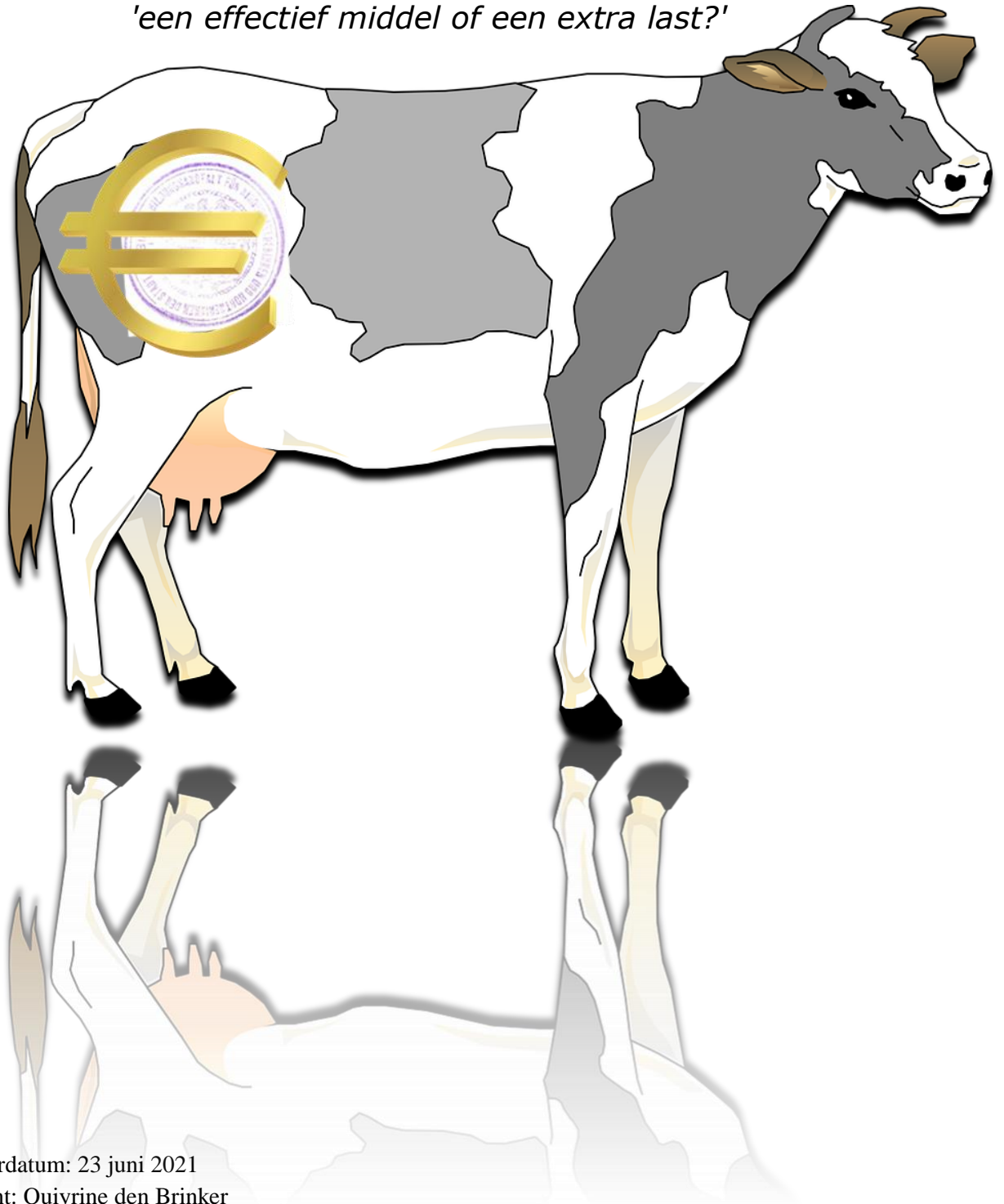


Vleestaks in Nederland

'een effectief middel of een extra last?'



Inleverdatum: 23 juni 2021
Student: Quiyrine den Brinker
Studentnummer: 452188

Begeleider: M.L. Schippers LL.M
Studiejaar: 2020-2021
Studierichting: Master fiscaal recht (indirecte belastingen)
Aantal woorden: 15.995

Inhoudsopgave

Lijst met afkortingen	5
1. De impact van vlees	6
1.1 Inleiding	6
1.2 Klimaatdoelen	6
1.3 Formele gebondenheid	7
1.4 Belastingheffing als middel	8
1.4.1 Soorten belasting	9
1.4.2 Kader	10
1.5 Probleemstelling	11
1.6 Methodologie	11
1.7 Relevantie	11
1.8 Leeswijzer	12
2. Integraal juridisch toetsingskader	13
2.1 Inleiding	13
2.2 Doelstellingen	13
2.3 Invoeren van belastingen naast de omzetbelasting	13
2.3.1 Artikel 401 Btw-Richtlijn	14
2.3.2 Belasting op verkoop niet in strijd met EU-recht	14
2.4 Samenloop accijns met andere belastingen	16
2.5 Juridische haalbaarheid	17
2.5.1 Handhaafbaarheid	17
2.5.2 Uitvoerbaarheid	17
2.5.3 Fraudebestendigheid	17
2.5.4 Doelmatigheid	17
2.6 Puntensysteem	18
3. Slachttaks	19
3.1 Inleiding	19
3.2 Vleesketen	19
3.2.1 Slachtproces	19
3.3 De slachttaks in Nederland	20
3.3.1 Initiatiefwet Nederland	20
3.4 Andere opties	23
3.5 Schematische weergave	24
3.6 Toetsen integraal toetsingskader	24

3.6.1 Discriminatie	25
<i>Het 'entingsrisico'</i>	25
<i>Maatregelen van gelijke werking</i>	25
3.6.2 Handhaafbaarheid	26
3.6.3 Uitvoerbaarheid	26
3.6.4 Fraudebestendigheid	26
3.6.5 Doelmatigheid	26
<i>Volksgezondheid</i>	26
<i>Milieueffecten</i>	27
<i>Belastingopbrengsten</i>	27
3.7 Conclusie	27
4. Verhoging van het btw-tarief op vlees	29
4.1 Inleiding	29
4.2 Prijseffecten	29
4.3 Huidige btw-stelsel	29
4.4 Algehele verlaging van het btw-tarief	30
4.5 Btw-verlaging op specifieke goederen en diensten	31
4.5.1 Uitwerking in de praktijk	31
4.6 Verhoging van de btw	31
4.7 Schematische weergave	32
4.8 Integraal toetsingskader	32
4.8.1 Internationaal raamwerk	32
4.8.2 Handhaafbaarheid	32
4.8.3 Uitvoerbaarheid	33
4.8.3 Fraudebestendigheid	34
4.8.4 Doelmatigheid	34
<i>Volksgezondheid</i>	34
<i>Milieueffecten</i>	34
<i>Belastingopbrengsten</i>	34
4.9 Conclusie	35
5. Vleestaks als bijzondere verbruiksbelasting	36
5.1 Bouwstenen voor een beter belastingstelsel	36
5.2 Belasting op 'ongezonde' producten	36
5.2.1 Vettaks	36
5.2.2 Suikertaks	36

5.3 Juridische grenzen	37
5.4 Schematische weergave	37
5.5 Toetsen integraal toetsingskader	38
5.5.1 Handhaafbaarheid	38
5.5.2 Uitvoerbaarheid	39
5.5.3 Fraudebestendigheid	39
5.5.4 Doelmatigheid	39
<i>Volksgezondheid</i>	39
<i>Milieueffecten</i>	40
<i>Belastingopbrengsten</i>	40
5.6 Conclusie	40
6. Conclusie	41
6.1 Inleiding	41
6.2 Algemeen	41
6.3 Bedrijfsleven	41
6.4 Overheid	41
6.5 Schematische samenvatting per invoeringsmogelijkheid	41
Bibliografie	45

Lijst met afkortingen

Accijnsrichtlijn	Richtlijn 2008/118/EEG van de Raad van 16 december 2008, houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CO₂	Koolstofdioxide
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
GN	Gecombineerde Nomenclatuur
HIPA	Hungarian International Press Association
HR	Hoge Raad
HUF	Handhaafbaarheid, Uitvoerbaarheid en Fraudebestendigheid
HvJ	Hof van Justitie
I&R-regeling	Identificatie- en Registratie regeling
MvT	Memorie van Toelichting
NVWA	Nederlandse Voedsel- en Waren Autoriteit
PvdD	Partij voor de Dieren
PVV	Partij Voor de Vrijheid
UBN	Uniek bedrijfsnummer
VN	Verenigde Naties
VK	Verenigd Koninkrijk
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WA	Wet op de Accijns
Wbm	Wet belastingen op milieugrondslag
WEL	Warenwetbesluit Etikettering van Levensmiddelen

1. De impact van vlees

1.1 inleiding

De wereldwijde vleesveehouderij is volgens de Voedsel- en Landbouworganisatie van de VN verantwoordelijk voor 14,5% van de uitstoot van alle broeikasgassen. Binnen Nederland leven 115 miljoen koeien, varkens en kippen waarvan het eindproduct in de meeste gevallen de grens overgaat, maar waarvan de negatieve externe effecten (zoals de uitstoot van stikstof) in Nederland schade veroorzaken.¹ De voeding van de dieren, hoofdzakelijk soja, importeert Nederland uit Zuid-Amerika om de grote hoeveelheid vee te voeden. Hiervoor worden miljoenen hectaren regenwoud gekapt. De massaproductie van vlees groeit, met als gevolg bijbehorende morele- en milieubezwaren voortvloeiend uit de industriële productie. Hoewel een derde van de Nederlanders minder vlees is gaan eten en er veel alternatieven in opkomst zijn om de vleesconsumptie te verminderen, blijft voor velen het stukje vlees bij de maaltijd aanwezig.² Daarom blijft het van groot belang alternatieven te blijven bekijken zoals het aanprijzen van plantaardige eiwitten of het beprijzen van de externe kosten van vlees te beprijzen. Niet enkel de uitstoot bij de productie van vlees daalt bij verminderd gebruik, maar ook het land- en watergebruik. Een ander, meer indirect voordeel, is gelegen in de mogelijke daling van zorgkosten die zijn ontstaan door menselijke vleesconsumptie. In het klimaatakkoord is afgesproken dat Nederlanders minder vlees moeten consumeren. Om dit te bereiken moet de prijs van vlees omhoog volgens wetenschappers. De opbrengsten kunnen deels ingezet worden als subsidie of ter verlaging van het btw-tarief op groente en fruit van 9% naar 5%.³ Dit onderzoek richt zich specifiek op de juridische mogelijkheid tot invoering van een vleestaks. Dit hoofdstuk leidt het onderzoek in. Het zet uiteen hoe de maatschappij impact heeft op het milieu en welke klimaatdoelen er zijn gezet in paragraaf 1.2. Daarnaast wordt in paragraaf 1.3 ingegaan op de formele verbintenis van lidstaten aan klimaatafspraken die niet naast ons neer kunnen worden gelegd. Verschillende soorten belastingheffing, zowel direct als indirect worden besproken in paragraaf 1.4. In de resterende paragrafen wordt stilgestaan bij de probleemstelling, methodologie en de relevantie van dit onderzoek.

1.2 Klimaatdoelen

Ecologische voetafdruk

De manier waarop wij nu met de aarde omgaan is niet langer houdbaar. In 1992 schreef de Canadese bioloog William Rees over het concept 'de ecologische voetafdruk'. Dit concept onderzoekt ons roefgedrag met betrekking tot natuurlijke hulpbronnen ten aanzien van de ontwikkeling van de aarde. Naast dat het gebruik van natuurlijke bronnen eindig is, leidt het gebruik ervan tot uitstoot van broeikasgassen met als gevolg een (sterk) stijgende temperatuur op aarde.⁴

¹ H.A. de Vries, 'De milieu-impact van vlees en andere dierlijke producten', *Greenpeace*, 23 juli 2019.

² <https://www.nu.nl/klimaat/6138374/een-derde-van-de-nederlanders-is-vorig-jaar-minder-vlees-gaan-eten.html>.

³ <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5235372/open-brief-vlees-duurder-groente-goedkoper-wetenschappers-terlouw>.

⁴ W.E. Rees, 'Ecological footprints and appropriated carrying capacity: what urban economics leaves out', *Sage Journals*, 1 oktober 1992.

Internationale afspraken

De opkomst van de ecologische voetafdruk in het debat heeft geleid tot het wereldwijde klimaatakkoord getekend door aangesloten lidstaten van de VN. Het duurde jaren voordat er daadwerkelijk échte afspraken werden vastgelegd, dit gebeurde pas in 2015 in het Akkoord van Parijs.⁵

De afspraken op Europees niveau stellen een maximum aan de opwarming van de aarde namelijk: 2 graden ten opzichte van het pre-industriële tijdperk. Het doel is om in 2050 volledig klimaatneutraal te zijn. Onlangs is in dat kader het doel voor de periode 1990 tot 2030 om de CO₂-emissie te laten dalen met 40% verhoogd naar 55%.⁶

Klimaatdoelen in Nederland

Binnen Nederland is de huidige doelstelling om in 2030 een daling van 49% te hebben behaald ten opzichte van 1990. De overheid, bedrijven en maatschappelijke organisaties hebben een Klimaatakkoord gesloten om dit doel te halen.⁷ In 2050 wil Nederland een daling van 95% ten opzichte van 1990 hebben behaald. Om deze doelen te bereiken zijn nieuwe initiatieven vereist op allerlei denkbare gebieden die milieuschade aanrichten. Vanwege de omvang van alle mogelijkheden zal in deze scriptie de vermindering van vleesconsumptie centraal staan.

1.3 Formele gebondenheid

Naast de morele verantwoording die op onze generatie rust om een leefbare wereld door te geven aan de generaties na ons, bestaat voor Nederland ook een formele verplichting. Het verlies van de Urgenda-rechtszaak door de Nederlandse Staat heeft geleid tot een formele verplichting in het behalen van de gestelde klimaatdoelen. De Hoge Raad heeft zijn oordeel gebaseerd op de rechtsplicht van een staat tot het beschermen van zijn burgers in hun leven en welzijn. De vastgelegde afspraken in het VN-klimaatverdrag hebben tot doel een leefbare wereld te maken en behouden, passend binnen de verankerde verplichtingen in het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens (EVRM).⁸

De stichting Urgenda en de staat hebben beide hetzelfde doel, namelijk: de uitstoot van broeikasgassen drastisch te verminderen en uiteindelijk geheel af te bouwen naar nul. Zij zijn het echter niet eens in welk tempo dit dient te gebeuren. Nederland heeft in het kader van de EU-doelen een daling van 20% in 2020 ten opzichte van 1990 als uitgangspunt genomen. Urgenda zegt, terecht zo oordeelt de Hoge Raad, dat dit niet voldoende is gezien de ernst van de klimaatveranderingen en stelt dat ten minste een daling van 25% moet zijn behaald in 2020. Internationaal bestaat er consensus dat de daling ten minste 25% moet zijn gezien de ernst en het risico van de klimaatverandering. De Hoge Raad volgt dit percentage en legt de verhoogde verplichting van 25% op aan de staat.⁹ In de politiek werd door sommige partijen geschokt op de uitspraak gereageerd. Klimaatbeleid zou een politieke aangelegenheid betreffen en niet die van de rechter. PVV-leider Geert Wilders noemt de Hoge Raad: ‘de CO₂-Raad vol met D66’ers!’.¹⁰

⁵ Overeenkomst van Parijs, *PB L* 282 van 19.10.2016, blz. 4–18.

⁶ C. Schmidt, 'EU legt zich vast op strenger klimaatdoel voor 2030', *Trouw*, 11 december 2020.

⁷ Klimaatakkoord, den Haag, 28 juni 2019.

⁸ <https://www.klimaatakkoord.nl/documenten/publicaties/2019/06/28/klimaatakkoord>.

⁹ 'Hoe slecht is vlees voor het milieu', *NOS.nl* 5 maart 2018.

⁹ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006. (Urgenda zaak)

¹⁰ T. Voermans, 'Staat verliest Urgenda-zaak bij Hoge Raad en moet extra CO₂-maatregelen nemen', *AD*, 20 december 2019.

Op woensdag 26 mei 2021 heeft de rechtbank in Den Haag uitspraak gedaan tegen Shell.¹¹ Milieuorganisaties hebben gewonnen en Shell is door de rechter teruggedfloten. Shell moet actie ondernemen op het gebied van de gezamenlijk, door de EU verplicht gestelde, klimaatdoelstellingen uit het Akkoord van Parijs. Naast de maatschappelijke weerstand vanwege de grote morele bezwaren heeft de fossiele sector nu ook juridische tegenstand. Ondanks het strenge optreden blijft de aandelenkoers van Shell vooralsnog stabiel, het effect blijft uit.¹² De koers is bestand tegen klimaatbeleid ongeacht de druk die door zowel de maatschappij als de rechter op de oliegiëgant wordt gelegd. Vast staat dat wij met zijn allen de verantwoordelijkheid - onder zekere dwang – op ons moeten nemen. In welke mate de dwang daadwerkelijk economisch effect teweegbrengt, is vooraf lastig vast te stellen.

1.4 Belastingheffing als middel

Het gezegde ‘meerdere wegen leiden naar Rome’ is ook van toepassing op het behalen van (de verplicht gestelde) doelen om een leefbare omgeving te creëren of voort te zetten. Een optie is het invoeren van een belastingheffing waarbij de keuze van consumenten kan worden beïnvloed, denk aan de bestaande accijnsheffing op onder meer tabak om het gebruik ervan terug te dringen. Naast het beïnvloeden van keuzes kan belasting van werkelijke kosten die horen bij een goed of dienst worden geïnternaliseerd in de prijs.¹³ De huidige prijs van vlees is berekend, maar zonder dat de negatieve externe effecten die schade aan het milieu veroorzaken in de prijs van vlees zijn geïnternaliseerd. Dat betekent dat de prijs van de milieuschade momenteel niet wordt gedragen door de vleesverbruiker, maar door de maatschappij als geheel.¹⁴ In figuur A is een illustratie te zien van de externe kosten. De (milieu)schade valt onder te verdelen in gradaties van waarschijnlijkheid dat een kostenpost ontstaat: 1. zekere externe kosten, 2. onzekere externe kosten en 3. zeer onzekere externe kosten. Het voorbeeld ziet op externe kosten bij varkensvlees, hiervan zit 0,30 cent per kilogram momenteel niet in de prijs van €1,44 per kilo geïntegreerd.¹⁵ Een prijs van €1,74 per kilogram zou de reële kostprijs weergeven. Om ook de onzekere kosten te ondervangen is een prijs van €3,29 per kilogram wenselijk. Het verschil in kosten tussen de prijs van €1,44 en de €3,29 wordt nu over de gehele maatschappij verdeeld.

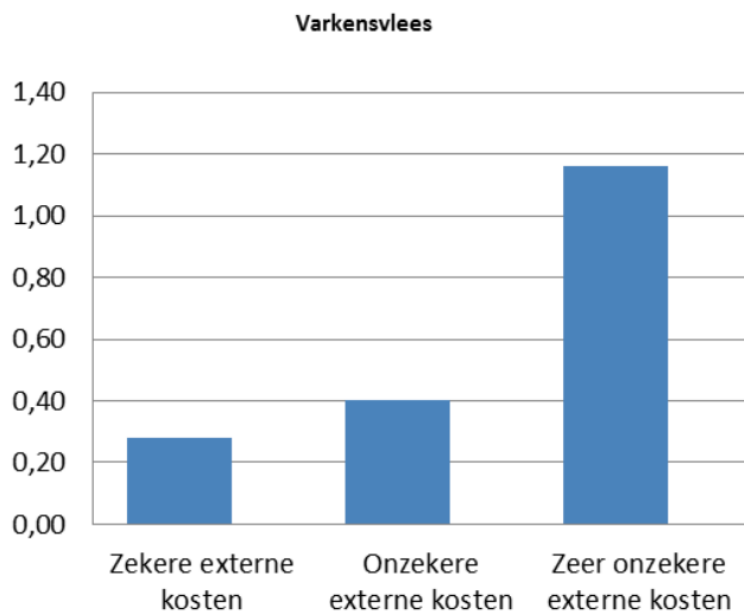
¹¹ Rechtbank 26 mei 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:5337. (Shell zaak)

¹² <https://www.trouw.nl/opinie/de-paradox-van-de-zaak-tegen-shell~b2742f2b/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

¹³ De pigouviaanse belastingheffing externe kosten in de prijs op de bon. Het uitgangspunt: 'de vervuiler betaalt de externe kosten die hij produceert' ligt ten grondslag aan deze belasting.

¹⁴ G.B.C. Backus, E.M. van Mil, M.J.G. Meeusen, 'Kosten die de kassabon niet halen: verborgen kosten van negatieve externe effecten in de voedselketen', *LEI-rapport*, p. 44, juni 2012.

¹⁵ <https://www.nieuweoogst.nl/marktprijzen/vleesvarkens>.



Bron: *Blonk (2011)*

Figuur A - Kosten van externe effecten van varkensvlees (euro per kg)

1.4.1 Soorten belasting

Om vleesconsumptie te verminderen is voorlichting, regelgeving en campagnes voeren van groot belang. Naast zojuist genoemde maatregelen om de vleesconsumptie te verminderen zijn er fiscaal verschillende belastingmogelijkheden. Het verschil tussen een directe en indirecte belasting houdt verband met de persoon die is gehouden tot belastingafdracht. In de literatuur bestaat gevoelsmatig consensus over inkomstenbelasting als directe belasting terwijl bestedingsbelastingen als de btw en accijnzen onder de noemer indirecte belastingen vallen.¹⁶ In tegenstelling tot directe belastingen zijn indirecte belastingen voor een groot deel op EU-niveau geharmoniseerd, zoals de omzetbelasting. De harmonisatie zorgt ervoor dat goederen en diensten zo neutraal mogelijk binnen het geharmoniseerde gebied kunnen bewegen. Aan de hand van departementale indeling op administratieve gronden wordt de verdeling direct / indirect gemaakt.¹⁷ Juridisch-administratief gezien kan een belasting als direct of indirect worden gekwalificeerd. Vanuit economisch perspectief kan in wezen iedere belasting bij de consument terechtkomen, niet enkel de indirecte belastingen. Prijzen worden bepaald door vraag en aanbod, ook een directe belasting, zoals bijvoorbeeld een loonheffing, kan uiteindelijk invloed uitoefenen op de markt van vraag en aanbod. De mate waarin een belasting wordt afgewenteld is afhankelijk van de marktomstandigheden en de daarbij behorende elasticiteiten van vraag en aanbod.¹⁸

Direct

Doorslaggevend in het verschil tussen een directe en een indirecte belasting, is niet de mogelijkheid tot afwenteling van de belasting, maar welke factor de heffing bepaalt. De (eigendoms)overdracht kan de heffing bepalen, maar dit kan ook op basis van gerelateerde omstandigheden zijn.¹⁹ Bij een directe

¹⁶ L.W.D. Wijtvliet, 'Direct versus indirect: een diffuse dichotomie', *MBB* 2014/10-02.

¹⁷ Niet alleen binnen Nederland, maar ook in Frankrijk kende de Belastingdienst een onderscheid: 'l'Administration des contributions directes' en 'l'Administration des contributions indirectes'.

¹⁸ J. Shaw, J. Slemrod en J. Whiting, 'Administration and Compliance', Oxford 2010, p. 1104.

¹⁹ A. Smith, 'The Wealth of Nations', 1776.

belasting (bijvoorbeeld de inkomstenbelasting) draagt de persoon waar de belasting op drukt de belasting af en staat het inkomen, de overdracht, centraal.

Indirect

Indirecte belastingen zijn ontstaan om de gehele bevolking te belasten.²⁰ In het geval van een indirecte belasting wordt de belasting afgedragen door een ander dan waar de belasting op drukt. Bijvoorbeeld bij de omzetbelasting draagt de ondernemer af, terwijl de belasting drukt op de consument. De Belastingdienst kan de kleinere groep ondernemers makkelijker controleren in hun afdracht dan iedere consument apart. Vanwege voorgaande is een indirecte belasting geschikter om de vleesconsumptie te verminderen.

Eisen kwalificatie als indirecte belasting

Recent is in de jurisprudentie een kader gegeven waarmee een indirecte belasting kan worden gekwalificeerd. Indien een specifiek oogmerk wordt aangehangen is het geen algemeen opbrengstgenererende belasting meer. Immers kan in de preambule een specifiek doel zijn opgenomen, maar het ontbreken van een specifiek doel in de praktijk wijst op een indirecte belasting.²¹

De heffingsgrondslag over bruto-inkomsten is kenmerkend voor een indirecte belasting. Directe belasting wordt geheven over netto-inkomsten. Dat accijnzen per definitie een indirecte belasting betreft is administratief zo ingegeven maar valt niet per definitie in de juridische kwalificatie.²²

Verbruik wordt belast met een indirecte belasting, hierover valt in de literatuur te twisten, omdat ook directe belastingen invloed kunnen hebben op vraag en aanbod. Toch hangt het HvJ het verbruikspunt aan. Op het moment dat de belasting in de eindprijs van de consument terechtkomt en wordt geheven op het niveau van de producent, is sprake van een indirecte heffing.²³

1.4.2 Kader

De invoering van een belasting brengt administratieve lasten met zich voor zowel de overheid als de belastingplichtige. Dit moet controlebaar en uitvoerbaar zijn aangezien de werkdruk binnen de Belastingdienst al vrij hoog ligt.²⁴ Daarnaast hebben bedrijven continu te maken met veranderende regelgeving en heeft de Brexit recentelijk veel aanpassingsvermogen geëist van ondernemers. Goederen zullen nu geëxporteerd en geïmporteerd worden tussen de EU en het VK. Voorheen behoorde het VK tot de douane-unie met vrij verkeer van goederen. In de huidige situatie zullen grenscontroles plaatsvinden met de daarbij behorende administratieve lasten.²⁵ Bij de invoering van een vleestaks is het van belang om het achterliggende doel, namelijk: het verminderen van CO₂-uitstoot door de vleesconsumptie te verminderen (milieudoelen), centraal te stellen maar daarbij de 'uitvoeringslasten' voor de overheid en de ondernemers te beperken.

Naast deze factoren beperken Europese en nationale regels de mogelijkheid tot invoering van een vleestaks in Nederland. Zo verbiedt artikel 401 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad (hierna: btw-richtlijn) de invoering van een belasting met het karakter van een omzetbelasting. Dit is nader uitgewerkt in jurisprudentie van het Hof.²⁶ Daarnaast geeft de Wet op Accijnzen (hierna: WA) een

²⁰ A. Smith, 'The Wealth of Nations', 1776.

²¹ HvJ 3 maart 2021 C-220/19, r.o. 30. (Promociones Oliva Park SL)

²² Idem, r.o. 31.

²³ Idem, r.o. 36.

²⁴ 'Onveilig werkklimaat speelt Belastingdienst parten', arbo-online.nl 29 november 2019.

²⁵ '7 zaken die u absoluut moet weten over het akkoord', (www.brexitloket.nl).

²⁶ HvJ 11 oktober 2007, C-283/06. (Kögáz)

limitatieve opsomming van geharmoniseerde accijnsgoederen weer, waarover accijns kan worden geheven.²⁷

1.5 Probleemstelling

Milieu speelt een steeds grotere rol binnen de politieke agenda. Belastingheffing is al jaren een middel om keuzes van consumenten te beïnvloeden dan wel producenten te stimuleren of te remmen. De verschillende mogelijkheden tot invoering van een vleestaks worden in het licht van de vele regels en beperkingen geplaatst. In deze scriptie staat de volgende onderzoeksvraag centraal:

"Wat is de juridische haalbaarheid van de introductie van een vleestaks op nationaal niveau in Nederland binnen het nationale en Europeesrechtelijke kader?"

De beantwoording van de onderzoeksvraag geschiedt door toetsing, van het in hoofdstuk twee opgestelde toetsingskader, van drie mogelijkheden tot invoering van een indirecte belasting op vlees.

1.6 Methodologie

Het toetsen van instrumentele fiscale wetgeving kent vele kanten. Door middel van literatuur en rechtsvergelijkend onderzoek zal een antwoord op de probleemstelling worden geformuleerd. Naast de juridische houdbaarheid is statistisch onderzoek naar de economische werking van groot belang, hetgeen in deze scriptie buiten beschouwing wordt gelaten. De invoering van een belasting als middel voor de toenemende vleesconsumptie zal enerzijds binnen het Europees rechtelijke kader worden geplaatst en anderszijds worden getoetst aan essentiële wetgevings aspecten gebaseerd op de 'HUF'-toets (handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid). De eerste stap is het toetsen van de houdbaarheid van de belasting ten opzichte van het EU-recht, past de heffing binnen de bestaande Europese kaders. Vervolgens zal stapsgewijs de HUF-toets worden besproken. De uitvoerbaarheid komt neer op de toetsing: 'past het?' binnen alle huidige regelgeving. De handhaafbaarheid toetst op de controlemogelijkheden vanuit zowel de Belastingdienst als de toepassing op bedrijfs- en consumentenniveau. Het laatste onderdeel de fraudebestendigheid geeft eventuele grijze gebieden weer per belastingmiddel. Aan de HUF-toets wordt in dit onderzoek de doelmatigheid toegevoegd om het gezondheids- en milieu effect te toetsen. Het is van belang om op te merken dat niet-fiscale maatregelen bijdragen aan de werking van fiscale maatregelen, uitgebreide bespreking hiervan reikt te ver voor uitgebreide behandeling.²⁸

1.7 Relevantie

De keten die leidt tot vleesconsumptie speelt een aanzienlijke rol bij het aanrichten van milieuschade. Zo leidt veeteelt in Nederland tot een schade van minimaal € 6 tot € 6,5 miljard per jaar.²⁹ Het kleine Nederland is op agrarisch gebied een van de grootste exporteurs wereldwijd met overvolle stallen op

²⁷ Artikel 1 lid 1 jo. artikel 1a lid 1 onder a WA.

²⁸ De scriptie beperkt zich tot de uitwerking van mogelijkheden tot invoering van een indirecte belasting op vlees, maar onderkent niet dat extra/alternatieve maatregelen, zoals een verbodsbepaling of een normstelling, bijdragen en nodig zijn om de vleesconsumptie te verminderen. Zie onder andere het verbod op plastic tassen dat is een verbodsbepaling die naast plasticheffing (ingevoerd op 1 januari 2021) het gebruik afremt: *I&O Research*, 2020, 'Evaluatie verbod op gratis plastic draagtassen'; <https://www.interregeurope.eu/smartwaste/news/news-article/10984/a-new-european-plastic-tax/>.

²⁹ M. van den Bossche, M. van Benthem, P. de Roos, 'MKBA Toekomstbestendige veehouderij: transitie scenario's voor een stikstofdepositiezuinige sector', *Ecorys*, p. 16.

een klein grondgebied. Door massaproductie wordt getracht de prijs zoveel mogelijk te drukken en de concurrentiepositie te versterken met de daarbijbehorende negatieve (milieu)effecten. Het doel van deze scriptie is gelegen in het aanreiken van een wetenschappelijke blik op de juridische mogelijkheden voor de invoering van een belasting op vlees. Naast de juridische relevantie zal, in beperkte mate, de maatschappelijke context worden toegelicht omdat een belasting niet op zichzelf staat. Andere niet-belastinggerelateerde stimulans draagt bij aan de vermindering van de vleesconsumptie. Ondanks dat dit buiten de reikwijdte van dit onderzoek valt om uitgebreid te bespreken of dit nodig is om de mogelijke doelen, vermindering van de vleesconsumptie en bescherming van de volksgezondheid, te behalen.

1.8 Leeswijzer

Hoofdstuk twee staat in het teken van het integraal toetsingskader die vervolgens dient als uitgangspunt in de opvolgende hoofdstukken. Het Europees rechtelijke kader zal uiteengezet worden waarin de (nieuwe) belasting moet passen en daarnaast zal de HUF-toets uitvoerig worden afgebakend. Vanaf hoofdstuk drie zal er per hoofdstuk een mogelijke belasting of maatregel worden getoetst aan het toetsingskader opgezet in hoofdstuk twee. De invulling van de verschillende belastingmogelijkheden zal aan de hand van het volgende raamwerk gebeuren:

- Moment van heffing
- Object van heffing
- Subject van heffing
- Maatstaf van heffing
- Tarief (structuur)
- Tarief (hoogte)
- Vrijstellingen
- Uitvoerende instantie

De mogelijkheden om vleesconsumptie te verminderen die vanaf hoofdstuk drie worden onderzocht zijn de volgende belastingen:

1. Hoofdstuk 3: Een slachttaks.
Dit betreft een nieuwe belasting waarbij de heffing op niveau van de producent plaats zal vinden.
2. Hoofdstuk 4: Verhoging van het btw-tarief op vlees.
De mogelijkheid tot verhoging van het btw-tarief op vlees dan wel de invoering van een extra btw-tarief staat centraal.
3. Hoofdstuk 5: Vleestaks als bijzondere verbruiksbelasting.
Dit betreft een specifieke heffing ingevoerd op vlees met haar eigen kenmerken.

Het laatste hoofdstuk biedt een overzicht van de drie besproken belastingmogelijkheden. In ieder inhoudelijk hoofdstuk worden per onderdeel punten toegekend, dit wordt in het laatste hoofdstuk in een tabel samengevat in een totaalstelling teneinde aanbevelingen te kunnen doen.

2. Integraal juridisch toetsingskader

2.1 Inleiding

Het juridisch toetsingskader zal het uitgangspunt vormen voor de hoofdstukken drie, vier en vijf. Het inhoudelijk toetsen van wetgeving, aan de hand van de uitgebreide HUF-toets met de plaatsing van de verschillende opties tegen het licht van de internationale wetgeving kaders, dient als rode draad door deze scriptie. Naast dit juridische kader zijn de maatschappelijke factoren als ook de praktische bezwaren en mogelijkheden relevant. De invoering van een vleestaks dient hoofdzakelijk twee doelen, namelijk: het beperken van de schade voor de volksgezondheid en het beperken dan wel internaliseren van milieuschade door belastingheffing. Per hoofdstuk zullen punten worden toegekend voor de verschillende toetsingselementen, deze punten toekenning zal in dit hoofdstuk worden toegelicht. Daarnaast worden de doelstellingen, het internationale wetgevingskader waarbinnen de implementatie van een vleestaks moet plaatsvinden en de HUF-toets worden in dit hoofdstuk uitgebreid toegelicht.

2.2 Doelstellingen

Implementatie van fiscale maatregelen in het kader van vleesconsumptie kent twee hoofddoelstellingen. Enerzijds het inzetten van een financiële prikkel ter vermindering van vleesconsumptie wat een verbetering van de volksgezondheid teweeg moeten brengen. Anderzijds het principe ‘de vervuiler betaalt’ doorvoeren, de consumptie van vlees blijft mogelijk maar degene die de (milieu)schade aanricht betaalt hiervoor.

2.3 Invoeren van belastingen naast de omzetbelasting

Achtergrond

Uit de considerans van de Eerste richtlijn³⁰ blijkt de doelstelling van de harmonisatie: het creëren van een gemeenschappelijke markt zonder vervalste mededinging. De verschillen in belasting die een beperking of aantasting van de mededinging zouden kunnen vervalsen of het handelsverkeer belemmeren dienen te worden weggenomen. Het doel van het wegnemen van de verschillen is gelegen in het creëren van één markt.³¹ Neutraliteit speelt een grote rol met name op het moment dat niet in iedere lidstaat dezelfde regelgeving (volledige harmonisatie) van kracht is. Ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen dient de belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten in iedere lidstaat gelijk zijn.³² De voorbelasting kan in de btw worden terugggevraagd. Dit waarborgt de neutraliteit ten opzichte van de lengte van de productie- of distributieketen. Enkel de toegevoegde waarde wordt belast en (volledig in de ideale situatie) doorgeschoven naar de gebruiker (de consument).

De btw-opbrengsten zijn bijna volledig voor de lidstaten zelf ondanks dat de btw tot de traditionele eigen middelen van de Europese Unie behoort.³³ De btw is geharmoniseerd door middel van richtlijnen. Implementatie in de nationale rechtssystemen naar nationale wetgeving is vereist waarbij enige beleidsvrijheid aan de lidstaten wordt overgelaten. Vrijstellingen zijn mogelijk voor zover het onwenselijk lijkt om over deze goederen en diensten btw te heffen zoals: zorg en onderwijs. Om de vrijstelling te compenseren en de balans te behouden vervalt het recht op aftrek van voorbelasting bij een vrijstelling.

³⁰ Eerste richtlijn (67/227/EEG) 11 april 1967.

³¹ HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, r.o. 18. (Banca di Cremona)

³² Punt 7 van de considerans van de Btw-Richtlijn.

³³ Artikel 2, eerste lid, onder b en vierde lid van het Besluit 2007/436/EG, Euratom.

Gelijkheid

Om een interne markt te realiseren, is het van belang dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld binnen deze markt. Daarbij moet worden bepaald of er sprake is van gelijke gevallen om de behandeling te kunnen toetsen. In welke mate sprake is van gelijk gevallen gebeurt aan de hand van het economische perspectief en niet vanuit het juridische omhulsel.³⁴ Binnen de omzetbelasting valt dit in twee delen uiteen. Bij de eerste variant wordt ongelijke behandeling gerechtvaardigd door de mate van ongelijkheid. De verhouding tussen de ongelijke behandeling en het verschil tussen beide moet in verhouding tot elkaar staan. Dit kan worden aangetoond als er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat in het verschil van behandeling.³⁵ De tweede variant, betreft het neutraliteitsbeginsel, een later afgesplitst begrip van het eerstgenoemde klassieke gelijkheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel, goederen en diensten op een gelijke manier in de heffing betrekken, is het uitgangspunt tot het creëren van een interne markt. Het 'gewone' gelijkheidsbeginsel is een vangnet wanneer sprake is van discriminatie tussen niet concurrerende ondernemers.³⁶

Neutraliteit

Internationaal speelt externe neutraliteit een grote rol, dit heeft betrekking op internationale, grensoverschrijdende handel in goederen.³⁷ De btw mag niet drukken op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd waarbij de btw (definitief) niet kan worden afgewenteld. In een internationale verhouding mag de btw niet als invoerrecht fungeren dat belemmert het creëren van een interne markt. Op nationaal niveau dient het neutraliteitsbeginsel om belastingplichtigen in een vergelijkbare positie op dezelfde manier in de heffing van de btw te betrekken. Een voorbeeld op het niveau van het subject is de rechtsvormneutraliteit: 'eenieder' kan als belastingplichtige worden aangemerkt.³⁸

Relevantie

Beginselen spelen een belangrijke rol binnen de btw, maar ook het recht als geheel. Bij de invoering van een eventuele vleestaks moet rekening worden gehouden met de systematiek van de bestaande wetten en bijbehorende beginselen.

2.3.1 Artikel 401 Btw-Richtlijn

Artikel 401 Btw-Richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om, zolang deze belastingen geen karakter van een omzetbelasting bezitten, andere (verbruiks)belastingen in te voeren of te handhaven. Daarnaast mag de belasting geen belemmering vormen door formaliteiten in verband met grensoverschrijding en dienen als een (verkapte) in- of exportheffing.

2.3.2 Belasting op verkoop niet in strijd met EU-recht

Om te beoordelen of een belasting in strijd is met de omzetbelasting, zoals artikel 401 Btw-Richtlijn verbiedt, moet worden nagegaan of de belasting de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt. Goederen en diensten mogen niet belast worden op dezelfde of een vergelijkbare manier

³⁴ A. van Dongen, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', *NDFR*, par. 6.4.

³⁵ D.M. Weber, 'Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen - Gelijkheidsbeginsel', *Cursus Belastingrecht*, EBR.4.0.2.

³⁶ HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06, *V-N* 2008/21.22, r.o. 49. (Marks & Spencer III)

³⁷ HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07, *V-N* 2008/25.20, r.o. 25. (Ampliscientifica)

³⁸ Artikel 7 lid 1 Wet OB 1968.

als de btw op de handelstransacties drukt. Er is in ieder geval sprake van dezelfde wijze van belasten als de btw wanneer wordt voldaan aan de vier wezenlijke kenmerken van de omzetbelasting.

De omzetbelasting kenmerkt zich door vier wezenlijke karaktereigenschappen:

1. algemeen toepassingsbereik op transacties betreffende goederen of diensten;
2. het bedrag is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt;
3. de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging;
4. de belastingplichtige kan de eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt.

Voorbeelden uit de jurisprudentie: Kögáz

De zogenoemde HIPA werd in Hongarije als belasting geheven over het verschil tussen het in de boekhouding genoteerde omzetbedrag en de kostprijs. Een dergelijke belasting diende als een lokale bedrijfsbelasting welke volgens het HvJ niet kwalificeert als strijdig met artikel 401 Btw-richtlijn. De neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel bleef gewaarborgd, dit omdat de belasting over de omzet niet per definitie was bedoeld voor de eindverbruiker (de consument). De maatstaf van heffing van de HIPA betreft in sommige gevallen een forfaitair bedrag over de grondslag van een andere belasting, hetgeen kan verschillen van de prijs die de belastingplichtige ontvangt. Kortom, de HIPA blijft beperkt tot een gedeelte van de keten in het productie- of distributieproces in tegenstelling tot de btw die zich door de gehele keten begeeft. Het is niet zeker dat de belasting uiteindelijk drukt op de eindverbruiker wat wezenlijk verschilt ten opzichte van de btw waar, weliswaar zo neutraal mogelijk, door de gehele keten heen wordt geheven.³⁹

Voorbeelden uit de jurisprudentie: Viking Motors

In deze zaak werd op basis van een nationaal besluit genomen door de gemeenteraad een belasting ingevoerd over verkopen. De belasting werd geheven over op of vanuit het grondgebied van de gemeente geleverde goederen en verrichte diensten aan natuurlijke personen. Het ging daarbij om specifieke goederen en diensten op het gebied van de detailhandel, horeca en dienstverlening.⁴⁰ De derde en vierde vereisten (zoals hiervoor besproken) waren namelijk niet vervuld, oordeelde de hoogste rechter. Formeel werd niet voldaan aan de wezenlijke kenmerken van een btw, dit ondanks dat de belasting mogelijk op de consument drukt. Het verschil zit in het feit dat deze belasting niet over de gehele keten (d.w.z. in elke schakel) werd geheven en niet kon worden afgetrokken.⁴¹

Het ontbreken van een algemene strekking bij een belasting ingevoerd in het kader van een specifiek doel wordt geacht een ander karakter dan die van de omzetbelasting te hebben.⁴² Samenvattend kan worden gesteld dat een heffing geen algemene belasting betreft wanneer het niet tot doel heeft alle economische handelingen te treffen. In zo'n geval kan de toetsing van alle wezenlijke kenmerken behorend bij een omzetbelasting achterwege blijven.⁴³

³⁹ HvJ 11 oktober 2007 C-283/06, r.o. 52. (Kögáz)

⁴⁰ HvJ EU 7 augustus 2018, C-475/17, ECLI:EU:C:2018:636. (Viking Motors)

⁴¹ Idem, r.o. 22.

⁴² HvJ 16 december 1992, C-208/91, r.o.12 en 14.

⁴³ HvJ EG 17 september 1997, C-130/96, ECLI:EU:C:1997:416, r.o. 17 en 19.

2.4 Samenloop accijns met andere belastingen

Algemeen

Blijkens artikel 47, lid 1, eerste alinea van Richtlijn 2008/118 is bovenstaande Richtlijn per 1 april 2010 ingetrokken. De nieuwe richtlijn⁴⁴ geeft in artikel 1, lid 2 aan met betrekking tot accijnsgoederen:

"De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de [belasting over de toegevoegde waarde; hierna: btw] in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren."

Accijns is een nationale belasting, niet geheven over alle goederen en diensten zoals bij de btw, maar over specifiek gebruiks- of verbruiksgoederen. Het doel van accijns is om de consumptie in de lidstaat van verbruik éénmalig - ter voorkoming van dubbele belasting - te belasten, op het moment van 'uitslag' tot verbruik. Accijns beprijsd specifieke goederen waarna over de prijs plus de accijns de btw wordt berekend.

Voor specifieke doeleinden mogen accijnsgoederen aan andere indirecte belastingen worden onderworpen zolang er geen afbreuk wordt gedaan aan andere communautaire voorschriften zoals die van de omzetbelasting en de accijns.⁴⁵

Andere verbruiksbelastingen

De horizontale richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid zelf verbruiksbelastingen in te voeren op andere producten dan accijnsgoederen.⁴⁶ Echter, de belasting mag geen belemmering opleveren in het kader van het vrije verkeer van goederen tussen lidstaten.⁴⁷ De heffing mag geen extra controles aan de grens opleveren of nadelig uitpakken voor de internationale concurrentiepositie van de EU.⁴⁸ Het is van belang dat de heffing niet leidt tot fiscale discriminatie. Soortgelijke goederen mogen niet verschillend in de heffing betrokken worden op grond van artikel 110 VWEU.⁴⁹ Concreet betekent dit dat de heffing mag verschillen op basis van objectieve kenmerken, maar niet op basis van geografische kenmerken.⁵⁰

De btw onderscheidt zich van de heffing van een verbruiksbelasting (of: accijns) vanwege de wijze van heffing. Btw wordt door de gehele keten heen geheven waarbij voor de ondernemer een recht op teruggave van voorbelasting bestaat van de btw over de inkopen. Uiteindelijk is de laatste in de schakel, de consument, degene die de betaalde btw niet meer in aftrek kan brengen. Accijns wordt daarentegen doorgaans in één keer geïnd. Bij wie accijns wordt geheven, hangt af van de bestaande infrastructuur, complexiteit in het vinden en controleerbaar houden van de belastingplichtige en het stelsel van schorsingen en entrepots.⁵¹

⁴⁴ Richtlijn 2008/118/EG van de Raad.

⁴⁵ Blijkens de considerans punt 4 van de Richtlijn 2008/118/EG.

⁴⁶ Artikel 1, tweede en derde lid, aanhef en sub a, Richtlijn 2008/118/EG.

⁴⁷ HR 28 maart 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008, BNB 2001/241.

⁴⁸ Artikel 28 VWEU.

⁴⁹ Artikel 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."

⁵⁰ HvJ 07 maart 2017, C-390/15, r.o. 41. (RPO)

⁵¹ 'De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees, Rapport EY, Februari 2021, p.20/21.

2.5 Juridische haalbaarheid

De HUF-toets kan worden toegepast op verschillende mogelijkheden voor de invoering van een belasting op vlees. De toets bestaat uit: handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid (HUF).⁵² Deze toets wordt aangevuld met het toetsen van doelmatigheid, geplaatst in het kader van duurzaamheid. Naast de haalbaarheid is het van belang de afweging te maken qua doelstelling van de invoering van een heffing op vlees. Enerzijds is het van belang om de milieuschade te compenseren en anderzijds moeten de gezondheidsrisico's worden verminderd. Het effectief nastreven van beide doelen is gezien het heffingsmoment lastig.

2.5.1 Handhaafbaarheid

In het kader van de doelmatigheid is handhaafbaarheid een belangrijk element. De verwachting in hoeverre de (nieuwe) wet- en regelgeving zal worden nageleefd bepaald hoeveel druk er op de Belastingdienst bijkomt. De beschikbaarheid van middelen die dienen ter controle met daarbij de mogelijkheid tot het opleggen van sancties bepaald in hoeverre een regeling handhaafbaar is. Teneinde discussies met betrekking tot grensgevallen bij de invulling of toepassing van bepaalde begrippen zoveel mogelijk te voorkomen dan wel te beperken is het afbakenen van begrippen noodzakelijk.

2.5.2 Uitvoerbaarheid

Het daadwerkelijk slagen van een belasting hangt af van de mate waarin zowel de Belastingdienst (uitvoerende instantie) en de belastingplichtige (de ondernemer of consument) klaar is voor de invoering hiervan. Op het niveau van de belastingplichtige moet het passen binnen de inrichting van de huidige bedrijfsprocessen (compliance) of duidelijk zijn hoe deze moeten worden aangepast. Voor de uitvoerende instantie moeten de baten- en lasten analyse evenredig uitkomen, tenzij het enige doel dat wordt bediend de instrumentele functie van belastingheffing beslaat. Iedere nieuwe (belasting)maatregel vergt een aanpassingsvermogen van de uitvoerende instantie(s) en van het bedrijfsleven vanwege een extra druk op de administratieve lasten omdat processen nagelopen dan wel aangepast dienen te worden. Onduidelijkheden zijn, zeker in de beginfase, nog niet uitgekristalliseerd denk daarbij aan de invulling van geformuleerde voorwaarden in een reeds bestaand (bedrijfs)proces.

2.5.3 Fraudebestendigheid

De impact bij (mogelijke) fraude wordt per optie bekeken. Enerzijds is er fraude en belastingontduiking, dit levert direct strijdigheid op met de wet- en regelgeving.⁵³ Anderzijds bestaan er gedragingen – niet in strijd met de letterlijke bewoording – maar wel met het doel en strekking van de wet een soort indirecte strijdigheid. Hierbij moet het wezenlijke doel zijn gelegen in het behalen van een belastingvoordeel.⁵⁴ Bij de invoering van een vleestaks kan hierbij worden gedacht aan de kwalificatie van producten als 'vlees'. Situaties waar een product met vlees erin verwerkt anders behandeld wordt dan een 'puur' vleesproduct zou eventueel ruimte kunnen bieden voor misbruik.

2.5.4 Doelmatigheid

De gedachte achter waarom een regeling wordt ingevoerd, speelt een rol bij de eventuele zichtbaarheid, door bijvoorbeeld het opnemen van de heffing apart op prijskaartjes, voor de consument. Een optie is het niet inzichtelijk maken van de kosten voor de verbruiker van het (milieu)vervuilende goed maar het

⁵² Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken II, 2020D51162, 9 december 2020.

⁵³ HvJ EU 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:2010:742.

⁵⁴ HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. (Halifax)

ongezien op te nemen in de prijs. Het gebruik hoeft niet af te nemen, maar de kosten worden niet meer door de maatschappij als geheel gedragen. Een andere optie is dat door het zichtbaar duurder maken van vlees het gedrag van de verbruiker wordt beïnvloed ter bescherming van de volksgezondheid. Een prijsverhoging van 15% kan worden aangemerkt als afschrikkend.⁵⁵ Een verandering tussen de 3% en 15% heeft bewezen invloed op het consumentengedrag.⁵⁶

Wanneer een belasting wordt ingevoerd met als doel het behalen van opbrengsten ter compensatie van de CO₂-uitstoot hoeft de belasting niet per se gesplitst zichtbaar te zijn voor de consument. In het geval de belasting enkel een instrumentele functie dient gericht op vermindering van vleesconsumptie, dan past het zichtbaar maken van de (verhoogde) belasting beter bij de doelstelling door bijvoorbeeld een gesplitste (vlees) heffing op de kassabon. De vraag die daarbij opkomt, is of de consument het uiteindelijk daadwerkelijk doorbelast krijgt. Recent is bij mondkapjes het btw-tarief verlaagd waarbij de consument dit niet merkte maar de ondernemer het tariefsverschil als winst in hun zak stopte.⁵⁷ Het economische aspect blijft in deze scriptie buiten beschouwing, maar het belang van afwenteling van de belasting op de consument zal integraal worden meegenomen als uitgangspunt bij de mogelijkheden van een belasting op het niveau van de consument.

2.6 Puntensysteem

Aan de hand van een puntensysteem zal per besproken optie in ieder hoofdstuk aan het eind van de conclusie per toetsingsonderdeel een getal worden toegekend tussen de een en de vijf. Waarbij een punt het laagst haalbare scoregetal is en vijf punten het hoogst haalbare. De totalen worden in hoofdstuk zes overzichtelijk weergegeven tezamen met de conclusie. De onderdelen waar punten voor worden gegeven zijn de volgende:

- De integratie mogelijkheid binnen het Europeesrechtelijk kader (maximaal 5 punten)
- Handhaafbaarheid (maximaal 5 punten)
- Uitvoerbaarheid (maximaal 5 punten)
- Fraudebestendigheid (maximaal 5 punten)
- Doelmatigheid (maximaal 10 punten) opgesplitst in:
 - Volksgezondheid
 - Milieu

In het totaal is – in de ideale situatie zonder knelpunten – een puntenaantal te behalen van 30 punten.

⁵⁵ Georgetown McDonough School of Business Research Paper No. 3038550.

⁵⁶ EHRM 14 mei 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD06652911. (NKM t. Hongarije)

⁵⁷ 'Veel aanbieders mondkapjes staken btw-verlaging in eigen zak', (www.nu.nl).

3. Slachttaks

3.1 Inleiding

Niet de vraag ‘of’ maar ‘wanneer’ de kosten van vlees worden geïnternaliseerd, doet wereldwijd de ronde.⁵⁸ Zowel op nationaal als internationaal niveau wordt over een vleestaks gesproken. Amerikaanse investeerders berekenen de impact van de beprijzing⁵⁹ en in Nederland is een initiatiefwetsvoorstel ingediend inzake de invoering van een slachtbelasting per 2023, die ook wel de slachttaks wordt genoemd.⁶⁰ Bij de invoering van een heffing aan het begin van de keten wordt het doel, de milieuprijs internaliseren, nagestreefd. De kosten moeten betaald worden waar de schade plaatsvindt. Aangezien Nederland voor het grootste deel vlees exporteert, bestaat de kans dat de heffing in Nederland plaatsvindt en het verbruik met bijkomende gezondheidsschade elders. De deelvraag die centraal staat in hoofdstuk drie luidt:

"Welke mogelijkheden tot invoering van een slachttaks zijn er en hoe verhouden deze tot de doelstelling om enerzijds milieukosten te internaliseren en anderzijds de volksgezondheid te beschermen?"

3.2 Vleesketen

Voordat vlees eenmaal verwerkt is in een product of ingepakt in de supermarkt ligt, gaat er een lange productieketen aan vooraf. Voorafgaand aan de daadwerkelijke slachting worden de dieren onderzocht, de zogenaamde ante mortem keuring, door een dierenarts van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (hierna: NVWA). Enkel gezonde dieren mogen worden geslacht, kreupele of zieke dieren mogen niet worden geslacht. Naast de gezondheid van de dieren speelt hygiëne bij transport een grote rol, dit wordt gecontroleerd door de NVWA ter voorkoming van de verspreiding van besmettelijke ziektes.

3.2.1 Slachtproces

De kwaliteit van het vlees wordt beïnvloed door diverse factoren, één daarvan is stress. In Europa gelden als geheel dezelfde wettelijke eisen en moeten dieren verdoofd zijn voordat de doding plaatsvindt. Ter behoud van de vleeskwaliteit en het dierenwelzijn moeten de dieren bewusteloos zijn en/of zo min mogelijk pijn en angst ervaren bij de slachting. De beste methode om het dier te verdoven wordt al jaren onderzocht. Momenteel zijn er twee mogelijkheden door de Europese Unie goedgekeurd en internationaal toegepast: elektrisch verdoven en verdoving met CO₂. In twee stappen wordt het dier geslacht. Eerst wordt het dier verdoofd en vervolgens direct aansluitend daarop wordt een snee aangebracht in de halsslagader. Het dier sterft direct daarna een pijnloze dood als het bloed het lichaam verlaat. Een uitzondering hierop vormt slachting met religieuze overweging, waarbij slachting zonder verdoving wordt toegestaan op basis van richtlijn (93/119/EC).

Na de slachting gaat het karkas, om uitgebeend te worden, naar een uitsnijderij. Vervolgens kunnen bijvoorbeeld slagerijen of andere gespecialiseerde bedrijven het vlees verkoopklaar maken. Bij de

⁵⁸ <https://www.fairr.org/article/meat-companies-may-face-11bn-carbon-tax-bill/>.

⁵⁹ De FAIRR initiative: <https://www.fairr.org/research/climate-risk/> een netwerk van Amerikaanse investeerders hebben een tool ontwikkeld om de potentiële CO₂ uitstoot kosten te beprijzen met het oog op een eventuele invoering van belasting.

⁶⁰ Memorie van Toelichting, 20210305-initiatiefwetsvoorstel, nr. 3, pg. 4.

verwerking is kwaliteit- en hygiëne controle van groot belang. Strenge eisen gesteld door de EU en lidstaten verplichten leveranciers tot gedetailleerde etikettering. Niet enkel op de consumentenverpakking maar in steeds meer schakels is etikettering verplicht.⁶¹ Tussen alle schakels in de keten wordt het vlees vervoerd. Alle schakels in de keten dragen bij aan de milieuschade. De keuze voor het moment van heffing draagt bij aan het doel van de belasting. Btw zal zich door de gehele keten bewegen terwijl een slachttaks op één moment wordt geheven en schakels ervoor in de keten zijn dan vrij.

3.3 De slachttaks in Nederland

Milieubelastingen, daarbij staat het motto ‘de vervuiler betaalt’ centraal als verdeling van de lastendruk. Belastingen geheven in het kader van milieu zijn samengevoegd in de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) en deze wet omvat o.a. de belasting van grondwater, afvalstoffen en de verbruiksbelasting van brandstoffen. Het initiatief om een nieuwe onderdeel m.b.t. de ‘slachttaks’ binnen de Wet belastingen op milieugrondslag op te nemen, komt vanuit de Partij voor de Dieren (hierna: PvdD). Tweede Kamerlid Lammert van Raan lid van de PvdD, stelt dat Nederland een logische plek is voor de invoering van een slachttaks gezien de omvang van de agrarische export vanuit een klein landoppervlak.⁶² De invoering van een belasting op het slachten van dieren heeft tot doel de maatschappelijke kosten, ongeveer 6 miljard euro per jaar, in de consumentenprijs te verwerken. Momenteel betaalt een ieder mee aan de maatschappelijke kosten voortvloeiend uit het slachten van dieren. Door een directe relatie aan te brengen tussen de maatschappelijke kosten en het slachten van de dieren wordt voorkomen dat, zoals nu het geval is, ook niet-vleesetende consumenten meebetalen aan de negatieve effecten van de veehouderij.

3.3.1 Initiatiefwet Nederland

Doelstelling

Het doel van de slachttaks is gelegen in het bevorderen van de eiwittransitie, namelijk van dierlijke eiwitten naar plantaardige eiwitten. Enerzijds wordt dit bereikt door het beprijzen – internaliseren van (negatieve)externe kosten – van dierlijke eiwitten. Anderzijds worden hiertoe stappen gezet door het aanprijzen van plantaardige eiwitten via niet-belastingmaatregelen, reclame en/of regulering. De geïnitieerde transitie streeft twee doelen na:

1. Financiële compensatie ter vermindering van de milieudruk

Een prijsverhogende belasting om de schadelijke stoffen bijvoorbeeld CO₂ in de prijs op te nemen met als gevolg dat de vervuiler de kosten draagt. Het resultaat kan zijn dat de veestapel afneemt, maar het hoofddoel is gelegen in de beprijzing van de milieuschade.

2. Verbetering van de volksgezondheid en daarmee samenhangende kosten

De bevordering van de volksgezondheid kan als ander doel worden nagestreefd, dit door de vermindering van vleesconsumptie. Hierbij is het hoofddoel dat de veestapel afneemt en niet om financiële opbrengsten te genereren door de milieukosten te beprijzen.

In de vleesketen kan op verschillende momenten heffing plaatsvinden: bij het slachten, uitbenen, koelen, verwerken/versnijden of het verpakken. Het nagestreefde belang is relevant voor de keuze van het moment van heffing:

⁶¹ Warenwetbesluit Etikettering van Levensmiddelen (WEL).

⁶² <https://www.partijvoordedieren.nl/nieuws/partij-voor-de-dieren-komt-met-slachttaks>.

- heffen vroeg in de keten realiseert het doel van financiële compensatie voor de – eventuele verder in de schakel komende – milieuschade;
- heffen laat in de keten heeft tot doel het gedrag (van de consument) te beïnvloeden ter bevordering van de volksgezondheid, bij een vleestaks dus de consumptie te verminderen.

Moment van heffing

Het Nederlandse initiatief van de slachttaks stelt voor om de heffing te introduceren bij de veehouderijen, vroeg in de schakel. Op het moment dat het dier de veehouderij verlaat (ook wel de onttrekking genoemd) wordt de belasting geheven.⁶³

Object van heffing

Een levend dier is het object van heffing, uit de MvT blijkt niet wat valt onder een levend dier er wordt geen aanknopingspunt gegeven.⁶⁴ Gedacht kan worden aan een koppeling met een bestaand systeem zoals de Gecombineerde Nomenclatuur (GN) uit het douanerecht. Dit is een tarief- en statistieknomenclatuur gebruikt om het Gemeenschappelijke douanetarief vast te stellen. Wereldwijd zijn de eerste zes cijfers van de GN-code geharmoniseerd. Daarnaast, op Europees geharmoniseerd niveau, worden deze zes cijfers aangevuld door het gebruik van twee cijfers. Voor de handhaafbaarheid zou het wenselijk zijn om bij een bestaand systeem van kwalificatie aan te sluiten.⁶⁵

Subject van heffing

De Regeling identificatie en registratie dieren (hierna: I&R-regeling) is een Europese verplichting om levende dieren individueel te kunnen herkennen en traceren.⁶⁶ De houder van een dier moet voldoen aan de registratieverplichting.⁶⁷ Naast deze verplichting van de houder van het dier moeten houders van een locatie de verblijfplaats van de dieren registreren op zijn UBN-nummer als zogenoemde UBN-houder, indien:⁶⁸

- runderen, varkens, schapen of geiten worden gehouden;
- bedrijfsmatig: konijnen, pluimvee, broedeieren of huisdieren worden gehouden;
- paardachtigen langer dan 30 dagen op dezelfde plaats verblijven.

Als UBN-houder moeten alle dieren los worden geregistreerd op de UBN-locatie. Iedere verplaatsing van een dier moet worden gemeld in een portaal, teneinde de verspreiding van dierziekten te voorkomen en voedselveiligheid te garanderen. De belastingplicht vangt aan vanaf het moment van registratie als UBN-houder. In het kader van dierziekten of gevaar voor de volksgezondheid kan door de UBN-houder een melding worden gedaan in het I&R-systeemportaal. De initiatiefwet stelt heffing bij de UBN-houder voor vanwege de bestaande infrastructuur die ziet op de registratieplicht als identificatie van de veebedrijven met alle informatie van de dieren die er verblijven.

⁶³ Artikel 82 Wbm.

⁶⁴ Artikel 82, lid 1, Wbm.

⁶⁵ Gebaseerd op Verordening (EEG) 2658/87.

⁶⁶ <https://www.nvwa.nl/onderwerpen/identificatie-en-registratie-ir#:~:text=De%20NVWA%20controleert%20bij%20bedrijven,herkennen%20en%20op%20te%20sporen.>

⁶⁷ Koeien, schapen, geiten en varkens krijgen een oormerk. Paarden, pony's en ezels hebben een paardenpaspoort. Honden krijgen een chip.

⁶⁸ <https://www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/dieren-houden/identificatie-en-registratie-dieren/dierlocatie-ubn-registreren-en-wijzigen#:~:text=Wanneer%20een%20UBN%20nodig,-U%20heeft%20altijd&text=Voor%20paardachtigen%20heeft%20u%20een,u%20deze%20dieren%20bedrijfsmatig%20houdt.>

Maatstaf van heffing

Het aantal onttrekkingen is de maatstaf van heffing.⁶⁹ In artikel 81 Wbm blijkt dat het aantal onttrekkingen is gebaseerd op het levend verlaten van een UBN-locatie. Indien het levende dier wordt geslacht op de UBN-locatie wordt dit gelijkgesteld met een onttrekking om fraude te voorkomen.⁷⁰ Niet als onttrekking wordt gezien:

- vervoer naar een andere UBN-locatie;⁷¹
- levend vertrek van dieren die terugkeren naar dezelfde UBN-locatie (veehouderij);⁷²
- levend vertrek van dieren naar het buitenland (export) indien de dieren terugkeren naar dezelfde UBN-locatie.⁷³

Grenseffecten

Voornoemde maakt het mogelijk om dieren – zonder heffing – de grens over te vervoeren en te laten slachten om vervolgens terug te keren naar de UBN-locatie. Lid 5 biedt de mogelijkheid tot het stellen van nadere regels in termijnen van terugkeer naar de UBN-locatie. Het stellen van een (kort) termijn voor het terugkeren van de dieren maakt het lastiger om dieren te slachten over de grens. Ondanks de mogelijkheid tot het beperken van de reikwijdte, blijft het in grensgebieden mogelijk om het slachten te alloceren over de grens bijvoorbeeld het gebied grenzend aan Duitsland.

Tarief

Ieder dier laat een andere ecologische voetafdruk achter. Een tarief dat verschilt per dier sluit daarom het beste aan op de werkelijke schade. Er wordt bij de tariefbepaling echter geen rekening gehouden met het ras, het geslacht, de leeftijd of het gewicht.

Voorstel tarieven:⁷⁴

€340,63	per rund	Gemiddeld €1 per kilo
€455,80	per paardachtige	
€8,68	per varken	
€0,12 €0,08 gevogelte jonger dan 72 uur (kuikens)	per gevogelte	Gevogelte dat minder dan 72 uur leeft en daarbinnen wordt verhandeld vanuit de UBN- locatie draagt minder bij aan de milieuschade hiervoor geldt een verlaagd tarief. ⁷⁵
€16,32	per schaap	
€77,55	per geit	

Tabel 3.1 - Tariefvoorstel slachtaks

⁶⁹ Artikel 83 Wbm.

⁷⁰ Artikel 81, lid 2, Wbm.

⁷¹ Artikel 81, lid 3, Wbm.

⁷² Artikel 81, lid 4, Wbm.

⁷³ Artikel 81, lid 4, Wbm.

⁷⁴ Artikel 85 Wbm.

⁷⁵ Richtlijn 2009/158/EG, (PbEU 2009, L 343).

Omwille van de eenvoud van het heffingssysteem, geldt voor kuikens jonger dan 72 uur een verlaagd tarief. Zij worden geacht minder milieuschade aan te richten dan ouder gevogelte.⁷⁶

Vrijstellingen

Hoewel er niet expliciet een vrijstelling is genoemd, zijn er wel situaties die niet kwalificeren als belastbaar feit. Het tijdelijk weghalen van een levend dier bij een UBN-locatie wordt niet als belastbaar feit gezien.⁷⁷ Nog onduidelijk lijkt hoe er wordt omgegaan met euthanasie van een dier. Dit is niet expliciet opgenomen als vrijstelling, maar uit de bewoording ‘voor consumptie’ lijkt euthanasie buiten de heffing te blijven. Dieren die worden geëuthanaseerd met T61, een middel bestaande uit pijnstillers, een narcosemiddel en een spierverslapper, maken het dier daarna niet meer geschikt voor menselijke consumptie.⁷⁸

Uitvoerende instantie

Een concrete uitvoerder is niet genoemd in de MvT van de wet, gezien de huidige druk op de Belastingdienst is het de vraag of dit als extra pakket erbij kan. Desondanks past het binnen de bestaande infrastructuur van de bedrijven, omdat er voor een UBN-registratie al data-uitwisseling plaatsvindt waar dus alleen een extra onderdeel bij ontstaat.⁷⁹

3.4 Andere opties

Naast het huidige initiatief, kan een slachtbelasting eventueel op andere momenten worden geheven, hieronder volgen andere mogelijkheden:

1. Een heffing op het transport van de dieren naar het slachthuis

Vanwege de verplichte documentatie zoals een reisplanning en temperatuurdocumentatie van de binnenruimte van het vervoer bij het transport van de dieren naar het slachthuis en de controle door de NVWA, past een heffing mogelijk binnen de bestaande infrastructuur van de ondernemers en controleautoriteiten. Op dit moment is er alleen een vergunning vereist bij een transport van 60 kilometer of meer, vervoer van korte afstanden blijft buiten zicht. Voor kortere transporten zal een nieuwe additionele controlemogelijkheid of registratie ingevoerd moeten worden. Het omzeilen van de heffing blijft mogelijk door gebruik van buitenlandse vervoerders, omdat deze vergunningen niet door Nederland wordt verstrekt. Binnen Oostenrijk is transport gemaximeerd tot 4,5 uur met een uitzonderingsmogelijkheid enkel in specifieke gevallen tot 8-8,5 uur.⁸⁰ Ondanks deze strenge regelgeving blijkt bij controles de documentatie vaak niet op orde te zijn.⁸¹ Daarnaast zijn er veel illegale transporten naar derde landen. Er is behoefte aan een nieuw systeem met maximale routes van 4,5 uur transport van levende dieren.⁸² Het feit dat dit systeem nog in kinderschoenen staat qua optimalisatie maakt het ongeschikt als aanknopingspunt voor een slachttaks.

2. Een heffing bij de slacht- of koelhuizen

Bij de slacht- of koelhuizen is het een overzichtelijke groep van belastingplichtige met een NVWA-vergunning waar regelmatig inspecties plaatsvinden en dieren worden onderzocht voorafgaand aan de

⁷⁶ Memorie van Toelichting, artikel 85, Wbm, 202103-05 Nr. 3.

⁷⁷ Artikel 81, lid 4, Wbm.

⁷⁸ Euthanasie van wrakke dieren op het primaire bedrijf 2010, p. 27.

⁷⁹ Memorie van Toelichting, artikel 85 Wbm, 202103-05 Nr. 3, p. 7.

⁸⁰ Transport Regulation EC 1/2005.

⁸¹ White Paper on the revision of Council Regulation 1/2005/EC, p. 14, 2021.

⁸² White Paper on the revision of Council Regulation 1/2005/EC, p. 59, 2021.

slachting. Toezicht zou bij deze groep belastingplichtigen geïmplementeerd kunnen worden in de bestaande processen bijvoorbeeld tijdens de keuring van de gezondheid van het dier. Zodra is vastgesteld dat het dier geslacht kan worden, is sprake van een belastbaar feit. Het nadeel bij deze variant zit in de grote hoeveelheid export van vlees. De heffing vindt plaats aan het begin van de keten waardoor compensatie van milieukosten wordt nagestreefd. Dit betekent dat kosten van in het buitenland gefokte dieren, met de milieuschade buiten Nederland, hier in de heffing worden betrokken. Andersom wordt de gezondheidsschade van buitenlandse consumenten bij geëxporteerd vlees in Nederland belast. Naast deze mismatch in doeltreffendheid kan de belasting omzeild worden door dieren in het buitenland (net over de grens) te slachten en terug te laten keren naar Nederland.⁸³

3.5 Schematische weergave

De vormgeving van een slachttaks in Nederlands zou kunnen zoals weergeven in onderstaande tabel. Deze tabel dient als uitgangspunt voor het integrale toetsingskader in 3.6.

Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten ten tijde van de onttrekking (het verlaten van de UBN-locatie)
Object van heffing	<ul style="list-style-type: none">- Het levende dier tenzij geslacht op locatie dan ook overleden dieren- Hierbij kan worden aangehaakt bij Hoofdstuk 1 van de GN
Subject van heffing	UBN-houders (veehouders) vanaf het moment van registratie
Maatstaf van heffing	Aansluiten bij het aantal onttrekkingen vanuit de UBN-locatie
Tarief (structuur)	Gedifferentieerd tarief zodat per dier de milieuschade geïnternaliseerd wordt (beperkte impact hoeft niet afschrikkend te werken)
Tarief (hoogte)	Hierbij kan worden aangehaakt bij het initiatiefwetsvoorstel
Vrijstellingen	<ul style="list-style-type: none">- Alle tijdelijke verplaatsingen van levende dieren: denk hierbij aan dieren die voor een dierenartsbezoek worden verplaatst en terugkeren naar de UBN-locatie- Euthanasie met het middel T61 vanwege de ongeschiktheid voor menselijke consumptie
Uitvoerende instantie	Belastingdienst / NVWA

Tabel 3.2 - Overzichtwetgeving slachttaks

3.6 Toetsen integraal toetsingskader

De invoering van een slachttaks levert geen strijdigheid op met de omzetbelasting. De wezenlijke kenmerken van de omzetbelasting zijn verschillend.⁸⁴ De maatstaf van heffing betreft een tarief per dier of per kilo en wordt dus niet bepaald aan de hand van de ontvangen vergoeding. De heffing vindt daarnaast niet plaats in iedere schakel van de keten, maar aan het begin van de keten. De belasting van voorgaande schakels kan tot slot niet in aftrek worden gebracht.

⁸³ Memorie van Toelichting, artikel 85 Wbm, 202103-05 Nr. 4, p. 6.

⁸⁴ Zie onderdeel 2.1 voor een specificatie van de wezenlijke kenmerken van de omzetbelasting.

3.6.1 Discriminatie

Op grond van artikel 118 VWEU is discriminatie op basis van nationaliteit verboden. Goederen, personen of dienstverleners buiten een lidstaat mogen geen andere behandeling genieten ten opzichte van die uit de lidstaat. Discriminatie valt onder te verdelen in drie categorieën: directe discriminatie, indirecte discriminatie en omgekeerde discriminatie. Met name de laatste twee zijn relevant bij het maken van wetgeving.

Het 'entingsrisico'

Het aansluiten van nieuwe wetgeving op bestaande levert een verhoogde kans op discriminatoire wetgeving.⁸⁵ De nieuwe wetgeving wordt als het ware toegevoegd aan bestaande wetgeving, dit heet enten. De wetgeving betreft mogelijk belastingplichtigen in de heffing zonder een objectieve en redelijke en rechtvaardigingsgrond, dit is het entingsrisico.⁸⁶

Er is sprake van indirecte discriminatie als er niet direct een onderscheid wordt gemaakt naar nationaliteit, maar buitenlandse marktdeelnemers anders (nadelig) worden behandeld. De slachttaks zal vroeg in de keten geheven worden met als doel het compenseren van milieuschade in de prijs. Een onderscheid in tarief kan worden gemaakt op basis van bijvoorbeeld koeien- en varkensvlees, maar niet op basis van een speciaal soort ras, bijvoorbeeld een koe die geografisch in een bepaalde streek voorkomt. In zo'n geval zou sprake zijn van fiscale discriminatie.⁸⁷ De heffing weerspiegelt in die zin niet de reële CO₂ uitstoot, omdat dit per ras mogelijk verschilt maar enkel binnen de bandbreedte wordt geheven.

Omgekeerde fiscale discriminatie

In een zuivere interne situatie, enkel binnen de grenzen van een lidstaat kan geen beroep worden gedaan op het discriminatieverbod. Een beroep op de vrije verkeersregels gaat dan niet op vanwege een dergelijke interne situatie. Het gevolg dat hierbij kan ontstaan, is omgekeerde discriminatie vanwege de uitsluiting van het beroep op het gemeenschapsrecht.⁸⁸ Bij de invoering van een nationale heffing betekent dit dat er geen beroep op het gemeenschapsrecht openstaat. Hierdoor is een beroep op de regels inzake het vrije verkeer op Europees grondgebied niet mogelijk en zal dit enkel met nationale wetgeving kunnen worden bestreden.

Maatregelen van gelijke werking

Er wordt niet beoogd de import of export van dieren te belasten, maar enkel de dieren waarbij de milieuschade in Nederland is ontstaan.⁸⁹ Het heffen van in- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking tussen lidstaten zijn verboden op grond van artikel 30 VWEU. Heffingen van gelijke werking zijn eenzijdig opgelegde geldelijke lasten ongeacht de benaming of structuur ervan. Een belangrijk element hierbij is dat ze worden geheven wegens grensoverschrijding. Op grond van artikel 34 VWEU is het kwantitatief beperken en soort gelijke maatregelen op invoer verboden. In jurisprudentie is

⁸⁵ R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie en de kunst van het wetgeven', *WFR* 2002/553.

⁸⁶ Dit betreft een vorm van indirecte discriminatie, dit valt te onderscheiden van directe discriminatie waarbij er een expliciet onderscheid wordt gemaakt tussen bijvoorbeeld nationaliteiten.

⁸⁷ Artikel 110 VWEU.

⁸⁸ D.M. Weber, 'Interne situaties, omgekeerde discriminatie en het gemeenschapsrecht: de grenzen worden opnieuw getrokken', *WFR* 1998/1499.

⁸⁹ Memorie van Toelichting, artikel 85 Wbm, 202103-05 Nr. 4, p. 7.

namelijk bepaald dat handelsregelingen die beperkend zijn (al dan niet rechtstreeks) niet zijn toegestaan.⁹⁰

Het louter invoeren van een slachttaks op nationaal niveau brengt mogelijk omgekeerde discriminatie tot stand. De import- of export mag niet bemoeilijkt worden, dit gebeurt wel wanneer de registratie van dieren die worden vervoerd administratieve lasten veroorzaken. Ondanks de bestaande infrastructuur waar de administratie op gestaafd kan worden zal de heffing niet plaatsvinden over de dieren die zijn bedoeld voor export, hetgeen afbreuk doet aan de achterliggende gedachte van de slachttaks.

3.6.2 Handhaafbaarheid

De werkdruk bij de Belastingdienst is hoog wat een extra taak zoals de invoering van een slachtbelasting bemoeilijkt.⁹¹ Een nieuwe belasting introduceren vergt veel monitoring en aanscherping, zeker in de beginfase. Indien de uitvoering bij een ander orgaan terechtkomt, biedt dit niet alle sanctiemogelijkheden die de Belastingdienst wel kent.

3.6.3 Uitvoerbaarheid

De invoering van een slachttaks aan het begin van de keten leent zich ter internalisatie van de milieukosten indien wordt geheven bij de vleeshouderijen. Voordat de dieren worden geslacht ontstaat de belastingplicht waardoor controle mogelijk is. De definitie van het object is van belang om de heffing handhaafbaar te maken. Gedacht kan worden aan een koppeling met een bestaand systeem zoals de Gecombineerde Nomenclatuur (GN) uit het douanerecht. Helaas dekt deze bestaande infrastructuur niet alle vleessoorten. Kangoeroevlees heeft geen specifieke code en valt onder 'andere' met TARIC-code 0208 9098 00. Deze restcategorieën zijn lastig handhaafbaar en vragen om een uitbreiding.

3.6.4 Fraudebestendigheid

Het uitwijken naar grensgebieden of de kwalificatie van vlees is een mogelijkheid. De invoering van een slachtbelasting op het niveau van de veehouderij maakt het mogelijk om het levende dier over de grens te laten slachten en vervolgens in Nederland te consumeren. Wanneer het bij de slachterij wordt geheven dient dit zelfde effect zich aan. Het belasten van alle levende dieren is te breed, omdat dan ook dieren, niet bedoeld voor consumptie, in de heffing worden betrokken.

3.6.5 Doelmatigheid

Volksgezondheid

Een stop op de consumptie van vlees leidt tot beperking van de gezondheidsschade aangericht door vlees. Het beprijzen van de milieuschade dan wel de gezondheidsschade leidt niet tot dit gewenste effect. Hoewel de vervuiler betaalt, blijft de gezondheidsschade mogelijk ontstaan. In het kader van doelmatigheid is het invoeren van een slachttaks niet het juiste middel. De consument zal zich ook niet

⁹⁰ HvJ EU, 23 november 2015, ECLI:EU:C:1974:82.

⁹¹ Gebaseerd op interviews afgenomen bij de Belastingdiens door belastingadvieskantoren: EY en KPMG. Zie: 'De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees, Rapport EY, Februari 2021 en <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/onderzoek-iv-portfolio-belastingdienst>.

bewust zijn van de heffing, omdat het maar de vraag is of de kostprijs daadwerkelijk wordt afgewenteld.⁹²

Milieueffecten

Het beprijzen van negatieve milieueffecten op Nederlands gebied is het doel van de invoering van een slachttaks gebaseerd op de initiatiefwet. De heffing aan het begin van de keten past binnen deze doelstelling.

Belastingopbrengsten

Het slachten van een dier ten behoeve van diervoeding leidt niet tot schade aan de menselijke gezondheid, maar de productie van het vlees leidt wel tot milieuschade. Om de milieuschade van het verbruikte vlees in Nederland te beprijzen, moet de mogelijkheid om vlees over de grens te laten slachten zoveel mogelijk worden ingeperkt.⁹³ Om doelmatig de milieueffecten aan te pakken reikt een belasting op nationaal niveau niet ver genoeg, omdat de reële kans bestaat dat slachting over de grens zal plaatsvinden. Het beperken van de grensovergang van vlees kan als extra last ten opzichte van export worden gezien, wat een verboden belemmering betekent op het vrije verkeer tussen lidstaten.⁹⁴

3.7 Conclusie

De invoering van een belasting vroeg in de keten is wenselijk, in die zin dat de belastingplichtige vrij overzichtelijk zijn aan te wijzen en er kan worden aangehaakt bij de bestaande infrastructuur en vergunningen. De Belastingdienst kampt met een hoge werkdruk en kan de invoering van een vleestaks niet aan op dit moment. Zij hebben minimaal twee jaar nodig om hun ICT-systemen aan te passen. De implementatie kan met de aanpassing van de ICT-systemen en alle lopende projecten erbij wel tot vijf jaar duren.⁹⁵ Zonder de kracht van een georganiseerde uitvoerende instantie die compliant is loopt de handhaafbaarheid en de uitvoerbaarheid aanzienlijk terug. Met name de fraudegevoeligheid en mogelijkheid tot ontwijken van de heffing door over de grens de dieren te slachten vergt aandacht. Een mogelijkheid tot invoering van een internationale slachtbelasting, zowel Europees als internationaal, zou dit probleem dekken.

De volgende tabel geeft het aantal toegekende punten weer per toetsingsonderdeel. Het minimaal haalbare is een één en het maximaal haalbare als score per onderdeel is een vijf.

⁹² De werkelijke berekening inzake de milieukosten en de afwenteling daarvan valt buiten de reikwijdte van deze scriptie maar is wel belangrijk in het kader van doelmatigheid.

⁹³ ‘De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees’, Rapport EY, p. 5, Februari 2021.

⁹⁴ Artikel 1, tweede en derde lid, aanhef en sub a, Richtlijn 2008/118/EG.

⁹⁵ ‘De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees’, Rapport EY, p. 5, Februari 2021.

Aantal toegekende punten op basis van al hetgeen besproken in hoofdstuk drie:

De integratie mogelijkheid binnen het Europeesrechtelijk kader	4 punten
Handhaafbaarheid	2 punten
Uitvoerbaarheid	3 punten
Fraudebestendigheid	3 punten
Doelmatigheid: - volksgezondheid	1 punt
Doelmatigheid: - Milieu	4 punten

Tabel 3.3 - Puntentoekenning slachttaks

4. Verhoging van het btw-tarief op vlees

4.1 Inleiding

Naast de invoering van een nieuwe belasting zoals de slachtbelasting kan er binnen de bestaande wettelijke infrastructuur ook een en ander worden aangepast. Om consumentengedrag te beïnvloeden kan er gedifferentieerd worden in de tarieven van de omzetbelasting op bepaalde producten. De vraag is of een (extra) gewijzigd btw-tarief in de huidige infrastructuur valt in te regelen binnen de IT-systemen van zowel de Belastingdienst als de ondernemer. Om de knelpunten en mogelijkheden van een btw-verhoging aan te duiden zal aan de hand van voorbeelden van btw-verlaging de (on)mogelijkheden van een btw-verhoging op vlees geïllustreerd. Dat een tariefswijziging niet altijd merkbaar is bij de consument blijkt namelijk bij de voorbeelden van btw-verlaging. De deelvraag in dit hoofdstuk luidt:

‘Welke knelpunten zijn te identificeren bij een btw-verhoging op vlees in het kader van de doelstelling om vleesconsumptie te verminderen?’

4.2 Prijseffecten

De marktpositie, soort branche en de prijselasticiteit naar de vraag zijn relevant bij het effect van een btw-verhoging.⁹⁶ De prijselasticiteit van de vraag naar goederen geeft aan hoe consumenten reageren op een prijsverhoging. Is de prijselasticiteit laag, zoals bij verslavende of essentiële goederen, dan heeft een prijsverhoging geen grote impact op de vraag naar die middelen. Weinig elasticiteit betekent weinig reactie op een prijsverandering. Per sector verschilt het in hoeverre de consument reageert op de btw-verhoging. In de horecasector blijkt volgens het CBS de btw-verhoging op hoge inkomens meer absoluut effect te hebben, omdat hogere inkomens meer geld besteden aan het bezoeken van eetgelegenheden dan huishoudens met een lager inkomen. Naast het effect op de consument speelt de mogelijkheid tot het doorvoeren van een prijsverhoging door de ondernemer mee. Een sterk concurrerende horecaonderneming zoals een all-you-can-eatsushirestaurant kan de prijsverhoging minder makkelijk doorvoeren dan een chique Michelinster-restaurant waar weinig concurrentie voor bestaat en de mensen bereid zijn veel neer te leggen voor een diner. Concluderend kan niet worden gesteld dat het effect van een verhoging in iedere branche op een zelfde wijze wordt doorgevoerd.

4.3 Huidige btw-stelsel

De btw dient mijns inziens in hoofdzaak om opbrengsten te vergaren. Zo neutraal mogelijk moet de toegevoegde waarde over alle goederen en diensten in de heffing worden betrokken. Toch is een groot deel van de goederen en diensten vrijgesteld of onder een verlaagd tarief geschaard vanuit de gedachtegang dat belastingheffen niet wenselijk zou zijn, omdat dit een prijsstijging tot gevolg kon hebben. Hetgeen leidt tot een minder neutrale heffing dan hoe de btw bedoeld is. Vanwege de verschillen ontstaat een disbalans, de voorbelasting kan niet of maar gedeeltelijk worden afgetrokken.⁹⁷ Een verlaagd tarief zou de consumptie van meritgoederen⁹⁸ mogelijk stimuleren. Op het moment dat de verlaging door de consument merkbaar wordt, is het doel bereikt. Helaas blijkt in veel gevallen in de

⁹⁶ Aantekening 1.7.2 prijseffect, Wet belastingen op milieugrondslag, *Vakstudie 12*.

⁹⁷ Btw-aftrekrecht bestaat enkel indien en voor zover de btw-kosten drukken op btw-belaste prestaties.

⁹⁸ Een meritgoed is een goed waarvan het gebruik door de overheid gestimuleerd wordt zoals een museumbezoek.

praktijk dat de btw-verlaging blijft hangen bij een andere partij dan de consument.⁹⁹ Een gerichte subsidie komt daarentegen vaak wél terecht bij de consument.¹⁰⁰ Het ad valorem tarief, een vast percentage berekend over de prijs, sorteert absoluut een groter effect op duurere producten. De duurere biologische producten worden nog duurder, omdat eenzelfde percentage over een hoger bedrag wordt berekend.

4.4 Algehele verlaging van het btw-tarief

In tegenstelling tot de specifieke verlaging, die hierna wordt besproken, wordt een algemene btw-verlaging vaker in de consumentenprijs meegenomen.¹⁰¹ Verschillende landen verlagen hun btw naar aanleiding van de Corona-crisis als tijdelijke maatregel. Het doel van de verlaging is gelegen in lastenverlichting voor de ondernemers die geraakt zijn door de pandemie. Duitsland was als eerste. Als onderdeel van het "Konjunkturpakket" is van 1 juli 2020 tot en met 31 december 2020 het reguliere btw-tarief verlaagd van 19% naar 16% en het verlaagde tarief van 7% naar 5%. Deze verlaging had tot gevolg dat in augustus de inflatie op 0,0 uitkwam.¹⁰²

Een algemene btw verlaging begunstigt met name sectoren met hoge verkoopprijzen. Een verlaging van een btw-tarief van respectievelijk 2% en 3% is merkbaar bij grote aankopen van consumptiegoederen zoals auto's, elektronica of bouwprojecten. Consumenten ervaren wel degelijk een lastenverlichting bij zulke grote aankopen. Bij de aankoop van boodschappen daarentegen is het geringe verschil voor de consument amper merkbaar. In mijn optiek wordt de lastenverlichting, die de verlaging tot doel heeft, daarom niet bereikt. Hemels deelt deze mening.¹⁰³ Een forse tariefsverlaging zoals in Oostenrijk van 10% en 20% naar 5% levert wel een voordeel op, dit is voor de consument merkbaarder bij kleinere bedragen.¹⁰⁴

Nederland zou circa € 4,6 miljard kwijt zijn, wanneer het verlaagde btw-tarief met 3% zou dalen (van 9% naar 6%) voor de periode juli tot en met december 2020. Technisch gezien konden de IT-systemen in Nederland de tijdelijke tariefsverlaging niet aan. De systemen zouden niet meer tarieven aankunnen dan het geldende btw-tarief en de twee voorafgaande tariefcombinaties.¹⁰⁵ Daarnaast moet een tariefcombinatie tot tien jaar na zijn geldigheid beschikbaar blijven in het desbetreffende systeem. Voor een tijdelijke maatregel een enorme administratieve rompslomp.

Op dit moment sparen Nederlanders veel, een verlaging van het btw-tarief zal geen aanleiding zijn om meer te kopen zo stelt Kavelaars.¹⁰⁶ Hoewel het effect van de verlaging het uitgeven van geld door de consument niet kan afdwingen, neemt de bestedingsruimte wel toe. Producten zijn goedkoper waardoor

⁹⁹ R. Khaddari, J. Wolthuizen, 'Btw-verhoging: afwentelen op de klant of niet', *Het Parool*, 28 december 2018.

¹⁰⁰ CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw', (2014), p.14.

¹⁰¹ D. Benedek, R. A. de Mooij, and P. Wingender. Estimating VAT pass through. 2015. IMF Working Paper No. 15/214.

¹⁰² <https://www.nu.nl/economie/6074386/btw-verlaging-zorgt-in-duitsland-voor-eerste-prijzdaling-in-vier-jaar.html>

¹⁰³ S.J.C. Hemels, 'Btw-verlaging, dat kan een politicus niet maken tegenover de kiezers', *Financieel Dagblad*, 9 juli 2020.

¹⁰⁴ <https://www.rollingpin.at/news/das-bringt-die-neue-umsatzsteuer-wirklich>

¹⁰⁵ Kamerstukken II, 7 juli 2020, nr. 2020-0000114784, V-N 2020/35.21, p. 6.

¹⁰⁶ Kavelaars voert aan dat een ander middel zoals een verlaging van de werkgeverslasten meer uitkomst biedt als oplossing om het bestedingsgedrag van consumenten te veranderen, zie in dit kader: P. Kavelaars, 'Btw-verlaging niet effectief om crisis op te lossen', *BNR*, 31 augustus 2020.

meer kan worden gespaard. Een prijsgerichte subsidie op specifieke goederen zet daarentegen wel aan tot de aankoop van producten, immers bij sparen levert dit geen extra geld op.

4.5 Btw-verlaging op specifieke goederen en diensten

De invoering van een nieuw laag tarief vergt aanpassingsvermogen van zowel de overheid als de bedrijven. Bestaande (computer)systemen moet worden aangepast waarbij de vraag is of, zoals in het geval van een tijdelijke verlaging, dit opweegt tegen de administratieve lasten.¹⁰⁷ Desondanks wordt er gesproken over een btw-verlaging van 9% naar 5% door diverse partijen.¹⁰⁸ Of de consument daadwerkelijk profijt heeft van de btw-verlaging is afhankelijk van de mate waarin de ondernemers de prijsverlaging doorberekenen.

4.5.1 Uitwerking in de praktijk

Dat de btw-verlaging niet altijd bij de consument terechtkomt, blijkt uit de praktijk.¹⁰⁹ De tijdelijke btw-verlaging op mondkapjes, ingevoerd vanwege de pandemie, is grotendeels door de ondernemers zelf opgestreken.¹¹⁰ Een prijsdaling van 10% zou gehaald worden bij een verlaging van de btw van 21% naar 9% in een gelijkblijvende markt. De werkelijke daling betrof in januari 2020 ten opzichte van december 2019 echter 3,5%. Dat is nog een voorbeeld waarbij de daling in eigen zak gestoken is in plaats van doorberekend in de prijs. Niet uit te sluiten valt dat e-books jarenlang met een lage of zelfs zonder winst zijn verkocht, een vorm van subsidiëring door de leveranciers. De prijs werd gelijkgesteld aan de prijs van fysieke boeken, met een verlaagd tarief, waardoor op e-books een mogelijk lagere winstmarge werd genomen vanwege het hogere tarief. Met de btw-verlaging wordt de subsidiëring beëindigd en de prijs voor de consumenten uiteindelijk niet beïnvloed.¹¹¹

4.6 Verhoging van de btw

In de politiek is diverse keren aangekaart dat vlees onder het reguliere tarief (21%) behoort en niet onder het verlaagde tarief (9%). Het onderwerp speelt al geruime tijd zo blijkt uit de verwerping van moties vanwege politieke redenen.¹¹² Een voorbeeld van btw-verhoging is die van podiumkunsten, een dienst met een lage elasticiteit. De prijs heeft een ondergeschikte rol aan de mate van waardering. Dit is hetzelfde in het geval van vlees voor een grote groep consumenten, het gebruik ervan is in zekere mate onafhankelijk van de prijs. Vanwege het afwijkende karakter van podiumkunsten treedt het substitutie-effect minder snel op.¹¹³ Bij populaire voorstellingen waarbij sprake is van een rage blijkt de prijs van een ticket irrelevant.¹¹⁴ In dit kader kan in mijn optiek een parallel worden getrokken naar de, in grote

¹⁰⁷ Kamerstukken II, 7 juli 2020, nr. 2020-0000114784, V-N 2020/35.21.

¹⁰⁸ Onder andere door het Groentenfruihuis en het platform Gezonde Boodschappen zie: <https://www.rtlnieuws.nl/economie/life/artikel/5188312/btw-verlaging-groente-en-fruit-5-procent>.

¹⁰⁹ Zie in dit kader ook het vergelijkend prijsonderzoek van een verlaagd btw-tarief op arbeidsintensieve diensten: Commissie van de Europese Gemeenschappen, 'Experiment met een verlaagd BTW-tarief voor bepaalde arbeidsintensieve diensten', COM(2003) 309, p. 23 t/m 26.

¹¹⁰ 'Vier op tien verkopers van mondkapjes staken btw-verlaging in eigen zak', *FD*, 2021.

¹¹¹ 'Effect BTW-verlaging op prijsontwikkeling digitale publicaties', V-N 2020/54.19.

¹¹² Bijvoorbeeld: M. L. Thieme, Motie 34300-XIII-148, 3 december 2015.

¹¹³ Het substitutie effect geeft het negatieve verband aan tussen de vraag naar een product en de prijs. Indien de prijs daalt neemt de vraag toe en vice versa. Bij een stijging van de prijs van het ene goed zal dit goed door een goedkoper alternatief vervangen worden.

¹¹⁴ Ford Foundation, 'The Finances of the Performing Arts, Vol. II: A Survey of the Characteristics and Attitudes of Audiences for Theater, Opera, Symphony, and Ballet in 12 US Cities.' New York: Ford Foundation (1974); bevestigd door: C. Langeveld, 'Economie van het theater', Breda: Langeveld Consultancy bv (2006).

mate populairder wordende, vegan-levensstijl. De prijs van biologische producten en vleesvervangers doen er niet toe als sprake is van een rage.

4.7 Schematische weergave

Het wettelijk kader van een verhoging van het btw-tarief op vlees ziet er schematisch als volgt uit. Dit schema is het uitgangspunt voor de bespreking van het integrale toetsingskader.

Moment van heffing	Door de gehele keten
Object van heffing	Dierlijke voedingsmiddelen
Subject van heffing	Consument/verbruiker
Maatstaf van heffing	Toegevoegde waarde
Tarief (structuur)	Een tarief (prijs / waarde)
Tarief (hoogte)	21%
Vrijstellingen	Geen
Uitvoerende instantie	Belastingdienst

Tabel 4.1 – Overzichtwetgeving btw-verhoging

4.8 Integraal toetsingskader

4.8.1 Internationaal raamwerk

Op EU-niveau worden verschillende tarieven toegestaan. Het minimum standaardtarief binnen een lidstaat op basis van de richtlijn is 15%. Naast het ‘normale’ tarief als uitgangspunt mogen twee verlaagde tarieven op specifieke goederen of diensten worden ingevoerd door lidstaten van minimaal 5%. Voedingsmiddelen en ingrediënten voor menselijke consumptie vallen in Nederland onder het verlaagde tarief van 9%. In andere landen vindt meer differentiatie plaats op bijvoorbeeld verschillende type goederen. Het Verenigd Koninkrijk maakt een splitsing tussen noodzakelijke ‘gezondere’ voeding zoals brood (0%) en ‘ongezonde’ extra’s zoals ijs (20%). Nederland heeft op dit moment twee verlaagde tarieven: 0% en 9%, er is geen ruimte voor een extra tarief.

De btw-heffing vindt zoveel mogelijk in lijn met het neutraliteitsbeginsel plaats. Vrijstellingen en verlaagde tarieven maken een inbreuk op dit beginsel. De btw mag niet fungeren als exportheffing waarbij vlees in andere landen geconsumeerd wordt.

4.8.2 Handhaafbaarheid

Tariefdifferentiatie kan worden toegepast in lijn met het neutraliteitsbeginsel op het moment dat voor de consument geen sprake is van soortgelijke eigenschappen. Vlees dient als eiwitrijk product in het dieet van de gemiddelde consument. Vervangers zoals vis of plantaardige eiwitten, nemen in mijn optiek, dezelfde plaats in op het bord van de consument. Dat het neutraliteitsbeginsel zich verzet tegen een tariefdifferentiatie tussen vis- en vlees is voor de hand liggend. Indien vleesvervangers (die ook in eiwitbehoefte voorzien) wél onder het verlaagde tarief vallen is tariefindeling makkelijker te handhaven voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst.

De btw-tariefverschuiving is eerder voorgekomen bij bijvoorbeeld e-books en mogelijk gebleken. Zowel de Belastingdienst als de ondernemer bezit een bestaande infrastructuur waarin deze tarieven zijn geïmplementeerd en kennis van de btw. Een verschuiving vereist oplettendheid en nauwkeurigheid maar past binnen de bestaande controlebevoegdheden van de Belastingdienst. De toename van complexiteit leidt mogelijk tot efficiency verlies en meer kosten.

4.8.3 Uitvoerbaarheid

Het maken van een specifieke wet is niet nodig. In Nederland is de geharmoniseerde btw in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) geïmplementeerd en aanverwante wetgeving.

De verschuiving van vleesproducten naar het normale btw-tarief is uitvoerbaar binnen de bestaande infrastructuur opgezet voor de heffing van omzetbelasting. Hoewel het wettelijk kader staat zijn de ICT-systemen niet klaar voor de wijziging. De toevoeging van een extra tarief is dus niet mogelijk vanwege het de tariefsstructuur in de richtlijn, die maximaal twee verlaagde tarieven toestaat naast het algemene tarief en daarnaast vanwege de beperkingen in de huidige ICT-systemen van de Belastingdienst.¹¹⁵

De hervorming van de veehouderij speelt niet alleen in Nederland een rol. In Duitsland heeft de Landbouwminister Julia Klöckner (CDU) verschillende financieringsopties belicht om de sector te hervormen. Een dierenwelzijnsheffing, een verhoging van het btw-tarief op vlees met daarnaast een algemene btw-verhoging.

De tabel geeft een weergave van de prijseffecten voor de consument op het moment dat de btw-verhoging wordt doorgevoerd en wordt afgewenteld op de consument.

verhoging prijs	categorie
- lage tarief (7%) naar het standaard btw-tarief (19%) - aparte belasting	
40 eurocent per kilo	vlees en worst
15 eurocent per kilo	kaas en boter
2 eurocent per kilo	zuivel en eieren
Totaal voor de consument zo'n €35 per jaar aan hogere lasten op dierlijke producten	

Tabel 4.2 – Tariefopties btw-verhoging

Duitsland hangt de voorkeur voor de verhoging van het verlaagde tarief naar het standaardtarief aan. Andere opties blijken wél mogelijk, maar vanwege de lagere administratieve kosten en snellere uitvoeringsmogelijkheden ligt de voorkeur bij het verhogen van de btw.¹¹⁶ Een afweging die bij de invoering in Nederland meegenomen dient te worden.

¹¹⁵ Zie hiervoor de Brief aan de regering over de Fiscale moties en toezeggingen Prinsjesdag aan Tweede Kamer, Kamerstukken II 2020/21, 35570, IX, nr. 5, pagina 14.

¹¹⁶ 'Machbarkeitsstudie zur rechtlichen und förderpolitischen Begleitung einer langfristigen Transformation der deutschen Nutztierhaltung', *Redeker Sellner Dahs* (2021).

4.8.3 Fraudebestendigheid

De afbakening van de specifieke (vlees) producten behorend onder het normale tarief bepalen in hoeverre de mogelijkheid tot discussie mogelijk blijkt. Het onderbrengen van alle dierlijke of eiwitrijke producten beperkt de mogelijkheid om onder de heffing uit te komen door het weghalen van de mogelijkheid om vlees anders te kwalificeren. In het kader van de doelmatigheid voor de volksgezondheid dan wel de milieukosten is een verhoging doorvoeren over alle dierlijke producten niet gepast.

4.8.4 Doelmatigheid

De btw blijkt niet doelmatig als instrument om prijzen te corrigeren voor interne of externe effecten.¹¹⁷ Er is geen zekerheid in de doorberekening van de verhoging in de prijs aan de consument waardoor de lasten ongewenst bij de producent of leverancier kunnen eindigen. Op die manier blijft het onzeker of de verbruiker met gezondheidsschade of de uitstoot genererende partijen in de keten worden belast. Daarnaast leiden vrijstellingen binnen de btw en tariefdifferentiatie tot economische verstoringen en welvaartsverliezen.¹¹⁸ Door de aanpassing van het verlaagde tarief naar het standaardtarief voor specifieke goederen blijft het doel van het verlaagde tarief - belastingdruk verminderen voor lagere inkomens - uit. Vanwege de belastingderving hebben met name hoge inkomens profijt van een verlaagd tarief. Het gelijktrekken van btw-tarieven zoals Nieuw-Zeeland heeft gedaan geeft meer welvaartswinst.¹¹⁹ Een gevolg van een ad valorem heffing is dat eenzelfde percentage over de toegevoegde waarde wordt berekend. Kiloknallers zullen dus met hetzelfde percentage worden verhoogd over een lagere prijs dan biologische vleesproducten.

Volksgezondheid

In het kader van de volksgezondheid zal de btw-verhoging op specifieke eiwitproducten enkel zorgen voor een verminderd gebruik wanneer de belasting wordt doorberekend aan de consument. Indien dit gebeurt verhoogt de btw niet enkel de prijs van vlees maar ook van andere vergelijkbare producten (lees: vleesvervangers). Het gevaar bestaat in het geval van doorberekening van de verhoging op alle producten dat de consument onverminderd de keuze voor vlees blijft maken. Immers op dit moment is vlees goedkoper dan vleesvervangers.

Milieueffecten

De vleesvervangers of minder milieubelastende producten die wel in dezelfde behoefte als vlees voorzien in de ogen van de consument, vallen op basis van het neutraliteitsbeginsel niet onder het verlaagde tarief. Hiermee wordt het doel van het creëren van een shift richting minder milieubelastende producten voorbij geschoten.

Belastingopbrengsten

De toename in complexiteit waarbij mogelijk een toename in kosten zal ontstaan past wel bij de doelstelling van vermindering tot vleesconsumptie maar beperkt de opbrengst generatie waarvoor de btw bij uitstek bedoeld is.

¹¹⁷ IMF, Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands, *IMF* country report No. 16/46 (2016); CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw' (2014).

¹¹⁸ CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw', p.7 (2014).

¹¹⁹ IMF, Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands, *IMF* country report No. 16/46 (2016); CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw' (2014).

4.9 Conclusie

De btw is geschikt om (algemene)opbrengsten te genereren maar niet ter compensatie van gerichte milieuschade. Verzwarende lasten via de btw blijven, indien niet volledig afgewenteld op de consument, hangen bij de ondernemer. De gezondheidsschade wordt, naast de milieuschade op deze manier niet met zekerheid beperkt. De kiloknallers blijven, in het geval van volledige afwenteling, vanwege verhoudingsgewijs nog steeds aantrekkelijker dan de soortgelijke maar wel milieuvriendelijke of gezondere producten. Kortom een algehele btw-verhoging sorteert een merkbaar, eventueel afschrikkend effect op hoge bedragen maar schrikt niet genoeg af qua prijsverhoging voor specifieke producten. De doelstelling van de vermindering van vleesconsumptie of het internaliseren van de prijs van milieuschade wordt hiermee niet bereikt.

De volgende tabel geeft het aantal toegekende punten weer per toetsingsonderdeel. Het minimaal haalbare is een één en het maximaal haalbare als score per onderdeel is een vijf.

Aantal toegekende punten op basis van hetgeen besproken in hoofdstuk vier:

De integratie mogelijkheid binnen het Europeesrechtelijk kader	4 punten
Handhaafbaarheid	4 punten
Uitvoerbaarheid	4 punten
Fraudebestendigheid	4 punten
Doelmatigheid: - volksgezondheid	1 punt
Doelmatigheid: - Milieu	1 punt

Tabel 4.3 - Puntentoekening btw-verhoging

5. Vleestaks als bijzondere verbruiksbelasting

Een nieuwe belasting, een extra btw-tarief of toch een specifieke verbruiksbelasting heffen. Hoofdstuk vijf staat in het teken van de laatste mogelijkheid. Andere landen hebben de invoering van een specifieke verbruiksbelasting ingezet. Zo heeft Denemarken voor een korte periode de vettaks toegepast. In Nederland is de politieke aandacht inmiddels ook gevestigd op de invoering van een specifieke vleestaks.¹²⁰ De deelvraag die centraal staat in dit hoofdstuk luidt:

'Is de invoering van een specifieke verbruiksbelasting haalbaar in het kader van de doelstellingen: verbeteren van de volksgezondheid en het internaliseren van de milieukosten?'

5.1 Bouwstenen voor een beter belastingstelsel

Uit het rapport *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel* gepubliceerd in 2018 blijkt beleid steeds lastiger uitvoerbaar vanwege een toename in complexiteit. Een voorbeeld hiervan is de invoering van de vliegtaks waar, na heel wat jaar, nu pas een belasting op de milieubelastende uitstoot wordt geheven.¹²¹ Fiscale prikkels zijn makkelijker uitvoerbaar dan het invoeren van subsidies, hiervoor bestaat meer aanvullende regelgeving wat het proces lastiger - en hierdoor minder uitgevoerd - maakt. De ingevoerde regelingen die achteraf niet effectief blijken worden vaak niet afgeschaft maar blijven dan - ineffectief bestaan. Het laten bestaan van ineffectieve regelgeving maakt dat de werkdruk binnen de Belastingdienst cumuleert.¹²²

5.2 Belasting op 'ongezonde' producten

De vettaks en de suikertaks zijn voorbeelden van specifieke verbruiksbelastingen op producten. Deze voorbeelden geven een beeld bij de (on)mogelijkheden bij de effectiviteit.

5.2.1 Vettaks

Het aantal mensen met overgewicht stijgt wereldwijd.¹²³ Als gevolg hiervan voert Denemarken eind 2011 als eerste land ter wereld een belasting in op vette voedingsmiddelen om deze ongewenste trend een halt toe te roepen. De introductie van de vettaks in Denemarken was van korte duur. Na iets meer dan een jaar wordt de belasting afgeschaft als gevolg van extreem hoge prijzen en ontslagen in de voedingsindustrie. Ondanks de forse prijsverhoging doorgevoerd door de producenten bleef men vet voedsel consumeren net over de grens in Duitsland. Hierdoor namde gezondheidsschade niet af en werdde milieuschade verplaatst..¹²⁴

5.2.2 Suikertaks

De WHO geeft het advies aan landen om suikerhoudende dranken te belasten met als doel het verminderen van suikerinname. Wereldwijd hebben 43 landen een suikertaks ingevoerd, waaronder tien Europese landen.¹²⁵ Een prijsverhoging van 10% leidt tot een verminderde consumptie van suikerhoudende dranken met 10%, een veelbelovende maatregel om het gedrag aan te passen zo lijkt

¹²⁰ M.L. Thieme & J. Klaver Motie 34775-38, 2 november 2017.

¹²¹ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/milieubelastingen/vliegbelasting>.

¹²² 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', p. 19. (2018).

¹²³ F. Delpeuch, B. Maire, E. Monnier, & Holdsworth (2009).

¹²⁴ V. Petkantchin, 'Nutrition taxes', *IEM's Economic Note* (2013).

¹²⁵ Deze ambitie blijkt uit het Nationaal Preventieakkoord (NPA).

het.¹²⁶ Uit gegevens van een vergelijkend onderzoek naar de invoering van een suikertaks in het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Noorwegen blijkt dat de verkoop van frisdrank waar de suikertaks in de prijs is opgenomen, is afgenomen. In het Verenigd Koninkrijk zijn zelfs correlaties gevonden tussen de suikertaks en de afgenomen vraag naar frisdrank. De producenten zijn met minder suiker gaan produceren. Onduidelijk is of de verminderde suiker toevoegingen in frisdrank zijn ontstaan vanwege een maatschappelijke shift naar een gezondere levensstijl of daadwerkelijk door de suikertaks.¹²⁷

5.3 Juridische grenzen

Lidstaten zijn bevoegd om een indirecte belasting in te voeren naast de omzetbelasting en over accijnsgoederen.¹²⁸ De verbruiksbelasting wordt geheven over de andere belastingen heen. Er mag geen belasting worden ingevoerd zoals aangegeven in hoofdstuk 2 met het karakter van de omzetbelasting.¹²⁹ Een omzetbelasting heeft een algemene strekking, het ontbreken hiervan is voldoende om aan te nemen dat er geen strijdigheid is. De belasting mag in het handelsverkeer geen grensformaliteiten creëren.¹³⁰

In tegenstelling tot accijnzen ziet deze specifieke verbruiksbelasting op niet-geharmoniseerde accijnsgoederen. Vlees wordt niet-geharmoniseerd belast op EU-niveau en valt enkel onder de werking van het 'reguliere' unierecht.¹³¹ Onderscheid maken op basis van biologisch en niet-biologisch vlees is toegestaan.¹³² Objectieve kenmerken rechtvaardigen tariefdifferentiatie, het gebruik van keurmerken rechtvaardigt een tariefdifferentiatie.¹³³

5.4 Schematische weergave

De vormgeving van een specifieke verbruiksbelasting zou als volgt kunnen. Deze tabel dient als uitgangspunt voor het integrale toetsingskader in 5.5.

Moment van heffing	Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Vlees, vleesproducten én producten die vlees bevatten (GN02, GN16 en GN21)
Subject van heffing	Groot- en detailhandel en horeca
Maatstaf van heffing	prijs / waarde inclusief belastingen (ad valorem)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort
Tarief (hoogte)	Merkbaar het dient afschrikkend te werken (meer dan 15%

¹²⁶ A.M. Teng, 'Impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases and dietary intake: Systematic review and meta-analysis', *Obesity Reviews*, 2019. 20(9): p. 1187-1204.

¹²⁷ Briefrapport 2020-0112, 3 september 2020.

¹²⁸ Artikel 1, derde lid, laatste volzin richtlijn 2008/118/EG van de Raad.

¹²⁹ Op grond van artikel 401 Btw-Richtlijn 2006/112/EG.

¹³⁰ Dit staat de horizontale accijnrichtlijn toe.

¹³¹ VWEU.

¹³² Artikel 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."

¹³³ HvJ 07 maart 2017, C-390/15 (RPO), r.o. 41.

	prijsverhoging ¹³⁴⁾
Vrijstellingen	Enkel noodzakelijke uitzonderingen
Uitvoerende instantie	Combinatie van de belastingdienst en NVWA

Tabel 5.1 – Wetgevingsoverzicht bijzondere verbruiksbelasting op vlees

5.5 Toetsen integraal toetsingskader

5.5.1 Handhaafbaarheid

De mate waarin een nieuwe verbruiksbelasting direct zal worden nageleefd is, gezien de complexiteit, niet aannemelijk voor de volle 100%. Eenduidige afbakening van definities zal nodig zijn om concrete toepassing mogelijk te maken. De administratieve lasten van zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst zullen toenemen met mogelijke non-compliance. Zeker in de beginfase waarbij toepassing niet is uitgekristalliseerd. De afbakening van definities kan gebeuren aan de hand van algemeen taalgebruik of de bestaande GN-codering. Een voordeel daarvan is dat ondernemingen deze codering reeds gebruiken en duidelijkheid bestaat over sommige grensgevallen. Vlees valt in drie categorieën in te delen:

1. Uitsluitend vlees en eetbare slachtafval¹³⁵;
2. vlees, eetbare slachtafval en bereidingen van vlees, zoals worst en conserven¹³⁶; of
3. vlees, eetbare slachtafval en bereidingen van vlees en alle producten van menselijke consumptie die vlees bevatten¹³⁷.

De complexiteit zal aanzienlijk toenemen indien alle producten met vlees erin verwerkt onder de heffing vallen. Zowel zuiver vlees als verwerkt vlees in een kant-en-klaar maaltijd zal onder de heffing vallen. Het weglaten van verwerkt vlees in de heffing in de vorm van een vrijstelling leidt tot rechtsongelijkheid. Verwerkt vlees in producten in de supermarkt valt onder hoofdstuk 21 van de GN-codering en zou niet onder de heffing vallen. Vlees door de (horeca)ondernemer ter plekke verwerkt valt onder hoofdstukken 2 en 16 van de GN-codering en wordt wel in de heffing betrokken. Geïmporteerd vlees, ook verwerkt vlees valt logischerwijs in de heffing aangezien het verbruik binnen Nederland plaatsvindt. Het uitsluiten van verwerkt vlees valt niet te rechtvaardigen dan wel te handhaven.

Tariefstructuur gebaseerd op kenmerken van het product rechtvaardigen tariefdifferentiatie. In het geval van een ad valorem-tarief zal juist de consument in de richting van de goedkopere producten duwen. In plaats van directe vermindering zal wellicht eerst naar andere goedkopere 'kiloknallers' worden uitgeweken. De productieprijzen zal zo alleen maar geforceerd laag gehouden worden wat in alle waarschijnlijkheid niet leidt tot een 'gezonder' stukje vlees.

¹³⁴ A. Leal, J. Lopez-Laborda e.a., 'Cross-border shopping: a survey, *International Advances Economic Research*, 2010, p.16.

¹³⁵ GN hoofdstuk 2.

¹³⁶ GN hoofdstuk 2 en 16.

¹³⁷ GN hoofdstuk 2, 16 en 21.

5.5.2 Uitvoerbaarheid

De uitvoerende instantie zal in alle waarschijnlijkheid de Belastingdienst betreffen. Gebruik van de bestaande infrastructuur en sanctiemogelijkheden staat open. De ICT-systemen van de Belastingdienst lijken niet klaar voor de implementatie van een nieuwe nationale verbruiksbelasting.¹³⁸ Desondanks is het niet onmogelijk, ‘*Waar een wil is, is een weg*’ zegt Jeroom Remmers van de TAPP Coalitie.¹³⁹ Onze Duitse burens hebben lang gewerkt aan een uitvoerbaarheidsrapport voor een heffing op vlees en zuivel, de eiwitproducten zoals in het vorige hoofdstuk aangehaald. Hoewel zij kiezen voor een btw-verhoging op vlees van 7% naar 19%, omdat dit sneller en eenvoudiger doorgevoerd kan worden, zien zij wél de mogelijkheden.¹⁴⁰

Ondanks dat de Belastingdienst aangeeft op dit moment geen capaciteit te hebben voor de invoering van een nieuwe belasting, zou het opruimen van ineffectieve belastingmaatregelen enorm helpen. Een voorbeeld van een tijdelijke maatregel die regelmatig terugkomt in het politieke debat maar nooit is afgeschaft is het ‘kwartje van Kok’.¹⁴¹ Cumulatie van ingevoerde belastingen maakt de complexiteit groter en vergt veel van het personeel. Kritisch zijn op huidige maatregelen en belastingen biedt mogelijkheden in het verkrijgen van ruimte binnen de werkdruk.¹⁴²

5.5.3 Fraudebestendigheid

De GN-classificatie van goederen is gestaafd op objectieve kenmerken wat de rechtvaardigheid vergroot en de kans op fraude minder aannemelijk maakt. Reclame of wijze van presentatie is niet relevant in dit geval. De brede grondslag, mits aangehaakt bij de GN-codering, sluit grenseffecten uit. De heffing omvat verwerkte producten uit het buitenland waardoor inkoop in het buitenland, het grenseffect, niet mogelijk wordt gemaakt om de heffing te omzeilen. Een andere mogelijkheid is om aan te sluiten bij taal.¹⁴³ Op productverpakkingen is het verplicht te vermelden welke ingrediënten in een product zijn verwerkt met percentages.¹⁴⁴ Zodra vlees verwerkt zit in het product wordt er geheven.

Het heffingsmoment speelt een belangrijke rol bij de reikwijdte. Een heffing laat in de keten vereist de meest ruime GN-code omschrijvingen om zo de kant-en-klaar maaltijden in de heffing te betrekken of aanhaken bij de Nederlandse taal.

5.5.4 Doelmatigheid

Volksgezondheid

De consumptie van vlees moet in zijn geheel naar beneden. Naast het ‘gewone’ stuk vlees zijn producten waar vlees in is verwerkt ook schadelijk voor de gezondheid. Hierbij past een heffing over alle producten van of met vlees het meest. Hoofdstuk 21 (GN21) van de GN-classificatie omvat de meeste

¹³⁸ Blijkt uit interviews afgelegd door EY (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/make-it-work.-doorlichting-directie-iv-de-belastingdienst>) & KPMG (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/onderzoek-iv-portfolio-belastingdienst>).

¹³⁹ Een coalitie van boeren, voedselbedrijven, gezondheid-, milieu, dierenwelzijn- en jongerenorganisaties (<https://tappcoalitie.nl/nieuws/15953/reactie->).

¹⁴⁰ https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/Tiere/Nutztiere/machbarkeitsstudie-borchert.pdf?__blob=publicationFile&v=8.

¹⁴¹ W. Heck, ‘Het kwartje van Kok is nooit teruggegeven.’, *NRC*, 27 juni 2012.

¹⁴² ‘De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees’, Rapport EY, p. 5, Februari 2021.

¹⁴³ Beschreven in de Van Dale: spiermassa van mensen en dieren.

¹⁴⁴ De Warenwet verplicht dit in Nederland.

producten en is het meest passend. Ondanks dat de afbakening moeilijk wordt, omdat de verwerking van vlees in ieder product moet worden beoordeeld en belast, staat dit in verhouding tot het doel. De ernstige gevolgen van vleesconsumptie maakt dat in mijn optiek de complexiteit gerechtvaardigd wordt.¹⁴⁵

Milieueffecten

Het belasten van milieuschade dient zo vroeg mogelijk in de keten te gebeuren om de kosten van alle schaden mee te nemen. Een heffing zo dicht mogelijk bij het moment van slachten past in dit kader het meest. Het heffen van een verbruiksbelasting gebeurt meer aan het eind van de keten, of wel bij de (horeca) ondernemers of de consument. Tariefdifferentiatie op basis van een keurmerk, in het voordeel van biologische productie, is slechter voor het milieu. Hoe onethisch ik de massa dierenindustrie dan ook vind, het is minder vervuilend dan biologische productie.¹⁴⁶ In het kader van de doelstellingen voor het milieu is een voordeliger tarief op biologische incentives en producten niet juist.

Belastingopbrengsten

Een gedragsveranderende belasting werkt grondslagerosie in de hand. De daling in de consumptie heeft een verminderde belastingopbrengst tot gevolg. Het genereren van overheidsinkomsten gebeurt via de omzetbelasting, een verhoging van het tarief of afschaffen van de verlaagde tarieven is minder (arbeids)intensief. De invoering van een specifieke nieuwe verbruiksbelasting vergt veel nieuwe kennis en specialisatie waardoor de opbrengsten vallen (grotendeels) weg tegen uitgaven.

5.6 Conclusie

De invoering van een bijzondere verbruiksbelasting aan het einde van de keten kan mogelijk een daling in de consumptie teweeg brengen. Van belang is dat de heffing een brede grondslag heeft zodat alle producten waar vlees in zit in de heffing worden betrokken. Om dit uitvoerbaar te maken is er nieuwe kennis, nieuwe systemen en simpelweg mankracht nodig. Binnen de Belastingdienst zou schoonschip maken van oudere, wellicht niet effectief gebleken, regelingen zorgen voor beschikbare medewerkers die zich dan kunnen focussen op deze nieuwe heffing. Het behalen van belastingopbrengsten kan niet worden gedefinieerd als doel, het doel is juist verminderen van de consumptie en daarmee de belastingopbrengsten.

Aantal toegekende punten op basis van hetgeen besproken in hoofdstuk vijf:

De integratie mogelijkheid binnen het Europeesrechtelijk kader	4 punten
Handhaafbaarheid	3 punten
Uitvoerbaarheid	2 punten
Fraudebestendigheid	4 punten
Doelmatigheid: - volksgezondheid	4 punten
Doelmatigheid: - Milieu	4 punten

Tabel 5.2 – Puntentoekenning bijzondere verbruiksbelasting op vlees

¹⁴⁵ Zie in dit kader: <https://www.who.int/news-room/q-a-detail/cancer-carcinogenicity-of-the-consumption-of-red-meat-and-processed-meat>.

¹⁴⁶ 'Organic meat production just as bad for climate, study finds', *The Guardian*. (2020)

6. Conclusie

6.1 Inleiding

De conclusie is een weergave van de belangrijkste (knel)punten per invoeringsoptie. Eerst zal de overall conclusie worden gegeven en vervolgens aandachtspunten voor het bedrijfsleven en de overheid. Het schema opgenomen in 6.5 is een samenvatting van hetgeen in eerdere hoofdstukken per onderdeel is besproken met aan het einde een totaalscore. De scriptie wordt afgesloten met mijn algehele aanbeveling.

6.2 Algemeen

De klimaatdoelen zijn in zicht en grote bedrijven zoals Shell worden aangesproken op hun bijdrage aan de milieverbetering. De manier waarop we tot de doelstellingen komen is niet eenduidig. Naast fiscale regelgeving is het van belang om duidelijke en ondersteunende maatregelen in te stellen. Te denken valt aan subsidiëring van vleesvervangers of coderingen waar in het kader van duurzaamheid voordelen bij komen kijken. Reclame campagnes en informatie naar het publiek is belangrijk om vleesconsumptie af te remmen en bewustwording te creëren door onder andere de invoering van een vleestaks.

6.3 Bedrijfsleven

Voor het bedrijfsleven zal ongeacht welke heffing wordt ingevoerd de complexiteit toenemen. Ofwel, voor een nieuwe belasting zal nieuwe kennis en inregeling van de ERP-systemen nodig zijn of een verandering van het tarief vraagt wijzigingen in het huidige systeem. Qua vergunningsaanvragen zal niet veel veranderen, want bij een slachttaks zal op bestaande vergunningen worden gehandeld.

6.4 Overheid

De Belastingdienst is op dit moment, met de nadruk op dit moment, niet in staat om een nieuwe belasting door te voeren. De controle zal beperkt blijven en de ICT-systemen zijn er niet klaar voor. Hierin valt, indien inefficiënte maatregelen geschrapt worden, veel ruimte te behalen waardoor het wél mogelijk wordt gemaakt.

6.5 Schematische samenvatting per invoeringsmogelijkheid

Integraal toetsingskader	Slachttaks
Handhaafbaarheid	<ul style="list-style-type: none">- Reële kans op afwijkingen in de naleving zeker in de beginfase vanwege reeds aanwezige druk bij de Belastingdienst en de implementatie van regelgeving door bedrijven kost tijd
Uitvoerbaarheid	<ul style="list-style-type: none">- Aansluitmogelijkheden bij bestaande controles op UBN-locaties- Mogelijk beperkingen van sancties indien de uitvoering bij andere partijen dan de Belastingdienst komt te liggen
Fraudebestendigheid	<ul style="list-style-type: none">- De vrijstellingen moeten goed gemonitord worden- Uitkristalliseren van begrippen

Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> - Grenseffecten kunnen ontstaan door het uitwijken voor het slachten naar omliggende landen - De heffing dient met name ter internalisatie van de milieukosten - Deze heffing leent zich niet voor het nastreven van gezondheidsdoelstellingen vanwege het moment van heffing
Aanbeveling	<p>Het invoeren van een slachttaks op Nederlands niveau heeft niet de voorkeur. Grenseffecten maken het mogelijk om - onder de vrijstelling - dieren net over de grens te slachten en in Nederland te consumeren. Voornoemde heeft tot gevolg dat de milieukosten voor zowel de verbruiker als de producent niet worden geïnternaliseerd. Het effect op de volksgezondheid zal, gezien de uitwijkmogelijkheden, beperkt of zelfs onmerkbaar blijven. De veehouderijen die wel slachten in Nederland en de heffing doorberekenen komen qua prijsniveau nadelig uit ten opzichte van de veehouderijen die over de grens slachten. De mogelijkheid tot afwenteling is zeer beperkt.</p> <p>Op Europees niveau is de invoering van een slachttaks wél effectief. Grenseffecten zijn beperkter en de verschillen tussen veehouderijen binnen de EU worden geharmoniseerd waardoor afwenteling - in het licht van de concurrentiepositie - in theorie werkbaar wordt. Gezien de unanimitieit die nodig is voor de invoering is de kans op invoering op EU niveau op korte termijn niet reëel.</p>
Aantal toegekende punten	Totaal: 17 punten

Integraal toetsingskader	Verhoging btw-tarief
Handhaafbaarheid	<ul style="list-style-type: none"> - Verschuiving binnen de bestaande omzetbelasting - Belastingdienst heeft eerdere tariefswijzigingen succesvol doorgevoerd
Uitvoerbaarheid	<ul style="list-style-type: none"> - Belastingdienst heeft bestaande ICT-systemen - De btw is reeds verhoogd van 6% naar 9% een nieuwe wijziging is mogelijk
Fraudebestendigheid	<ul style="list-style-type: none"> - Afbakening van belang maar geen nieuwe risico's in vergelijking met de bestaande tariefdifferentiaties
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> - In het geval van volledige afwenteling remt het mogelijk de consumptie maar geen afschrikkend effect - De belasting genereert opbrengsten maar mag niet voor specifieke doeleinden in het kader van het milieu worden besteed - Milieuschade blijft ontstaan en wordt niet (volledig) in de prijs geïnternaliseerd
Aanbeveling	Het grootste knelpunt is gelegen in de afwenteling van het verhoogde tarief. De praktijk leert dat verlaagde tarieven niet altijd merkbaar zijn

	door de consument en vice versa. Hetgeen niet in lijn met de doelstelling om de consumptie te belasten in het geval de heffing eindigt bij de ondernemer. In het geval dat afwenteling plaatsvindt leidt dit tot hogere prijzen van versproducten. Met een verhoging van het tarief is geen afschrikkend effect (>15%) bereikt waardoor het in verhouding meer effect heeft op de lage inkomens. De complexiteit van de omzetbelasting zal enkel toenemen vanwege een nieuwe verschuiving. De doelstellingen: verbeteren van de volksgezondheid en het internaliseren van de milieukosten worden beide niet gehaald. Een verhoging van het btw-tarief is juridisch haalbaar, maar niet passend.
Aantal toegekende punten	Totaal: 18 punten

Integraal toetsingskader	Specifieke verbruiksbelasting
Handhaafbaarheid	<ul style="list-style-type: none"> - Duidelijke afbakening vereist (eenduidig, breed en helder) - Verzwaarde administratieve lasten voor het bedrijfsleven waarbij weerstand wordt verwacht
Uitvoerbaarheid	<ul style="list-style-type: none"> - Mogelijk beperkingen bij het opleggen van sancties indien de uitvoering bij andere partijen dan de Belastingdienst komt te liggen - Opschoning binnen bestaande heffingen van de Belastingdienst vereist om het benodigd personeel om te scholen
Fraudebestendigheid	<ul style="list-style-type: none"> - Aanhaken bij de hoofdstukken 2, 16 of 21 van de GN om de mogelijkheid tot ontgaan van de heffing door verwerking van vlees in andere producten niet mogelijk te maken - Nieuwe duidelijke taalkundige uitleg zonder vrijstellingen maakt de reële kans op fraude kleiner
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> - In het kader van de volksgezondheid past deze heffing het meest vanwege het afschrikkende karakter door de prijsstijging aan het eind van de keten - Massa industrie is beter voor het milieu. Biologisch vlees zal in verhouding meer in prijs stijgen dan de goedkopere kilo knaller (in het geval van een ad valorem tarief). - Tariefdifferentiatie op basis van keurmerken is wenselijk om naast consumptievermindering ook de ethische productie van vlees in stand te houden.
Aanbeveling	De invoering vergt tijd en moeite. De ict-systemen van de Belastingdienst zijn op dit moment nog niet klaar voor de invoering maar het herzien van bestaande ineffectieve heffingen maakt personeel vrij. Compliance van belastingplichtigen zal in het begin moeizaam verlopen, maar indien rekening wordt gehouden met een overgangperiode is het niet onmogelijk. Bedrijven hebben regelmatig met veranderende wet- en regelgeving te maken. De fraudebestendigheid wordt ingeperkt als er geen differentiatie komt

	tussen biologisch en niet-biologisch vlees. Hoewel biologisch vlees moreel wenselijk is, is het schadelijker voor het milieu. Een specifieke verbruiksbelasting pakt twee doelstellingen in een klap: enerzijds het bevorderen van de volksgezondheid, anderzijds de milieueffecten (met ethische bezwaren buiten beschouwing gelaten) vanwege de efficiëntere productie.
Aantal toegekende punten	Totaal: 21 punten

Samenvattend haalt geen van alle opties het tot de 30 punten. Wat opvalt is dat ze vrij dicht bij elkaar eindigen. De twee hoofddoelen, namelijk: 1. De vermindering van vleesconsumptie ten behoeve van de volksgezondheid en 2. Het internaliseren van de milieukosten, kunnen door geen van deze opties beide volledig bereikt worden. Het verschil in het moment van heffing maakt ook het verschil in welk doel wordt behaald. Vroeg in de keten heffen internaliseert de milieukosten, laat in de keten heffen verminderd mogelijk de consumptie. Een heffing op EU-niveau zou grenseffecten beperken en de grootste milieuvoordelen opleveren. Toch is een nationale heffing een goed startpunt, omdat het niet aannemelijk is dat de EU snel unanimiteit bereikt. Op nationaal niveau is de beste optie het invoeren van een specifieke verbruiksbelasting. De consumptie wordt geremd waardoor zowel de milieuschade als de schade aan de volksgezondheid afneemt.

Bibliografie

- Backus, G.B.C. van Mil, E.M. Meeusen, M.J.G. (2012). 'Kosten die de kassabon niet halen: verborgen kosten van negatieve externe effecten in de voedselketen', *LEI-rapport*, juni 2012.
- Benedek, D. de Mooij, R.A. & P. Wingender, P. (2015). 'Estimating' VAT pass through. *IMF Working Paper* No. 15/214.
- Delpeuch, F. Maire, B. Monnier, E. & Holdsworth. (2009). 'Globesity: a planet out of control?'. London: Sterling, 2009.
- Financieel Dagblad. (2021). 'Vier op tien verkopers van mondkapjes staken btw-verlaging in eigen zak', *FD*, geraadpleegd van <https://fd.nl/economie-politiek/1373115/vier-op-tien-verkopers-van-mondkapjes-staken-btw-verlaging-in-eigen-zak>
- Garrington, D. (2020). 'Organic meat production just as bad for climate, study finds', *The Guardian*, Geraadpleegd van <https://www.theguardian.com/environment/2020/dec/23/organic-meat-production-just-as-bad-for-climate-study-finds>
- Happé, R.H. (2002). 'fiscale discriminatie en de kunst van het wetgeven'. *WFR* (553).
- Heck, W. (2012). 'Het kwartje van Kok is nooit teruggegeven.', *NRC*, 27 juni 2012.
- Hemels, S. (2020). 'Btw-verlaging, dat kan een politicus niet maken tegenover de kiezers'. *Financieel Dagblad*, geraadpleegd van <https://fd.nl/opinie/1350577/btw-verlaging-dat-kan-een-politicus-niet-maken-tegenover-de-kiezers>
- Kavelaars, P. (2020). 'Btw-verlaging niet effectief om crisis op te lossen'. *BNR*, geraadpleegd van <https://www.bnr.nl/nieuws/economie/10419596/btw-verlaging-niet-effectief-om-crisis-op-te-lossen>
- Khaddari, R. Wolthuizen, J. (2018). 'Btw-verhoging: afwentelen op de klant of niet'. *Het Parool*, geraadpleegd van <https://www.parool.nl/nieuws/btw-verhoging-afwentelen-op-de-klant-of-niet~b09f1d51/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>
- Langeveld, C. (2006). 'Economie van het theater'. Breda: Langeveld Consultancy bv.
- Petkantchin, V. (2013). 'Nutrition taxes: the costs of Denmark's fat tax.'. *IEM's Economic Note*.
- Rees, W.E. (1992). 'Ecological footprints and appropriated carrying capacity: what urban economics leaves out'. *Sage Journals*, (1/10).
- Shaw, J. Slemrod, J. & Whiting, J. (2010). 'Administration and Compliance'. J.A. Mirrlees (red.), Dimension of Tax Design. *The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2010.
- Smith, A. (2008) 'The Wealth of Nations', 1776, Book V, Chapter II, Appendix to articles I and II, *Wilder Publications*, Radford, VA 2008, p. 619
- Schmidt, C. (2020). 'EU legt zich vast op strenger klimaatdoel voor 2030', *Trouw*, geraadpleegd van <https://www.trouw.nl/buitenland/eu-legt-zich-vast-op-strenger-klimaatdoel-voor-2030~bd1eb16b/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.
- VN Vandaag. (2020). 'Effect BTW-verlaging op prijsontwikkeling digitale publicaties; verschil in

meetresultaten'. *V-N* 2020/54.19, geraadpleegd van <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/vn-vandaag/effect-btw-verlaging-op-prijzontwikkeling-digitale-publicaties-verschil-in-meetresultaten/>

Voermans, T. (2019). 'Staat verliest Urgenda-zaak bij Hoge Raad en moet extra CO₂-maatregelen nemen'. *AD*, geraadpleegd van <https://www.ad.nl/binnenland/staat-verliest-urgenda-zaak-bij-hoge-raad-en-moet-extra-co2-maatregelen-nemen-br~a03abe89/>

Weber, D.M. (1998). 'Interne situaties, omgekeerde discriminatie en het gemeenschapsrecht: de grenzen worden opnieuw getrokken'. *WFR* 1998/1499.

Wijtvliet, L.W.D. (2014). 'Direct versus indirect: een diffuse dichotomie'. *MBB* 10 (02).

Jurisprudentie

Rechtbank

Rechtbank 26 mei 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:5337.

Hoge raad

HR 28 maart 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008, BNB 2001/241.

Hof van justitie

HvJ 16 december 1992, C-208/91.

HvJ EG 17 september 1997, C-130/96, ECLI:EU:C:1997:416.

HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. (Halifax)

HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, r.o. 18. (Banca di Cremona)

HvJ 11 oktober 2007, C-283/06, ECLI:EU:C:2007:598 (Kögáz)

HvJ 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:2010:742

HvJ 27 februari 2014, C-82/12, EU:C:2014:108

HvJ 5 maart 2015, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149. (Statoil Fuel & Retail)

HvJ 07 maart 2017, C-390/15, r.o. 41. (RPO)

HvJ 3 maart 2021 C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163. (Promociones Oliva Park SL)

Europees hof voor de Rechten van de Mens

EHRM 14 mei 2013, ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD06652911. (NKM t. Hongarije)

Kamerstukken

'Voorstel van een wet van het lid Van Raan tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag in verband met de invoering van een belastingheffing op slachtvee (Wet slachtbelasting)', Memorie van Toelichting, 5 maart 2021, nr. 3.

Kamerstukken II, 7 juli 2020, nr. 2020-0000114784, *V-N* 2020/35.21.

Kamerstukken II, 2020D51162, 9 december 2020.

Kamerstukken II 2020/21, 35570, IX, nr. 5.

Klimaatakkoord, 28 juni 2019, Klimaatakkoord, 28 juni 2019, Klimaatakkoord, den Haag, 28 juni 2019, vindplaats:

<https://www.klimaatakkoord.nl/documenten/publicaties/2019/06/28/klimaatakkoord>.

M. L. Thieme, Motie 34300-XIII-148, 3 december 2015.

M.L. Thieme & J. Klaver Motie 34775-38, 2 november 2017.

Rapporten en beleidsstukken

A. Leal, J. Lopez-Laborda e.a., 'Cross-border shopping: a survey, *International Advances Economic Research*, 2010, p.16.

A.M. Teng, 'Impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases and dietary intake: Systematic review and meta- analysis', *Obesity Reviews*, 2019. 20(9): p. 1187-1204.

Commissie van de Europese Gemeenschappen, 'Experiment met een verlaagd BTW-tarief voor bepaalde arbeidsintensieve diensten', COM(2003) 309, p. 23 t/m 26.

CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw' (2014).

'De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees, Rapport EY, Februari 2021.

EY Rapport Belastingdienst

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/make-it-work.-doorlichting-directie-iv-de-belastingdienst>.

Ford Foundation, 'The Finances of the Performing Arts, Vol. II: A Survey of the Characteristics and Attitudes of Audiences for Theater, Opera, Symphony, and Ballet in 12 US Cities.' New York: Ford Foundation (1974).

Georgetown McDonough School of Business Research Paper No. 3038550.

IMF

'Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands', *IMF* country report No. 16/46 (2016).

KPMG Rapport Belastingdienst

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/onderzoek-iv-portfolio-belastingdienst>.

Livestock research

'Euthanasie van wrakke dieren op het primaire bedrijf', Lelystad: Wageningen UR Livestock Research 2010.

M. van den Bossche, M. van Benthem, P. de Roos, 'MKBA Toekomstbestendige veehouderij: transitie-scenario's voor een stikstofdepositie zuinige sector', *Ecorys*, 16 januari 2020.

https://www.greenpeace.org/static/planet4-netherlands-stateless/2020/01/4088dc95-ecorystoekomstbestendige-veehouderij_1901-1.pdf

Quiyrine den Brinker
Masterscriptie Vleestaks

Redeker Sellner Dahs (Rapport invoering dierenwelzijnbelasting Duitsland)
'Machbarkeitsstudie zur rechtlichen und förderpolitischen Begleitung einer langfristigen Transformation der deutschen Nutztierhaltung', *Redeker Sellner Dahs*, 1 maart 2021.

https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/Tiere/Nutztiere/machbarkeitsstudie-borchert.pdf?__blob=publicationFile&v=8.

RIVM

R. Veilinga, E. Steenbergen, E. Nawijn, M. van Bakel, 'Suikertaks: een vergelijking tussen drie Europese landen: kenmerken en effecten van een belasting op suikerhoudende dranken, met overwegingen voor Nederland.' Briefrapport 2020-0112, 3 september 2020.

Syntheserapport

Ministerie van Financiën, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', 2018.

White Paper on the revision of Council Regulation 1/2005/EC, *Eurogroup for animals*, januari 2021.

Richtlijnen

Transport Regulation EC 1/2005

Richtlijn 2008/118/EG van de Raad.

Richtlijn 2009/158/EG van de Raad van de Europese Unie van 30 november 2009 van veterinairerechtelijke voorschriften voor het intracommunautaire handelsverkeer en de invoer uit derde landen van pluimvee en broedeieren (PbEU 2009, L 343).

Overig

'Btw-verlaging zorgt in Duitsland voor eerste prijsdaling in vier jaar',

<https://www.nu.nl/economie/6074386/btw-verlaging-zorgt-in-duitsland-voor-eerste-prijsdaling-in-vier-jaar.html>, 31 augustus 2020.

'Coller FAIRR Climate Risk Tool', (<https://www.fairr.org/research/climate-risk/>), 2017.

Dierlocatie UBN registreren en wijzigen, Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, (<https://www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/dieren-houden/identificatie-en-registratie-dieren/dierlocatie-ubn-registreren-en-wijzigen#:~:text=Wanneer%20een%20UBN%20nodig,-U%20heeft%20altijd&text=Voor%20paardachtigen%20heeft%20u%20een,u%20deze%20dieren%20bedrijfsmatig%20houdt.>), laatst gewijzigd 20 april 2021.

'Gezond eten goedkoper? 'Verlaag btw op groenten en fruit',

<https://www.rtlnieuws.nl/economie/life/artikel/5188312/btw-verlaging-groente-en-fruit-5-procent>, 7 oktober 2020.

'Een derde van de Nederlanders is vorig jaar minder vlees gaan eten'

<https://www.nu.nl/klimaat/6138374/een-derde-van-de-nederlanders-is-vorig-jaar-minder-vlees-gaan-eten.html>.

H.A. de Vries, 'De milieu-impact van vlees en andere dierlijke producten', *greenpeace*, 23 juli 2019.

'Hoe slecht is vlees voor het milieu', (NOS.nl), 5 maart 2018.

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/milieubelastingen/vliegbelasting>.

NVWA - Identificatie en Registratie (I&R) <https://www.nvwa.nl/onderwerpen/identificatie-en-registratie-i-r#:~:text=De%20NVWA%20controleert%20bij%20bedrijven,herkennen%20en%20op%20te%20sporen>.

'Marktprijzen Vleesvarkens', *Nieuwe oogst*, (<https://www.nieuweoogst.nl/marktprijzen/vleesvarkens>), laatste update op: 2021 week 19, Geraadpleegd op: 8 mei 2021.

'Meat Companies May Face 11bn Carbon Tax Bill', *FAIRR*, (<https://www.fairr.org/article/meat-companies-may-face-11bn-carbon-tax-bill/>), 30 juni 2020.

'onveilig werkklimaat speelt Belastingdienst parten', (arbo-online.nl), 29 november 2019.

'Wetenschappers: maak vlees duurder en groente goedkoper'
<https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5235372/open-brief-vlees-duurder-groente-goedkoper-wetenschappers-terlouw>.

'Corona: Das bringt die neue Umsatzsteuer der österreichischen Gastronomie'
<https://www.rollingpin.at/news/das-bringt-die-neue-umsatzsteuer-wirklich>, 16 juni 2020.

TAPP coalitie
<https://tappcoalitie.nl/nieuws/15953/reactie->

Trouw
<https://www.trouw.nl/opinie/de-paradox-van-de-zaak-tegen-shell~b2742f2b/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>

'Veel aanbieders mondkapjes staken btw-verlaging in eigen zak', (www.nu.nl), 9 februari 2021.

WHO
<https://www.who.int/news-room/q-a-detail/cancer-carcinogenicity-of-the-consumption-of-red-meat-and-processed-meat>.

'Wie dieren slacht, mag zelf ook best een beetje bloeden',
(<https://www.partijvoordedieren.nl/nieuws/partij-voor-de-dieren-komt-met-slachttaks>), 5 maart 2021.

'7 zaken die u absoluut moet weten over het akkoord', (www.brexitloket.nl), 29 december 2020.