

De (on)mogelijkheden van een verbruiksbelasting op vlees

Februari 2021

Inhoudsopgave

1	Ten geleide	1
2	Managementsamenvatting	2
2.1	Handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid op hoofdlijnen	2
2.2	Keuzes, keuzes, keuzes	2
2.3	Instrumentele doelstellingen	3
2.3.1	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	3
2.3.2	Scenario B - Bescherming menselijke gezondheid	3
2.4	Knelpunten	4
2.4.1	Systeemonafhankelijke knelpunten	4
2.4.2	Knelpunten die specifiek verband houden met een belasting op het slachten van productiedieren	5
2.4.3	Knelpunten die specifiek verband houden met een verbruiksbelasting op vlees(producten)	5
2.5	Conclusies	6
2.6	Aanbevelingen	6
3	Grondbeginselen belastingheffing	7
3.1	Instrumentele doelstellingen	7
3.1.1	De keuze voor een middel begint bij het doel	7
3.1.2	Instrumentele doelstellingen belasting op vlees(producten)	7
3.2	Soorten middelen en instrumenten	10
3.2.1	Overzicht belastingen	10
3.2.2	Indirecte belastingen	10
3.2.3	Btw	10
3.2.4	Accijnzen en specifieke verbruiksbelastingen	12
3.2.5	Bestaande infrastructuur	13
3.3	Vormgeving van het middel/instrument	13
3.4	Selectie van de scenario's	14
3.4.1	Scenario's die uitgesloten zijn van dit onderzoek	15
3.4.2	Geselecteerde scenario's	17
4	Vormgeving belastingheffing	19
4.1	Moment van heffing	19
4.1.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	19
4.1.2	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	20
4.1.3	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	21
4.2	Object van heffing	21
4.2.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	21
4.2.2	Taalgebruik versus Gecombineerde Nomenclatuur	22
4.2.3	Heffingscategorieën	23
4.2.4	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	24
4.2.5	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	24
4.3	Subject van heffing	25

4.3.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	25
4.3.2	Heffingscategorieën	25
4.3.3	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	27
4.3.4	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	28
4.4	Maatstaf van heffing	28
4.4.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	28
4.4.2	Ad valorem versus specifiek	28
4.4.3	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	31
4.4.4	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	32
4.5	Tarief	32
4.5.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	32
4.5.2	Tariefstructuur	32
4.5.3	Tariefhoogte	33
4.5.4	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	33
4.5.5	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	34
4.6	Vrijstellingen	35
4.6.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	35
4.6.2	Exportvrijstelling	35
4.6.3	Horecavrijstelling	35
4.6.4	Overige vrijstellingen	36
4.6.5	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	37
4.6.6	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	38
4.7	Schorsingen en entrepots	38
4.7.1	Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid	38
4.7.2	Schorsingen en entrepots	38
4.7.3	Scenario A - Financiële compensatie milieuschade	39
4.7.4	Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid	39
4.8	Uitvoerende instantie	40
5	Knelpunten	42
5.1	Systeemonafhankelijke knelpunten	42
5.1.1	Administratieve lasten voor het bedrijfsleven (uitvoerbaarheid)	43
5.1.2	ICT-systemen Belastingdienst (uitvoerbaarheid)	43
5.1.3	Beschikbaar personeel (uitvoer-/handhaafbaarheid)	44
5.1.4	Gefragmenteerde aanwezigheid van mogelijk relevante data (handhaafbaarheid)	45
5.1.5	Bepaalde verwachtingen bij spontane naleving naarmate complexiteit toeneemt (handhaafbaarheid/fraudebestendigheid)	45
5.2	Handhaafbaarheid	46
5.2.1	Scenario A - Knelpunten bij de handhaafbaarheid van een belasting op het slachten van productiedieren	46
5.2.2	Scenario B - Knelpunten bij de handhaafbaarheid van een verbruiksbelasting op vlees	47
5.3	Uitvoerbaarheid	47
5.3.1	Scenario A - Knelpunten bij de uitvoerbaarheid van een belasting op het slachten van productiedieren	48
5.3.2	Scenario B - Knelpunten bij de uitvoerbaarheid van een verbruiksbelasting op vlees	48
5.4	Fraudebestendigheid	50

5.4.1	Scenario A - Knelpunten bij de fraudebestendigheid van een belasting op het slachten van productiedieren	51
5.4.2	Scenario B - Knelpunten bij de fraudebestendigheid van een verbruiksbelasting op vlees	51
6	Conclusies en aanbevelingen	52
6.1	Conclusies	52
6.2	Aanbevelingen	53
6.2.1	Europees geharmoniseerde accijns	53
6.2.2	Een vleescode	53
7	Leeswijzer/begrippenlijst	54
	Gecombineerde Nomenclatuur	54
	Actieve veredeling	54
	Optimale keuzes	54
	Bestaande infrastructuur	55
	Afwenteling	55
	Fiscale discriminatie	55
	Neutraliteitsbeginsel	55
	Tariefdifferentiatie	55
	Fraude en belastingontduiking	56
	Misbruik en belastingontwijking	56
	Integraal afwegingskader	56
	Beter Leven Keurmerk	57
	Europees Biologisch Keurmerk	57
	EKO Keurmerk	57
	Demeter Keurmerk	58

1 Ten geleide

Dit rapport is tot stand gekomen door onafhankelijk onderzoek van EY Belastingadviseurs LLP, in opdracht van het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Onderzocht is de handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid van een verbruiksbelasting op vlees(producten). Van dit onderzoek zijn specifiek uitgesloten onderzoek naar politiek draagvlak dan wel wenselijkheid van een dergelijke belasting, alsmede de mogelijke grenseffecten, voor zover daaronder wordt verstaan: het doen van boodschappen over de grens met een belastingoogmerk.

Deze rapportage start met een onderzoek naar de beste wijze om een verbruiksbelasting op vlees(producten) vorm te geven. Dit doen wij door dieper in te gaan op de verschillende kenmerken en grondslagen van een (verbruiks)belasting en de minst geschikte opties uit te sluiten. Vervolgens wordt een tweetal scenario's, die op basis daarvan als best mogelijk zijn aangemerkt, getoetst langs het [integraal afwegingskader](#). Deze toets omvat op hoofdlijnen een onderzoek naar handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid ('HUF').

Op basis van deze 'HUF' toets concluderen wij dat de introductie van een nationale verbruiksbelasting op vlees(producten) nauwelijks uitvoerbaar is, in ieder geval op de (zeer) korte termijn. Voor wat betreft de termijn waarbinnen een dergelijke belasting zou kunnen worden geïntroduceerd, ligt met name een belangrijke rol bij de (ICT) systemen van de Belastingdienst als (een van de) uitvoerende organisatie(s). Het introduceren van een belasting zonder inachtneming van deze knelpunten, heeft naar onze inschatting significante impact op de 'compliance' bereidheid van belastingplichtigen en daarmee direct en indirect op de handhaaf- en uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid.

Onze aanbevelingen zijn tweeledig. Allereerst concluderen wij dat een verbruiksbelasting op vlees(producten) - óók als de bevonden knelpunten worden overkomen - naar alle waarschijnlijkheid niet het beste middel is om de doelstellingen te bereiken. De belangrijkste reden daarvoor is gelegen in het feit dat een dergelijke belasting niet noodzakelijkerwijs één op één zal worden omgezet in een consumentenprijsverhoging van het product waar de belasting op drukt. Deze zogenaamde '[afwenteling](#)' kan ook zeer lastig verplicht worden gesteld, in ieder geval zonder de wetgeving uitermate complex vorm te geven.

Ten tweede concluderen wij dat een groot gedeelte van de bevonden knelpunten kan worden weggenomen, wanneer een verbruiksbelasting op vlees(producten) op EU niveau wordt geïntroduceerd. Dat kan op een vergelijkbare manier als de wijze waarop nu de accijns op alcoholhoudende dranken en/of minerale oliën is vormgegeven.

Tot slot komen in en bij het lezen van dit rapport diverse definities en termen voorbij of van pas, die wij in de [leeswijzer](#) nader toelichten.

Februari 2021

EY Belastingadviseurs LLP, namens deze

Prof. mr. dr. W. de Wit

Mw. mr. I. van den Eijnde

Mw. mr. R.M.T. van Winden

2 Managementsamenvatting

2.1 Handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid op hoofdlijnen

De introductie van een belasting brengt vanzelfsprekend een complexiteitstoename met zich mee. De mate waarin de complexiteit toeneemt, hangt onder meer af van de eenvoud van de wetgeving en van de mate waarin gebruik kan worden gemaakt van [bestaande infrastructuur](#). In deze samenvatting wordt uiteengezet welke ontwerpelementen van een verbruiksbelasting op vlees in meerdere of in mindere mate bijdragen aan complexiteitstoename. In aanvulling daarop blijken sommige ontwerpelementen juridisch gezien niet haalbaar. Op basis van deze factoren ontstaan de contouren van een hypothetische verbruiksbelasting op vlees ('best case'). Deze hypothese is vervolgens op hoofdlijnen getoetst aan handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid.

2.2 Keuzes, keuzes, keuzes

De complexiteit en daarmee samenhangende handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid is afhankelijk van diverse keuzes die voorafgaand aan en bij een eventueel wetsontwerp worden gemaakt. Deze keuzes zijn hieronder kort en schematisch samengevat. Per relevant thema in de eerste kolom worden in iedere rij de bijbehorende keuzes samengevat.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3	Keuze 4
Doelstelling	Financiële compensatie van milieuschade	Bescherming van menselijke gezondheid	Genereren van inkomsten voor de overheid	
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten	Verder in de keten	Zo laat mogelijk in de keten	
Object van heffing	Het slachten van productiedieren (GN01)	Vlees en eetbare slachtafvallen (GN02)	Vlees en vleesproducten (GN02 , GN16)	Vlees, vleesproducten en producten die vlees bevatten (GN02 , GN16 , GN21)
Subject van heffing	Veehouders	Slachthuizen	Koel- en vrieshuizen en importeurs	Groot- en detailhandel en horeca
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)	Prijs / waarde (ad valorem)		
Tarief (structuur)	Eén tarief	Tarief per vlees/diersoort	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch	
Tarief (hoogte)	Beperkt (tot 3% prijsverhoging)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)	
Vrijstellingen	Geen vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen	Ruime vrijstellingen	
Schorsingen	Geen schorsingen	Opslag, maar geen bewerking onder schorsing	Opslag en bewerking onder schorsing	
Uitvoering	Belastingdienst	RVO	NVWA	Anders / combinatie

2.3 Instrumentele doelstellingen

Met de doelstellingen (onderdeel 4 van het [integraal afwegingskader](#)) als uitgangspunt, dat wil zeggen, compenseren van milieuschade, bescherming van de menselijke gezondheid en genereren van inkomsten voor de overheid, hebben wij hieronder de kenmerken van een eventuele verbruiksbelasting op vlees schematisch weergegeven. In overeenstemming met de fiches¹, zoals die naar voren zijn gekomen in het rapport "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel", zijn enkele scenario's bij voorbaat afgefallen en niet nader onderzocht op handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid. De redenen hiervoor worden nader toegelicht in 3.4.

Het gaat om de volgende doelstellingen:

- Het toepassen van het standaard btw-tarief op vlees en vleesproducten
- Het heffen van een belasting op het houden van productiedieren
- Een verbruiksbelasting met als doel het genereren van inkomsten voor de overheid

2.3.1 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Een doelstelling voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees kan zijn financiële compensatie of doorbelasten van milieuschade. De keuzes die in het kader van een eventueel wetsvoorstel met een dergelijk doel worden gemaakt, zijn dan veelal gericht op het compenseren van milieuschade die kan worden toegerekend aan de Nederlandse (pluim)veehouderij, bijvoorbeeld de uitstoot van CO₂. Een voorbeeld van [optimale keuzes](#) is hieronder weergegeven.

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten
Object van heffing	Slachten van productiedieren (GN01)
Subject van heffing	Slachthuizen
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort
Tarief (hoogte)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen (geen exportvrijstelling)
Schorsingen/entrepots	Geen schorsingen
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

2.3.2 Scenario B - Bescherming menselijke gezondheid

Een andere doelstelling voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees kan zijn bevordering of bescherming van de menselijke gezondheid. De keuzes die in het kader van een eventueel wetsvoorstel met een dergelijk doel worden gemaakt, zijn dan zo veel als mogelijk gericht op de afname van vleesconsumptie door de Nederlandse consument. Een voorbeeld van optimale keuzes is hierna weergegeven.

¹ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Vlees en vleesproducten (GN02, GN16)
Subject van heffing	Detailhandel (en horeca)
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Ruime vrijstellingen (horeca)
Schorsingen/entrepots	Opslag en bewerking onder schorsing
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

2.4 Knelpunten

Met als uitgangspunt deze twee scenario's en doelstellingen, hebben wij de volgende knelpunten geïdentificeerd op het gebied van uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en/of fraudebestendigheid.

Uitvoerbaarheid

Bij een toets van de uitvoerbaarheid staan de uitvoeringselementen van een belastingheffing centraal. Het gaat met name om antwoord op de vragen in hoeverre de uitvoerende organisatie toegerust is en in hoeverre belastingplichtigen aan wet- en regelgeving kunnen voldoen. Daarnaast wordt gekeken naar de verwachte effecten van de ontwerpregeling en tot op zekere hoogte, in hoeverre deze aan de doelstelling beantwoorden en zo niet, of deze zogenaamde bijeffecten wenselijk zijn.

Handhaafbaarheid

Een toets op de handhaafbaarheid focust in aanvullende mate op de naleving van wet- en regelgeving. Het gaat daarbij om de verwachting van de mate waarin belastingplichtigen spontaan naleven, alsmede in hoeverre de uitvoerende organisatie beschikt over middelen die controle en sancties mogelijk maken, inclusief de bijbehorende kosten daarvan. Voor handhaving is daarnaast essentieel in hoeverre gehanteerde definities eenduidig, helder en duidelijk afgebakend zijn.

Fraudebestendigheid

Voor een toets op fraudebestendigheid wordt tot slot gekeken naar mogelijke fraude en een inschatting van de kans dat deze zich voordoet, inclusief de te verwachten impact daarvan. Fraude wordt daarbij in het kader van belastingen onderscheiden in daadwerkelijke [fraude en belastingontduiking](#) enerzijds en [misbruik of belastingontwijking](#) anderzijds.

Wij verwijzen ter volledigheid naar de volledige toetsing zoals opgenomen in het [integraal afwegingskader](#).

2.4.1 Systeemonafhankelijke knelpunten

Onafhankelijk van de keuze voor een specifieke ontwerpregeling, hebben wij de volgende knelpunten geïdentificeerd:

- Eventueel relevante data die kan worden gebruikt bij de controle op een verbruiksbelasting, is ofwel onvoldoende, ofwel uitermate gefragmenteerd aanwezig bij potentiële uitvoeringsorganisaties (handhaafbaarheid)

- Er is beperkte beschikbaarheid van opgeleid en deskundig personeel en er moet voldoende tijd worden ingeruimd om eventueel nieuw personeel voldoende deskundig op te leiden (uitvoer-/handhaafbaarheid)
- Een verbruiksbelasting op vlees levert naar verwachting significante administratieve lasten voor het bedrijfsleven op, die nader moeten worden gekwantificeerd (uitvoerbaarheid)
- De implementatie van ICT systemen van Belastingdienst in voorbereiding op een verbruiksbelasting op vlees is tijdrovend en bedraagt minimaal 2 jaar, maar waarschijnlijker 5 jaar met inachtneming van al geplande ICT projecten. Zou sprake zijn van prioriteren van deze verbruiksbelasting, dan kan dit nog steeds niet sneller worden uitgevoerd dan 2 jaar (uitvoerbaarheid)
- Er zijn naar inschatting beperkte verwachtingen bij de spontane naleving naarmate complexiteit van een verbruiksbelasting toeneemt, terwijl een verbruiksbelasting die beantwoordt aan de doelstellingen relatief complex is (handhaafbaarheid/fraudebestendigheid)

2.4.2 Knelpunten die specifiek verband houden met een belasting op het slachten van productiedieren

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

- De omvang en mogelijkheden van sancties kan worden beperkt indien de uitvoering en handhaving van een verbruiksbelasting bij een andere uitvoerende organisatie komt te liggen dan bij de Belastingdienst (handhaafbaarheid)
- Het oordeel over de handhaafbaarheid van mogelijke uitvoeringsinstanties is negatief; zij achten zichzelf onvoldoende geschikt voor het uitvoeren van een dergelijke belasting, zowel met het oog op personele bezetting, als met het oog op huidige kerntaken (handhaafbaarheid)
- Te verwachten onwenselijke grenseffecten, die met name bestaan in het uitwijken naar slachtlocaties in het buitenland, waaronder Duitsland, België, of afhankelijk van het tarief, nog verder weg (uitvoerbaarheid)
- De kans dat fraude zich in de praktijk voordoet is reëel en de te verwachten impact significant (fraudebestendigheid)

2.4.3 Knelpunten die specifiek verband houden met een verbruiksbelasting op vlees(producten)

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

- Eenduidige, heldere en duidelijk afgebakende definities zijn vereist, maar die zijn niet eenvoudig gerealiseerd (handhaafbaarheid)
- De omvang en mogelijkheden van sancties kan worden beperkt indien de uitvoering en handhaving van een verbruiksbelasting bij een andere uitvoerende organisatie komt te liggen dan bij de Belastingdienst (handhaafbaarheid)
- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in [afwenteling](#) van de belasting op andere producten dan die waar de belasting op gericht is (uitvoerbaarheid)

- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in een verhoging van de huidige onbetaalbaarheid van biologisch vlees ten opzichte van conventionele alternatieven (uitvoerbaarheid)
- Te verwachten onwenselijke effecten, die onder andere bestaan in een verhoging van de onbetaalbaarheid van versproducten in het algemeen - op termijn (uitvoerbaarheid)
- De realistische inschatting van het compliance bereidheid van belastingplichtigen is, zeker bij de start van een verbruiksbelasting op vlees, niet uitermate positief (uitvoerbaarheid)
- Kans dat fraude zich in de praktijk voordoet, t.w. fraude op het gebied van biologische certificeringen om een tariefvoordeel te behalen, is reëel (in ieder geval zolang de controle op deze certificaten onvoldoende is ingeregeld) en de te verwachten impact significant (fraudebestendigheid)
- Kans dat fraude zich in de praktijk voordoet, t.w. misbruik op het gebied van (anders) samengestelde producten die door hun samenstelling buiten de heffing kunnen vallen, is reëel en de te verwachten impact is significant (fraudebestendigheid)

2.5 Conclusies

Op basis van deze 'HUF' toets concluderen wij dat de introductie van een nationale verbruiksbelasting op vlees(producten) nauwelijks uitvoerbaar is, in ieder geval op de (zeer) korte termijn. Voor wat betreft de termijn waarbinnen een dergelijke belasting zou kunnen worden geïntroduceerd, ligt met name een belangrijke rol bij de (ICT) systemen van de Belastingdienst als uitvoerende organisatie. Het introduceren van een nieuwe belasting zonder inachtneming van deze knelpunten, heeft naar onze inschatting significante impact op de 'compliance' bereidheid van belastingplichtigen en daarmee direct en indirect op de handhaaf- en uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid.

2.6 Aanbevelingen

Onze aanbevelingen zijn tweeledig. Allereerst concluderen wij dat een verbruiksbelasting op vlees(producten) - óók als de bevonden knelpunten worden overkomen - naar alle waarschijnlijkheid niet het beste middel is om de doelstellingen te bereiken. De belangrijkste reden daarvoor is gelegen in het feit dat een dergelijke belasting niet noodzakelijkerwijs één op één zal worden omgezet in een consumentenprijsverhoging van het product waar de belasting op drukt. Deze zogenaamde '[afwenteling](#)' kan ook zeer lastig verplicht worden gesteld, in ieder geval zonder de wetgeving uitermate complex te vorm te geven.

Ten tweede concluderen wij dat een groot gedeelte van de bevonden knelpunten kan worden weggenomen, wanneer een verbruiksbelasting op vlees(producten) op EU niveau wordt geïntroduceerd. Dat kan op een vergelijkbare manier als de wijze waarop nu de accijns op alcoholhoudende dranken en/of minerale oliën is vormgegeven.

In beide gevallen is nader onderzoek vereist.

3 Grondbeginselen belastingheffing

3.1 Instrumentele doelstellingen

3.1.1 De keuze voor een middel begint bij het doel

Beleidskeuzes moeten worden gebaseerd op een deugdelijke motivering.² Hieruit volgt dat voorafgaand aan de introductie van een nieuwe regeling, eerst de aanleiding en het probleem helder moeten zijn, waarna bepaald kan worden welk doel wordt nagestreefd.³ Vervolgens is het van belang dat wordt uitgewerkt waarom de overheid het probleem moet oplossen. Blijkt interventie van de overheid wenselijk, dan pas kan men overgaan tot het in kaart brengen van de verschillende beleidsinstrumenten die kunnen worden ingezet om de doelstelling te bereiken.⁴

Uit het bovenstaande volgt dat eerst de doelstelling van een nieuwe belasting wordt vastgesteld en pas daarna het meest geschikte beleidsinstrument wordt gekozen. De overheid heeft een breed scala aan beleidsinstrumenten tot hun beschikking; belastingheffing is daar slechts één van. Dit onderzoek beperkt zich tot de haalbaarheid en uitvoerbaarheid van een specifieke verbruiksbelasting. Wat moet worden verstaan onder een specifieke verbruiksbelasting is nader uitgewerkt in paragraaf 3.2.3.

Hieronder zijn drie mogelijke instrumentele doelstellingen geformuleerd. Vervolgens is onderzocht wat in het kader van deze instrumentele doelstellingen, de meest [optimale keuzes](#) zijn die gemaakt moeten worden in verband met de vormgeving van de verbruiksbelasting op vlees.

3.1.2 Instrumentele doelstellingen belasting op vlees(producten)

Voorafgaand aan de introductie van een verbruiksbelasting moeten eerst de aanleiding en het probleem helder zijn, waarna de instrumentele doelstelling bepaald kan worden.⁵ In dit rapport zullen wij ons beperken tot het kort uiteenzetten van drie mogelijke instrumentele doelstellingen voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees.

Overheden over de hele wereld overwegen hoe zij het beste maatregelen kunnen nemen om het gebruik van specifieke producten die schadelijk kunnen zijn voor het milieu, de menselijke gezondheid of de samenleving, te verminderen en het gebruik van alternatieven aan te moedigen. Bestaande Nederlandse voorbeelden daarvan zijn de accijns op alcohol, sigaretten en minerale oliën⁶, de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken⁷, de bijdrage aan het Afvalfonds in verband met het recyclen van verpakkingen en de belastingvoordelen voor het rijden van een elektrische auto.

² [Integraal Afwegingskader](#) voor beleid en regelgeving (IAK), toetsingskader belastinguitgaven en artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet.

³ www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/4-wat-het-doel

⁴ www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument61/index

⁵ www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/3-wat-het-probleem

⁶ Wet op de Accijns 1991

⁷ Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken 2016

Milieuschade door productie/consumptie van vlees en vleesproducten

Bij de productie van vlees (en melk en/of eieren) komen emissies, zoals broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur, vrij, die kunnen zorgen voor negatieve milieueffecten. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) heeft de negatieve milieueffecten van de Nederlandse voedselproductie voor 2015 gekwantificeerd.⁸ Aan de landbouw wordt in dit onderzoek € 6,5 miljard schade toegerekend, waarvan zo'n 40 procent wordt toegerekend aan veeteelt.

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

- Duurzamer eten; een vermindering van de vleesconsumptie, als gevolg van aanpassing van het dieet⁹, en/of
- Efficiënter en zorgvuldiger produceren van vlees; dit houdt in dat veehouderijen ernaar moeten streven om de nutriëntenkringlopen in de voeding van het vee te verkleinen en de overgang naar integraal en emissiearme stal- en houderijsystemen te realiseren, zodat de emissies van broeikasgassen, ammoniak, geur en fijnstof worden verlaagd, en zo het leefmilieu voor mens en dier wordt verbeterd.¹⁰

Een mogelijke doelstelling van een verbruiksbelasting op vlees kan in dat kader bestaan uit het “de vervuiler betaalt” principe. Opmerkelijk is dat het CBS onlangs een onderzoek publiceerde waaruit blijkt dat dit principe in Nederland zeer gematigd wordt toegepast. Het onderzoek concludeert dat het aandeel van milieubelastingen, in de totale belastingen en premies, in 2019 lager is dan in 2009 (ondanks een stijgende lijn in de afgelopen 7 jaar).¹¹ Deze doelstelling, “de vervuiler betaalt”, komt het meest overeen met de doelstelling achter bijvoorbeeld een vliegbelasting.

Vleesconsumptie Nederlandse bevolking

Volgens onderzoek van de Universiteit van Wageningen, eet de gemiddelde Nederlander 39 kilo vlees per jaar. Dat komt neer op 750 gram per week en 107 gram per dag.¹² Van de totale vleesconsumptie is ruim de helft rood vlees, zoals rundvlees en varkensvlees.

Het eten van (te) veel vlees brengt risico's voor de gezondheid met zich mee. Rood en met name bewerkt vlees zoals vleeswaren worden in verband gebracht met beroerte, diabetes type 2 en kanker¹³.

⁸ Driessen & Vollebergh, Monetaire milieuschade in Nederland, PBL 2018.

⁹ Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, pagina 5, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedselsysteem-2638.pdf>

¹⁰ Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, pagina 6, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedselsysteem-2638.pdf>

¹¹ <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/de-nederlandse-economie/2020/aandeel-milieubelastingen-kleiner-dan-tien-jaar-geleden>

¹² www.wur.nl/nl/nieuws/We-eten-opnieuw-meer-vlees.htm

¹³ Zie voor WHO: <https://www.who.int/news-room/q-a-detail/cancer-carcinogenicity-of-the-consumption-of-red-meat-and-processed-meat>; en voor Voedingscentrum Nederland: <https://www.voedingscentrum.nl/nl/service/vraag-en-antwoord/gezonde-voeding-en-voedingsstoffen/vergroot-rood-vlees-de-kans-op->

Onbewerkt mager vlees past in een gezond eetpatroon, vooral vanwege de eiwitten, vitamines en mineralen. Het advies van het Voedingscentrum is om niet meer dan 500 gram vlees per week (zo'n 70 gram per dag) te eten, waarvan maximaal 300 gram rood vlees.¹⁴ Hoewel de hoeveelheid van het voedingscentrum al aanzienlijk onder het huidige consumptieniveau van Nederland ligt, heeft de EAT Lancet Commissie een nog strengere aanbeveling. De aanbeveling is om niet meer dan 300 gram vlees per week (zo'n 43 gram per dag) te eten, waarvan maximaal 100 gram rood vlees.¹⁵

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

Hoge overheidsuitgaven in het verband met de Corona crisis

In 2020 heeft de overheid enorm hoge uitgaven gedaan in het kader van de economische crisis, als gevolg van de maatregelen die zij hebben getroffen in het kader van de Corona pandemie.¹⁶ Het genereren van inkomsten voor de overheid om deze uitgaven te compenseren, kan een doelstelling voor belastingheffing vormen. Deze doelstelling komt het meest overeen met de doelstelling achter de Nederlandse inkomstenbelasting en/of de omzetbelasting (btw).

Samenvattend hebben wij de volgende drie mogelijke instrumentele doelstellingen voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees geïdentificeerd:

1. Het genereren van inkomsten voor de overheid
2. Het compenseren van milieuschade door vleesproductie/consumptie
3. Het bevorderen en/of beschermen van de menselijke gezondheid

De vormgeving die het best past bij elke van deze doelstellingen zijn verder uitgewerkt in paragraaf 3.3.

kanker.aspx#:~:text=De%20World%20Health%20Organisation%20(WHO,17%25%20hoger%20risico%20op%20darmkan ker.

¹⁴ www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/vlees

¹⁵ Summary report of the EAT-Lancet Commission - Healthy diets from sustainable food systems, pag. 10

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

3.2 Soorten middelen en instrumenten

3.2.1 Overzicht belastingen

Directe belastingen	Indirecte belastingen
Belastingen die worden afgedragen door de persoon/rechtspersoon waar de belasting op drukt. Directe belastingen worden betaald over inkomen, winst en vermogen.	Belastingen die worden afgedragen door een ander dan de persoon waar de belasting op drukt. Indirecte belastingen worden verwerkt in de prijs van producten en diensten en zijn daarom vaak (kost)prijsverhogende belastingen.
Voorbeelden	
Inkomstenbelasting	Omzetbelasting (btw)
Vennootschapsbelasting	Accijns
Dividendbelasting	Verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken
Erfbelasting	Belastingen op personenauto's motorrijwielen
Schenkbelasting	Motorrijtuigenbelasting
	Loonbelasting

3.2.2 Indirecte belastingen

Indirecte belastingen onderscheiden zich van directe belastingen door de persoon die gehouden is de belasting af te dragen. In het geval van directe belastingen, zoals inkomstenbelasting, moet de belasting worden betaald door dezelfde persoon als waar de belasting op drukt. Bij indirecte belastingen, zoals bijvoorbeeld de omzetbelasting, wordt de belasting betaald door de ondernemer die een goed of een dienst levert, maar de belasting drukt op de consument.

Kenmerkend voor indirecte belastingen is daardoor dat de groep belastingplichtigen, dat wil zeggen, de groep die belasting betaalt (in het voorbeeld hierboven: de ondernemer), doorgaans kleiner is dan de groep waarop een belasting drukt (de consument). Een supermarkt int de btw die door alle klanten bij het doen van boodschappen wordt betaald en draagt dat bedrag in één keer af aan de Belastingdienst. Deze wijze is een stuk gemakkelijker en ook gemakkelijker te controleren door de Belastingdienst, dan duizenden betalingen door alle verschillende consumenten.

Indirecte belastingen zijn daarmee, in eerste instantie, ook een geschikt(er) middel voor een doelstelling waarbij consumentengedrag moet worden beïnvloed. Het gebrek aan [afwenteling](#) vormt een uitzondering op deze geschiktheid en daarop gaan wij verder in, in paragraaf 0.

3.2.3 Btw

Op dit moment vallen alle voedingsmiddelen en ingrediënten voor menselijke consumptie onder het verlaagde btw-tarief (9%).¹⁷ In het verleden zijn al vaker moties¹⁸ ingediend om onder meer een (nog)

¹⁷ Zie Tabel I behorende bij de Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹⁸ Onder meer door de leden Renkema en Ploumen (32793-421, verworpen) en Thieme en Klaver (34775-38, verworpen). Wij merken op dat de vraag waarom deze moties zijn verworpen hoofdzakelijk van politieke aard is en niet van juridisch-fiscale aard.

lager btw-tarief toe te passen op groente en fruit, of om het standaard btw-tarief (21%) toe te passen op vlees en vleesproducten. Tot dusver hebben deze moties, ogenschijnlijk vanwege gebrek aan politiek draagvlak, (nog) niet geleid tot een aanpassing van het btw-tarief op groente en fruit, of op vlees en vleesproducten.

De heffing van btw vloeit voort uit een Europese Richtlijn. Deze Richtlijn, de Btw-richtlijn, moet door lidstaten worden omgezet in nationale wetgeving. In het geval van Nederland is dat gebeurt door de Wet op de omzetbelasting 1968 ('Wet OB') en aanverwante lagere regelgeving. De Richtlijn laat ruimte aan lidstaten om de wetgeving op bepaalde punten zelf of nader in te vullen. Op basis van de Richtlijn zou het Nederland wel zijn toegestaan om zogenaamde [tariefdifferentiatie](#) toe te passen. Dat wil zeggen dat Nederland een onderscheid mag maken tussen voedingsmiddelen waar een verlaagd btw-tarief op wordt toegepast en voedingsmiddelen waar een standaard btw-tarief op wordt toegepast. Op dit moment vallen alle voedingsmiddelen in Nederland onder het verlaagde btw-tarief (9%). Tariefdifferentiatie komt (veel) voor in andere EU landen. België past onder meer het verlaagde btw-tarief van 6% niet toe op luxe producten zoals kreeft en kaviaar (21%) en margarine (12%). Duitsland maakt hoofdzakelijk onderscheid tussen de verkoop van voedsel/boodschappen (7%) en dineren in een restaurant of afhalen (19%). Zowel het Verenigd Koninkrijk als Hongarije hebben een significant ingewikkeldere verdeling van btw-tarieven en werken met diverse lijsten van types goederen waarop het verlaagde, standaard of een speciaal btw-tarief van toepassing is. Hongarije sluit daarbij aan bij de [Gecombineerde Nomenclatuur](#) van goederen. Het Verenigd Koninkrijk heft bijvoorbeeld 0% op brood, crackers en zuivel, maar 20% op chocolade en ijs. Doordat in het Verenigd Koninkrijk hoofdzakelijk gebruik wordt gemaakt van beschrijvingen van goederen in plaats van de GN-codes uit de Gecombineerde Nomenclatuur, is het btw-tarief op onder meer koekjes en biscuitjes regelmatig onderwerp van discussie.¹⁹

Zoals in het rapport "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel"²⁰ ook al aan de orde werd gesteld, moet het uitsluiten van bepaalde subgroepen van het verlaagde tarief wel voldoen aan het [neutraliteitsbeginsel](#). Het neutraliteitsbeginsel houdt kortgezegd in dat soortgelijke producten niet verschillend mogen worden belast. Goederen (en/of diensten) zijn soortgelijk indien zij vergelijkbare eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden, waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is. De eventuele verschillen die soortgelijke producten vertonen, mogen geen aanmerkelijke invloed hebben op de beslissing van de consument om het ene of het andere goed te kopen.

De wijze waarop landen om ons heen [tariefdifferentiatie](#) toepassen, lijkt op het eerste oog verdedigbaar vanuit dit neutraliteitsbeginsel. Een verschil in belasting op enerzijds vlees en anderzijds andere (dierlijke) proteïnen, zoals bijvoorbeeld vis, is naar onze mening minder evident. Beide producten voorzien op het oog in dezelfde behoefte, namelijk (eiwitrijke) menselijke consumptie. In aanvulling daarop blijkt onder meer uit ons onderzoek dat een 'accijns' (verbruiksbelasting) op vlees in vergelijking met een btw-tariefdifferentiatie een veel geschikter belastingmiddel is (zie paragraaf 3.2.4). Ook bij een accijns moet rekening gehouden worden met fiscale neutraliteit, maar op een andere wijze dan de strikte wijze zoals deze bij btw-tariefdifferentiatie van toepassing is (zie paragraaf 3.2.4).

¹⁹ <https://www.insider.co.uk/news/guide-what-biscuits-sweets-youre-10523340>

²⁰ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

3.2.4 Accijnzen en specifieke verbruiksbelastingen

Naast de btw en de accijns kunnen ook zogenoemde specifieke verbruiksbelastingen verschuldigd zijn bij de verkoop van bepaalde goederen. Dit kunnen extra betalingen voor 'accijnsgoederen' inhouden, maar ook voor zelfgekozen verbruiksgoederen. De horizontale accijnsrichtlijn biedt lidstaten namelijk de mogelijkheid om zelf verbruiksbelastingen in te voeren op andere producten dan accijnsgoederen.²¹ De richtlijn stelt twee voorwaarden aan dergelijke verbruiksbelastingen:

- De belasting mag niet het karakter van een omzetbelasting hebben.²² Een omzetbelasting (btw) is een belasting met een algemene strekking, evenredig aan de prijs van de goederen en/of diensten, die wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, over de toegevoegde waarde. Uit jurisprudentie volgt dat aan deze voorwaarde in ieder geval wordt voldaan indien een belasting geen van deze kenmerken heeft.²³ Daarnaast is het ontbreken van een algemene strekking voldoende om een ander karakter als dat van een omzetbelasting aan te nemen. En hoeven de andere kenmerken niet meer onderzocht te worden.²⁴
- De belasting mag in het handelsverkeer tussen lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het oversteken van een grens.²⁵ Dit houdt in dat het invoeren van een dergelijke belasting geen belemmering mag opleveren in het kader van het beginsel van het vrije verkeer van goederen tussen lidstaten.²⁶ In dat kader mogen er bijvoorbeeld geen heffingen en controles aan de grens worden opgelegd.

In tegenstelling tot accijnzen, ziet een specifieke verbruiksbelasting op niet-accijns goederen; dus op goederen die niet via de richtlijn geharmoniseerd worden belast. Zo is er in het geval van een verbruiksbelasting op vlees en vleesproducten, geen richtlijn die belastingen op vlees en vleesproducten harmoniseert. Dit houdt in dat voor wat betreft de fiscale neutraliteit, terug wordt gevallen op het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in het bijzonder op artikel 110 dat ziet op [fiscale discriminatie](#). Zou je een onderscheid willen maken tussen enerzijds vlees en anderzijds andere (dierlijke) proteïnen, zoals bijvoorbeeld vis, of biologisch en niet-biologisch vlees dan is dat op grond van artikel 110 VWEU in principe toegestaan, tenzij er sprake is van fiscale discriminatie.²⁷

Fiscale discriminatie is bijvoorbeeld aan de orde indien producten niet op basis van objectieve kenmerken worden belast, met als gevolg dat er feitelijk geografisch wordt gediscrimineerd. Ter illustratie mag bijvoorbeeld wél een onderscheid worden gemaakt tussen het tarief op mousserende en niet-mousserende wijnen, aangezien dat verschil uitsluitend ziet op de aan- en afwezigheid van een bruis (wat een objectief kenmerk is). Er mag géén onderscheid worden gemaakt tussen mousserende wijnen en champagne. Zo'n discriminatie heeft namelijk tot gevolg dat alleen mousserende wijn die in de Franse

²¹ Artikel 1, tweede en derde lid, aanhef en sub a, van de Richtlijn 2008/118/EG.

²² Artikel 1, derde lid, onderdeel b van Richtlijn 2008/118/EG

²³ HvJ EG 16 december 1992, zaak C-208/91, ECLI:EU:C:1992:524 (Beaulande).

²⁴ HvJ EG 17 september 1997, C-130/96, ECLI:EU:C:1997:416 (Solisnor-Estaleiros Navais).

²⁵ Artikel 1, derde lid, laatste volzin, van Richtlijn 2008/118/EG.

²⁶ Artikel 28 VWEU en HR 28 maart 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008, BNB 2001/241 (Verbruiksbelasting alcoholvrije dranken).

²⁷ 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.

Champagneregio wordt geproduceerd, wordt gediscrimineerd ten opzichte van andere mousserende wijnen.

In vergelijkbare zin is een verbruiksbelasting op vlees, of een tariefdifferentiatie ten gunste van biologisch vlees, hooguit niet toegestaan als het niet in Nederland zou worden geproduceerd, of alleen in Nederland zou worden geproduceerd. Beiden zijn niet het geval en op basis daarvan zou een eventuele tariefdifferentiatie zijn toegestaan.

3.2.5 Bestaande infrastructuur

Om de complexiteitstoename en administratieve- en uitvoeringslasten, als gevolg van de introductie van een nieuwe maatregel, zo veel mogelijk te beperken, verdient het bij de keuze voor een beleidsinstrument de voorkeur om waar mogelijk aan te sluiten bij bestaande of reeds beproefde maatregelen. Voorbeelden van reeds bestaande accijnzen en specifieke verbruiksbelastingen in Nederland, zijn de accijnzen op tabak, alcohol en minerale oliën²⁸, en de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken.²⁹ Met name voor de heffingssystematiek (zie vormgeving, paragraaf 3.3) kan worden afgekeken bij deze bestaande belastingen, of bij anderszins [bestaande infrastructuur](#).

3.3 Vormgeving van het middel/instrument

Naast de keuzes die gemaakt kunnen worden in verband met het middel, hebben wij de keuzes die gemaakt dienen te worden in verband met de vormgeving van de verbruiksbelasting op vlees in deze paragraaf uiteengezet, toegelicht en afgewogen. Daarbij zijn wij uitgaan van de drie mogelijke instrumentele doelstellingen voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees:

1. Het compenseren van milieuschade door vleesproductie/consumptie. De keuzes die in het kader van deze doelstelling worden gemaakt, zullen zo veel mogelijk gericht zijn op het (financieel) compenseren of doorbelasten van milieuschade die kan worden toegerekend aan de Nederlandse (pluim)veehouderij, zoals de uitstoot van CO₂, en/of efficiëntere en zorgvuldigere productie van vlees.
2. Het bevorderen en/of beschermen van de menselijke gezondheid. De keuzes die in het kader van deze doelstelling worden gemaakt, zijn hoofdzakelijk gericht op de afname van vleesconsumptie door de Nederlandse consument.
3. Het genereren van inkomsten voor de overheid. De keuzes die in verband met deze doelstelling worden gemaakt, zijn voornamelijk gericht op het genereren van een zo hoog mogelijke opbrengst.

De verschillende keuzes in verband met de vormgeving van de verbruiksbelasting hebben wij hierna kort en schematisch samengevat. Per relevant thema in de eerste kolom worden in iedere rij de bijbehorende keuzes samengevat. Deze worden in hoofdstuk 4 verder toegelicht en uitgewerkt.

²⁸ Wet op de accijns 1991

²⁹ Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken 2016

Thema	Keuzes			
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten	Verder in de keten		Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Het slachten van productiedieren (GN01)	Vlees en eetbare slachtafvallen (GN02)	Vlees en vleesproducten (GN02, GN16)	Vlees, vleesproducten en producten die vlees bevatten (GN02, GN16, GN21)
Subject van heffing	Veehouders	Slachthuizen	Koel- en vrieshuizen en importeurs	Groot- en detailhandel en horeca
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)		Prijs / waarde (ad valorem)	
Tarief (structuur)	Eén tarief	Tarief per vlees/diersoort		Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Beperkt (tot 3% prijsverhoging)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)		Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Geen vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen		Ruime vrijstellingen
Schorsingen	Geen schorsingen	Opslag, maar geen bewerking onder schorsing		Opslag en bewerking onder schorsing
Uitvoerende instantie	Belastingdienst	RVO	NVWA	Anders / combinatie

3.4 Selectie van de scenario's

Met als uitgangspunt de doelstellingen (onderdeel 4 van het [integraal afwegingskader](#)), dat wil zeggen, compenseren van milieuschade, bescherming van de menselijke gezondheid en genereren van inkomsten voor de overheid, gaan wij hierna in op de keuze voor de beste scenario's. In vergelijking met de fiches, zoals die naar voren zijn gekomen in het rapport "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel", zijn enkele scenario's bij voorbaat afgevalen en niet nader onderzocht op handhaafbaarheid, uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid. Het gaat om de volgende scenario's.

Nederland maakt, óók op het gebied van voedselconsumptie, onderdeel uit van een wereldmarkt (zie de afbeelding hierboven). Dat wil zeggen dat de voedselconsumptie in Nederland voor slechts een heel beperkt onderdeel overlap vertoont met de voedselproductie in Nederland. Anders gezegd, veel voedsel dat in Nederland wordt geproduceerd, wordt geëxporteerd. Tegelijkertijd importeren we veel voedsel voor consumptie in Nederland.

Het belasten van het houden van productiedieren kan met het oog daarop drie potentiële effecten in de hand werken:

1. Verhoging van de kostprijs en daarmee een verzwakking van de concurrentiepositie van de Nederlandse agrarische sector op de mondiale markt; of
2. Verlaging van de winstmarge voor de Nederlandse agrarische sector en daarmee een verzwakking van het Nederlands (agri)ondernemersklimaat; en/of
3. Impliciet subsidiëren van in het buitenland geproduceerd (en geslacht) vlees - met bijbehorende gezondheids- en milieueffecten.

Deze bezwaren - of in ieder geval bijeffecten van een eventuele verbruiksbelasting op vlees - zijn ook te onderkennen in het geval van een belasting op het slachten van productiedieren. In het kader van de complexiteit van (nieuwe) belastingwetgeving is een belangrijke factor het aantal belastingplichtigen dat met deze nieuwe regeling van doen krijgt. In de hoofdregel kan worden geconcludeerd dat hoe minder het aantal belastingplichtigen, hoe minder complexiteit de regeling met zich meebrengt - zowel gezien vanuit het bedrijfsleven als vanuit de uitvoerende overheidsinstantie. Tevens speelt in hoeverre deze groep van belastingplichtigen bij de overheid in beeld is, bijvoorbeeld in het kader van een vergunningstelsel, een rol. Het aantal Nederlandse slachthuizen is vele malen minder dan het aantal Nederlandse (pluim)veehouderijen. Vanuit de toename in complexiteit gezien, gaat de voorkeur daarom uit naar de slacht als belastbaar feit en niet naar het houden van productiedieren.

In aanvulling daarop merken wij op dat niet alle productiedieren in Nederland (primair) worden gehouden ten behoeve van de slacht / het vlees. Voor de melkveehouderij en legpluimveebedrijven vormt slacht hooguit een (noodzakelijk) bijproduct van de primaire industrie. Dat betekent dat bij een belasting op het houden van productiedieren, nagedacht moet worden over de vraag of voor productiedieren die niet primair worden gehouden voor de productie van vlees een vrijstelling moet gaan gelden. Dat werkt evident in de hand dat, bijvoorbeeld, rundvlees afkomstig van een zogenaamde 'vleeskoe' anders wordt belast dan rundvlees afkomstig van een zogenaamde 'dubbeldoel koe'. Dat onderscheid doet zich ook voor bij vlees afkomstig van vleeskuikens en vlees afkomstig van legpluimvee. In het kader van fiscale neutraliteit is dit resultaat lastig, zo niet in het geheel niet, verdedigbaar.

Vanwege dit suboptimale karakter van een belasting op het houden van productiedieren ten opzichte van beschikbare alternatieven, is dit scenario uitgesloten van nader onderzoek.

3. Een verbruiksbelasting met als doel het genereren van inkomsten voor de overheid

Zoals aangegeven in paragraaf 3.3 kan een doelstelling voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees zijn het genereren van inkomsten voor de overheid. De keuzes die in het kader van een eventueel wetsvoorstel met een dergelijk doel worden gemaakt, zijn dan veelal gericht op het genereren van een zo hoog mogelijke opbrengst.

Met betrekking tot deze doelstelling merken wij op dat er veel beter geschikte - en minder complexe - middelen beschikbaar zijn om meer overheidsinkomsten te genereren. Een voorbeeld daarvan is het verhogen van het standaard btw-tarief met één of enkele procentpunt(en).

Vanwege het suboptimale karakter van het introduceren van een verbruiksbelasting met als doel het genereren van inkomsten voor de overheid sec, is dit scenario uitgesloten van nader onderzoek.

3.4.2 Geselecteerde scenario's

3.4.2.1 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Zoals aangegeven in paragraaf 3.3 kan een doelstelling voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees zijn financiële compensatie of doorbelasten van milieuschade. De keuzes die in het kader van een eventueel wetsvoorstel met een dergelijk doel worden gemaakt, zijn dan veelal gericht op het compenseren van milieuschade³⁰ die kan worden toegerekend aan de Nederlandse (pluim)veehouderij, bijvoorbeeld de uitstoot van CO₂. Een voorbeeld van [optimale keuzes](#) is hieronder weergegeven.

De haalbaarheid van dit scenario is niet bij voorbaat uit te sluiten en daarom maakt dit scenario onderdeel uit van ons nader onderzoek. De elementen van dit scenario zullen nader worden toegelicht in hoofdstuk 4.

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten
Object van heffing	Slachten van productiedieren (GN01)
Subject van heffing	Slachthuizen
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort
Tarief (hoogte)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen (geen exportvrijstelling)
Schorsingen/entrepots	Geen schorsingen
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

³⁰ Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, pagina 8, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedselsysteem-2638.pdf>

3.4.2.2 Scenario B - Bevordering menselijke gezondheid

Zoals aangegeven in paragraaf 3.3 kan een doelstelling voor het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees zijn bevordering of bescherming van de menselijke gezondheid. De keuzes die in het kader van een eventueel wetsvoorstel met een dergelijk doel worden gemaakt, zijn dan zo veel als mogelijk gericht op de afname van vleesconsumptie door de Nederlandse consument. Een voorbeeld van [optimale keuzes](#) is hieronder weergegeven.

De haalbaarheid van dit scenario is niet bij voorbaat uit te sluiten en daarom maakt dit scenario onderdeel uit van ons nader onderzoek. De elementen van dit scenario zullen nader worden toegelicht in hoofdstuk 4.

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Vlees en vleesproducten (GN02 , GN16)
Subject van heffing	Detailhandel (en horeca)
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Ruime vrijstellingen (horeca)
Schorsingen/entrepots	Opslag en bewerking onder schorsing
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

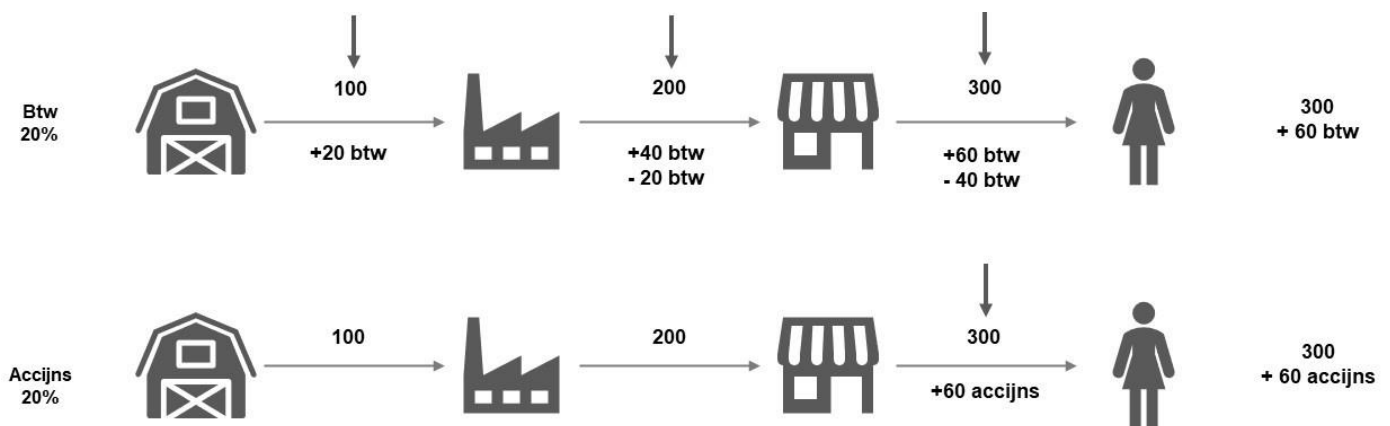
4 Vormgeving belastingheffing

4.1 Moment van heffing

4.1.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

De keuze voor het moment van heffing hangt samen met de keuze voor het object van heffing (zie paragraaf 4.2), het subject van heffing (zie paragraaf 4.3) en het systeem van schorsingen en entrepots (zie paragraaf 4.7). Het moment van heffing is de schakel in de keten waar een verbruiksbelasting wordt geïnd of betaald.

De heffing van verbruiksbelasting (of: accijns) onderscheidt zich van de heffing van bijvoorbeeld de btw, door de wijze van heffing. Btw wordt in iedere schakel van een keten geheven; accijns doorgaans slechts één keer. Daarnaast is btw voor de koper (de ondernemer) aftrekbaar, zolang de kosten (van de input, zoals grondstoffen) worden gebruikt voor btw-belaste leveringen (verwerkt in de output). De consument kan de btw niet in aftrek brengen. Op die manier wordt btw gedurende de keten in iedere schakel geïnd over de toegevoegde waarde, maar drukt het totaal uiteindelijk bij de consument. Accijns wordt doorgaans maar in één schakel van de keten geïnd. Alle verkopen vóór het moment van heffing zijn exclusief accijns; alle verkopen na het moment van heffing zijn inclusief accijns. Het verschil is hieronder schematisch weergegeven.



Hiervoor is illustratief de laatste schakel in de keten (van de supermarkt aan de consument) aangewezen voor het moment van heffing. Afhankelijk van onderstaande factoren zal die keuze op deze of op een eerder schakel in de keten vallen.

Bij de keuze voor het moment van accijnsheffing spelen onder meer de volgende afwegingen een rol:

1. Aantal belastingplichtigen (subject van heffing). In iedere schakel zal een verschillende groep te maken krijgen met de heffing van accijns en de omvang van die groep zal ook verschillen. Een grotere groep belastingplichtigen draagt bij aan de complexiteit van een belasting.
2. Object van heffing. Bij een heffing eerder in de keten is het object van heffing (levend productiedier) anders dan bij een heffing verder in de keten (vlees en vleesproducten). Het moment van heffing en het object van heffing moeten goed op elkaar worden afgestemd.

3. Stelsel van schorsingen en entrepots. Dit stelsel houdt in dat accijns pas verschuldigd is bij uitslag uit een entrepot, dat wil zeggen het moment waarop de goederen fysiek een entrepot verlaten. Vóór uitslag ligt het product onder schorsing, en is op een verkoop tussen partijen dus geen accijns van toepassing (exclusief). Na uitslag zit de accijns verwerkt in de (kost)prijs van het product verwerkt (inclusief). Op deze manier kan het moment van heffing voor vergunninghouders worden uitgesteld (zie paragraaf 4.7.2). Ook kan bijvoorbeeld worden gefaciliteerd dat ten aanzien van producten die niet bestemd zijn om in Nederland te blijven, en waarover uiteindelijk geen accijns verschuldigd is, geen accijns hoeft te worden voorgefinancierd. Door de accijnsgoederen onder schorsing op te slaan in een entrepot, worden situaties van onnodig accijns betalen en weer terugvragen bij export, voorkomen.

Deze drie afwegingen/elementen zullen in de paragrafen hierna verder aan de orde komen.

Daarnaast speelt de doelstelling een rol bij de keuze voor het moment van heffing. Dat heeft met name ook te maken met in- en uitvoer (grenseffecten, zie paragraaf 5.3.1) en [afwenteling](#) (zie paragraaf 0).

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten	Verder in de keten	Zo laat mogelijk in de keten

4.1.2 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite alleen de producten die zijn ontstaan en daarbij in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, in de belastingheffing worden betrokken. Dat betekent tegelijkertijd dat er geen ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), het produceren van deze goederen heeft immers een negatieve impact op het Nederlandse milieu, zie paragraaf 4.6. Om diezelfde reden ligt het, in het kader van de doelstelling, niet voor de hand om een belasting te heffen op de import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt.

Het moment van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom “zo vroeg mogelijk in de keten”. Wij verwijzen daarbij naar het rapport “Bouwstenen voor een beter belastingstelsel”³¹, waarin een optie wordt aangedragen om de slacht van productiedieren te belasten. In paragraaf **Error! Reference source not found.** beschreven wij bezwaren om het houden van productiedieren te belasten, vergeleken met alternatieven. Eén van deze bezwaren ziet op het feit dat niet alle productiedieren in Nederland (primair) worden gehouden ten behoeve van de slacht / het vlees. Derhalve zou het niet logisch zijn om enkel productiedieren die gehouden worden ten behoeve van de slacht / het vlees, te belasten, dit omdat productiedieren die bijvoorbeeld worden gehouden voor de zuivelproductie evengoed zorgen voor milieuschade. Door het belasten van de slacht in Nederland wordt dit bezwaar weggenomen en vindt de heffing daarmee zo vroeg mogelijk in de keten plaats.

³¹ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

4.1.3 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Dat betekent dat er wél ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), zie paragraaf 4.6. De import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, moeten juist wel in de heffing betrokken worden, deze geïmporteerde producten worden immers voor binnenlandse consumptie gebruikt (en hebben daarmee invloed op de gezondheid van de Nederlandse consument).

Door te kiezen voor een moment van heffing later in de keten, wordt de vormgeving, en dan met name het object van heffing (zie paragraaf 4.2), complexer. Dat komt omdat verder in de vleesketen, producten in steeds meer verschillende bewerkte hoedanigheden voorkomen. Hoe verder in de keten het moment van heffing wordt gekozen, hoe meer verschillende soorten objecten van heffing moeten worden overwogen.

Het moment van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom “zo laat mogelijk in de keten”, waarbij een zorgvuldige afweging moet worden gemaakt tussen heffing zo dicht mogelijk op de consument en de keuze voor het object van heffing. In dit kader schatten wij als het moment van heffing de verkoop door de supermarkt aan de consument (of aan de horeca, zie paragraaf 4.6) in als zo laat mogelijk in de keten.

4.2 Object van heffing

4.2.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

De keuze voor het object van heffing hangt nauw samen met de keuze voor het moment van heffing (zie paragraaf 4.1), maar ook met het achterliggende doel van de heffing (zie paragraaf 3.1.2). Het object van heffing is het product of de dienst waarvan de levering wordt belast met de verbruiksbelasting. Het object van heffing staat centraal bij het definiëren van het belastbaar feit - dat wil zeggen, de feiten die materiële verschuldigheid van een belasting veroorzaken.

De combinatie van de keuze om alleen vlees te belasten en de afdracht bij de uitslag uit de Nederlandse slachterij of uitbeenderij te leggen, werken in de hand dat vlees van Nederlandse bodem zijn weg gaat vinden naar buitenlandse afnemers. Tegelijkertijd worden Nederlandse supermarkten fiscaal gestimuleerd om steeds meer (onbelast) vlees uit andere landen in de EU te gaan in- en verkopen. Als het doel van heffing vervolgens is om de Nederlandse veestapel te doen krimpen, dan is de keuze voor de combinatie van het object, “alleen vlees”, en het moment van heffing, “uitslag uit een slachterij”, naar verwachting nauwelijks doeltreffend en mogelijk zelfs averechts.

Daarnaast hangt de productie van bijvoorbeeld kalfsvlees nauw samen met de productie van zuivelproducten; in dat kader zou kalfsvlees zelfs een bijproduct van de zuivelproductie kunnen worden genoemd. Datzelfde geldt voor vlees afkomstig van legkippen. Met dat als uitgangspunt, is het vreemd om een (noodzakelijk) bijproduct wél te belasten, maar de hoofdproductie van zuivel zelf niet. Enerzijds kan dat worden weggelaten door óók zuivelproducten te belasten. Die oplossing past mogelijk wel binnen een milieudoelstelling (verkleinen van de Nederlandse veestapel), maar niet noodzakelijkerwijs binnen een gezondheidsdoelstelling. Zuivelproducten staan over het algemeen bekend als een onderdeel

van een gezond voedingspatroon³². Anderzijds kan een oplossing zijn om vlees vrij te stellen van verbruiksbelasting, indien en voor zover het een bijproduct van een andere industrie betreft - dus m.a.w. vlees van legkippen, van (melk)kalveren en van dubbeldoel koeien. Vanuit een zuiver gelijkheidsbeginsel benaderd, is een vrijstelling voor uitsluitend deze vleessoorten weer ondenkbaar ten opzichte van andere vleessoorten.

Bij gebrek aan een alternatieve totaaloplossing hebben wij voor het vervolg van dit hoofdstuk gekozen om de heffing op bijproducten van andere industrieën in stand te laten, geen nieuwe industrieën in de heffing te betrekken en geen bijzondere of complexe vrijstellingen toe te passen.

4.2.2 Taalgebruik versus Gecombineerde Nomenclatuur

Het is van belang dat duidelijk is wat onder vlees (het object van heffing) wordt verstaan, zodat discussie hierover zo veel mogelijk wordt voorkomen. Wat is vlees; is een telkens terugkerende discussie, is bijvoorbeeld gelatine ook vlees, en betekent dit dat alle producten waarin gelatine is verwerkt (zoals snoep, pudding, bier, en medicijnen) ook belast moeten gaan worden.

Het object van heffing kan op verschillende manieren worden gedefinieerd. In paragraaf 3.2.3 beschreven wij al kort hoe sommige EU landen omgaan met het definiëren van goederen die onder een ander btw-tarief vallen. Zowel het Verenigd Koninkrijk als Hongarije hebben een ingewikkelde verdeling van btw-tarieven en werken met diverse lijsten van types goederen waarop het verlaagde, standaard of een speciaal btw-tarief van toepassing is. Hongarije sluit daarbij aan bij de GN-code van goederen. Het Verenigd Koninkrijk heft bijvoorbeeld 0% op brood, crackers en zuivel, maar 20% op chocolade en ijs. Doordat in het VK hoofdzakelijk gebruik wordt gemaakt van beschrijvingen van goederen in plaats van GN-codes, is het btw-tarief van onder meer koekjes en biscuitjes regelmatig onderwerp van discussie.³³

Er zijn twee redenen waarom wij een aansluiting bij de [Gecombineerde Nomenclatuur](#) verkiezen boven aansluiting bij algemeen taalgebruik. Allereerst is de Gecombineerde Nomenclatuur '[bestaande infrastructuur](#)', dat wil zeggen dat het om een wereldwijd geharmoniseerd systeem gaat. Veel ondernemers hebben op een of andere manier al met deze Gecombineerde Nomenclatuur te maken. Bijvoorbeeld bij in- en uitvoer van goederen, maar ook bij het indienen van Intrastat aangiftes om EU goederenverkeer aan het CBS te rapporteren. Tot slot worden GN-codes in de Wet op de accijns³⁴ gebruikt om goederen te definiëren.

Daarnaast is de classificatie of indeling op basis van de Gecombineerde Nomenclatuur gebaseerd op de objectieve kenmerken van goederen. De reden waarom een consument een product koopt of de wijze van presenteren en reclame door de producent spelen een rol ondergeschikt aan die van de daadwerkelijke inhoud, samenstelling en ingrediënten van het product. Dat maakt het systeem minder gevoelig voor [fraude](#) of [misbruik](#). Door voor indeling op basis van de Gecombineerde Nomenclatuur te kiezen, worden discussie over wat wel of geen vlees is, grotendeels voorkomen en in ieder geval geobjectiveerd.

³² <https://www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/melk-en-melkproducten.aspx>

³³ <https://www.insider.co.uk/news/guide-what-biscuits-sweets-youre-10523340>

³⁴ Zie bijvoorbeeld artikel 6 van de Wet op de accijns 1991

4.2.3 Heffingscategorieën

Onder verwijzing naar de [Gecombineerde Nomenclatuur](#), onderscheiden wij in dit rapport voor wat betreft het object van heffing, de volgende mogelijke heffingscategorieën:

Heffingscategorie 1 (hierna keuze 1; GNO1)

Uitsluitend de slacht van levende paarden, ezels, muil dieren en muilezels, runderen, varkens, schapen, geiten, pluimvee en andere levende dieren. Het komt neer op alle levende dieren, die in de Gecombineerde Nomenclatuur worden ingedeeld onder hoofdstuk 1, met uitzondering van diersoorten die doorgaans niet in Nederland worden geslacht, te weten:

- a. Primaten
- b. Walvissen, dolfinen, bruinvissen, zehonden, zeeleeuwen en walrussen
- c. Reptielen, inclusief slangen en zeeschildpadden
- d. Kamelen en kameelachtigen
- e. Rendieren
- f. Andere, elders genoemd noch elders onder begrepen

Heffingscategorie 2 (hierna keuze 2; GNO2)

Uitsluitend vlees en eetbare slachtafvallen van runderen, varkens, schapen, geiten, paarden, ezels, muil dieren, muilezels, pluimvee of gevogelte, konijnen of hazen, tamme duiven, wild en kikkerbiljetjes, zowel vers, gekoeld, bevroren, gezouten, gepekeld, gedroogd of gerookt, indien en voor zover geschikt voor menselijke consumptie. Het komt neer op alle producten die in de Gecombineerde Nomenclatuur worden ingedeeld onder hoofdstuk 2, met uitzondering van diersoorten die doorgaans niet in Nederland worden geconsumeerd, te weten:

- g. Primaten
- h. Walvissen, dolfinen, bruinvissen, zehonden, zeeleeuwen en walrussen
- i. Reptielen, inclusief slangen en zeeschildpadden
- j. Kamelen en kameelachtigen
- k. Rendieren
- l. Andere, elders genoemd noch elders onder begrepen

Heffingscategorie 3 (hierna keuze 3; GNO2, GN16)

Zoals onder heffingscategorie 2, en alle bereidingen van vlees, van slachtafvallen of van bloed, bereidingen van deze producten, indien en voor zover geschikt voor menselijke consumptie. Dit zijn de volgende producten die in de Gecombineerde Nomenclatuur worden ingedeeld onder hoofdstuk 16:

- a. Alle producten van post 1601; worst van alle soorten
- b. Alle producten van post 1602; andere bereidingen en conserven van vlees
- c. Producten van 1603; alleen voor zover het gaat om extracten en sappen van vlees (vis en schaal- en weekdieren uitgezonderd)

Heffingscategorie 4 (hierna keuze 4; GNO2, GN16, GN21)

Zoals onder heffingscategorie 3, en alle producten voor menselijke consumptie die de producten genoemd onder 2 en 3 bevatten. Niet inbegrepen worden resten en afval van de voedselindustrie, die bijvoorbeeld worden gebruikt in diervoeding. Er wordt dan als volgt gebruik gemaakt van de Gecombineerde Nomenclatuur:

- a. Alle producten van post 1704; suikerwerk zonder cacao
- b. Alle producten van hoofdstuk 18; cacao en bereidingen daarvan

- c. Alle producten van hoofdstuk 19; bereidingen van graan, meel, zetmeel of melk en gebak
- d. Alle producten van hoofdstuk 20; bereidingen van groenten, vruchten en andere plantendelen, met uitzondering van producten die bedoeld zijn om te drinken
- e. Alle producten van hoofdstuk 21; diverse producten voor menselijke consumptie, indien en voor zover deze producten de hiervoor genoemde producten van hoofdstuk 2 of 16 bevatten

Deze heffingscategorieën verhouden zich - gemiddeld genomen - als volgt tot de complexiteit van de uitvoering, zowel voor het bedrijfsleven als voor de uitvoerende overheidsinstantie.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3	Keuze 4
Object van heffing	Het slachten van productiedieren (GN01)	Vlees en eetbare slachtafval (GN02)	Vlees en vleesproducten (GN02, GN16)	Vlees, vleesproducten en producten die vlees bevatten (GN02, GN16, GN21)
Complexiteit	Beperkt	Middelgroot	Middelgroot	Ingrijpend

Vanzelfsprekend dient de keuze voor het object van heffing aan te sluiten bij de keuze voor het moment van heffing.

4.2.4 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite alleen de producten die zijn ontstaan en daarbij in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, in de belastingheffing worden betrokken. Dat betekent tegelijkertijd dat er geen ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), zie paragraaf 4.6. Het belasten van de import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, ligt om diezelfde reden niet voor de hand in het licht van de doelstelling.

Het object van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom "het slachten van productiedieren van GN hoofdstuk 01". Wij verwijzen daarbij naar het rapport "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel"³⁵, waarin een optie wordt aangedragen om de slacht van productiedieren te belasten.

4.2.5 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Dat betekent dat er wél ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e)

³⁵ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

vlees(producten), zie paragraaf 4.6. De import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, moeten juist wel in de heffing betrokken worden.

Door te kiezen voor een moment van heffing later in de keten, wordt de vormgeving, en dan met name het object van heffing complexer. Dat komt omdat verder in de vleesketen, producten in steeds meer verschillende bewerkte hoedanigheden voorkomen. Hoe verder in de keten het moment van heffing wordt gekozen, hoe meer verschillende soorten objecten van heffing moeten worden overwogen.

Het object van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom "Vlees en vleesproducten van GN hoofdstukken 02 en 16". De omvang van de groep producten die daarmee onder de belastingheffing vallen, is daarmee voldoende groot, waarbij een zorgvuldige afweging moet worden gemaakt tussen heffing zo dicht mogelijk op de consument en de keuze voor het object van heffing. In dit kader merken wij als het beste moment van heffing de verkoop door de supermarkt aan de consument (of aan de horeca, zie paragraaf 4.6) aan als 'zo laat mogelijk in de keten'.

4.3 Subject van heffing

4.3.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

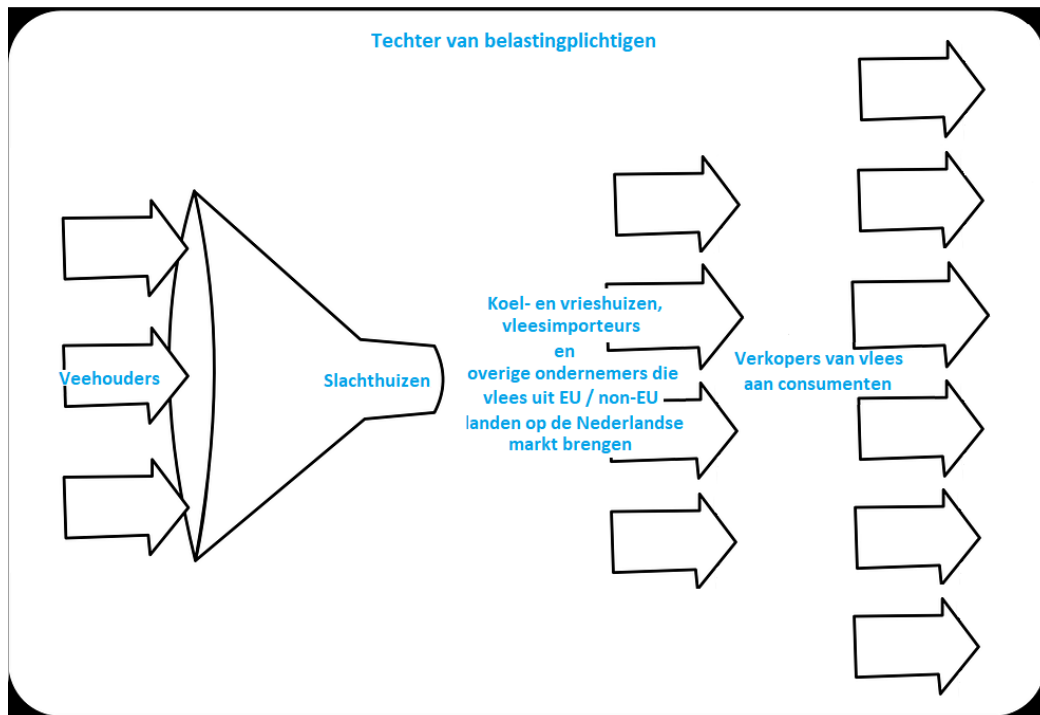
De keuze voor het subject van heffing hangt samen met de keuze voor het moment van heffing (zie paragraaf 4.1), het object van heffing (zie paragraaf 4.2), en het systeem van schorsingen en entrepots (zie paragraaf 4.7). Het subject van heffing is de belastingplichtige, dat wil zeggen de persoon of entiteit die gehouden is om de belasting daadwerkelijk aan de uitvoerende organisatie te betalen.

Bij de keuze voor het subject van heffing speelt in het kader van de complexiteit met name het aantal belastingplichtigen en in hoeverre deze groep bij de overheid in beeld is, en tot op zekere hoogte de ervaring van deze groep belastingplichtigen met (vergelijkbare) belastingheffing een rol. Hoe groter de groep belastingplichtigen, hoe complexer de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid voor de uitvoerende instantie worden. Onbekendheid met wetgeving kan bovendien bijdragen aan al dan niet doelbewuste non-compliance (niet naleving) door belastingplichtigen.

4.3.2 Heffingscategorieën

Het subject van heffing is degene die de belasting verschuldigd is aan de overheid, ook wel de belastingplichtige. In dit onderzoek onderscheiden wij drie mogelijke groepen van belastingplichtigen:

1. Veehouders;
2. Slachthuizen, vleesimporteurs en alle andere ondernemers die onbewerkt vlees uit EU-landen en non-EU landen op de Nederlandse markt brengen;
3. Verkopers van vleesproducten aan de consument, zoals slaggers, supermarkten en horecaondernemers.



Veehouders

De keuze voor het subject van heffing 'veehouders' moet worden gecombineerd met het moment en object van heffing 'het houden van productiedieren van GNO1' (deze optie maakt geen onderdeel uit van ons onderzoek in verband met betere alternatieven).

Gelet op de omvang van de Nederlandse veestapel en hoge exportcijfers³⁶ is de groep van belastingplichtigen naar verwachting relatief groot, maar makkelijk te identificeren. Veehouders zijn namelijk verplicht het aantal dieren dat zij houden te identificeren en te registreren en het aantal productiedieren op te geven in de gecombineerde opgave³⁷. Gedetailleerder onderzoek moet uitwijzen in hoeverre van deze bestaande systemen gebruik kan worden gemaakt.

Slachthuizen

De keuze voor het subject van heffing 'slachthuizen' combineert zich uitsluitend met het object van heffing 'de slacht van productiedieren van GNO1'. Het gaat daarom niet zozeer om een product, zoals een productiedier of (on)bewerkt vlees, maar om een dienst die bestaat in het slachten van een productiedier. Deze dienst kan niet worden "geïmporteerd" en daarom is de groep van belastingplichtigen beperkt tot de Nederlandse slachthuizen zelf.

De groep van belastingplichtigen is naar verwachting relatief klein en gemakkelijk te identificeren. Nederlandse slachthuizen hebben namelijk een erkenning en staan als zodanig geregistreerd bij de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (hierna: NVWA).

³⁶ Planbureau voor de Leefomgeving, *Dagelijkse kost; hoe overheden, bedrijven en consumenten kunnen bijdragen aan een duurzaam voedselsysteem*, Den Haag, 2019, zie <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/PBL-2019-dagelijkse-kost-bijdragen-aan-duurzaam-voedselsysteem-2638.pdf>

³⁷ Zie <https://www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/gecombineerde-opgave>

Koel- en vrieshuizen, vleesimporteurs, overige ondernemers die vlees uit EU- en non-EU landen op de Nederlandse markt brengen

De keuze voor het subject van heffing 'koel- en vrieshuizen en importeurs' kan het beste worden gecombineerd met het object van heffing 'vlees en eetbare slachtafvallen in de zin van GNO2'.

Om een gelijk speelveld in de Nederlandse vleesindustrie te waarborgen, dient niet alleen Nederlands onbewerkt vlees onder de heffing te vallen, maar ook onbewerkt importvlees. Dit brengt met zich mee dat, naast de Nederlandse koel- en vrieshuizen, ook vleesimporteurs en alle overige ondernemers die onbewerkt vlees uit andere EU- en non-EU landen op de Nederlandse markt brengen tot de groep van belastingplichtigen behoren.

Bij invoer uit non-EU landen geldt voor vleesimporteurs een certificeringsplicht op basis van EU-wetgeving³⁸. Op basis daarvan is deze groep importeurs gemakkelijk te identificeren. Voor de overbrenging van onbewerkt vlees uit andere EU-landen geldt geen vergelijkbare verplichting. Dit brengt met zich mee dat de groep overige ondernemers lastiger is te identificeren. Bovendien mogen maatregelen om deze groep in de heffing te betrekken niet zó ver gaan dat het verkapte grensformaliteiten³⁹ zijn. Toch betreft het naar verwachting een aanzienlijk kleinere groep belastingplichtigen dan de veehouders.

Verkopers van vleesproducten aan consumenten

De keuze voor het subject van heffing 'verkopers van vleesproducten aan consumenten' kan het beste worden gecombineerd met het object van heffing 'vlees in de zin van GN hoofdstuk 02 en vleesproducten in de zin van GN16'.

De groep van belastingplichtigen is naar verwachting omvangrijk en bestaat uit een breed scala aan verschillende bedrijven, waaronder supermarkten, slagerijen en horeca, maar ook (week)markthandelaren. Voor deze belastingplichtigen geldt geen registratieverplichting die vergelijkbaar is met die van slachthuizen of die van importeurs van vlees. Ook bestaat geen speciale vergunning gerelateerd aan vleesproducten, waarover deze groep moet beschikken. Dit brengt met zich mee dat een zeer grote groep, diverse bedrijven lastig is te identificeren als belastingplichtige. Dat zal hooguit kunnen gebeuren aan de hand van inschrijvingen in de Kamer van Koophandel.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3	Keuze 4
Subject van heffing	Veehouders	Slachthuizen	Koel- en vrieshuizen en importeurs	Groot- en detailhandel en horeca

4.3.3 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite alleen de producten die zijn ontstaan en daarbij in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, in de belastingheffing worden betrokken. Dat betekent tegelijkertijd dat er geen

³⁸ Zie bijvoorbeeld: <https://www.rvo.nl/onderwerpen/internationaal-ondernemen/handel-planten-dieren-producten/invoer-agrarische-producten/rundersector>

³⁹ Artikel 1, derde lid, laatste volzin, van Richtlijn 2008/118/EG

ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), zie paragraaf 4.6. Het belasten van de import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, ligt om diezelfde reden niet voor de hand in het licht van de doelstelling.

Het subject van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom 'slachthuizen'. Wij verwijzen daarbij naar het rapport "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel"⁴⁰, waarin een optie wordt aangedragen om de slacht van productiedieren te belasten.

4.3.4 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Dat betekent dat er wél ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), zie paragraaf 4.6. De import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, moeten juist wel in de heffing betrokken worden.

Door te kiezen voor een moment van heffing later in de keten, wordt de vormgeving, en dan met name het object van heffing complexer. Dat komt omdat verder in de vleesketen, producten in steeds meer verschillende bewerkte hoedanigheden voorkomen. Hoe verder in de keten het moment van heffing wordt gekozen, hoe meer verschillende soorten objecten van heffing moeten worden overwogen.

Het subject van heffing dat het beste bij deze doelstelling past is daarom 'groot- en detailhandel en horeca'. Wij verwijzen daarbij naar paragraaf 4.6 voor een voorgestelde en noodzakelijke vrijstelling voor horecaondernemers ten behoeve van de complexiteit.

4.4 Maatstaf van heffing

4.4.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

De keuze voor de maatstaf van heffing hangt met name nauw samen met de keuze voor het tarief (zowel structuur als hoogte, zie paragraaf 4.5). De maatstaf van heffing is de belastinggrondslag, met andere woorden de waarde of hoeveelheid waarop het tarief wordt toegepast om tot de hoogte van de belasting te komen. De maatstaf en het tarief dragen samen bij aan het juiste bedrag aan compensatie voor milieuschade of voor een voldoende afschrikwekkend effect om consumptie te ontmoedigen of te beïnvloeden.

4.4.2 Ad valorem versus specifiek

De maatstaf van heffing geeft de grondslag aan waarop het tarief moet worden toegepast. In de verbruiksbelasting zijn voor wat betreft de maatstaf van heffing twee type maatstaven te onderscheiden:

⁴⁰ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

1. Op ad valorem basis, dat wil zeggen over de waarde van het object (het goed) wordt een tarief percentage toegepast.
2. Specifieke maatstaf van heffing, dat wil zeggen op basis van een specifieke hoeveelheid, gewicht, volume of andere eenheid van het object of een ingrediënt van het object wordt naar hoeveelheid, gewicht, volume of eenheid een tarief geheven.

Met uitzondering van de heffing op tabaksproducten (deels ad valorem, deels specifiek)⁴¹ is de maatstaf van heffing van de huidige accijnzen⁴² en verbruiksbelastingen⁴³ in Nederland specifiek. Het tarief wordt toegepast op een hoeveelheid, gewicht of volume van het object van heffing. De belasting op de toegevoegde waarde (hierna: btw), ook wel de omzetbelasting, is een voorbeeld van een (algemene) verbruiksbelasting met een ad valorem maatstaf van heffing. Het tarief wordt altijd geheven over de waarde van het object van heffing.

Het verschil tussen een ad valorem en specifieke heffing laat zich het best verklaren door middel van onderstaand (reken)voorbeeld, met bijvoorbeeld het [Beter Leven Keurmerk](#).

Omzetbelasting
Belasting over de toegevoegde waarde
- 21% van de prijs



Verkoopprijs	200	100
Gewicht	250g	250g
Belasting 21%	42	21
Totaal prijs	242	121
Belastinglasten	21%	21%

Vlees belasting
Specifieke belasting – € 60 per kg



Verkoopprijs	200	100
Gewicht	250g	250g
Belasting 60EUR/kg	15	15
Totaal prijs	215	115
Belastinglasten	7,5%	15%

Karakteristiek voor specifieke verbruiksbelastingen is dat de druk ervan afhankelijk is van het gewicht, volume (de hoeveelheid) van het object van heffing, en niet van de waarde of prijs van het object. In ons

⁴¹ Artikel 35 van de Wet op de accijns 1991

⁴² Op basis van de artikelen 7, 10, 11d, 13, 27 en 35 van de Wet op de accijns 1991, worden bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten belast met een tarief per hectoliter, minerale oliën met een tarief per 1.000 liter of kg en rooktabak met een tarief per kilogram. De heffing op sigaren is volledig ad valorem en de belasting op sigaretten is een combinatie van ad valorem en een tarief per 1.000 stuks, met een totaal tarief met een minimale ondergrens per 1.000 stuks.

⁴³ Op basis van artikel 10 Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken 2016 worden alcoholvrije dranken belast met een tarief per hectoliter. Geconcentreerde volumes moeten worden omgerekend naar vloeibaar met een factor 4.

voorbeeld vormt de specifieke verbruiksbelasting een vast bedrag dat samenhangt met het gewicht in kilogrammen van het specifieke, fysieke bestanddeel, vlees. De ad valorem belasting vormt een bepaald percentage van de verkoopprijs.

Het stelsel van een specifieke verbruiksbelasting heeft tot gevolg dat bij gelijkblijvende tarieven de reële druk daalt en het corrigerend vermogen afneemt bij inflatie, een stijging van het prijspeil. Om dit te voorkomen, zal het tarief van de specifieke verbruiksbelasting periodiek moeten worden aangepast aan de prijsontwikkeling of moeten worden geïndexeerd. In tegenstelling tot een ad valorem verbruiksbelasting waarbij de reële druk en het corrigerend vermogen in dat geval gelijk zullen blijven. Dit omdat de belasting wordt uitgedrukt in een percentage van de (verkoop)prijs van het aan de verbruiksbelasting onderworpen goed. Deze eigenschap van een specifieke verbruiksbelasting brengt met zich mee, dat het niet aanpassen van het tarief ertoe leidt dat de opbrengsten achter zullen blijven bij de snelheid van de algemene prijsstijgingen. De specifieke verbruiksbelasting stijgt niet (automatisch) met de prijs van het object mee, omdat een prijsstijging de samenstelling van het object niet verandert. Het belaste bestanddeel blijft immers procentueel hetzelfde aandeel van het object.

Ad valorem verbruiksbelastingen hebben als effect dat zij kostprijswijzigingen of wijzigingen van de winstmarge in een versterkte mate tot uiting brengen in consumentenprijzen, en zijn daarom gevoelig(er) voor prijsstrategieën. Hoe hoger (het tarief van) de ad valorem verbruiksbelasting, des te sterker dat effect is, zowel in opwaartse als in neerwaartse zin. Daarentegen is een specifieke verbruiksbelasting bij een kostprijswijziging/wijziging van de winstmarge niet van invloed op de consumentenprijs.

Een specifieke verbruiksbelasting naar een vastgestelde hoeveelheid is in het voordeel (of: niet in het nadeel) van de duurdere producten (waaronder biologische producten), doordat de belasting onafhankelijk is van de prijs van het product. Een ad valorem verbruiksbelasting daarentegen zorgt juist voor vergroting van prijsverschillen tussen goedkopere en duurdere producten, waardoor goedkopere producten nóg aantrekkelijker worden voor de consument in verhouding tot duurdere alternatieven.

Het voordeel van een specifieke verbruiksbelasting, voor zowel de goedkopere als de duurdere producten, is dat het relatieve prijsverschil afneemt. De verbruiker wordt zo gestimuleerd om betere keuzes te maken (voor milieu en/of gezondheid) los van de prijs van het object.

Samenvattend hangt een ad valorem heffing af van het subjectieve prijselement van goederen, terwijl een specifieke belasting juist afhangt van meer objectieve elementen, zoals hoeveelheid, gewicht, volume of andere meetbare eenheden.

Deze afwegingen vatten zich het best samen in de hierna opgenomen tabel.

Ad Valorem verbruiksbelasting	Specifieke verbruiksbelasting
De belastingdruk is afhankelijk van waarde of prijs van het object	De belastingdruk is afhankelijk van de hoeveelheid, volume of gewicht van het object
Percentage van de waarde of prijs van het object	Vast tarief op basis van specifieke hoeveelheid, gewicht, volume of andere eenheid van het object of een ingrediënt van het object
Bij inflatie/prijsstijging blijft de reële druk/het corrigerend vermogen gelijk	Bij inflatie/prijsstijging daalt de reële druk/ het corrigerend vermogen
Stijgt mee met de prijs van het goed	Stijgt niet mee met de prijs van het goed
Gevoelig voor prijsstrategieën	Minder gevoelig voor prijsstrategieën
Bij een kostprijswijziging of wijziging winstmarge mede van invloed op de consumentenprijs van het object	Bij een kostprijswijziging of wijziging winstmarge geen invloed op de consumentenprijs van het object
Gevoelig voor prijschommelingen	Ongevoelig voor prijschommelingen
Stimuleert de aankoop van goedkopere alternatieven	Belast goedkopere en duurdere alternatieven evenredig
Vergroot relatieve prijsverschillen tussen goedkopere en duurdere producten	Verkleint relatieve prijsverschillen tussen goedkopere en duurdere producten

4.4.3 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat de kosten van deze schade worden doorberekend in de prijs van de geproduceerde goederen.

De maatstaf van heffing die het beste bij deze doelstelling past is daarom 'specifiek', om twee redenen. Allereerst is het naar onze mening op dit moment geen gegeven dat de prijzen van duurdere vleesproducten enkel en alleen tot stand zijn gekomen op basis van de kosten *inclusief milieuschade* van de producent. De prijs van een product staat tot op zekere hoogte los van de milieuschade⁴⁴ die is ontstaan bij de productie ervan. Hooguit kan een verband worden gelegd tussen een hogere prijs en méér milieuschade⁴⁵, op basis van de aanname dat voor de productie van biologisch vlees meer grondstoffen en middelen nodig zijn dan voor de productie van conventioneel vlees. Maar zelfs dan komt een prijs subjectief tot stand, zowel door invloed van de producent als van de consument (vraag en aanbod).

Ten tweede is in het licht van dit scenario al gekozen voor het object en moment van heffing 'het slachten van productiedieren in de zin van GN hoofdstuk 01'. Een belasting op de prijs van de dienst die in het slachten bestaat, ligt niet voor de hand, aangezien deze prijs niet in verband staat met de milieuschade die door het houden van het productiedier is ontstaan. Een maatstaf van heffing die bestaat in het aantal geslachte productiedieren of het aantal kilo's vlees dat als een gevolg van de slacht in Nederland ontstaat, ligt hier meer voor de hand.

⁴⁴ Zie hiervoor onder meer de uitgebreide resultaten van dit Duitse onderzoek:
<https://www.nature.com/articles/s41467-020-19474-6>

⁴⁵ Zie onder meer: <https://www.ad.nl/nieuws/milieuecologist-en-ecoloog-stop-met-bio-producten~a3e6d1b4/>

4.4.4 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Het doel is om de consumptie van 'te veel' en/of ongezond vlees af te remmen. Door een belasting op basis van de waarde of prijs van het product te heffen, werkt een heffing doorgaans de aankoop en consumptie van goedkopere alternatieven in de hand, waaronder de welbekende 'kiloknallers'⁴⁶. Het is wat ons betreft de vraag of een dergelijke impuls wenselijk is. Daarnaast is een specifieke verbruiksbelasting minder afhankelijk van prijsstrategieën en het makkelijkst toe te passen. De mogelijkheid van herstel en handhaving van de reële druk (van specifieke verbruiksbelastingen; bij inflatie/prijsstijgingen) door aanpassing van het tarief en/of indexering benadrukken wat ons betreft het instrumentele karakter van specifieke verbruiksbelastingen.

De maatstaf van heffing die het beste bij deze doelstelling past is daarom 'specifiek'. Daarbij hoort de aanname dat het bij een belastingheffing die er op is gericht om ongezonde vleesconsumptie af te remmen, niet is bedoeld om relatieve prijsverschillen tussen goedkopere en duurdere alternatieven nog verder te vergroten (eerder andersom).

4.5 Tarief

4.5.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

De keuze voor het tarief, zowel de structuur als de hoogte, hangt met name nauw samen met de keuze voor de maatstaf van heffing (4.4). De maatstaf van heffing is de belastinggrondslag, met andere woorden de waarde of hoeveelheid waarop het tarief wordt toegepast om tot de hoogte van de belasting te komen. De maatstaf en het tarief dragen samen bij aan het juiste bedrag aan compensatie voor milieuschade of voor een voldoende afschrikwekkend effect om consumptie te ontmoedigen of te beïnvloeden.

4.5.2 Tariefstructuur

Voor de tariefstructuur van een verbruiksbelasting op vlees(producten) kan gekozen worden voor één vast tarief (per kilogram), of voor verschillende tarieven. Zulke verschillende tarieven kunnen worden gerechtvaardigd door objectieve kenmerken van het product, zoals de vleessoort, of de wijze van productie (volgens het [Europees Biologisch Keurmerk](#) of conventioneel).

In het huidige Nederlandse accijnslandschap komen beide structuren voor. De wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken kent (sinds 2016) één tarief per hectoliter alcoholvrije dranken. Het tarief maakt (zoals het vóór 2016 wel deed) géén onderscheid tussen limonade, vruchten- of groentesappen en mineraalwater. De wet op de accijns maakt wel onderscheid tussen en binnen verschillende accijnsgroepen. Voor bier alleen al gelden 4 verschillende tarieven die afhankelijk zijn van de graden Plato van het bier. Over het algemeen kan worden gezegd dat hoe meer verschillende tarieven worden toegepast, hoe meer de complexiteit en uitvoerbaarheid toenemen.

De overwegingen voor een gepaste tariefstructuur voor een belasting op vlees(producten) verschillen voor de beste scenario's en zijn daarom verder toegelicht in paragraaf 4.5.4 en 4.5.5.

⁴⁶ <https://www.wakkerdier.nl/campagnes/kiloknaller/kiloknallermeting/>

4.5.3 Tariefhoogte

Op basis van cijfers van het Centraal Planbureau blijkt dat de CPI (consumentenprijsindex) in de afgelopen jaren niet boven de 3% heeft gelegen. Een prijsverhoging lager dan 3% hebben wij voor doeleinden van dit onderzoek daarom aangemerkt als beperkt. Op basis van diverse onderzoeken over prijselasticiteit⁴⁷ (met name in de grensregio's) concluderen wij dat enige invloed op consumentengedrag merkbaar is bij prijsverhogingen tussen 3% en 15%. Prijsverhogingen boven de 15% worden voor de doeleinden van dit onderzoek aangemerkt als afschrikkend.

Op basis van jurisprudentie van het EHRM⁴⁸ kan worden geconcludeerd dat een tarief van 98% (weliswaar van inkomen) een strijd oplevert met het recht op ongestoord genot van eigendom in de zin van artikel 1, Eerste Protocol bij het EVRM. Ondanks het verschil in belastingmiddel, achten wij een tarief hoger dan 90% in ieder geval niet opportuun.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3
Tarief (structuur)	Eén tarief	Tarief per vlees/diersoort	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Beperkt (tot 3% prijsverhoging)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)

4.5.4 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat de kosten van deze schade worden doorberekend in de prijs van de geproduceerde goederen. Het berekenen van de exacte milieuschade die moet worden doorberekend is geen onderdeel van dit onderzoek. Voor wat betreft een schatting gaan wij uit van de berekeningen die CE Delft in haar rapport 'De echte prijs van vlees'⁴⁹ heeft gemaakt.

Op basis daarvan moet het tarief dat het beste bij deze doelstelling past, als volgt worden opgebouwd, in euro's per kilogram.

Vleessoort	Varkensvlees	Rundvlees	Kip	Overig
Geschatte milieu- en klimaatschade	4,08 € / kg	4,89 € / kg	1,80 € / kg	Niet onderzocht
(Eind)tarief	4,00 € / kg	5,00 € / kg	2,00 € / kg	2,00 € / kg ⁵⁰

⁴⁷ Zie onder meer: Leal, A., Lopez-Laborda, J. e.a., *Cross-border shopping: a survey*, International Advances in Economic Research, 2010, 16 en Agarwal, S., e.a., *Tax Differential and Cross-Border Shopping: Evidence from Singapore*, 2017, Georgetown McDonough School of Business Research Paper No. 3038550, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3038550

⁴⁸ EHRM 14 mei 2013, 66529/11 (NKM t. Hongarije), ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911

⁴⁹ CE Delft, *De echte prijs van vlees*, Delft, maart 2018, <https://www.ce.nl/publicaties/download/2521>

⁵⁰ Wij zetten meer in algemeen vraagtekens bij de legaliteit van een belasting op een product waarvan de gemiddelde milieu- en klimaatschade niet is of kan worden vastgesteld.

Wij merken op dat accijns en verbruiksbelasting doorgaans de maatstaf van heffing voor btw verhogen en daarmee dus een cumulatief effect hebben op de consumentenprijs. Door het toepassen van deze tarieven gaan de consumentenprijzen dus met een hoger percentage omhoog dan staat vermeld in het rapport van CE Delft, omdat de verbruiksbelasting in dit scenario al bij het slachthuis in rekening wordt gebracht en vanaf daar de kostprijs in iedere schakel tot aan de consument verhoogt.

Het is daarbij de aanbeveling om deze starttarieven op jaarlijkse of tweejaarlijkse basis te verhogen, met een vooruitblik van 5 tot 10 jaar. Het starttarief is afhankelijk van de vraag op welk termijn volledige milieuschade moet worden gecompenseerd en in hoeverre jaarlijkse of tweejaarlijkse verhogingen aan de orde en/of wenselijk zijn.

4.5.5 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Het doel is om de consumptie van 'te veel' en/of ongezond vlees af te remmen.

Over de vraag of en in hoeverre de consument bereid is om méér te betalen voor biologische alternatieven, lijkt de wetenschap verdeeld. Uit onderzoek van ACM en CentERdata blijkt⁵¹ dat consumenten bereid zijn om ongeveer 12 euro per kilogram méér te betalen voor 1-ster Beter Leven kippenvlees, ten opzichte van een reguliere kip (huidige meerprijs: 4 euro per kilogram).

Tegelijkertijd zijn er onderzoeken van onder meer de Universiteit van Newcastle, die ondersteunen dat biologische geproduceerde producten beter zijn voor de menselijke gezondheid⁵² door antioxidanten, cadmium en pesticide residuen die in biologische versus conventionele producten aanwezig zijn.

Op basis van de berekeningen die CE Delft in haar rapport 'De echte prijs van vlees'⁵³ heeft samengesteld, moet het tarief dat het beste bij deze doelstelling past, als volgt worden opgebouwd, in euro's per kilogram.

⁵¹ Zomer e.a., *De betalingsbereidheid van consumenten voor dierenwelzijn*, Marktordening ESB, Jaargang 100 (4703), 12 februari 2015

⁵² <https://www.cambridge.org/core/journals/british-journal-of-nutrition/article/higher-antioxidant-and-lower-cadmium-concentrations-and-lower-incidence-of-pesticide-residues-in-organically-grown-crops-a-systematic-literature-review-and-metaanalyses/33F09637EAE6C4ED119E0C4BFFE2D5B1>

⁵³ CE Delft, *De echte prijs van vlees*, Delft, maart 2018, <https://www.ce.nl/publicaties/download/2521>

Vleessoort	Varkensvlees	Rundvlees	Kip	Overig
Huidige supermarktprijs (inclusief btw)	7,75 € / kg	12,17 € / kg	7,00 € / kg	Varieert
Huidige supermarktprijs (exclusief btw)	7,11 € / kg	11,17 € / kg	6,42 € / kg	Varieert
Starttarief (conventioneel)	1,00 € / kg	1,50 € / kg	0,50 € / kg	1,00 € / kg
Starttarief (biologisch)	0,00 € / kg	0,00 € / kg	0,00 € / kg	0,00 € / kg

Het is daarbij de aanbeveling om deze starttarieven op jaarlijkse of tweejaarlijkse basis te verhogen, met een vooruitblik van 5 tot 10 jaar. Het eindtarief is afhankelijk van de daadwerkelijke invloed op het consumentengedrag.

4.6 Vrijstellingen

4.6.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

De combinaties van de hiervoor opgenomen keuzes kunnen in samenhang een significante impact hebben op de uitvoerbaarheid en doeltreffendheid, zonder het implementeren van noodzakelijke vrijstellingen. Het hoofddoel van vrijstellingen zou dus moeten zijn het ofwel beter laten aansluiten van wetgeving bij de doelstelling, of het wegnemen van onnodige complexiteit. Vrijstellingen an sich verhogen namelijk ook weer de complexiteit en in voorkomende gevallen de fraudebestendigheid van een belasting.

4.6.2 Exportvrijstelling

Voor de huidige Nederlandse indirecte belastingen, met andere woorden de btw, accijns en verbruiksbelasting, zijn exportvrijstellingen van toepassing. Deze vrijstellingen houden in dat een product bij export niet wordt belast, met de achterliggende gedachte dat consumptie niet in Nederland plaatsvindt en op die gronden niet moet worden belast. Voor de btw gaat het om een nultarief op exportleveringen, met behoud van het recht op aftrek van voorbelasting. Voor accijns en verbruiksbelasting gaat het ofwel om een schorsing van Nederlandse belasting (zie paragraaf 4.7), ofwel om een teruggaaf van reeds betaalde Nederlandse belasting bij bewijs van export of transport naar andere EU landen.

Het implementeren van een exportvrijstelling voor de belasting op vlees(producten) ligt alleen voor de hand als de belasting tot doel heeft de consumptie van vlees in Nederland te belasten.

4.6.3 Horecavrijstelling

Het introduceren van een verbruiksbelasting op vlees(producten), althans in de vorm van scenario B, brengt als aanvullende complexiteit met zich mee dat de horeca ook behoort tot de groep die vlees(producten) aan consumenten verkoopt en daarmee tot de groep belastingplichtigen (zie subject van heffing, paragraaf 4.3). In de meeste gevallen is het belastbare product (zie object van heffing,

paragraaf 4.2) verwerkt in een gerecht. Het geheel valt daarom, objectief gezien, in veel gevallen niet (meer) onder GN02 of GN16, maar eerder onder GN21. Daar komt bij dat horeca ondernemers gelet op hun activiteiten nauwelijks in aanraking komen met de [Gecombineerde Nomenclatuur](#).

Het op die gronden vrijstellen van de horeca van deze verbruiksbelasting werkt daarentegen de ongelijkheid in de hand dat een thuisbereide maaltijd met vlees belast wordt, terwijl dezelfde maaltijd in de horeca bereid, onbelast blijft. Om deze ongelijkheid weg te nemen en de uitvoerbaarheid en complexiteit niet te veel te bemoeilijken, is een mogelijkheid om horeca ondernemers voor de toepassing van deze verbruiksbelasting als (eind)consument aan te merken. Dat betekent dat horeca ondernemers de verbruiksbelasting krijgen doorberekend van groothandels op *aankopen* van vlees(producten) in de zin van GN02 of GN16.

Deze maatregel werkt op zijn beurt wel weer in de hand dat het gehakt dat is verwerkt in de spaghetti bolognese die in de horeca wordt geconsumeerd, belast is. Tegelijkertijd wordt de verkoop van kant-en-klare spaghetti bolognese waarin (Nederlands) gehakt is verwerkt, niet in de heffing betrokken, dit valt namelijk onder GN21. Datzelfde geldt voor ingevoerde kant-en-klare spaghetti bolognese. Kant-en-klare spaghetti waarin buitenlands vlees is verwerkt in Nederland, wordt wél in de heffing betrokken, doordat het geïmporteerde vlees bij invoer in Nederland is/wordt belast (tenzij het systeem van schorsing en entrepots verwerking onder schorsing toestaan, zie paragraaf 4.7).

Naar onze mening kan de heffingsongelijkheid tussen vergelijkbare producten, afhankelijk van de locatie van de bewerking en het verkoopkanaal, onmogelijk volledig worden weggenomen.

4.6.4 Overige vrijstellingen

Het hoofddoel van vrijstellingen zou moeten zijn het ofwel beter laten aansluiten van wetgeving bij de doelstelling, of het wegnemen van onnodige complexiteit. In dat kader zijn er nog een tweetal vrijstellingen die het overwegen waard zijn.

Uitsluitend voor scenario B - Het stukje worst van de slager

Het (gratis) stukje worst dat de slager aan (kinderen van) klanten weggeeft, is gezien vanuit de btw een bijzonder fenomeen. Op grond van artikel 16 van de Btw-Richtlijn worden leveringen 'om niet' (zonder vergoeding) in voorkomende gevallen gelijkgesteld met leveringen onder bezwarende titel (met vergoeding). Kort gezegd komt het erop neer dat de slager btw aan de overheid zou moeten afdragen over de waarde van het stukje worst dat hij gratis weggeeft. Een uitzondering op deze situatie betreft gevallen waarin er een algemene bedrijfsreden zit achter het zonder vergoeding weggeven van goederen en diensten. Bij het stukje worst van de slager kan die reden wellicht gevonden worden in de mogelijke wederkerigheid of meer in het algemeen, klantenbinding. De slager hoopt dat klanten terugkeren als zij af en toe een gratis 'cadeautje' krijgen bij aankopen. Een vergelijkbare problematiek is aan de orde bij spaar- en zegelsystemen. Gezien de complexiteit van deze systemen gaan wij daar in dit onderzoek niet verder op in.

Om te voorkomen dat de slager verbruiksbelasting af moet dragen over het stukje worst dat hij gratis weggeeft, kan worden gedacht aan een vrijstelling. De gedachte achter zo'n vrijstelling bestaat dan in het feit dat de slager geen vergoeding ontvangt voor het stukje worst en dat daarmee de belasting op het

stukje worst hoger dan 98%⁵⁴ is. Tegelijkertijd rijmt een dergelijke vrijstelling slecht met de doelstelling van een belasting op consumptie van vlees(producten).

Voor zowel scenario A als B - Verstrekking van vlees(producten) aan de Voedselbank

Veel supermarkten doneren goederen aan Voedselbanken, met een dubbel doel: enerzijds het ondersteunen van mensen met een minimum of lager inkomen, anderzijds het redden van voedsel van verspilling.

Ondanks dat in het geval van scenario B, ook bij donatie aan de Voedselbank sprake is van consumptie, is het de vraag of een dergelijke extra belasting op vlees(producten) niet op gespannen voet staat met de doelstelling die de Voedselbanken nastreven.

Om te voorkomen dat supermarkten verbruiksbelasting moeten betalen over de vlees(producten) die zij aan Voedselbanken doneren, kan worden gedacht aan een vrijstelling. De gedachte achter zo'n vrijstelling bestaat dan in het feit dat de supermarkt geen vergoeding ontvangt voor de producten en dat het belasten van een dergelijke donatie deze kan ontmoedigen. Voor scenario A kan dan concreet worden gedacht aan een teruggaaf, vergelijkbaar met de teruggaaf van accijns op minerale oliën die nu mogelijk is als de minerale oliën worden gebruikt voor elektriciteitsopwekking.⁵⁵ Ook voor die teruggaaf is namelijk niet vereist dat de persoon die de belasting heeft afgedragen, overeenkomt met de persoon die de teruggaaf verzoekt. Teruggaaf kan plaatsvinden op basis van daadwerkelijk gedoneerde hoeveelheden/gewichten, onder de voorwaarde dat die in de administratie worden geregistreerd.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3
Vrijstellingen	Geen vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen	Ruime vrijstellingen

4.6.5 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat de kosten van deze schade worden doorberekend in de prijs van de (in Nederland) geproduceerde goederen.

De enige vrijstelling die in het kader van algemene doelstellingen kan worden overwogen voor dit scenario, is een vrijstelling (teruggaaf) voor donatie aan Voedselbanken. Supermarkten die vleesproducten van in Nederland geslachte productiedieren doneren aan Voedselbanken, maken dan aanspraak op een teruggaaf van het tarief dat is toegepast. Daarvoor is wel vereist dat bewezen kan worden dat het vlees afkomstig is van een in Nederland geslacht productiedier. Zeker als het gaat om verder verwerkte producten kan de uitvoering van deze vrijstelling problematisch zijn.

⁵⁴ En daarmee mogelijk niet toegestaan op basis van artikel 1 Eerste Protocol bij EVRM, zie EHRM 14 mei 2013, 66529/11 (NKM t. Hongarije), ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911

⁵⁵ Zie artikel 69a van de Wet op de Accijns 1991

4.6.6 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Het doel is om de consumptie van 'te veel' en/of ongezond vlees af te remmen.

Dat betekent dat voor deze doelstelling de exportvrijstelling voor zich spreekt. Export van goederen betekent dat consumptie niet in Nederland plaatsvindt en dat goederen daardoor niet in Nederland moeten worden belast.

Het implementeren van een horecavrijstelling kan de complexiteit van de belastingheffing aanzienlijk verlichten. Daarvoor is wel vereist dat een concessie wordt gedaan op het gebied van de gelijke behandeling van verkopen in de supermarkt en in de horeca. Het gaat om een dunne lijn die met zorg bewandeld moet worden.

Tot slot kan worden gedacht aan praktische en kleine vrijstellingen, zoals bijvoorbeeld die voor het stukje worst van de slager en die voor donatie aan Voedselbanken. De heffing op het stukje worst van de slager kan mogelijk strijd opleveren met artikel 1 Eerste Protocol van het EVRM. Daarnaast kan het niet vrijstellen van donatie aan Voedselbanken door supermarkten deze donatie mogelijk ontmoedigen.

4.7 Schorsingen en entrepots

4.7.1 Samenhang met andere keuzes en doeltreffendheid

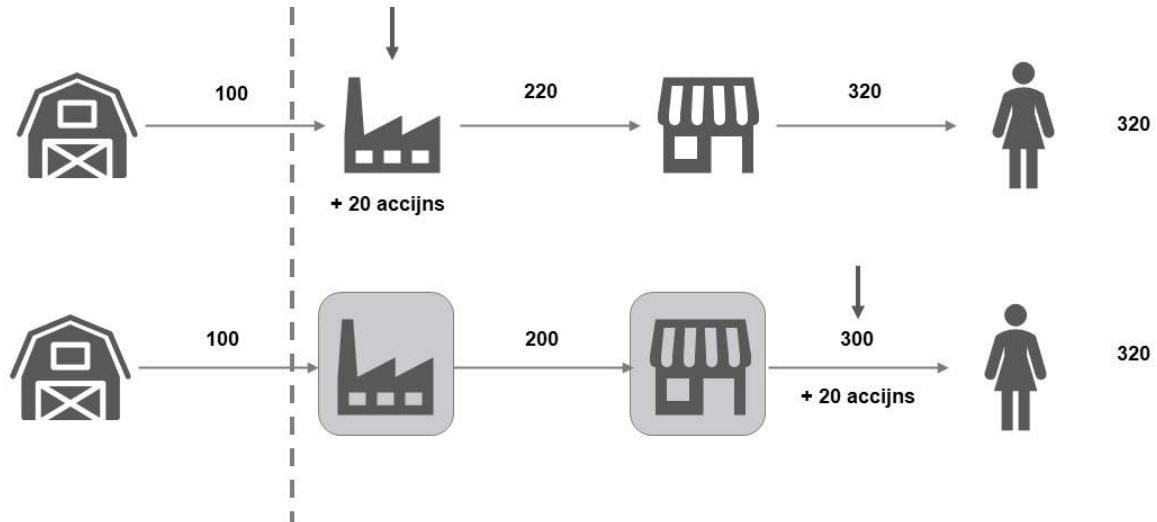
Een stelsel van schorsingen en/of entrepots kan tot doel hebben om beter aan te sluiten bij de (voor)financiering van verbruiksbelasting door ondernemers. In de kern vormt een stelsel van schorsingen en/of entrepots een uitzondering op het moment van heffing (4.1) en/of het subject van heffing (4.3).

4.7.2 Schorsingen en entrepots

Het entrepotstelsel is in Nederland van toepassing op zowel accijns- als verbruiksbelastinggoederen. Leveringen in een accijnsgoederenplaats⁵⁶ zijn geschorst van betaling van accijns tot het moment van uitslag tot verbruik. Onder uitslag tot verbruik⁵⁷ worden, kort gezegd, alle situaties aangemerkt waarbij de goederen de fysieke omgeving van de accijnsgoederenplaats verlaten. Invoer is eveneens een belastbaar feit. Dit belastbare feit kan worden opgeschort (geschorst) door de goederen direct na invoer in een accijnsgoederenplaats te brengen. Om goederen in een accijnsgoederenplaats (onder schorsing) te plaatsen, is een vergunning nodig. Na het aanvragen/verkrijgen van de vergunning, kunnen vergunninghouders het moment van heffing uitstellen. Schematisch geeft het onderstaande weer hoe de betaling van accijns op deze manier kan worden opgeschort (onderste afbeelding), ten opzichte van de situatie zonder een systeem van entrepots (bovenste afbeelding).

⁵⁶ Voor verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken spreken we in dit geval van een 'inrichting'

⁵⁷ Zie artikel 2 Wet op de accijns 1991



Naast uitstel van betaling, zorgt het entrepot ook voor afstel van betaling in het geval van situaties waarbij de goederen weer worden uitgevoerd uit Nederland voor consumptie elders.

Thema	Keuze 1	Keuze 2	Keuze 3
Schorsingen	Geen schorsingen	Opslag, maar geen bewerking onder schorsing	Opslag en bewerking onder schorsing

4.7.3 Scenario A - Financiële compensatie milieuschade

Bij het compenseren van milieuschade is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite alleen de producten die zijn ontstaan en daarbij in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, in de belastingheffing worden betrokken.

Dat betekent dat er geen ruimte is voor een stelsel van schorsingen of entrepots voor deze doelstelling.

4.7.4 Scenario B - Beschermen menselijke gezondheid

Bij het beschermen van de menselijke gezondheid is het van belang dat een belastingheffing zodanig wordt vormgegeven dat in feite de vleesconsumptie in Nederland wordt belast. Dat betekent dat er wél ruimte is voor een vrijstelling voor in Nederland geproduceerde maar voor consumptie geëxporteerd(e) vlees(producten), zie paragraaf 4.6. De import van vlees(producten) die ergens anders dan in Nederland milieuschade hebben veroorzaakt, moeten juist wel in de heffing betrokken worden.

Ten behoeve van het voorkomen van zogenaamde kasrondjes en het faciliteren van de cashflow van ondernemers die vlees(producten) importeren, kan een stelsel van schorsingen en entrepots worden overwogen. Daarbinnen kan nog een afweging worden gemaakt om uitsluitend opslag of ook be- en verwerking in het entrepot toe te staan. In een accijnsgoederenplaats en inrichting zijn be- en verwerking toegestaan.

Een reden om be- en verwerking binnen een entrepot/inrichting niet toe te staan, kan zijn om reden van mogelijke belastingontwijking. Door be- of verwerking in een entrepot/inrichting mogelijk te maken, kunnen vlees(producten) van GN hoofdstukken 02 en 16 (belast) worden ingevoerd en bewerkt tot een product van GN hoofdstuk 21 (onbelast). Door een dergelijke be- of verwerking niet toe te staan in een speciaal entrepot of inrichting voor vlees(producten), kan een ondernemer hetzelfde doel bereiken door gebruik te maken van de douaneregeling [actieve veredeling](#). Om die reden zien wij geen bezwaren om ook de be- en verwerking van vlees(producten) binnen een entrepot/inrichting toe te staan.

4.8 Uitvoerende instantie

Op basis van onderdeel 7.3. van het [integraal afwegingskader](#) moet onderzoek worden verricht naar mogelijke uitvoerings- en handavingsmogelijkheden en is het aanbevolen om deze uitvoerders en handhavers om hun oordeel te vragen.

In het kader van dit onderzoek zijn de volgende mogelijke uitvoeringsinstantie geïnterviewd:

- Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA)
- Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO)
- Belastingdienst (o.l.v. Ministerie van Financiën)

Hierbij merken wij op dat tijdens de interviews niet specifiek de verschillende scenario's zijn voorgelegd aan de mogelijke uitvoeringsinstanties. Er is vooral open van gedachten gewisseld over mogelijkheden in het kader van de uitvoering van de belastingheffing in het algemeen in relatie met de huidige taken en uitvoeringspraktijk van de geïnterviewde instanties, en de mogelijk beschikbare data die gebruikt kan worden in het kader van de belastingheffing. Op basis van deze interviews concluderen wij dat geen van de geïnterviewde partijen zichzelf als geschikte uitvoeringsinstantie ziet voor de uitvoering en/of handhaving van een mogelijke verbruiksbelasting op vlees(producten). Daarvoor zijn, in het algemeen, de volgende argumenten genoemd.

- Er zijn onvoldoende aanknopingspunten bij bestaande wetgeving of informatie die al wordt opgevraagd en verzameld om een eenvoudige uitvoering te bewerkstelligen;
- Het uitvoeren van deze verbruiksbelasting komt niet overeen met of sluit niet aan bij de huidige kerntaken van de uitvoerende instantie en kan in voorkomende gevallen daardoor 'ondergesneeuwd' worden;
- De noodzakelijke aanpassingen en voorbereidingen van de ICT systemen kunnen niet dan wel niet op korte termijn worden gerealiseerd;
- De uitvoerende instantie is niet bekend met vergelijkbare uitvoeringstaken en zal FTE's met specifieke kennis moeten aannemen en laten trainen om uit te kunnen voeren;
- De uitvoerende instantie is slechts bekend met een deel van de transacties die als belastbaar feit worden aangemerkt;
- Er is onvoldoende toezicht op en handhaving van bestaande certificeringssystemen, zoals het Europese biologische keurmerk, om daarvan gebruik te kunnen maken;
- Gedeeltelijke of gespreide verantwoordelijkheid van uitvoering en handhaving werkt aanvullende complexiteit in de hand.

Deze overwegingen worden meegenomen in de verdere beoordeling van knelpunten in hoofdstuk 5.

5 Knelpunten

Op basis van de vormgeving van belastingheffing zoals besproken in hoofdstuk 4, en ook op basis van paragraaf 3.4, zijn een tweetal mogelijke scenario's waaronder een verbruiksbelasting op vlees(producten) kan worden ingevoerd, verder uitgewerkt. Het gaat om de volgende twee scenario's met bijbehorende vormgevingselementen.

Scenario A - Financiële compensatie van milieuschade

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten
Object van heffing	Slachten van productiedieren (GN01)
Subject van heffing	Slachthuizen
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort
Tarief (hoogte)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen (geen exportvrijstelling)
Schorsingen/entrepots	Geen schorsingen
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

Scenario B - Bescherming menselijke gezondheid

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Vlees en vleesproducten (GN02, GN16)
Subject van heffing	Detailhandel (en horeca)
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Ruime vrijstellingen (horeca)
Schorsingen/entrepots	Opslag en bewerking onder schorsing
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

Met als uitgangspunt deze twee doelstellingen, zijn hieronder knelpunten opgenomen die zijn geïdentificeerd aan de hand van het [integraal afwegingskader](#).

5.1 Systeemonafhankelijke knelpunten

Enkele geïdentificeerde knelpunten bestaan onafhankelijk van de details van scenario A of B (of enig ander scenario). Het gaat om de volgende knelpunten, die horen bij de categorieën uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en/of fraudebestendigheid. Deze knelpunten zijn onder andere gebaseerd op de interviews met de mogelijke uitvoerende instanties en ons eigen onderzoek, ervaring en expertise.

5.1.1 Administratieve lasten voor het bedrijfsleven (uitvoerbaarheid)

Naast dat een verbruiksbelasting op vlees, in het kader van de uitvoerbaarheid, lasten met zich meebrengt voor de uitvoerende instantie(s), zullen ook de administratieve lasten voor het bedrijfsleven toenemen. Onder administratieve lasten vallen de kosten die het bedrijfsleven moet maken om te voldoen aan de informatieverplichtingen die zullen voortvloeien uit de wetten en regels in het kader van de verbruiksbelasting op vlees.

“Onder compliance verstaat de Belastingdienst dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen. De term bereidheid geeft aan dat de Belastingdienst ernaar streeft dat belastingplichtigen uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst. Als burgers en bedrijven hun wettelijke verplichtingen nakomen, dan komt belastinggeld de staatskas binnen zoals de wetgever beoogt en worden overheidsgelden niet onterecht uitbetaald.”⁵⁸

Wij hebben de volgende administratieve lasten voor het bedrijfsleven als zodanig geïdentificeerd:

- a. Aanpassen / opzetten en bijhouden van een administratie in het kader van de verbruiksbelasting
- b. Verzamelen van relevante gegevens voor de heffing van de verbruiksbelasting
- c. Invullen en indienen van belastingaangifte met de verbruiksbelasting
- d. Opdoen van kennis / verkrijgen van voorlichting in het kader van de indeling van goederen in de Gecombineerde Nomenclatuur en mogelijk het opslaan en bewerken onder schorsing
- e. Afbakings- en uitvoeringsproblematiek in het kader van het definiëren van het object van heffing

Het kwantificeren van deze administratieve lasten is niet gemakkelijk en dit valt bovendien buiten de reikwijdte van dit onderzoek. Duidelijk is wel dat de lasten niet moeten worden onderschat. In opdracht van het Ministerie van Economische Zaken en het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit concludeerde KPMG⁵⁹ in 2018 dat de extra kosten om te voldoen aan de douaneformaliteiten voor invoer en uitvoer van goederen tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk ergens tussen de 387,2 miljoen en 627,4 miljoen euro moet liggen. Dit bedrag is gebaseerd op het moeten doen van bijna 5 miljoen extra douaneaangiften en bijbehorende kosten van 78 tot 126 per zending/aangifte.

Nader en kwantificerend onderzoek zal moeten uitwijzen wat de daadwerkelijke administratieve lasten voor het bedrijfsleven zijn, als een verbruiksbelasting op vlees(producten) wordt geïmplementeerd.

5.1.2 ICT-systemen Belastingdienst (uitvoerbaarheid)

Uit een interview met de Belastingdienst en ondersteund door onderzoek door EY⁶⁰ en KPMG⁶¹ is onder meer gebleken dat het ontwerp en het beheer van de ICT systemen van de Belastingdienst te wensen overlaat⁶². Deze conclusies zijn met name gebaseerd op de waarnemingen dat de plannen vaak goed in

⁵⁸ https://www.rijksbegroting.nl/2018/voorbereiding/begroting,kst236998_11.html

⁵⁹ <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2020/services/impact-ntbs-als-gevolg-van-brexit.pdf>

⁶⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/make-it-work.-doorlichting-directie-iv-de-belastingdienst>

⁶¹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/01/17/onderzoek-iv-portfolio-belastingdienst>

⁶² Zie ook het informeren van de Tweede Kamer hierover: Kamerstukken II 2018/19, 31066 nr. 486

elkaar zitten, maar dat de uitvoering onvoldoende aandacht krijgt. Voor de uitvoering wordt grotendeels gesteund op de inhuur van professionele dienstverleners, iets wat ook voor een groot deel de hoge kosten verklaart.

Uit het interview blijkt verder dat het uitvoeren van een volledig nieuwe belasting een significante voorbereidingstijd met zich meebrengt als het gaat om het juist en volledig implementeren van de ICT systemen van de Belastingdienst. Wij zien dit ook terug in bijvoorbeeld de overgang van het btw-nummer van zelfstandigen (ZZP'ers). Vóór 1 januari 2020 was het btw-identificatienummer van ZZP'ers gebaseerd op het burgerservicenummer (BSN). Omdat het btw-identificatienummer door ZZP'ers regelmatig (verplicht) met leveranciers of afnemers moet worden gecommuniceerd, en doordat het BSN gemakkelijk af te leiden was van dit nummer, is dit in strijd met privacywetgeving. Om die reden hebben ZZP'ers met ingang van 1 januari 2020 twee nummers - één btw-identificatienummer en één omzetbelastingnummer.⁶³ Het btw-identificatienummer wordt gebruikt op facturen en op de website van de ondernemer, het omzetbelastingnummer moet worden gebruikt alleen in contact met de Belastingdienst. Een omslachtig systeem, waarvan is aangegeven dat de nieuwbouw van een definitief systeem, dat gebruik maakt van één btw-identificatienummer voor communicatie naar leveranciers, afnemers én Belastingdienst, *pas op zijn vroegst in het jaar 2023 kan starten*⁶⁴. Reden hiervoor is onder meer dat capaciteit de komende tijd uit zal gaan naar aanpassingen die nodig zijn in het kader van opkomende wijzigingen in EU btw-regelgeving op het gebied van e-commerce⁶⁵.

Ervan uitgaande dat met de nieuwbouw van een systeem waarvan halverwege 2019 al bekend was dat het er moest komen, pas kan worden gestart in 2023, achten wij een succesvolle implementatie van een systeem dat een verbruiksbelasting op vlees(producten) moet ondersteunen op korte termijn niet opportuun. Voor een dergelijke implementatie moet aan de Belastingdienst *minimaal* 5 jaar de tijd gegund worden. Met het oog op al ingeplande ICT-projecten, waarvan hiervoor enkele voorbeelden zijn genoemd, kan de Belastingdienst naar verwachting pas over 3 jaar starten met de implementatie en bedraagt daaropvolgend de minimaal noodzakelijke voorbereidingstijd 2 jaar.

5.1.3 Beschikbaar personeel (uitvoer-/handhaafbaarheid)

Alle uitvoerende instanties hebben in interviews aangegeven dat zij op dit moment niet beschikken over de benodigde hoeveelheid personeel en in voorkomende gevallen ook niet de expertise die nodig wordt geacht voor de uitvoering van een verbruiksbelasting op vlees(producten).

Opnieuw ter illustratie in parallel met de Brexit, heeft de Nederlandse Douane haar personeelsbestand moeten uitbreiden met 900 personeelsleden (dat is een groei van bijna 20%). In december 2018⁶⁶ gaf Douane aan dat zij inmiddels 300 mensen hadden aangenomen en verwachten die vóór maart 2019⁶⁷ te

⁶³ <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/btw/content/gebruik-vanaf-1-januari-2020-uw-nieuwe-btw-identificatienummer>

⁶⁴ 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; <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/moties/detail?id=2020Z16381&did=2020D35371>

⁶⁵ Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3

⁶⁶ <https://nos.nl/artikel/2265185-douane-zoekt-vanwege-brexit-honderden-nieuwe-medewerkers.html>

⁶⁷ De oorspronkelijke Brexit datum.

hebben opgeleid. Op basis hiervan lijkt het ons duidelijk dat relevante specialisten die nodig zijn bij de uitvoering van een verbruiksbelasting op vlees(producten) misschien wel beschikbaar zijn in de werkzoekende populatie, maar nog zeker niet meteen ook opgeleid zijn. Voor het opbouwen van de juiste expertise binnen welke uitvoerende organisatie dan ook, is wederom voldoende (voorbereidings)tijd vereist.

5.1.4 Gefragmenteerde aanwezigheid van mogelijk relevante data (handhaafbaarheid)

Tijdens de interviews met mogelijke uitvoerende instanties zijn enkele aanknopingspunten aan de orde gekomen die mogelijk een rol kunnen spelen bij het vergemakkelijken van de uitvoering van een verbruiksbelasting op vlees(producten). Het gaat onder meer om het uitgeven van invoercertificaten voor vlees(producten) door de NVWA, om data die is inbegrepen in de Gecombineerde Opgave die wordt gedaan aan RVO, en om de diergezondheidskeuringen die de NVWA uitvoert bij slachthuizen.

In bovengenoemde voorbeelden is de relevante data die nodig is voor een juiste aangifte verbruiksbelasting op vlees(producten) niet volledig aanwezig. De data die wel aanwezig is, is niet altijd (ook) relevant voor de heffing van een verbruiksbelasting. Bovendien is deze data zeer gefragmenteerd aanwezig binnen de betreffende uitvoerende instanties. Dat betekent dat naar verwachting in zeer beperkte mate kan worden aangesloten bij [bestaande infrastructuur](#) (zoals bijvoorbeeld de Gecombineerde Opgave) en dat compliance en het aanleveren van de juiste en relevante informatie toch grotendeels zal komen te liggen bij het bedrijfsleven (zie paragraaf 5.1.1).

5.1.5 Beperkte verwachtingen bij spontane naleving naarmate complexiteit toeneemt (handhaafbaarheid/fraudebestendigheid)

Beide scenario's die op grond van paragraaf 3.4 en 4 als beste scenario's tot stand zijn gekomen, kunnen niet als relatief eenvoudig worden aangemerkt. De totale vormgeving noopt noodgedwongen tot een significante mate van complexiteit, die niet kan worden weggenomen door in de vormgeving andere keuzes te maken. Andere keuzes zullen veelal leiden tot een hogere complexiteit en/of een beperktere doeltreffendheid.

Een hoge mate van complexiteit van wetgeving kan een lagere compliance in de hand werken. Zelfs bij een inmiddels in het bedrijfsleven al ruimschoots bekende en relatief eenvoudige belasting als de btw, is het compliance percentage zeer moeilijk boven de 95% te krijgen. Bij de introductie van een verbruiksbelasting op vlees(producten), waarbij compliance en het aanleveren van de juiste en relevante informatie grotendeels zal komen te liggen bij het bedrijfsleven (zie paragraaf 5.1.1), moet aanvankelijk rekening worden gehouden met een lagere mate van compliance en een hogere mate van voorlichting, audits en handhaving door de uitvoerende organisatie.

5.2 Handhaafbaarheid

Om vast te kunnen stellen wat de gevolgen van de ontwerpregeling zijn voor de handhavingsinzet en handavingsbehoefte, zijn de volgende vragen relevant:

1. Wat is de verwachte mate van spontane naleving?
2. Wat zijn de omvang en mogelijkheden van controle?
3. Wat zijn de omvang en mogelijkheden van sancties?
4. Zijn de gehanteerde definities eenduidig, helder en duidelijk afgebakend?
5. Zijn er voldoende controle- en handhavingsmogelijkheden?
6. Welke organisaties zullen handhaven en wat is hun oordeel over de handhaafbaarheid en de kosten ervan?

5.2.1 Scenario A - Knelpunten bij de handhaafbaarheid van een belasting op het slachten van productiedieren

Omvang en mogelijkheden van sancties

De uitvoering van Scenario A is niet eenvoudig exclusief aan één uitvoerende organisatie toe te wijzen. Met het oog op de informatie die, weliswaar gefragmenteerd, al beschikbaar is binnen de NVWA, kan het mogelijk efficiënt zijn om een deel van de uitvoering te leggen bij de NVWA. Dat geldt echter naar onze mening niet voor het opleggen van sancties. Het bestraffen van niet-naleving van belastingheffing ligt niet vanzelfsprekend besloten binnen de kerntaken van de NVWA. Al dan niet gedeeltelijke uitvoering door de Belastingdienst op dit vlak stuit op een algemeen ICT-gerelateerd knelpunt (zie paragraaf 1.3.1). De beperkte mogelijkheid tot het opleggen van sancties kan ook fraude in de hand werken (zie paragraaf 1.3.9 en 1.3.10).

Oordeel handhaafbaarheid mogelijke uitvoeringsorganisaties

Uit interviews met de Belastingdienst, NVWA en RVO is gebleken dat - weliswaar op grond van uiteenlopende redenen - geen van deze potentiële uitvoeringsorganisaties zichzelf (het meest) geschikt acht voor (gedeeltelijke) uitvoering van een mogelijke belasting op het houden van productiedieren dan wel een verbruiksbelasting op vlees. Redenen die daarbij zijn genoemd zijn onder meer (niet limitatief): geen onderdeel van of strijd met primaire publieke taak, geen beschikking over of aansluiting op vereiste gegevens van belastingplichtigen, ongeschikte ICT-systemen en onvoldoende gespecialiseerde mankracht. Wij achten niet alle van deze bezwaren zonder meer gemakkelijk en/of binnen beperkte termijn te overkomen.

Wat betreft de hierboven aangehaalde interviews met de mogelijke uitvoeringsinstanties, merken wij op dat tijdens de interviews niet specifiek de verschillende scenario's zijn voorgelegd aan de mogelijke uitvoeringsinstanties. Er is vooral open van gedachten gewisseld over mogelijkheden in het kader van de uitvoering van de belastingheffing in het algemeen in relatie met de huidige taken en uitvoeringspraktijk van de geïnterviewde instanties, en de mogelijk beschikbare data die gebruikt kan worden in het kader van de belastingheffing.

5.2.2 Scenario B - Knelpunten bij de handhaafbaarheid van een verbruiksbelasting op vlees

Eenduidige, heldere en duidelijk afgebakende definities

Scenario B staat een object van heffing voor die bestaat uit alle vleesproducten van GN hoofdstukken 2 en 16. Deze definities zijn weliswaar relatief gezien helder, maar kunnen de volgende twee knelpunten opleveren:

1. De definities moeten worden toegepast door belastingplichtigen die niet altijd ervaring hebben met het toepassen van de Gecombineerde Nomenclatuur. Het systeem is nieuw voor hen en kan daarom complexiteit, zeker vlak na introductie, vergroten.
2. Zelfs met de hulp van de Gecombineerde Nomenclatuur kunnen definities voor meerdere interpretatie vatbaar zijn. Het gaat dan met name om samengestelde producten, zoals een broodje rookworst, kipsaté in satésaus en kant-en-klaar maaltijden die veel vlees bevatten.

Omvang en mogelijkheden van controle

Scenario B staat een onderscheid in tarief tussen biologisch en niet-biologische producten voor. Aansluiting kan worden gezocht bij bestaande keurmerken, zoals bijvoorbeeld het Europese biologische keurmerk. Bij een dergelijke aansluiting is de uitvoerende organisatie aangewezen op controle door de instanties die het keurmerk beheren. Wij begrijpen dat de capaciteit voor deze controles grotendeels afwezig is. Daar komt bij dat een controle op vleessoorten, zeker als het vlees inmiddels is verwerkt in een vleesproduct, lastig uitvoerbaar is. Hoe verder in de keten, hoe beperkter de controlemogelijkheden van bijvoorbeeld de NVWA.

5.3 Uitvoerbaarheid

Elke nieuwe belastingmaatregel leidt naast een complexiteitstoename tot meer administratieve lasten voor het bedrijfsleven, en tot meer uitvoeringslasten voor de uitvoerende organisatie(s). De mate waarin de administratieve- en uitvoeringslasten toenemen, zal onder meer afhangen van de mate waarin gebruik kan worden gemaakt van [bestaande infrastructuur](#), kennis op het gebied van belastingheffing en de mate van handhaafbaarheid en duidelijkheid van de wetgeving, bijvoorbeeld van de definities voor het belastbare product (productiedieren of vlees en vleesproducten).

Daarnaast hangen deze lasten nauw samen met de uitvoeringskosten en de voorbereidingstijd die het bedrijfsleven en de uitvoerende instantie(s) nodig zullen hebben om ervoor te zorgen dat zij conform de nieuwe wetgeving zijn ingericht. Om een reële inschatting te maken van de uitvoeringskosten en voorbereidingstijd van deze verbruiksbelasting, zullen de uitvoeringsaspecten in een volgend rapport nader in kaart moeten worden gebracht op het moment dat het conceptwetsvoorstel is geschreven. Onder voorbehoud van de nadere toets op uitvoerbaarheid, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel bij de Tweede Kamer is ingediend. De minimale voorbereidingstijd bedraagt daarom 2 jaar na indiening van het voorstel.⁶⁸

⁶⁸ Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, meer specifiek onderdeel 8. Gezondheidsgerelateerde belastingen, pagina 44, zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

Om vast te kunnen stellen wat de gevolgen van de ontwerpregelgeving zijn voor de uitvoerbaarheid, zijn de volgende vragen relevant:

1. Welke uitvoeringsorganisatie zal uitvoeren en is hen helder wat de opgedragen taak is?
2. Is de uitvoeringsorganisatie toegerust voor een doeltreffende uitvoering?
3. Wat zijn de ingeschatte kosten nodig voor de uitvoering?
4. Wat zijn de verwachte effecten van de ontwerpregelgeving?
5. Wat is een realistische inschatting van het compliance bereidheid van de belastingplichtigen?

5.3.1 Scenario A - Knelpunten bij de uitvoerbaarheid van een belasting op het slachten van productiedieren

Verwachte effecten (grenseffecten)

Nederland maakt, óók op het gebied van voedselconsumptie, onderdeel uit van een wereldmarkt. Dat wil zeggen dat de voedselconsumptie in Nederland voor slechts een heel beperkt onderdeel overlap vertoont met de voedselproductie in Nederland. Anders gezegd, wordt veel voedsel dat in Nederland wordt geproduceerd, geëxporteerd. Tegelijkertijd importeren we veel voedsel voor consumptie in Nederland.

Het belasten van het slachten van productiedieren kan met het oog daarop drie potentiële effecten in de hand werken (los van een derde potentieel fraude gerelateerd effect, zie paragraaf 5.4.1):

1. Verhoging van de kostprijs en daarmee een verzwakking van de concurrentiepositie van de Nederlandse agrarische sector op de mondiale markt; of
2. Verlaging van de winstmarge voor de Nederlandse agrarische sector en daarmee een verzwakking van het Nederlands (agri)ondernemersklimaat; en/of
3. Impliciet subsidiëren van in het buitenland geproduceerd (en geslacht) vlees - met bijbehorende gezondheids- en milieueffecten.

5.3.2 Scenario B - Knelpunten bij de uitvoerbaarheid van een verbruiksbelasting op vlees

Verwachte effecten (afwenteling)

Scenario B staat een onderscheid in tarief tussen biologisch en niet-biologische producten voor. Prijzen van biologische producten zouden hierdoor - in theorie - dichterbij prijzen van niet-biologische alternatieven moeten komen. In theorie, aangezien een verbruiksbelasting op vlees geen enkele belastingplichtige verplicht om de volledige kosten af te wentelen op de consument of op precies die objecten van heffing. Dit houdt in dat een belastingplichtige, bijvoorbeeld een supermarkt, niet verplicht kan worden om de verbruiksbelasting te verwerken in de verkoopprijs die de consument voor belastbare producten moeten betalen. De daadwerkelijke afwenteling van kostprijsverhogende belastingen zal mede afhangen van de prijselasticiteit van alle producten die de belastingplichtige koopt. Het CPB gaat ervan uit dat over het algemeen ongeveer 75% van een btw-tariefsverhoging daadwerkelijk wordt doorberekend aan de consument⁶⁹. Het echte percentage zal ook afhangen van de prijselasticiteit van

⁶⁹ https://www.maastrichtuniversity.nl/sites/default/files/dossiers2018/item-grenseffectenrapportage-2018_dossier1-verkenning-grenseffecten-verhoging-lage-btw-tarief.pdf

een product. Zo is onlangs uit onderzoek van het CBS⁷⁰ gebleken dat een tariefsverlaging, zoals die met ingang van 1 januari 2020 heeft plaatsgevonden ten aanzien van e-books, helemaal niet op de consument is afgewenteld. De prijsdaling die naar aanleiding van de tariefswijziging werd verwacht op 10%, blijkt maar 3,5% te zijn. In de periode na de tariefswijziging zijn de prijzen zodanig opgelopen dat in mei 2020 het niveau van de prijs vóór de tariefsverlaging werd aangetikt.

Op vergelijkbare wijze is ook de in 2018 geïntroduceerde suikerbelasting in het Verenigd Koninkrijk niet altijd 1-op-1 afgewenteld op de producten waar de belasting op had moeten drukken. In sommige gevallen zijn de prijzen van producten waar geen suikerbelasting op drukt, zoals suikervrije dranken, toch ook verhoogd.⁷¹

Verwachte effecten (verhoging onbetaalbaarheid biologische vlees)

In theorie verhoogt een verbruiksbelasting op vlees óók de prijs van biologisch vlees, al is dat een voorziene beperktere verhoging dan die ten aanzien van niet-biologisch vlees. Gebleken is dat de prijs van biologisch vlees zonder een dergelijke belasting al ver boven de betalingsbereidheid van consumenten ligt. Een verbruiksbelasting op vlees kan dus ook - indien wél afgewenteld - in de hand werken dat consumenten zullen kiezen voor goedkoper - niet-biologisch geproduceerd vlees.

Verwachte effecten (verhoging onbetaalbaarheid versproducten)

Scenario B staat een belastbaar feit voor dat ziet op de verkoop van vlees en vleesproducten, zoals bedoeld in GN02 en GN16, inclusief verkoop aan de horeca. Producten waarin vlees verwerkt zit (GN21) vallen daarmee in principe buiten de heffing. Dit heeft tot gevolg dat, bijvoorbeeld, de spaghetti bolognese (met gehakt) geconsumeerd in een restaurant in verband met de inkoop van het gehakt belast wordt met deze verbruiksbelasting. Dat geldt ook voor de thuis vers gemaakte spaghetti bolognese met in de supermarkt of bij de slager gekocht gehakt. Vrijgesteld van verbruiksbelasting blijft echter de kant-en-klaar spaghetti bolognese die in de supermarkt gekocht kan worden. Los van fraudegevoeligheid maakt dit 'verder bewerkt' voedsel, zoals kant-en-klaar maaltijden, aantrekkelijker voor de consument, terwijl kan worden afgevraagd of deze in het licht van de doelstelling inderdaad bijdragen aan de bescherming van de menselijke gezondheid.

Realistische inschatting van het doenvermogen van belastingplichtigen

Wij verwijzen onder meer naar "eenduidige, heldere en duidelijk afgebakende definities" in paragraaf 0. In dat kader merken wij op dat een mogelijke verbruiksbelasting op vlees een grote hoeveelheid nieuwe belastingplichtigen in de hand werkt. Deze nieuwe groep belastingplichtigen heeft normaal gesproken wél ervaring met naleven van wetgeving omtrent een verbruiksbelasting, maar doorgaans geen ervaring met de indeling van goederen in de Gecombineerde Nomenclatuur. Ook het de mogelijkheid van opslag en bewerking onder schorsing maakt de uitvoering van de belasting complexer, voor zowel het bedrijfsleven als de uitvoerende instantie(s). Voorlichting door uitvoeringsorganisaties die hier wel bekend mee zijn, zoals bijvoorbeeld Belastingdienst/Douane, is essentieel.

⁷⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/07/03/prijsontwikkeling-elektronische-publicaties>

⁷¹ Zie <https://www.bbc.com/news/health-42690487>, een woordvoerder geeft daarbij ook terecht aan dat "zoals altijd, de klant bepaalt de prijzen in te supermarkt".

5.4 Fraudebestendigheid

Om vast te kunnen stellen in welke mate de ontwerpregeling fraudebestendig is, zijn de volgende vragen relevant:

1. Welke fraudemogelijkheden biedt de voorliggende ontwerpregeling?
2. Hoe groot schat u de kans in dat fraude zich in de praktijk voordoet?
3. Wat is de te verwachten impact van fraude?
4. Wat is de verwachte mate van spontane naleving?

Zowel de Nederlandse overheid als de Nederlandse vleesindustrie zijn niet gebaat bij een belasting waarmee betrekkelijk eenvoudig [fraude](#) kan worden gepleegd. Fraude kan zich voordoen in verschillende schakels en de gevoeligheid en kans op fraude verschilt afhankelijk van de invulling van een eventuele verbruiksbelasting. Hieronder zullen wij kort de verschillende opties bij de keuze voor een vleesbelasting en de gevolgen voor de fraudebestendigheid bespreken.

5.4.1 Scenario A - Knelpunten bij de fraudebestendigheid van een belasting op het slachten van productiedieren

Kans dat fraude zich in de praktijk voordoet en verwachte impact

Ervan uitgaande dat Nederland als enige Europese lidstaat een eventuele (extra) belasting instelt op het slachten van productiedieren, dan schatten wij het risico op fraude zeer hoog in. Het gaat daarbij met name om het type '[misbruik en belastingontwijking](#)'. Wij begrijpen dat de prijzen van Nederlandse slachterijen in Europees verband onder druk staan. Tegelijkertijd exporteerde Nederland in de eerste 3 maanden van dit jaar 27,000 levende varkens *per week* naar Duitsland⁷². Inmiddels is dat gezakt naar een gemiddelde van 13,000 levende varkens per week. Door de slacht in Nederland te belasten en zonder een mogelijkheid tot heffen aan de grens met Duitsland, verwachten wij dat een groot gedeelte van de slacht op korte dan wel lange termijn naar plekken buiten Nederland wordt verplaatst. Dit heeft onder meer ook een toename van vervoer van levende dieren tot gevolg, naast de financiële impact op het Nederlandse bedrijfsleven, de werkgelegenheid, en de milieueffecten van (onnodig) extra transport.

5.4.2 Scenario B - Knelpunten bij de fraudebestendigheid van een verbruiksbelasting op vlees

Kans dat fraude zich in de praktijk voordoet (tariefdifferentiatie)

Een van de bekendste voorbeelden van fraude met vlees was het verkopen van een product dat deels uit paardenvlees bestond, alsof het uit 100% rundvlees bestond.⁷³ Onze verwachting is dat het risico op dit type fraude niet zeer hoog is, mede gelet op de (hoogte van de) niet-fiscale strafrechtelijke sancties die aan dergelijke fraude verbonden zijn. In het verlengde van fraude met vlees/diersoorten, kan er bij [tariefdifferentiatie](#) tussen biologisch- en niet biologisch vlees, ook fraude plaatsvinden in het aanbieden van niet biologisch vlees als biologisch vlees. Omdat wij begrijpen dat er op dit moment geen opsporingscapaciteit beschikbaar om fraudegevallen op te sporen, schatten wij de kans op specifiek deze vorm van fraude hoog in, met name als het tariefverschil groot is.

Kans dat fraude zich in de praktijk voordoet (samengestelde producten)

Scenario B staat een belastbaar feit voor dat ziet op de verkoop van vlees en vleesproducten, zoals bedoeld in GN02 en GN16, inclusief verkoop aan de horeca. Producten waarin vlees verwerkt zit (GN21) vallen daarmee in principe buiten de heffing. Dit kan in de hand werken dat producten op zoek gaan naar mogelijkheden om producten zoveel mogelijk in samengestelde verpakkingen aan de consument aan te bieden. Samengestelde producten vallen namelijk sneller onder GN21 en blijven daarmee buiten het bereik van de heffing.

⁷² <https://www.nieuweoogst.nl/nieuws/2020/11/24/export-van-vleesvarkens-daalt-snel>

⁷³ <https://www.ad.nl/binnenland/vier-jaar-cel-geest-voor-paardenvleesschandaal-a23091a1/>

6 Conclusies en aanbevelingen

6.1 Conclusies

Naar aanleiding van dit onderzoek concluderen wij dat er twee 'beste scenario's' te ontwerpen zijn op basis waarvan een eventuele verbruiksbelasting op vlees(producten) kan worden vormgegeven. De ontwerpelementen van deze scenario's worden ingegeven door de bijbehorende doelstellingen: ofwel de financiële compensatie van milieuschade, ofwel de bescherming van de menselijke gezondheid (en niet allebei).

De vormgevingselementen van deze scenario's vatten zichzelf als volgt samen.

Scenario A - Financiële compensatie van milieuschade

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo vroeg mogelijk in de keten
Object van heffing	Slachten van productiedieren (GN01)
Subject van heffing	Slachthuizen
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort
Tarief (hoogte)	Afschrikkend (meer dan 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Alleen noodzakelijke vrijstellingen (geen exportvrijstelling)
Schorsingen/entrepots	Geen schorsingen
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

Scenario B - Bescherming menselijke gezondheid

Thema	Voorkeurskeuze (met het oog op complexiteit)
Moment van heffing	Zo laat mogelijk in de keten
Object van heffing	Vlees en vleesproducten (GN02, GN16)
Subject van heffing	Detailhandel (en horeca)
Maatstaf van heffing	Gewicht / hoeveelheid (specifiek)
Tarief (structuur)	Tarief per vlees/diersoort én (niet) biologisch
Tarief (hoogte)	Merkbaar (tussen 3% en 15% prijsverhoging)
Vrijstellingen	Ruime vrijstellingen (horeca)
Schorsingen/entrepots	Opslag en bewerking onder schorsing
Uitvoerende instantie	Anders / combinatie

Op basis van deze 'HUF' toets concluderen wij dat de introductie van een nationale verbruiksbelasting op vlees(producten) nauwelijks uitvoerbaar is, in ieder geval op de (zeer) korte termijn. Voor wat betreft de termijn waarbinnen een dergelijke belasting zou kunnen worden geïntroduceerd, ligt met name een belangrijke rol bij de (ICT) systemen van de Belastingdienst als uitvoerende organisatie. Het introduceren van een belasting zonder inachtneming van deze knelpunten, heeft naar onze inschatting significante impact op de 'compliance' bereidheid van belastingplichtigen en daarmee direct en indirect op de handhaaf- en uitvoerbaarheid en fraudebestendigheid.

6.2 Aanbevelingen

Het feit dat onze conclusies inhouden dat een verbruiksbelasting op vlees(producten) in Nederland op korte termijn niet haalbaar is, wil niet zeggen dat geen nader onderzoek kan worden gedaan naar alternatieven die de door ons geconstateerde knelpunten mogelijk weg kunnen nemen.

Hieronder doen wij een tweetal suggesties voor nader onderzoek.

6.2.1 Europees geharmoniseerde accijns

Wij merken op dat een deel van de door ons geïdentificeerde knelpunten ziet op mogelijke negatieve 'grenseffecten'. Daarmee bedoelen wij dat er een meer dan reële kans bestaat dat activiteiten naar het buitenland worden verplaatst om zo de verbruiksbelasting te ontlopen. Een deel van deze bevonden knelpunten kan worden weggenomen, wanneer een verbruiksbelasting op vlees(producten) op EU niveau wordt geïntroduceerd. Dat kan op een vergelijkbare manier als de wijze waarop nu de accijns op alcoholhoudende dranken en/of minerale oliën is vormgegeven.

Het introduceren en implementeren van zo'n accijns op EU niveau is niet per definitie eenvoudig - het vereist instemming van 27 lidstaten. Bovendien zijn de objecten van heffing (minerale olie, energie, alcohol en tabak) sinds de inwerkingtreding van de EU markt in 1992 vooralsnog ongewijzigd gebleven. Tegelijkertijd zijn op 1 januari 2021 de eigen middelen van de EU uitgebreid met een heffing ten aanzien van niet-gerecycled plastic⁷⁴, en er liggen nog meer plannen⁷⁵. Wat ons betreft zijn dit voorzichtige indicaties dat het onderwerp van milieu- en gezondheidsgerelateerde heffingen en belastingen ook op de EU agenda in beweging is.

6.2.2 Een vleescode

In paragraaf 5.3.2 concluderen wij dat een verbruiksbelasting op vlees(producten) - óók als de bevonden knelpunten worden overkomen - naar alle waarschijnlijkheid niet het beste middel is om de doelstellingen te bereiken. De belangrijkste reden daarvoor is gelegen in het feit dat een dergelijke belasting niet noodzakelijkerwijs één op één zal worden omgezet in een consumentenprijsverhoging van het product waar de belasting op drukt. Deze zogenaamde '[afwenteling](#)' kan ook zeer lastig verplicht worden gesteld, in ieder geval zonder wetgeving uitermate complex te vorm te geven.

Op het gebied van de alcoholhoudende dranken, die weliswaar ook onderworpen zijn aan een geharmoniseerde accijns, is een zogenaamde reclamecode⁷⁶ van toepassing. Op basis van artikel 20 van deze code is het gratis weggeven van alcoholhoudende drank in welke vorm dan ook niet toegestaan. De code eist dat er tegenover een transactie van alcoholhoudende dranken altijd een financiële vergoeding van minimaal 50% van de normale verkoopprijs moet staan. Kortom, door een dergelijke maatregel mag er maximaal 50% korting worden gegeven op de normale verkoopprijs.

Een vergelijkbare code kan, in overleg met supermarkten, vleesproducenten en veehouders, ook worden gevoerd over een eventuele verplichte minimumprijs op vlees(producten).

⁷⁴ <https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf>

⁷⁵ Bijvoorbeeld een 'carbon border adjustment mechanism' die producten die in het buitenland op milieuvriendelijke wijze tot stand gekomen zijn, extra moet gaan belasten bij invoer

⁷⁶ Zie <https://stiva.nl/alcoholcode/>

7 Leeswijzer/begrippenlijst

In en bij het lezen van dit rapport komen diverse definities en termen voorbij of van pas, die wij graag door middel van deze leeswijzer nader toelichten.

Gecombineerde Nomenclatuur

De Gecombineerde Nomenclatuur is een tarief- en statistieknomenclatuur die wordt gebruikt om het Gemeenschappelijk douanetarief vast te stellen; dat wil zeggen het tarief aan invoerrechten bij invoer van goederen in de EU. Deze 'GN' vindt de wettelijke basis in Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987, PB L 256 en wordt jaarlijks geüpdatet aan de hand van de (technologische of andere) ontwikkelingen. De laatste wijziging is die bij Uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987, PB L 361.

De Gecombineerde Nomenclatuur is een systematische naamlijst van goederen en is gebaseerd op het Geharmoniseerd Systeem⁷⁷ van de Wereld Douane Organisatie.⁷⁸ De codes van het Geharmoniseerd Systeem bestaan uit zes cijfers en in de Gecombineerde Nomenclatuur zijn deze zes cijfers aangevuld met extra codes die uit twee cijfers bestaan. Op wereldwijd niveau zijn de eerste zes cijfers van een GN-code dus geharmoniseerd.

Indeling in de Gecombineerde Nomenclatuur geschiedt aan de hand van de Algemene Indelingsregels. Deze houden kort gezegd in dat altijd wordt gekeken naar de objectieve kenmerken van goederen, en dus in mindere mate het gebruiksdoel, de reden waarom een consument koopt of wat een producent op de verpakking zet (alleen voor zover deze uit de objectieve kenmerken blijken).

Actieve veredeling

Actieve verdeling⁷⁹ is een douaneregeling die het toestaat om niet-ingevoerde goederen in het douanegebied van de Unie te be- of verwerken. De regeling maakt het mogelijk dat niet direct bij invoer, invoerrechten moeten worden betaald over de goederen die worden ingevoerd. In plaats daarvan zijn de invoerrechten geschorst, tot het moment dat de goederen onder de regeling actieve veredeling vandaan komen. Op dat moment bestaat in veel gevallen de keuze om invoerrechten te betalen op basis van de eerder ingevoerde ingrediënten of onderdelen, of op basis van het eindproduct dat na be- of verwerking tot stand is gekomen. Bij (weder)uitvoer van het eindproduct zijn helemaal geen invoerrechten in de EU verschuldigd. Voor het gebruik van deze regeling moet men in het bezit zijn van een geldige vergunning die is afgegeven door de douaneautoriteiten.

Optimale keuzes

Met optimaal bedoelen we de keuzes die het beste de doelstelling nastreven met in achtneming van de complexiteit.

⁷⁷ <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>

⁷⁸ https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HD/douanetarief_en_financiele_maatregelen-gecombineerde_nomenclatuur.html

⁷⁹ Zie artikel 256 e.v. van het Douanewetboek van de Unie

Bestaande infrastructuur

Met bestaande infrastructuur bedoelen we bestaande datastromen, kennis, wetgeving en andere systemen die (mogelijk) kunnen helpen bij de uitvoering van een nieuwe belastingheffing.

Afwenteling

Met afwenteling bedoelen we het (geheel of gedeeltelijk) door de consument betalen van verbruiksbelasting/accijns, door verhoging van de verkoopprijs door de leverancier. Nederland kent geen wettelijk voorschrift dat leveranciers tot directe afwenteling verplicht.

Fiscale discriminatie

Het verbod op fiscale discriminatie is neergelegd in artikel 110 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie:

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.

Neutraliteitsbeginsel

Het beginsel van fiscale neutraliteit is een ongeschreven beginsel, dat wil zeggen dat het niet als zodanig is opgenomen in een artikel van een wet of verdrag. In plaats daarvan is het beginsel ontstaan en verder uitgewerkt in jurisprudentie, onder meer die van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw-heffing verschillend worden behandeld⁸⁰. Het is daarvoor niet vereist dat sprake is van identieke handelingen. Het beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke leveringen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

Tariefdifferentiatie

Op grond van artikel 96 en 97 van de Btw-richtlijn is iedere EU lidstaat verplicht om een normaal btw-tarief toe te passen van tenminste 15%. Nederland heeft dit omgezet in een standaard tarief van 21%. Op grond van artikel 98 van de Btw-richtlijn is het iedere EU lidstaat toegestaan om naast het normale btw-tarief nog één of twee verlaagde tarieven toe te passen van tenminste 5%. In bijlage III bij de Btw-Richtlijn is een restrictieve lijst opgenomen van de goederen waarop deze verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Nederland heeft één verlaagd tarief geïmplementeerd ter hoogte van 9%. Het btw-nultarief dat onder meer van toepassing is op exportleveringen, wordt niet gezien als een verlaagd tarief maar als een vrijstelling in de zin van de Btw-richtlijn.

⁸⁰ Zie onder meer HvJ EU 16 september 2004, C-382/02 (Cimber Air), ECLI:EU:C:2004:534

Binnen de door de Btw-richtlijn geschetste kaders is het EU lidstaten dus toegestaan om onderscheid te maken tussen btw-tarieven op verschillende goederen of diensten. Het maken van onderscheid wordt ook wel tariefdifferentiatie genoemd. Tariefdifferentiatie is alleen toegestaan zolang het niet in strijd is met het [Neutraliteitsbeginsel](#).

Fraude en belastingontduiking

Fraude, daaronder begrepen belastingontduiking, moet worden gezien als een gedraging in strijd met wet- en regelgeving die de opbrengst van belastingen (btw) in een EU lidstaat in gevaar brengt⁸¹.

Een voorbeeld van fraude in het kader van dit onderzoek is bijvoorbeeld het falsificeren van biologische certificaten om op die manier eventueel een lager belastingtarief te kunnen toepassen.

Misbruik en belastingontwijking

Misbruik, daaronder begrepen belastingontwijking, moet worden gezien als een gedraging die weliswaar niet in strijd is met de woordelijke bepalingen van wet- en regelgeving, maar wel in strijd is met het doel van deze bepalingen. Daarnaast is vereist dat het wezenlijke doel van de gedragingen erin bestaat om een belastingvoordeel te verkrijgen⁸². Een voorbeeld van misbruik in het kader van dit onderzoek is bijvoorbeeld het verplaatsen van de slacht naar een plek net over de grens in Duitsland, met als enige (wezenlijke) doel om een belasting op het slachten van productiedieren in Nederland te ontlopen.

Integraal afwegingskader

Het integraal afwegingskader is een via [deze website](#) toegankelijke werkwijze en informatiebron en toe te passen op elk moment in het beleidsproces. In het integraal afwegingskader zijn aan de hand van zeven centrale vragen alle relevante kwaliteitsaspecten opgenomen die bij een wetgevingsvoorstel een rol kunnen spelen. Elk voorstel voor beleid of regelgeving dat wordt voorgelegd aan het parlement moet een adequaat antwoord bevatten op de 7 vragen:

1. Wat is de aanleiding?
2. Wie zijn betrokken?
3. Wat is het probleem?
4. Wat is het doel?
5. Wat rechtvaardigt overheidsinterventie?
6. Wat is het beste instrument?
7. Wat zijn de gevolgen?

Het integraal afwegingskader biedt beleidsmakers en wetgevingsjuristen de normen waaraan goed beleid en goede regelgeving moeten voldoen. De normen zijn vastgesteld door het kabinet. De dossierhouders zijn zelf verantwoordelijk voor een adequate beantwoording van de vragen in de toelichting bij voorgesteld beleid en regelgeving.

⁸¹ Zie onder meer HvJ EU 7 december 2010, C-285/09 (R), ECLI:EU:C:2010:742

⁸² HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121

Bij de vraag 'wat is het beste instrument?' komen de vragen naar rechtmatigheid (wettelijke kaders), doeltreffendheid (effectief bereiken van de doelstelling), uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid aan de orde. Dit onderzoek is verricht aan de hand van de vragen die in het integraal afwegingskader aan de orde komen.

Beter Leven Keurmerk

Het Beter Leven keurmerk is bedoeld om voor consumenten inzichtelijk te maken hoe goed er voor het dier achter het product gezorgd is.⁸³ Het keurmerk wordt beheerd door de Nederlandse Dierenbescherming en de eisen aan één, twee of drie sterren houden verband met het dierenwelzijn. Bij vleesrunderen wordt bijvoorbeeld gekeken naar de tijd die een kalf bij de moeder besteedt, de ruimte per rund, het aantal maanden weidegang per jaar en de duur van levend transport. Voor zover wij begrijpen stelt het Beter Leven Keurmerk geen eisen aan de voeding van dieren (behalve ruwvoer bij vleeskalveren) of het gebruik van antibiotica.



Europees Biologisch Keurmerk

Het Europees Biologisch is bedoeld om voor consumenten aan te tonen in hoeverre producten op een biologische wijze zijn geproduceerd. Op het keurmerk wordt in Nederland toezicht gehouden door Skal Biocontrole⁸⁴ en het keurmerk kent geen gradaties op basis van sterren. De eisen aan producenten zijn omvangrijk, en zien onder meer op het accuraat voeren van de administratie, de inhoud van diervoer en beperkingen aan toevoegingsmiddelen en hulpstoffen, het gebruik van antibiotica, de diergezondheidszorg, de herkomst van dieren, de stal (inclusief de reinigingsmiddelen die worden ingezet bij reiniging) en weidegang.



EKO Keurmerk

Het EKO keurmerk is bedoeld om de consument te informeren dat de producent boven op de eisen aan het Europees Biologisch Keurmerk zich heeft ingezet om extra maatregelen ten behoeve van het milieu of dierenwelzijn te nemen. Het toezicht op het keurmerk wordt in Nederland gehouden door Skal Biocontrole (voor zover het om de eisen van het Europees Biologisch Keurmerk gaat) en Stichting EKO Keurmerk (voor alle aanvullende eisen). Het EKO keurmerk namelijk werkt met zogenaamde plusnormen.⁸⁵ Deze extra eisen zien zowel op diergezondheid als op (duurzame) energie en klimaat en transparantie en presentatie naar de consument. Het keurmerk is inmiddels ook uitgebreid naar de horeca (EKO inkoop, brons, zilver en goud) en naar winkels waar meer dan 90% van de producten het EKO keurmerk hebben.



⁸³ www.beterleven.dierenbescherming.nl/over-het-keurmerk/wat-is-beter-leven

⁸⁴ www.skal.nl

⁸⁵ www.eko-keurmerk.nl/plusnormen/varkenshouderij

Demeter Keurmerk

Het Demeter keurmerk is bedoeld om voor de consument aan te tonen in hoeverre producten op een bio-dynamische wijze zijn geproduceerd. Het toezicht op het keurmerk wordt in Nederland ook gehouden door Skal Biocontrole en het Demeter keurmerk werkt met normen en richtlijn voor zowel landbouw als verdere be- of verwerking.⁸⁶ Deze normen gaan verder dan de eisen aan het Europees Biologisch Keurmerk, onder meer op het gebied van dierhouderij (maximaal aantal dieren per hectare, herkomst, uitloop of weidegang), diervoeding (grotendeels eigen voervoorziening) en fokkerij.



⁸⁶ www.stichtingdemeter.nl/demeter-normen-voor-de-landbouw