen op de risico's voor de volksgezondheid die verbonden zijn aan de consumptie van vlees, alsmede dierenwelzijn. Dat maakt het lastig om te toetsen of dit voorstel voldoet aan de daaraan gestelde juridische eisen enerzijds, en het integraal afwegingskader anderzijds. Het voorstel ziet op een uitbreiding van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), waardoor uitvoering van deze wet komt te liggen bij de Belastingdienst.

Voor wat betreft de vormgeving komt de initiatiefwet grotendeels overeen met de in paragraaf 3.1.1 tot en met 3.1.3 omschreven kenmerken. Het meest in het oog springende verschil betreft de hoogte van het tarief. De initiatiefwet stelt bijvoorbeeld een tarief van € 340,63 voor de slacht van een rund voor. Bij een aanname van een gemiddeld gewicht van een levend rund van 650 kilo⁴³ komt dat neer op een tarief van € 0,52 per kilo. Worden de beenderen niet meegerekend dan betreft het tarief € 0,97 per kilo (vlees). Het gaat hoe dan ook om een significant ander bedrag dan de milieuschade van € 4,89 per kilo, die door CE Delft werd berekend.

41 Zie art. 69a WA 1991.

42 <https://internetconsultatie.nl/slachttaks>.

43 [https://edepot.wur.nl/394304#:~:text=In%20de%20handboeken%20staat%20dat,kilo%20\(zie%20figuur%2022\)](https://edepot.wur.nl/394304#:~:text=In%20de%20handboeken%20staat%20dat,kilo%20(zie%20figuur%2022)).

3.2 Vormgeving van een consumptiebelasting op vlees

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Dat betekent dat er wél ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten). De import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, moeten juist wel in de heffing betrokken worden. Deze geïmporteerde producten worden immers voor binnenlandse consumptie gebruikt (en hebben daarmee invloed op de gezondheid van de Nederlandse consument).

3.2.1 Moment, object en subject van heffing

Ook voor deze doelstelling geldt dat ten behoeve van de complexiteit en uitvoerbaarheid van een belasting, het van belang is om zo dicht mogelijk op het moment van consumptie te heffen. In dit geval betreft dat de verkoop van vlees(producten) door de supermarkt of detailhandelaar aan de consument (of aan de horeca, zie paragraaf 3.2.3).

Het is van belang dat duidelijk is wat onder vlees en/of vleesproducten (het object van heffing) wordt verstaan, zodat discussie hierover zo veel mogelijk wordt voorkomen. Het object van heffing kan op verschillende manieren worden gedefinieerd, waaronder aansluiting bij de Gecombineerde Nomenclatuur, of aansluiting bij algemeen taalgebruik. Er zijn twee redenen waarom een aansluiting bij de Gecombineerde Nomenclatuur de voorkeur zou verdienen boven aansluiting bij algemeen taalgebruik. Allereerst is de Gecombineerde Nomenclatuur zogenoemde bestaande infrastructuur, dat wil zeggen dat het om een al bestaand en wereldwijd geharmoniseerd systeem gaat. Veel ondernemers hebben op een of andere manier al met deze Gecombineerde Nomenclatuur te maken. Bijvoorbeeld bij in- en uitvoer van goederen, maar ook bij het indienen van Intrastataangiften om EU-goederenverkeer aan het CBS te rapporteren. Tot slot worden GN-codes ook in de Wet op de accijns⁴⁴ al gebruikt om goederen te definiëren. Daarnaast is de classificatie of indeling op basis van de Gecombineerde Nomenclatuur gebaseerd op de objectieve kenmerken van goederen. De reden waarom een consument een product koopt of de wijze van presenteren en reclame door de producent spelen een rol ondergeschikt aan die van de daadwerkelijke inhoud, samenstelling en ingrediënten van het product. Dat maakt het systeem minder gevoelig voor fraude en belastingontduiking of misbruik en belastingontwijking. Door voor indeling op basis van de Gecombineerde Nomenclatuur te kiezen, worden discussie over wat wel of geen vlees is, grotendeels voorkomen en in ieder geval geobjectiveerd.

Door middel van aansluiting bij de GN ontstaat een keuze voor een drietal heffingscategorieën:

- uitsluitend vlees en eetbare slachtafvallen (producten van GN hoofdstuk 2);
- vlees, eetbare slachtafvallen en bereidingen van vlees, zoals worst en conserven (producten van GN hoofdstuk 2 en 16); of
- vlees, eetbare slachtafvallen, bereidingen van vlees en alle producten van menselijke consumptie die vlees(producten) bevatten (producten van GN hoofdstuk 2, 16 en 21).

Met het oog op de complexiteit van wetgeving verdient het aanbeveling om maximaal GN hoofdstukken 2 en 16 in de heffing te betrekken. Het betrekken van alle producten van menselijke consumptie die vlees bevatten in de heffing, brengt een significante toename van de complexiteit met zich, die in het licht van de doelstelling beperkt te rechtvaardigen is.

Tot slot ligt het voor het bepalen van het subject van heffing voor de hand om aan te sluiten bij de verkoop in de detailhandel. Voor verkoop aan/door de horeca, zie paragraaf 3.2.3.

3.2.2 Maatstaf van heffing en tarief

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Het doel is om de consumptie van ‘te veel’ en/of ongezond vlees af te remmen door middel van een financiële prikkel. Door een belasting op basis van de waarde of prijs van het product te heffen, werkt een heffing doorgaans de aankoop en consumptie van goedkopere alternatieven in de hand, waaronder de welbekende ‘kiloknallers’⁴⁵. Het is wat mij betreft de vraag of een dergelijke impuls wenselijk is. Daarnaast is een specifieke verbruiksbelasting, dat wil zeggen, gebaseerd op gewicht of volume, minder afhankelijk van prijsstrategieën en gemakkelijker toe te passen dan een ‘ad valorem’ variant. De mogelijkheid van herstel en handhaving van de reële druk (van specifieke verbruiksbelastingen; bij inflatie/prijsstijgingen) door aanpassing van het tarief en/of indexering benadrukken wat mij betreft het instrumentele karakter van specifieke verbruiksbelastingen. Ook voor deze doelstelling verdient het de aanbeveling om een verbruiksbelasting te baseren op gewicht of volume, en niet op de waarde of verkoopprijs van het product.

Voor de tariefstructuur van een verbruiksbelasting op vlees(producten) kan gekozen worden voor één vast tarief (per kilogram), of voor verschillende tarieven. Zulke verschillende tarieven kunnen worden gerechtvaardigd door objectieve kenmerken van het product, zoals de vleessoort, of de wijze van productie (volgens het Europees biologisch keurmerk of conventioneel). In het huidige Nederlandse accijnslandschap komen beide structuren voor. De Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken kent (sinds 2016) één tarief per hectoliter alcoholvrije

44 Zie bijvoorbeeld art. 6 WA 1991.

45 <https://www.wakkerdier.nl/campagnes/kiloknaller/kiloknallermeting/>.

dranken. Het tarief maakt (zoals het vóór 2016 wel deed) géén onderscheid tussen limonade, vruchten- of groentesappen en mineraalwater. De Wet op de accijns maakt wel onderscheid tussen en binnen verschillende accijnsgroepen. Voor bier alleen al gelden vier verschillende tarieven die afhankelijk zijn van de graden Plato van het bier. Over het algemeen kan worden gezegd dat hoe meer verschillende tarieven worden toegepast, hoe meer de complexiteit en uitvoerbaarheid toenemen. Gelet op de bestaande kiloprijsverschillen tussen verschillende vleessoorten, alsmede de aanbeveling van het Voedingscentrum om vooral de consumptie van rood vlees te verminderen, is een tariefdifferentiatie op basis van vleessoort hoogstwaarschijnlijk gepast. Datzelfde kan gelden voor een tariefdifferentiatie tussen conventioneel en biologisch geproduceerd vlees.

Tot slot ten aanzien van de hoogte van het tarief. Op basis van cijfers van het Centraal Planbureau blijkt dat de CPI (consumentenprijsindex) in de afgelopen jaren niet boven de 3% heeft gelegen. Op basis van diverse onderzoeken over prijselasticiteit⁴⁶ (met name in de grensregio's) kan worden gesteld dat enige invloed op consumentengedrag merkbaar is bij prijsverhogingen tussen 3% en 15%. Prijsverhogingen boven de 15% kunnen worden aangemerkt als afschrikkend. Op basis van jurisprudentie van het EHRM⁴⁷ kan worden geconcludeerd dat een tarief van 98% (weliswaar van inkomen) strijd oplevert met het recht op ongestoord genot van eigendom in de zin van art. 1, Eerste Protocol bij het EVRM. Ondanks het verschil in belastingmiddel, is een tarief hoger dan 90% in ieder geval niet opportuun. Over de vraag of en in hoeverre de consument bereid is om méér te betalen voor biologische alternatieven, lijkt de wetenschap verdeeld. Uit onderzoek van ACM en CentERdata blijkt⁴⁸ dat consumenten bereid zijn om ongeveer 12 euro per kilogram méér te betalen voor 1-ster Beter Leven kippenvlees, ten opzichte van een reguliere kip (huidige meerprijs: 4 euro per kilogram). Tegelijkertijd zijn er onderzoeken van onder meer de Universiteit van Newcastle, die ondersteunen dat biologische geproduceerde producten beter zijn voor de menselijke gezondheid⁴⁹ door antioxidanten, cadmium en pesticideresiduen die in biologische versus conventionele producten aanwezig zijn.

Op basis van de berekeningen die CE Delft in haar rapport 'De echte prijs van vlees'⁵⁰ heeft samengesteld, kan het tarief dat het best bij deze doelstelling past, als volgt worden opgebouwd, in euro's per kilogram.

Vlees-soort	Varkens-vlees	Rundvlees	Kip	Overig
Huidige super-marktprijs (inclusief btw)	7,75 € / kg	12,17 € / kg	7,00 € / kg	Varieert
Huidige super-marktprijs (exclusief btw)	7,11 € / kg	11,17 € / kg	6,42 € / kg	Varieert
Starttarief (conventioneel)	1,00 € / kg	1,50 € / kg	0,50 € / kg	1,00 € / kg
Starttarief (biologisch)	0,00 € / kg	0,00 € / kg	0,00 € / kg	0,00 € / kg

Het is daarbij de aanbeveling om deze starttarieven op jaarlijkse of tweejaarlijkse basis te verhogen, met een vooruitblik van vijf tot tien jaar. Het eindtarief is afhankelijk van de daadwerkelijke invloed op het consumentengedrag.

3.2.3 Vrijstellingen

Onder verwijzing naar paragraaf 3.1.3 zouden eventuele vrijstellingen gepast zijn ten behoeve van het ofwel beter laten aansluiten van wetgeving bij de doelstelling, of het wegnemen van onnodige complexiteit.

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Het doel is om de consumptie van 'te veel' en/of ongezond vlees af te remmen. Dat betekent dat voor deze doelstelling de exportvrijstelling voor zich spreekt. Export van goederen betekent dat consumptie niet in Nederland plaatsvindt en dat goederen daardoor niet in Nederland moeten worden belast. Onder export moet dan overigens zowel de daadwerkelijke export naar landen buiten de EU, alsmede het overbrengen naar andere lidstaten binnen de EU worden begrepen.

Het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees(producten) brengt als aanvullende complexiteit met zich dat de horeca ook behoort tot de groep die vlees(producten) aan consumenten verkoopt en daarmee tot de groep belastingplichtigen (zie subject van heffing, paragraaf 3.2.1). In de meeste gevallen is het belastbare product (vlees en/of vleesproducten, zie object van heffing, paragraaf 3.2.1)

46 Zie onder meer: A. Leal, J. Lopez-Laborda e.a., *Cross-border shopping: a survey*, International Advances in Economic Research, 2010, 16 en S. Agarwal e.a., *Tax Differential and Cross-Border Shopping: Evidence from Singapore*, 2017, Georgetown McDonough School of Business Research Paper No. 3038550, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3038550.
 47 EHRM 14 mei 2013, 66529/11 (NKM t. Hongarije), ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911.
 48 S. Zomer e.a., *De betalingsbereidheid van consumenten voor dierenwelzijn*, Marktordening ESB, Jaargang 100 (4703), 12 februari 2015.
 49 <https://www.cambridge.org/core/journals/british-journal-of-nutrition/article/higher-antioxidant-and-lower-cadmium-concentrations-and-lower-incidence-of-pesticide-residues-in-organically-grown-crops-a-systematic-literature-review-and-metaanalyses/33F09637EAE6C4E-D119E0C4BFFE2D5B1>.

50 CE Delft, *De echte prijs van vlees*, Delft, maart 2018, <https://www.ce.nl/publicaties/download/2521>.

verwerkt in een gerecht. Het geheel valt daarom, objectief gezien, in veel gevallen niet (meer) onder GN hoofdstukken 2 of 16, maar eerder onder hoofdstuk 21. Daar komt bij dat horecaondernemers gelet op hun activiteiten nauwelijks in aanraking komen met de Gecombineerde Nomenclatuur. Het op die gronden vrijstellen van de horeca van deze verbruiksbelasting werkt daarentegen de ongelijkheid in de hand dat een thuis bereide maaltijd met vlees belast wordt, terwijl dezelfde maaltijd in de horeca bereid, onbelast blijft. Om deze ongelijkheid weg te nemen en de uitvoerbaarheid en complexiteit niet te veel te bemoeilijken, is een mogelijkheid om horecaondernemers voor de toepassing van deze verbruiksbelasting als (eind)consument aan te merken. Dat betekent dat horecaondernemers de verbruiksbelasting krijgen doorberekend van groothandels op *aankopen* van vlees(producten) in de zin van GN hoofdstukken 2 en 16. Deze maatregel werkt op zijn beurt wel weer in de hand dat het gehakt dat is verwerkt in de spaghetti bolognese die in de horeca wordt geconsumeerd, belast is. Tegelijkertijd wordt de verkoop van kant-en-klare spaghetti bolognese waarin (Nederlands) gehakt is verwerkt, niet in de heffing betrokken. Dit valt namelijk onder GN hoofdstuk 21. Datzelfde geldt voor ingevoerde kant-en-klare spaghetti bolognese. Kant-en-klare spaghetti waarin buitenlands vlees is verwerkt in Nederland, wordt wél in de heffing betrokken, doordat het geïmporteerde vlees bij invoer in Nederland is/wordt belast. Enige vorm van rechtsongelijkheid tussen vergelijkbare producten, afhankelijk van de locatie van de bewerking en het verkoopkanaal, kan onmogelijk volledig worden weggenomen. Het implementeren van een horecavrijstelling kan de complexiteit van de belastingheffing wel aanzienlijk verlichten. Daarvoor is vereist dat een concessie wordt gedaan op het gebied van de gelijke behandeling van verkopen in de supermarkt en in de horeca. Het gaat om een dunne lijn die met zorg bewandeld moet worden.

Tot slot kan worden gedacht aan praktische en kleine vrijstellingen, zoals bijvoorbeeld die voor ‘het stukje worst van de slager’ en die voor donatie aan voedselbanken (zie paragraaf 3.1.3). Voor iedere vrijstelling blijft gelden dat deze ten dienste moet staan van de doelstelling of de complexiteit.

4. Knelpunten op het gebied van haalbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid

Bij een hypothetische introductie van een milieu- of verbruiksbelasting op vlees, kunnen de volgende knelpunten worden geïdentificeerd. Bij de analyse van deze knelpunten is gebruikgemaakt van de ‘HUF’-toets, zoals is beschreven in het integraal afwegingskader, zoals beschreven in paragraaf 1.1.

4.1 Systeemonafhankelijke knelpunten

Onafhankelijk van de keuze voor een specifieke ontwerpregeling kunnen de volgende knelpunten worden geïdentificeerd:

- Eventueel relevante data die kan worden gebruikt bij de controle op een verbruiksbelasting, is ofwel onvoldoende, ofwel uitermate gefragmenteerd aanwezig bij potentiële uitvoeringsorganisaties, waaronder bijvoorbeeld de Belastingdienst, de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA) en/of de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO).
- Er is beperkte beschikbaarheid van opgeleid en deskundig personeel bij potentiële uitvoeringsinstanties en er moet voldoende tijd worden ingeruimd om eventueel nieuw personeel voldoende deskundig op te leiden.
- Een verbruiksbelasting op vlees levert naar verwachting significante administratieve lasten voor het bedrijfsleven op, die vooraf nader moeten worden gekwantificeerd.
- De implementatie van ICT-systemen van de Belastingdienst in voorbereiding op een nieuwe belasting is tijdrovend en bedraagt minimaal twee jaar, maar waarschijnlijker vijf jaar met inachtneming van al geplande ICT-projecten. Zou sprake zijn van prioriteren van deze verbruiksbelasting, dan kan dit nog steeds niet sneller worden uitgevoerd dan binnen twee jaar.
- Er zijn naar inschatting beperkte verwachtingen bij de spontane naleving naarmate complexiteit van een verbruiksbelasting toeneemt, terwijl een verbruiksbelasting die beantwoordt aan de doelstellingen relatief complex is.

4.2 Knelpunten bij een milieubelasting op vlees

In het geval van een ontwerpregeling die is ontworpen op basis van de doelstelling om in Nederland ontstane milieuschade financieel te compenseren in de prijs van Nederlandse vlees(producten), kunnen de volgende knelpunten worden geïdentificeerd:

- De omvang en mogelijkheden van sancties kunnen worden beperkt indien de uitvoering en handhaving van een nieuwe belasting bij een andere uitvoerende organisatie komen te liggen dan bij de Belastingdienst.
- Het oordeel over de handhaafbaarheid van mogelijke uitvoeringsinstanties is negatief; zij achten zichzelf onvoldoende geschikt⁵¹ voor het uitvoeren van een dergelijke belasting, zowel met het oog op personele bezetting, als met het oog op huidige kerntaken.
- Te verwachten onwenselijke grenseffecten, die met name bestaan uit het uitwijken naar slachtlocaties in het buitenland, waaronder Duitsland, België, of afhankelijk van het tarief, nog verder weg.
- De kans dat fraude zich in de praktijk voordoet, is reëel en de te verwachten impact significant. Deze kans houdt met name verband met het hiervoor genoemde ‘uitwijkgedrag’ naar slachtlocaties in het buitenland.

51 Gebaseerd op interviews met NVWA, RVO en Belastingdienst die hebben plaatsgevonden als onderdeel van het onderzoeksrapport *De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees*. Het rapport is openbaar en te downloaden via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/02/01/de-onmogelijkheden-van-een-verbruiksbelasting-op-vlees>.

4.3 Knelpunten bij een verbruiksbelasting op vlees

In het geval van een ontwerpregeling die is ontworpen op basis van de doelstelling om de consumptie van (veel) vlees in Nederland af te remmen door de prijzen van deze producten te verhogen met een belasting, heb ik de volgende knelpunten geïdentificeerd:

- Eenduidige, heldere en duidelijk afgebakende definities zijn vereist, maar die zijn niet eenvoudig gerealiseerd, zonder de complexiteit significant te vergroten.
- De omvang en mogelijkheden van sancties kunnen worden beperkt indien de uitvoering en handhaving van een verbruiksbelasting bij een andere uitvoerende organisatie komen te liggen dan bij de Belastingdienst.
- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in afwenteling van de belasting op andere producten dan die waar de belasting op gericht is.
- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in een verhoging van de huidige onbetaalbaarheid van biologisch vlees ten opzichte van conventionele alternatieven.
- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in een verhoging van de onbetaalbaarheid van versproducten in het algemeen – op termijn.
- De realistische inschatting van de compliance bereidheid van belastingplichtigen is, zeker bij de start van een verbruiksbelasting op vlees, niet uitermate positief.
- De kans dat fraude zich in de praktijk voordoet, te weten fraude op het gebied van biologische certificeringen om een tariefvoordeel te behalen, is reëel (in ieder geval zolang de controle op deze certificaten onvoldoende is ingeregeld) en de te verwachten impact significant.
- De kans dat fraude zich in de praktijk voordoet, te weten misbruik op het gebied van (anders) samengestelde producten die door hun samenstelling buiten de heffing kunnen vallen, is reëel en de te verwachten impact is significant.

5. Conclusie en aanbevelingen

5.1 Conclusies

Op basis van de geïdentificeerde knelpunten kan allereerst worden geconcludeerd dat de haalbaarheid van een nieuwe milieu- of verbruiksbelasting sterk afhankelijk is van de capaciteit van de ICT-systemen van de Belastingdienst. De implementatie van ICT-systemen van de Belastingdienst in voorbereiding op een nieuwe belasting is tijdrovend en bedraagt minimaal twee jaar, maar waarschijnlijker vijf jaar met inachtneming van al geplande ICT-projecten. Zou sprake zijn van prioriteren van deze verbruiksbelasting, dan kan dit nog steeds niet sneller worden uitgevoerd dan binnen twee jaar.

Wordt dit knelpunt weggenomen, dan blijft nog steeds een flink aantal knelpunten bestaan. Een groot deel van deze knelpunten erodeert de grondslag van een nieuwe belasting nagenoeg volledig. Nader onderzoek is vereist om vast te stellen op welke wijze deze kunnen worden weggenomen, alsmede de mate van complexiteit van de wetgeving die als

een resultaat daarvan moet worden ontworpen. Hierna volgen daarom twee aanbevelingen voor alternatieven, die nader onderzocht kunnen worden.

5.2 Aanbevelingen

5.2.1 Een Europees geharmoniseerde accijns

Een deel van de geïdentificeerde knelpunten ziet op mogelijke negatieve ‘grenseffecten’ van een milieu- of verbruiksbelasting op vlees. Daarmee bedoel ik dat er een meer dan reële kans bestaat dat bijvoorbeeld activiteiten naar het buitenland worden verplaatst om zo de verbruiksbelasting te ontlopen. Dit kan zelfs leiden tot volledige grondslagerosie van een nieuwe belasting. Een deel van deze bevonden knelpunten kan worden weggenomen wanneer een verbruiksbelasting op vlees(producten) op EU-niveau wordt geïntroduceerd. Dat kan op een vergelijkbare manier als de wijze waarop nu de accijns op alcoholhoudende dranken en/of minerale oliën is vormgegeven.

Het introduceren en implementeren van zo’n accijns op EU-niveau is ook niet per definitie eenvoudig – het vereist instemming van 27 lidstaten. Bovendien zijn de objecten van heffing (minerale olie, energie, alcohol en tabak) sinds de inwerkingtreding van de EU-markt in 1992 voornamelijk ongewijzigd gebleven. Tegelijkertijd zijn op 1 januari 2021 de eigen middelen van de EU uitgebreid met een heffing ten aanzien van niet-gerecycled plastic⁵², en er liggen nog meer plannen⁵³. Dit kunnen voorzichtige indicaties zijn dat het onderwerp van milieu- en gezondheidgerelateerde heffingen en belastingen ook op de EU-agenda in beweging is.

5.2.2 Een vleescode

Oók indien nader onderzoek uitwijst dat bevonden knelpunten voor een nieuwe milieu- of verbruiksbelasting kunnen worden weggenomen zonder de complexiteit van wetgeving tot een onuitvoerbaar niveau te laten stijgen, is het belangrijk om het integraal afwegingskader te blijven volgen. Op basis van dit afwegingskader staat vast dat ‘de uiteindelijke keuze voor één of meer instrumenten moet worden gebaseerd op een integrale afweging van rechtmatigheid, doeltreffendheid, doelmatigheid en uitvoerbaarheid. De keuze kan ook nog steeds zijn om geen nieuw beleid te maken, de zogenaamde nuloptie. Uitgangspunt bij overheidsinterventie is immers dat zo veel mogelijk wordt aangesloten bij het zelfregulerend vermogen in de samenleving’.⁵⁴

Op basis daarvan is een milieu- of verbruiksbelasting naar alle waarschijnlijkheid niet het beste middel om de doel-

52 <https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf>.

53 Bijvoorbeeld een ‘carbon border adjustment mechanism’ die producten die in het buitenland op milieuvriendelijke wijze tot stand gekomen zijn, extra moet gaan belasten bij invoer.

54 Integraal afwegingskader, punt 6; wat is het beste instrument?, te raadplegen via: <https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument>.

stellingen te bereiken. De belangrijkste reden daarvoor is gelegen in het feit dat een dergelijke belasting niet noodzakelijkerwijs één op één hoeft te worden omgezet in een consumentenprijsverhoging van het product waar de belasting op drukt. Deze zogenaamde afwenteling kan ook zeer lastig verplicht worden gesteld, in ieder geval zonder wetgeving uitermate complex vorm te geven. Op het gebied van de alcoholhoudende dranken, die weliswaar ook onderworpen zijn aan een geharmoniseerde accijns, is een zogenaamde reclamecode⁵⁵ van toepassing. Op basis van art. 20 van deze code is het gratis weggeven van alcoholhoudende drank in welke vorm dan ook niet toegestaan. De code eist dat er tegenover een transactie van alcoholhoudende dranken altijd een financiële vergoeding van

minimaal 50% van de normale verkoopprijs moet staan. Kortom, door een dergelijke maatregel mag er maximaal 50% korting worden gegeven op de normale verkoopprijs. Een vergelijkbare code kan, in overleg met supermarkten, vleesproducenten en veehouders, ook worden gevoerd over een eventuele verplichte minimumprijs op vlees(producten).

Over de auteur

Mr. I. van den Eijnde

Ilona van den Eijnde is werkzaam bij EY Belastingadviseurs als adviseur op het gebied van douane, btw en accijns. Tevens is zij verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam als docent in de Master Indirecte Belastingen, en eveneens als buitenpromovenda op het gebied van leefstijlbelastingen.

⁵⁵ Zie <https://stiva.nl/alcoholcode/>.