



Het belasten van de luchtvaartsector

Een kwalitatief onderzoek naar de wenselijkheid van een
btw-heffing, een accijnsheffing en de Wet vliegbelasting op de
luchtvaartsector

Kenneth de Ronde
Studentnummer: 456332
Rotterdam, 29 februari 2020

Bachelorscriptie Fiscale Economie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics

Scriptiebegeleider: Drs. J.E. van den Berg
Tweede beoordelaar: Mr. J. Gruson

Woordenaantal: 14689

kennethderonde@gmail.com

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus
School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst met afkortingen	3
1. Inleiding	4
1.1. Aanleiding	4
1.2. Probleemstelling	5
1.3. Opzet en methodologie van het onderzoek	5
2. Theoretisch kader	7
2.1. Inleiding.....	7
2.2. Belasting op luchtvaart	7
2.3. Fiscale maatregelen	8
2.3.1. Btw	8
2.3.1.1. Btw-richtlijn	9
2.3.2. Accijns	10
2.3.2.1. Accijnsrichtlijn.....	10
2.3.3. Wet belastingen op milieugrondslag.....	11
2.4. De wenselijkheid van de fiscale maatregel	12
2.4.1. Pigouvianse belasting.....	12
2.4.2. Wetgeversmotief.....	13
2.4.3. Belastingbeginselen.....	14
3. Btw-heffing op vliegtickets en kerosine	18
3.1. Inleiding.....	18
3.2. Btw-heffing over de ticketprijs	18
3.3. Btw-heffing over de kerosineprijs.....	19
3.4. Wenselijkheid van een btw-heffing op vliegtickets.....	21
3.4.1. Het instrumentele beginsel.....	21
3.4.2. Het doelmatigheidsbeginsel.....	24
3.4.3. Het rechtmatigheidsbeginsel	25
3.4.4. Het profijtbeginsel.....	27
3.4.5. Het uitvoerbaarheidsbeginsel	28
3.5. Deelconclusie.....	29
4. Accijnsheffing op vliegtickets en kerosine	31
4.1. Inleiding.....	31
4.2. Accijnsheffing over de ticketprijs.....	31
4.3. Accijnsheffing over de kerosineprijs	33
4.3.1. Implicatie van een accijnsheffing op de kerosineprijs.....	36
4.4. Deelconclusie.....	39
5. Wet vliegbelasting	41

5.1.	<i>Inleiding</i>	41
5.2.	<i>Inhoud Wet vliegbelasting</i>	41
5.3.	<i>Wenselijkheid van de Wet vliegbelasting</i>	42
5.3.1.	Het instrumentele beginsel.....	42
5.3.2.	Het doelmatigheidsbeginsel.....	46
5.3.3.	Het rechtmatigheidsbeginsel	47
5.3.4.	Het profijtbeginsel.....	47
5.3.5.	Het uitvoerbaarheidsbeginsel	48
5.4.	<i>Deelconclusie</i>	49
6.	Conclusie en aanbevelingen	50
6.1.	<i>Samenvatting</i>	50
6.2.	<i>Aanbeveling</i>	53
6.3.	<i>Schematisch overzicht van de mogelijke belastingheffingen</i>	55
	Bibliografie	56
	<i>Literatuurlijst</i>	56
	<i>Parlementaire lijst</i>	57
	<i>Juridische lijst</i>	57
	<i>Internetbronnen</i>	57
	Bijlagen	58
	<i>Bijlage I. Wet vliegbelasting</i>	58
	<i>Bijlage II. Lijst van afwijkende goederen en diensten voor de Btw-richtlijn</i>	61
	<i>Bijlage III. Accijnsheffing op de kerosineprijs</i>	63
	<i>Bijlage IV. Economische gevolgen van de Wet vliegbelasting</i>	64

Lijst met afkortingen

Btw	Belasting toegevoegde waarde
EU	Europese Unie
OB	Omzetbelasting
VwEU	Verdrag van de werking van de Europese Unie
WBM	Wet belastingen op milieugrondslag
WA	Wet op de accijns
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Miljoenen Nederlanders reizen ieder jaar met het vliegtuig. Het luchtverkeer is van groot belang voor de hedendaagse maatschappij. In 2018 werden wereldwijd ruim 4.3 miljard passagiers vervoerd in vliegtuigen.¹ Dit is een stijging ten opzichte van 2017 van 6,4%. Ook de hoeveelheid door de lucht vervoerde goederen stijgt ieder jaar.² Kortom, de luchtvaartsector is zeer aanwezig in het dagelijks leven.

Het merendeel van de Nederlanders (81%) is positief over de nationale luchtvaart.³ Tegelijkertijd zorgt het luchtverkeer voor veel milieuschade in de vorm van onder andere CO₂-uitstoot. In 2018 veroorzaakte de luchtvaart bijna de helft van de totale broeikasuitstoot binnen de Nederlandse transportsector en sinds 2010 is de broeikasgasemissie van de luchtvaartsector met maar liefst 13% gestegen.⁴

Waar andere reisalternatieven in het internationale personen- en goederenvervoer in de belastingheffing worden betrokken, wordt de luchtvaartsector buiten enige heffing gehouden. Hiermee wordt de sector fiscaal bevoordeeld. Dit resulteert in een grotere vraag naar het reizen per vliegtuig, met bijbehorende nadelige gevolgen voor het klimaat.

Vanwege toenemende aandacht en belangen voor een milieuvriendelijke samenleving kan ervoor worden gekozen om de luchtvaartsector te remmen. Het instellen van belastingheffing is een mogelijk middel om de groei te matigen en de fiscale gelijkheid van het reizen per vliegtuig met andere reisalternatieven te vergroten. Het belasten van de luchtvaartsector kan via een btw-heffing, een accijnsheffing of via de Wet vliegbelasting die vanaf 1 januari 2021 onderdeel wordt van de Wet belastingen op milieugrondslag.

¹ *Presentation of 2018 Air Transport Statistical Results* 2018, p. 1.

² *Presentation of 2018 Air Transport Statistical Results* 2018, p. 1.

³ Van der Lelij & Oomen 2019, p. 2.

⁴ 'Luchtvaart stoot helft broeikasgas transportsector uit', cbs.nl.

1.2. Probleemstelling

Deze bachelorscriptie staat in het teken van het toetsen van mogelijke fiscale maatregelen om de luchtvaartsector te belasten op de meest wenselijke manier. De vraag die centraal staat in dit onderzoek is:

“Op welke wijze kan de luchtvaartsector door middel van het instellen van een btw-heffing, een accijnsheffing of de Wet vliegbelasting het meest wenselijk worden belast?”

1.3. Opzet en methodologie van het onderzoek

Aan de hand van een kwalitatief literatuuronderzoek wordt de wenselijkheid van de verschillende manieren van het belasten van de luchtvaartsector onderzocht. Hierbij worden bestaande verdragen, richtlijnen, onderzoeksrapporten, nota's, en nationale wetten kritisch onderzocht. Bij elke bron wordt sterk rekening gehouden met de betrouwbaarheid en juistheid van de informatie.

De drie fiscale maatregelen die worden onderzocht zijn het heffen van btw, het heffen van accijns en het instellen van een nieuwe categorie (vliegbelasting) in de Wet belastingen op milieugrondslag. De heffingsgrondslagen die worden uitgewerkt in deze scriptie zijn een heffing over de prijs van een vliegticket, een heffing over de kerosineprijs en een heffing over het maximaal toegelaten startgewicht van een vrachtvliegtuig. Bij het begrip wenselijkheid van belastingheffing wordt de mogelijkheid tot het internaliseren van externe maatschappelijke milieukosten beoordeeld. Daarnaast wordt het initiële doel van de wetgever voor een specifieke belasting behandeld. Ook wordt de wenselijkheid getoetst aan de hand van vijf belastingbeginselen: het instrumentele beginsel, het doelmatigheidsbeginsel, het rechtmatigheidsbeginsel, het profijtbeginsel en het uitvoerbaarheidsbeginsel. Op deze manier wordt geprobeerd een gebalanceerde invulling aan het begrip te geven.

Allereerst wordt in hoofdstuk 2 een theoretisch kader geschetst waarin de drie fiscale instrumenten nader worden toegelicht. Bovendien wordt in dit hoofdstuk het begrip wenselijkheid uitgelegd, mede aan de hand van de belastingbeginselen uit de Nota Zicht op Wetgeving en het Elementair Belastingrecht. Daarna volgt in hoofdstuk 3 een analyse van de wenselijkheid van een btw-heffing op de vliegticket- en kerosineprijs. Vervolgens wordt in

hoofdstuk 4 op vergelijkbare wijze een analyse opgesteld omtrent de wenselijkheid van een accijnsheffing. In hoofdstuk 5 wordt de wenselijkheid van de vanaf 1 januari 2021 in werking te treden Wet vliegbelasting uitgewerkt. Tot slot wordt een conclusie opgesteld omtrent welke fiscale maatregelen het meest wenselijk zijn voor de aanpak van de luchtvaartsector.

2. Theoretisch kader

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk worden de concepten uit dit onderzoek afgebakend en gedefinieerd, zodat deze optimaal kunnen worden getoetst. Allereerst wordt het sociaal-maatschappelijke probleem van reizen per vliegtuig kort toegelicht. Vervolgens volgt een overzicht van de mogelijke fiscale maatregelen voor een vliegbelasting. Daarna wordt het proces van het internaliseren van externe effecten en de initiële doelen van de heffingen uitgewerkt. Tot slot worden vijf belastingbeginselen gekoppeld aan het begrip wenselijkheid.

2.2. Belasting op luchtvaart

Het reizen per vliegtuig wordt vaak gezien als een sociaal-maatschappelijk probleem, omdat de uitlaatgassen en de geluidsoverlast van het luchtverkeer zorgen voor vervuiling van het milieu en daarmee voor externe kosten voor de maatschappij. Met het fiscale vergroeningsbeleid is het kabinet voornemens het beginsel van ‘de vervuiler betaalt’ verder door te voeren.⁵ De mening van het kabinet luidt als volgt: “(...) het is logischer om belasting te heffen op wat we als samenleving niet willen (vervuiling) dan op wat we wel willen (werken en ondernemen)”.⁶ Door de invoer van groene belastingen, zoals een vliegbelasting, wordt de prijs van schadelijke activiteiten hoger. Dit kan resulteren in positieve milieueffecten en zodoende voor vermindering van externe milieukosten voor de maatschappij. Het doel van de vliegbelasting is zodoende enerzijds het teweegbrengen van een milieuvriendelijk gedragseffect en anderzijds het genereren van opbrengsten. Deze doelstellingen zijn niet complementair, omdat een vermindering van de vraag naar vliegen juist leidt tot minder belastinginkomsten in het geval van een heffing op de luchtsector. Tussen de tegenstrijdige doelen wordt geprobeerd een evenwichtige balans te vinden.⁷

⁵ *Kamerstukken II* 2017/18, 32140, 47, p. 1 (Kamerbrief); zie ook Tobey & Smets, *World Economy* 1996, p. 63-87.

⁶ *Kamerstukken II* 2017/18, 32140, 47, p. 2 (Kamerbrief).

⁷ *Kamerstukken II* 2017/18, 32140, 47, p. 2-3. (Kamerbrief).

2.3. Fiscale maatregelen

2.3.1. Btw

In Nederland wordt omzetbelasting geheven volgens het systeem van btw. In 2018 was de omzetbelasting samen met de loon- en inkomstenbelasting de grootste fiscale inkomstenbron voor de overheid.⁸ De omzetbelasting betrof ruim 18% van alle overheidsinkomsten. Het heffingssysteem staat in de Wet op de omzetbelasting 1968. Het belastbare feit is de levering van een product of dienst door een ondernemer onder bezwarende titel.⁹ Ook intracommunautaire verwervingen vallen onder de Nederlandse omzetbelasting.¹⁰ Het tarief bedraagt in de meeste gevallen 21%. Het verlaagde tarief voor de levering van goederen en diensten genoemd in tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedraagt 9 procent.¹¹

De btw heeft het karakter van een algemene indirecte verbruiksbelasting.¹² De belasting is algemeen omdat alle leveringen en verwervingen binnen de Nederlandse landsgrenzen in beginsel worden belast. Bepaalde producten, te zien in tabel II van de Wet op de omzetbelasting 1968, vallen echter onder het nultarief.¹³ Ook worden bepaalde prestaties bij algemene maatregel van bestuur vrijgesteld.¹⁴ Hieronder vallen vooral goederen en diensten die bijdragen aan het nastreven van een bepaald algemeen (niet-commercieel) belang.¹⁵ De omzetbelasting is een indirecte belasting omdat de leverancier (de ondernemer) de belastingplichtige is.¹⁶ De omzetbelasting werkt kostprijsverhogend en wordt via de eindprijs afgewenteld op de consument, die de werkelijke drager van deze belasting is.¹⁷ De btw heeft het karakter van een verbruiksbelasting omdat de wetgever de bedoeling heeft het verbruik van goederen en diensten te belasten. Feitelijk is het niet relevant of een gekocht product door een consument daadwerkelijk door hem wordt verbruikt. In het geval dat hij het product

⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35200, 1, p. 5.

⁹ Art. 1 sub a wet OB 1968.

¹⁰ Art. 1 sub b en c wet OB 1968; zie ook Richtlijn 2006/112/EG art. 2 lid 1 sub b.

¹¹ Art. 9 wet OB 1968; zie ook tabel I wet OB 1968.

¹² Richtlijn 2006/112/EG art. 1 lid 2.

¹³ Tabel II wet OB 1968.

¹⁴ Art. 11 wet OB 1968.

¹⁵ Art. 11 wet OB 1968, Richtlijn 2006/122/EG art. 132.

¹⁶ Van Hilten, *WFR*, 1995/76; zie ook Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.0.0.5. B.

¹⁷ Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.0.0.5. A en OB.0.0.5. B.

van de ondernemer koopt, betaalt hij hoe dan ook btw. Om deze reden wordt btw ook aangeduid als een bestedingsbelasting.¹⁸

De btw wordt enkel geheven van een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel.¹⁹ Deze ondernemers dienen de verschuldigde belasting op aangifte te voldoen.²⁰ Op de belasting die verschuldigd is ter zake van de leveringen van goederen en diensten door de betreffende ondernemer, wordt de belasting ter zake van de aan de betreffende ondernemer verrichte leveringen in aftrek gebracht (aftrek van voorbelasting).²¹ Op deze manier drukt bij geen van de ondernemers in de productieketen btw en worden zij feitelijk niet armer of rijker van dit heffingssysteem.²² Deze voorwaarde geldt ook voor goederen en diensten welke onder het nultarief vallen. De enige uitzondering geldt voor vrijgestelde ondernemers. Vrijgestelde ondernemers mogen geen btw in hun prijzen verrekenen en hebben ook geen recht op aftrek van voorbelasting van hun ingekochte producten.

2.3.1.1. Btw-richtlijn

Met de komst van een nieuwe richtlijn in 1992 zijn de tarieven in de omzetbelasting binnen de Europese Unie geharmoniseerd.²³ Deze richtlijn is vervangen door de Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn) die is opgesteld in 2006.²⁴ In deze richtlijn worden gemeenschappelijke tarieven binnen de EU bepaald op basis van voorgeschreven minima. Lidstaten zijn verplicht zich hieraan te houden. Het normale btw-tarief mag niet lager zijn dan 15%.²⁵ Verder hebben de lidstaten de keuze om maximaal twee verlaagde tarieven toe te passen.²⁶ Deze verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op specifieke goederen- en dienstencategorieën genoemd in de Btw-richtlijn²⁷ en het tarief is minimaal 5% van de maatstaf van heffing.²⁸

¹⁸ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5. C.

¹⁹ Art. 7 lid 1-2 wet OB 1968.

²⁰ Art. 12 lid 1, art. 14 lid 1 wet OB 1968.

²¹ Art. 2 wet OB 1968.

²² Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1.

²³ Richtlijn 92/77/EEG.

²⁴ Richtlijn 2006/112/EG.

²⁵ Richtlijn 2006/112/EG art. 97 lid 1.

²⁶ Richtlijn 2006/112/EG art. 98.

²⁷ Richtlijn 2006/112/EG bijlage III.

²⁸ Richtlijn 2006/112/EG art. 99 lid 1.

Naast het verlaagde tarief, bestaan er ook handelingen waarvoor vrijstellingen gelden. Over vrijgestelde prestaties wordt geen btw in rekening gebracht, maar de betreffende ondernemer kan de betaalde btw ook niet als voorbelasting aftrekken. Dit is het verschil tussen een vrijstelling en het nultarief in de btw, aangezien een ondernemer die onder het nultarief valt wel gebruik mag maken van aftrek van voorbelasting.

2.3.2. Accijns

Naast btw wordt nog een verbruiksbelasting in Nederland geheven. Accijns wordt geheven op een selecte groep producten waarvan de wetgever vindt dat deze een nadelig effect op het welzijnsniveau hebben.²⁹ De accijnsheffing in Nederland is geregeld in de Wet op de accijns (hierna: WA). De accijns is een vast bedrag per bepaalde eenheid van een product. Net als bij btw-heffing werkt accijns kostprijsverhogend. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip van de uitslag tot verbruik en wordt geheven van de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats of van degene die de goederen produceert, voorhanden heeft of invoert.³⁰ Indien goederen op een accijnsgoederenplaats onder accijnsschorsingsregeling zijn geproduceerd, worden deze goederen belast wanneer zij uit de accijnsschorsingsregeling worden onttrokken. Het verschuldigde bedrag wordt bij wijze van aangifte voldaan.³¹

2.3.2.1. Accijnsrichtlijn

Met ingang van 1 april 2010 is Richtlijn 2008/118/EG (hierna: Accijnsrichtlijn) ingevoerd en geïmplementeerd in de WA.³² Deze richtlijn zorgt voor een algemene, gemeenschappelijke regeling inzake de heffing van accijns, waar alle lidstaten aan dienen te voldoen.³³ Lidstaten heffen accijns indien het betreffende product of de betreffende dienst in een van de volgende categorieën valt:³⁴

- Energieproducten en elektriciteit vallende onder Richtlijn 2003/96/EG;
- Alcohol en alcoholhoudende dranken vallende onder de Richtlijnen 92/83/EEG en 92/84/EEG;

²⁹ Zie art. 1 lid 1 WA; zie ook Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 1.

³⁰ Art. 2, art. 51, art. 52 WA; zie ook Richtlijn 2008/118/EG art. 8 lid 1.

³¹ Art. 53 lid 1 WA.

³² *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 1 WA, aant. 1.2.1 (online, bijgewerkt op 17 februari 2020).

³³ Richtlijn 2008/118/EG art. 48 lid 1.

³⁴ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 1.

- Tabaksfabrikaten vallende onder de Richtlijnen 95/59/EG, 92/79/EEG en 92/80/EEG.

Bovenstaande goederen worden aan de accijns onderworpen op het tijdstip van productie indien zij binnen de landsgrenzen worden geproduceerd. Indien de goederen onder een accijnsschorsingsregeling vallen, wordt accijns geheven op het tijdstip van onttrekking uit deze regeling.³⁵ Als de producten niet worden geproduceerd binnen de landsgrenzen, wordt accijns geheven op het tijdstip van invoer.³⁶

Tot slot hebben lidstaten de vrijheid om accijns te heffen op andere producten dan accijnsgoederen, mits de heffing van dergelijke belastingen geen problematiek oplevert bij grensoverschrijding in het handelsverkeer tussen lidstaten.³⁷ Belangrijk is zodoende dat lidstaten geen aanzienlijk verschillende regels hanteren in welke goederen wel worden belast met accijns en welke niet, omdat het intracommunautaire handelsverkeer dan te veel wordt belemmerd. Het is afhankelijk van de specifieke situatie wanneer sprake is van een te grote belemmering. Dit wordt doorgaans met behulp van jurisprudentie bepaald.

2.3.3. Wet belastingen op milieugrondslag

Naast de mogelijkheid tot het heffen van btw of accijns is er nog een derde mogelijke relevante fiscale maatregel. Dit is een wijziging in de Wet belastingen op milieugrondslag. Vooralsnog bestaat deze Wet uit vier afzonderlijke belastingen, elk met een milieumotief (per 1 januari 2021 wordt de Wet vliegbelasting toegevoegd). Deze zijn ingesteld met de bedoeling om producten die schadelijk voor het milieu zijn te belasten. De belastingen uit deze wet zijn:

- Belasting op leidingwater;
- Afvalstoffenbelasting;
- Belasting op kolen;
- Energiebelasting.

In elk van de afzonderlijke belastingen in deze Wet wordt de belasting in principe geheven van de producent (Belasting op leidingwater³⁸), de houder van de inrichting

³⁵ Richtlijn 2008/118/EG art. 7 lid 2.

³⁶ Richtlijn 2008/118/EG art. 2.

³⁷ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 3.

³⁸ Art. 15 WBM.

(Afvalstoffenbelasting³⁹), de vergunninghouder van de inrichting (Belasting op kolen⁴⁰) en van de persoon die de levering verricht (Energiebelasting⁴¹). Elke soort belasting in deze Wet wordt aldus geheven van de producent en niet van de gebruiker.

Ook de manier waarop wordt bepaald hoeveel belasting afgerekend dient te worden (het tarief) is vergelijkbaar tussen de vier belastingen in de Wet belastingen op milieugrondslag. Er is namelijk sprake van een vlak tarief per eenheid in iedere afzonderlijke belasting. Dit houdt in dat een vast bedrag per eenheid aan belasting wordt berekend, wat afhankelijk is van de hoeveelheid geproduceerd of geleverd materiaal.⁴² Bovendien moet de verschuldigde belasting op aangifte worden voldaan.⁴³

Een eventuele toevoeging van een specifieke belasting aan de Wet belastingen op milieugrondslag dient logischerwijs in het verlengde te liggen van de reeds bestaande belastingen binnen deze wet. De Wet vliegbelasting, voorgesteld door Staatssecretaris Snel van Financiën, wordt per 1 januari 2021 als categorie toegevoegd aan de Wet belastingen op milieugrondslag.⁴⁴ Deze wet wordt in hoofdstuk 5 van deze scriptie uitgewerkt.

2.4. De wenselijkheid van de fiscale maatregel

Bij de vraag hoe wenselijk het invoeren van een fiscale maatregel is om een maatschappelijk probleem op te lossen wordt in deze scriptie rekening gehouden met de werking van het internaliseren van externe kosten, het initiële doel van de werkgever voor een specifieke belasting en de belastingbeginselen die van belang zijn. In deze paragraaf worden deze factoren respectievelijk toegelicht.

2.4.1. Pigouvianse belasting

Een maatschappelijk probleem bezit veelal de eigenschap dat het kosten voor de samenleving met zich meebrengt welke niet in de oorspronkelijke prijs zijn verwerkt. Deze extra

³⁹ Art. 24 WBM.

⁴⁰ Art. 37 lid 1 WBM.

⁴¹ Art. 53 lid 1 WBM.

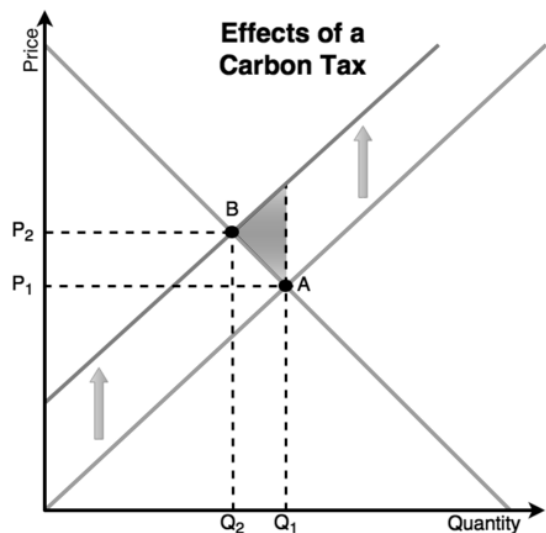
⁴² Art. 18, art. 28 lid 1, art. 43 en art. 59 lid 1 WBM.

⁴³ Art. 89 lid 1 WBM.

⁴⁴ Zie bijlage I.

maatschappelijke kosten worden externe kosten (negative externalities) genoemd.⁴⁵ Het doel van de overheid kan zijn om deze externe kosten te internaliseren met behulp van belastingheffing, zodat de maatschappelijke kosten in de prijs verwerkt worden. De maatschappelijke kosten worden dan gelijk aan de private (commerciële) kosten.

Het bekendste voorbeeld van het internaliseren van externe effecten is het invoeren van een Pigouvianse belasting. Het idee is om een belasting te heffen op een product of dienst dat externe kosten met zich meebrengt. De hoogte van de belasting dient gelijk te zijn aan de marginale maatschappelijke kosten van het product of de activiteit.⁴⁶ Op deze manier wordt de prijs verhoogd, waardoor de vraag vermindert en het probleem van overconsumptie van het goed wordt verkleind (zie figuur 1).⁴⁷



Figuur 1. Het effect van een Pigouvianse belasting.⁴⁸

2.4.2. Wetgeversmotief

Voor de wenselijkheid van het invoeren van een dergelijke fiscale maatregel is van belang wat de wetgever in beginsel beoogd te bereiken met het heffen van btw, accijns en met een belasting op milieugrondslag. Ten eerste werkt de heffing van btw kostprijsverhogend. De doelstelling van de wetgever is het belasten van de levering van goederen en diensten die door een als zodanig handelende ondernemer wordt verricht.⁴⁹ De reden hiervan is dat de wetgever vindt dat er een redelijke heffing dient te drukken op de levering van alle goederen (exclusief vrijstellingen en goederen met nultarief). Dit is vooral een budgettair motief.

Ook voor de heffing van accijns geldt mede het motief van het genereren van inkomsten voor de overheid. Daarbij komt dat accijns enkel wordt geheven wanneer sprake is van goederen

⁴⁵ Pigou 1924, p. 216-217.

⁴⁶ Cremer e.a., *Journal of Public Economics* 1998, p. 343-344.

⁴⁷ De Waard, *De Volkskrant* 2019.

⁴⁸ 'Pigouvian Tax', energyeducation.ca.

⁴⁹ Art. 1 sub a wet OB 1968.

die volgens de wetgever een nadelig effect op het welzijnsniveau hebben. Zodoende komt een ander motief van de wetgever naar voren: het extra belasten van 'slechte' goederen om de maatschappelijke kosten te reduceren. Tot slot heeft de accijns ook een paternalistisch⁵⁰ motief: het beschermen van burgers voor producten die volgens de wetgever als schadelijk worden gezien.

Met de Wet belastingen op milieugrondslag wordt aan al langer bestaande belastinggrondslagen als winst, omzet en inkomen een nieuwe grondslag ingevoerd.⁵¹ De belastingen uit deze wet vinden zodoende hun reden van bestaan uit milieuoverwegingen.⁵² De belastingen dragen bij aan het betrekken van maatschappelijke kosten in daadwerkelijke prijzen. Het budgettair motief geldt minder voor deze belasting, gezien de geringe opbrengst van 5,1 miljard euro (nog geen 2% van de totale inkomsten van het Rijk) in 2018.⁵³

2.4.3. Belastingbeginselen

Het begrip wenselijkheid van fiscale maatregelen wordt tevens gedefinieerd aan de hand van vijf belastingbeginselen. Deze belastingbeginselen (afkomstig uit de Nota: Zicht op wetgeving en uit het boek: Elementair Belastingrecht) zijn gekozen omdat ze een cruciale rol spelen in de beoordeling van wetgeving. De combinatie van deze beginselen vormt een uitgebalanceerde toetsing voor de wenselijkheid van een wet. Het instrumentele belastingbeginsel (i), het doelmatigheidsbeginsel (ii), het rechtmatigheidsbeginsel (iii), het profijtbeginsel (iv) en het uitvoerbaarheidsbeginsel (v) worden hieronder respectievelijk toegelicht. Tot slot wordt verklaard waarom gekozen is om de overige belastingbeginselen niet te behandelen.

Het instrumentele beginsel ziet erop dat wetgeving een bepaald gewenst gedragseffect teweegbrengt. Hiervan is veelal sprake wanneer bij een bepaalde activiteit maatschappelijke kosten ontstaan die niet in de oorspronkelijke prijs van de activiteit zitten. Door middel van de allocatieve instrumentele functie probeert de overheid via fiscale regelgeving en heffingen

⁵⁰ Zie Dworkin, *The Monist* 1972.

⁵¹ *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 1 WBM, aant. 1.4 (online, bijgewerkt 16 januari 2020).

⁵² *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 1 WBM, aant. 1.4 (online, bijgewerkt 16 januari 2020).

⁵³ *Kamerstukken II 2018/19*, 35200, 1, p. 5.

invloed uit te oefenen op de samenstelling van productie- en consumptiepatronen.⁵⁴ Er is sprake van een ‘bemoeigoed’ als de overheid het gebruik van dat goed wenst te stimuleren (merit) of juist wenst te ontmoedigen (demerit).⁵⁵ De beoordeling van wetgeving vanuit het allocatieve instrumentele beginsel onderzoekt zodoende of wetgeving in staat is om het gewenste gedragseffect te realiseren.

Het doelmatigheidsbeginsel oordeelt dat de wet moet leiden tot verwezenlijking van de vooraf beoogde doelstellingen.⁵⁶ Het voegt daaraan toe dat dit met de minst mogelijke lasten moet worden bereikt. Op deze manier zorgt een wet niet voor onnodige inefficiëntie van belastinggeld.⁵⁷ Van belang is dat de doelstellingen van bepaalde wetgeving van tevoren duidelijk zijn geformuleerd, zodat achteraf op correcte wijze kan worden vastgesteld of de doelen zijn behaald.

Wetten dienen in overeenstemming te zijn met het recht.⁵⁸ Dit is waar het rechtmatigheidsbeginsel toe dient. In nationale, maar vooral ook in internationale context is het van belang dat wetten voldoen aan en in overeenstemming zijn met geldende rechtsspraak en wetgeving. Onrechtmatigheid van wetten veroorzaakt een verlies van vertrouwen in de overheid, vermindert de effectiviteit van beleid vanwege vertraging door rechterlijk ingrijpen en gaat bovenal in tegen geldende regelgeving.⁵⁹ Concluderend ziet dit beginsel ertoe dat ingevoerde wetgeving legaal is en bestaande wetgeving of rechtsbeginselen niet tegenspreekt.

Ten vierde is het profijtbeginsel van belang. Dit betreft in deze context als het ware een schadevergoeding. De burgers die als gevolg van hun gedragingen kosten veroorzaken voor de overheid, worden belast.⁶⁰ Het is belangrijk om enkel deze burgers te belasten, omdat zij de externe kosten met zich mee brengen. Veelal vindt deze schadevergoeding plaats in de

⁵⁴ Stevens & De Smit 2018, p. 5.

⁵⁵ Stevens & De Smit 2018, p. 6.

⁵⁶ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 25 (Beleidsplan).*

⁵⁷ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 25 (Beleidsplan).*

⁵⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 24 (Beleidsplan).*

⁵⁹ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 24 (Beleidsplan).*

⁶⁰ Stevens & De Smit 2018, p. 15.

vorm van een milieubelasting.⁶¹ Zoals reeds beschreven wordt het principe van 'de vervuiler betaalt' steeds verder doorgevoerd. Het profijtbeginsel staat centraal in de belastingheffing volgens dit principe.

Tot slot bestaat nog het uitvoerbaarheidsbeginsel. Vooral voor wetten met instrumentele functie is dit beginsel cruciaal.⁶² Het beginsel controleert de uitvoerbaarheid en handhaving van wetten. De mate van praktische uitvoerbaarheid kan de efficiëntie van een wet nadrukkelijk beïnvloeden.⁶³ Zodoende kan een wet er op papier optimaal uitzien, maar de maatschappij heeft er geen profijt van als deze wet niet of moeilijk kan worden uitgevoerd in de praktijk. Dit beginsel ziet zodoende op praktische zaken die een wet wel of niet uitvoerbaar maken.

Het draagkrachtbeginsel wordt in deze scriptie niet behandeld, omdat dit beginsel vooral van belang is voor de loon- en inkomstenbelasting en niet voor verbruiksbelastingen.⁶⁴ Ook het beginsel van de bevoorrechte verkrijging speelt geen rol in een eventuele vliegbelasting, omdat niemand in een bevoorrechte positie verkeert.⁶⁵ Tevens wordt het welvaartsbeginsel al behandeld met behulp van het doelmatigheidsbeginsel uit de Nota Zicht op Wetgeving. Gekozen is voor het doelmatigheidsbeginsel, omdat deze algemener van aard is dan het welvaartsbeginsel en zodoende beter is toe te passen in verschillende soorten belastingheffing. Het beginsel van de minste pijn wordt reeds behandeld in het doelmatigheidsbeginsel en het uitvoerbaarheidsbeginsel.⁶⁶ Tot slot wordt het beginsel van de optimale realisatie niet behandeld, omdat dit beginsel reeds wordt getoetst in de algemene overzichten van de mogelijke heffingen.

Naast de economische grondbeginselen van belastingheffing bestaan ook nog drie juridische beginselen. Het legaliteitsbeginsel ziet erop dat belastingheffing van het Rijk altijd uit kracht van een wet moet zijn.⁶⁷ Dit beginsel wordt meegenomen en behandeld in het

⁶¹ Stevens & De Smit 2018, p. 14.

⁶² *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 27 (Beleidsplan).*

⁶³ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 1-2, p. 28 (Beleidsplan).*

⁶⁴ Stevens & De Smit 2018, p. 10.

⁶⁵ Stevens & De Smit 2018, p. 15.

⁶⁶ Stevens & De Smit 2018, p. 16.

⁶⁷ Stevens & De Smit 2018, p. 35.

rechtvaardigheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat onderscheid tussen burgers enkel mag worden gemaakt wanneer hier een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor bestaat.⁶⁸ Dit beginsel is vooral van belang binnen de inkomstenbelasting. In de verschillende soorten belasting op de luchtsector is dit beginsel nauwelijks van importantie en wordt daarom niet behandeld. Tot slot bestaan de bestuursrechtelijke beginselen nog. Dit zijn algemene beginselen voor het gedrag en de handelwijze van bestuursinstanties die niet direct te koppelen zijn aan een specifieke heffing.

⁶⁸ Stevens & De Smit 2018, p. 36.

3. Btw-heffing op vliegtickets en kerosine

3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de wenselijkheid van een btw-heffing op vliegtickets en kerosine behandeld. Deze alternatieven worden in eerstvolgende paragrafen nader toegelicht. Vervolgens wordt de wenselijkheid van een btw-heffing op de vliegticketprijs getoetst aan de hand van de vijf belastingbeginselen die in het vorige hoofdstuk zijn behandeld. Tot slot wordt een deelconclusie van een btw-heffing in de luchtvaartsector gegeven.

3.2. Btw-heffing over de ticketprijs

Btw kan ten eerste worden geheven over de prijs van vliegtickets. Momenteel wordt geen btw over vliegtickets van internationale vluchten geheven, omdat vliegtickets vallen onder de categorie van het nultarief in de omzetbelasting in Nederland.⁶⁹ Dit wordt gelegitimeerd in de Btw-richtlijn in tabel X.⁷⁰ Over binnenlandse vluchten wordt met een tarief van 21% wel btw geheven. Deze vluchten zijn vaak zakelijk van aard, waardoor de btw veelal kan worden teruggevraagd. Doordat het btw-tarief van 21% bij vluchten met zakelijke motieven aftrekbaar is als voordruk bij de klanten, wordt de prijs van deze vluchten in de praktijk niet verhoogd. Hierdoor is de prijsverhoging als gevolg van de btw-heffing niet effectief voor binnenlandse vluchten met een zakelijk karakter.

Door een btw-percentage van 21% over de prijs van vliegtickets te heffen, stijgt de kostprijs. Luchtvaartmaatschappijen berekenen de btw door aan klanten, die om deze reden geen 100% betalen (prijs vliegticket exclusief btw), maar 121% (prijs vliegticket inclusief btw). Circa 83% van de prijs inclusief btw bestaat uit de kosten van het vliegticket, de overige 17% zijn de btw-kosten. Voor zakelijke vluchten is deze btw aftrekbaar als voordruk bij klanten, voor recreatieve vluchten is de btw niet aftrekbaar.

Deze verhoging van de kostprijs kan gezien worden als een Pigouvianse belasting. Immers, de verhoging van de kostprijs zorgt (zeer waarschijnlijk) voor een daling van de vraag naar vliegtickets. Het gevolg hiervan is een daling in de maatschappelijke milieukosten en positieve

⁶⁹ Richtlijn 2008/118/EG art. 371, bijlage X deel B sub 10, art. 20 lid 2 sub b wet OB 1968, tabel II sub b.3.

⁷⁰ Zie bijlage II, sub 10.

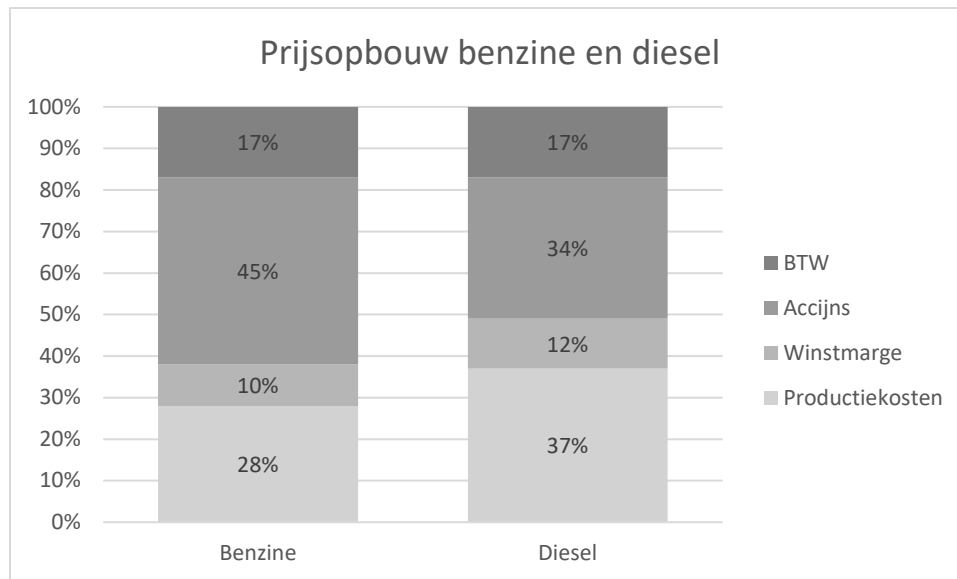
milieueffecten, omdat de hoeveelheid vluchten vermindert. De private kosten worden aldus verhoogd, waardoor deze in ieder geval dichterbij de buurt van de maatschappelijke kosten voor de samenleving komen. Op deze manier wordt (een gedeelte van) de externe maatschappelijke kosten van vliegen geïnternaliseerd. Hoe groot dit gedeelte is, dient te worden berekend aan de hand van de marginale maatschappelijke kosten van het vliegen per vliegtuig en de prijselasticiteit van de vraag.

Naast het internaliseren van de externe maatschappelijke milieukosten van het reizen per vliegtuig, neemt de fiscale gelijkheid tussen vliegen en andere alternatieven van internationaal reizen toe als een btw-heffing op vliegtickets wordt ingesteld. Minder vervuilende reisalternatieven, zoals de bus of trein, zijn namelijk wel belast met btw en vallen onder het verlaagde tarief van 9%.⁷¹ Om eerlijke concurrentie te bevorderen, dient het reizen per vliegtuig onder een soortgelijke heffing te vallen als vergelijkbare vervoersmiddelen. Tot slot is het voordeel van een btw-heffing op vliegtickets dat dit door alle lidstaten wordt uitgevoerd indien de Btw-richtlijn wordt gewijzigd.

3.3. Btw-heffing over de kerosineprijs

Naast een btw-heffing op vliegtickets, wordt onderzocht of btw kan worden geheven over de kerosineprijs. Net als in de huidige situatie van benzine en diesel, kan de kostprijs van een liter kerosine mogelijk worden verhoogd met het bedrag van btw. In onderstaand figuur is te zien hoe de prijs van een liter benzine en een liter diesel is opgebouwd.

⁷¹ Art. 20 lid 2 sub a, tabel I sub b lid 9 wet OB 1968.



Figuur 2. De prijsopbouw van een liter benzine en een liter diesel inclusief btw, in percentages.⁷²

Voor de kerosineprijs is bovenstaand voorbeeld niet efficiënt in te voeren om verschillende redenen. De eerste reden is dat een btw-heffing op kerosine geen effect heeft, vanwege de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting. Ondernemers kunnen de door hun betaalde btw namelijk aftrekken, wanneer sprake is van zakelijke kosten of inkopen van grondstoffen.⁷³ Om deze reden wordt de prijs van kerosine voor luchtvaartmaatschappijen door een btw-heffing niet verhoogd. De doelmatigheid van een btw-heffing op kerosine is zodoende zeer laag.

Een wijziging in de assurantiebelasting is een mogelijkheid om de doelmatigheid-problematiek van een belasting op kerosine op te lossen.⁷⁴ Het lost de problematiek op, doordat ondernemers de door hun betaalde assurantiebelasting (tevens 21%) niet kunnen aftrekken.⁷⁵ Zodoende wordt de kerosineprijs wel verhoogd. De assurantiebelasting heeft bovendien dezelfde heffingsstructuur als de omzetbelasting. De belasting wordt namelijk geheven van de ondernemer (verzekeraar) bij wijze van aangifte.⁷⁶ Assurantiebelasting is niet Europees geharmoniseerd middels richtlijnen, waardoor het eenvoudiger is in te stellen. Het nadeel is dat een belasting op de kerosineprijs niet binnen het karakter van de assurantiebelasting past, omdat enkel verzekeringen onder dit type belasting vallen.⁷⁷ Wegens gebrek aan

⁷² 'Opbouw brandstofprijzen', unitedconsumers.com.

⁷³ Art. 2 wet OB 1968.

⁷⁴ Art. 20-31 WBR.

⁷⁵ Art. 23 WBR.

⁷⁶ Art. 25 lid 4, art. 27 WBR.

⁷⁷ Art. 20 WBR.

woordruimte wordt een wijziging van de assurantiebelasting met als doel een belasting op de kerosineprijs in te stellen niet verder uitgewerkt in deze scriptie.

Ook op basis van het rechtmatigheidsbeginsel heeft een btw-heffing op kerosine geen effect. Nederland kan niet zelfstandig een btw-heffing op kerosine instellen, omdat dit tegen het Verdrag van Chicago ingaat.⁷⁸ In dit verdrag is een belastingvrijstelling voor kerosine opgenomen. Dit is bovendien in art. 148 van de Btw-richtlijn ingevoerd. Hierin staat dat de voorwerpen die voor de exploitatie van luchtvaartuigen dienen vrijgesteld zijn. Dit is geïmplementeerd in de Wet OB 1968 in tabel II.⁷⁹ De achterliggende reden voor deze bepaling in het Verdrag van Chicago was destijds om het gebruik en de ontwikkeling van de luchtvaart(sector) te stimuleren. Alleen al in de periode van 1997 tot 2018 is het totale Nederlandse passagiersluchtvervoer, mede door positieve economische ontwikkeling en een stijging van de algemene welvaart, met 148% gestegen.⁸⁰ Het lijkt er zodoende op dat het motief achter de belastingvrijstelling voor kerosine gedateerd is, omdat de luchtvaartsector sindsdien zeer sterk is gegroeid.

De huidige belemmeringen in de doelmatigheid en rechtmatigheid maken een btw-heffing op de kerosineprijs niet mogelijk. Om deze reden wordt in het vervolg van dit hoofdstuk enkel een btw-heffing op de vliegticketprijs behandeld.

3.4. Wenselijkheid van een btw-heffing op vliegtickets

In deze paragraaf wordt de mogelijkheid van een btw-heffing op vliegtickets getoetst aan de hand van de vijf relevante belastingbeginselen uit deze scriptie.

3.4.1. Het instrumentele beginsel

De overheid beoogt het reizen per vliegtuig te ontmoedigen via een btw-heffing op vliegtickets. Een vliegticket wordt zodoende gezien als een demerit-goed. De reden hiervoor is dat door luchtverkeer schadelijke milieueffecten ontstaan en daarmee externe maatschappelijke milieukosten worden veroorzaakt. Met het instellen van een btw-heffing op

⁷⁸ Verdrag van Chicago art. 15, art. 24 sub a; zie ook Verdrag van Chicago art. 44 sub c, d, e, g, i.

⁷⁹ Wet OB 1968 tabel II sub a.4.b.

⁸⁰ 'Luchtvaart; maandcijfers Nederlandse luchthavens van nationaal belang', opendata.cbs.nl.

vliegtickets wordt de prijs van vliegtickets verhoogd, zodat een vraagvermindering kan worden gerealiseerd. Het instrumentele belastingbeginsel kijkt of deze gewenste gedragswijziging daadwerkelijk plaatsvindt en in welke mate dat gebeurt.

Om te analyseren of de vraag vermindert door de prijsstijging, is ten eerste van belang te kijken naar de mate waarin de prijs van vliegtickets wordt verhoogd. Het normale btw-tarief bedraagt 21%, dus de prijs van vliegtickets zou met dit percentage worden verhoogd (net als bij binnenlandse vluchten in de huidige situatie). Dit is een forse stijging. Relatief gezien is hier geen verschil tussen verre vluchten en korte vluchten, omdat het tarief een percentage van de ticketprijs bedraagt. Absoluut gezien is wel verschil, omdat het bedrag aan btw bij hogere ticketprijzen toeneemt. Verre vluchten en vliegreizen in het hoogseizoen stijgen zodoende het meest vanuit absoluut perspectief.

Om het gedrag van consumenten op een prijsverandering van vliegtickets te bepalen dient de prijselasticiteit van de vraag te worden bepaald.⁸¹ Dit is de verandering van de vraag op een prijsstijging van 1% en hangt af van verschillende factoren, namelijk:

- De aanwezigheid van substituten van het reizen per vliegtuig⁸²;
- De reactietijd van de consument op de btw-heffing⁸³;
- De reden van de reis (zakelijk of recreatief)⁸⁴.

De aanwezigheid van substituten verschilt bij een lange afstands- of korte afstandsvlucht. Bij korte afstandsvluchten zijn er meer reis-alternatieven, omdat de afstand kleiner is. Het is voor een trein of een bus eenvoudiger om deze afstanden af te leggen en het reisgemak wordt hierbij niet disproportioneel verminderd. Hierdoor is de prijselasticiteit op korte afstandsvluchten hoger dan op lange afstandsvluchten.⁸⁵ De prijsstijging als gevolg van de btw-heffing zal dus een groter effect hebben op korte afstandsvluchten. Korte afstandsvluchten zijn relatief schadelijker voor het milieu dan lange afstandsvluchten, omdat landen, opstijgen en taxiën erg vervuilend is.⁸⁶ Dit is bij korte afstandsvluchten een groter deel

⁸¹ Formule: relatieve verandering van de vraag/ relatieve verandering van de prijs

⁸² Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 3.

⁸³ Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 10.

⁸⁴ Geilenkirchen, Van Essen & Schroten 2008, p. 12.

⁸⁵ Geilenkirchen, Van Essen & Schroten 2008, p. 12.

⁸⁶ 'Een derde van vliegreizen niet verder dan 750 kilometer', rtlz.nl.

van de reis. De hogere prijselasticiteit van korte afstandsvluchten draagt zodoende bij aan het instrumentele belastingbeginsel, omdat de vluchten met relatief gezien de hoogste maatschappelijke milieukosten het sterkst worden verminderd.

De gedragsverandering van de consument is op lange termijn veelal sterker dan op korte termijn.⁸⁷ De reden hiervoor is dat de consument enige tijd nodig heeft om geschikte substituten te vinden en zijn/haar gedrag te wijzigen. Dit geldt ook in de specifieke situatie van het verhogen van de prijs van vliegtickets door middel van een btw-heffing.⁸⁸

Bovendien valt onderscheid te maken tussen vliegreizen met zakelijke en recreatieve motieven. Vliegreizen van zakelijke aard hebben een gemiddeld lagere prijselasticiteit, omdat het tijdsvoordeel van het reizen per vliegtuig van groter belang is.⁸⁹ Ook hechten zakelijke reizigers veel waarde aan services van hoge kwaliteit (last-minute boekingen, flexibele incheckvoorwaarden en gunstige reisfaciliteiten). Daarnaast worden de vliegtickets doorgaans betaald door het bedrijf in plaats van de individu.⁹⁰ In het geval van btw wordt de prijs van zakelijke vluchten niet verhoogd, vanwege de mogelijkheid tot het aftrekken van btw als voorbelasting.

Tot slot is het grote voordeel van een btw-heffing het mogelijke Europees geharmoniseerde karakter. Hierdoor moet iedere lidstaat bij een Btw-richtlijn wijziging een heffing op de vliegticketprijs implementeren en is de algehele vraagvermindering vele malen groter dan wanneer alleen Nederland een heffing invoert.

Al met al wordt reizen per vliegtuig nog altijd gezien als een luxe. Een belangrijk kenmerk van dergelijke luxegoederen en -diensten is dat deze niet behoren tot de basisbehoeften van consumenten en derhalve een relatief hoge prijselasticiteit hebben. Samenvattend wordt de gewenste gedragsverandering, een daling van de vraag naar vliegtickets, door een btw-heffing voor een groot deel bereikt. Dit komt vooral doordat vliegticketprijzen fors stijgen (21%), de

⁸⁷ Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 7.

⁸⁸ Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 14.

⁸⁹ Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 16.

⁹⁰ Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2011, p. 16.

prijselasticiteit relatief hoog is en korte afstandsvluchten harder door de vraagvermindering getroffen worden vanwege de hogere prijselasticiteit. Ook is de totale vraagvermindering groter bij een Europees geharmoniseerde heffing. De ticketprijs wordt niet verhoogd voor zakelijke vluchten.

3.4.2. Het doelmatigheidsbeginsel

Zoals in de vorige paragraaf is vermeld, is een doel van een btw-heffing op vliegtickets het bewerkstelligen van een gedragsverandering van de consument in de vorm van een vraagvermindering naar het reizen per vliegtuig. Dit is niet het enige doel van een btw-heffing. De initiële bedoeling van de wetgever voor het instellen van een omzetbelasting heeft namelijk ook een budgettaire aspect. Dit motief is echter tegenstrijdig met het motief van het op gang zetten van een vraagvermindering.

De significante stijging van 21% van de prijs van een vliegticket voor recreatieve vluchten heeft door de veronderstelde hoge prijselasticiteit een aanzienlijke vraagvermindering tot gevolg. Waar dit voordelige effecten voor het instrumentele belastingbeginsel geeft, heeft dit juist nadelige effecten voor de budgettaire functie van de heffing. Vanwege de populariteit van het reizen per vliegtuig en de geringe hoeveelheid substituten voor vooral lange afstandsvluchten, zal de heffing toch aanzienlijk bijdragen aan het vullen van de staatskas. Het ligt in de lijn der verwachting dat de verhoging van 21% van de ticketprijs geen buitengewone daling van de vraag naar vliegtickets veroorzaakt en dat derhalve de budgettaire belastingfunctie niet in het geding komt.

Voor het doelmatigheidsbeginsel is bovendien van belang dat een heffing gepaard gaat met de minst mogelijke lasten voor overheid en burger. Vanwege het feit dat omzetbelasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht is het aantal belastingplichtigen relatief klein.⁹¹ Dit verkleint administratieve lasten voor zowel de burger (geen directe betrokkenheid bij de heffing) als de overheid (minder heffingssubjecten). Bovendien is de omzetbelasting een afdrachtbelasting, waardoor belastingplichtigen in principe zelf het verschuldigde bedrag vaststellen en betalen. Al met al wordt aan beide

⁹¹ Art. 12 wet OB 1968.

motieven (vraagvermindering naar vliegtickets en belastinginkomsten voor de overheid) van de btw-heffing op vliegtickets invulling gegeven en gaat dit gepaard met weinig additionele lasten.

3.4.3. Het rechtmatigheidsbeginsel

De rechtmatigheid van een btw-heffing op vliegtickets is af te leiden uit de Btw-richtlijn. In de Btw-richtlijn zijn doelstellingen met betrekking tot de btw-heffing opgenomen. Deze doelen moeten door de lidstaten in hun nationale wetgeving geïmplementeerd worden. Zodoende hebben lidstaten enige vrijheid om zelf te beslissen op welke manier ze de richtlijn uitwerken, maar hebben zij toch een sterk geharmoniseerd beleid.

In art. 371 van de Btw-richtlijn staat dat de lidstaten vrijstelling mogen blijven verlenen voor de in de lijst van bijlage X, deel B, genoemde handelingen.⁹² Sub 10 van deze bijlage betreft het personenvervoer. Hieronder valt mede de verkoop van vliegtickets in het internationale luchtverkeer van passagiers. Dit gedeelte van de Btw-richtlijn is geïmplementeerd in nationale wetgeving in art. 20 lid 2 sub b van de wet OB 1968, in combinatie met tabel II sub b.3. In deze tabel wordt een lijst gegeven van goederen en diensten waarvoor het btw-nultarief geldt. Het vervoer dat valt binnen onderstaande bepaling uit de wet OB 1968 is dus vrijgesteld in de vorm van het nultarief:⁹³

“het vervoer van personen door middel van zeeschepen of luchtvaartuigen, indien de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen;”

Momenteel geldt dus een btw-vrijstelling in de vorm van het nultarief. Van belang is het onderzoeken van de rechtmatige mogelijkheid tot het instellen van een btw-heffing van 21% op vliegtickets. Hiervoor dient de nationale wetgeving, in het specifiek tabel II sub b.3 van de wet OB 1968, gewijzigd te worden. Om de nationale wetgeving te wijzigen, dient eerst onderzocht te worden of de wijziging niet tegen de Btw-richtlijn en daarbij tegen de harmonisatie van de omzetbelasting van de lidstaten binnen de Europese Unie ingaat. In art.

⁹² Zie bijlage II.

⁹³ Tabel II sub b.3 wet OB 1968.

371 van de Btw-richtlijn wordt duidelijk dat lidstaten vliegtickets mogen blijven vrijstellen, omdat vliegtickets onder bijlage X, deel B, sub 10 vallen. In de Btw-richtlijn is verder geen artikel te vinden waarin staat dat vliegtickets verplicht vrijgesteld zijn. Volgens de Btw-richtlijn is het unilateraal instellen van een btw-heffing op vliegtickets zodoende rechtmatig. Wel wordt de uitvoering van een unilaterale btw-heffing ingewikkeld, omdat in principe alleen btw kan worden geheven over het gedeelte van een vlucht boven Nederlands grondgebied.⁹⁴ Dit maakt een btw-heffing op vliegtickets welke alleen door Nederland wordt ingesteld zeer lastig uit te voeren.

Ook de Internationale Burgerluchtvaartorganisatie, opgericht op basis van het Verdrag van Chicago, maakt beleid omtrent het belasten van vliegtickets. De organisatie zorgt voor de coördinatie en regelgeving van het internationale luchtverkeer en maakt in de vorm van Standards and Recommended Practices (SARPs) procedures, standaarden en aanbevelingen voor onder andere de belastingheffing op vliegverkeer.⁹⁵ De Internationale Burgerluchtvaartorganisatie adviseert de verdragsluitende staten de belastingheffing op vliegtickets zo veel mogelijk te verminderen en af te schaffen, wegens economische ontwikkelingsmotieven en het belang van het verder uitbreiden van het internationale luchtverkeer.⁹⁶ Dit is, zoals eerder gemeld, in de Btw-richtlijn geïmplementeerd. Momenteel heft geen enkel verdragsluitend land btw op vliegtickets.

Indien Nederland een algemeen geldende btw-heffing op vliegtickets volgens de Btw-richtlijn beoogt, dient de richtlijn te worden gewijzigd door middel van een bijzondere wetgevingsprocedure. Voor goedkeuring van de wijziging is unanimitéit van stemmen vereist van alle lidstaten in de Raad van de Europese Unie.⁹⁷ Nederland dient zodoende eerst met een commissievoorstel te komen en dit dient vervolgens unaniem aangenomen te worden door de Raad, na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité.⁹⁸ Dit proces is normaliter langdurig vanwege de strenge eis van unanimitéit en de bureaucratie van de Europese Unie. Indien het voorstel is aangenomen, kan Nederland de

⁹⁴ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 4 (MvT).*

⁹⁵ 'How ICAO Develops Standards', icao.int.

⁹⁶ ICAO policy doc. 8632, section IV.

⁹⁷ Art. 113 VwEU.

⁹⁸ Art. 113 VwEU.

gewijzigde Btw-richtlijn in haar eigen wetgeving implementeren en zodoende een wijziging aanbrengen in tabel II van de wet OB 1968.

Al met al is het instellen van een algemene Europese btw-heffing op vliegtickets volgens huidige wetgeving onrechtmatig. Hiervoor dient een wijziging van de Btw-richtlijn bewerkstelligd te worden, maar dit is een langdurig proces met een strenge eis. De Raad van de Europese Unie moet een voorstel met eenparigheid van stemmen accepteren.⁹⁹ Het kost veel tijd en inspanning om iedere lidstaat te overtuigen van het voorstel. Als de wijziging in de Btw-richtlijn wordt aangenomen, kost het bovendien veel tijd voor de lidstaten om de hernieuwde richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving. Een btw-heffing op vliegtickets ligt (zonder commissievoorstel) zodoende niet in de nabije toekomst.

3.4.4. Het profijtbeginsel

In het geval van het heffen van btw op vliegtickets om externe maatschappelijke milieukosten te internaliseren, is het van belang te onderzoeken wie de btw-kosten daadwerkelijk betalen. Dit zijn idealiter de personen die de externe kosten veroorzaken vanwege hun gedragingen. De mate waarin iemand het milieu schaadt, dient gelijk te zijn aan de mate waarin diegene een schadevergoeding in de vorm van btw betaalt. Bovendien dient er geen btw te drukken op burgers die geen milieuvervuiling met het reizen per vliegtuig veroorzaken.

Indien een btw-heffing op vliegtickets wordt gerealiseerd, worden de prijzen met 21% verhoogd. De stijging van de prijs wordt gedragen door de consument. De luchtvaartmaatschappijen betalen weliswaar de fiscus, maar de belasting drukt bij de consument. De betreffende bedrijven zijn zodoende slechts een doorgeefluik en de consument is de feitelijke belastingbetaler. De consument die een vliegticket koopt en de externe maatschappelijke milieukosten veroorzaakt, betaalt deze ook.

Toch is de mate waarin de consument het milieu schaadt niet altijd gelijk aan de mate waarin hij/zij btw betaalt als schadevergoeding voor de milieukosten. Korte afstandsvluchten hebben doorgaans een lagere prijs dan lange afstandsvluchten, vanwege lagere variabele kosten en een kortere duur van de reis. De btw, een tarief van 21% van de ticketprijs, is daarom in

⁹⁹ VwEU art. 113.

absolute getallen lager bij korte afstandsvluchten. Toch zijn het juist deze vluchten die relatief veel milieukosten veroorzaken, omdat het schadelijkste deel van de vliegreis (het opstijgen en landen) een groter gedeelte van de reis inneemt.¹⁰⁰ Idealiter worden deze vluchten juist zwaarder belast, zodat de hoogte van de veroorzaakte externe maatschappelijke milieukosten perfect positief verband houdt met de hoeveelheid verschuldigde btw.

De relatie tussen de hoogte van de externe maatschappelijke milieukosten en de hoogte van het btw-bedrag is zodoende niet perfect positief. Al met al betalen reizigers van korte afstandsvluchten in vergelijking met reizigers van lange afstandsvluchten relatief te weinig. Toch geldt het principe van 'de vervuiler betaalt' grotendeels, omdat de externe kosten voor de maatschappij en het milieu betaald worden door de consument die de schade veroorzaakt. Burgers die niet deelnemen aan het reizen per vliegtuig en dus geen externe maatschappelijke milieukosten veroorzaken vallen logischerwijs buiten de btw-heffing op vliegtickets.

3.4.5. Het uitvoerbaarheidsbeginsel

Het heffen van omzetbelasting volgens het stelsel van btw wordt al sinds 1968 gehanteerd in Nederland. Het systeem is sindsdien diep geworteld in de Nederlandse belastingheffing en één van de grootste inkomstenbronnen van de overheid.¹⁰¹ De uitvoerbaarheid van een nationale btw-heffing op vliegtickets is te ingewikkeld. Alleen het gedeelte van de vlucht dat boven Nederlands grondgebied plaatsvindt mag namelijk worden belast.¹⁰² Dit zorgt voor een zeer gecompliceerde btw-heffing, omdat voor iedere vlucht moet worden berekend welk gedeelte belastbaar is. Een nationale btw-heffing op vliegtickets is derhalve niet wenselijk.

Voor een verplichte Europese btw-heffing op vliegtickets is een wijziging van de Btw-richtlijn benodigd. Het proces van het wijzigen van de Btw-richtlijn is tijdrovend en ingewikkeld. Eenparigheid van stemmen is nodig voor een wijziging.¹⁰³ Het kost veel tijd om iedere lidstaat ervan te overtuigen om in te stemmen met een btw-heffing op vliegtickets. De

¹⁰⁰ 'Climate change: Should you fly, drive or take the train?', bbc.com; zie ook 'Luchtvaart: Berekening van luchtvaartemissies', emissieberekenen.nl.

¹⁰¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35200, 1, p. 5.

¹⁰² *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 3, p. 4 (MvT).

¹⁰³ VwEU art. 113.

uitvoerbaarheid van een Europese verplichte btw-heffing op vliegtickets wordt zodoende ernstig belemmerd.

Indien toch Europese overeenstemming bereikt kan worden, kan een btw-heffing op vliegtickets eenvoudig worden ingevoerd. Ten eerste zorgt de manier van belastingheffing van de ondernemer voor een relatief gering aantal subjecten. Niet elke afzonderlijke consument die een vliegticket koopt wordt belast. In plaats daarvan wordt de btw van de ondernemer, in dit geval de luchtvaartmaatschappij die het vliegticket verkoopt, geheven. Dit zorgt voor vermindering van het aantal subjecten en derhalve voor een verlaging van de administratieve lasten. Bovendien is de omzetbelasting een afdrachtbelasting. Hierdoor behoeft de belastingdienst in het algemeen geen initiatief te nemen, maar wordt het correcte bedrag aan verschuldigde btw bij wijze van aangifte zelfstandig afgedragen. In het geval van een Europese verplichte btw-heffing op vliegtickets voorkomt de harmonisatie bovendien moeilijkheden in het intracommunautaire handelsverkeer.

3.5. Deelconclusie

Omdat het luchtverkeer externe maatschappelijke milieukosten veroorzaakt is het van belang hierover belasting te heffen. Een vorm van belasting kan een btw-heffing zijn. Vanwege het Verdrag van Chicago en de mogelijkheid van het aftrekken van voorbelasting is een btw-heffing op kerosine zowel onrechtmatig als inefficiënt. Een unilaterale btw-heffing op vliegtickets is rechtmatig, maar de uitvoering wordt zeer ingewikkeld omdat alleen het gedeelte van een vlucht dat boven de Nederlandse landsgrenzen plaatsvindt mag worden belast. In plaats daarvan kan een verplichte Europese btw-heffing op vliegtickets worden ingevoerd. De door de overheid gewenste vraagvermindering als gevolg van de prijsstijging van vliegtickets ontstaat dan door de forse prijsstijging (21%), de hoge prijselasticiteit van de vraag en het sterke effect op relatief vervuilende korte afstandsvluchten. Deze argumenten geven aanleiding tot een relatief sterke verwachte reductie van externe maatschappelijke milieukosten. Door het Europees geharmoniseerde karakter en de implementatie van de btw-heffing op vliegticketprijzen door iedere lidstaat in het geval van een richtlijnwijziging is de vraagvermindering groter dan bij een nationale heffing.

Vanwege de populariteit van het reizen per vliegtuig en de afwezigheid van reissubstituten voor vooral lange afstandsvluchten, wordt ook aan de budgettaire functie van de btw-heffing voldaan. Er lijkt zodoende een evenwichtige balans te zijn gevonden tussen enerzijds het verminderen van de vraag naar vliegtickets en anderzijds het genereren van belastinginkomsten met de btw-heffing. Bovendien wordt de gelijkheid in fiscale behandeling van de verschillende vormen van het internationale passagiersvervoer bevordert. De burgers die door het reizen per vliegtuig externe maatschappelijke milieukosten veroorzaken, betalen een schadevergoeding in de vorm van btw. Het principe 'de vervuiler betaalt' gaat echter niet volledig op, omdat reizigers van korte afstandsvluchten relatief te weinig betalen in vergelijking met reizigers van lange afstandsvluchten. Ook betalen reizigers van vluchten met zakelijk karakter in de praktijk geen btw vanwege de mogelijkheid tot het aftrekken van voorbelasting.

Momenteel geldt binnen de omzetbelasting een nultarief op vliegtickets. Dit is gebaseerd op basis van beleid van de Internationale Burgerluchtvaartorganisatie en is geïmplementeerd in de Btw-richtlijn. Een verplichte Europese btw-heffing op vliegtickets kan pas gerealiseerd worden als de Btw-richtlijn wordt gewijzigd. Dit is echter een langdurig en ingewikkeld proces, omdat alle lidstaten akkoord moeten gaan (eenparigheid van stemmen) met de beoogde wijziging.¹⁰⁴ Een algemeen geldende btw-heffing op vliegtickets is zodoende, ondanks de hoge doelmatigheid, niet realistisch op korte termijn.

Mocht een algemene Europese btw-heffing op vliegtickets toch kunnen worden ingesteld, is deze eenvoudig uitvoerbaar vanwege het relatief lage aantal subjecten. Bovendien zorgt het karakter van een afdrachtbelasting voor een in het algemeen zelfstandig proces van het betalen van verschuldigde btw. Door de sterke harmonisatie binnen de EU als gevolg van de Btw-richtlijn levert een algemene btw-heffing geen moeilijkheden op in het intracommunautaire handelsverkeer. Tot slot bevordert de opgedane ervaring en kennis op het gebied van omzetbelasting de handhaafbaarheid.

¹⁰⁴ VwEU art. 113.

4. Accijnsheffing op vliegtickets en kerosine

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een heffing van accijns op vliegtickets en kerosine besproken. Allereerst wordt de mogelijkheid van een accijnsheffing op vliegtickets en kerosine bepaald. Dit wordt in de eerstvolgende paragrafen uitgewerkt. Vervolgens wordt een illustratie van een accijnsheffing op kerosine beschreven. Afsluitend wordt een deelconclusie gegeven over de mogelijkheid en wenselijkheid van het heffen van accijns op vliegtickets en kerosine.

4.2. Accijnsheffing over de ticketprijs

Allereerst bestaat de mogelijkheid een accijnsheffing op vliegtickets te introduceren. Dit is momenteel niet het geval in Nederland, omdat vliegtickets niet onder de categorieën binnen de accijnsheffing vallen.¹⁰⁵ In Nederland wordt enkel accijns geheven op alcoholische producten, tabaksproducten en minerale oliën. In de Accijnsrichtlijn, die door de Raad van de Europese Unie is uitgegeven om de accijnsheffing in de lidstaten te harmoniseren, zijn deze specifieke productgroepen gedefinieerd als ‘accijnsgoederen’.¹⁰⁶ Een land behoudt wel de vrijheid additionele productgroepen in de accijnsheffing te laten vallen, mits dit geen aanleiding tot formaliteiten geeft in verband met het handelsverkeer tussen lidstaten.¹⁰⁷

De vraag of Nederland op grond van de Accijnsrichtlijn een accijnsheffing op de prijs van vliegtickets kan instellen, dient onderzocht te worden. Indien Nederland een dergelijke heffing instelt, mag het intracommunautaire handelsverkeer niet belemmerd worden.¹⁰⁸ Als een Nederlander een vliegticket van een Nederlandse luchtvaartmaatschappij zou kopen, betaalt hij/zij het vliegticket inclusief accijns. Deze accijns wordt dan geheven van de Nederlandse luchtvaartmaatschappij op het tijdstip van de uitslag tot verbruik.¹⁰⁹ Van belang is de plaats van de luchthaven en niet de nationaliteit van de luchtvaartmaatschappij. Als Nederland kiest voor een accijnsheffing op vliegtickets, worden alle vliegtickets van vluchten met als beginbestemming een Nederlandse luchthaven belast. De nationaliteit van de consument die

¹⁰⁵ Art. 1 lid 1 WA.

¹⁰⁶ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 1.

¹⁰⁷ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 3.

¹⁰⁸ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 3.

¹⁰⁹ Richtlijn 2008/118/EG art. 7 lid 1.

het vliegticket koopt is niet van belang, een vliegticket blijft immers een accijnsproduct voor de nationale belastingheffing.¹¹⁰

De accijns wordt dus geheven van de luchtvaartmaatschappij die vertrekt vanaf een Nederlandse luchthaven.¹¹¹ Door de heffing dienen luchtvaartmaatschappijen verschillende prijzen per land te hanteren, omdat andere landen een ander accijnstarief hanteren (Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Noorwegen, Italië, Oostenrijk, Frankrijk en Zweden)¹¹² of geen accijns op vliegtickets heffen. Gezien het feit dat andere landen binnen de EU reeds accijns over de prijs van vliegtickets heffen, is geen aanleiding te veronderstellen dat het intracommunautaire handelsverkeer wordt belemmerd. Een accijnsheffing op de vliegticketprijs is zodoende in overeenstemming met de Accijnsrichtlijn.

Een accijnsheffing op vliegtickets zorgt voor een uitbreiding van de WA. De categorieën in de WA zijn zeer specifiek en alleen de in de Accijnsrichtlijn genoemde ‘accijnsgoederen’ worden in de Nederlandse WA betrokken.¹¹³ Het betreft in iedere categorie een vast bedrag per bepaalde eenheid.¹¹⁴ Om binnen het karakter van de WA te passen, dient over vliegtickets zodoende een vast bedrag per ticket te worden geheven. De WA dient te worden gewijzigd, omdat een nieuwe categorie wordt toegevoegd. Een toevoeging van de nieuwe categorie ‘vliegtickets’ aan de WA wordt dan de enige uitzondering op de genoemde ‘accijnsgoederen’ uit de Accijnsrichtlijn.¹¹⁵ Nederland doet dan dus een beroep op art. 1 lid 3 sub a uit de Accijnsrichtlijn. Dit resulteert in een nationale heffing op vliegtickets van vluchten vanaf Nederlandse luchthavens.

Nederland kan dus, net als andere landen binnen de EU, een accijnsheffing op de prijs van een vliegticket instellen. Dit vlakke accijnstarief lijkt daarmee sterk op het in de Wet vliegbelasting geldende vlakke tarief van €7,- op ieder vliegticket. Het enige verschil tussen een heffing van accijns op vliegtickets en het vlakke tarief uit de Wet vliegbelasting is de bron van

¹¹⁰ Richtlijn 2008/118/EG art. 7 lid 1, art. 7 lid 2 sub d.

¹¹¹ Richtlijn 2008/118/EG art. 8.

¹¹² *Kamerstukken II* 2019/20, 35205, 6, p. 6.

¹¹³ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 1.

¹¹⁴ Art. 7, art. 10, art. 11d, art. 13, art. 27, art. 35 WA.

¹¹⁵ Richtlijn 2008/118/EG art. 1 lid 1.

rechtmatigheid. Zoals eerder in deze paragraaf uitgewerkt, is de rechtmatigheid van een accijnsheffing op vliegtickets af te leiden uit art. 1 lid 3 sub a van de Accijnsrichtlijn. De Wet vliegbelasting heeft geen steun van een specifieke Europese richtlijn vanwege het sterk nationale karakter. Verder zijn de karakteristieken van deze twee mogelijke heffingen op vliegtickets gelijk. Om deze reden wordt de wenselijkheid van een accijnsheffing op de vliegticketprijs in dit hoofdstuk niet verder uitgewerkt aan de hand van de belastingbeginselen. In hoofdstuk 5 wordt de wenselijkheid van een vlak tarief op de vliegticketprijs als beschreven in de Wet vliegbelasting verder uitgewerkt.

4.3. Accijnsheffing over de kerosineprijs

Een andere mogelijkheid van accijnsheffing is een heffing op de kerosineprijs. In tegenstelling tot een btw-heffing, kan een heffing van accijns op kerosine wel doelmatig zijn. Luchtvaartmaatschappijen hebben namelijk niet de mogelijkheid accijns af te trekken als voorbelasting, zoals dat bij btw mogelijk is. Zodoende stijgt de kerosineprijs voor luchtvaartmaatschappijen als gevolg van een accijnsheffing. Dit kan vervolgens (deels) in de prijs van vliegtickets worden doorberekend, waardoor de vraag mogelijk daalt. Ook kan een stijgende kerosineprijs ervoor zorgen dat luchtvaartmaatschappijen zelf kiezen om minder vluchten in te plannen. Beide mogelijke gevolgen zorgen voor een vermindering van externe maatschappelijke milieukosten.

Naast het verminderen van externe maatschappelijke milieukosten neemt de gelijkheid tussen andere brandstoffen en kerosine toe in het geval van het invoeren van een accijnsheffing. Over de benzine- en dieselprijs wordt een aanzienlijk bedrag aan accijns geheven (zie figuur 2). Vanuit het oogpunt van eerlijke concurrentie en gelijkheid tussen soortgelijke producten is het instellen van een accijnsheffing op de kerosineprijs logisch. Een dergelijke accijnsheffing bevordert de fiscale gelijkheid tussen brandstoffen en daarmee bevordert het de concurrentie tussen reisalternatieven in het internationale personen- en goederenvervoer.

Momenteel is de kerosineprijs vrij van belasting omdat kerosine niet tot de categorieën uit art. 1 lid 1 WA behoort. De brandstof kerosine (GN-code 2710 19 21) behoort tot de halfzware

oliën.¹¹⁶ Deze zijn over het algemeen belast met accijns in Nederland.¹¹⁷ Kerosine is echter een uitzondering in deze categorie. In de WA wordt kerosine namelijk vrijgesteld: “(...) vrijstelling van accijns wordt verleend ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale oliën die worden gebruikt: voor de voortstuwing van luchtvaartuigen voor zover het betreft halfzware olie als bedoeld in GN-code 2710 19 21”.¹¹⁸ De vrijstelling uit dit artikel wordt dus beperkt tot reactiemotorbrandstof met GN-code 2710 19 21. Ook wordt op verzoek teruggave van accijns verleend wanneer andere minerale oliën worden gebruikt in de brandstoftanks van luchtvaartuigen en deze olie is gebruikt voor de voortstuwing van deze luchtvaartuigen.¹¹⁹

Bovenstaande vrijstelling op kerosine komt voort uit art. 14 van de Richtlijn 2003/96/EG.¹²⁰ Deze richtlijn wordt genoemd in art. 1 lid 1 sub a van de Accijnsrichtlijn en betreft de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit. De vrijstelling van accijns op (onder andere) kerosine is een verplichte vrijstelling voor alle lidstaten. Het betreft een verplichte vrijstelling voor energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor luchtvaart.¹²¹ De enige uitzondering wanneer wel accijns mag worden geheven is wanneer de energieproducten dienen voor de brandstof van particuliere plezierluchtvaart. Er is sprake van plezierluchtvaart indien het toestel wordt gebruikt voor andere dan commerciële doeleinden en voor andere doeleinden dan het vervoeren van personen of goederen.¹²²

De Richtlijn 2003/96/EG is mede gebaseerd op het Verdrag van Chicago.¹²³ Zoals eerder toegelicht (zie paragraaf 3.3), ziet dit verdrag ertoe dat vliegtuigbrandstof (kerosine) wordt vrijgesteld van enige belasting omwille van het bevorderen van de internationale luchtvaart.¹²⁴ Om accijns op kerosine te mogen heffen dient zodoende zowel het Verdrag van

¹¹⁶ Uitvoeringsverordening 2019/1776 p. 214.

¹¹⁷ Art. 25 lid 1 sub b, art. 26 lid 3, art. 27 lid 1 sub b WA.

¹¹⁸ Art. 66 lid 1 sub b WA.

¹¹⁹ Art. 71d lid 1 WA.

¹²⁰ Richtlijn 2003/96/EG art. 14 lid 1 sub b.

¹²¹ Richtlijn 2003/96/EG art. 14 lid 1 sub b.

¹²² Richtlijn 2003/96/EG art. 14 lid 1 sub b.

¹²³ Verdrag van Chicago art. 15, art. 24 sub a.

¹²⁴ Verdrag van Chicago art. 44.

Chicago¹²⁵ als Richtlijn 2003/96/EG¹²⁶ te worden gewijzigd. Pas dan kunnen art. 66 lid 1 sub b en art. 71d van de WA worden verwijderd.

Het is een langdurig en ingewikkeld proces om zowel het Verdrag van Chicago als de Richtlijn 2003/96/EG te wijzigen. Ten eerste dient het Verdrag van Chicago te worden gewijzigd. Op grond van art. 94 sub a van het Verdrag dient een voorgestelde wijziging door de Algemene Vergadering te worden goedgekeurd met een meerderheid van twee derde der stemmen.¹²⁷ In de Algemene Vergadering heeft iedere verdragsluitende staat het recht op het uitbrengen van één stem.¹²⁸ Een buitengewone zitting van de Algemene Vergadering kan op ieder tijdstip worden gehouden indien ten minste een vijfde van het totale aantal verdragsluitende staten hiertoe verzoekt.¹²⁹ In totaal hebben 193 staten het Verdrag ondertekend, wat betekent dat ten minste 39 staten een verzoek aan de Secretaris-Generaal dienen te richten.¹³⁰ Daarna dient dit verzoek zodoende met een meerderheid van twee derde der stemmen (ten minste 129 staten) te worden goedgekeurd.

Na de wijziging van het Verdrag van Chicago dient ook Richtlijn 2003/96/EG te worden gewijzigd. Zoals eerder in deze paragraaf is uitgewerkt, wordt kerosine vrijgesteld van accijns op grond van art. 14 lid 1 sub b. Dit artikel dient zodoende te worden gewijzigd. Richtlijn 2003/96/EG kan door de Raad van de Europese Unie middels een bijzondere wetgevingsprocedure worden gewijzigd.¹³¹ Na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité dient met eenparigheid van stemmen voor een richtlijnwijziging te worden gekozen.¹³² Nederland dient zodoende eerst met een voorstel tot wijziging van de richtlijn te komen. Vervolgens dient hier, na raadpleging van de relevante organen binnen de EU, unanieme goedkeuring binnen de Raad voor te zijn. Dit is een moeilijk en langdurig proces, omdat de unanimiteitseis een zeer strenge eis is en de bureaucratie van de EU ervoor zorgt dat besluitvorming traag verloopt. Wanneer dit is gelukt, dient iedere

¹²⁵ Verdrag van Chicago art. 15, art. 24 sub a.

¹²⁶ Richtlijn 2003/96/EG art. 14 lid 1 sub b.

¹²⁷ Verdrag van Chicago art. 94 sub a.

¹²⁸ Verdrag van Chicago art. 48 sub b.

¹²⁹ Verdrag van Chicago art. 48 sub a.

¹³⁰ Signatories to the Convention, 7 December 1994; zie ook Verdrag van Chicago art. 48 sub a.

¹³¹ VwEU art. 113.

¹³² VwEU art. 113.

lidstaat dit nog in eigen nationale wetgeving te implementeren. De Accijnsrichtlijn behoeft niet te worden gewijzigd, omdat deze impliciet meegaat met de wijziging van Richtlijn 2003/96/EG.¹³³

Vanwege zowel de lange duur als het ingewikkelde proces met hoge goedkeuringseisen van verdrags- en richtlijnwijzigingen voor het invoeren van een accijnsheffing op kerosine, is het niet relevant een dergelijke heffing uit te werken aan de hand van de belastingbeginselen. Er moet simpelweg nog te veel gebeuren, wil een accijnsheffing op de kerosineprijs realistisch en haalbaar zijn. Toch wordt in het vervolg van het hoofdstuk nog een overzicht gegeven in welke mate de kerosineprijs wordt verhoogd en in welke mate dat invloed heeft op de vliegticketprijzen in het geval van een accijnsheffing volgens het tarief uit de WA van minerale, halfzware oliën.¹³⁴ Een implicatie wordt gegeven om inzicht te krijgen in de potentiële doelmatigheid van een accijnsheffing op de kerosineprijs.

4.3.1. Implicatie van een accijnsheffing op de kerosineprijs

Als de kerosineprijs wordt verhoogd als gevolg van een accijnsheffing stijgen de variabele kosten voor luchtvaartmaatschappijen. Deze maatschappijen hebben vervolgens de mogelijkheid de kostenstijging door te berekenen in de prijs van vliegtickets om de winstgevendheid te behouden. Deze verwachte prijsstijging gaat, vanwege de relatief hoge prijselasticiteit (zie paragraaf 3.4.1), gepaard met een vermindering van de vraag naar vliegtickets. In deze paragraaf wordt respectievelijk de hoogte van de mogelijke accijnsheffing besproken en in welke mate deze kostenstijging in de prijs van vliegtickets wordt doorberekend. Zo kan bepaald worden of de beoogde gedragsverandering kan worden gerealiseerd.

Waar het bij een btw-heffing vaststaat hoe hoog het tarief is, dient voor de accijns een eigen tarief te worden bepaald. Kerosine valt als product onder de halfzware oliën.¹³⁵ Deze categorie wordt in Nederland belast met een vast bedrag van €503,62 per 1000 liter.¹³⁶ Het

¹³³ Richtlijn art. 1 lid 1 sub a.

¹³⁴ Art. 25 lid 1 sub b, art. 26 lid 3, art. 27 lid 1 sub b WA.

¹³⁵ Uitvoeringsverordening 2019/1776 p. 214, art. 26 lid 3 WA.

¹³⁶ Art. 27 lid 1 sub b WA.

ligt zodoende voor de hand om kerosine in geval van een accijnsheffing met dit bedrag te belasten. De prijs van kerosine (per 1 december 2019) is €0,45 per liter.¹³⁷ De accijns die hier bovenop komt is ongeveer €0,50 per liter. Voor 1000 liter kerosine verandert de prijs dan van €449,09 naar €952,71. Dit is een forse stijging van ruim 112%.

Het is afhankelijk van de afstand van de vlucht hoeveel kerosine wordt verbruikt. In dit overzicht wordt een enkele vlucht van Amsterdam naar New York als voorbeeld gebruikt. Naar verluidt wordt bij deze vlucht (afstand 6000 km) ongeveer 90.000 liter aan kerosine verbruikt.¹³⁸ Dat betekent dat de brandstofkosten voor deze vlucht als gevolg van de accijnsheffing met €45.325,80 stijgen. In een Boeing 747-400, een toestel dat veelvuldig wordt gebruikt voor deze afstand, kunnen maximaal 408 passagiers.¹³⁹ Indien de stijging van de brandstofkosten voor deze vlucht volledig wordt doorberekend in de ticketprijs, dient iedere passagier (bij maximale bezetting van het vliegtuig) €111,09 extra te betalen.¹⁴⁰

Voor vluchten van kortere en langere afstanden is een soortgelijke berekening van toepassing. De stijging van de variabele brandstofkosten is ten eerste afhankelijk van het type vliegtuig. Zuinigere en milieuvriendelijkere toestellen hebben minder last van de verhoging van de kerosineprijs, omdat zij relatief minder kerosine verbruiken. Tussenlandingen zorgen voor een verhoging van het kerosinegebruik. Hierdoor worden vluchten met tussenlandingen relatief harder getroffen door de accijnsheffing. Ook het maximale passagiersaantal van een toestel beïnvloedt de doorberekening van de verhoogde brandstofkosten: hoe hoger dit aantal, des te meer de kosten kunnen worden verspreid. Dit resulteert in een minder hoge prijsstijging per vliegticket.

Of de beoogde gedragsverandering wordt bereikt hangt niet alleen af van de stijging van de kerosineprijs, maar ook van de mate waarin de luchtvaartmaatschappijen deze kostenstijging doorberekenen in hun prijzen. Indien de prijzen hetzelfde blijven ontstaat er ceteris paribus geen vraagvermindering. Het is echter zeer aannemelijk dat luchtvaartmaatschappijen de

¹³⁷ 'Jet Fuel Monthly Price - Euro per Gallon', indexmundi.com.

¹³⁸ 'Vliegtickets zijn belachelijk goedkoop – zo duur zouden ze zijn als je btw, accijns en CO2-compensatie meerekent', businessinsider.nl.

¹³⁹ 'Boeing 747-400', klm.com.

¹⁴⁰ Zie bijlage III.

stijging van de kerosineprijs zo veel mogelijk zullen doorberekenen in de ticketprijzen om hun winstgevendheid te behouden. Luchtvaartmaatschappijen zijn bedrijven die naar winst streven en zodoende zullen zij reageren met een prijsstijging als gevolg van de stijging van de brandstofkosten.

De prijs van een vliegticket is erg seizoensgebonden. Zo is in het laagseizoen (de maanden maart en november) de prijs van de vlucht van Amsterdam naar New York als enkele reis zonder tussenstops gemiddeld €300,- en in het hoogseizoen (de maanden juli en augustus) gemiddeld €550,-. Ervan uitgaande dat luchtvaartmaatschappijen de kostenstijging volledig zullen doorberekenen in de ticketprijzen wordt de prijs van bovenstaande vlucht in het laagseizoen met ruim 35% verhoogd en in het hoogseizoen met ruim 20%. Dit zijn forse prijsstijgingen, die rekening houdend met de relatief hoge prijselasticiteit van vliegen (hoewel deze lager is op lange afstandsvluchten) voor een aanzienlijke vermindering van de vraag naar vliegtickets kunnen zorgen. Bovendien kunnen luchtvaartmaatschappijen vanwege verhoogde brandstofkosten zelf kiezen voor een vermindering van het aantal vluchten. Indien maatschappijen hiervoor kiezen wordt het beoogde gedragseffect ook bereikt.

Naast het luchtverkeer van passagiers, wordt met een accijnsheffing op de kerosineprijs ook het luchtverkeer van goederen belast. Zowel luchtvaartmaatschappijen als bedrijven in het vrachtluchtverkeer zien de brandstofkosten fors stijgen. Dit kan resulteren in een afname van het aantal vluchten. Zodoende wordt niet alleen het passagiersluchtverkeer, maar ook het vrachtluchtverkeer belast. Bovendien is het voordeel van een verplichte internationale accijnsheffing op kerosine dat de totale vraagvermindering veel groter is dan bij enkel een nationale heffing.

Het laatste voordeel van een accijnsheffing op kerosine is de sterk positieve relatie tussen de hoogte van de veroorzaakte externe maatschappelijke milieukosten en de hoogte van het bedrag aan verschuldigde accijns. In het algemeen geldt namelijk dat de hoeveelheid verbruikte kerosine een geschikte indicator is voor de hoogte van milieuschade. Vluchten die veel kerosine verbruiken zijn schadelijker voor het milieu en betalen daarvoor meer accijns.

Al met al wordt de veronderstelde hoogte van de accijnsheffing gelijkgesteld aan het bedrag waarmee de overige halfzware oliën worden belast. Indien een accijnsheffing werkelijk wordt ingesteld, kan gekozen worden voor een aanpassing van het tarief. Daar is nu geen rekening mee gehouden, omdat dit niet te voorspellen is. De aangenomen accijnsheffing resulteert in een forse stijging van ruim 112% van de kerosineprijs. In hoeverre een bepaalde vlucht wordt getroffen door deze prijsstijging hangt af van de reisafstand, het type vliegtuig en de hoeveelheid tussenlandingen die worden gemaakt. Deze factoren hebben immers invloed op het kerosineverbruik. Het is zeer aannemelijk dat luchtvaartmaatschappijen deze kostenstijging zo veel mogelijk doorberekenen in de prijzen van vliegtickets. Voor passagiers is het van belang in welke mate luchtvaartmaatschappijen daarin slagen. Het maximale passagiersaantal van een toestel beïnvloedt de hoogte van de prijsstijging per vliegticket, omdat de extra brandstofkosten bij meer passagiers over een groter aantal kunnen worden verspreid. De relatieve stijging van de prijs als gevolg van de accijnsheffing op kerosine is hoger bij vluchten in het laagseizoen dan bij vluchten in het hoogseizoen. Concluderend wordt als gevolg van een accijnsheffing op de kerosineprijs een aanzienlijke vermindering van de vraag naar vliegen verwacht, vanwege de forse stijging van brandstofkosten, de doorberekening daarvan in de vliegticketprijzen, de reeds veronderstelde hoge prijselasticiteit van het reizen per vliegtuig en het eveneens belasten van vrachtluchtverkeer. Bovendien is het voordeel nog dat de geschatte relatie tussen de hoeveelheid verbruikte kerosine, de hoogte van de schade aan het milieu en de hoogte van de verschuldigde accijns sterk positief is.

4.4. Deelconclusie

Het is van belang belasting te heffen op het luchtverkeer, omdat (over)consumptie externe maatschappelijke milieukosten veroorzaakt. Dit is mogelijk door middel van accijnsheffing. Een nationale accijnsheffing op vliegtickets is rechtmatig, omdat elke lidstaat de vrijheid heeft accijns te heffen op andere producten dan de 'accijnsgoederen' uit de Accijnsrichtlijn. Om een accijnsheffing op vliegtickets te realiseren dient een nieuwe categorie aan de WA te worden toegevoegd. Dit resulteert in een accijnsheffing van een vlak tarief per ticket. De accijns wordt geheven van luchtvaartmaatschappijen over het aantal passagiers dat vertrekt met een vlucht vanaf een Nederlandse luchthaven. De wenselijkheid van een vlak heffingstarief per ticket

wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 5, omdat de Wet vliegbelasting een nagenoeg identieke heffingswijze hanteert.

Een accijnsheffing op de kerosineprijs kan niet op korte termijn worden ingesteld. Om een accijnsheffing op kerosine te realiseren, dient ten eerste het Verdrag van Chicago te worden gewijzigd. Hiervoor is goedkeuring van twee derde der stemmen van alle verdragsluitende staten benodigd. Vervolgens dient Richtlijn 2003/96/EG te worden gewijzigd. De kerosinevrijstelling uit deze richtlijn kan alleen worden gewijzigd indien een voorstel hiertoe met eenparigheid van stemmen wordt geaccepteerd. Iedere lidstaat van de EU moet zodoende instemmen met een verplichte accijnsheffing op kerosine. De combinatie van deze langdurige verdrags- en richtlijnwijzigingen waarvoor aan strenge eisen moet worden voldaan maken een accijnsheffing in de nabije toekomst onmogelijk.

Indien dit proces toch succesvol kan worden voldaan, dient de accijnsheffing op kerosine te worden geïmplementeerd in de WA. De door de overheid beoogde vraagvermindering naar het luchtverkeer voor passagiers en goederen wordt dan grotendeels bereikt. De forse stijging van brandstofkosten (toename van 112%), de doorberekening daarvan in de vliegticketprijzen, de reeds veronderstelde hoge prijselasticiteit van het reizen per vliegtuig en het eveneens belasten van vrachtluchtverkeer zorgen voor aanzienlijke vermindering van de vraag naar vliegen. Bovendien is de algehele vraagvermindering veel groter in het geval van een verplichte Europees geharmoniseerde heffing. Naast het succesvol bereiken van deze doelstellingen neemt ook de fiscale gelijkheid tussen brandstoffen toe. Een accijnsheffing op de kerosineprijs is zodoende zeer doelmatig.

5. Wet vliegbelasting

5.1. Inleiding

Op 14 mei 2019 stuurde staatssecretaris Snel van Financiën in een Kamerbrief het rapport inzake het voorstel tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wet vliegbelasting).¹⁴¹ Hierbij werd vermeld dat wordt beoogd de vliegbelasting per 1 januari 2021 in werking te laten treden.¹⁴² Kanttekening daarbij is wel dat deze nationale vliegbelasting niet in werking hoeft te treden in het geval het lukt om voor 2021 een Europese heffing in te voeren. Zoals in de Memorie van toelichting is beschreven en in paragraaf 3.4.5 en 4.3 reeds is opgemerkt, is het niet realistisch te veronderstellen dat in 2021 Europese regelgeving met betrekking tot vliegbelasting is gerealiseerd.¹⁴³ Zodoende is het zeer aannemelijk dat een nationale vliegbelasting wordt ingevoerd.

5.2. Inhoud Wet vliegbelasting

De concrete inrichting van deze nationale Wet vliegbelasting bestaat uit een combinatie van twee verschillende heffingsgrondslagen. Ten eerste wordt een vliegbelasting per passagier die vanaf een Nederlands vliegveld vertrekt ingevoerd.¹⁴⁴ Transferpassagiers zijn hierbij uitgezonderd om eventuele dubbele belastingheffing te voorkomen. Het kabinet heeft ervoor gekozen een vlak tarief per passagier in te stellen. Dit tarief wordt, afhankelijk van het prijspeil in 2021, gesteld op een bedrag tussen de €7,- en €7,50.¹⁴⁵ Het exacte tarief wordt vastgesteld in het Belastingplan 2021.

Ten tweede wordt een belasting ingevoerd per vrachtvliegtuig dat vanaf een Nederlands vliegveld vertrekt. De belasting wordt berekend over het maximaal toegelaten startgewicht van het vrachtvliegtuig, waarbij vliegtuigen die veel geluid produceren zwaarder worden belast.¹⁴⁶ Vliegtuigen worden in twee geluidsklassen onderverdeeld: geluidsklasse A (voor lawaaiige vliegtuigen) heeft een heffing van €3,85 per 1000 kg maximaal toegelaten startgewicht en geluidsklasse B heeft een heffing van €1,925 per 1000 kg maximaal toegelaten

¹⁴¹ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2; zie ook bijlage II.*

¹⁴² *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 15 (MvT).*

¹⁴³ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 5 (MvT).*

¹⁴⁴ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 12 (MvT).*

¹⁴⁵ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 13 & p. 14 (MvT).*

¹⁴⁶ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 12 (MvT).*

startgewicht.¹⁴⁷ In de huidige samenstelling van vrachtvliegtuigen die gebruikt worden valt alleen de Boeing 747-8 in de categorie van geluidsklasse B.¹⁴⁸

De belasting wordt geheven van de exploitant van de betreffende luchthaven.¹⁴⁹ De exploitant is namelijk op de hoogte van de gegevens die de luchtvaartmaatschappijen hem verstrekken met betrekking tot het aantal passagiers, het maximaal toegelaten startgewicht en de geluidsklasse van het vliegtuig. Bij de invoering van beide belastingen wordt ten eerste rekening gehouden met het uitgangspunt dat de belastingdruk er niet toe mag leiden dat het aantal vrachtluchten sterk afneemt.¹⁵⁰ Ten tweede dient de fiscale tariefdifferentiatie in geluidsklassen van vrachtvliegtuigen aan te sluiten bij de differentiatie in luchthavengelden.¹⁵¹ Tot slot is het doel dat de totale jaarlijkse opbrengst van de Wet vliegbelasting €200.000.000 moet zijn (naar maatstaf van het prijspeil uit 2017).¹⁵² Al met al beoogt de overheid met de Wet vliegbelasting de externe maatschappelijke milieukosten te verminderen, belastinginkomsten te genereren en de gelijkheid in fiscale behandeling tussen de verschillende alternatieven in zowel het internationale personenvervoer als het goederenvervoer te bevorderen.

5.3. Wenselijkheid van de Wet vliegbelasting

In het vervolg van dit hoofdstuk wordt de Wet vliegbelasting getoetst aan de hand van de vijf relevante belastingbeginselen uit deze scriptie.

5.3.1. Het instrumentele beginsel

Met de introductie van de Wet vliegbelasting beoogt de overheid zowel de hoeveelheid passagiersluchtverkeer als de hoeveelheid vrachtluchtverkeer te reduceren. Het luchtverkeer als geheel wordt zodoende als demerit-goed beschouwd. De vervuiling en geluidsoverlast van vliegtuigen zorgen voor externe maatschappelijke milieukosten die volgens het principe van ‘de vervuiler betaalt’ geïnternaliseerd dienen te worden. Dit kan deels middels de invoering

¹⁴⁷ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2, art. 77 lid 1.*

¹⁴⁸ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 15.

¹⁴⁹ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2, art. 74.*

¹⁵⁰ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 13 (MvT).*

¹⁵¹ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 14 (MvT).*

¹⁵² *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 14 (MvT).*

van de Wet vliegbelasting. Binnen deze wet bestaan twee verschillende grondslagen: het aantal passagiers dat met een vliegtuig vertrekt van de luchthaven en het maximaal toegelaten startgewicht van het vertrekkende vrachtvliegtuig.¹⁵³ De belasting wordt geheven van de exploitant van de luchthaven.¹⁵⁴ Deze exploitant berekent de heffing naar verwachting door aan de betreffende luchtvaartmaatschappijen en die berekenen dit weer door in de prijzen van vliegtickets.¹⁵⁵ Het ligt zodoende sterk in de lijn der verwachting dat de doorberekening van de heffing uiteindelijk door de passagiers wordt gedragen in de vorm van een verhoging van de ticketprijs. Door de in paragraaf 3.4.1 veronderstelde relatief hoge prijselasticiteit van vliegen wordt een vraagvermindering verwacht.

Het CE Delft heeft een berekening opgesteld voor 2021 van de impact van de Wet vliegbelasting op het aantal passagiers, het aantal vluchten (zowel passagiers- als vrachtvluchten) en de CO₂-uitstoot.¹⁵⁶ De berekeningen zijn gemaakt op basis van twee scenario's. Het eerste scenario betreft een sterke bevolkingsgroei met hoge economische groei, progressief klimaatbeleid en een hoog niveau van technologische innovatie.¹⁵⁷ Het tweede scenario betreft een kleine bevolkingsgroei met bescheiden economische groei, weinig klimaatbeleid en nauwelijks technologische innovatie.¹⁵⁸ Het onderzoek houdt rekening met vier mogelijke reacties van passagiers op de vliegbelasting: niet meer reizen, een ander vervoersmiddel kiezen, vanaf een buitenlands vliegveld reizen en geen reactie (blijven reizen vanaf een Nederlands vliegveld). De eerste twee mogelijke reacties zorgen voor een vraagvermindering van het reizen per vliegtuig, de laatste twee reacties resulteren niet in een vraagvermindering.

Uit het eerste scenario blijkt een lichte daling van het totale aantal vluchten. Dit is echter niet het gevolg van de vliegbelasting, maar vanwege capaciteitsrestricties van Nederlandse vliegvelden (in het bijzonder Schiphol).¹⁵⁹ De kleine stijging van het totale aantal passagiers ontstaat door de aanzienlijke toename in transferpassagiers. Dit type passagiers is immers

¹⁵³ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2, art. 75.*

¹⁵⁴ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2, art. 74.*

¹⁵⁵ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 13 (Mvt).*

¹⁵⁶ Faber & van Wijngaarden 2019; zie ook bijlage V.

¹⁵⁷ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 6.

¹⁵⁸ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 6.

¹⁵⁹ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 19.

uitgesloten van de Wet vliegbelasting.¹⁶⁰ Dit type reiziger neemt de plaats in van de vertrekkende en aankomende passagiers die besluiten niet meer te reizen, een ander vervoersmiddel kiezen of vanaf een buitenlands vliegveld vertrekken. Het grootste gedeelte van de passagiers dat niet meer vanaf een Nederlands vliegveld reist kiest voor een ander vervoersmiddel.¹⁶¹ Daarnaast kiest een iets kleiner gedeelte voor een buitenlands vliegveld.¹⁶² Het aantal mensen dat een trip maakt neemt naar schatting licht toe.¹⁶³

Omdat het aantal vrachtluchten daalt en het aantal passagiersvluchten nagenoeg hetzelfde blijft vindt een verschuiving van het type vlucht plaats. Dit resulteert in een totale vermindering van de CO₂-uitstoot van 0,4%.¹⁶⁴ Deze uitstootvermindering ontstaat als gevolg van de verschuiving van het type vluchten. Vrachtliegstuigen zijn over het algemeen namelijk vervuilerder dan passagiersvliegtuigen.¹⁶⁵ In de berekende CO₂-uitstootvermindering is gecompenseerd voor de extra vluchten die buiten de landsgrenzen plaatsvinden als gevolg van de passagiers die door de Wet vliegbelasting vanaf buitenlandse luchthavens vertrekken.

In het tweede scenario is de daling van het aantal vluchten groter, omdat de vraag naar luchtvaart kleiner is onder de veronderstelde omstandigheden. Ook daalt het totale aantal passagiers in dit scenario. Opnieuw vindt een verschuiving plaats van vertrekkende en aankomende passagiers naar transferpassagiers. Het grootste gedeelte van de passagiers dat niet meer besluit te reizen vanaf een Nederlands vliegveld kiest weer voor een ander vervoersmiddel. De rest van deze passagiers besluit in gelijke verdeling om niet meer te reizen of om te reizen via buitenlandse luchthavens.¹⁶⁶

De vermindering van de CO₂-uitstoot is twee keer zo groot in het tweede scenario. Dit komt doordat in dit scenario de vraag naar luchtvaart kleiner is vanwege de geringe economische groei. Ook wordt de vermindering van CO₂-uitstoot groter doordat een verschuiving van type vlucht plaatsvindt: de hoeveelheid relatief schadelijke vrachtluchten daalt aanzienlijk sterker

¹⁶⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 2, art. 73 lid 2.

¹⁶¹ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 34.

¹⁶² Faber & van Wijngaarden 2019, p. 34.

¹⁶³ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 34.

¹⁶⁴ Zie bijlage IV.

¹⁶⁵ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 19.

¹⁶⁶ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 20.

dan de hoeveelheid passagiersvluchten. In beide scenario's zijn de effecten over de langere termijn groter dan over de korte termijn.

Met de invoering van de Wet vliegbelasting is rekening gehouden met de aantrekkelijkheid van de internationale trein.¹⁶⁷ Door het vlakke tarief van €7,- op de prijs van ieder vliegticket worden goedkopere vliegtickets relatief zwaarder in de heffing betrokken. Vliegtickets uit lagere prijssegmenten zijn over het algemeen gekoppeld aan korte afstandsvluchten. Deze vluchten zijn nadeliger voor het milieu omdat het schadelijkste deel van de vliegreis (het opstijgen en landen) een groter gedeelte van de reis inneemt.¹⁶⁸ Bovendien is de prijselasticiteit van korte afstandsvluchten hoger dan van lange afstandsvluchten.¹⁶⁹ Vanwege deze factoren is de vraagvermindering op korte afstandsvluchten groter dan op lange afstandsvluchten. Dit is bevorderlijk voor het reduceren van de externe maatschappelijke milieukosten. Ook ligt het onderscheid in geluidsklassen van vrachtvliegtuigen gedeeltelijk in lijn met het internaliseren van externe maatschappelijke milieukosten, omdat vrachttoestellen die meer geluid maken onder een hoger tarief vallen. Idealiter was echter onderscheid gemaakt naar de mate van milieuvervuiling van een vrachttoestel. In het specifieke geval van de geluidsklassen valt nagenoeg ieder type vrachtvliegtuig onder het hoge tarief.¹⁷⁰

Ondanks de veronderstelde volledige doorberekening van de tarieven van de Wet vliegbelasting in de prijs van vliegtickets en vrachtluchten, het belasten van zowel vrachtluchtverkeer als passagiersluchtverkeer en het relatief zwaarder belasten van korte afstandsvluchten, wordt de beoogde vraagvermindering slechts voor een klein deel bereikt. Dit heeft twee hoofdredenen. Ten eerste zijn de gestelde tarieven in de Wet vliegbelasting relatief laag. Een vlak tarief van €7,- per vliegticket is zeer gering vergeleken met bijvoorbeeld een btw-heffing van 21% over de ticketprijs. Ten tweede is de Wet vliegbelasting enkel een nationale wet. Zoals eerder in deze paragraaf is toegelicht, is de schatting dat een aanzienlijk aandeel van de vermindering van het totale aantal vluchten via buitenlandse luchthavens gaat

¹⁶⁷ *Kamerstukken II 2019/20*, 35205, 6, p. 26.

¹⁶⁸ 'Climate change: Should you fly, drive or take the train?', [bbc.com](https://www.bbc.com/news/health-55888888); zie ook 'Luchtvaart: Berekening van luchtvaartemissies', emissieberekenen.nl.

¹⁶⁹ Geilenkirchen, Van Essen & Schroten 2008, p. 12.

¹⁷⁰ Faber & van Wijngaarden 2019, p. 15.

verlopen. Dit resulteert dan niet in een verlaging van de externe maatschappelijke milieukosten.

Al met al is de totale vraagvermindering als gevolg van de invoering van de wet Vliegbelasting gering. De vermindering van externe maatschappelijke milieukosten wordt omvangrijker omdat korte afstandsvluchten relatief zwaarder worden belast. Ondanks dat de wet zowel passagiersluchtverkeer als relatief schadelijker vrachtluchtverkeer belast, zijn de tarieven te laag om een aanzienlijke gedragsverandering te realiseren. Bovendien is het bereik van de wet Vliegbelasting beperkt tot het luchtverkeer dat vertrekt van nationale luchthavens. Hierdoor wordt een gedeelte van de totale vraagvermindering naar vluchten vanaf Nederlandse luchthavens gecompenseerd met een verschuiving naar buitenlandse luchthavens. Het lange termijneffect is tot slot groter dan het korte termijneffect van de Wet vliegbelasting.

5.3.2. Het doelmatigheidsbeginsel

Naast het doel van het tweewegbrengen van een vraagvermindering naar het algehele luchtverkeer om de externe maatschappelijke milieukosten (deels) te internaliseren, heeft de Wet vliegbelasting ook een budgettaire functie. Het uitgangspunt bij de vaststelling van de tarieven is het bereiken van een opbrengst van minimaal €200.000.000 per jaar.¹⁷¹ Hieraan wordt naar schatting in beide scenario's (hoge economische groei en lage economische groei, zie paragraaf 5.3.1) voldaan. In de situatie van hoge economische groei bedraagt de totale belastingopbrengst €211.000.000 (waarvan €200.000.000 afkomstig van passagiers en €11.000.000 afkomstig van vracht) en bij lage economische groei bedraagt de opbrengst €200.000.000 (waarvan €188.000.000 afkomstig van passagiers en €12.000.000 afkomstig van vracht).¹⁷² De budgettaire belastingopbrengst komt zodoende grotendeels van het passagiersluchtverkeer.

Naast dat vooraf gestelde doelstellingen worden behaald is het van belang dat de Wet vliegbelasting met zo min mogelijk lasten gepaard gaat. De belastingplichtige in de Wet vliegbelasting is de exploitant van de luchthaven.¹⁷³ Dit is efficiënt, omdat de totale

¹⁷¹ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 1 (MvT).*

¹⁷² Zie bijlage IV.

¹⁷³ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 2, art. 74.*

hoeveelheid belastingplichtigen hiermee erg laag is. Bovendien beschikt de exploitant van de luchthaven over alle benodigde informatie.¹⁷⁴ In totaal bedragen de verwachte incidentele uitvoeringskosten van de wet €1.660.000 en de verwachte structurele kosten €100.000 op jaarbasis.¹⁷⁵ Op een jaarlijkse belastingopbrengst van ten minste €200.000.000 zijn de uitvoeringskosten gering.

5.3.3. Het rechtmatigheidsbeginsel

Met de invoering van de Wet vliegbelasting per 1 januari 2021 wordt een nieuw type belasting aan de Wet belastingen op milieugrondslag toegevoegd. De Wet vliegbelasting in deze vorm is een nationale aangelegenheid en is niet gekoppeld aan een specifieke Europese richtlijn of aan een verdrag. Hierdoor heeft ieder land de vrijheid een eigen beleid op het gebied van vliegbelasting te vormen, zolang het buiten het toepassingsbereik van Europese richtlijnen (zoals de Btw-richtlijn en de Accijnsrichtlijn) en internationale verdragen (zoals het Verdrag van Chicago) blijft. Hierdoor behoeft de invoering van de Wet vliegbelasting geen internationale steun. Vanzelfsprekend dient de Wet vliegbelasting wel aan dezelfde eisen te voldoen als elk ander nationaal beleid.¹⁷⁶ Er is geen aanleiding te veronderstellen dat de Wet vliegbelasting hier niet aan voldoet. Zodoende is de wet rechtmatig.

5.3.4. Het profijtbeginsel

Bij de Wet vliegbelasting is het van belang dat de heffing drukt op de passagiers en bedrijven die de externe maatschappelijke milieukosten veroorzaken. Idealiter is het verband tussen de externe maatschappelijke milieukosten die worden veroorzaakt door een bepaald individu of bedrijf perfect positief met de hoeveelheid belasting die hij/zij/het betaalt.

De exploitant van de luchthaven is de belastingplichtige in de Wet vliegbelasting. Hij/zij veroorzaakt de vervuiling echter niet. Toch drukt de belasting in het geval van de ticketheffing uiteindelijk op de consument. De exploitant berekent de verschuldigde belasting naar verwachting volledig door aan de luchtvaartmaatschappij en die weer aan de consument.¹⁷⁷

¹⁷⁴ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 13 (MvT).*

¹⁷⁵ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3 (bijlage: Invoering vliegbelasting).*

¹⁷⁶ *Zie Kamerstukken II 2010/11, 29515, 330.*

¹⁷⁷ *Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 13 (MvT).*

Daarmee aansluitend wordt de heffing op vrachtvliegtuigen naar verwachting in zijn geheel doorberekend aan de desbetreffende bedrijven.

Het vlakke tarief op vliegtickets leidt tot relatief hoge kosten voor korte afstandsvluchten.¹⁷⁸ Dit ligt binnen het principe van ‘de vervuiler betaalt’, omdat korte afstandsvluchten relatief schadelijker zijn dan lange afstandsvluchten (zie paragraaf 3.4.4). Voor vrachtvliegtuigen is tariefdifferentiatie op basis van de geluidsklasse van het toestel gemaakt. Op deze manier vallen toestellen die meer geluid maken onder een hoger tarief. In de praktijk valt echter nagenoeg ieder toestel onder het hoge tarief, wat de tariefdifferentiatie minder wenselijk maakt. Een tariefdifferentiatie op basis van de mate van CO₂-uitstoot zou derhalve wenselijker zijn. Het positieve van de wijze van heffing op vrachtvliegtuigen is het object: het maximaal toegelaten startgewicht. Dit ligt in de lijn van het principe ‘de vervuiler betaalt’, omdat vrachtvliegtuigen met een hoger maximaal toegelaten startgewicht veelal slechter voor het milieu zijn. Al met al zijn de tarieven te laag om de veroorzakers van externe maatschappelijke milieukosten een redelijke vergoeding in de vorm van belasting te laten afdragen.

Concluderend wordt zowel de vliegticketheffing als de heffing over het maximaal toegelaten startgewicht uit de Wet vliegbelasting naar verwachting volledig doorberekend in de betreffende prijzen. Hierdoor draagt degene die de externe maatschappelijke milieukosten veroorzaakt de belasting. Korte afstandsvluchten zijn schadelijker voor het milieu en worden derhalve relatief zwaarder in de heffing betrokken. Vrachtvliegtuigen met een hoger maximaal toegelaten startgewicht zijn veelal vervuilender. Daarom zorgt heffing op basis van dit gewicht voor een positieve relatie tussen de hoogte van milieuvervuiling en verschuldigde belasting. Toch zijn de tarieven te laag en is het verband tussen vervuiling en verschuldigde vliegbelasting niet sterk genoeg om het principe van ‘de vervuiler betaalt’ optimaal te realiseren.

5.3.5. Het uitvoerbaarheidsbeginsel

Uit het uitvoerbaarheidsrapport blijkt dat de Wet vliegbelasting eenvoudig uit te voeren is. Er zijn naar huidige stand van zaken slechts zes belastingplichtige exploitanten.¹⁷⁹ De

¹⁷⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 3, p. 12 (MvT).

¹⁷⁹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 3 (bijlage: Invoering vliegbelasting).

handhaafbaarheid wordt bevorderd door het beperkt aantal belastingplichtigen en doordat de opzet van de Wet vliegbelasting aansluit bij de systematiek binnen de luchtvaart.¹⁸⁰ Bovendien kan een passend aangiftesysteem tijdig worden ingebouwd in de automatisering, zodat de betaling van het correcte verschuldigde bedrag aan vliegbelasting in het algemeen zonder overheidstussenkomst kan plaatsvinden.¹⁸¹

5.4. Deelconclusie

Met de invoering van de Wet vliegbelasting per 1 januari 2021 worden in praktijk twee typen heffing ingevoerd. Ten eerste wordt een vlak tarief per passagier dat vertrekt in een vliegtuig vanaf een Nederlandse luchthaven ingesteld. Korte afstandsvluchten zijn relatief vervuilender en worden als gevolg van het vlakke tarief zwaarder in de heffing betrokken. Ten tweede wordt een belasting berekend over het maximaal toegelaten startgewicht van een vrachtvliegtuig. Vrachttoestellen met een hoger maximaal toegelaten startgewicht zijn gemiddeld schadelijker voor het milieu en worden derhalve zwaarder belast. De tariefdifferentiatie is niet optimaal, omdat deze is ingesteld op basis van de geluidsklasse van het vrachtvliegtuig en niet op de mate van vervuiling. Bovendien zorgt de combinatie van een binnenlandse heffing (alleen Nederland hanteert deze specifieke vliegbelasting) en relatief lage tarieven voor een zeer beperkte vraagvermindering, die weliswaar op de lange termijn wat toeneemt.

Ondanks het beperkte effect op de vraag naar het algehele luchtverkeer in Nederland wordt aan de budgettaire belastingfunctie wel voldaan. De minimale opbrengst wordt geschat op €200.000.000,-. De Wet vliegbelasting heeft geen Europees geharmoniseerd karakter en is zodoende niet gekoppeld aan een specifieke Europese richtlijn of internationaal verdrag. De verwachte doorberekening van belasting door zowel de exploitant van de luchthaven als de luchtvaartmaatschappijen zorgt ervoor dat de heffing werkelijk wordt gedragen door de individuen of bedrijven die de externe maatschappelijke milieukosten veroorzaken. Tot slot is de vliegbelasting eenvoudig en voordelig uitvoerbaar.

¹⁸⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 3 (bijlage: Invoering vliegbelasting).

¹⁸¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35205, 3 (bijlage: Invoering vliegbelasting); zie ook art. 89 lid 1 WBM.

6. Conclusie en aanbevelingen

6.1. Samenvatting

In deze bachelorscriptie is de wenselijkheid van fiscale maatregelen om de luchtvaartsector te belasten onderzocht. Het is geprobeerd om een antwoord op de volgende onderzoeksvraag te vinden:

“Op welke manier kan de luchtvaartsector het meest wenselijk worden belast?”

In hoofdstuk 2 zijn de drie relevante mogelijke manieren van belastingheffing in de luchtvaartsector beschreven. In deze scriptie wordt een btw-heffing, een accijnsheffing en een wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag uitgewerkt. Naast de nationale omzetbelasting wordt ook de systematiek van Richtlijn 2006/112/EG (Btw-richtlijn) uitgelegd. Bovendien wordt niet alleen de Nederlandse Wet op de accijns beschreven, want ook Richtlijn 2008/118/EG (Accijnsrichtlijn) is van belang. Zowel de Btw-richtlijn als de Accijnsrichtlijn is van cruciaal belang voor de mogelijkheden binnen de nationale belastingheffing, omdat lidstaten geen wetgeving mogen invoeren dat tegen deze richtlijnen ingaat. De wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag betreft een toevoeging van de Wet vliegbelasting die vanaf 1 januari 2021 wordt ingevoerd. In dit hoofdstuk wordt tevens het begrip ‘wenselijkheid’ van een fiscale maatregel nader gedefinieerd. Bij de toetsing van de wenselijkheid van een bepaalde heffing wordt ten eerste rekening gehouden met de mogelijkheid tot het internaliseren van externe maatschappelijke milieukosten door middel van Pigouvianse belastingheffing. Ten tweede wordt het initiële wetgeversmotief van de drie belastingen uitgewerkt en tot slot worden de vijf relevante belastingbeginselen toegelicht: het instrumentele beginsel (i), het doelmatigheidsbeginsel (ii), het rechtmatigheidsbeginsel (iii), het profijtbeginsel (iv) en het uitvoerbaarheidsbeginsel (v).

In hoofdstuk 3 is de wenselijkheid van het heffen van btw op de vliegticketprijs en de kerosineprijs uitgewerkt. Door het heffen van btw op de kerosineprijs wordt de doelstelling van een vraagvermindering naar luchtverkeer niet bereikt. Luchtvaartmaatschappijen kunnen de betaalde btw op kerosine namelijk aftrekken als zakelijke kosten. Dit zorgt ervoor dat de kostprijs van kerosine voor luchtvaartmaatschappijen niet wordt verhoogd. Hierdoor hoeven de vliegticketprijzen niet te stijgen. Een btw-heffing op kerosine is bovendien onrechtmatig

vanwege het Verdrag van Chicago en de Btw-richtlijn. Het is wel rechtmatig om btw te heffen op vliegtickets. Indien Nederland hier unilateraal voor kiest, wordt de uitvoering erg ingewikkeld omdat alleen geheven kan worden over het gedeelte van de vlucht dat boven Nederlands grondgebied plaatsvindt. Dit is zodoende niet wenselijk. Voor verplichte Europese btw-heffing op vliegtickets dient de Btw-richtlijn te worden gewijzigd. Dit is een ingewikkeld en tijdrovend proces, omdat goedkeuring van het voorstel met eenparigheid van alle lidstaten binnen de EU moet worden bereikt. Het bereiken van een akkoord binnen korte termijn is niet realistisch. Indien toch een akkoord wordt bereikt, wordt de fiscale gelijkheid tussen het reizen per vliegtuig en andere reisalternatieven in het internationale personenvervoer vergroot. De beoogde vraagvermindering naar vliegtickets wordt voor een groot deel bereikt, doordat vliegticketprijzen fors stijgen (21%) en de prijselasticiteit relatief hoog is (reizen per vliegtuig is een luxeproduct). Daarnaast is het gunstig dat de prijselasticiteit hoger is voor relatief schadelijkere korte afstandsvluchten vanwege een grotere hoeveelheid aan reissubstituten dan bij lange afstandsvluchten. Ook is het voordeel dat de totale vraagvermindering veel groter is bij een geharmoniseerde Europese btw-heffing. Het nadeel is dat zakelijke reizigers feitelijk niet in de heffing worden betrokken omdat zij de btw als voorbelasting kunnen aftrekken. Tot slot wordt ook aan de budgettaire functie van de btw-heffing invulling gegeven, omdat de vraag naar luchtverkeer niet in extreme mate daalt vanwege de populariteit van het reizen per vliegtuig en de afwezigheid van reissubstituten voor vooral lange afstandsvluchten.

In hoofdstuk 4 is de wenselijkheid van accijnsheffing op de vliegticketprijs en de kerosineprijs beschreven. Een accijnsheffing op de vliegticketprijs is rechtmatig, omdat elke lidstaat de vrijheid heeft accijns te heffen op andere producten dan de 'accijnsgoederen' uit de Accijnsrichtlijn. Evenals andere Europese landen (onder andere Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk), kan ook Nederland ervoor kiezen een accijnsheffing op vliegtickets toe te passen. Een dergelijke heffing resulteert in een vlak tarief per vliegticket op vluchten die vertrekken van een Nederlandse luchthaven. De wenselijkheid van een vlak heffingstarief per ticket wordt verder behandeld in hoofdstuk 5, omdat de Wet vliegbelasting een identieke heffingswijze hanteert. Een accijnsheffing op de kerosineprijs is met de huidige wetgeving niet uitvoerbaar. Ten eerste verbiedt het Verdrag van Chicago een accijnsheffing op kerosine. Om deze belastingvrijstelling teniet te doen, dient twee derde van de 193 verdragsluitende staten in te stemmen met een wijziging van het verdrag. Vervolgens dient een wijziging aan Richtlijn

2003/96/EG te worden aangebracht. De kerosinevrijstelling uit deze richtlijn kan enkel worden gewijzigd indien een voorstel hiertoe met eenparigheid van stemmen wordt goedgekeurd. Iedere lidstaat van de EU moet zodoende instemmen met een verplichte heffing van accijns op de kerosineprijs. De combinatie van deze veeleisende en langdurige verdrags- en richtlijnwijzigingen maken een accijnsheffing op korte termijn onmogelijk. Indien dit toch lukt, wordt de door de overheid gewenste vraagvermindering naar het luchtverkeer voor zowel passagiers als goederen grotendeels bereikt. Dit komt door de aanzienlijke stijging van de brandstofprijs van 112%, de verwachte doorberekening daarvan in de vliegticketprijs, de veronderstelde hoge prijselasticiteit, het feit dat ook vrachtluchtverkeer wordt belast en het Europees geharmoniseerde karakter van een verplichte accijnsheffing. Tot slot neemt tevens de fiscale gelijkheid tussen brandstoffen toe.

In hoofdstuk 5 is de wenselijkheid van de Wet vliegbelasting uitgewerkt. Met de invoering vanaf 1 januari 2021 worden twee aparte heffingen ingesteld. Ten eerste wordt een vlak tarief van tussen de €7,- en €7,50 per passagier die vanaf een Nederlandse luchthaven vertrekt ingevoerd. Als gevolg van het vlakke tarief worden relatief schadelijkere korte afstandsvluchten (met lagere ticketprijzen) percentueel zwaarder belast. Ten tweede wordt een heffing geïntroduceerd over het maximaal toegelaten startgewicht van een vrachtvliegtuig. Vrachttoestellen met een hoger maximaal toegelaten startgewicht veroorzaken doorgaans meer externe maatschappelijke milieukosten en worden derhalve zwaarder belast. De belasting wordt geheven van de exploitant van de luchthaven. Dit maakt de heffing eenvoudig uitvoerbaar, vanwege het lage aantal belastingsobjecten. De exploitant kan de belasting doorberekenen aan de luchtvaartmaatschappijen en die berekenen dit weer door in de prijzen van vliegtickets. De tariefdifferentiatie op basis van geluidsniveau van vrachttoestellen is niet ideaal, omdat het geluidsniveau in veel gevallen geen goede indicatie van de totale externe maatschappelijke milieukosten weergeeft. Ondanks het belasten van zowel passagiersluchtverkeer als vrachtluchtverkeer, de veronderstelde volledige doorberekeningen van de heffingen in de prijzen van vliegtickets en vrachtvluchten en de relatief zwaarder drukkende heffing op korte afstandsvluchten, blijkt uit berekeningen van het CE Delft dat de vermindering van de CO₂-uitstoot als gevolg van de Wet vliegbelasting bij zowel hoge als lage economische groei zeer gering is. Dit heeft twee hoofdredenen. Allereerst zijn de tarieven, zeker vergeleken met een btw- of accijnsheffing, erg laag. De prijzen van vooral

vliegtickets, maar ook van vrachtluchten worden nauwelijks verhoogd. Ten tweede is de Wet vliegbelasting uitsluitend een nationale wet en is de verwachting dat een aanzienlijk deel van de vermindering van het totale aantal vluchten via buitenlandse luchthavens gaat verlopen. Al met al is de totale vraagvermindering en daarmee het beoogde gedragseffect zeer beperkt. Toch wordt met de invoering van de Wet vliegbelasting een stap gezet in de richting van gelijke fiscale behandeling van verschillende internationale reisalternatieven en gaat de heffing jaarlijks minimaal €200.000.000,- aan belastinginkomsten opleveren.

6.2. Aanbeveling

Op basis van een analyse van de verschillende mogelijke fiscale maatregelen is het mogelijk de onderzoeksvraag te beantwoorden. In tabel 1 in paragraaf 6.3 is per type belastingheffing die is behandeld in deze scriptie een schematisch overzicht van de wenselijkheid gegeven.

De praktische realiteit verschilt van de theoretisch meest wenselijke wijze van heffing. Om de beoogde gedragsverandering, een vermindering van de vraag naar luchtverkeer, optimaal te realiseren dient een heffing te worden ingesteld die onder huidige wetgeving niet rechtmatig is. Voor een heffing op vliegtickets zorgt een Europees geharmoniseerde btw-heffing voor het beste resultaat. Een heffing van 21% op vliegtickets laat de ticketprijs fors stijgen en door de bepaalde hoge prijselasticiteit die vooral voor relatief vervuilende korte afstandsvluchten geldt worden externe maatschappelijke milieukosten voor een groot deel geïnternaliseerd. Voor een Europees geharmoniseerde btw-heffing dient de Btw-richtlijn echter te worden gewijzigd. Voor een wijziging is unanieme goedkeuring van alle lidstaten vereist en dit is niet op korte termijn te bewerkstelligen.

Voor een heffing op de kerosineprijs is een Europees geharmoniseerde accijnsheffing optimaal. Deze heffing realiseert de grootste vraagvermindering en is daarmee de meest wenselijke van alle behandelde heffingen in deze scriptie. Een dergelijke accijnsheffing resulteert in een aanzienlijke stijging van de brandstofprijs van 112%. Deze stijgende brandstofkosten worden naar verwachting doorberekend in de vliegticketprijs. De combinatie van de veronderstelde hoge prijselasticiteit, het feit dat met deze heffing zowel passagiersluchtverkeer als vrachtluchtverkeer wordt belast en het Europees geharmoniseerde

karakter van een verplichte accijnsheffing zorgen ervoor dat externe maatschappelijke milieukosten voor ten minste een aanzienlijk deel worden geïnternaliseerd. Ook hier geldt echter dat bestaande verdragen en richtlijnen, namelijk het Verdrag van Chicago en Richtlijn 2003/96/EG, moeten worden gewijzigd. Dit proces kost heel veel tijd en is zodoende tevens niet op korte termijn te realiseren.

De vanaf 1 januari 2021 ingevoerde Wet vliegbelasting is de oplossing van de overheid voor de onrechtmatigheid van de hierboven beschreven in theorie meest wenselijke heffingen. De heffingstarieven uit deze wet zijn te laag om een significante vraagvermindering te realiseren. Vergeleken met een btw-tarief van 21% op vliegtickets of een accijnstarief dat de kerosineprijs ruim verdubbelt, zijn de tarieven zeer bescheiden. Bovendien wordt geen sterk positieve relatie gecreëerd tussen de hoogte van veroorzaakte externe maatschappelijke milieukosten en de hoogte van verschuldigde belasting. Hoewel de Wet vliegbelasting een stap in de richting van gelijke fiscale behandeling van internationale reisalternatieven is, kan een aanzienlijk milieueffect nauwelijks worden bereikt. De Wet vliegbelasting wordt optimaler wanneer de tarieven worden verhoogd. Nog wenselijker is echter om een reële fiscale koppeling te maken met de werkelijke milieueffecten van een vliegreis en de hoogte van de verschuldigde belasting daarop te baseren.

6.3. Schematisch overzicht van de mogelijke belastingheffingen

Tabel 1. Overzicht van de mogelijke belastingheffingen op de luchtvaartsector.

Type belasting	Europese btw-heffing op vliegtickets	Europese btw-heffing op kerosine	Accijnsheffing op vliegtickets	Europese accijnsheffing op kerosine	Wet vliegbelasting
<i>Hoog effectief tarief?</i>	+	—	Nader te bepalen	+	—
<i>Doorberekening in relevante prijzen?</i>	+	—	+	+	+
<i>Aanzienlijke vraagvermindering?</i>	+	—	Nader te bepalen	+	—
<i>Belast vrachtluchtverkeer en passagiersluchtverkeer?</i>	—	—	—	+	+
<i>Sterke positieve relatie tussen mate van milieuvervuiling en hoogte van verschuldigde belasting?</i>	+ / —	—	—	+	—
<i>Rechtmatig/uitvoerbaar volgens huidige wetgeving?</i>	—	—	+	—	+
<i>Hoge belastinginkomsten?</i>	+	—	Nader te bepalen	+	—

Beschrijving symbolen:

+: Voldaan.

—: Niet voldaan.

+ / —: Gedeeltelijk voldaan.

Nader te bepalen: afhankelijk van de tariefhoogte.

Bibliografie

Literatuurlijst

Brons, Pels, Nijkamp & Rietveld 2001

M. Brons, E. Pels, P. Nijkamp, P. Rietveld, *Price elasticities of demand for passenger air travel: A meta-analysis*, Tinbergen Institute Discussion Paper, TI 2001-047/3, Vrije Universiteit, Amsterdam, 2001

Cornielje *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*

S.B. Cornielje (red.), *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Cremer, Gahvari & Ladoux, *Journal of Public Economics* 1998, p. 343-364

H. Cremer, F. Gahvari & N. Ladoux (1998), 'Externalities and optimal taxation', *Journal of Public Economics*, 70(3), 343-364.

De Waard, *De Volkskrant*, 27 juni 2019

P. de Waard, 'Belasting op grond van maatschappelijke kosten is beter dan btw', *De Volkskrant*, 27 juni 2019.

Dworkin, *The Monist* 1972, p. 64-84

G. Dworkin (1972), 'Paternalism', *The Monist*, 56(1), 64-84.

Faber & Van Wijngaarden 2019

J. Faber, L. van Wijngaarden (CE Delft), *Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting: doorrekening nieuwe varianten*, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3.

Geilenkirchen, Van Essen & Schroten 2008

G. Geilenkirchen, H. van Essen, A. Schroten, *Hogere prijzen, minder reizen?: Overzichtsstudie naar prijsgevoeligheid in de verkeerssector*, Planbureau voor de Leefomgeving, CE Delft (Bijdrage aan het Colloquium Vervoersplanologisch Speurwerk), 2008

ICAO 2018

ICAO, *Presentation of 2018 Air Transport Statistical Results*, 2018.

Pigou 1924

A. Pigou, *The economics of welfare*, London: Macmillan 1924.

Stevens & De Smit 2018

L.G.M. Stevens & R.C. de Smit, *Elementair belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Tobey & Smets, *World Economy* 1996, p. 63-87

J.A. Tobey & H. Smets (1996), 'The Polluter-Pays Principle in the Context of Agriculture and the Environment', *World Economy*, 19(1), 63-87.

Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Van der Lelij & Oomen 2019

B. van der Lelij, K. Oomen, *Luchtvaart in Nederland: Draagvlakonderzoek onder het Nederlands publiek, vervolgmeting 2019*, Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat, 2019, B4755.

Van Hilten, WFR 1995/76

M.E. van Hilten, 'De maatstaf van Btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?', *WFR* 1995/76, afl. 6134.

Parlementaire lijst

Kamerstukken II 1990/91, 22008.

Kamerstukken II 2010/11, 29515, 330.

Kamerstukken II 2017/18, 32140.

Kamerstukken II 2018/19, 35200.

Kamerstukken II 2018/19, 35205.

Juridische lijst

Convention on International Civil Aviation (=Verdrag van Chicago), 4 april 1947.

Signatories to the Convention (=ondertekenaars Verdrag van Chicago), 7 december 1994

Verdrag van de werking van de Europese Unie, 1957.

Richtlijn 92/77/EEG.

Richtlijn 2003/96/EG.

Richtlijn 2006/112/EG.

Richtlijn 2008/118/EG.

Uitvoeringsverordening (EU) 2019/1776.

International Civil Aviation Organization (=Internationale Burgerluchtvaartorganisatie), 1994, policy doc. 8632.

Wet op de omzetbelasting 1968.

Wet op de accijns 1991.

Wet belastingen op milieugrondslag 1994.

Internetbronnen

<https://www.bbc.com/news/science-environment-49349566>

<https://www.businessinsider.nl/vliegticket-prijs-btw-accijns/>

<https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/47/luchtvaart-stoot-helft-broeikasgas-transportsector-uit>

<https://www.emissieberekenen.nl/stap6/luchtvaart/>

https://www.energyeducation.ca/encyclopedia/Pigouvian_tax

<https://www.icao.int/about-icao/AirNavigationCommission/Pages/how-icao-develops-standards.aspx>

<https://www.indexmundi.com/commodities/?commodity=jet-fuel¤cy=eur>

https://www.klm.com/travel/bq_nl/prepare_for_travel/on_board/our_aircraft/boeing_747_400.htm

<https://www.opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/37478hvv/table?dl=1A78E>

<https://www.rtlz.nl/algemeen/binnenland/artikel/4935031/vluchten-schiphol-kort-750-kilometer-trein-emissie-milieu-co2>

<https://www.unitedconsumers.com/tanken/informatie/opbouw-brandstofprijzen.asp#accijns>

Bijlagen

Bijlage I. Wet vliegbelasting

35 205

Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wet vliegbelasting)

Nr. 2 HERDRUK VOORSTEL VAN WET

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het wenselijk is in de Wet belastingen op milieugrondslag een vliegbelasting op te nemen;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

ARTIKEL I

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 1 wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel d door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

- e. een vliegbelasting.

B

Na hoofdstuk VI wordt een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

HOOFDSTUK VII VLEGBELASTING

AFDELING 1. BEGRIPSBEPALINGEN

Artikel 72

Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

a. luchthaven:

luchthaven als bedoeld in artikel 1.1, eerste lid, van de Wet luchtvaart voorzien van een start- en landingsbaan van ten minste 2100 meter, voor zover die luchthaven als burgerluchthaven dan wel, indien het een militaire luchthaven betreft, mede door andere dan militaire luchtvaart wordt gebruikt;

b. exploitant van de luchthaven:

rechtspersoon of natuurlijke persoon die de luchthaven als onderneming drijft; hieronder wordt mede begrepen de burgerexploitant, bedoeld in artikel 1.1, eerste lid, van de Wet luchtvaart;

c. vliegtuig:

gemotoriseerd vliegtuig met een maximaal toegelaten startgewicht van meer dan 8616 kilogram, met uitzondering van vliegtuigen in gebruik bij de Nederlandse of een bondgenootschappelijke krijgsmacht;

d. vrachtvliegtuig:

een vliegtuig waarmee een vlucht wordt uitgevoerd met het doel alleen goederen te vervoeren, daaronder begrepen luchtpost;

e. luchtvaartmaatschappij:

luchtvaartmaatschappij als bedoeld in artikel 1.1, eerste lid, van de Wet luchtvaart, alsmede ieder ander op wiens naam een vliegtuig is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 3.3, tweede lid, van de Wet luchtvaart, dan wel is ingeschreven in een buitenlands register van luchtvaartuigen;

f. passagier:

natuurlijk persoon van 2 jaar of ouder die anders dan als lid van het boordpersoneel wordt vervoerd met een vliegtuig;

g. lid van het boordpersoneel:

lid van het boordpersoneel als bedoeld in artikel 1.1, eerste lid, van de Wet luchtvaart, alsmede ieder die uitsluitend wordt vervoerd om aan boord van een ander vliegtuig tijdens een vlucht van dat andere vliegtuig werkzaamheden als lid van het boordpersoneel te verrichten;

h. geluidsklasse:

de geluidsklasse van het vliegtuig die is vastgesteld aan de hand van de geluidsproductie van het vliegtuig conform de door de Internationale Burgerluchtvaartorganisatie erkende en aanvaarde certificering van dat vliegtuig, uitgedrukt in EPNdB-waarden zoals gedefinieerd in de door die organisatie vastgestelde bijlage 16, boekdeel I, behorende bij het op 7 december

1944, te Chicago tot stand gekomen Verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart (Stb. 1947, H 165).

AFDELING 2. GRONDSLAG EN BELASTINGPLICHT

Artikel 73

1. Onder de naam vliegbelasting wordt een belasting geheven ter zake van:

- a. het vertrek van een passagier met een vliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven;
- b. het vertrek van een vrachtvliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven.

2. Als vertrek van een passagier als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt niet aangemerkt het vertrek vanaf een luchthaven indien:

- a. dat vertrek als onderdeel van één vervoersovereenkomst plaatsvindt aansluitend op het moment van aankomst van de passagier met een vliegtuig op die luchthaven;
- b. de aansluiting de belangrijkste reden is voor het gebruik van de luchthaven; en
- c. de passagier het gebied van de luchthaven, dat een vertrekkende passagier alleen mag betreden met een geldig vervoersbewijs, tussen het moment van aankomst en het moment van vertrek niet langer dan 24 uur heeft verlaten.

Artikel 74

De belasting wordt geheven van de exploitant van de luchthaven.

AFDELING 3. MAATSTAF VAN HEFFING EN VERSCHULDIGDHEID

Artikel 75

De belasting wordt berekend:

- a. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel a: over het aantal passagiers dat met een vliegtuig vertrekt van de luchthaven;
- b. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel b: over het maximaal toegelaten startgewicht van het vertrekkende vrachtvliegtuig.

Artikel 76

De belasting wordt verschuldigd:

- a. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel a: op het tijdstip waarop de passagier met een vliegtuig vertrekt;
- b. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel b: op het tijdstip waarop het vrachtvliegtuig vertrekt.

AFDELING 4. TARIEF

Artikel 77

1. Het tarief bedraagt:

- a. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel a: € 7,000 per passagier;
- b. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel b, indien het vrachtvliegtuig is ingedeeld in geluidsklasse A: € 3,850 per 1000 kilogram maximaal toegelaten startgewicht;
- c. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel b, indien het vrachtvliegtuig is ingedeeld in geluidsklasse B: € 1,925 per 1000 kilogram maximaal toegelaten startgewicht.

2. Een vrachtvliegtuig wordt voor de toepassing van het eerste lid, onderdelen b en c, ingedeeld in:

- a. geluidsklasse A bij een $\Delta EPNdB$ hoger dan -20 ;
- b. geluidsklasse B bij een $\Delta EPNdB$ gelijk aan of lager dan -20 .

3. Bij regeling van Onze Ministers kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

AFDELING 5. VERPLICHTINGEN TEN DIENSTE VAN DE BELASTINGHEFFING

Artikel 78

Bij regeling van Onze Minister kunnen nadere regels worden gesteld omtrent de wijze waarop de belastingplichtige een administratie moet voeren voor de toepassing van de vliegbelasting.

Artikel 79

1. De luchtvaartmaatschappij verstrekt aan de exploitant van de luchthaven de gegevens die nodig zijn voor een juiste toepassing van dit hoofdstuk. De verstrekking van deze gegevens vindt plaats gelijktijdig met de verstrekking van de gegevens die de luchtvaartmaatschappij als gebruiker van de luchthaven verplicht is aan de exploitant van de luchthaven te verstrekken.

2. De luchtvaartmaatschappij is gehouden tot betaling van de vliegbelasting die de exploitant van de luchthaven bij haar in rekening brengt, voor zover deze belasting door de exploitant van de luchthaven is verschuldigd ter zake van:

a. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel a: het vertrek van passagiers met een vliegtuig van die luchtvaartmaatschappij;

b. bij toepassing van artikel 73, eerste lid, onderdeel b: het vertrek van een vrachtvliegtuig van die luchtvaartmaatschappij.

C

In artikel 90 wordt «en 60, eerste lid,» vervangen door «60, eerste lid, en 77, eerste lid,».

D

In artikel 92, eerste lid, wordt «en de energiebelasting» vervangen door «, de energiebelasting en de vliegbelasting».

ARTIKEL II

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip, waarbij kan worden bepaald wat de lengte van het eerste belastingtijdvak wordt.

ARTIKEL III

Deze wet wordt aangehaald als: Wet vliegbelasting.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

¹

Herdruk ivm inhoudelijke correcties in de tekst

Bijlage II. Lijst van afwijkende goederen en diensten voor de Btw-richtlijn

BIJLAGE X

LIJST VAN HANDELINGEN WAARVOOR DE IN DE ARTIKELEN 370 EN 371 EN DE ARTIKELEN 375 TOT EN MET 390 BEDOELDE AFWIJKINGEN GELDEN

DEEL A

Handelingen die de lidstaten mogen blijven belasten

- 1) De door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;
- 2) niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties;
- 3) leveringen van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein, andere dan die bedoeld in artikel 12, lid 1, punt a), wanneer zij worden verricht door belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting voor het betrokken gebouw;
- 4) diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 306 alsmede van reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger handelen, voor reizen buiten de Gemeenschap.

DEEL B

Handelingen die de lidstaten mogen blijven vrijstellen

- 1) Het verlenen van toegang tot sportmanifestaties;
- 2) diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaren van vrije beroepen, andere dan de medische en paramedische beroepen, met uitzondering van volgende diensten:
 - a) de overdracht van octrooien, fabrieks- en handelsmerken en van soortgelijke rechten, alsmede het verlenen van licenties inzake deze rechten;
 - b) andere werkzaamheden dan de oplevering van een werk in roerende staat, betrekking hebbende op roerende lichamelijke zaken en verricht voor belastingplichtigen;
 - c) diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden;
 - d) diensten op het gebied van de commerciële reclame;
 - e) het vervoer en de opslag van goederen, alsmede daarmee samenhangende diensten;
 - f) de verhuur van roerende lichamelijke zaken aan belastingplichtigen;
 - g) het terbeschikkingstellen van personeel aan belastingplichtigen;
 - h) op technisch, economisch of wetenschappelijk gebied: de diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs en planningbureaus, alsmede soortgelijke diensten;
 - i) de nakoming van een verbintenis, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk niet-uitoefenen van een beroepsactiviteit of van een in de punten a) tot en met h) en j) bedoeld recht;
 - j) de diensten van expediteurs, makelaars, handelsagenten en andere zelfstandige tussenpersonen, voor zover zij betrekking hebben op de levering of de invoer van goederen of de in de punten a) tot en met i) bedoelde diensten;
- 3) telecommunicatiediensten en daarmee rechtstreeks verband houdende leveringen van goederen door de openbare postdiensten;
- 4) diensten verricht door lijkbezorgers en crematoria, alsmede levering door hen van goederen die met deze diensten in rechtstreeks verband staan;
- 5) handelingen verricht door blinden en/of blindenwerkplaatsen, mits door vrijstelling hiervan geen belangrijke verstoring van de mededinging ontstaat;

- 6) goederenleveringen en diensten verricht voor instellingen die zijn belast met het aanleggen, het inrichten en het onderhouden van begraaf- en grafplaatsen en gedenktekens voor oorlogsslachtoffers;
- 7) handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, punt b), vallen;
- 8) waterdistributie door publiekrechtelijke diensten;
- 9) leveringen van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming alsook leveringen van bouwterreinen als bedoeld in artikel 12;
- 10) personenvervoer en vervoer van goederen, zoals bagage en personenauto's die door reizigers worden meegevoerd, of diensten die samenhangen met het vervoer van personen, voor zover het vervoer van deze personen vrijgesteld is;
- 11) levering, verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van luchtvaartuigen die worden gebruikt door staatsinstellingen (inclusief voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of voor hun exploitatie dienen);
- 12) levering, verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van oorlogsschepen;
- 13) diensten van reisbureaus als bedoeld in artikel 306 alsmede van reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger handelen, voor reizen binnen de Gemeenschap.

Bijlage III. Accijnsheffing op de kerosineprijs

Berekening van de extra kosten per passagier als gevolg van een accijnsheffing op kerosine voor een vlucht van Amsterdam naar New York.

Kerosineprijs per liter: €0,45. Accijnsheffing per liter: €0,50. Prijs inclusief accijns: €0,95.

Accijns als deel van totaalprijs: $((952,71 - 449,09) / 952,71) * 100 = 52,86\%$

Kerosineverbruik enkele reis: 90.000 liter (6000 km).

Extra kerosinekosten: $0,50362 * 90000 = €45.325,80$

Maximaal aantal passagiers Boeing 747-400: 408.

Extra kosten per passagier bij maximale bezetting: $€45.325,80 / 408 = €111,09$.

Bijlage IV. Economische gevolgen van de Wet vliegbelasting

Tabel 9 - Fysieke effecten vliegbelasting (WLO Hoog gerestricteerd, 2021)

	Basis	2a	3d	4a	4b	4c	4d
Passagiers							
Totaal aantal passagiers (mln.)	84	0,8%	0,0%	0,2%	0,1%	0,8%	0,0%
Aantal transferpassagiers (mln.)	26	3,7%	3,5%	3,4%	3,3%	8,2%	7,0%
Aantal OD-passagiers ^a (mln.)	58	-0,4%	-1,5%	-1,2%	-1,4%	-2,5%	-3,1%
Via buitenlandse luchthaven		-0,6%	-0,8%	-0,7%	-0,7%	-0,9%	-1,1%
Alternatief vervoersmiddel		-0,9%	-0,9%	-0,8%	-0,9%	-1,8%	-1,9%
Reist niet		1,0%	0,2%	0,3%	0,2%	0,3%	-0,1%
Vluchten							
Totaal vluchten (1.000)	588	-0,2%	-0,1%	-0,2%	-0,2%	-0,7%	-0,6%
Vracht (1.000)	18	-32%	0%	-9%	-3%	-40%	-10%
Passagiers (1.000)	571	0,8%	-0,1%	0,1%	-0,1%	0,5%	-0,3%
AMS (1.000)	495	1,0%	0,0%	0,2%	0,0%	1,1%	0,2%
Regionale luchthavens (1.000)	76	-0,8%	-0,8%	-0,7%	-0,7%	-3,6%	-3,6%
Vracht							
Vracht vervoerd (tonnen)	1.691.000	-19%	7%	-7%	0%	-17%	0%
Emissies luchtvaart							
CO ₂ ^b (Mt)	19	-0,8%	-0,5%	-0,4%	-0,4%	-1,1%	-1,3%
PM ₁₀ (ton)	102	-2,3%	0,3%	-0,4%	0,1%	-2,6%	-0,4%
NO _x (ton)	3.800	-2,9%	0,5%	-0,5%	0,1%	-3,2%	-0,3%
Opbrengst							
Opbrengst (€ mln.)	0	201	212	212	211	437	436
Waarvan afkomstig van passagiers (€ mln.)	0	186	212	190	200	404	414
Waarvan afkomstig van vracht (€ mln.)	0	15	0	21	11	33	21

a: OD-passagiers zijn vertrekkende en aankomende passagiers.

b: De basis voor de CO₂-berekeningen zijn de voor Nederland relevante mondiale emissies (emissies op vluchten van en naar Nederlandse luchthavens en emissies op vluchten van en naar buitenlandse luchthavens waarnaar passagiers uitwijken als gevolg van de vliegbelasting).

Tabel 10 - Fysieke effecten vliegbelasting (WLO Laag gerestricteerd, 2021)

	basis	2a	3d	4a	4b	4c	4d
Passagiers							
Totaal aantal passagiers (mln.)	82	-1,1%	-0,6%	-0,3%	-0,4%	-3,3%	-3,4%
Aantal transferpassagiers (mln.)	27	0,5%	2,3%	2,5%	2,4%	0,8%	0,7%
Aantal OD-passagiers ^a (mln.)	55	-1,9%	-2,0%	-1,7%	-1,8%	-5,3%	-5,5%
Via buitenlandse luchthaven		-0,5%	-0,5%	-0,4%	-0,5%	-1,0%	-1,0%
Alternatief vervoersmiddel		-0,8%	-0,9%	-0,8%	-0,8%	-1,8%	-1,8%
Reist niet		-0,5%	-0,6%	-0,4%	-0,5%	-2,5%	-2,6%
Vluchten							
Totaal vluchten (1.000)	579	-2,4%	-0,4%	-1,0%	-0,7%	-4,9%	-4,1%
Vracht (1.000)	19	-36,3%	8,7%	-16,6%	-4,2%	-43,1%	-15,1%
Passagiers (1.000)	560	-1,2%	-0,7%	-0,4%	-0,6%	-3,6%	-3,8%
AMS (1.000)	494	-1,0%	-0,4%	-0,1%	-0,3%	-3,3%	-3,5%
Regionale luchthavens (1.000)	66	-2,5%	-2,9%	-2,6%	-2,8%	-5,7%	-5,9%
Vracht							
Vracht vervoerd (tonnen)	1.933.000	-21%	6%	-9%	-2%	-25%	-9%
Emissies luchtvaart							
CO ₂ ^b (Mt)	19	-1,6%	-0,9%	-0,7%	-0,8%	-2,4%	-2,5%
PM ₁₀ (ton)	102	-3,8%	0,5%	-1,5%	-0,5%	-5,7%	-3,3%
NO _x (ton)	3.800	-5,5%	1,0%	-2,1%	-0,6%	-7,7%	-4,2%
Opbrengst							
Opbrengst (€ mln.)	0	198	200	200	200	415	415
Waarvan afkomstig van passagiers (€ mln.)	0	183	200	179	188	383	394
Waarvan afkomstig van vracht (€ mln.)	0	15	0	21	12	32	21

a: OD-passagiers zijn vertrekkende en aankomende passagiers.

b: De basis voor de CO₂-berekeningen zijn de voor Nederland relevante mondiale emissies (emissies op vluchten van en naar Nederlandse luchthavens en emissies op vluchten van en naar buitenlandse luchthavens waarnaar passagiers uitwijken als gevolg van de vliegbelasting).

Bron: J. Faber, L. van Wijngaarden (CE Delft), *Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting: doorrekening nieuwe varianten*, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 35205, 3, p. 18, 20.

Variant 4b is de gebruikte heffing in de Wet vliegbelasting.