

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Past het beginsel 'de vervuiler betaalt' binnen de Wet op de omzetbelasting?

Naam student: Lotte de Korte
Studentnummer: 410429

Begeleider: Mr. M.P.L Adriaansen
Eerste beoordelaar: Drs. J.E. van den Berg

Datum definitieve versie: 14-07-2018

Inhoud

1. Inleiding en methodologie	3
1.1 Aanleiding.....	3
1.2 Onderzoeksvraag.....	3
1.3 Deelvragen.....	4
1.4 Methodologie	4
2. Het beginsel ‘de vervuiler betaalt’	6
2.1 Het ontstaan.....	6
2.2 Ontwikkelingen.....	6
2.3 De vervuiler	7
2.4 Rechtsbeginsel.....	8
2.4.1 ‘De vervuiler betaalt’ als rechtsbeginsel	9
2.5 Subconclusie.....	9
3. ‘De vervuiler betaalt’ in de Nederlandse wetgeving	10
3.1 De Wet milieubeheer	10
3.2 Milieuwetten	10
3.3 Het Burgerlijk Wetboek	11
3.4 Subconclusie.....	11
4. Het lage tarief in de omzetbelasting	12
4.1 Het ontstaan van de Wet op de omzetbelasting.....	12
4.2 De btw-tarieven.....	13
4.2.1 De btw-tarieven in Nederland.....	14
4.3 Subconclusie.....	15
5. De uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting	17
5.1 Beginselen van de omzetbelasting.....	17
5.2 Algemene beginselen in verhouding tot ‘de vervuiler betaalt’	17
5.3 Omzetbelasting-specifieke beginselen in verhouding tot ‘de vervuiler betaalt’	19
5.4 De gedachtegang van het lage tarief in verhouding tot ‘de vervuiler betaalt’	21
5.5 Subconclusie.....	22
6. Mogelijkheden voor ‘de vervuiler betaalt’ binnen de omzetbelasting	24
6.1 De btw-richtlijn.....	24
6.2 Aanpassingen van de wet OB	24
6.3 Subconclusie.....	26
7. Conclusie en aanbevelingen	28
7.1 Samenvatting.....	28
7.2 Eindconclusie.....	29

7.3 Aanbevelingen.....	29
8. Literatuurlijst.....	31

1. Inleiding en methodologie

1.1 Aanleiding

Tijdens de Tweede Kamerverkiezingen van 2017 kwam zowel in het verkiezingsprogramma van GroenLinks als in dat van Partij voor de Dieren het invoeren van een vleesbelasting aan bod. GroenLinks vermeldde alleen dat voor vlees het hoge btw-tarief moet gaan gelden.¹ Partij voor de Dieren gaf daarnaast aan dat producten, zoals vlees, die milieuschade veroorzaken in het hoge btw-tarief thuishoren. Hierbij werd aangegeven dat de vervuiler gaat betalen.² Het principe ‘de vervuiler betaalt’ zou hierdoor worden toegepast in de omzetbelasting. Het oorspronkelijk economische beginsel houdt in dat de vervuiler dient te betalen voor de door hem veroorzaakte verontreiniging.³ In 1972 werd dit beginsel voor het eerst vastgelegd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en ontwikkeling (hierna: OESO).⁴ De organisatie gaf hiermee aanbevelingen aan landen die lid waren van de OESO om het principe ‘de vervuiler betaalt’ te gebruiken in hun milieuwetgeving.⁵ Nederland heeft de richtlijn geïmplementeerd door de Wet milieubeheer te introduceren.

De Raad voor de leefomgeving en infrastructuur (hierna: Rli) heeft begin april een advies gepubliceerd genaamd ‘Duurzaam en Gezond. Samen naar een houdbaar voedselsysteem.’⁶ De Rli heeft hierin het parlement en de regering onder andere geadviseerd dat vlees uit Tabel I van de omzetbelasting dient te worden gehaald, zodat het onder het 21%-tarief komt te vallen. De veehouderij is in Nederland namelijk verantwoordelijk voor tien procent van de totale uitstoot van broeikasgassen.⁷ Om het klimaatakkoord van Parijs te halen, moet deze uitstoot omlaag.⁸ Ondanks meerdere geluiden over een hoger btw-tarief voor onder andere vlees, heeft de huidige regering nog geen concrete plannen gepresenteerd om dit uit te voeren.⁹ De vraag die zich hierbij opdringt is of het binnen de omzetbelasting past om een dergelijk beginsel als ‘de vervuiler betaalt’ te introduceren. Een beginsel wordt gezien als grondslag, dus een basis van een bepaald systeem.¹⁰ Beginselen geven betekenis aan wettelijke regels en zijn zo de dragende factor van het recht.¹¹ Voordat een wetwijziging plaats kan vinden, is het belangrijk om te weten of een dergelijk beginsel past binnen de omzetbelasting. Hierbij moet rekening worden gehouden met de Europese Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, doordat Nederland daaraan gebonden is. Dit wordt dan ook binnen deze scriptie onderzocht.

1.2 Onderzoeksvraag

De onderzoeksvraag die binnen dit onderzoek wordt gebruikt om het voorgaande te onderzoeken luidt als volgt:

‘Past het binnen de Wet op de omzetbelasting om een beginsel als ‘de vervuiler betaalt’ op te nemen?’

¹ Verkiezingsprogramma GroenLinks 2017-2021, p. 59.

² Verkiezingsprogramma Partij voor de Dieren Tweede Kamerverkiezingen 2017, p. 13.

³ Richtlijn 2004/35/EG.

⁴ OESO, 1972.

⁵ OESO, 1972.

⁶ Metro 3 april 2018.

⁷ Duurzaam en Gezond 2018.

⁸ Duurzaam en Gezond 2018.

⁹ Kok & van Soest, AD 4 april 2018.

¹⁰ Bommer 2012, par. 3.2.3.

¹¹ Smits, BW-krant Jaarboek 1993, p. 35-41.

1.3 Deelvragen

Om het antwoord op de onderzoeksvraag te vinden, wordt gebruik gemaakt van de volgende deelvragen:

- 1) Wat houdt 'de vervuiler betaalt' in?
- 2) Op welke manieren is het beginsel 'de vervuiler betaalt' geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving?
- 3) Wat is de achtergrond van het lage tarief in de omzetbelasting?
- 4) Hoe verhouden de uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting zich met het beginsel 'de vervuiler betaalt'?
- 5) Kan 'de vervuiler betaalt' zijn intrede doen in de omzetbelasting?

De deelvragen worden elk in een apart hoofdstuk behandeld door middel van literatuuronderzoek. Alvorens deze vragen worden beantwoord, wordt eerst een methodologische verantwoording gegeven van het onderzoek. Hierin wordt aandacht besteed aan de soorten bronnen die worden gebruikt en hoe de deelvragen samenhangen met de centrale onderzoeksvraag. De verschillende bronnen worden met elkaar vergeleken om tot een antwoord op elke deelvraag te komen. Bij de vergelijking wordt rekening gehouden met de betrouwbaarheid van bronnen op het moment dat tegenstrijdigheden bestaan. Met de antwoorden op de deelvragen, wordt in de conclusie de hoofdvraag beantwoord. Daarnaast worden aanbevelingen over het opnemen van 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting gedaan.

1.4 Methodologie

De eerste deelvraag is van belang, doordat het begrip 'de vervuiler betaalt' centraal staat in dit onderzoek. Dit begrip moet zijn afgebakend om het onderzoek verder goed te laten verlopen. De betekenis en uitwerking van het begrip wordt gehaald uit verschillende aanbevelingen en analyses van de OESO. Daarnaast wordt binnen deze vraag aandacht besteed aan wat een beginsel inhoudt. Hierbij wordt gekeken naar het verschil tussen een beginsel dat slechts een uitgangspunt is en een beginsel waar daadwerkelijk rekening mee moet worden gehouden. De tweede deelvraag gaat door op het principe door literatuuronderzoek te doen naar het implementeren van 'de vervuiler betaalt' in de Nederlandse wetgeving. Zoals eerdergenoemd was de OESO de eerste organisatie die het beginsel 'de vervuiler betaalt' heeft vastgelegd. Vervolgens heeft Nederland dit beginsel geïmplementeerd door de Wet milieubeheer te introduceren. De introductie van deze wet wordt geanalyseerd. Daarnaast worden voorbeelden van latere wetgeving waarbinnen 'de vervuiler betaalt' is opgenomen gebruikt. Deze voorbeelden worden tevens geanalyseerd om te weten te komen hoe het principe in deze wetten verwerkt is. De antwoorden op de tweede deelvraag zijn van belang doordat dit een voorbeeld kan vormen voor een eventuele implementatie van 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting.

De derde deelvraag wordt beantwoord door de literatuur die verschenen is ten tijde van het invoeren en veranderen van de omzetbelasting te bestuderen. Hiermee kan een beeld worden gevormd over de uitgangspunten van het lage tarief in de omzetbelasting. Onder andere deze uitgangspunten zijn nodig voor de vierde deelvraag waarin de uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting worden vergeleken met het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Deze vergelijking vindt plaats om te kunnen zien of overeenkomsten bestaan of dat het beginsel verschilt met de uitgangspunten van de omzetbelasting. De vijfde deelvraag gaat vervolgens door op of de mogelijkheid bestaat om 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting op te nemen. De antwoorden uit de tweede deelvraag en de vierde deelvraag worden hierbinnen gecombineerd om te zien welke aanpassingen plaats moeten vinden in de omzetbelasting om aan te sluiten bij het principe 'de vervuiler betaalt'. Bij deze vraag wordt ook rekening gehouden

met de btw-richtlijn. Nederland dient zich namelijk aan deze richtlijn te houden. De eventuele aanpassing van de omzetbelasting moet derhalve binnen de richtlijn passen.

De eerste drie deelvragen zijn grotendeels beschrijvend van aard, de vierde vraag is vergelijkend en de vijfde is evaluatief van aard. Met de antwoorden van de vijf deelvragen wordt in de conclusie de hoofdvraag beantwoord.

2. Het beginsel 'de vervuiler betaalt'

De OESO is de organisatie die het beginsel 'de vervuiler betaalt' voor het eerst vastlegde. In het voorliggende hoofdstuk wordt een antwoord gezocht op de vraag wat 'de vervuiler betaalt' inhoudt. Hierbij wordt in de paragrafen 2.1 en 2.2 ingegaan op het ontstaan en de ontwikkelingen van dit beginsel. In paragraaf 2.3 wordt gekeken naar de definitie van een vervuiler. Daarnaast wordt in paragraaf 2.4 ingegaan op wanneer een beginsel een rechtsbeginsel is en wat voor gevolgen dit heeft. Het hoofdstuk sluit af met hoe het beginsel 'de vervuiler betaalt' is gegroeid naar een rechtsbeginsel.

2.1 Het ontstaan

De OESO gaf in 1972 aanbevelingen aan lidstaten om het principe 'de vervuiler betaalt' op te nemen in hun milieuwetgeving. Volgens deze aanbevelingen houdt het economische principe 'de vervuiler betaalt' in dat de vervuiler de kosten die ontstaan door vervuiling moet dragen.¹² De kosten die hieronder vallen zijn de kosten die samenhangen met preventie- en controlemaatregelen. Onder controlemaatregelen vallen de kosten die de vervuiler wettelijk verplicht is te nemen om het milieu te beschermen. Hierbij kan worden gedacht aan het kopen van emissierechten en kosten die samenhangen met het nemen van maatregelen ter voorkoming van verontreiniging.¹³ De OESO stelt hierbij dat in het algemeen een vervuiler alle kosten moet dragen van de vervuiling die hij veroorzaakt. Een vervuiler mag hierbij geen steun krijgen in de vorm van belastingaftrek of subsidies die samenhangen met het bestrijden van de vervuiling.¹⁴ De OESO heeft hierover in 1972 en 1974 wel een aantal uitzonderingen vastgelegd, zoals het geven van steun voor onderzoek en ontwikkeling op het gebied van de reductie van vervuiling.¹⁵

2.2 Ontwikkelingen

Het principe 'de vervuiler betaalt' heeft vanaf 1972 een ontwikkeling van uitbreiding en internalisering doorgemaakt. Internalisering heeft hierin de betekenis dat de kosten die eerst door een ander dan de vervuiler werden gedragen, worden toegerekend aan de vervuiler. Hierbij kan de internalisering beperkt blijven tot een bepaald aantal categorieën kosten, maar volledige internalisering is ook mogelijk.¹⁶ Oorspronkelijk had het principe voornamelijk betrekking op maatregelen die de uitstoot van verontreinigde stoffen reduceerde. De eerste uitbreiding van het principe hield in dat vervuilers de kosten van administratieve maatregelen die de overheid maakte ten gevolge van verontreinigde emissies moesten gaan dragen. Een vervuiler kan sinds 1975 verplicht worden gesteld om te betalen voor de administratieve kosten van afvalbeheer.¹⁷ Kosten kunnen slechts worden doorberekend aan de vervuiler als ze rechtstreeks samenhangen met de vervuilende activiteiten.¹⁸

In de jaren '90 werd het principe geleidelijk uitgebreid met de kosten van schade veroorzaakt door vervuiling. Door vervuiling kunnen mensen namelijk schade leiden, waar de overheid in haar maatregelen niet volledig rekening mee houdt. De maatstaf of deze schade door de vervuiler moet worden betaald is het niveau van de vervuiling. In het geval dat de vervuiling van substantiële aard is of de schade aanzienlijk, leidt dit vaak tot het betalen van de kosten door de vuiler. Wanneer de vervuiling echter gering is, wordt de schade in het algemeen niet gecompenseerd door de vervuiler.¹⁹ De OESO geeft hierbij aan dat het toenemende gebruik van risicoaansprakelijkheidssystemen in

¹² OESO, 1972.

¹³ OESO, 1974.

¹⁴ OESO, 1972; OESO, 1974.

¹⁵ OESO, 1972; OESO, 1974.

¹⁶ OESO, 1992.

¹⁷ Artikel 11 van Richtlijn 75/442/EEG.

¹⁸ OESO, 1992.

¹⁹ OESO, 1992.

vervuilingssituaties ertoe moet leiden dat meer vervuilers de kosten van de schade moeten dragen.²⁰ In 1990 heeft de OESO een aanbeveling goedgekeurd waarin staat dat voor het gebruik van economische instrumenten, die natuurlijke bronnen duurzaam en economisch efficiënt gebruiken, vereist is dat de vervuilingskosten voor preventie, controle en schade moeten worden geïnternaliseerd.²¹ Deze internalisering vindt plaats door het heffen van een vervuilingshelling of een belasting ter grote van de kosten van de schade. Wanneer de kosten niet op deze manier in rekening worden gebracht, zijn de kosten in het algemeen niet geïnternaliseerd. In sommige lidstaten compenseert de vervuiler de slachtoffers voor de resterende schade, waardoor sprake is van volledige internalisering.²²

Aanvankelijk was het principe 'de vervuiler betaalt' geïntroduceerd om voortdurende en chronische vervuiling te verminderen tot een acceptabel niveau. In 1988 erkende OESO dat het beginsel ook van toepassing is op incidentele vervuiling.²³ In 1989 werd een aanbeveling aangenomen waarin stond dat de kosten van maatregelen om incidentele vervuiling te voorkomen en te beheersen ook door vervuilers moeten worden gedragen. Hierbij werd tevens vermeld dat de vervuiler zowel kosten van de maatregelen die ze zelf nemen als die van de overheid moeten dragen, zolang deze maatregelen redelijk zijn. De gedachtegang die hierachter schuilt is dat de vervuiler economisch efficiënte beslissingen neemt en de meest verantwoorde aanpak kiest.²⁴ Het doel van 'de vervuiler betaalt' is om de financiële lasten te laten dragen door de partij die het best in staat is om de meest effectieve beslissingen te nemen en niet om alle overheidsuitgaven over te dragen aan de vervuiler.²⁵

Bij het principe 'de vervuiler betaalt' worden een groot deel van de externe kosten geïnternaliseerd. De OESO geeft aan dat het waarschijnlijk is dat steeds een groter deel van de kosten van vervuiling worden geïnternaliseerd. De vervuiler betaalt in deze situatie wel, maar hij kan vaak de kosten doorberekenen in zijn prijzen. De uiteindelijke betaler is hierdoor de consument/gebruiker.²⁶ Ondanks dat de vervuiler vaak niet daadwerkelijk zelf betaalt, leidt het gebruik van 'de vervuiler betaalt' wel tot economische efficiëntie en zorgt het dat de internationale handel en investeringen nauwelijks worden verstoord.²⁷

2.3 De vervuiler

De OESO sprak in 1972 en 1974 over de vervuiler, maar gaf hier geen definitie van. Dit had als reden dat het duidelijk was dat de vervuiler de persoon was van wie de activiteiten vervuiling hadden veroorzaakt.²⁸ In 1975 werd op gemeenschapsniveau de vervuiler gedefinieerd als de persoon die rechtstreeks of indirect een verslechtering van het milieu veroorzaakt of een situatie creëert die tot achteruitgang van het milieu leidt.²⁹ Een voertuigfabrikant kan worden gezien als een vervuiler, terwijl de auto vervuiling oplevert als deze wordt gebruikt om te rijden. De vervuiler wordt geïdentificeerd op grond van economische efficiëntie en administratieve haalbaarheid.³⁰ 'De vervuiler betaalt' houdt

²⁰ OESO, 1992.

²¹ OESO, 1990.

²² OESO, 1992.

²³ OESO, 1988.

²⁴ OESO, 1989.

²⁵ OESO, 1992.

²⁶ OESO, 1992.

²⁷ OESO, 1992.

²⁸ OESO, 1992.

²⁹ Onderdeel 3 van de bijlage bij 75/436/Euratom, EGKS, EEG.

³⁰ OESO, 1992.

geen rekening met juridische aansprakelijkheid. De vervuiler kan de kosten die hij moet betalen wel proberen te verhalen op de persoon die in juridische zin aansprakelijk is voor de vervuiling.³¹

2.4 Rechtsbeginsel

Elke belasting is gebaseerd op een rechtsgrond die bestaat uit verschillen motieven die gezamenlijk het fundament vormen van de plaats en de functie die de belasting binnen het belastingstelsel bekleedt. Om de motieven te begrijpen moet worden teruggegrepen naar de belastingtheorie die aan het belastingstelsel ten grondslag ligt. Deze belastingtheorie is de theorie waar de overheid het recht van heffen van belastingen aan ontleent. Daarnaast geeft de belastingtheorie aan welke beginselen als uitgangspunt moeten worden genomen bij het creëren van een evenwichtig belastingstelsel. Bij deze beginselen gaat het voornamelijk om beginselen die betrekking hebben op het verdelen van de belastingdruk.³² Deze beginselen zijn te herkennen uit de verschillende regels die opgenomen zijn in wetboeken. Een beginsel wordt namelijk als de dragende factor van het recht gezien, doordat een beginsel de verschillende maatstaven in rechtsregels met elkaar in verbinding brengt en verheldert. Beginselen bestaan vaak al langere tijd voordat ze als beginsel worden aanvaard. Een beginsel is vaak al aanwezig bij het opstellen van verschillende regels, maar wordt pas aanvaard op het moment dat een beginsel de directe basis voor een oordeelsvorming wordt.³³ Een beginsel is pas een geldig rechtsbeginsel in het geval dat het beginsel in het positieve recht wordt gebruikt. Dit kan bijvoorbeeld geschieden doordat een wetgever het beginsel toepast of door het gebruik van het beginsel door rechters.³⁴

Het Hof van Justitie ziet een beginsel als een algemeen beginsel van EU-recht in geval de meeste lidstaten het beginselen onderkennen en accepteren.³⁵ Een beginsel hoeft derhalve niet expliciet in een wet te worden gebruikt, maar moet wel uit verschillende uitspraken herkenbaar zijn. Beginselen zitten verwerkt in de verschillende regels.³⁶ Sommige beginselen zijn wel expliciet vastgelegd in wettelijke bepalingen. Een voorbeeld hiervan is het legaliteitsbeginsel dat is opgenomen in artikel 16 van de Grondwet. Rechtsbeginselen vervullen verschillende functies. De eerste functie die rechtsbeginselen vervullen is de functie van materiële ordening. Alle rechtsregels zijn namelijk te ordenen aan de hand van de verschillende rechtsbeginselen. Daarnaast hebben rechtsbeginselen een aanvullende functie. Zonder dat de wet hoeft te worden aangepast, kan door het gebruik van rechtsbeginsel een nieuwe regel ontstaan. Rechtsbeginselen geven op deze manier een aanvulling op de (star) geformuleerde rechtsregels. Daarnaast vervullen rechtsbeginselen door de aanvullingsfunctie ook een rechtvaardigingsfunctie. Het ontstaan van zulke nieuwe rechtsregels wordt namelijk gerechtvaardigd door het bestaan van de rechtsbeginselen.³⁷

Rechters kunnen steun vinden in rechtsbeginselen, doordat rechtsbeginselen door de tijd heen zijn ontstaan. Aan een rechtsbeginsel wordt veel waarde gehecht, waardoor rechters regels kunnen interpreteren met de rechtsbeginselen in het achterhoofd.³⁸ Voor rechters zijn rechtsbeginselen het aspect waar ze op terug kunnen vallen als de wettelijke regel(s) leemtes bevat(ten).³⁹ Rechtsbeginselen spelen daarnaast een belangrijke rol in de gedeelde Europese rechtsorde, doordat ze bruikbaar zijn om

³¹ OESO, 1992.

³² Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 1.

³³ Smits, *BW-krant Jaarboek* 1993, p. 41-42.

³⁴ Jue, *R&R* 1987, afl. 1, p. 43.

³⁵ Wolf, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/01.

³⁶ Jue, *R&R* 1987, afl. 1, p. 40.

³⁷ Jue, *R&R* 1987, afl. 1, p. 42-43.

³⁸ Smits, *BW-krant Jaarboek* 1993, p. 36.

³⁹ Smits, *BW-krant Jaarboek* 1993, p. 40.

de verschillende rechtsstelsels op elkaar af te stemmen. Binnen het EU-recht zijn ook nog veel leemtes, die worden gedicht door het gebruik van rechtsbeginselen. Het Hof van Justitie benoemt eens in de zoveel tijd ook een rechtsbeginsel. Uit deze rechtsbeginselen worden vervolgens weer specifiekere rechtsregels afgeleid. Nederlandse bestuursorganen houden bij hun besluitvorming altijd rekening met de verschillende rechtsbeginselen en bestuursrechters gebruiken de beginselen bij het beoordelen van de rechtmatigheid van besluiten.⁴⁰

2.4.1 'De vervuiler betaalt' als rechtsbeginsel

Sinds 1990 wordt 'de vervuiler betaalt' gezien als een algemeen beginsel van internationaal milieurecht.⁴¹ Deze wereldwijde erkenning was een gevolg van het opnemen van het beginsel in de Europese Akte in 1987.⁴² In het Verdrag betreffende de Europese Unie wordt het beginsel 'de vervuiler betaalt' daarnaast ook gebruikt.⁴³ Dit alles is het gevolg van de toenemende aandacht voor het milieu binnen de economie.⁴⁴ Doordat het beginsel internationale erkenning heeft, moet met dit beginsel daadwerkelijk rekening worden gehouden. Het principe is derhalve getransformeerd van uitgangspunt naar rechtsbeginsel.

2.5 Subconclusie

Nadat de OESO in 1972 lidstaten had aanbevolen om 'de vervuiler betaalt' op te nemen in hun milieuwetgeving is dit beginsel zich gaan ontwikkelen tot rechtsbeginsel. 'De vervuiler betaalt' houdt in dat een vervuiler in beginsel alle kosten van de vervuiling moet betalen. De kosten die hieronder vallen zijn de kosten die samenhangen met het nemen van schade-, controle- en preventiemaatregelen. In beginsel mag de vervuiler hierbij geen steun krijgen van de overheid. De vervuiler is de persoon die direct of indirect een verslechtering van het milieu veroorzaakt of een situatie creëert die tot achteruitgang van het milieu leidt. De identificatie van een vervuiler gebeurt op de gronden economische efficiëntie en administratieve haalbaarheid.

In de eerste twintig jaren van het bestaan van 'de vervuiler betaalt' zijn steeds meer kosten geïnternaliseerd onder het beginsel. De OESO verwacht dat uiteindelijk bijna alle kosten van vervuiling door de vervuiler zullen worden betaald. De vervuiler betaalt in eerste instantie wel, maar in de praktijk kan hij de kosten vaak doorberekenen in zijn prijzen. Ondanks dat een vervuiler in veel gevallen niet zelf betaalt, leidt het gebruik van 'de vervuiler betaalt' wel tot economische efficiëntie en zorgt het ervoor dat de internationale handel en investeringen nauwelijks worden verstoord. Het doel van 'de vervuiler betaalt' is ook dat de financiële lasten worden gedragen door de partij die het best in staat is om de meest effectieve beslissingen te nemen en niet om alle overheidsuitgaven over te dragen aan de vervuiler.

Sinds 1990 is het beginsel 'de vervuiler betaalt' een algemeen rechtsbeginsel van internationaal milieurecht. Het beginsel is namelijk vastgelegd in de Europese Akte en in het Verdrag betreffende de Europese Unie. Een beginsel is een geldig rechtsbeginsel in het geval dat het beginsel in het positieve recht wordt gebruikt. Nu 'de vervuiler betaalt' een rechtsbeginsel is geworden moet met dit beginsel rekening worden gehouden.

⁴⁰ Schueler & Widdershoven 2014, p. 75.

⁴¹ Resolutie 5 bij het OPRC-verdrag.

⁴² Artikel 130R van de Europese Akte.

⁴³ Artikel 130R lid 2 & artikel 130S lid 5 VEU.

⁴⁴ OESO, 1992.

3. 'De vervuiler betaalt' in de Nederlandse wetgeving

Nadat de OESO in 1972 de eerste organisatie was die het beginsel 'de vervuiler betaalt' heeft geïntroduceerd heeft Nederland dit beginsel in 1979 ook in haar wetgeving opgenomen. In het voorliggende hoofdstuk wordt ingegaan op voorbeelden van wetten waar 'de vervuiler betaalt' in verwerkt zit. Hierbij wordt besproken op welke manier 'de vervuiler betaalt' te herkennen is. Op deze manier wordt een antwoord gezocht op de vraag op welke manieren het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de Nederlandse wetgeving is geïmplementeerd.

3.1 De Wet milieubeheer

Nederland heeft het beginsel 'de vervuiler betaalt' ook in haar wetgeving opgenomen. De Wet milieubeheer (hierna: Wmb) is in 1979 in Nederland in werking getreden.⁴⁵ In deze wet wordt niet zoals in de Europese Verdragen expliciet de benaming van het beginsel gebruikt. In het eerste lid van artikel 1.1a Wmb valt te lezen dat een ieder voldoende zorg voor het milieu in acht neemt. In het tweede lid wordt de betekenis van zorg als volgt gedefinieerd: *'De zorg, bedoeld in het eerste lid, houdt in ieder geval in dat een ieder die weet of redelijkerwijs kan vermoeden dat door zijn handelen of nalaten nadelige gevolgen voor het milieu kunnen worden veroorzaakt, verplicht is dergelijk handelen achterwege te laten voor zover zulks in redelijkheid kan worden gevergd, dan wel alle maatregelen te nemen die redelijkerwijs van hem kunnen worden gevergd teneinde die gevolgen te voorkomen of, voor zover die gevolgen niet kunnen worden voorkomen, deze zoveel mogelijk te beperken of ongedaan te maken.'* In dit artikel zijn derhalve de schade-, preventie- en controlemaatregelen uit het beginsel 'de vervuiler betaalt' te herkennen die de vervuiler wettelijk verplicht is om te nemen om het milieu te beschermen.

3.2 Milieuwetten

Een voorbeeld van een andere milieuwet waarin het beginsel 'de vervuiler betaalt' is te herkennen is de Waterschapswet. In de Memorie van Toelichting die verschenen is bij de wijziging van de Waterschapswet is te lezen dat zowel de zuiveringsheffing als de verontreinigingsheffing is gebaseerd op 'de vervuiler betaalt'.⁴⁶ In artikel 122k van de Waterschapswet is het beginsel bijvoorbeeld terug te zien in de berekening van de vervuilingseenheden. Hierin wordt de vervuiling bepaald over het daadwerkelijk ingenomen water. Dit is in overeenstemming met artikel 9 van de Kaderrichtlijn Water.⁴⁷ In dit artikel is het volgende over 'de vervuiler betaalt' opgenomen: *'De lidstaten houden rekening met het beginsel van terugwinning van de kosten van waterdiensten, inclusief milieukosten en kosten van de hulpbronnen, met inachtneming van de economische analyse volgens bijlage III en overeenkomstig met name het beginsel dat de vervuiler betaalt.'* Dit artikel van de Kaderrichtlijn Water is derhalve geïmplementeerd in artikelen van de Waterschapswet.

Een andere richtlijn waar 'de vervuiler betaalt' naar voren komt is de Richtlijn betreffende milieuaansprakelijkheid met betrekking tot het voorkomen en herstellen van Milieuschade. In het eerste artikel van deze richtlijn is het doel vastgelegd: *'Deze richtlijn heeft ten doel een kader voor milieuaansprakelijkheid vast te stellen, op basis van het beginsel dat de vervuiler betaalt, voor het voorkomen en herstellen van milieuschade.'*⁴⁸ Nederland heeft deze richtlijn geïmplementeerd door de Wet milieubeheer te wijzigen.⁴⁹ Dat 'de vervuiler betaalt' nog altijd actueel is, blijkt onder andere uit

⁴⁵ Wet milieubeheer.

⁴⁶ Kamerstukken II, 2005/2006, 30601, 3, p. 4 (MvT).

⁴⁷ Richtlijn 2000/60/EG.

⁴⁸ Richtlijn 2004/34/EG.

⁴⁹ Wet van 24 april 2008 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de implementatie van richtlijn nr. 2004/35/EG (milieuaansprakelijkheid), 2008, 166.

de afspraak die de minister van Infrastructuur en Waterstaat heeft gemaakt over een landelijk ontgassingsverbod voor binnenvaarttankschepen. Deze afspraak valt binnen het motto ‘de vervuiler betaalt’ dat binnen de scheepvaart heerst.⁵⁰ Daarnaast heeft het kabinet plannen om in 2021 een vliegbelasting in te voeren.⁵¹

3.3 Het Burgerlijk Wetboek

‘De vervuiler betaalt’ is daarnaast ook te herkennen in een artikel van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW).⁵² Artikel 6:175 BW geeft namelijk de aansprakelijkheid voor degene die in de uitoefening van zijn beroep of bedrijf een stof gebruikt waarvan bekend is dat zij wegens haar eigenschappen een bijzonder gevaar van ernstige aard voor zaken of personen oplevert en dit gevaar zich daadwerkelijk verwezenlijkt. Hierin is ‘de vervuiler betaalt’ niet expliciet te herkennen, maar het beginsel zit impliciet verwerkt in de aansprakelijkheid bij verwezenlijking van het gevaar voor de gebruiker van de gevaarlijke stof.

3.4 Subconclusie

‘De vervuiler betaalt’ is in Nederland in verschillende milieuwetten te herkennen, waarbij de wetten vaak een implementatie vormen van een richtlijn waarin ‘de vervuiler betaalt’ als uitgangspunt dient. Naast milieuwetten is ‘de vervuiler betaalt’ ook te herkennen in artikel 6:175 BW. De mogelijkheid voor ‘de vervuiler betaalt’ in een wetsbepaling is zodoende niet beperkt tot milieuwetten. In de wetten die in het hoofdstuk beschreven zijn, is te zien dat de benaming ‘de vervuiler betaalt’ vaak niet expliciet terug te lezen is in de wet zelf. Er worden binnen de wetten wel termen gebruikt waaruit blijkt dat het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ wordt nageleefd. ‘De vervuiler betaalt’ is in de meeste gevallen wel expliciet terug te lezen in de Memorie van Toelichting die is verschenen bij het invoeren van de wet of in de richtlijn waar de wet een implementatie van is.

⁵⁰ Rijksoverheid 28 mei 2018.

⁵¹ NOS 29 juni 2018.

⁵² De Sadeleer 2002.

4. Het lage tarief in de omzetbelasting

In het voorliggende hoofdstuk wordt de achtergrond van het lage tarief in de omzetbelasting besproken. Hiervoor wordt in paragraaf 4.1 kort het ontstaan van de Wet op de omzetbelasting behandeld. In deze paragraaf worden ook de belangrijkste kenmerken van de omzetbelasting op een rij gezet. Daarnaast wordt in paragraaf 4.2 aandacht besteed aan de verschillende tarieven die binnen de omzetbelasting gelden. Hierbij wordt eerst ingegaan op hoe de tarieven binnen de Europese Unie zijn geharmoniseerd, om vervolgens de situatie in Nederland in kaart te brengen. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 4.2.1 afgesloten met de verschillende redenen die Nederland gebruikt om bepaalde goederen en diensten onder het verlaagde btw-tarief te belasten.

4.1 Het ontstaan van de Wet op de omzetbelasting

Omzetbelastingen worden al sinds de klassieke oudheid gebruikt. Een voorbeeld hiervan is de tiende penning van Alva.⁵³ In 1567 stuurde Philips II Alva richting de Nederlanden om rust en orde te creëren.⁵⁴ Een van de maatregelen die Alva in had willen voeren is de tiende penning. De tiende penning kan vergeleken worden met een soort btw van tien procent. De tiende penning moest worden betaald bij de verkoop van goederen. Alva wilden hiermee de financiële macht van de adel en de stadsbesturen afnemen. In 1572 trok Alva deze plannen echter in, waardoor de tiende penning nooit echt tot stand is gekomen.⁵⁵ De omzetbelasting die wij nu kennen is geregeld in de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze wet is op 1 januari 1969 in werking getreden en vormt nog altijd de basis voor de heffing van omzetbelasting in Nederland. In de loop der jaren is deze wet wel meerdere keren gewijzigd.⁵⁶

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting is een belasting die het consumptieve verbruik van goederen en diensten beoogt te belasten.⁵⁷ In het tweede lid van artikel 1 van de btw-richtlijn valt te lezen dat de omzetbelasting berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven.⁵⁸ Doordat de Nederlandse omzetbelasting in beginsel alle bestedingen van de consument in haar heffing betreft, is het een algemene indirecte verbruiksbelasting. In juridische zin is de belasting indirect, doordat geheven wordt bij de persoon waarbij de consument zijn aankopen doet. In economische zin blijft het de vraag of de belasting daadwerkelijk indirect wordt. Dit hangt namelijk af van het wel of niet slagen van de afwenteling op de consument.⁵⁹ Elke ondernemer kan in beginsel zelf kiezen of hij de belasting doorberekend aan de consument.

Een verbruiksbelasting heft daar waar het verbruik plaatsvindt.⁶⁰ Het verbruiken moet hierbij gelezen worden als het belastingtechnisch verbruiken. Dat een uitgave en het daadwerkelijke verbruik niet altijd gelijktijdig verloopt, wordt bijgevolg achterwege gelaten.⁶¹ Bij de omzetbelasting is vanwege het kenmerk heffen daar waar het verbruik plaatsvindt het bestemmingslandbeginsel van toepassing. Bij het uitvoeren van producten wordt derhalve de (eventuele) betaalde omzetbelasting teruggegeven, zodat op de uitgevoerde producten geen belasting rust. Tegelijkertijd wordt bij invoer van producten

⁵³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 3.

⁵⁴ Venner, van der Heijden & van Haperen 2015, p. 148-151.

⁵⁵ Ministerie van Financiën.

⁵⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 4.

⁵⁷ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 7.

⁵⁸ Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 9.

⁶⁰ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 10.

⁶¹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 8.

omzetbelasting geheven, zodat geen verschil in belastingdruk bestaat tussen in het binnenland en buitenland vervaardigde producten.⁶²

4.2 De btw-tarieven

De vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer vroeg zich bij de intrede van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: OB) al af of de tarieven van de verschillende lidstaten in de Europese Unie door het toenemende grensverkeer niet op elkaar moesten worden afgestemd.⁶³ Tot 1992 waren de tarieven binnen de Europese Unie echter niet geharmoniseerd.⁶⁴ Na veel discussie is op 19 oktober 1992 een richtlijn vastgesteld omtrent de harmonisatie van de btw-tarieven.⁶⁵ In deze richtlijn zijn minima vastgelegd over de hoogte van de verschillende tarieven. Naast het normale tarief en de verlaagde tarieven bestaat ook nog het zogenoemde nultarief.⁶⁶ In het eerste artikel van de richtlijn is vastgesteld dat het normale tarief van de omzetbelasting niet lager mag zijn dan vijftien procent.⁶⁷

Naast het normale tarief mag een lidstaat volgens het voorgenoemde artikel één of twee verlaagde tarieven toepassen. De verlaagde tarieven mogen niet lager dan vijf procent zijn. Een lidstaat is niet volledig vrij in de keuze voor welke goederen en diensten onder het verlaagde tarief vallen. De goederen en diensten die onder het verlaagde tarief mogen vallen zijn vastgelegd in bijlage H van de richtlijn.⁶⁸ In 2006 zijn deze goederen en diensten ook opgenomen in bijlage III van de btw-richtlijn.⁶⁹ Al deze goederen en diensten zijn op te delen in zes categorieën: de eerste levensbehoeften, landbouw, zorg, cultuur, werkgelegenheid en een restcategorie.⁷⁰ Bij de eerste levensbehoeften kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de levensmiddelen voor menselijk en dierlijke consumptie. Alcoholhoudende dranken vallen hier niet onder en moeten derhalve onder het normale tarief worden belast. Onder de categorie landbouw valt de levering van goederen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, mits het niet om de levering van een kapitaalgoed gaat. Onder de categorie zorg vallen onder andere de verstrekking van medische en tandheelkundige verzorging, thermale behandelingen en de thuiszorg. Het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen en musea zijn voorbeelden van prestaties die onder de categorie cultuur vallen. De categorie werkgelegenheid bestaat onder andere uit kappersdiensten. In de restcategorie valt bijvoorbeeld het vervoer van personen, inclusief de bagage die deze personen bij zich hebben.⁷¹

Naast de voorgenoemde categorieën hebben enkele lidstaten goedkeuring verkregen om andere prestaties ook aan het verlaagde tarief te onderwerpen.⁷² Dit ligt ook vastgelegd in de btw-richtlijn. In artikel 104 van de btw-richtlijn is bijvoorbeeld te lezen is dat Oostenrijk in de gemeenten Jungholz en Mittelberg een tweede normaal tarief mag toepassen. Dit tarief mag lager zijn dan het tarief dat in het overige deel van Oostenrijk wordt toegepast, maar mag niet minder dan vijftien procent bedragen.⁷³

⁶² *Kamerstukken I*, 1967/1968, 9324, 135, p. 5 (EV).

⁶³ *Kamerstukken I*, 1967/1968, 9324, 135, p. 5 (EV).

⁶⁴ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 241.

⁶⁵ Richtlijn 92/77/EEG.

⁶⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 240.

⁶⁷ Richtlijn 92/77/EEG.

⁶⁸ Richtlijn 92/77/EEG.

⁶⁹ Richtlijn 2006/112/EG.

⁷⁰ Van Weeghel e.a. 2010, p. 43.

⁷¹ Bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG.

⁷² Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 242.

⁷³ Richtlijn 2006/112/EG.

4.2.1 De btw-tarieven in Nederland

In Nederland zijn de tarieven voor de omzetbelasting vastgelegd in artikel 9 van de wet OB. In het eerste lid valt te lezen dat de belasting 21 procent bedraagt. Hieronder vallen alle goederen en diensten, tenzij de wet anders heeft bepaald. In het tweede lid worden het verlaagde tarief en het nultarief gegeven. Het verlaagde tarief in Nederland bedraagt momenteel zes procent. Dit tarief geldt voor leveringen van goederen en diensten die genoemd zijn in tabel I van de wet OB. Nederland kent slechts één verlaagd tarief. Het kabinet heeft aangekondigd dit verlaagde tarief in 2019 naar negen procent te verhogen.⁷⁴ Het nultarief geldt slechts in gevallen waarbij voldaan is aan bij algemene maatregelen van bestuur vast te stellen voorwaarden bij leveringen van goederen en diensten die in tabel II van de wet OB zijn genoemd. Voor het verlaagde tarief gelden geen verdere eisen. De goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen zijn limitatief opgesomd in tabel I. Deze goederen en diensten kunnen worden onderverdeeld in vier categorieën. De eerste categorie zijn de eerste levensbehoeften. Onder de tweede categorie vallen goederen die vooral in de landbouw een rol spelen. De derde categorie zijn de arbeidsintensieve diensten en de vierde categorie is een restcategorie, hierin vallen de goederen en diensten die om andere redenen onder het verlaagde tarief vallen.⁷⁵ Als wordt aangesloten bij de categorieën zoals genoemd bij de btw-richtlijn, dan zijn in Nederland alle zes de categorieën te herkennen. Bij de categorie eerste levensbehoeften in Nederland valt namelijk ook de zorg en in de overige categorie is cultuur te herkennen. De werkgelegenheid is te herkennen bij de arbeidsintensieve diensten. Voor het vervolg worden de vier categorieën, zoals hiervoor genoemd aangehouden.

Nederland bepaalde in het verleden onder welke tarief een goed of dienst moest worden onderworpen door te kijken welke plaats het goed of de dienst in de huishouding innam. Goederen en diensten die een relatief grote plaats innamen in het budget van de sociaal zwakkeren vielen onder een laag tarief. De eerste levensbehoeften werden in 1969 om die reden al onderworpen aan een laag tarief.⁷⁶ Voor die tijd werden de eerste noodzakelijke levensbehoeften zelfs vrijgesteld van belasting.⁷⁷ Tegenwoordig vallen de eerste levensbehoeften, zoals voedingsmiddelen, geneesmiddelen, verbandmiddelen en daaraan verwante goederen onder het verlaagde tarief.⁷⁸ Het doel van het verlaagde tarief voor de eerste levensbehoeften is om het degressieve karakter van de belasting weg te werken.⁷⁹ Dit werd bij de invoer van de Wet OB gezien als een redelijke sociale inbouw in de omzetbelasting die een aanvaardbare differentiatie in de belastingdruk tot gevolg heeft.⁸⁰ Onder de categorie eerste levensbehoeften vallen desalniettemin ook voedingsmiddelen zoals kaviaar, waardoor het begrip eerste levensbehoeften niet te letterlijk dient te worden genomen.⁸¹ De tweede categorie, landbouwproducten, is vanwege economische belangen van de landbouwsector in tabel I van de omzetbelasting opgenomen. De agrarische sector heeft voor zichzelf derhalve een lagere omzetbelastingdruk op de inkoop van bepaalde goederen bedongen.⁸² Deze goederen zijn in de posten a.2 tot en met a.4, a.40 tot en met a.48 van tabel I van de wet OB opgenomen.

De arbeidsintensieve diensten (de derde categorie) mochten in eerste instantie tijdelijk onder het verlaagde tarief worden onderworpen. Dit was vanuit Brussel goedgekeurd om deze diensten op de

⁷⁴ Rijksoverheid 2017.

⁷⁵ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 243.

⁷⁶ *Kamerstukken II*, 1967/1968, 9324, 3, p. 15-17 (MvT).

⁷⁷ *Kamerstukken II*, 1953/1954, 2602, 5, p. 11 (MvA).

⁷⁸ Post a.1, a.6, a.8, a.34 tot en met a.37 van Tabel I van de wet OB.

⁷⁹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 243.

⁸⁰ *Kamerstukken II*, 1967/1968, 9324, 5.

⁸¹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 243.

⁸² Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 243, 244.

zwarte markt te voorkomen.⁸³ Op grond van de btw-richtlijn mochten lidstaten arbeidsintensieve diensten die grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers worden verricht, hoofdzakelijk lokaal zijn en niet tot verstoring van mededinging leiden aan het lage tarief onderwerpen.⁸⁴ Deze regeling zou van 2006 tot en met eind 2010 gelden. Met een richtlijn in 2009 werd de regeling echter structureel en derhalve mogen de arbeidsintensieve diensten nog steeds onder het verlaagde tarief vallen.⁸⁵ Nederland maakt gebruik van deze mogelijkheid en in tabel I onder posten b.4 tot en met b.8, b.19 en b.20 zijn de arbeidsintensieve diensten opgenomen die in Nederland onder het verlaagde tarief vallen.

De restcategorie van tabel I van de wet OB omvat bijvoorbeeld goederen en diensten die in de culturele sfeer vallen. De belastingdruk in de culturele sfeer wordt op deze manier verlaagd.⁸⁶ Voorbeelden hiervan zijn boeken en toegang tot musea.⁸⁷ De achterliggende doelen achter het verlaagde tarief bij boeken zijn onder andere het verbeteren van de toegang van de burger tot de informatie en het bevorderen van de pluriformiteit van de media.⁸⁸ Bij musea heeft het verlaagde tarief als doel om het behoud en beheer van collecties op een hoger plan te brengen, om een actief cultuurbeleid te voeren en om de betekenis van musea voor toerisme en economie te versterken.⁸⁹ In post b.16 van Tabel I van de wet OB wordt de oplevering van roerende zaken als bedoeld in onderdeel a van de tabel door degene die de zaken heeft vervaardigd genoemd. De oplevering van roerende zaken wordt als dienst aangemerkt. Het is in de tabel vastgelegd om bijvoorbeeld te voorkomen dat de verkoop van bijvoorbeeld invalidekrukken onder het lage tarief valt, maar het vervaardigen en opleveren van deze invalidekrukken onder het normale tarief valt.⁹⁰ Het motief dat hierbij wordt gebruikt is het voorkomen van versturende effecten, hierbij moet wel de opmerking worden gemaakt dat dit alleen voor de oplevering van roerende zaken is geregeld.⁹¹

4.3 Subconclusie

Sinds de klassieke oudheid heeft Nederland te maken gehad met verschillende soorten omzetbelasting. De huidige omzetbelasting is vastgelegd in de Wet op de omzetbelasting 1968 en is een algemene indirecte verbruiksbelasting. In 1992 heeft een richtlijn van de Europese Unie ervoor gezorgd dat de tarieven binnen de Europese Unie zijn geharmoniseerd. Lidstaten van de Europese Unie mogen verschillende tarieven in de omzetbelasting hanteren. Het normale tarief van de omzetbelasting mag niet lager zijn dan vijftien procent. Een lidstaat mag daarnaast één of twee verlaagde tarieven gebruiken, zolang deze tarieven niet lager dan vijf procent zijn. Deze verlaagde tarieven mogen worden toegepast op de goederen en diensten die, onder andere, in bijlage III van de btw-richtlijn zijn vastgelegd. Naast deze tarieven mag een lidstaat ook nog het nultarief toepassen.

Nederland heeft ervoor gekozen om naast het nultarief en het normale tarief van 21 procent één verlaagd tarief toe te passen. Dit verlaagde tarief bedraagt zes procent. De goederen en diensten die in Nederland onder het verlaagde tarief vallen zijn opgenomen in tabel I van de wet OB. De categorieën die in deze tabel te herkennen zijn de eerste levensbehoeften, goederen die vooral in de landbouw een rol spelen, de arbeidsintensieve diensten en een restcategorie. De restcategorie bevat onder andere goederen en diensten die in de culturele sfeer vallen. De motieven die Nederland gebruikt voor

⁸³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 244.

⁸⁴ Artikel 106 tot en met 108 van richtlijn 2006/112/EG.

⁸⁵ Richtlijn 2009/47/EG.

⁸⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 244.

⁸⁷ Post a. 29, a.30, b.14, b.15, en b.17 van Tabel I van de wet OB.

⁸⁸ Goudriaan e.a. 2008, p. 17.

⁸⁹ Goudriaan e.a. 2008, p. 53.

⁹⁰ Van Hilten & van Kesteren, p. 244.

⁹¹ Van Hilten & van Kesteren, p. 244-245.

het verlaagde tarief zijn het wegwerken van het degressieve karakter van de omzetbelasting, economische belangen van de landbouwsector, het voorkomen van diensten op het zwarte circuit, het verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer en het voorkomen van versturende effecten. Bij het laatste motief dient wel te worden opgemerkt dat dit alleen is geregeld voor de oplevering van roerende zaken. Het verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer doet de overheid om de verschillende sectoren te stimuleren en te ondersteunen. De achtergrond van het lage tarief is bij elke categorie verschillend. Voor het invoeren van 'de vervuiler betaalt' moet worden gekeken of door 'de vervuiler betaalt' motieven voor het lage tarief worden aangetast.

5. De uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting

De Nederlandse omzetbelasting is op verschillende beginselen gebaseerd. In het voorliggende hoofdstuk worden deze verschillende beginselen in de eerste drie paragrafen besproken. De beginselen die een rol spelen bij het invoeren van 'de vervuiler betaalt' worden vervolgens in de paragrafen 5.2 en 5.3 vergeleken met 'de vervuiler betaalt' om te zien of hierin tegenstrijdigheden bestaan. Daarnaast wordt in paragraaf 5.4 de gedachtegang van het verlaagde tarief, zoals besproken is in het vorige hoofdstuk, uitgezet tegen het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Het voorgaande tezamen vormt een antwoord op de vraag hoe de uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting zich verhouden met het beginsel 'de vervuiler betaalt'.

5.1 Beginselen van de omzetbelasting

De Nederlandse omzetbelasting is op verschillende beginselen gebaseerd. Bij uitspraken over de omzetbelasting door het Hof van Justitie komen deze beginselen regelmatig naar voren. Voor de omzetbelasting gelden de algemene beginselen die een rol spelen in de verhouding overheid en burgers, maar ook omzetbelasting-specifieke beginselen.⁹² Voorbeelden van algemene beginselen die bij het Hof van Justitie naar voren komen bij omzetbelasting gerelateerde arresten zijn het vertrouwensbeginsel, respecteren van zorgvuldig handelen door de ondernemer, het gelijkheidsbeginsel, verdedigingsbeginsel, *fraus legis* en het beginsel omtrent fraude.⁹³ Ook komen het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling naar voren bij beslissingen van het Hof van Justitie.⁹⁴ Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat de algemene beginselen van het EU-recht een grondwettelijke karakter hebben.⁹⁵ Daarnaast heeft het Hof van Justitie in 2013 aangegeven dat het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie ook in de omzetbelasting van toepassing is.⁹⁶ De omzetbelasting mag derhalve geen strijd opleveren met een van deze beginselen en/of grondrechten. De omzetbelasting-specifieke beginselen zijn de beginselen die te herleiden zijn uit de fiscale neutraliteit.⁹⁷ Daarnaast kan ook het beginsel dat de economische realiteit in aanmerking moet worden genomen en het beginsel dat bij een samengestelde prestatie de bijkomstige dienst het btw-regime van de hoofddienst dient te volgen onder de omzetbelasting-specifieke beginselen worden gerekend.⁹⁸ Alleen de beginselen die een rol spelen bij het invoeren van 'de vervuiler betaalt' worden in de volgende twee paragrafen besproken.

5.2 Algemene beginselen in verhouding tot 'de vervuiler betaalt'

Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat een regeling duidelijk en nauwkeurig moet zijn, zodat belastingplichtigen ondubbelzinnig hun rechten en plichten kunnen kennen.⁹⁹ Voor belastingplichtigen moet het duidelijk zijn wat het geldende recht is. Wanneer 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting wordt ingevoerd, moet dit derhalve aan de belastingplichtigen kenbaar worden gemaakt. Het is niet de bedoeling dat deze invoering van de een op andere dag plaatsvindt. Onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel is het vertrouwensbeginsel.¹⁰⁰ Het vertrouwensbeginsel houdt in dat elke belastingplichtige op de wet en de overheid moet kunnen vertrouwen. Een belastingplichtige mag ervan uitgaan dat wordt gehandeld op de manier zoals bijvoorbeeld in een besluit staat aangegeven.

⁹² Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 51.

⁹³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 59-65.

⁹⁴ Wolf, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/01.

⁹⁵ HvJ 15 oktober 2009, C-101/08.

⁹⁶ HvJ 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105.

⁹⁷ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 51.

⁹⁸ Wolf, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/01.

⁹⁹ HvJ 3 juni 2008, ECLI:EU:C:2008:312.

¹⁰⁰ Bomer 2013, p. 15.

In het bijzondere geval dat nationaal recht gunstiger uitpakt dan in de richtlijn is vastgelegd, is het niet ondenkbaar dat een belastingplichtige zich met succes op het gunstigere nationaal recht kan beroepen.¹⁰¹ Het vertrouwensbeginsel moet bij eventuele implementatie van 'de vervuiler betaalt' derhalve in acht worden genomen.

Voor toepassing van 'de vervuiler betaalt' moet de wet worden aangepast, zodat de burger hiervan op de hoogte is. Op deze manier levert 'de vervuiler betaalt' geen problemen met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel. 'De vervuiler betaalt' kan bestaan in combinatie met het vertrouwensbeginsel. Er bestaan namelijk al wetten die 'de vervuiler betaalt' hebben opgenomen en ook deze wetten houden rekening met het vertrouwensbeginsel. Ook het gelijkheidsbeginsel zal geen problemen opleveren voor het invoeren van 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting. Op het moment dat in de wet gedefinieerd is wanneer iemand vervuilt, moet elke vervuiler betalen. Gelijke gevallen worden daardoor gelijk behandeld. Bij het gelijkheidsbeginsel gaat het namelijk om het gelijk behandelen van gelijke gevallen.¹⁰² Een afbakening van vervuiling en de vervuiler moet derhalve wel plaatsvinden.

Het evenredigheidsbeginsel is daarnaast ook een algemeen erkend rechtsbeginsel.¹⁰³ Het evenredigheidsbeginsel bestaat uit drie elementen. Een maatregel moet namelijk geschikt, noodzakelijk en evenwichtig zijn.¹⁰⁴ Een maatregel is geschikt wanneer een causale relatie tussen de maatregel en het doel bestaat en de maatregel via deze relatie in staat is om het doel te bereiken. De noodzakelijkheid van een maatregel moet worden getoetst door te kijken of een maatregel onmisbaar is. Een maatregel is slechts onmisbaar wanneer het doel niet kan worden bereikt door een alternatieve maatregel die minder nadelig is ten opzichte van anderen, het Unierecht, het doel of het belang. Het laatste element wordt getoetst door te kijken of de belasting in verhouding staat tot het nagestreefde doel.¹⁰⁵ Het invoeren van het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting moet worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel. Het beginsel 'de vervuiler betaalt' wordt al in verschillende wetten gebruikt met als doel om de vervuiler te laten betalen voor de kosten van vervuiling. Doordat hierdoor daadwerkelijk wordt betaald voor de vervuiling, is de maatregel geschikt om het doel te bereiken. In de omzetbelasting zal dit niet anders zijn, mits de extra belastingopbrengst wordt gebruikt voor dit doel. Het invoeren van 'de vervuiler betaalt' kan derhalve aan de geschiktheidstoets voldoen. Over de noodzakelijkheid van de regel kan worden gediscussieerd. Het is denkbaar dat met andere oplossingen hetzelfde doel kan worden bereikt. Deze andere oplossingen moeten worden vergeleken met de oplossing 'de vervuiler betaalt'. Wanneer 'de vervuiler betaalt' de best mogelijke oplossing blijkt, is de maatregel noodzakelijk volgens het evenredigheidsbeginsel. De evenredigheidstoets zal waarschijnlijk positief uitvallen. Doordat meerdere wetten 'de vervuiler betaalt' al jaren gebruiken, lijkt het vast te staan dat de belasting in verhouding staat tot het na te streven doel.

Het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling houdt in dat iedere afwijking van of uitzondering op een algemene regel eng moet worden uitgelegd.¹⁰⁶ Het beginsel 'de vervuiler betaalt' zal geen nieuwe vrijstelling opleveren, maar het kan wel zorgen voor een uitzondering op een algemene regel. Dit kan gebeuren wanneer een bepaalde categorie goederen of diensten onder het verlaagde tarief valt, maar dat door de invoering van 'de vervuiler betaalt' een soort goed of dienst uit deze categorie onder het normale tarief wordt belast. Deze uitzondering moeten helder worden uitgelegd zodat geen

¹⁰¹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 59-61.

¹⁰² Bomer 2013, p. 8.

¹⁰³ HvJ 29 november 1956, ECLI:EU:C:1956:11.

¹⁰⁴ Bomer 2013, p. 14.

¹⁰⁵ Bomer 2013, p. 14.

¹⁰⁶ HvJ 12 december 1995, C-399/93.

verwarring ontstaat over wat laag en normaal moet worden belast. Er moet derhalve worden afgebakend wanneer een product vervuilend is. Het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ kan in de omzetbelasting worden ingevoerd zonder dat de algemene beginselen die een rol spelen in de verhouding tussen burgers en overheid daarbij in gevaar komen, mits er voldaan wordt aan het op tijd kenbaar maken van de regeling aan de bevolking, de toetsen van het evenredigheidsbeginsel en een goede afbakening van vervuiling plaatsvindt.

5.3 Omzetbelasting-specifieke beginselen in verhouding tot ‘de vervuiler betaalt’

Naast de algemene beginselen in de omzetbelasting bestaan ook omzetbelasting-specifieke beginselen. Deze beginselen zijn grotendeels te herleiden uit het beginsel van fiscale neutraliteit. Het Hof van Justitie gebruikt ‘fiscale neutraliteit’ regelmatig in haar arresten met betrekking tot de omzetbelasting. Hierdoor lijkt de omzetbelasting heel neutraal. Belastingen zijn echter nooit neutraal. Ze hebben altijd invloed op het economisch handelen van personen. Neutraliteit moet derhalve relatief worden gezien. Het hangt af met welke soort belasting we te maken hebben.¹⁰⁷ Fiscale neutraliteit wordt vanuit Unierechtelijk perspectief wel gezien als een van de belangrijkste beginselen.¹⁰⁸

Doordat de omzetbelasting een algemene indirecte verbruiksbelasting is, beoogt de omzetbelasting de consument met de belasting te treffen en niet de producent waarvan wordt geheven. Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt hierbij onder andere in dat de belasting geen last vormt voor de ondernemer binnen zijn onderneming. Dit betekent voor een ondernemer dat hij de omzetbelasting die hij zelf is verschuldigd terug kan vragen of kan aftrekken van zijn af te dragen omzetbelasting. Een ondernemer kan daarnaast wel last ondervinden van de administratieve lasten van de omzetbelasting.¹⁰⁹ Het doel van ‘de vervuiler betaalt’ is om de financiële lasten te laten dragen door de partij die het best in staat is om de meest effectieve beslissingen te nemen. Bij het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting moet derhalve rekening worden gehouden met het feit dat een ondernemer zo weinig mogelijk dient te worden getroffen door de omzetbelasting vanwege de fiscale neutraliteit.

De OESO heeft, zoals eerder aangegeven, gezegd dat het waarschijnlijk is dat steeds een groter deel van de kosten van vervuiling worden geïnternaliseerd. De vervuiler betaalt in eerste instantie wel, maar de kosten berekent hij vaak door in zijn prijzen. De uiteindelijke betaler is hierdoor de consument/gebruiker. Het feit dat de vervuiler in de meeste gevallen niet daadwerkelijk zelf betaalt, is geen probleem. Het gebruik van ‘de vervuiler betaalt’ leidt namelijk wel tot een economisch efficiënte situatie. Bij de invoering van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting is het verhaal iets anders. Het karakter van de omzetbelasting brengt namelijk met zich mee dat de producent de omzetbelasting niet zou moeten betalen, maar de consument. De uiteindelijke betaler is derhalve altijd de consument. Een ondernemer kan echter ervoor kiezen om zelf ook een deel van de omzetbelasting te dragen. Doordat dit een individuele keuze is, wordt hier verder geen aandacht aanbesteed en wordt ervan uitgegaan dat de producent de omzetbelasting volledig doorberekend aan de consument. ‘De vervuiler betaalt’ past juist door het feit dat de vervuiler de kosten vaak doorberekend aan de consument in de omzetbelasting.

De fiscale neutraliteit brengt daarnaast met zich mee dat de belasting proportioneel is en geen verstoringen oplevert tussen ondernemers. Dit houdt in dat de belastingdruk van de omzetbelasting

¹⁰⁷ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 51.

¹⁰⁸ Blokland, in: *Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor ondernemingen. Tribuut aan Jaap Bellingwout* 2012, p. 23 – 33.

¹⁰⁹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 52.

voor een consument altijd hetzelfde moet zijn. Er mag geen verschil zijn in belastingdruk als de consument iets anders koopt, het bij iemand anders koopt of het op een andere plek koopt. Daarnaast moet het niet uitmaken hoe lang de keten van de eerste producent naar de consument is. De belastingdruk op vergelijkbare goederen of diensten mag ook niet verschillen. Een verlaagd tarief of vrijstelling mag derhalve nooit aan een ondernemer worden toegekend. Een afwijkende bepaling (verlaagd tarief of vrijstelling) mag alleen worden gekoppeld aan een bepaalde prestatie. Deze neutraliteit staat in verhouding met anderen en kan worden uitgesplitst in economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit.¹¹⁰

De economische neutraliteit houdt bij de omzetbelasting in dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet mag worden verstoord. De ondernemer hoort bij een algemene verbruiksbelasting namelijk slechts de afdrager van de belasting te zijn. In de btw-richtlijn wordt echter wel een inbreuk gemaakt op het beginsel dat de belastingdruk op elk product en dienst hetzelfde dient te zijn. Voor sommige prestaties en goederen geldt namelijk het verlaagde tarief of een vrijstelling waardoor er verstoringen zijn.¹¹¹ Een vrijstelling moet om deze reden volgens het Hof van Justitie strikt worden uitgelegd.¹¹² Het Hof van Justitie heeft de laatste jaren meer oog gekregen voor het gelijk behandelen van met elkaar vergelijkbare prestaties, ofwel concurrerende prestaties.¹¹³ Het Hof van Justitie oordeelde onder andere in 2005 het volgende: *‘Wat, in de tweede plaats, het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich er meer bepaald tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de BTW verschillend worden behandeld.’*¹¹⁴ Het strikt uitleggen van vrijstelling wordt hierdoor op de achtergrond geschoven.¹¹⁵

Door het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting is het mogelijk dat over de prijs van vlees het normale 21%-tarief wordt geheven in plaats van het lagere tarief. Ervan uitgaande dat een vleesvervanger een concurrerend product van vlees is en een vleesvervanger wel onder het lage tarief blijft vallen, omdat het een voedingsmiddel is maar geen vlees, leidt dit tot verstoring van concurrentie tussen deze twee goederen. De concurrentie kan derhalve worden verstoord door het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting. Deze verstoring zal bij verschillende prestaties op kunnen treden. Het Hof van Justitie heeft over het beginsel van fiscale neutraliteit in 2011 aangegeven dat een verschil in behandeling van diensten die vanuit het oogpunt van de consument (soort)gelijk zijn leidt tot een schending van het beginsel. Voor een schending hoeft dan ook niet te worden bewezen dat feitelijk sprake is van concurrentie tussen de diensten.¹¹⁶ Voor de invoering van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting moet worden gedebatteerd of een verstoring van de concurrentie te rechtvaardigen is. Voorstanders van het beginsel in de omzetbelasting zullen wellicht zeggen dat het is te rechtvaardigen door het feit dat een hoger tarief meer opbrengsten voor de staat zal opleveren, waarmee de vervuiling kan worden tegengegaan. Tegenstanders zullen aandragen dat de fiscale neutraliteit een belangrijk beginsel is in de rechtsorde van de Europese Unie.

De juridische neutraliteit, ook wel prijsevenredigheid genoemd, ligt vastgelegd in het tweede lid van het eerste artikel van de btw-richtlijn. Daar staat namelijk het volgende: *‘Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt*

¹¹⁰ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 53.

¹¹¹ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 53, 54.

¹¹² HvJ 15 juni 1989, ECLI:EU:C:1989:246.

¹¹³ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 55.

¹¹⁴ HvJ 26 mei 2005, ECLI:EU:C:2005:322.

¹¹⁵ Van Hilten en van Kesteren, p. 55.

¹¹⁶ HvJ 10 november 2011, C-259/10.

*geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.*¹¹⁷ De belasting moet derhalve bij gelijke goederen en diensten gelijk zijn; evenredig aan de kleinhandelsprijs. Voor de consument mag geen verschil bestaan tussen het kopen van hetzelfde goed bij ondernemer A of ondernemer B. De juridische neutraliteit is in het geding door het bestaan van vrijstellingen. Wanneer een ondernemer gebruik maakt van een vrijstelling kan hij de omzetbelasting die hij zelf betaalt niet terugvragen bij de Belastingdienst, waardoor de omzetbelasting een kostenpost wordt. Ondernemers zullen de niet-afrekbare belasting doorberekenen aan hun afnemers.¹¹⁸ Het beginsel 'de vervuiler betaalt' maakt geen verdere inbreuk op de prijsevenredigheid doordat het geen extra vrijstelling zal opleveren. Het beginsel zorgt slechts dat enkele prestaties niet meer onder het lage tarief, maar onder het normale tarief vallen. Dit levert derhalve geen problemen op voor de prijsevenredigheid.

Het laatste onderdeel van de fiscale neutraliteit is de externe neutraliteit. De externe neutraliteit houdt in dat de heffing bij invoer gelijk dient te zijn aan de belasting die in het binnenland wordt geheven op hetzelfde goed. Daarnaast moet de teruggaaf bij het uitvoeren van producten gelijk zijn aan de in het binnenland geheven belasting.¹¹⁹ Ook hier vormt het beginsel 'de vervuiler betaalt' geen probleem. Dit beginsel kan bestaan naast het beginsel van de externe neutraliteit, doordat 'de vervuiler betaalt' invloed heeft op het tarief van enkele prestaties en op deze manier automatisch de belasting die bij invoer moet worden betaald, of bij uitvoer moet worden terugbetaald, aanpast.

Naast de fiscale neutraliteit zijn nog twee beginselen van belang voor de omzetbelasting: het beginsel van de economische neutraliteit en het beginsel dat bij een samengestelde prestatie de bijkomstige dienst het btw-regime van de hoofddienst moet volgen. Dat het beginsel van de economische realiteit in aanmerking moet worden genomen is ook terug te lezen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het gaat hierbij om het feit dat bij de toepassing van de omzetbelasting de economische realiteit in acht moet worden genomen.¹²⁰ Het beginsel 'de vervuiler betaalt' zal niet tot een verandering of aantasting van dit beginsel leiden. Het beginsel is namelijk meer een uitleggingsbeginsel binnen de omzetbelasting en kan derhalve de geldigheid van bepalingen binnen de omzetbelasting niet toetsen.¹²¹ Het beginsel 'de vervuiler betaalt' gebruikt bij de identificatie van de vervuiler economische efficiëntie als identificatiegrond, waardoor het beginsel zelf wel aansluit bij de economische realiteit. Ook zal het beginsel 'de vervuiler betaalt' geen inbreuk maken op het beginsel dat bij een samengestelde prestatie de bijkomstige dienst het btw-regime van de hoofddienst moet volgen. De ondergeschikte prestatie krijgt dezelfde behandeling als de hoofddienst.¹²² Dit houdt in dat de bijkomstige dienst ook tegen het normale tarief wordt belast, als de hoofddienst door het beginsel 'de vervuiler betaalt' tegen het normale tarief wordt belast.

5.4 De gedachtegang van het lage tarief in verhouding tot 'de vervuiler betaalt'

In het vierde hoofdstuk is naar voren gekomen dat Nederland verschillende motieven voor het gebruik van het lage btw-tarief aanhangt. Het eerste motief is het wegwerken van het degressieve karakter van de omzetbelasting. In geval 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting wordt ingevoerd, is het mogelijk dat goederen die om het eerste motief laag worden belast door de introductie van het beginsel onder het normale tarief worden belast. Dit kan het motief derhalve enigszins tenietdoen. De

¹¹⁷ Richtlijn 2006/112/EG.

¹¹⁸ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 57.

¹¹⁹ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 57-58.

¹²⁰ HvJ 20 februari 1997, C-260/95.

¹²¹ Sparidis, *WFR* 2015/290.

¹²² HvJ 19 juli 2012, C-44/11.

categorie eerste levensbehoeften neemt namelijk een belangrijke plaats in de bestedingen van de minder draagkrachtigen. Vlees is een voorbeeld van deze categorie. Nederlanders eten gemiddeld 4,8 dagen in de week vlees.¹²³ Het eten van vlees is derhalve in Nederland normaal en neemt om deze reden een belangrijke plaats in de bestedingen van de minder draagkrachtigen in. Door deze categorie laag te belasten wil de overheid dat de omzetbelasting een enigszins progressief karakter krijgt.¹²⁴ Het is mogelijk dat het progressieve karakter van de omzetbelasting door het invoeren van het beginsel 'de vervuiler betaalt' verdwijnt.

Het tweede motief voor het lage tarief van de omzetbelasting ligt in het feit dat de agrarische sector voor zichzelf een lagere omzetbelastingdruk op de inkoop van bepaalde goederen heeft bedongen. Wanneer een van de goederen uit de categorie landbouw door de invoering van 'de vervuiler betaalt' onder het normale tarief komt te vallen, heeft dit als resultaat dat het tweede motief voor een deel verdwijnt. Voor het derde motief, het voorkomen van diensten op het zwarte circuit, geldt hetzelfde. Wanneer bijvoorbeeld het schilderen van woningen als vervuilend wordt gezien, is het mogelijk dat dit onder het normale btw-tarief komt te vallen. Het derde motief kan hierdoor deels verdwijnen. Bij het motief verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer kan op dezelfde manier worden gedacht. Wanneer een van deze prestaties door 'de vervuiler betaalt' onder het normale tarief wordt belast, is het de vraag of het motief of het beginsel zwaarder weegt. Bij het laatste motief, het voorkomen van verstoringen, heeft 'de vervuiler betaalt' een ander effect. Binnen deze groep laag belaste prestaties verandert namelijk alleen iets qua btw-tarief als de roerende zaak ook normaal wordt belast. Dit motief gaat derhalve niet teniet door 'de vervuiler betaalt'. Als de roerende zaak laag wordt belast, wordt de oplevering van de roerende zaak namelijk ook laag belast. Wordt de roerende zaak onder het normale tarief belast, dan wordt de oplevering van de roerende zaak ook normaal belast.

5.5 Subconclusie

De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op verschillende beginselen. Deze beginselen zijn onder te verdelen in algemene beginselen en omzetbelasting-specifieke beginselen. Het invoeren van 'de vervuiler betaalt' hoeft in beginsel geen problemen op te leveren met een van de algemene beginselen. Bij het invoeren van 'de vervuiler betaalt' moet wel rekening worden gehouden met deze beginselen, zodat het beginsel 'de vervuiler betaalt' naast deze algemene beginselen kan bestaan. De grootste aandachtspunten hierbij zijn het kenbaar maken van een eventuele wetswijziging, het afbakenen van vervuiling en de vervuiler en de toetsen van het evenredigheidsbeginsel. De omzetbelasting-specifieke beginselen vloeien grotendeels voort uit het beginsel van de fiscale neutraliteit. De fiscale neutraliteit blijft door de invoering van 'de vervuiler betaalt' voor het grootste deel intact. Alleen de economische neutraliteit, onderdeel van de fiscale neutraliteit, kan door de invoering van 'de vervuiler betaalt' worden aangetast. Het is namelijk mogelijk dat soortgelijke producten/diensten door het beginsel verschillend worden behandeld. Er moet dan ook worden gedebatteerd of deze verstoorde concurrentie is te rechtvaardigen. De fiscale neutraliteit is echter wel een belangrijke spelregel in de rechtsorde van de Europese Unie, waardoor het de vraag is of hier van kan worden afgeweken.

De motieven voor de prestaties die worden belast onder het verlaagde tarief voor de omzetbelasting kunnen teniet worden gedaan door de invoering van 'de vervuiler betaalt'. Het wegwerken van het degressieve karakter van de omzetbelasting kan teniet worden gedaan, in geval goederen en diensten die een belangrijke plaats innemen in de bestedingen van de minder draagkrachtigen door de invoering van 'de vervuiler betaalt' van het lage btw-tarief naar het normale btw-tarief worden overgeheveld. Het motief dat ligt in het feit dat de agrarische sector voor zichzelf een lagere omzetbelastingdruk op

¹²³ BNNVARA 3 augustus 2017.

¹²⁴ Van Hilten en van Kesteren 2014, p. 243.

de inkoop van bepaalde goederen heeft bedongen, kan tenietgaan als een van deze goederen onder het normale tarief komt te vallen. Voor het derde motief, het voorkomen van diensten op het zwarte circuit, en het vierde motief, verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer, kan op dezelfde manier worden beredeneerd. Het motief voorkomen van verstorende effecten bij roerende zaken kan door 'de vervuiler betaalt' niet worden aangetast. Door het invoeren van 'de vervuiler betaalt' is het mogelijk dat enkele motieven voor het lage btw-tarief in de omzetbelasting verdwijnen. Om deze reden moet een afweging plaatsvinden tussen de motieven die verdwijnen door de invoering van het beginsel en het beginsel 'de vervuiler betaalt'. De vraag of 'de vervuiler betaalt' binnen de omzetbelasting past, hangt derhalve grotendeels af van de vraag of voor het verdwijnen van motieven en het aantasten van enkele beginselen een rechtvaardiging bestaat.

6. Mogelijkheden voor ‘de vervuiler betaalt’ binnen de omzetbelasting

In het voorliggende hoofdstuk wordt de vraag behandeld of ‘de vervuiler betaalt’ zijn intrede kan doen in de omzetbelasting. Als eerste wordt in paragraaf 6.1 de btw-richtlijn behandeld. Nederland dient zich namelijk te houden aan deze richtlijn. Daarnaast worden in paragraaf 6.2 de antwoorden van de tweede en vierde deelvraag gebruikt om te bekijken welke aanpassingen de wet nodig heeft. Het hoofdstuk wordt afgesloten met de eisen waar deze aanpassingen aan moeten voldoen.

6.1 De btw-richtlijn

In de btw-richtlijn is in het eerste artikel opgenomen dat lidstaten één of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen.¹²⁵ Het woord ‘kunnen’ geeft hierbij aan dat de verlaagde tarieven in de omzetbelasting optioneel zijn. Denemarken maakt van deze optie bijvoorbeeld geen gebruik.¹²⁶ Nederland zou ook de keuze kunnen maken om geen verlaagd tarief te gebruiken in de omzetbelasting. Het gebruiken van ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting heeft waarschijnlijk niet tot gevolg dat alle goederen en diensten onder het normale tarief komen te vallen. Het is namelijk onwaarschijnlijk dat alle goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen vervuilend zijn. De btw-richtlijn geeft in bijlage H aan welke categorieën goederen en diensten onder het verlaagde tarief mogen vallen. Aangezien Nederland zelf de keuze mag maken welke categorieën uit deze bijlage worden gebruikt voor het verlaagde tarief in Nederland, zou Nederland de keuze kunnen maken om de goederen en diensten die vervuilend zijn niet mee te nemen onder het verlaagde tarief. De btw-richtlijn levert geen problemen op voor het bestaan van ‘de vervuiler betaalt’. Voor het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ in de Nederlandse omzetbelasting is derhalve in ieder geval geen verdrag tussen de verschillende EU-lidstaten nodig.

Europese overeenstemming maakt het invoeren van ‘de vervuiler betaalt’ wel voordeliger voor Nederland. België en Duitsland hebben bijvoorbeeld ook allebei lage tarieven. België heeft twee lage tarieven en Duitsland één. Deze lage tarieven gelden voor ongeveer dezelfde categorieën als in Nederland.¹²⁷ Wanneer Nederland prestaties uit deze categorieën onder het normale tarief gaat belasten, is de kans aanwezig dat Nederlanders over de grens gaan shoppen. Mijns inziens doet Nederland er derhalve geen goed aan om als eerste ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting te introduceren. ‘De vervuiler betaalt’ kan er wel voor zorgen dat de kosten van milieuvervuiling worden betaald, maar in geval dit leidt tot grensshopping wordt dit effect beperkt. Daarnaast verliest Nederland op deze manier belastinginkomsten. Deze effecten moeten worden onderzocht om hier met zekerheid een uitspraak over te kunnen doen. Wel is het van belang dat Nederland in Europa voorop gaat lopen en in de Europese Unie een voorstel doet over ‘de vervuiler betaalt’ in de omzetbelasting. ‘De vervuiler betaalt’ is namelijk een bewezen beginsel en kan helpen om de kosten van milieuvervuiling te internaliseren. Milieuvervuiling moet daarnaast worden aangepakt om het klimaatakkoord van Parijs te halen. Door vervuiling duurder te maken, is het mogelijk dat de vervuiling afneemt. Dit heeft ook met de prijselasticiteit van de vervuilende prestaties te maken. Om de afnemende vervuiling te meten is derhalve ook meer onderzoek nodig.

6.2 Aanpassingen van de wet OB

Om ‘de vervuiler betaalt’ binnen de omzetbelasting te introduceren hoeft het beginsel niet expliciet in de wet te worden genoemd. Wel moet het beginsel zijn te herkennen. Doordat de wet moet worden aangepast als ‘de vervuiler betaalt’ zijn intrede doet in de omzetbelasting, zullen hierbij verschillende kamerstukken verschijnen. Uit deze kamerstukken moet ‘de vervuiler betaalt’ te herkennen zijn. Het

¹²⁵ Richtlijn 92/77/EEG.

¹²⁶ *Taxcel* 16 oktober 2016.

¹²⁷ Btwberekener; Grensinfo.

beginsel 'de vervuiler betaalt' reikt daarnaast niet slechts tot milieuwetten, waardoor de optie voor 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting bestaat. De beginselen die een probleem op kunnen leveren voor het invoeren van het beginsel zijn het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling en de economische neutraliteit. Daarnaast kunnen ook verschillende motieven voor het lage tarief tenietgaan door het invoeren van 'de vervuiler betaalt'.

Een nieuwe wet wordt niet zomaar ingevoerd. De wetgevingsprocedure in Nederland duurt gemiddeld twee jaar.¹²⁸ Om het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting in te voeren moet de gehele wetgevingsprocedure worden gevolgd. Wanneer de wetgevingsprocedure volledig wordt gevolgd, komen het rechtzekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel niet in het geding. Bij de wetgevingsprocedure hoort ten slotte ook de bekendmaking in het Staatsblad, zodat heel Nederland op de hoogte is van de nieuwe wetgeving.¹²⁹ De wetsaanpassing van de omzetbelasting zal het doel van 'de vervuiler betaalt' moeten omvatten. Het gaat erom dat de financiële lasten worden gedragen door de partij die het best in staat is om de meest effectieve beslissingen te nemen. Bij de financiële lasten gaat het hier om de kosten van vervuiling; de kosten van de schade-, controle- en preventiemaatregelen. Dit doel moet ook in de kamerstukken terug te vinden zijn en dit doel moet worden bereikt. Wanneer dit het geval is, wordt de geschiktheidstoets van het evenredigheidsbeginsel gehaald. Voor het invoeren van 'de vervuiler betaalt' moeten worden gekeken of er nog andere oplossingen bestaan die hetzelfde doel bereiken. Een losse vleesbelasting kan bijvoorbeeld een optie zijn. Deze optie en andere opties moeten met elkaar worden vergeleken. Het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting voldoet aan de noodzakelijkheidstoets in geval deze maatregel minder nadelig is dan de andere maatregelen. De evenredigheidstoets pakt hoogstwaarschijnlijk positief uit doordat 'de vervuiler betaalt' een erkend rechtsbeginsel is en al in meerdere wetten wordt gebruikt. Dit is slechts anders in het geval het rechtsbeginsel voor veel negatieve aspecten in de omzetbelasting zorgt. Tijdens de wetgevingsprocedure moet aandacht worden besteed aan de evenredigheidstoets. De gevolgen van 'de vervuiler betaalt' moeten in kaart worden gebracht.

'De vervuiler betaalt' kan in de omzetbelasting een uitzondering op een algemene regel worden, doordat goederen en diensten, die eerst onder het verlaagde tarief werden belast, door de invoering van het rechtsbeginsel onder het normale tarief worden belast. Als uit het perspectief wordt gekeken dat het lage tarief een uitzondering is, dan vormt het normale tarief de algemene regel. In beide gevallen moet alles goed worden afgebakend. In het eerste geval is het van belang dat de vervuiling wordt afgebakend, zodat duidelijk is wanneer een goed of dienst door 'de vervuiler betaalt' onder het normale tarief valt. In het tweede geval is het van belang dat wordt afgebakend bij welke goederen en diensten, die nu onder het lage tarief vallen, geen sprake is van vervuiling zodat deze goederen en diensten laag blijven belast. De afbakening van de vervuiling is van groot belang om niet in de problemen te komen met het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling.

Tijdens de wetgevingsprocedure wordt door de afbakening van de vervuiling vastgelegd welke goederen en diensten vervuilend zijn. Bij deze goederen en diensten moet worden gekeken met welke goederen/diensten zij in concurrentie staan. De concurrentie wordt namelijk verstoord in geval concurrerende goederen/diensten verschillend worden belast. De economische neutraliteit wordt daardoor aangetast. Bij daadwerkelijke verstoring van de concurrentie, moet tijdens de wetgevingsprocedure worden gedebatteerd over of deze verstoring is te rechtvaardigen. Als bepaald is welke goederen en diensten worden overgeplaatst, kan gekeken worden om welke reden deze goederen en diensten onder het lage tarief werden belast. Vervolgens moet worden bepaald in

¹²⁸ Ten Napel, *Beleid en Maatschappij* 2013, afl. 40/4, p. 439.

¹²⁹ Eerste kamer.

hoeverre de motieven voor het lage tarief door de overplaatsing worden tenietgedaan. Hierover moet ook worden gedebatteerd. De goederen en diensten zijn namelijk niet zonder reden in tabel I van de wet OB geplaatst. Er moet worden afgewogen welke doelen zwaarder wegen. Het doel van 'de vervuiler betaalt' of de doelen van de motieven die tenietgaan.

Bij de motieven kan ook worden bekeken of de motieven op een andere manier kunnen bestaan. Een voorbeeld hiervan is het motief van het degressieve karakter van de omzetbelasting. Als dit motief teniet wordt gedaan door het invoeren van 'de vervuiler betaalt', kan bijvoorbeeld worden gekeken of de minder draagkrachtigen op een andere manier kunnen worden gecompenseerd. De studiegcommissie die is aangesteld door het Ministerie van Financiën geeft andere mogelijkheden die zelfs effectiever en efficiënter zijn en ook tot gevolg hebben dat er herverdeling tussen de verschillende inkomens plaatsvindt. Ze geven als voorbeeld dat het uniformeren van het btw-tarief kan worden teruggesluisd naar de lagere inkomens.¹³⁰ Daarnaast blijkt het nivellerende effect van de omzetbelasting slechts gering te zijn.¹³¹ Alle motieven voor het lage tarief, op het voorkomen van versturende effecten na, moeten op deze manier worden bestudeerd. Het doel van het eerste motief lijkt namelijk niet geheel te worden behaald, doordat het nivellerende effect niet groot is. Wanneer dit bij meerdere motieven het geval is, hoeft minder aandacht te worden besteed aan de motieven die zullen verdwijnen. Wanneer doelen van de andere motieven wel worden bereikt, moeten de verschillende kosten en baten worden geanalyseerd.

Bij de kosten moet worden gekeken naar in welke mate het motief tenietgaat. Wanneer het om een prestatie gaat dat door 'de vervuiler betaalt' zal worden verplaatst van het lage naar het normale tarief, heeft dit een minder grote invloed dan dat alle prestaties van een bepaald motief uit tabel I van de omzetbelasting worden gehaald. Daarnaast weegt ook mee hoe belangrijk de prestatie voor het motief is. Het voorbeeld van kaviaar bij de eerste levensbehoeften kan hierbij in gedachten worden gehouden. Kaviaar is namelijk geen levensmiddel dat minder draagkrachtigen wekelijks consumeren. Om het invoeren van het beginsel vervolgens te vergelijken met het eventueel tenietgaan van de motieven, moet ook in het achterhoofd worden gehouden dat een motief anders is dan een beginsel. Aan een beginsel wordt veel waarde gehecht, terwijl dat bij een motief nog de vraag is.

Mijns inziens levert de aantasting van een beginsel een groter probleem op dan de verdwijning van enkele motieven voor het lage tarief. Het is, zoals eerdergenoemd, namelijk onwaarschijnlijk dat alle prestaties van een bepaalde categorie door de invoering van 'de vervuiler betaalt' onder het normale tarief komen te vallen. Daarnaast kunnen de doelen van de verschillende motieven ook op andere manieren worden bereikt. Een lastenverlichting voor het leveren van bepaalde prestaties is vaak niet alleen mogelijk via de omzetbelasting. Het enige beginsel wat echt problemen op lijkt te leveren is het beginsel van de economische neutraliteit. Dit is derhalve nog een reden dat het invoeren van 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting op EU-niveau moet plaatsvinden. De fiscale neutraliteit, waar de economische neutraliteit onderdeel van is, is namelijk een van de belangrijkste beginselen in de Europese Unie. Dit beginsel mag derhalve niet zonder meer worden aangetast. Naar mijn mening is aantasting hiervan alleen te rechtvaardigen als het beginsel op EU-niveau wordt ingevoerd. Wanneer het op deze manier plaatsvindt, is er namelijk overeenstemming binnen de Europese Unie.

6.3 Subconclusie

Het rechtsbeginsel 'de vervuiler betaalt' kan in combinatie met de btw-richtlijn bestaan, doordat een lidstaat zelf de keuze mag maken of ze gebruikmaken van een laag btw-tarief. Het heeft wel de voorkeur om het rechtsbeginsel op EU-niveau in te voeren, zodat Nederland geen hinder ondervindt

¹³⁰ Van Weeghel e.a. 2010, p. 20.

¹³¹ Van Weeghel e.a. 2010, p. 43.

van grensshoppen. Wanneer de wetgevingsprocedure volledig en nauwkeurig wordt gevolgd, wordt het rechtzekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel niet geschaad. 'De vervuiler betaalt' zal hoogstwaarschijnlijk alle toetsen van het evenredigheidsbeginsel doorstaan. Daarnaast zal goede afbakening van wat vervuilende goederen en diensten zijn, zorgen dat het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling niet wordt geschaad. Door het invoeren van 'de vervuiler betaalt' gaan enkele motieven voor het lage tarief teniet. De kans dat de motieven geheel tenietgaan is klein. Door daarnaast te kijken of de doelen van de motieven op een andere manier kunnen worden gehaald, is het mogelijk om de motieven grotendeels in stand te laten maar tegelijkertijd wel 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting in te voeren. De economische neutraliteit levert wel problemen op voor het invoeren van 'de vervuiler betaalt'. Een mogelijke oplossing hiervoor is het invoeren van 'de vervuiler betaalt' op EU-niveau. Dit is een manier waarop het aantasten van de economische neutraliteit is te verantwoorden, doordat dan overeenstemming op EU-niveau bestaat.

7. Conclusie en aanbevelingen

In deze scriptie is onderzocht of het binnen de omzetbelasting past om een beginsel als 'de vervuiler betaalt' op te nemen. De onderzoeksvraag die centraal stond was: *'Past het binnen de Wet op de omzetbelasting om een beginsel als 'de vervuiler betaalt' op te nemen?'*. Met behulp van vijf deelvragen is deze onderzoeksvraag onderzocht. Deze deelvragen waren: *'Wat houdt 'de vervuiler betaalt' in?'*, *'Op welke manieren is het beginsel 'de vervuiler betaalt' geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving?'*, *'Wat is de achtergrond van het lage tarief in de omzetbelasting?'*, *'Hoe verhouden de uitgangspunten van de Nederlandse omzetbelasting zich met het beginsel 'de vervuiler betaalt'?'* en *'Kan 'de vervuiler betaalt' zijn intrede doen in de omzetbelasting?'*. De antwoorden op deze deelvragen zijn in de subconclusies samengevat. In dit laatste hoofdstuk worden alle subconclusies in paragraaf 7.1 samengenomen en in paragraaf 7.2 wordt een antwoord gegeven op de centrale onderzoeksvraag. Daarnaast worden in paragraaf 7.3 aanbevelingen gedaan over het opnemen van 'de vervuiler betaalt' binnen de omzetbelasting.

7.1 Samenvatting

Het economische beginsel 'de vervuiler betaalt' is door de tijd heen getransformeerd tot een erkend rechtsbeginsel. Het rechtsbeginsel houdt in dat een vervuiler in beginsel alle kosten van vervuiling moet betalen. De kosten van vervuiling zijn de kosten die samenhangen met het nemen van schade-, controle en preventiemaatregelen. De vervuiler wordt geïdentificeerd op de gronden economische efficiëntie en administratieve haalbaarheid. In de praktijk blijkt dat de vervuiler in veel gevallen de kosten niet daadwerkelijk zelf betaalt. Dit levert geen problemen op voor het bestaan van het beginsel. Het rechtsbeginsel 'de vervuiler betaalt' is in verschillende wetten in Nederland te herkennen. De term 'de vervuiler betaalt' wordt in deze wetten meestal niet expliciet gebruikt. In de kamerstukken die verschenen zijn bij de introductie van de wetten of de richtlijn waar de wet een implementatie van is, is 'de vervuiler betaalt' vaak wel expliciet terug te lezen.

De huidige omzetbelasting in Nederland is vastgelegd in de Wet op de omzetbelasting. Door de harmonisatie van de btw-tarieven binnen de Europese Unie mag elk land naast het normale en het nultarief gebruikmaken van één of twee verlaagde tarieven. Nederland hanteert naast het normale en nultarief één verlaagd tarief van zes procent. Dit verlaagde tarief in Nederland geldt voor verschillende categorieën: de eerste levensbehoeften, goederen die vooral in de landbouw een rol spelen, de arbeidsintensieve diensten en een restcategorie. In de restcategorie vallen onder andere goederen en diensten die in de culturele sfeer vallen. De motieven die Nederland heeft voor het verlaagde tarief zijn het wegwerken van het degressieve karakter van de omzetbelasting, economische belangen van de landbouwsector, het voorkomen van diensten op het zwarte circuit, het verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer en het voorkomen van versturende effecten. Binnen de culturele sfeer steunt en stimuleert de overheid verschillende sectoren. Naast de motieven voor het verlaagde tarief is de omzetbelasting gebaseerd op verschillende beginselen. Deze beginselen zijn uit te splitsen in algemene beginselen en omzet-specifieke beginselen. De beginselen waardoor de introductie het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting niet zou kunnen doorgaan zijn het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling en de economische neutraliteit. Daarnaast kunnen ook enkele motieven voor het lage tarief door het invoeren van de omzetbelasting teniet worden gedaan.

Het invoeren van 'de vervuiler betaalt' in de Nederlandse omzetbelasting zou in beginsel kunnen zonder Europese overeenstemming. De btw-richtlijn laat de lidstaten namelijk vrij in de keuze voor welke goederen en diensten onder het normale tarief vallen. Wanneer de wetgevingsprocedure volledig wordt gevolgd treden er geen problemen op met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel. De toetsen van het evenredigheidsbeginsel vallen hoogstwaarschijnlijk

positief uit, doordat het beginsel een erkend beginsel is en al in verschillende wetten wordt gebruikt. Daarnaast moet een afbakening plaatsvinden van het begrip 'vervuiling'. Het moet duidelijk zijn welke goederen en diensten vervuילend zijn en welke niet, zodat het beginsel van strikte uitlegging van een vrijstelling niet in het geding komt. De economische neutraliteit komt hoogstwaarschijnlijk wel in het geding. De kans dat goederen en diensten die met elkaar in concurrentie staan door de invoering van 'de vervuiler betaalt' verschillend worden belast is aanwezig. De oplossing voor dit probleem lijkt het invoeren van 'de vervuiler betaalt' op EU-niveau. Naast dat op deze manier de aantasting van de economische neutraliteit is te rechtvaardigen, is dit voor Nederland ook de voordeligste optie. Nederland verliest op deze manier geen opbrengsten door grensshoppers. Het verdwijnen van enkele motieven door het invoeren van 'de vervuiler betaalt' hoeft geen probleem op te leveren. Het is namelijk onwaarschijnlijk dat door 'de vervuiler betaalt' alle prestaties van een bepaalde categorie onder het normale tarief worden belast. Daarnaast kunnen de motieven ook op andere manieren in de Nederlandse wetgeving worden toegepast.

7.2 Eindconclusie

De omzetbelasting verbiedt in beginsel niet het bestaan van een beginsel als 'de vervuiler betaalt'. De eigenschappen van de omzetbelasting brengen wel met zich mee dat er nog meerdere onderzoeken moeten worden gedaan, als het kabinet het beginsel daadwerkelijk in wilt voeren. Het is van belang dat wordt onderzocht in welke mate de motieven voor het lage tarief teniet worden gedaan door het invoeren van 'de vervuiler betaalt'. Daarnaast moet worden gekeken of 'de vervuiler betaalt' de gewenste gevolgen met zich meebrengt. De grootste problemen worden al voorkomen in het geval de wetgevingsprocedure volledig wordt gevolgd en het begrip 'vervuiling' wordt afgebakend. Ook moet worden bekeken of het aantasten van motieven en beginselen te rechtvaardigen is door de positieve aspecten van 'de vervuiler betaalt'. Om problemen te voorkomen is de beste mogelijkheid voor 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting het invoeren ervan op EU-niveau. Alle lidstaten moeten op deze manier 'de vervuiler betaalt' in hun omzetbelasting opnemen. Het tenietgaan van motieven en het aantasten van beginselen is op deze manier het best te rechtvaardigen. Daarnaast heeft Nederland op deze manier geen last van grensshoppers. In de huidige tijd is 'de vervuiler betaalt' een beginsel waar steeds meer aandacht voor wordt gevraagd. 'De vervuiler betaalt' kan derhalve ook een plek in de omzetbelasting krijgen.

7.3 Aanbevelingen

Het invoeren van 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting zal niet van de een op de andere dag plaatsvinden. Over de invoering moet zorgvuldig worden gedebatteerd en er moeten verschillende onderzoeken worden uitgevoerd. Mijns inziens is de beste mogelijkheid voor 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting die van het invoeren op EU-niveau. Dit lijkt mij de oplossing voor het probleem omtrent de economische neutraliteit. Het tenietgaan van de motieven voor het lage tarief moet ook worden meegenomen. Hierbij moeten de kosten en opbrengsten met elkaar worden vergeleken. Ik wil hierbij aangeven op welke manier de afweging plaats kan vinden en wat naar mijn mening de doorslag moet geven.

Het eerste motief voor het lage tarief, het wegwerken van het degressieve karakter van de omzetbelasting, kan deels worden aangetast. Stel dat de introductie van 'de vervuiler betaalt' leidt tot een verhoging van het btw-tarief op vlees. Nederlanders eten gemiddeld 4,8 dagen in de week vlees. Het eten van vlees zal derhalve een belangrijke plaats innemen in de bestedingen van de minder draagkrachtigen. Door vlees over te plaatsen van het lage tarief van zes procent naar het normale tarief, wordt de omzetbelasting voor deze mensen in een verhouding een zwaardere post. Bij de afweging van het wel of niet invoeren van 'de vervuiler betaalt', moet dit worden meegenomen. Dit voorgaande geldt niet alleen voor vlees, maar voor alle producten en diensten die in tabel I zijn

opgenomen om het degressieve karakter van de omzetbelasting weg te werken. De mate waarin het motief teniet wordt gedaan, hangt af van het aantal producten en diensten dat door de 'de vervuiler betaalt' wordt overgeheveld naar een hoger tarief en de plaats die deze goederen en diensten in de bestedingen van de minder draagkrachtigen innemen. In geval kaviaar een product is dat onder het normale tarief wordt belast, heeft dit minder grote gevolgen voor het wegwerken van het degressieve karakter. Mensen met een relatief laag inkomen consumeren kaviaar doorgaans niet wekelijks. Het is derhalve van belang dat wordt beoordeeld in welke mate het motief wordt aangetast. Slechts wanneer het motief volledig tenietgaat en geen andere oplossing bestaat om de minder draagkrachtigen te ondersteunen, ben ik van mening dat 'de vervuiler betaalt' niet evenredig is. Daarnaast kunnen minder draagkrachtigen ook de keuze maken om andere levensmiddelen te consumeren in plaats van een vervuilend levensmiddel. Het nivellerende effect van de omzetbelasting blijkt daarnaast ook gering te zijn. Het motief heeft derhalve al geen groot effect. Ook ziet de studiegcommissie die aangesteld is door het Ministerie van Financiën effectievere en efficiëntere mogelijkheden die ook tot gevolg hebben dat er herverdeling tussen de verschillende inkomens plaatsvindt. Mijns inziens levert het eventueel deels tenietgaan van het eerste motief geen grote problemen op.

Bij het eventueel tenietgaan van de andere motieven moet ook worden bekeken hoe belangrijk het motief is. Het tweede motief, het voorkomen van diensten op het zwarte circuit, kan tenietgaan. Wanneer bijvoorbeeld het schilderen van woningen als vervuilend wordt gezien, is het mogelijk dat dit onder het normale btw-tarief komt te vallen. De vraag die hierbij moet worden gesteld is of de baten van het normale btw-tarief tegen de kosten opwegen. Bij de kosten moet ook rekening worden gehouden met de kans dat deze diensten door het verhogen van het btw-tarief weer op het zwarte circuit terecht komen. Bij het motief verlagen van de belastingdruk in de culturele sfeer kan op dezelfde manier worden gedacht. Wanneer een van deze prestaties door 'de vervuiler betaalt' onder het normale tarief wordt belast, is het de vraag of het motief of het beginsel zwaarder weegt. Hierbij moet worden gekeken welke sector binnen de culturele sector te maken krijgt met een btw-verhoging. Doordat elke sector met een ander doel laag wordt belast, moet per sector worden gekeken wat de btw-verhoging voor gevolg heeft.

De vraag blijft derhalve bij elk motief dat teniet zal gaan hoe belangrijk het motief voor de omzetbelasting is en wat we ervoor terugkrijgen. Op deze manier kan gekeken worden of er wellicht een rechtvaardiging bestaat voor het tenietgaan van een of meerdere motieven. Mijns inziens moet ook niet worden vergeten dat motieven geen beginselen zijn. Motieven kunnen vaak ook op andere manieren in de Nederlandse wetgeving terugkomen. Naar mijn mening levert het eventueel verdwijnen van het tweede, derde en vierde motief ook geen grote problemen op.

Wanneer de wetgevingsprocedure in Nederland of, mijns inziens nog beter, de wetgevingsprocedure in de Europese Unie nauwkeurig wordt gevolgd, bestaat er een mogelijkheid voor 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting. Naar mijn mening is het van belang dat deze mogelijkheid wordt benut. Het aanpakken van milieuvuiling staat tegenwoordig hoog op de agenda. Om dit te bereiken is 'de vervuiler betaalt' in de omzetbelasting een stap in de goede richting.

8. Literatuurlijst

Blokland, in: *Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor ondernemingen. Tribuut aan Jaap Bellingwout 2012*, p. 23 – 33.

W.J. Blokland, 'Een bijdrage van de omzetbelasting aan het vestigingsklimaat: een optie voor belastingheffing van financiële diensten in concernverhoudingen', in: G.F. Boulogne & L.J.A. Pieterse (red.), *Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor ondernemingen. Tribuut aan Jaap Bellingwout* (ZIFO-reeks nr. 6), Deventer: Kluwer 2012, p. 23-33.

Bomer, 2012.

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Deventer: Kluwer 2012.

Bomer, 2013.

A.H. Bomer, *Unierechtelijke rechtsbeginselen en BTW. Wie, wat, waar, belast*, Deventer: Kluwer 2013.

Btwberekener.

Btwberekener, 'Btw tarief Duitsland', <https://bit.ly/2Jk0wU4>.

Duurzaam en Gezond 2018.

Duurzaam en gezond. Samen naar een houdbaar voedselsysteem Rli maart 2018.

Eerste kamer.

Eerste Kamer, 'Schema gang van een wetsvoorstel', <https://bit.ly/2Kmn7EZ>.

Goudriaan e.a. 2008.

R. Goudriaan, N. de Groot, A. Notenboom C. Schrijvershof, C. van Hout, *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*, Den Haag: Ministerie Onderwijs, Cultuur en Wetenschap 2008.

Grensinfo.

Grensinfo, 'Btw Betalen. Moet ik Nederlandse of Belgische BTW berekenen en afdragen?', <https://bit.ly/2HyjlAP>.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 1.

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting* (Fiscale studiereserie nr. 35), Deventer: Kluwer 2015.

Hilten, van & van Kesteren, 2014.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fiscale Studiereserie nr. 6), Deventer: Kluwer 2014.

Jue, R&R 1987, afl. 1.

R.J. Jue, 'Rechtsbeginselen en constitutionele rechtsvorming', *R&R* 1987, afl. 1, p. 37-46.

Kok & van Soest, AD 4 april 2018.

L. Kok & H. van Soest, 'Kabinet schuift 'vee-advies' terzijde', *AD* 4 april 2018.

Ministerie van Financiën.

Ministerie van Financiën, 'Belastingen tijdens de Spaanse overheersing en de 10e penning van Alva', <https://bit.ly/2t7hNL1>.

Napel, Ten, *Beleid en Maatschappij* 2013, afl. 40/4, p. 439.

H.M. ten Napel, 'Snelheid, efficiëntie en transparantie: het Nederlandse wetgevingsproces in transitie?', *Beleid en Maatschappij*, afl. 40/4, p. 439.

OESO, 1972.

OESO, Recommendation on Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, C(72)128.

OESO, 1974.

OESO, Recommendation on the Implementation of the Polluter-Pays Principle, C(74)223.

OESO, 1988.

OESO, Concluding Statement of the OECD Conference on Accidents Involving Hazardous Substances, C(88)83.

OESO, 1989.

OESO, Recommendation on the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution, C(89)88.

OESO, 1990.

OESO, Recommendation on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy, C(90)177.

OESO, 1992.

OESO, The Polluter-Pays Principle. OECD Analyses and Recommendations, OCDE/GD(92)81.

Sadeleer, de, 2002.

N. de Sadeleer, *Environmental Principles. From Political Slogans to Legal Rules*, Oxford: OUP Oxford 2002.

Schueler & Widdershoven 2014.

B. Schueler & R. Widdershoven (red.), *Europeanisering van het algemeen bestuursrecht. 75 jaar VAR*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2014.

Smits, BW-krant Jaarboek 1993.

J. Smits, 'Beginzelen, rechtsvinding en het karakter van ons Burgerlijk Recht', *BW-krant Jaarboek* 1993, p. 33-45.

Sparidis, WFR 2015/290.

E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/90, par. 3.2.

Venner, van der Heijden & van Haperen 2015, p. 148-151.

J. Venner, C. van der Heijden & M. van Haperen (red.), *Feniks. Overzicht van geschiedenis*, Amersfoort: ThiemeMeulenhoff 2015.

Verkiezingsprogramma GroenLinks 2017-2021, p. 59.

GroenLinks, *Tijd voor Verandering. Verkiezingsprogramma GroenLinks 2017-2021*.

Verkiezingsprogramma Partij voor de Dieren Tweede Kamerverkiezingen 2017, p. 13.

Partij voor de Dieren, *Plan B. Verkiezingsprogramma Partij voor de Dieren Tweede Kamerverkiezingen 2017. Hou vast aan je idealen*.

Weeghel, van, e.a. 2010.

S. van Weeghel, K.A. Heineken, I.J.A. Hoekjan, P.J. Wijntje, R.A. de Mooij, C. Kaatee, R.M. van Opstal, P.M. Sweers, H. Vording, T.W. Langejan, A. Berg, J.A. Vijlbrief, J.R. Borst & H.P.H.M. van Arendonk, *Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2010.

Wolf, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01.

R.A. Wolf, 'BTW-fraude en EU-beginselen; recht zeker?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/01, hfdst. 5.

Wetgeving

Kamerstukken II, 1953/1954, 2602, 5, p. 11 (MvA).

Kamerstukken I, 1967/1968, 9324, 135, p. 5 (EV).

Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, 3, p. 15-17 (MvT).

Kamerstukken II, 1967/1968, 9324, 5.

Kamerstukken II, 2005/2006, 30601, 3, p.4 (MvT).

Jurisprudentie

HvJ 29 november 1956, ECLI:EU:C:1956:11.

HvJ 15 juni 1989, ECLI:EU:C:1989:246.

HvJ 12 december 1995, C-399/93.

HvJ 20 februari 1997, C-260/95.

HvJ 26 mei 2005, ECLI:EU:C:2005:322.

HvJ 3 juni 2008, ECLI:EU:C:2008:312.

HvJ 15 oktober 2009, C-101/08.

HvJ 10 november 2011, C-259/10.

HvJ 19 juli 2012, C-44/11.

HvJ 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105.